



جامعة آل البيت
كلية إدارة المال و الأعمال
قسم المحاسبة

(أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية
التدقيق)

**The EFFECT Of Industrial Specialization for
Auditor on Audit quality**

إعداد

خالد يوسف سالم الجرايدة

الرقم الجامعي : ١٤٠١٤٠٤٠٥٠٢٠١٤

إشراف

الدكتور عودة بني احمد

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة
الماجستير في المحاسبة

عمادة الدراسات العليا

جامعة آل البيت

٢٠١٦-٢٠١٧

التفويض

أنا الطالب خالد يوسف سالم الجرايدة، أفوض جامعة آل البيت بتزويد نسخ من رسالتي للمكتبات أو المؤسسات أو الهيئات أو الأشخاص عند الطلب حسب التعليمات النافذة في الجامعة.

التوقيع : التاريخ / / ٢٠١٦

إقرار والتزام بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها

الرقم الجامعي: ١٤٢٠٥٠٤٠١٤

أنا الطالب : خالد يوسف سالم الجرايدة

الكلية : إدارة المال والأعمال

التخصص : محاسبة

أعلن بأنني قد التزمت بقوانين جامعة آل البيت وأنظمتها وتعليماتها وقراراتها السارية المفعول المتعلقة بإعداد رسالتي بعنوان:

أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق

وذلك بما ينسجم مع الأمانة العلمية المتعارف عليها في كتابة الرسائل والأطاريح العلمية كما أنني أعلن أن رسالتي هذه غير منقولة أو مستنلة من رسائل أو أطاريح أو كتب أو أبحاث أو أية منشورات علمية تم نشرها أو تخزينها في أية وسيلة إعلامية، وتأسيساً على ما تقدم فإنني أتحمل المسؤولية بأنواعها كافة فيما لو تبين غير ذلك، بما فيه حق مجلس العمداء في جامعة آل البيت بإلغاء قرار منحي الدرجة العلمية التي حصلت عليها وسحب شهادة التخرج مني بعد صدورها دون أن يكون لي أي حق في التظلم أو الاعتراض أو الطعن بأية صورة كانت في القرار الصادر عن مجلس العمداء بهذا الصدد.

توقيع الطالب : التاريخ / / ٢٠١٦

قرار لجنة المناقشة

قدمت هذه الرسالة : أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة في جامعة آل البيت وأجيزت بتاريخ : ٢٠١٦/١٢/١٣ .

إعداد

خالد يوسف سالم الجرايدة

إشراف

الدكتور عودة بني احمد

التوقيع

أعضاء لجنة المناقشة

رئيساً ومشرفاً.....

الدكتور: عودة بني احمد

عضواً.....

الأستاذ الدكتور : غسان فلاح المطارنة

عضواً.....

الدكتور: نوفان حامد العليمات

عضواً.....

الأستاذ الدكتور : ميشيل سعيد سويدان

الإهداء

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك و لا يطيب النهار إلا بطاعتك ..ولا
تطيب النفس إلا بذكرك..

ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك.. ولا تطيب الجنة إلا برؤيتك
إلى من بلغ الرسالة و أدى الأمانة .. و نصح الأمة إلى نبي الرحمة
و نور العالمين..

سيدنا محمد صلى الله عليه و سلم

إلى من مهد لي طريق العلم...

إلى من ذللا لي الصعاب بدعواتهما الصالحة..

إلى من وقفا بجانبني و كان لهما الفضل فيما وصلت..

إلى أبي وأمي أطال الله في عمرهما و أدام عليهما الصحة و العافية

إلى من هم اقرب إلي من روعي وبهم أستمد عزتي و إصراري..

إخواني وأختي الغالية

إلى من دعمني و شاركني من زملاء العمل وأصدقائي

شكر و تقدير

انطلاقاً من قوله تعالى : { وَمَنْ يَشْكُرْ فَإِنَّمَا يَشْكُرُ لِنَفْسِهِ }

ومن قول الرسول صلى الله عليه و سلم : (من لا يشكر الناس لا يشكر الله)

فإني أتقدم بجزيل الشكر و الثناء إلى مشرفي الدكتور عودة بني أحمد على إسهامه الكبير في

إتمام هذه الرسالة

كما أتقدم بجزيل الشكر إلى أعضاء هيئة التدريس في قسم المحاسبة كلية إدارة المال والأعمال

وأتقدم بجزيل الشكر للجنة المناقشة على تفضلهم في مناقشة هذا العمل

اشكر كل من ساهم في إتمام هذا العمل

فهرس المحتويات

Contents

م	ملخص الدراسة باللغة العربية	.....
ن	Abstract	.....
١	الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	.....
٢	١ - ١ المقدمة :	.....
٣	٢ - ١ مشكلة الدراسة	.....
٤	٣ - ١ أهمية الدراسة :	.....
٥	٤ - ١ أهداف الدراسة :	.....
٥	٥ - ١ فرضيات الدراسة :	.....
٦	٦ - ١ المصطلحات والمفاهيم العامة :	.....
٨	الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة	.....
٩	المبحث الأول : التخصص القطاعي	.....
١١	٢ - ١ - ٢ تعريف التخصص القطاعي (المهني)	.....
١٦	٢ - ١ - ٦ الآثار الأيجابية للتخصص القطاعي :	.....
١٩	المبحث الثاني : جودة التدقيق	.....
٣٤	المبحث الثالث : الدراسات السابقة	.....
٤٨	الفصل الثالث : إجراءات الدراسة	.....
٤٩	٣ - ١ تمهيد :	.....
٤٩	٣ - ٢ مجتمع الدراسة وعينتها :	.....
٥٢	٣ - ٣ أسلوب الدراسة :	.....
٥٣	٣ - ٤ أداة الدراسة :	.....
٥٤	٣ - ٥ اختبار صدق الأداء :	.....
٥٤	٣ - ٦ ثبات أداء الدراسة :	.....

٥٥	٣ - ٧ الأساليب الإحصائية :
٥٥	٣ - ٨ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة :
٥٩	الفصل الرابع : التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات
٦٠	٤ - ١ تمهيد
٦٠	٤ - ٢ تحليل البيانات
٦٨	٤ - ٣ اختبار فرضيات الدراسة
٧٤	الفصل الخامس : النتائج والتوصيات
٧٥	٥ - ١ النتائج والاستنتاجات
٧٦	٥ - ٢ التوصيات
٧٧	المصادر المراجع
٧٧	اولا: المراجع العربية :
٨١	ثانيا : المراجع الأجنبية :
٨٤	الملاحق

قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٤٥	ملخص الدراسات السابقة	.١
٥٢	أسماء شركات التدقيق خلال الفترة (٢٠١١-٢٠١٥)	.٢
٥٣	نسبة كل مكتب من كل قطاع حسب الحصة السوقية	.٣
٥٤	يبين مكاتب التدقيق التي استحوذت على أعلى نسبة بكل قطاع .	.٤
٥٥	مستوى الموافقة ودرجتها وفق مقياس ليكرت الخماسي	.٥
٥٦	معاملات ثبات الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللأداة ككل	.٦
٥٧	توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=١٠٧)	.٧
٦٢	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " مرتبة تنازلياً	.٨
٦٤	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " مرتبة تنازلياً	.٩
٦٥	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة	.١٠

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
	عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " مرتبة تنازليا	
٦٧	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعمل " مرتبة تنازليا	.١١
٦٨	المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق " مرتبة تنازليا	.١٢
٧٠	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " ككل	.١٣
٧١	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " ككل	.١٤
٧٢	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " ككل	.١٥
٧٣	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة احتفاظه بالعمل " ككل	.١٦

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
٧٤	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق " ككل	.١٧
٧٥	نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأداة ككل	.١٨

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	اسم الملحق	رقم الملحق
٨٦	الاستبانة	١
٩٤	أسماء محكمي استبانة الدراسة	٢
٩٥	أسماء مكاتب التدقيق المتخصصة	٣

ملخص الدراسة باللغة العربية أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق

إعداد

خالد يوسف الجرايدة

إشراف

الدكتور عودة بني احمد

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق ، من خلال معرفة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في تحسين مستويات جودة عملية التدقيق ، كما هدفت الدراسة إلى فهم العوامل والمتغيرات التي تؤثر في جودة عملية التدقيق بمكاتب التدقيق الأردنية .

وقد تمثل مجتمع الدراسة بجميع مكاتب التدقيق المتخصصة في الأردن ، وقد تم توزيع (١٣٠) استبانة على مدققي الحسابات الخارجيين بالأردن، وقد تم استرداد (١١٢) استبانة، كانت الصالحة لأغراض التحليل (١٠٧) استبانات، وتم الاعتماد على عدد من الأساليب الإحصائية ومنها اختبار one sample t-test ومعامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ الفا) بإستخدام برنامج SPSS لتوظيف البيانات التي تم الحصول عليها لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها .

وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تبين ان وجود المدقق المتخصص بقطاع معين وممارسته لتدقيق قوائم المالية للشركات قطاع معين يؤدي إلى زيادة وارتفاع مستويات جودة عملية التدقيق للشركات القطاع .
 - يؤثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات بشكل واضح في اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية بشكل أفضل وأكثر دقة، مما يرتقي بعملية التدقيق للجودة المطلوبة منه.
 - وقد كانت أبرز توصيات الباحث: تشجيع مكاتب التدقيق والمدققين بان التخصص القطاعي أصبح أمر ضروريا ، وان التخصص القطاعي يعمل على زيادة كفاءتهم في أداء عملية التدقيق وتقليل الدعاوي القضائية المحتمل رفعها عليهم .
- الكلمات المفتاحية:** التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في الأردن، جودة عملية التدقيق .

Abstract

The effect of industrial specialization for auditor on audit quality

Prepared by

Khalid Yousef Al-jaraidah

Supervised by

Dr. Audeh Ahmad Bani Ahmad

The study aimed to know the effect of industry specialization of the auditor in the audit quality process, through knowing the impact of the industry specialization of the auditor in improving the levels of audit quality process, the study also aimed to understand factors and variables that affect audit quality of the Jordanian audit offices.

The study population consist of all specialized audit offices in Jordan, and 130 questionnaires were distributed to the Jordanian external auditors, where (112) questionnaires have been returned and just (107) questionnaires are valid for the purposes of analysis. The study relied on a number of statistical methods including one sample t-test and the stability of the internal consistency (cronbach's ALPHA) using the SPSS program for using the data obtained to achieve the objectives of the study and testing its hypotheses.

The study has found the following results:

It was found that the existence of specialized auditor in a specific sector and his auditing for the financial statements of a specific sector leads to an increase in the levels of audit quality for firms in that sector.

الفصل الأول : الإطار العام للدراسة

١ - ١ المقدمة

١ - ٢ مشكلة الدراسة وأسئلتها

١ - ٣ أهمية الدراسة

١ - ٤ أهداف الدراسة

١ - ٥ فرضيات الدراسة

١ - ٦ مصطلحات والمفاهيم العامة للدراسة

١ - ١ المقدمة :

يهدف التدقيق إلى فحص واختبار بنود القوائم المالية للشركة من قبل مدقق الحسابات الخارجي وذلك لإبداء رأي فني محايد عن مدى صحة وعدالة تمثيل القوائم المالية لنتائج أعمال الشركة. حيث ان جودة تدقيق القوائم المالية تنعكس على القرارات الحالية والمستقبلية للأطراف المتعلقة بالشركة (المستثمرين ،مجلس الإدارة،المساهمين ،الدائنون، وغيرهم).

ومن هنا يمكن النظر لجودة التدقيق كمفهوم متعدد الأبعاد نظراً لتعدد الأطراف التي تستفيد من هذه الجودة ، فمن زاوية أولى يطلب مستخدمي القوائم المالية جودة عالية للتدقيق حتى يمكنهم الوثوق في هذه القوائم والاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، ومن زاوية ثانية تسعى مكاتب التدقيق الى تحقيق جودة عالية لتحسين سمعتها والتنافس في مجال عملها ، ومن زاوية ثالثة تسعى المنظمات المهنية إلى إلزام مكاتب التدقيق بتحقيق مستوى عالي من الجودة من أجل تطوير المهنة وتدعيم الثقة فيها وتجنب التدخل الحكومي ، ومن زاوية رابعة تسعى الحكومة إلى أن تتم اعمال تدقيق الحسابات وفقاً لمستوى عالي من الجودة من أجل حماية النشاط الاقتصادي وجميع الأطراف ذات الصلة ، وأخيراً فإن المنشأة محل التدقيق تطلب مستوى عالي من الجودة باعتبار ان تقرير التدقيق له رد فعل في السوق مما قد يؤثر على أسعار الأسهم ، (عمارة ، ٢٠١٤،

ولا يأتي هذا إلا بتحلي مدقق الحسابات بالخبرة العملية والعلمية والاستقلالية والكفاءة ، ويعتبر التخصص احد المعايير المهمة التي تؤخذ عند اختيار مدقق الحسابات في الوقت الحالي ، واحد مداخل الإستمرارية في سوق التدقيق لمواجهة المنافسة الكبيرة بين مكاتب التدقيق في ظل العولمة وانفتاح السوق والتكنولوجيا .

إن التخصص القطاعي يعتبر مدخلاً معاصراً للتميز والإرتقاء بالخدمات التي يقدمها مدقق الحسابات الخارجي في إطار الدور المهم الذي يلعبه التدقيق الخارجي في تقديم ضمان مستقل يدعم من مصداقية المعلومات المحاسبية وكفاءة وفعالية قرارات مستخدميها في أسواق الأوراق المالية (عوض، ٢٠٠٦) ، الأمر الذي يتطلب وجود تخصص فيما يتعلق بعملية التدقيق بحيث يتخصص مدقق الحسابات في تدقيق العملاء والشركات العاملة في قطاع معين أو صناعة معين والإلمام بالمعرفة الكاملة والعميقة بكل ما يتعلق بهذه القطاع أو الصناعة ودراسة ومتابعة كل المستجدات التي تطرأ على هذه القطاع أو الصناعة (صليب، ٢٠٠٣) .

ويتناول الباحث في هذه الدراسة قيمة التخصص القطاعي لمدقق الحسابات الخارجي وأثره في جودة عملية التدقيق ، وأهمية التخصص القطاعي في تحسين وتطوير معرفة وخبرات المدقق المتخصص بقطاع معين الأمر الذي يمكنه من تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة مقارنة بالمدقق غير المتخصص.

١- ٢ مشكلة الدراسة

تعرضت مهنة التدقيق في الآونة الأخيرة لضغوط متزايدة وانتقادات مستمرة، بسبب وجود المخالفات وحالات غش وتحريف في القوائم المالية ، وتزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مدققي الحسابات وخصوصا بعد تعرض العديد من المنشآت الأمريكية الكبيرة للفشل بالرغم من خضوع قوائمها المالية للتدقيق من قبل أحد أكبر مكاتب التدقيق آن ذاك. مما أدى إلى تساؤل المستثمرين والمساهمين والأطراف المعنية والرأي العام عن سبب عدم توفير مدقق الحسابات الخارجي معلومات تحذير بخصوص حالة القوائم المالية لتلك المنشآت (الأهدل، ٢٠٠٨)، وللتغلب على تلك الضغوط التي تواجه مهنة التدقيق ، يجب الاهتمام أكثر بجودة التدقيق والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة أطراف عملية التدقيق (مدقق الحسابات – المنشأة محل التدقيق المستفيدين من خدمات التدقيق المنظمات المهنية – المجتمع).

وأن التطورات المتلاحقة التي اتسم بها الاقتصاد العالمي وكذلك حدة المنافسة بين مكاتب التدقيق لزيادة حصتها السوقية أدى إلى البحث عن طرق و آليات لتطوير العمل المهني لمهنة التدقيق الخارجي مما أدى إلى اللجوء للتخصص بحيث يصبح مدقق الحسابات الخارجي أكثر خبرة ومعرفة بشاط وصناعة العميل وطبيعة تلك الأنشطة واحد مقومات تحسين التأهيل العلمي والعملية للمدقق الحسابات الخارجي ،مما يؤثر ايجابيا على جودة عملية التدقيق .

وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال التالي :

هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق ؟

وتفرع من هذا السؤال خمسة أسئلة فرعية وهي:

١. هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات

بمعايير التدقيق المتعارف عليها ؟

٢. هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ؟
٣. هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية ؟
٤. هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل ؟
٥. هل يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق؟

١ - ٣ أهمية الدراسة :

تأتي أهمية هذه الدراسة لمعرفة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قطاع معين أو صناعه معينه والإلمام بكافة القضايا ومشاكل وطبيعة هذا القطاع أو الصناعة على جودة عملية التدقيق ، وكذلك لفهم المتغيرات التي تؤثر في جودة عملية التدقيق في البيئة الأردنية وبمكاتب التدقيق على وجه التحديد وذلك لتدعيم جهود الإرتقاء بالمهنة في المملكة الأردنية الهاشمية ، ومعرفة الأثر الذي يقوم به مدقق الحسابات المتخصص في تحسين مستويات جودة عملية التدقيق .

وكان من الضروري إجراء هذه الدراسة لمعرفة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق ، والاستفادة من الدراسة لكل من مكاتب التدقيق والعميل ومستخدمي القوائم المالية حيث ان يسهم التخصص لمكاتب التدقيق في زيادة الحصة السوقية لمكتب التدقيق من قطاع معين ، اما بالنسبة للعميل ومستخدمي القوائم المالية يقود التخصص الى زيادة جودة خدمة التدقيق .

وعليه فإن معرفة الأثر المترتب للتخصص القطاعي في جودة عملية التدقيق من قبل مدققي الحسابات المتخصصين بقطاع معين أو نشاط معين بالأردن والعوامل التي تؤثر على أثر التخصص القطاعي بمكاتب التدقيق في ظل الظروف الخاصة بالبيئة المهنية يعتبر من أهم مخرجات هذه الدراسة.

١ - ٤ أهداف الدراسة :

يسعى الباحث الى تحقيق الهدف الرئيسي للبحث :

دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق .

ومن اجل تحقيق الهدف الرئيسي للبحث لابداً من تحقيق الأهداف الفرعية التالية :

١ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات

بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

٢ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في

الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

٣ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في

اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية .

٤ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في فترة احتفاظه بالعميل .

٥ . دراسة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية و

المصداقية المدقق .

١ - ٥ فرضيات الدراسة :

في ضوء طبيعة مشكلة البحث والهدف منه يمكن صياغة فروض البحث على النحو

التالي :

الفرضية الرئيسية : لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية

التدقيق.

ويندرج تحت هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية الآتية :

الفرضية الفرعية الأولى:

H01- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق

الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

الفرضية الفرعية الثانية:

H02- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية .

الفرضية الفرعية الرابعة :

H04- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل.

الفرضية الفرعية الخامسة:

H05- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق .

١ - ٦ المصطلحات والمفاهيم العامة :

التدقيق : "جمع وتقييم الأدلة عن المعلومات لتحديد مدى التوافق مع المعايير المقررة سلفا والتقرير عن ذلك. ويجب أداء التدقيق بواسطة شخص كفء و مستقل " (ARENS,2009).

وقد عرف (Deangelo, 1981) جودة عملية التدقيق بأنها "احتمال أن يكتشف المدقق الغش والأخطاء وأن يفصح عنها في تقريره"

جودة عملية التدقيق : "أداء عملية التدقيق وفقا للمعايير والإرشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن لإحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقرير عنها بما يؤدي إلى زيادة مستوى دقة المعلومات التي يوفرها المدقق لمستخدمي القوائم المالية بما يحقق للأطراف المستفيدة الأهداف المتوقعة من عملية المدقق" (حسين، ٢٠١٤).

التخصص القطاعي للمدقق الخارجي: "بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق الى عملاء ينتمون الى قطاع صناعي واحد بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها منشآت هذا

القطاع ، و إمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات " (عوض ، ٢٠٠٦)

"مدقق الحسابات المتخصص قطاعياً: على أنه الذي يملك المعرفة المتميزة والخبرة والدراسة العلمية والعملية بمهام عملية التدقيق في مجال نشاط معين، والتخصص القطاعي هو مؤشر لخبرة مدقق الحسابات يتولد من التدريب وخبرة الممارسة التي يجنيها مدقق الحسابات من تدقيق صناعة معينة." (هلال، ٢٠٠٨)

بعض العوامل المؤثرة (خصائص، متغيرات) بجودة التدقيق :

- حجم مكتب التدقيق
- أنواع مدقق الحسابات
- فترة احتفاظ مكتب التدقيق بالعمل
- الخبرة والعناية المهنية لتدقيق الحسابات
- استقلال مدقق الحسابات
- الالتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها
- الكفاءة والفعالية والثبات كمعايير لجودة التدقيق
- دور مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح
- جودة الأداء المهني في التدقيق من منظور تدقيق حالات الغش
- الالتزام بالسلوك الأخلاقي لمراقب الحسابات
- جودة التدقيق من حيث علاقتها بمخاطر التدقيق

(القاضي ، دحوح ٢٠١٤) (حمدان ، ابو عجيله، ٢٠١٢)

الفصل الثاني : الإطار النظري للدراسة

٢ - ١ المبحث الأول : التخصص القطاعي

٢ - ٢ المبحث الثاني : جودة التدقيق

٢ - ٣ المبحث الثالث : الدراسات السابقة

المبحث الأول : التخصص القطاعي

٢ - ١ التخصص القطاعي

٢- ١- ١ تمهيد

٢- ١- ٢ تعريف التخصص القطاعي (المهني)

٢- ١- ٢- ١ تعريف التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق

٢- ١- ٢- ٢ تعريف التخصص القطاعي لمدققي الحسابات

٢ - ١ - ٣ أهمية التخصص القطاعي للمدقق

٢ - ١ - ٤ العلاقة بين تخصص المدقق ومخاطر التدقيق

٢- ١- ٤- ١ تعريف مخاطر التدقيق

٢- ١- ٤- ٢ عناصر مخاطر التدقيق

٢- ١- ٤- ٣ علاقة التخصص القطاعي بعناصر مخاطر التدقيق

٢ - ١ - ٥ مقاييس التخصص القطاعي

٢ - ١ - ٦ الآثار الايجابية للتخصص القطاعي

٢ - ١ - ٧ الآثار السلبية للتخصص القطاعي

٢- ١- ١- تمهيد :

أصبح الاهتمام يتزايد بمهنة التدقيق وتطويرها في العقود الأخيرة بما يلائم انفتاح السوق وتعدد بيئة الأعمال ومواكبة التغيرات والاحتياجات المستمرة لمهنة تدقيق الحسابات ، وتعد مهنة التدقيق من المهن الهامة التي تلعب دوراً حيوياً في نمو وازدهار المنشآت الاقتصادية والمجتمع .

ويبحث معظم العملاء عند تعيين مدقق الحسابات عن المدققين الذين لديهم معرفة وفهم عميق بخصائص وصفات صناعة العميل لما له دور ايجابي في كفاءة وفعالية كبيرة في عملية التدقيق لحسابات الشركة التي تعمل في مجال هذه الصناعة . (Watkins, and others, 2004)

وبالرجوع الى معايير التدقيق ٢٠١٤ الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين تبين ان بعض معايير التدقيق الدولية تتضمن بعض النواحي المتعلقة بالدراسة والتخصص القطاعي ومن هذه المعايير

- معيار رقم ٣١٠ المتعلق ب "المعرفة بعمل شركة العميل "
- المعيار رقم 315 المتعلق ب " فهم لشركة العميل والبيئة التي تعمل بها وتقدير مخاطر التحريفات الجوهرية"

حيث ركزت هذه المعايير أن المدققين يجب عليهم الإلمام والمعرفة الجيدة بنشاط صناعة العميل والعوامل القانونية والتنظيمية ، والعوامل المحيطة بصناعة العميل التي تتعلق بأعداد القوائم المالية . (معايير التدقيق الدولية ، ٢٠١٤)

ومن هنا أصبح التخصص القطاعي احد مميزات ممارسة مهنة التدقيق للمدقق ومكاتب التدقيق وتقديم خدمة التدقيق بجودة وكفاءة عالية ، فننتج عن ذلك مدققي حسابات متخصصون في قطاع أو صناعة معينة كقطاع البنوك ، قطاع الصناعة ، قطاع التأمين ، قطاع الفنادق وغيرها من القطاعات والصناعات الاقتصادية . (سليمان، ٢٠١٢)

ويزيد التخصص القطاعي في ممارسة مهنة التدقيق الكثير من المكاسب سواء لمكاتب التدقيق أو الأطراف الأخرى المتعلقة بالعميل كإدارة الشركة و مستخدمي القوائم المالية ، بحيث يحقق لمكاتب التدقيق مكاسب عديدة منها : زيادة في أرباحها وزيادة في أتعاب وأجور التدقيق

للمدقق والمكتب، زيادة في خدمة وجودة عملية التدقيق، وكذلك المحافظة على الحصة السوقية او زيادتها في ظل المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق. وكذلك يحقق التخصص القطاعي بمهنة التدقيق المزيد من المنافع والمكاسب للعميل ومن هذه المنافع لمستخدمي القوائم المالية : كتحسين جودة عملية التدقيق و الحد من ممارسات الأرباح من قبل إدارة الشركة والعاملين فيها، وتقليل الوقت اللازم لتعريف المدقق بنشاط وطبيعة عمل الشركة . (سليمان، ٢٠١٢)

٢- ١- ٢ تعريف التخصص القطاعي (المهني)

نتناول في هذا المبحث مفهوم التخصص القطاعي بالنسبة لكل من مكاتب التدقيق من جهة ولمدقق الحسابات من جهة أخرى ، ليتمكن الباحثين من الفصل وعدم الخلط بين مفهوم التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق ومفهوم التخصص القطاعي لمدققي الحسابات .

١-٢-١-٢ تعريف التخصص القطاعي (المهني) لمكاتب التدقيق :

لقد ورد عدة تعاريف للتخصص القطاعي (المهني) بالنسبة لمكاتب التدقيق في المراجع والدراسات العلمية وفيما يلي ذكر لبعض التعريفات :

عرف (Craswell and others,1995,P.301) مكاتب التدقيق المتخصصة "بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل أو تتجاوز ١٠ % من إجمالي عدد الشركات التي تنتمي إلى قطاع معين" .

وأيضاً عرف مكاتب التدقيق المتخصصة " بأنها المكاتب التي تستحوذ على حصص سوقية تعادل ٢٠ % من عملاء قطاع معين " (Mayhew &Wilkins ,2003,P.41).

وأشار الإبياري 2008 إلى أن مكاتب التدقيق المتخصصة " بأنها المكاتب التي لديها حصص سوقية من عمليات تدقيق القطاع نسبة إلى حصص منشآت التدقيق الأخرى التي تقدم خدمة التدقيق لمنشآت نفس القطاع.

٢-٢-١-٢ تعريف التخصص القطاعي (المهني) للمدقق الحسابات :

نوضح بعض أهم التعريفات للتخصص القطاعي لمدققي الحسابات الذي قدمها بعض الباحثين وفيما يلي نذكر بعض منها :

يعرف البعض المدققين المتخصصين قطاعيًا " بأنهم هؤلاء الأفراد المعينين من قبل مكاتب التدقيق لتدقيق عملاء قطاع أو صناعة معينة ، ويكونوا من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع أو تلك الصناعة " (Hammersley, 2006,P.312).

و يعرف (Stanley & Dezoort, 2007) المدققين المتخصصين قطاعيًا " بأنهم المدققين الذين يكتسبون المعرفة المتخصصة عن طريق تدقيق شركات تنتمي إلى نفس القطاع مما يجعلهم يتفهمون جيدا الخصائص المميزة لهذا القطاع ، وطبيعة الممارسات المحاسبية الخاصة ، وطبيعة المخاطر المرتبطة بهذا القطاع " .

و يعرف (Almutairi,2007) المدققين المتخصصين قطاعيًا " بأنهم المدققين الذين لديهم معرفة أفضل خاصة بقطاع ما ، والتي تسمح لهم باكتشاف تحريفات القوائم المالية بشكل أفضل، وتؤدي إلي زيادة كفاءة و مصداقية تقديرات التقارير المالية للعملاء " .

ويعرف (عوض، 2006)التخصص القطاعي للمدقق الخارجي" بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلي قطاع صناعي واحد بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها منشآت هذا القطاع ، و إمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات .

ويعرف (منصور، 2007)التخصص القطاعي للمدقق " بأنه إلمام المدقق بجميع مقومات مهنة التدقيق سواء تمثلت في الإطار الفكري للتدقيق ، أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة ، وأساليب التدقيق ، وتطوير استخدام جميع هذه المقومات في تدقيق قطاع او نشاط معين " .

ويرى الباحث ان التخصص القطاعي لمدقق الحسابات :

هو الذي يكتسب الخبرة العلمية والعملية من جراء تدقيقه لشركات ومنشآت قطاع معين لفترة زمنية ونسبة من حصة السوقية لنفس القطاع او من خلال دورات تدريبية خاصة بهذا القطاع ،بما يضمن تماثل وملائمة الخصائص والعمليات التي تقوم بها منشآت هذا القطاع والممارسات المحاسبية للقطاع .

٢ - ١ - ٣ أهمية التخصص القطاعي :

يعد التخصص القطاعي (المهني) أمر هام وملح في بيئة الأعمال بشكل عام وبمهنة التدقيق بشكل خاص ، وعليه فإن أهمية التأثير بالتخصص القطاعي ليس حكرًا على مهنة التدقيق ومكاتبها ومدققي الحسابات فقط، بل إن أثره على جميع مكونات المجتمع أو معظمها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر كالمساهمون والدائنون والحكومة من تحصيل ضرائب والعاملون والموردون وغيرهم .

ومن هنا تتمثل أهمية التخصص القطاعي لمدقق الحسابات بصناعة معينة بما يلي والتي أشارت إليها بعض الدراسات السابقة (ابوليل ٢٠١٢ ، سليمان ٢٠١٢ . الحداد ٢٠٠٨)

- ١ . التخصص القطاعي يمكن مكاتب التدقيق من تكوين مدققي حسابات ذوي خبرة خاصة بقطاع معين مما يؤدي الى تقديم خدمات عالية الجودة وزيادة كفاءة وفعالية المدقق.
- ٢ . يسهل التخصص القطاعي من مهمة المدقق عند فحص البيانات والإجراءات بعملية التدقيق ، ويجعل فرص واحتمالات وجود أخطاء جوهرية في القوائم المالية ضئيلة جدا .
- ٣ . تحميل تكاليف التدريب والتطوير على أكبر قدر من العملاء مما يؤدي الى الاستفادة من وفورات الحجم .
- ٤ . تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين للعميل يزيد من معرفة المدقق بقطاع العميل واحتياجات و مخاطر هذا القطاع ، مما يؤدي إلى تقليل المخاطر بهذا القطاع إلى أدنى حد ممكن.
- ٥ . يمتاز المدقق المتخصص قطاعيا لمستوى عالي من خدمات التدقيق الصحيحة للعميل الأمر الذي يؤدي إلى انخفاض عزل المدقق من قبل العميل .
- ٦ . يزيد التخصص القطاعي للمدقق من زياد حصته السوقية والحصول على عملاء جدد بالإضافة إلى زيادة ثقة العملاء القدامى .
- ٧ . يعمل المدقق المتخصص على تقديم خدمات إضافية للعميل مما يؤدي الى زيادة سمعة مكتب التدقيق وتحقيق عوائد اقتصادية مرتفعة.

٢ - ١ - ٤ العلاقة بين تخصص المدقق ومخاطر التدقيق :

٢-١-٤-١ تعريف مخاطر التدقيق Audit Risk :

عرف المعيار الدولي للتدقيق رقم ٤٠٠ لسنة ٢٠١٠ مخاطر التدقيق على أنها :

"المخاطر التي تؤدي إلى قيام المدقق بإبداء رأي غير مناسب عندما تكون البيانات المالية تحتوي على أخطاء جوهرية. وتتكون مخاطر التدقيق من ثلاثة مكونات هي المخاطر الملازمة ، ومخاطر الرقابة ومخاطر عدم الاكتشاف ."

٢-١-٤-٢ عناصر مخاطر التدقيق حسب المعيار الدولي رقم ٤٠٠ لسنة ٢٠١٠ :

(١) المخاطر الملازمة :

"هي قابلية حدوث خطأ مادي مؤثر على رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى مع افتراض عدم وجود رقابة داخلية ذات علاقة".

(٢) مخاطر الرقابة :

"هي قابلية حدوث خطأ هام في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من دون أن تمنع أو تكتشف وتصحح في الوقت المناسب من قبل أنظمة المحاسبة والرقابة الداخلية".

(٣) مخاطر عدم الاكتشاف :

"وهي المخاطر بأن إجراءات التحقيقية لا تكتشف وجود خطأ في رصيد حساب أو مجموعة معاملات متشابهة قد تكون هامة بشكل فردي أو عندما تندمج مع أخطاء في أرصدة أو مجموعات أخرى من العمليات".

٢-١-٤-٣ علاقة التخصص القطاعي بعناصر مخاطر التدقيق

بعد إبداء المدقق لرأيه فقد يتعرض إلى بعض المخاطر نتيجة إبداء رأي غير سليم في البيانات والقوائم المالية ، مما قد ينتج أضرار وخسائر للمنشأة والأطراف الأخرى المتعلقة بالمنشأة وكذلك الأمر بالنسبة للمدقق نتيجة مسؤوليته عن التقرير الذي يصدره مما يعرضه للمسؤولية القانونية سواء كانت تأديبية أو مدنية أو جنائية أو جميعها . ومن هنا فإنه لتقليل مخاطر التدقيق والتي يتعرض لها المدقق يكون من خلال المعرفة بطبيعة نشاط العملاء

والقوانين والقواعد الخاصة بكل قطاع على حده (موسى و فتوحه، ٢٠١٦)، الأمر الذي يتطلب وجود التخصص القطاعي للمدقق وعلاقته بمخاطر التدقيق، حيث يلعب التخصص القطاعي للمدقق دور مهم في تحسين وتقليل مخاطر التدقيق بأنواعه حيث بحثت الدراسات التالية (المقطيري، ٢٠١١، دبور ٢٠١٣، صليب ٢٠٠٣) علاقة التخصص بمخاطر التدقيق وعناصره .

- حيث ان للتخصص القطاعي له دور في تقييم الخطر الملازم من خلال معرفة المدقق المتخصص قطاعيا بطبيعة قطاع العميل والقوانين والإجراءات التي تخص قطاع العميل والظروف الاقتصادية والمؤثرات التي تهدد قطاع العميل وطبيعة النظم والبرامج التكنولوجية التي تلائم قطاع العميل الأمر الذي يساعد في تصميم إجراءات التحقق السليم للوصول الى تقييم دقيق للخطر الملازم .
- دور تخصص المدقق في تقييم خطر الرقابة من خلال دراسة وفحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد نقاط الضعف فيه للحكم على مدى الاعتماد عليه، حيث يساهم التخصص للمدقق في تحديد اختبارات الالتزام ويبين للمدقق أماكن الأخطاء غير المتعمدة والعناصر التي يسهل التلاعب بها المتعلقة بقطاع العميل .
- يساعد التخصص القطاعي للمدقق في التحكم بمخاطر الاكتشاف عن طريق تقييمه لمخاطر الملازم ومخاطر الرقابة وذلك بتخفيض مخاطر الاكتشاف إلى أقل ما يمكن من خلال قيامه بفحص الإختبارات التحليلية واختيار العينة، ومن هنا فإن الأختبارات التحليلية وأختيار العينة للمدقق غير المتخصص قد يؤدي إلى تحليلها بشكل خاطئ أو أختيار عينة غير مناسبة أو غير كافية، أما إذا كان المدقق متخصص قطاعيا فإنه يساعد في تحديد أسلوب فحص وأختيار العينة المناسبة والدقيقة والتي تؤدي إلى تحليل وتشخيص سليم .

٢ - ١ - ٥ مقاييس التخصص القطاعي :

أشارت دراسة الحداد ٢٠٠٨ بأنه من مفهوم التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق ، يمكن القول بأن تحديد ما إذا كانت مكاتب التدقيق تعد متخصصة بقطاع معين أم لا يتم من خلال المقاييس الرئيسية التالية:

١. مقياس الحصة السوقية :

" يقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص الصناعي بالنسبة لمكتب التدقيق هو تمييز نفسها عن المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة ، وهذا المقياس يفترض بأنه من خلال تحديد وتحقيق حصة سوقية مناسبة لمكتب التدقيق في سوق صناعة معينة سينتج عنه معرفة جيدة وستقوم مكتب التدقيق بتطوير معرفتها في هذه الصناعة. "

٢. مقياس الحصة في المحفظة :

" هذا المقياس يقوم على افتراض أن حجم العميل (مقاساً بالمبيعات) مقارنةً بإجمالي مبيعات جميع العملاء ، ويرتبط بالعميل في صناعة معينة ويحسب كالتالي:

التخصص الصناعي لمؤسسة التدقيق = إجمالي مبيعات العميل مقسوماً على إجمالي مبيعات جميع العملاء لنفس الصناعة.

وهذا المقياس يعطي الاعتبار لدرجة توزيع خدمات التدقيق وأتعاب التدقيق من خلال مختلف الصناعات لكل مكتب تدقيق بصورة منفصلة. "

٣. تحديد نسبة تحكيمية معينة :

ويقوم هذا المقياس على حصول مكتب التدقيق على نسبة مئوية معينة من شركات العاملة في قطاع معين لكي تكون متخصصة .

٢ - ١ - ٦ الآثار الأيجابية للتخصص القطاعي :

أشار العديد من الباحثين في الدراسات والأبحاث العلمية إلى أثر التخصص القطاعي بشكل عام وسنتناول بعض الدراسات التالية (دبور ٢٠١٣) (عوض ٢٠٠٦) (ابوليل ٢٠١٢) (سليمان ٢٠١٢) التي نذكر منها أهم الآثار الأيجابية للتخصص القطاعي التي تم ذكرها بالدراسات .

١. يزيد التخصص القطاعي في ارتفاع أتعاب وأجور التدقيق لمكاتب التدقيق المتخصصة وكذلك زيادة الحصة السوقية للمكاتب المتخصصة .

٢. من أهم الآثار الجيدة للتخصص القطاعي للمدقق أنه يخفف من الإستعانة بالخبراء والاستشارات الخارجية لعلمه ببيئة عمل القطاع .

٣. يؤدي التخصص القطاعي للمدقق إلى تقليل الوقت اللازم لإتمام عملية التدقيق والقيام بالإجراءات وأخذ العينة واختبارها بكفاءة وفعالية مما ينعكس على جودة عملية التدقيق.
٤. يقلل التخصص القطاعي من احتمالية إدارة الأرباح
٥. يهدف التخصص القطاعي بمهنة التدقيق إلى التقوية والإرتقاء بمهنة التدقيق الخارجية من خلال تطوير الأداء المهني ومستوى الخبرة والمساهمة في المنافسة المهنية والسوقية بين مكاتب التدقيق .
٦. يساعد التخصص القطاعي للمدقق العميل في الحصول على تصنيفات ائتمانية أفضل في حال حصولهم على تمويل وقروض خارجية .
٧. يقلل التخصص القطاعي للمدقق من تكاليف الوكالة الناتجة عن تعارض المصالح بين الملاك وإدارة المنشأة وذلك من خلال تحسين جودة الإفصاح للعملاء وانخفاض درجة عدم تماثل المعلومات ،وكذلك الأمر يؤدي الى تخفيض التحفظ المحاسبي للعملاء.
٨. يقلل التخصص القطاعي للمدقق تقليل من مخاطر تقاضي المدقق المتخصص عن غيره.
٩. يساهم التخصص القطاعي على إعطاء جودة وكفاءة مرتفعة لعملية التدقيق وتقليل مخاطر التدقيق للقطاع والعميل .

٢ - ١ - ٧ الآثار السلبية للتخصص القطاعي

بالرغم من أن التخصص القطاعي للمدقق يعد من أهم مميزات إختيار المدقق ومكاتب التدقيق إلا أن هناك عيوب وإنتقادات تؤخذ على التخصص القطاعي للمدقق الحسابات ، وتم تناولها بالدراسات التالية (ابوليل ٢٠١٢) (سليمان ٢٠١٢):

١. نقص وإنخفاض الخبرة العامة للمدقق المتخصص قطاعيا حيث إن الخبرة المتخصصة بقطاع معين لا تغني عن الخبرة العامة .
٢. إن التخصص القطاعي لا يعد الآلية الوحيدة التي تميز المدقق ومكاتب التدقيق عن منافسيه .

٣. قد يؤدي التخصص القطاعي لمكتب التدقيق إلى السيطرة على قطاع معين الأمر الذي يساهم إلى إحتكار تدقيق ذلك القطاع بمكتب تدقيق معين .
٤. خطر نقل المعلومات الخاصة بعملاء قطاع ما إلى منافسيه من القطاع .
٥. إرتفاع المخاطر في إيرادات وأتعاب مكاتب التدقيق المتخصصة جراء تركيز التدقيق بنسبة عالية على قطاع معين.

المبحث الثاني : جودة التدقيق

٢- ٢ جودة التدقيق

٢ - ٢ - ١ تمهيد

٢ - ٢ - ٢ تعريف الجودة

٢ - ٢ - ٣ تعريف جودة التدقيق

٢ - ٢ - ٤ أهمية جودة عملية التدقيق

٢ - ٢ - ٥ أسباب الاهتمام بدراسة جودة عملية التدقيق

٢ - ٢ - ٦ العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق

٢ - ٢ - ٧ الإجراءات والوسائل التي تحسن من جودة عملية التدقيق

٢-٢-١ تمهيد :

إن مهنة التدقيق كغيرها من المهن المهمة لها قواعد ومعايير وأسس لممارستها ، ولما تحظى به مهنة التدقيق من أهمية كبيرة بالمجتمع حيث أن الدور الجوهرى لمهنة التدقيق هو أبداء الرأي في مدى صحة وعدالة القوائم المالية للشركة محل التدقيق الأمر الذي يعزز الثقة ويزيد المصداقية في البيانات المالية للقوائم المالية للشركة . (عبدالله ٢٠٠٧)

وكذلك يستفيد مستخدمي كثر من البيانات والمعلومات المالية التي خضعت لتدقيق مدققي الحسابات في إتخاذ قرارات مهمة للشركة ومنح قروض من قبل الدائنون للشركة وغيرها من القرارات .

وبعد سلسلة من الإفلاس والانهيارات المالية لكبرى الشركات والبنوك العالمية ومن أبرزها شركة أنرون ENRON عام ٢٠٠١ وشركة وورلد كوم WORLD COM عام ٢٠٠٢ تم توجيه الانتقادات والاتهامات إلى مكاتب التدقيق ومدققي الحسابات وتحميلهم جزء كبير من المسؤولية لعدم مقدرتهم على اكتشاف الغش والأخطاء والتلاعب بالحسابات وعليه ظهرت سمعة سيئة عن مكاتب التدقيق العالمية وتم انهيار واختفاء شركة التدقيق العالمية ارثر اندرسون Arthur Andersen ، بالإضافة إلى ازدياد حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية بالمحاكم ضد أعضاء المهنة (التويجري ، النافعي ٢٠٠٨) ، الأمر الذي أثار العديد من التساؤلات حول دور مهنة التدقيق من هذه الحوادث والحالات مما أدى إلى ظهور مصطلح جودة عملية التدقيق لمهنة التدقيق والمكاتب التدقيق ، حيث تم وضع معايير دولية للتدقيق تتعلق بجودة عملية التدقيق والرقابة عليها لضمان أداء عملية التدقيق وإجراءات عمل المدقق عند تدقيق البيانات المالية بأفضل أداء وكفاءة وجودة عالية .

٢ - ٢ - ٢ تعريف الجودة

هناك العديد من التعريفات لمفهوم الجودة والتي نتناول بعض منها :

عرف (عبدالمحسن ، ٢٠٠٤) الجودة بأنها " مجموعة العوامل أو الخصائص التي يجب أن تتوفر في منتج أو خدمة معينة بهدف الوفاء بمتطلبات السوق "

وعرف (الصيرفي، ٢٠٠٣) الجودة أنها " مجموعة الصفات والخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتج وبما يتطابق مع صفات وخصائص وضعت لهذا المنتج سابقا وفي معظم

الأحيان بأن هذه الصفات والخصائص تحدد من قبل المنتج وفقا لظروفه وموارده واعتباراته الإنتاجية "

وعرفت المواصفات الدولية (ISO 9004, 2000) الجودة بأنها "درجة تلبية مجموعة الخصائص الموروثة في المنتج لمتطلبات العميل "

٢-٣ تعريف جودة التدقيق

يعتبر مصطلح جودة التدقيق من المصطلحات المعقدة والأكثر تشعبا وذلك بسبب وجهات النظر المتعددة والمختلفة للإطراف المعنية بعملية جودة التدقيق سواء كانت مباشرة او غير مباشرة كالشركة محل التدقيق وحاملين الأسهم ومكاتب التدقيق والجهات الحكومية وغيرهم .

ونسرد بعض أهم التعاريف لجودة التدقيق

عرف (الإهدل ٢٠٠٨) جودة التدقيق بأنها: " أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفقا لمعايير التدقيق، مع الإفصاح عن الأخطاء والمخالفات المكتشفة، والعمل على تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي القوائم المالية " .

عرف Knapp جودة التدقيق من خلال مفهوم مخاطر التدقيق على النحو التالي: " يقصد بجودة التدقيق تدني المدقق لخطر الاكتشاف والذي يؤدي إلى تدنيه خطر التدقيق النهائي وإن المدققين سوف يقومون بالإفصاح عن الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية. "

(<http://www.acc4arab.com>).

وعرف (حسين، ٢٠١٤) جودة عملية التدقيق بأنها "أداء عملية التدقيق وفقا للمعايير والإرشادات المهنية بما يؤدي إلى توفير أعلى مستوى ممكن لإحتمال اكتشاف المدقق للأخطاء والمخالفات التي قد توجد بالقوائم المالية والتقارير عنها بما يؤدي إلى زيادة مستوى دقة المعلومات التي يوفرها المدقق لمستخدمي القوائم المالية بما يحقق للإطراف المستفيدة الأهداف المتوقعة من عملية التدقيق. "

كما عرفت جودة التدقيق بأنها "التأكد في تحقيق الأداء المنشود وفق معايير التدقيق و التأكد من الإلتزام بالسياسيات والإجراءات المحددة الموضوعة، التي تقود الى تحقيق المهمات المطلوبة من التدقيق" (درس ٢٠١٠)

ويعرف جودة التدقيق بأنها " الجهد المحاسبي الرقابي المبذول بهدف التأكد من مطابقة الإجراءات المحاسبية لمعايير التدقيق الموضوعة سلفا " (مرعي ٢٠١٥)

وعرف جودة التدقيق من ناحيتين

الناحية الفنية لجودة التدقيق بأنها " الدرجة التي من خلالها تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل تجاه اكتشاف الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالشركة محل التدقيق وقوائمها والتقرير عنها " .

أما الناحية الوظيفية (المهنية) لجودة التدقيق هي " الدرجة التي يمكن معها الوفاء بتنفيذ عملية التدقيق وتوصيل نتائجها حسب توقعات المستهلك " . (القاضي ، دحدوح ، ٢٠١٤)

وتم تعريف جودة التدقيق وفقا للمعيار الدولي رقم (١) بأنها " عملية مصممة لتوفير تقييم موضوعي في تاريخ التقرير أو بعد ذلك ، للتقديرات الهامة التي طرحها فريق العملية والأستنتاجات التي توصل إليها أثناء صياغة التقرير ،وعملية تدقيق رقابة جودة العملية مخصصة لعمليات تدقيق البيانات المالية للمنشآت المدرجة والعمليات الأخرى إن وجدت والتي قررت الشركة وجوب وجود تدقيق رقابة جودة عملية لها " . (معايير التدقيق الدولية ، ٢٠١٤)

وقد عرف (عيسى ، ٢٠٠٨) بأنها : "مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها ، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم ،وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة " .

٢- ٢ - ٤ أهمية جودة عملية التدقيق

تعتبر جودة عملية التدقيق من أهم المواضيع المهمة في مجال التدقيق ولكل الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق (المدقق ، الشركة محل التدقيق ، مكاتب التدقيق ، الهيئات المهنية ، البنوك والدائنين ، الجهات الحكومية ، وغيرها) نظرا لما لها أهمية كبيرة اقتصادية واجتماعية واعتماد جميع الأطراف المتعلقة بعملية التدقيق على نوعية وجوده والقوائم المالية المدققة ، الأمر

الذي يربط أهمية جودة التدقيق بالنسبة لمكاتب التدقيق بحيث كلما كانت جودة عملية التدقيق بمستوى عالي لمكتب التدقيق يساعد في المحافظة على العملاء وسمعة المكتب، وتجنب من مخاطر العقوبات من قبل الهيئات والجهات الرقابية المهنية وتقليل الدعاوى القضائية والمدنية ضدها، وعليه يعتبر جودة عملية التدقيق بالنسبة لمكتب التدقيق احد المقاييس لتقييم مكاتب التدقيق

أما على صعيد إدارة الشركة وأصحابها والمستثمرين فأنهم يهتمون بجودة عملية التدقيق لتأكيد المصدقية والموثوقية على القوائم المالية المدققة ومعرفة الوضع المالي والائتماني السليم للشركة، لمعرفة أماكن الضعف والأخطاء لدى إدارة الشركة ومن ثم تصويبها، ومساعدة الشركة في وضع الخطط المستقبلية واتخاذ القرارات الصحيحة، وكذلك الأمر لأصحاب الشركة والمستثمرين فان تقديم جودة التدقيق بمستوى عالي يعتبر ضمان لحماية اموال الشركة من الغش والتزوير والإختلاس، وإعطاء الثقة للمستثمرين لاتخاذ القرار المناسب حول جدوى الاستثمار في الشركة. (احمد، ٢٠٠٢)

وهناك أطراف أخرى لها علاقة بأهمية جودة عملية التدقيق ومنها (ابو هين، ٢٠٠٥، ص٥٢)

- المنظمات المهنية إذ تسعى من خلال إلزام مكاتب التدقيق بجودة عملية التدقيق من خلال تطبيق معايير التدقيق الدولية من أجل تطوير المهنة والإرتقاء بها وتحسين نظرت المجتمع للمهنة وتطوير الخدمات التي تقدمها .
- الجهات الحكومية تهتم بجودة التدقيق من أجل حماية النشاط الاقتصادي ككل والأطراف المعنية بذلك، ولتحصيل الضرائب والرسوم .
- اما البنوك والدائنون فإن أكثر المهتمين بمستوى عالي من الجودة لعملية التدقيق وذلك لاتخاذ القرار الصحيح عند منح القروض والتسهيلات البنكية والإئتمانية للشركات .

٢- ٢- ٥ أسباب الاهتمام بدراسة جودة عملية التدقيق

هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى دراسة والاهتمام بجودة التدقيق ومنها (الإهدل ٢٠٠٨):

١. المساهمة في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق بين المدقق والإطراف المعنية بعملية التدقيق .
٢. لزيادة الثقة والمصداقية في تقرير المدقق والمصداقية بالقوائم المالية المدققة.
٣. لتعزيز الالتزام بالمعايير الدولية للمهنة ومتطلبات تنظيم المهنة وتطويرها .
٤. لتقليل صراعات الوكالة بين الإدارة والمساهمين من حيث تعارض المصالح .
٥. العمل على توفر المنافسة بين مكاتب التدقيق في ظل انفتاح السوق والعولمة .
٦. المساهمة في اكتشاف الغش والأخطاء والثغرات الموجودة في القوائم المالية بشكل أفضل .

٢- ٢- ٦ العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق

سنسرد في هذا الجزء أهم العوامل المؤثرة على جودة التدقيق والتي تعد من أهم الاعتبارات الأساسية التي تقيس مدى جودة عملية التدقيق من عدمها ، حيث أن العديد من الدراسات السابقة والأبحاث والكتب العلمية أسهبت في تناول الكثير من العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق والتي تتعلق بكل أطراف عملية التدقيق من مكاتب التدقيق وفريق التدقيق والشركة محل التدقيق .

وفيما يلي نذكر أهم العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق : (الإهدل ، ٢٠٠٨) و (معيان التدقيق الدولي رقم ٢٢٠ رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية ، ٢٠١٤)

• حجم مكتب التدقيق :

يعتبر حجم مكتب التدقيق من أهم الأسباب التي تؤخذ بعين الاعتبار لمقياس جودة عملية التدقيق ، فهناك ثلاث أقسام لمكاتب التدقيق

- مكاتب التدقيق ذات الحجم الكبيرة

- مكاتب التدقيق المتوسطة

- مكاتب التدقيق الصغيرة

ويقاس حجم المكتب التدقيق من خلال عدد العاملين ومجالاتهم في المكتب ، وعدد فروع المكتب المحلية والدولية وكذلك نسبة حصة المكتب من عدد العملاء بالسوق .

وتتميز مكاتب التدقيق ذات الحجم الكبيرة عن غيره بأنه

• تستقطب عدد عاملين اكبر ويكونوا ذات خبرات وكفاءات علمية وعملية كبيرة عن المكاتب الأخرى .

• تمتلك تقنيات وبرامج تدقيق كبيرة وممتازة عن غيرها .

• عدم انفراد مدقق الحسابات برأيه بشكل مفرد حيث أن للإشراف دور في الحكم على التقارير المالية وإصدار رأي حول مصداقيتها .

وتبين من خلال الدراسات وجود علاقة طردية بين حجم المكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق فكلما كان حجم المكتب كبير كلما كانت جودة عملية التدقيق مرتفعة .

• سمعة مكتب التدقيق :

تعد سمعة المدقق ومكتب التدقيق من أهم الأصول المعنوية لمكتب التدقيق حيث يتم اكتسابها من خلال القدرة على تقديم خدمات ذات جودة متميزة ، وتكون سمعة مكتب التدقيق بين العملاء في السوق من خلال تقديم خدمات ذات جودة عالية وبوجود فريق عمل من مدققي الحسابات متميز ويتمتع بسمعة قوية والتزامهم بقواعد وسلوك المهنة ، وتبحث الشركات عن مدققي الحسابات ذو شهرة وسمعة لما له الأثر الايجابي على جودة عملية التدقيق وأسعار الأسهم لاعتماد المستثمرين عليهم عند اتخاذ قرار بشراء الاسهم .(محمد، ٢٠٠٣)

وتعد العلاقة بين سمعة مكتب التدقيق علاقة طردية مع جودة عملية التدقيق .

• درجة المنافسة بين مكاتب التدقيق :

هناك وجهتين نظر بعلاقة المنافسة لمكتب التدقيق وجودة عملية التدقيق وهي :

١. من الدراسات التي بينت ان ارتفاع المنافسة لمكتب التدقيق تؤثر سلبا على جودة التدقيق الأمر الذي يؤدي الى تخفيض أتعاب التدقيق من أجل استقطاب عملاء جدد (ابو هين ، ٢٠٠٥)

٢. وتناولت الدراسات الأخرى العلاقة بين جودة التدقيق والمنافسة حيث ان العلاقة طردية بينهما فكلما كانت جودة التدقيق مرتفعة لمكتب التدقيق كلما زادت درجة المنافسة للمكتب في السوق. (ابو ليل، ٢٠١٢)

• القضايا المرفوعة ضد مكتب التدقيق :

لا شك بأن وجود قضايا قضائية مرفوعة ضد مكتب التدقيق والعاملين فيه تؤثر بشكل عكسي على جودة عملية التدقيق وتعرض المدقق للمسائلة القانونية و دفع التعويضات جراء فشل وتقصير في عملية التدقيق وعدم اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية .

• مدة (فترة) إرتباط مدقق الحسابات بالعميل :

هي طول المدة التي يقضيها مدقق الحسابات في تدقيق القوائم المالية للشركة محل التدقيق .

حيث اختلف الباحثين والدراسات السابقة بهذا الموضوع وأثره على جودة التدقيق حيث يوجد وجهتين نظر في هذا الأمر وهما (القاضي و دحوح ، ٢٠١٤):

• اتجه بعض الباحثين بدراساتهم إلى أن طول فترة إحتفاظ العميل بمدقق الحسابات إلى تحسين جودة عملية التدقيق بحيث إن العلاقة طردية بينهما وذلك لوجود معايير مهنية ملزمة للمدقق وتساعد المدقق بكسب الخبرة والمعرفة الكاملة عن الشركة مما يزيد من كفاءة وفاعلية المدقق لعملية التدقيق.

• اتجه بعض الباحثين بدراساتهم إلى أن العلاقة عكسية بين طول فترة إحتفاظ مدقق الحسابات بالعميل وجودة التدقيق وذلك لسببين :

- يؤثر طول فترة الاحتفاظ بالعميل على إستقلالية المدقق وقدرته على اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها .

- تعمل طول فترة الإحتفاظ على أن عملية التدقيق وإجراءاتها تكون روتينية بالنسبة لمدقق الحسابات .

• أتعاب التدقيق :

أتعاب المدقق هي " المبالغ أو الأجر أو الرسوم التي يتقاضاها نظير قيامه بعملية التدقيق لحسابات منشأة ما ، ويتم تحديد الأتعاب بموجب العقد الذي يتم بين المنشأة محل التدقيق وبين المدقق وفقا للزمن الذي تستغرقه عملية التدقيق والخدمة المطلوبة منه وحاجة عملية التدقيق للمساعدين " (المطارنة، ٢٠١٣)

الأتعاب التي يتقاضاها المدقق من العميل ثلاثة أنواع : (المطارنة ، ٢٠١٣)

(أ) الأتعاب الثابتة : " المبلغ الذي يحدّد مسبقا ويكون ثابتا غير قابل للزيادة في المستقبل، ولكن يجب أن يكون المبلغ متناسب مع المهمة المطلوبة من المدقق.

(ب) الأتعاب المتغيرة : " الأتعاب التي تحدّد من قبل المدقق وفقا للوقت الذي سوف تستغرقه عملية التدقيق والجهد الذي سوف يبذله ويمكن أن يحدد الأجر لكل ساعة عمل سوف تستغرق في عملية التدقيق، أو لكل يوم عمل يستغرق في عملية التدقيق "

(ج) الأتعاب الشرطية : " تتوقف هذه الأتعاب على النتائج والمنافع التي سوف تعود على العميل من عملية التدقيق ، ومن الممكن إن تكون على شكل نسبة مئوية من قيمة المنفعة التي تعود على العميل ولكن هذا النوع من الأتعاب يعتبر مخالف لأداب مهنة التدقيق ."

حيث أن أتعاب التدقيق المرتفعة لها علاقة طردية مع جودة التدقيق و كلما زادت أتعاب التدقيق زادت من عدد المدققين ذوي الخبرة والكفاءات وعدد الساعات التي يقضيها في عملية التدقيق والحصول على أدلة كافية وجيدة مما يزيد من جودة عملية التدقيق .

• التأهيل العلمي والمهني للمدقق الحسابات :

التأهيل العلمي والشهادات المهنية من أهم العناصر التي تعمل على تطوير أداء عمل مدقق الحسابات .

على مكاتب التدقيق عند تعيين مدققي الحسابات أن يلتزم بإحكام قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في الأردن رقم ٧٣ سنة ٢٠٠٣ حيث نصت المادة ٢٢ من القانون على الشروط الواجب توفرها للحصول على إجازة المزاوله وهي :

(أ) أن يكون أردني الجنسية.

(ب) أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة.

(ج) غير محكوم عليه بجناية أو بجنحة مخلة بالأخلاق أو الأمانة.

(د) أن يكون حاصلًا على أي من المؤهلات التالية:-

(١) شهادة جامعية تخصص محاسبية.

(٢) شهادة كلية مجتمع الدبلوم (تخصص محاسبة).

(٣) شهادة جامعية في أي من التخصصات ذات العلاقة بالمهنة على أن تتضمن الحد الأدنى من المواد المتعلقة بالمحاسبة ، ويتم تحديد هذه الشهادات والحد الأدنى المطلوب بمقتضى نظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية.

(٤) شهادة في المهنة من المعاهد المهنية للمحاسبين القانونيين أو ما يماثلها والمعترف بها من الهيئة العليا بموجب تعليمات تصدرها لهذه الغاية إذا كان حاصلًا على شهادة جامعية.

(٥) أن يستكمل متطلبات التدريب المنصوص عليها في هذا القانون ونظام مزاوله مهنة المحاسبة القانونية الصادر بمقتضاه.

(و) أن يجتاز الإمتحان الذي تجريه لجنة الترخيص بما في ذلك الامتحان بالتشريعات الأردنية ذات العلاقة بالمهنة.

وعليه يمكن القول أنه كلما كان التأهيل العلمي والشهادات المهنية لمدقق الحسابات بمستوى عالي له اثر ايجابي على كل من اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية بالقوائم المالية وكذلك يزيد من كفاءة وجودة عملية التدقيق .(حسين ٢٠١٤)

- الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها :

نشر المعهد الأمريكي عام ١٩٧٢ المعايير الدولية للتدقيق المتعارف عليها وتم تقسيمها إلى ثلاثة أقسام : (لطي، ٢٠٠٧)

١ – معايير عامة (شخصية):

- التدريب والتأهيل المهني للمدقق:

ان يكون المدقق حاصل على المؤهل العلمي والمهني المناسب بعملية التدقيق ويتمتع بالتدريب والخبرة للقيام بإعمال التدقيق

- الحيادية :

أن يكون المدقق حيادي عند إبداء رأيه بالقوائم المالية وعدم تحيزه لطرف على طرف آخر .

- بذل العناية المهنية اللازمة:

التزام مدقق الحسابات ببذل العناية المهنية وأداء عملية التدقيق بكفاءة وفقا للتشريعات والمعايير المهنية والإلتزام بقواعد السلوك المهني .

٢ – معايير العمل الميداني :

- التخطيط والإشراف المناسب لعملية التدقيق :

قيام المدقق بالتخطيط المناسب لعملية التدقيق واختيار مساعديه وفقا لبرنامج تدقيق مناسب وشامل، والإشراف على مساعديه بتقسيم العمل ومتابعة الاعمال التي وكلوا بها وتوجيههم لتحقيق الأهداف من عملية التدقيق .

- فهم نظام الرقابة الداخلية وتقييمه :

دراسة وتقييم المدقق لنظام الرقابة الداخلي للشركة لتحديد مدى الإتماد عليه ولتحديد حجم وطبيعة الاختبارات الواجب تنفيذها والتوقيت المناسب للقيام بعملية التدقيق .

- جمع وكفاية الأدلة وجودتها :

ضرورة حصول المدقق على قدر كافي ومقتنع من الأدلة والقرائن اللازمة بعملية الفحص والملاحظة ليستند إليها عند إبداء رأيه بالقوائم المالية .

٣ - معايير إعداد التقرير :

- إصدار القوائم المالية وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها

- الثبات في تطبيق المبادئ المحاسبية

- الإفصاح الكامل :

يفترض كفاية وملائمة الإفصاح بالقوائم المالية بتقرير المدقق ما لم يشير المدقق بغير ذلك ولا يقتصر الإفصاح على نوع المعلومات بالقوائم المالية فقط، وإنما يشمل كذلك أسلوب عرض هذه المعلومات وتبويبها والمصطلحات المستخدمة .

- إبداء المدقق عن رأيه بالقوائم المالية :

إصدار المدقق رأيه بالقوائم المالية كوحدة واحدة وبكل وضوح وصدق، وإذا كان هناك تحفظ أو إمتناع عن إبداء الرأي فيجب عليه توضيح الأسباب التي منعت من إبداء الرأي ، وكذلك وصف العمل الذي قام به والمسؤولية التي يتحملها .

عند التزام المدقق بالمعايير التدقيق المتعارف عليها يزيد من فعالية جودة عملية التدقيق حيث ان العلاقة ايجابية بين تطبيق المدقق بالمعايير التدقيق المتعارف وعملية جودة التدقيق .
(إبراهيم ٢٠٠٨)

- استقلالية ومصداقية المدقق :

وضع مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بالمعايير الدولية للتدقيق رقم (٢٢٠) على أن يكون مدقق الحسابات مستقلا عن تدقيق القوائم المالية للشركة محل التدقيق وذلك لأن الأطراف المستفيدة من عملية التدقيق تعتبر أن استقلالية مدقق الحسابات هي مصدر ثقة ومصداقية لهم بتقرير المدقق عن القوائم المالية ، فيجب على المدقق أن لا يخضع لأي ضغوط وتأثير من الآخرين بعملية التدقيق ، ولا يكون متحيز لجهة معينة .(مطارنة ٢٠١٣)

• مفهوم استقلالية المدقق :

استقلالية مدقق الحسابات : " يوجد شقين للتعريف الاستقلال اولهما الشق الظاهري والذي يتعلق بعدم وجود مصالح لمدقق الحسابات بخلاف أتعابه في المنشأة محل التدقيق.

ثانيهما :الشق الحقيقي والذي يتعلق بعدم استجابة مدقق الحسابات لأي ضغوط قد تفقده استقلاليته. ولا شك أن استقلال مدقق الحسابات الذهني والظاهري يعني قيام مدقق الحسابات بالنظر إلى الحقائق بموضوعية وهو ما يؤدي إلى زيادة الثقة بالقوائم المالية من قبل الطرف الثالث وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق". (القاضي، دحدوح ٢٠١٤)

وعليه هناك ثلاثة مراحل لإستقلالية مدقق الحسابات بعملية التدقيق :

١- استقلال المدقق عند أعداد والتخطيط لعملية التدقيق

٢- استقلال المدقق بمجال الفحص والحصول على الادلة وقرائن الإثبات

٣- استقلال المدقق عند إصدار رأيه بالقوائم المالية للشركة

وعليه يعتبر استقلال مدقق الحسابات ركيزة أساسية بعملية التدقيق وأنه إذا كان المدقق مستقلا بشكل كامل ينعكس ذلك إيجابيا على جودة عملية التدقيق ويكون بمقدوره الكشف عن الأخطاء والتحريفات الجوهرية أن وجدت .

• الحد من ممارسة الإدارة لإدارة الأرباح :

عرف (دبور، ٢٠١٣) إدارة الأرباح بأنها " تدخل متعمد في عملية أعداد التقارير المالية الخارجية بغرض تحقيق بعض المكاسب الخاصة للإدارة ، وذلك من خلال اختيار سياسات محاسبية معينة ، وإظهار الأرقام المحاسبية بشكل يختلف عما يمكن أن تكون عليه في غياب هذا التدخل المتعمد"

أن الدوافع التي تحققها إدارة الشركة من إدارة الأرباح هي:(Beneish,2001)

- دوافع شخصية للإدارة كحصولها على مكافآت وحوافز والحفاظ على مركزها الوظيفي .

- دافع كفاءة الشركة واستمرار المنافسة في السوق.

ان إدارة الشركة تتبع السرية عند ممارسة إدارة الأرباح حيث يصعب على المدقق إكتشافها ، الأمر الذي يتطلب من المدقق بذل جهد كبير عند القيام بعملية التدقيق وفهم السياسات والطرق المحاسبية المتعلقة بالشركة محل التدقيق وتقليل حالة عدم تماثل المعلومات بين الإطراف الخاصة بالشركة للحد من أساليب إدارة الأرباح ، وإن العلاقة بين جودة عملية التدقيق وإدارة الأرباح علاقة سلبية .

• الغش والتحريفات الجوهرية :

تعرف الغش (الإحتيال) حسب معيار التدقيق الدولية ٢٠١٤ (معيار رقم ٢٤٠):

"هو فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة ينطوي على اللجوء الى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية ."

ومن الأسباب التي تؤدي الإدارة إلى الغش والتحريفات الجوهرية ضعف الرقابة الداخلية ومستوى العاملين فيها و تضخيم أرباح الشركة من قبل الإدارة مما ينظر بأن الإدارة ناجحة بعملها، وكذلك تخفيض الأرباح للتهرب من الضريبة ، وسيطرت الإدارة على القرارات التشغيلية والتمويلية من قبل شخص واحد .

يقع على عاتق المدقق وفقا للمعيار التدقيق الدولي رقم (٢٤٠) بشأن مسؤولية المدقق في اكتشاف الإحتيال والغش بأنه غير مسؤول عن كشف الغش والتحريفات الجوهرية ، ولكن يتطلب من المدقق بذل العناية المهنية وزيادة الشك المهني بعملية التدقيق والتخطيط السليم والفحص المناسب لتوفير تأكيد معقول لإكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية إن وجدت (جمعة، ٢٠١٢).

وتكون العلاقة بين جودة عملية التدقيق وإكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية علاقة طردية .

• الخدمات الاستشارية الأخرى التي يقدمها المدقق :

يعمل تقديم المدقق لخدمات اخرى غير التدقيق إلى تخفيض جودة التدقيق حيث يساعد ذلك الأمر إلى وجود مصالح بين العميل والمدقق بخلاف عملية التدقيق مما يؤثر على إستقلالية المدقق ومصادقته الأمر الذي ينعكس سلبيا على جودة عملية التدقيق .

٢ - ٢ - ٧ وسائل وخطوات تحسين جودة عملية التدقيق (الاهدل، ٢٠٠٨)

- مواكبة التطورات المهنية والتكنولوجية المستمرة بمهنة التدقيق
- إتباع الأساليب الحديثة في التدقيق .
- تطوير التأهيل العلمي والعملية والتعليم المهني المستمر.
- وجود نظام للرقابة على جودة الأداء والإلتزام بها .
- وضع قيود على تقديم المدقق لخدمات أخرى بخلاف عملية التدقيق.
- تدعيم إستقلال المدقق من خلال تشكيل لجان تدقيق والإشراف على أداء المدقق لعملية التدقيق من قبل المنظمات والهيئات المهنية للمهنة .

المبحث الثالث : الدراسات السابقة

٢- ٣- ١ تمهيد

٢- ٣- ٢ الدراسات السابقة العربية

٢- ٣- ٣ الدراسات السابقة الإنجليزية

٢- ٣- ٤ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

٢- ٣- ١ تمهيد :

يعرض هذا الفصل أبرز الأدبيات والدراسات السابقة العربية والأنجليزية المتعلقة بموضوع الدراسة الحالية ،حيث تم عرض أبرز الجوانب والمتغيرات التي تناولتها كل دراسة ، والمنهج المستخدم لكل دراسة وعلى أساليب جمع البيانات الثانوية والأولية ، والأساليب الإحصائية التي تم استخدامها ، وتم عرض أبرز النتائج والتوصيات التي توصلت إليها هذه الدراسات .

وفيما يلي نعرض بعض الدراسات السابقة التي تناولت موضوع الدراسة الحالية .

٢- ٣- ٢ الدراسات باللغة العربية :

١- دراسة الزواوي والشاوش ٢٠١٥ (أثر التخصص القطاعي لمدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق في البيئة الليبية).

هدفت الدراسة الى استطلاع آراء المدققين الخارجيين حول أثر التخصص القطاعي للمدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق في البيئة الليبية ،ومعرفة أثر التخصص القطاعي للمدقق الخارجي في تقدير مخاطر الرقابة في البيئة الليبية.

واعتمدت هذه الدراسة على الاستبانة وإستخدمت فيها الدراسة البرنامج الاحصائي (spss) لتحليل نتائج هذه الدراسة والإحصاء الاستدلالي كاختبار (K.S& S.W) وذلك لإختبار مطابقة البيانات للتوزيع الطبيعي واختبار Wilcoxon لإختبار فرضيات الدراسة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر للتخصص القطاعي للمدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق ، ووجود أثر للتخصص القطاعي للمدقق الخارجي في تقدير مخاطر الرقابة في البيئة الليبية.

٢- دراسة نهى حسين ٢٠١٤ (تأثير محددات إختيار مدقق الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية التدقيق)

هدف البحث إلى دراسة وتحليل تأثير محددات إختيار مدقق الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية التدقيق ،

وقد تم تحقيق هذا الهدف من خلال استقراء الأبحاث والكتابات السابقة في أدبيات المحاسبة والتدقيق والمتعلقة بمشكلة البحث وتحديد متغيراتها، وقد تم إجراء دراسة ميدانية على الممارسين لمهنة المحاسبة التدقيق وتمثلت عينة الدراسة في (مدققين بمكاتب المحاسبة التدقيق المصرية و مدققين بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة الممارسين لمهنة المحاسبة التدقيق) ، وبلغ حجم العينة ١٥١ مفردة، وقد تم تجميع البيانات من خلال قوائم الاستقصاء، والمقابلات الشخصية مع بعض مفردات العينة، كما تم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي spss و باستخدام أساليب الإحصاء الوصفي ، وكذلك اختبار T-test واختبار Kruskal Wallis Test .

وأسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن أن التأهيل العلمي والمهني لمدقق الحسابات وتخصص المدقق وحجم وسمعة مكتب التدقيق يؤثران على جودة أداء عملية التدقيق، في حين رأت عينة الدراسة أن جودة التدقيق لا تتأثر بعامل أعاب المدقق والخدمات الاستشارية التي يقدمها مدقق الحسابات.

٣ - دراسة دبور ٢٠١٣ (دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح) دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العاملة في فلسطين).

هدفت هذه الدراسة بشكل عام إلى إبراز الدور الذي يؤديه التخصص (المهني) الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في البيئة المصرفية الوطنية العاملة في فلسطين، والتعرف على مقاييس التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في الصناعة التي ينتمي إليها العميل .

ولتحقيق هذا الهدف استخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، بإعداد استبانة وتوزيعها على مجتمع الدراسة التي شمل (65) من العاملين في مكاتب تدقيق الحسابات في محافظات غزة، إضافة إلى قياس ممارسة إدارة الأرباح للمصارف الوطنية العاملة في فلسطين، وذلك باستخدام نموذج جونز المعدل بالتطبيق على القوائم المالية لهذه المصارف للفترة (٢٠٠٥ - ٢٠١٢ م)

وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية لأغلبية المصارف العاملة في فلسطين للعام (2102) تفوق متوسط القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية للسنوات الستة السابقة للفترة (٢٠٠٦ - ٢٠١١)، وبالتالي فإن أن أغلبية المصارف العاملة في فلسطين تمارس إدارة الأرباح. كما أظهرت النتائج أن التخصص المهني (الصناعي)

لمدقق الحسابات الخارجي يعمل على الحد من ممارسة إدارة الأرباح في المصارف الوطنية العاملة في فلسطين، وفي حين وجدت الدراسة فروق بين إجابات المبحوثين حول دور إستراتيجية التخصص (المهني) الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى الى المؤهل العلمي والفروق لصالح الفئة "ماجستير"، لم تجد فروقاً بين إجابات المبحوثين حول دور إستراتيجية التخصص (المهني) الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح تعزى للمتغيرات الديمغرافية التالية (الجنس، المسمى الوظيفي، الخبرة، العمر، عدد العاملين في المكتب).

وفي ظل هذه النتائج أوصت الدراسة بضرورة تفعيل الدور الرقابي للسلطة النقدية وكذلك لجان التدقيق في المصارف للحد من عمليات ممارسة المصارف لإدارة الأرباح وصولاً إلى تحقيق أفضل درجات الجودة للمعلومات المحاسبية وتوفير خاصيتي الثقة والملائمة فيها. كما أن على منشآت التدقيق الاهتمام بالتدريب الجيد للمدققين لديها بغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم الفنية، كما ينبغي التركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين خبراء في الصناعة قادرين على بنا أحكام متميزة في مجال الصناعة، مما يكون لها انعكاسها الإيجابي على جودة عملية التدقيق.

٤ - دراسة (حمدان ، ابو عجيله ٢٠١٢) (جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح)

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف مدى ممارسة إدارة الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية لإدارة الأرباح ومدى جودة الأرباح فيها ، وفحص تأثير خصائص التدقيق (حجم مكتب التدقيق، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية ، فترة الاحتفاظ بالعميل ، أتعاب التدقيق ، التخصص في صناعة العميل) في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها.

وقد استخدمت الدراسة بيانات (٤٥) شركة خلال الفترة (٢٠٠١-٢٠٠٦) حيث تم استخدام نموذج اختبار (logistic regression) واختبار (ordinary least squares o.l.s) بعد ان تم ترتيب البيانات بطريقة الانحدار المشترك.

وقد أشارت النتائج إلى أن الشركات الصناعية المساهمة العامة قد قامت بممارسة إدارة الأرباح خلال مختلف سنوات الدراسة ، كما لم تستطع هذه الدراسة إثبات جودة أرباح الشركات ولم تجد اثر لخصائص جودة التدقيق في الحد من ممارسات إدارة الأرباح او تحسين جودتها .

ومن أهم توصيات هذه الدراسة العمل على توفير بيئة تدقيق ذات جودة عالية ، تعمل على الحد من الممارسات غير المرغوب فيها كممارسات الحد من إدارة الأرباح، بالإضافة إلى توعية مستخدمي التقارير المالية بشكل عام ، والمستثمرين بشكل خاص بآثار وانعكاسات تلك الممارسات على قراراتهم الاستثمارية .

٥ - دراسة أبو عيسى ٢٠١١ (مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق بالأردن)

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 أو ما يطلق عليه نموذج (Neal and Riley (٢٠٠٤) لقياس التخصص في التدقيق لدى المكاتب التي أدت خدمة التدقيق للشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان للفترة ما بين عام ٢٠٠٣ و عام ٢٠٠٧ . حيث بلغ عدد المكاتب التدقيق ٢٥ مكتبا بعام ٢٠٠٧ .

وقد تبين من نتائج الدراسة أن ما نسبته (٦٠%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع واحد على الأقل طبقاً لنموذج الحصة السوقية المرجحة، فقد ظهر أن ما نسبته (٨%) من إجمالي مكاتب التدقيق المتخصصة متخصصة في قطاع البنوك و(24%) منها متخصصة في قطاع التأمين، في حين تبين أن ما نسبته(٣٢%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الخدمات بينما هناك (٣٦%) من مكاتب التدقيق متخصصة في قطاع الصناعة، مع الأخذ بعين الاعتبار لهذه النسب أن مكتب التدقيق الواحد يمكن أن يكون متخصصاً في أكثر من قطاع.

وتضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها تشجيع مكاتب التدقيق للتخصص في التدقيق لما يحقق من مزايا ويؤثر في جودة خدمة التدقيق. والاهتمام بالتخصص في التدقيق من قبل هيئة الأوراق المالية بالأردن وجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين.

٦ - دراسة الحداد (2008) بعنوان: تحليل و تقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "دراسة تطبيقية :

استهدفت هذه الدراسة تحديد أثر إستراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة تتناسب مع متغيرات الدراسة والفرضيات ،حيث وزعت هذه الاستبانة على مكاتب التدقيق في قطاع غزة والتي بلغ عددها 80 استبانة وقد توصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج من اهمها:

(١) قيام المدققين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملية لهم باستمرار يؤدي إلى تحسين أدائهم و تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية تتناسب مع حاجة المجتمع المالي والتطورات التي تحدث في المهنة

(٢) 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.

(٣) يساعد تخصص مكاتب التدقيق في الصناعة التي ينتمي إليها العميل في تفهم وإتمام عملية التدقيق والقيام بالإجراءات المطلوبة ، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة ، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للتدقيق. وقد وجد (الحداد، 2008) ان تخصص مكاتب التدقيق في الصناعة التي ينتمي إليها العميل ليساعد في تفهم وإتمام عملية التدقيق والقيام بالإجراءات المطلوبة، وتحديد مخاطر الصناعة بدقة ، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للتدقيق.

٧ - دراسة النوايسة ٢٠٠٦ (العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات)

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدققي الحسابات في الأردن وبيان أثرها على جودة عملية التدقيق .

وقد استخدمت الدراسة أسلوب الاستقصاء من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من (٦٢) مدقق من أصل (٣١٤) مدقق مزاولين للمهنة في الأردن حتى نهاية عام ٢٠٠٤ ، واستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الإحصائية الاستدلالية، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام اختبار النسب المئوية والتكرارات، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T-Test) واختبار التوزيع الطبيعي (k.s test) وتم اعتماد مقياس ليكرت من قبل الباحث .

وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية : ان المدققين يدركون أهمية جودة التدقيق (٨٠,٢٠%) ، وان أكثر ما يؤثر على جودة التدقيق هي العوامل المرتبطة بفريق عمل التدقيق بنسبة (٧٤,٤%) كما لا يوجد تأثير على جودة التدقيق فيما يتعلق بحجم المكتب والتنوع بالخدمات التي يؤديها العميل .

وتضمنت الدراسة مجموعة من التوصيات أهمها تفعيل دور جمعية المحاسبين القانونيين ومنحها صلاحيات أوسع تشمل على ضرورة تحديد أتعاب التدقيق على أساس الموضوعية، وتخصيص جزء من أتعاب التدقيق لغايات التدريب والتعليم المستمر للمدققين، تعريف المدققين بأهمية جودة عملية التدقيق .

٨ - دراسة صليب، ٢٠٠٣ (اثر التخصص القطاعي للمدقق على تقليل خطر تقدير التدقيق)

تهدف هذه الدراسة إلي بيان أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تخفيض مخاطر التدقيق، وقد استخدمت الدراسة أسلوب الاستقصاء من خلال تصميم استبانة تم توزيعها على عينة تتكون من (١٠٠) مدقق، واستخدام الأساليب الإحصائية الوصفية والأساليب الإحصائية الاستدلالية، وتم تحليل البيانات باستخدام البرنامج الإحصائي (SPSS) واستخدام اختبار النسب المئوية والتكرارات، والوسط الحسابي والانحراف المعياري، واختبار (T-Test)

وقد توصلت إلي مجموعه من النتائج، يمكن بيان أهمها كالتالي :

- أدت التغيرات الاقتصادية التي حدثت في أواخر القرن العشرين إلي تطوير مهنة التدقيق من عدة زوايا، منها تبني المهنة للتخصص الصناعي لمنشأة التدقيق .
- يؤدي التخصص إلي المعرفة الكاملة والعميقة مجال التخصص، كما أنه طريق التقدم لاي مهنة، وتقديم خدمات أفضل، ومن هذه المهن مهنة التدقيق .
- يحقق التخصص الصناعي لمنشأة التدقيق العديد من المزايا أهمها تطوير مهنة التدقيق بمعدلات سريعة، ترشيد التقديرات المحاسبية، تحسين الربحية .

ومن أهم توصيات الدراسة طلب الجهات المعنية اعتماد القوائم المالية من مكاتب تدقيق متخصصة، وان تقوم الجمعيات العلمية المختصة ومكاتب التدقيق بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمدقق في الصناعة التي يريد التخصص فيها ليكون على علم بها من جميع النواحي الفنية والقانونية والاقتصادية والالتزام باجتياز اختبارات في مجال تخصصه.

٢ - ٣ - ٣ الدراسات الأجنبية :

١ - دراسة (Kim, and other, 2016)

(Audit Quality and the Market Value of Cash Holdings: The Case of Office-Level Auditor Industry Specialization)

دور مكاتب التدقيق المتخصصة بصناعة سوق الاسهم بتقييم الاصول النقدية وإثرها على جودة التدقيق .

تهدف هذه الدراسة إلى الدور الرقابي لجودة عملية التدقيق ودور مستوى مكاتب التدقيق المتخصصة بصناعة سوق الأسهم بتقييم الأصول النقدية.

ونجد ان القيمة السوقية للأصول النقدية أعلى بالنسبة للعميل عن استخدام مكاتب تدقيق حسابات متخصص الصناعة . وان القيمة الحدية للنقود ارتفعت بنسبة ٣٤% للعميل المتعاقد مع مكاتب تدقيق متخصصة بالصناعة على المستوى الوطني والمستوى المدن من العميل المتعاقد مع مكاتب تدقيق غير متخصصة .ونجد ان ترتبط الموجودات النقدية بشكل وثيق مع الاستثمار الرأسمالي حيث ان القيمة السوقية لاستثمارات رأس المال أعلى قيمة عند استخدام مكاتب تدقيق متخصصة .ونجد انه تزداد القيمة النقدية بشكل ملحوظ عند تغير العملاء مدقق حساباتها الى مدقق متخصص بالصناعة أو القطاع .

والنتائج التي توصل اليها بعد ضبط كفاءة إدارة العميل وجودة التقارير المالية

نتائجنا توفر رؤية جديدة في آلية يمكن من خلالها عمليات تدقيق عالية الجودة تؤثر على قيمة الشركة: التدقيق الخارجية تسهيل عملية مراقبة المساهمين على النفقات النقدية الإدارية، مما يؤدي المتعاملين في السوق لإرفاق قيمة أعلى للموجودات النقدية.

٢ - دراسة (Lim, and Tan,2008)

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

أثر تقديم المدقق المتخصص لخدمات غير التدقيق على جودة عملية التدقيق

هدفت الدراسة إلى معرفة هل تقديم المدقق لخدمات بخلاف التدقيق يضعف من استقلال المدقق ومن ثم جودة التدقيق .اذ إن نتائج الدراسات السابقة كانت متفاوتة في هذا المجال وذلك من منظور التخصص المهني للمدقق .ومن ثم فإن المدققين المتخصصين يقومون بتأدية خدمات بخلاف التدقيق بأتعاب مرتفعة وهذا يعزز الثقة لدى المحللين الماليين والمستخدمين للقوائم المالية

إلى طلب مدققين متخصصين ليقوموا بعملية التدقيق إلى جانب خدمات غير التدقيق (الخدمات الاستشارية)

وأظهرت نتائج الدراسة أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بالتدقيق التي يقوم بها مدققين متخصصون من تلك التي يقوم بها مدققين غير متخصصين. فضلاً عن ذلك يكون لدى المدقق المتخصص في تدقيق صناعة معينة زيادة في القدرة على الاستفادة من تدفق المعرفة حول تلك الصناعة، وهو ما يؤدي إلى تقديم الخدمات بخلاف التدقيق بأعلى جودة. ومن ناحية أخرى فإن التخصص يؤدي إلى احتفاظ المدقق باستقلاله سواء في الحقيقة أو المظهر.

٣ - دراسة (Kwon, Lim, & Tan, 2007)

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

دور التخصص المهني للمدقق في جودة الأرباح والبيئة القانونية

هدفت الدراسة إلى تناول موضوع التخصص المهني للمدقق في إطاره العالمي، واختبار هل هناك تأثير للتخصص المهني للمدققين في جودة الأرباح المحاسبية في ظل البيئة القانونية؟ وقد استخدمت الدراسة بيانات متعلقة بـ 20 صناعة من 28 مدينة خلال الفترة من عام 1993 إلى عام 2003 .

وخلصت الدراسة إلى أن عملاء التدقيق الذين يرتبطون مع مكاتب تدقيق متخصصة في قطاع معين، لديهم قيم منخفضة من مستويات إدارة الأرباح، وقيم مرتفعة من التسويات التقديرية وذلك مقارنة بعملاء التدقيق المرتبطين بمكاتب تدقيق غير متخصصة. فضلاً عن ذلك يؤثر التخصص المهني للمدقق في زيادة جودة الأرباح في ظل البيئة القانونية الضعيفة، وعموماً تشير نتائج الدراسة إلى أن فوائد الاستعانة بخدمات المدققين المتخصصين تزيد مع البيئة القانونية الضعيفة. وهو ما يشير إلى أن نطاق التدقيق سوف يتسع بالنسبة إلى العملاء في الصناعات المرتبطة بحدوث تقاضٍ للمدقق بشكل أكبر من العملاء في الصناعات المرتبطة بمستويات منخفضة من التقاضي.

٤ - دراسة (LOW 2004) :

(the effects of industry specialization on audit risk assessments and audit -planning decisions.)

اثر التخصص القطاعي (الصناعي) للمدقق على تقييم مخاطر التدقيق والقرارات التخطيطية للمدقق .

استهدفت هذه الدراسة إلى بحث تأثير التخصص القطاعي للمدققين على كلا من تقديرات المدققين للخطر و على قرارات تخطيط عملية التدقيق ، باستخدام حالات تدقيق افتراضية لأحد المصارف تم عرضها على عينة مكونة من ٩٨ مدير من مديري التدقيق بمكاتب التدقيق الخمس الكبار (آنذاك) بالولايات المتحدة الأمريكية من المتخصصين في القطاع المصرفي والقطاعات الأخرى ، وطلب منهم تقدير مخاطر التدقيق في هذه الحالات .

وقد انتهت الدراسة إلى النتيجة التالية:

- أن المعرفة بصناعة العميل تساعد في تحسين تقديرات المدققين لخطر التدقيق، كما ان لهذه المعرفة تأثير مباشر على جودة تخطيط عملية التدقيق.
- تزداد ثقة المدققين المتخصصين قطاعياً في تقديراتهم للخطر الملازم بدرجة اعلى من المدققين غير المتخصصين قطاعياً.

٥ - دراسة (Owhoso , Messier, & Lynch 2002)

(Error Detection by Industry Specialized Teams during Sequential Audit Review)

اكتشاف الأخطاء من قبل مكاتب التدقيق المتخصصة في القطاع الصناعي

هدفت إلى تناول تحليل أثر التخصص المهني في قدرات المدققين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية، وقام الباحثون في هذه الدراسة بإعداد حالتين تدقيق افتراضيتين، مشتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، بعضها يمكن أن يصنف على أنها أخطاء محاسبية متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين، في حين يمكن تصنيف بعضها الآخر على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع دون آخر .

وخلصت الدراسة إلى أن المدققين المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، وذلك بالمقارنة عندما يقوم المدققين المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيتها.

جدول رقم (١)

ملخص الدراسات السابقة

اسم الباحث وسنة الدراسة	العنوان	أهم الأهداف	الاستفادة من الدراسة
الزواوي و الشاوش ٢٠١٥،	اثر التخصص القطاعي لمدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق في البيئة الليبية	معرفة اثار التخصص القطاعي للمدقق الخارجي في تقدير مخاطر التدقيق وفي تقدير مخاطر الرقابة في البيئة الليبية	تناولت التخصص القطاعي للمدقق الحسابات وهو جزء من الاطار النظري
حسين ٢٠١٤،	تأثير محددات اختيار مدقق الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية التدقيق	دراسة وتحليل تأثير محددات اختيار مدقق الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية التدقيق	تناولت جودة عملية التدقيق والعوامل التي تؤثر عليه
دبور ، ٢٠١٣	دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمدقق الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح	إبراز الدور الذي يؤديه التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في فلسطين	لصياغة بعض فقرات الاستبانة
حمدان ، ابو عجيله ٢٠١٢،	جودة التدقيق في الأردن وأثرها في إدارة وجودة الأرباح	فحص تأثير خصائص التدقيق (حجم مكتب التدقيق، ارتباط مكتب التدقيق بمكاتب تدقيق عالمية، فترة الاحتفاظ بالعميل ، أتعاب التدقيق ، التخصص في صناعة العميل) في تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودتها	تناولت جزء من الجانب النظري للدراسة الحالية والمعلقة بجودة عملية التدقيق
ابو عيسى	مدى وجود التخصص في	التحقق من مدى وجود	لمعرفة وجود تخصص

اسم الباحث وسنة الدراسة	العنوان	أهم الأهداف	الاستفادة من الدراسة
٢٠١١،	التدقيق لدى مكاتب التدقيق بالأردن	التخصص لدى مكاتب التدقيق في الأردن	لمكاتب التدقيق بالأردن حيث تبين ان هناك مكاتب متخصصة بقطاع واحد او اكثر
النوايسة ٢٠٠٦	العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات	التعرف على العوامل المؤثرة على جودة عملية التدقيق من وجهة نظر مدقي الحسابات في الأردن وبيان أثرها على جودة عملية التدقيق	تناولت المتغير التابع المتمثل بجودة عملية التدقيق والعوامل التي تؤثر على جودة عملية التدقيق
صليب ٢٠٠٣،	اثر التخصص القطاعي للمدقق على تقليل خطر تقدير التدقيق	تهدف هذه الدراسة إلي بيان أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تخفيض مخاطر التدقيق .	تناولت الجانب النظري بما يخص التخصص القطاعي
حـداد ٢٠٠٨	تحليل و تقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة	هدفت الدراسة لتحديد أثر إستراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات التدقيق	اثراء الاطار النظري للدراسة الحالية
Kim, Lee, Park ٢٠١٦،	Audit Quality and the Market Value of Cash Holdings: The Case of Office-Level Auditor Industry Specialization	تهدف هذه الدراسة إلى الدور الرقابي لجودة عملية التدقيق ودور مستوى مكاتب التدقيق المتخصصة بصناعة سوق الأسهم بتقييم الأصول النقدية	تناول المتغير التابع للدراسة الحالية
Lim, and Tan ٢٠٠٨	Non-Audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization	تقديم خدمات بخلاف التدقيق يضعف من استقلال المدقق ومن ثم جودة التدقيق	تناولت جزء من الجانب النظري للدراسة الحالية
Kwon, Lim, &	Legal Systems and Earnings Quality:	تأثير التخصص المهني للمدققين في جودة الأرباح	تناول جزء من الدراسة الحالية والمتعلق بالتخصص

اسم الباحث وسنة الدراسة	العنوان	أهم الأهداف	الاستفادة من الدراسة
Tan ٢٠٠٧	The Role of Auditor Industry Specialization	المحاسبية في ظل البيئة القانونية	القطاعي وكذلك جزء من الاطار النظري
LOW 2004	the effects of industry specialization on audit risk assessments and audit -planning decisions	تأثير التخصص القطاعي للمدققين على كلا من تقديرات المدققين للخطر و على قرارات تخطيط عملية التدقيق	تناولت جزء من الجانب النظري للدراسة الحالية
Owoso, Messier, & Lynch 2002	Error Detection by Industry Specialized Teams during Sequential Audit Review)	أثر التخصص المهني في قدرات المدققين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية	اثراء الاطار النظري للدراسة الحالية

المصدر : من إعداد الباحث

١ - ٣ - ٤ ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة :

تميزت هذه الدراسة عن غيرها من الدراسات السابقة والتي تم ذكر بعضها ، بأنها تناولت موضوع الأثر الذي يقوم به التخصص القطاعي لمدققي الحسابات في جودة عملية التدقيق من عدة نواحي .

ومن النواحي التي تناولتها هذه الدراسة الأثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات على بعض العوامل المؤثرة بجودة عملية التدقيق والتي لم يتم دراستها من قبل وهي:

- الإلتزام بمعايير التدقيق المتعارف عليها .
- زيادة فترة الاحتفاظ بالعميل .
- استقلالية ومصداقية مدقق الحسابات
- الحد من ممارسات الأرباح

• الغش والتحريفات الجوهرية

أما الدراسات السابقة فقط تناولت عوامل أخرى لدور وأثر التخصص القطاعي

لمدقق الحسابات ومكاتب التدقيق المتخصصة على بعض عوامل جودة التدقيق ومنها :

- التأهيل العلمي والعملي للمدقق
- حجم وسمعة مكتب التدقيق
- أتعاب التدقيق
- الخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق
- اكتشاف الأخطاء
- تحسين جودة الأرباح
- المخاطر المتعلقة بالتدقيق ومخاطر الرقابة

الفصل الثالث : إجراءات الدراسة

٣ - ١ تمهيد

٣ - ٢ مجتمع الدراسة وعينتها

٣ - ٣ أسلوب الدراسة

٣ - ٤ أداة الدراسة

٣ - ٥ اختبار صدق الأداء

٣ - ٦ ثبات أداء الدراسة

٣ - ٧ الأساليب الإحصائية

٣ - ٨ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة

٣- ١ تمهيد :

نتناول في هذا الفصل وصفا لمنهجية الدراسة ولمجتمع الدراسة وعينتها ، وكذلك أدوات الدراسة المستخدمة وطرق إعدادها وثباتها وصدقها ، وتضمن هذا الفصل الطرق التي استند عليها الباحث لجمع البيانات الأولية والبيانات الثانوية ، وكذلك الأساليب الإحصائية التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل بيانات الدراسة .

٣ - ٢ مجتمع الدراسة وعينتها :

مجتمع الدراسة :

يتكون مجتمع الدراسة من جميع مكاتب التدقيق المتخصصة في الأردن والتي تقوم بتدقيق الشركات المساهمة العامة ، وجد الباحث أن (١١) مكتب متخصص من مكاتب التدقيق بالأردن وهي التي تستحوذ على نسبة عالية جدا بتدقيق حسابات الشركات المساهمة العامة في سوق بورصة عمان خلال الفترة (٢٠١١ - ٢٠١٥) حيث بلغت نسبة المكاتب الأحدى عشر (٨٦,٤%) من إجمالي المكاتب .

عينة الدراسة :

تم اختيار المكاتب الأحدى عشرة المتخصصة والتي تسيطر على نسبة كبيرة من حجم السوق المالي الأردني وتم الإعتماد عليها بناءً على دراسة مكاتب التدقيق التي دققت الشركات المساهمة العامة بالسوق المالي الأردني من الأعوام (٢٠١١ - ٢٠١٥) التي تم إعدادها من قبل الباحث وكذلك على الدراسات السابقة (أبو ليل ٢٠١٣) و (أبو عيسى ٢٠١١).

حيث تم توزيع ١٣٠ استبانة على جميع المدققين بمكاتب التدقيق الأحدى عشر المتخصصة بقطاع أو أكثر، وتم استرداد ١١٢ استبانة ، واستبعاد ٥ استبانة غير صالحة للتحليل وتم تحليل ١٠٧ استبانة .

حيث أنه تبين من خلال الجداول التالية نسبة سيطرة المكاتب الأحدى عشر على تدقيق الشركات المساهمة العامة خلال الفترة (٢٠١١ - ٢٠١٥)

جدول رقم (٢)

أسماء شركات التدقيق خلال الفترة (٢٠١١-٢٠١٥)

رقم	أسماء مكاتب التدقيق	البنوك	التامين	الخدمات	الصناعة	محفظه مكتب التدقيق
1	آرنست آند يونغ	36	35	105	58	234
2	ديلوت اند توش -سابا وشركاه	32	40	51	23	146
3	ابراهيم العباسي وشركاهم	5	25	38	24	92
4	برايس وتر هاوس pwc	6			10	16
5	القواسمي		2	38	14	54
6	المجموعة المهنية العربية			19	21	40
7	المهنيون العرب		5	80	45	130
8	غوشة وشركائه		7	95	35	137
9	مجموعة طلال ابو غزالة		7	39	26	72
10	جمال حمودة وشركاه				10	10
11	مجموعة كريستون الدولية			7	12	19
12	باقي الشركات	0	5	85	39	129
		79	126	557	317	1079
				18	3	21
		79	126	575	320	1100

أعداد الباحث . ومن الجدول رقم (٢) تبين ان عدد مكاتب التدقيق و عدد المشاهدات

الفعليه لكل مكتب من إجمالي المشاهدات خلال الفترة (٢٠١١-٢٠١٥) للشركات .

جدول رقم (٣)

نسبة كل مكتب من كل قطاع حسب الحصة السوقية

رقم	أسماء مكاتب التدقيق	البنوك	التأمين	الخدمات	الصناعة	محظة مكتب التدقيق
1	أرنست آند يونغ	0.456	0.278	0.183	0.181	0.213
2	ديلوت اند توش -سأبا وشركاه	0.405	0.317	0.089	0.072	0.133
3	ابراهيم العباسي وشركاهم	0.063	0.198	0.066	0.075	0.084
4	برايس وتر هاوس pwc	0.076	0.000	0.000	0.031	0.015
5	القواسمي		0.016	0.066	0.044	0.049
6	المجموعة المهنية العربية		0.000	0.033	0.066	0.036
7	المهنيون العرب		0.040	0.139	0.141	0.118
8	غوشة وشركائه		0.056	0.165	0.109	0.125
9	مجموعة طلال ابو غزالة		0.056	0.068	0.081	0.065
10	جمال حمودة وشركاه		0.000	0.000	0.031	0.009
11	مجموعة كريستون الدولية		0.000	0.012	0.038	0.017
12	باقي الشركات		0.040	0.148	0.122	0.117
		1.000	1.000	0.969	0.991	0.981
				0.031	0.009	0.019
				1.000	1.000	1.000

أعداد الباحث ،حيث يوضح الجدول (٣) حصة (نسبة) كل مكتب تدقيق من كل القطاعات وذلك كما يلي :

عدد المشاهدات الفعلية لمكتب التدقيق مقسوما على عدد المشاهدات الفعلية لكل قطاع ، وأن مكتب تدقيق آرنست آند يونغ استحوذ على أعلى نسبة (٠,٢١٤) لكل القطاعات .

جدول رقم (٤)

يبين مكاتب التدقيق التي استحوذت على أعلى نسبة بكل قطاع .

اسم مكتب التدقيق	القطاع	اعلى نسبة للقطاع
آرنست آند يونغ	البنوك	٠,٤٥٦
ديلوت آند توش	التأمين	٠,٣١٧
آرنست آند يونغ	الخدمات	٠,١٨٣
آرنست آند يونغ	الصناعة	٠,١٨١

٣ - ٣ أسلوب الدراسة :

من أجل تحقيق أهداف الدراسة تم أستخدم المنهج الوصفي التحليلي من قبل الباحث للوصول إلى هدف الدراسة المتمثل بأثر التخصص القطاعي لمدققي الحسابات في جودة عملية التدقيق .

وقد إعتد الباحث على نوعين من البيانات :

١ - المصادر الثانوية :

قام الباحث بمراجعة المصادر التي تم الإعتماد عليها في الإطار النظري للدراسة وتمثلت بمراجعة الكتب والمراجع والدوريات الخاصة بالدراسة ، وكذلك الرسائل والأبحاث العلمية العربية والأجنبية ومواقع الانترنت التي تناولت موضوع الدراسة ومتغيراتها .

٢ - المصادر الأولية :

اشتملت على الإستبانة المحكمة التي تم استخدامها كمصدر اساسي لجمع البيانات الخاصة بأفراد العينة ، ومن ثم تحليل البيانات باستخدام برنامج الحزم الاحصائية للعلوم

الاجتماعية spss (Statistical Package for Social Science) للوصول الى نتائج الدراسة .

٣ - ٤ أداة الدراسة :

تم تطوير أداة الدراسة (الاستبانة) بالشكل الذي يمكّن الباحث من دراسة متغيرات الدراسة بالشكل الصحيح واستناداً على دراسة (أبو ليل ٢٠١٢) (دبور ٢٠١٣) ومعايير التدقيق الدولية ٢٠١٤ .

وتم تحكيم أداة الدراسة من قبل مجموعة من الأساتذة الأكاديميين، والمهنيين المختصين في مجال التدقيق للتحقق من مصداقيتها ومرفق ملحق رقم (١) بأسماء المحكمين .

وقد أعدت الاستبانة ملحق رقم (٢) حيث يقوم المحبب بوضع اشارة (صح) أمام كل فقرة من الفقرات الخاصة بالاستبانة ، حيث تمثل مجالات الإجابات وتصنيفها وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي حسب الجدول رقم (٥) التالي :

جدول رقم (٥) مستوى الموافقة ودرجتها وفق مقياس ليكرت الخماسي

الدرجة	التصنيف
٥	موافق بشدة
٤	موافق
٣	محايد
٢	غير موافق
١	غير موافق بشدة

ولتحديد درجة الموافقة فقد حدد الباحث ثلاث مستويات هي (مرتفع، متوسط، منخفض) بناءً على المعادلة الآتية: طول الفترة = (الحد الأعلى للبدل - الحد الأدنى للبدل) / عدد المستويات (١-٥) = $\frac{3}{4} = 0,75$ وبذلك تكون المستويات كالتالي:

درجة موافقة منخفضة من ١ - أقل من ٢,٣٣ .

درجة موافقة متوسطة من ٢,٣٣ - أقل من ٣,٦٦ .

درجة موافقة مرتفعة من ٣,٦٦ - ٥ .

٣ - ٥ اختبار صدق الأداء :

تم عرض أسئلة الاستبانة على مجموعة من أعضاء هيئة التدريس في مجال المحاسبة بالإضافة إلى المهنيين المتخصصين بمهنة التدقيق لتحقيق الصدق الظاهري لفقرات الاستبانة والتأكد من سلاسة و وضوح العبارات المستخدمة بالاستبانة وشمولها لأهداف الدراسة .

وقام الباحث بإجراء التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين حيث تم تعديل صياغة العبارات بناء على الملاحظات .

٣ - ٦ ثبات أداء الدراسة :

تستخدم لمعرفة ثبات الأداة وإمكانية الحصول على نفس النتائج والتوافق أو الاتساق في نتائج الاستبانة عند إعادة الدراسة باستخدام أداة الدراسة نفسها وفي ظل ظروف متشابهة ، ولاختبار ثبات الاستبانة وإمكانية الاعتماد عليها في اختبار الفرضيات وتحقيق أهداف الدراسة ، تم استخدام اختبار الاتساق الداخلي كرونباخ ألفا (Cronbach Alpha)، إذ يقاس مدى التناسق في إجابات المبحوثين عن كل الأسئلة الموجودة في المقياس، كما يمكن تفسير (ألفا) بأنها معامل الثبات الداخلي بين الإجابات، ويدل على ارتفاع قيمته على درجة ارتفاع الثبات ويتراوح ما بين (٠-١) وتكن قيمته مقبولة عند (٦٠%) وما فوق، وفي دراسات أخرى تكون مقبولة عند (٧٠%) وما فوق (Sekaran، ٢٠١٥) وبحسب والجدول التالي يبين ذلك.

الجدول رقم (٦)

معاملات ثبات الداخلي (كرونباخ ألفا) لكل مجال من مجالات أداة الدراسة وللاداة ككل

المجال	معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)
أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها.	٠,٨٩
أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.	٠,٨٧
أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية.	٠,٨٨
أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعمل.	٠,٨٩
أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق.	٠,٨٧

معامل ثبات الاتساق الداخلي (كرونباخ ألفا)	المجال
٠,٩٤	الأداة ككل

يظهر من الجدول رقم (٦) أن جميع قيم معاملات كرونباخ ألفا كانت مرتفعة مما يدل على أن أداة الدراسة ذات مصداقية عالية .

٣ - ٧ الأساليب الإحصائية :

لتحقيق أغراض الدراسة والتأكد من صحة فرضياتها قام الباحث بالاستعانة بالأساليب الإحصائية في تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الدراسة الميدانية، وذلك بإدخالها في الحاسوب ضمن برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية والاقتصادية (SPSS)، كما استخدم مجموعة من أساليب الإحصاء الاستدلالي لإختبار فرضيات الدراسة وبالتحديد فقد استخدم الباحث الأساليب الإحصائية التالية:

١- معادلة كرونباخ ألفا، ومعامل الارتباط بطريق بيرسون: للتحقق من ثبات أداة الدراسة وثبات تطبيقها.

٢- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية: للتعرف على مستوى أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق.

٣- أختبار (One Sample T-test): لاختبار فرضيات الدراسة.

٣ - ٨ الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة :

لقد استخدم الباحث الخصائص الديمغرافية التالية: المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي، الخبرة العملية، المسمى الوظيفي، المؤهل المهني ، يبين الجدول رقم (٧) التكرارات والنسب المئوية لكل فئة:

الجدول رقم (٧)

توزيع أفراد العينة تبعاً للمتغيرات الشخصية (ن=١٠٧)

المتغير	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
المؤهل العلمي	دبلوم	٦	٥,٦

٨٤,١	٩٠	بكالوريوس	
٩,٣	١٠	ماجستير	
٠,٩	١	دكتوراه	
١٠٠,٠	١٠٧	المجموع	
٩٤,٤	١٠١	محاسبة	التخصص
١,٩	٢	إدارة	
٠,٩	١	اقتصاد	
١,٩	٢	تمويل ومصارف	
٠,٩	١	أخرى	
١٠٠,٠	١٠٧	المجموع	
٨٢,٢	٨٨	JCPA	المؤهل المهني
٩,٣	١٠	CPA	
٠,٩	١	CIA	
٧,٥	٨	CMA	
١٠٠,٠	١٠٧	المجموع	
٢٦,٢	٢٨	أقل من ٥ سنوات	سنوات الخبرة
٣٨,٣	٤١	من ٥ إلى أقل من ١٠ سنوات	
٢٢,٤	٢٤	من ١٠ إلى أقل من ١٥ سنة	
١٣,١	١٤	أكثر من ١٥ سنة	
١٠٠,٠	١٠٧	المجموع	
١٣,١	١٤	مدير تدقيق	المسمى الوظيفي
٦,٥	٧	مساعد مدير تدقيق	

١١,٢	١٢	مدقق شريك
٥٦,١	٦٠	مدقق رئيسي
١٣,١	١٤	مساعد مدقق
١٠٠,٠	١٠٧	المجموع

يظهر من الجدول رقم (٧) ما يلي:

١- المؤهل العلمي :

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل العلمي (٨٤,١%) للمؤهل العلمي (بكالوريوس)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٠,٩%) للمؤهل العلمي (دكتوراه)، وبلغت النسبة المئوية للماجستير (٩,٣%) وكذلك بلغت نسبة الدبلوم (٥,٦%) ، ويدل ذلك على أنّ جميع عينة الدراسة من حملة الدرجات الجامعية مما يعكس بأن مكاتب التدقيق حريصة على اسناد مهمة التدقيق الى من هم مؤهلين علمياً ووفقاً للقانون مزاوله مهنة التدقيق رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣ .

٢- التخصص :

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير التخصص (٩٤,٤%) لتخصص (محاسبة)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٠,٩%) لكل من التخصصات (اقتصاد، أخرى)، وبلغت نسبة يخصص الإدارة (١,٩%) ونسبة التخصص تمويل ومصارف (١,٩%) ، الأمر الذي يبين أن أفراد العينة يتمتعون بالتخصص المناسب مما يعكس ايجابياً على وعي وإدراك للأجابة على اسئلة الاستبانة .

٣- المؤهل المهني:

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المؤهل المهني (٨٢,٢%) للمؤهل المهني (JCPA)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٠,٩%) للمؤهل المهني (CIA) و بلغت النسبة المئوية للمؤهل العلمي CPA (٩,٣%) والنسبة المئوية للمؤهل العلمي CMA (٧,٥%) ، الأمر الذي يدل على تمتع أفراد العينة بالشهادات المهنية المناسبة .

٤- سنوات الخبرة :

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير سنوات الخبرة (٣٨,٣%) لفترة الخبرة (من ٥ الى أقل من ١٠ سنوات)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (١٣,١%) لفترة الخبرة (أكثر من ١٥ سنة)، وبلغت النسبة المئوية لفترة سنوات الخبرة (أقل من خمسة سنوات) بنسبة (٢٦,٢%)، وكانت النسبة المئوية لفترة سنوات الخبرة (من ١٠ الى أقل من ١٥ سنة) .

٥- المسمى الوظيفي :

بلغت أعلى نسبة مئوية لتوزيع أفراد عينة الدراسة تبعاً لمتغير المسمى الوظيفي (٦٥,١%) للمسمى الوظيفي(مدقق رئيسي)، بينما بلغت أدنى نسبة مئوية (٦,٥%) للمسمى الوظيفي(مساعد مدير تدقيق).

الفصل الرابع : التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات

٤ - ١ تمهيد

٤ - ٢ تحليل البيانات

٤ - ٣ اختبار الفرضيات

٤ - ١ تمهيد

يتضمن هذا الفصل عرض نتائج الدراسة التي تهدف للتعرف إلى أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، وسيتم ذلك من خلال اختبار فرضيات الدراسة، حيث اعتمد الباحث على الوسط الحسابي لقياس إجابات أفراد العينة وكذلك على الإنحراف المعياري لقياس مدى التشتت في إجابات أفراد العينة .

٤ - ٢ تحليل البيانات

النتائج المتعلقة بالفرضية الرئيسية : لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، ويتفرع عنها الفرضيات الفرعية التالية:

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات مجال " أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها "، فضلاً ، والجدول (٨) يوضح ذلك.

الجدول رقم (٨)

المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " مرتبة تنازلياً

الرتبة	الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يعزز التخصص القطاعي للمدقق من التزامه بالمعايير الدولية المتعارف عليها	4.43	0.67	مرتفعة
٢	٦	يساعد التخصص القطاعي للمدقق إلى تطبيق أفضل لمعايير المحاسبة الدولية التي تناسب قطاع العمل	4.40	0.63	مرتفعة
٣	٥	يساعد التخصص القطاعي على زيادة كفاءة وفعالية المدقق على تقييم نظام الرقابة الداخلية للعمل ومدى الاعتماد عليه	4.38	0.56	مرتفعة

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
٤	١٠	يعمل التخصص القطاعي على تحديد طبيعة توقيت ونطاق عملية التدقيق بشكل مناسب و دقيق.	4.33	0.70	مرتفعة
٥	٣	يعمل التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق في التخطيط والإشراف المناسب لعملية التدقيق	4.29	0.64	مرتفعة
٥	٨	يتميز المدقق المتخصص قطاعيا بتقييم أدلة الإثبات بدقة أفضل من غيره	4.29	0.69	مرتفعة
٧	٤	يساعد التخصص القطاعي المدقق باختيار فريق العمل المناسب لعملية التدقيق بكفاءة عالية	4.28	0.70	مرتفعة
٨	٧	يؤدي التخصص القطاعي للمدقق في تدقيق قطاع معين إلى انخفاض الوقت والجهد اللازمين لإتمام عملية التدقيق	4.26	0.73	مرتفعة
٩	٩	التخصص القطاعي للمدقق يؤدي إلى تحسين جودة قرارات تخطيط عملية التدقيق وزيادة كفاءتها	4.23	0.70	مرتفعة
١٠	٢	يساهم التخصص القطاعي في التأكد من إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها	4.22	0.63	مرتفعة
مرتفعة		مجال " أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " ككل	4.31		

يظهر من الجدول رقم (٨) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " تراوحت بين (٤,٢٢-٤,٤٣) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع العبارات، جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (١) ونصها: يعزز التخصص القطاعي للمدقق من التزامه بالمعايير الدولية المتعارف عليها، بمتوسط حسابي (٤,٤٣)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة

الفقرة رقم (٢) ونصها: يساهم التخصص القطاعي في التأكد من إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها، بمتوسط حسابي (٤,٢٢)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٤,٣١) بدرجة تقييم مرتفعة .

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " ويوضح الجدول رقم (٩) ذلك .

الجدول رقم (٩)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " مرتبة تنازليا

الرتبة	الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	٥	يساعد التخصص القطاعي للمدقق في تقليل التقديرات المحاسبية الشخصية لبعض البنود كالمخصصات مما يحد من أساليب إدارة الأرباح	4.50	0.56	مرتفعة
٢	١	يقلل التخصص القطاعي للمدقق من تحيز البيانات المالية مما يقلل من أساليب إدارة الأرباح	4.46	0.65	مرتفعة
٣	٧	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على الثبات بالمبادئ والسياسات المحاسبية التي تلائم قطاع العمل مما يحد من أساليب إدارة الأرباح	4.45	0.59	مرتفعة
٤	٦	يعمل التخصص القطاعي على الحد من التغيير في الطرق المحاسبية الهادفة الى إدارة الأرباح	4.42	0.57	مرتفعة
٥	٣	يخفض المدقق المتخصص قطاعيا من الأساليب التي تتبعها الإدارة لإدارة الأرباح	4.41	0.61	مرتفعة
٦	٤	يساعد التخصص القطاعي للمدقق من تضيق المرونة التي تسمح بها الطرق المحاسبية مما يؤدي إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح	4.36	0.56	مرتفعة
٧	٢	يساهم التخصص القطاعي من تحسين دقة البيانات المالية مما يحد من أساليب إدارة الأرباح	4.26	0.62	مرتفعة
مرتفعة		مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " ككل	٤,٤١		

يظهر من الجدول رقم (٩) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " تراوحت بين (٤,٢٦-٤,٥٠) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع العبارات، جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (٥) ونصها: يساعد التخصص القطاعي للمدقق في تقليل التقديرات المحاسبية الشخصية لبعض البنود كالمخصصات مما يحد من أساليب إدارة الأرباح، بمتوسط حسابي (٤,٥٠)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٢) ونصها: يساهم التخصص القطاعي من تحسين دقة البيانات المالية مما يحد من أساليب إدارة الأرباح ، بمتوسط حسابي (٤,٢٦)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٤,٤١) بدرجة تقييم مرتفعة ، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (دبور ٢٠١٣) ودراسة (kwon ,lim,tan, 2007) .

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية "، والجدول (١٠) يوضح ذلك.

الجدول رقم (١٠)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " مرتبة تنازليا

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	تزداد قدرة المدقق المتخصص على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الواردة بالقوائم المالية	4.46	0.60	مرتفعة
٢	٣	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على زيادة قدرته بتصميم إجراءات وفحص عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول لاكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية	4.41	0.61	مرتفعة

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
٣	٦	معرفة المدقق المتخصص بالمعايير والقوانين الخاصة بالقطاع يمكنه من معرفة نقاط الضعف والخطر في القوائم المالية مما يسهل اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية	4.40	0.56	مرتفعة
٤	٧	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا بزيادة ثقة لجان التدقيق على القضاء على مخاطر الغش والتحريفات الجوهرية	4.39	0.67	مرتفعة
٥	٢	يساعد التخصص القطاعي للمدقق من تحديد البنود والحسابات الأكثر خطورة لعملية التدقيق مما يعزز من اكتشافه الغش والأخطاء الجوهرية	4.36	0.65	مرتفعة
٦	٥	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا بزيادة ثقة الإدارة والاطراف المعنية على القضاء على مخاطر الغش والتحريفات الجوهرية	4.29	0.73	مرتفعة
٧	٤	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على الحد من إصدار تقارير مالية مظلمة وغير سليمة من قبل الإدارة	4.28	0.68	مرتفعة
مرتفعة		مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " ككل	4.37		مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (١٠) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " تراوحت بين (٢٨,٤ - ٤٦,٤) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع العبارات، جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (١) ونصها: تزداد قدرة المدقق المتخصص على اكتشاف الإخطاء والتحريفات الجوهرية الواردة بالقوائم المالية، بمتوسط حسابي (٤٦,٤)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٤) ونصها: يساعد التخصص القطاعي للمدقق على الحد من إصدار تقارير مالية مظلمة وغير سليمة من قبل الإدارة ، بمتوسط حسابي (٢٨,٤)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٣٧,٤) بدرجة تقييم مرتفعة ، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (الحداد ٢٠٠٨) و دراسة (owhoso,messier,lynch,2002).

- النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل "، والجدول (١١) يوضح ذلك.

الجدول رقم (١١)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل " مرتبة تنازليا

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	يعمل التخصص القطاعي للمدقق على تقليل حالات الاستعانة بالخدمات الاستشارية والخبراء مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل	4.50	0.59	مرتفعة
٢	٦	معرفة المدقق المتخصص قطاعيا بقطاع العميل واحتياجاته والمخاطر التي تواجه القطاع تعزز من ثقة العميل مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل	4.43	0.65	مرتفعة
٣	٢	يعمل المدقق المتخصص بحل المشكلات بدقة أكبر من غيره الأمر الذي يزيد من احتفاظه بالعميل	4.34	0.58	مرتفعة
٤	٥	يعمل التخصص القطاعي للمدقق على تقليل حالات فشل عملية التدقيق مما يعزز احتفاظه بالعميل	4.33	0.70	مرتفعة
٥	٤	يعطي التخصص القطاعي للمدقق فرصة قوية لمعرفة احتياجات العميل بشكل متميز مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل	4.32	0.65	مرتفعة
٥	٧	معرفة مدقق المتخصص قطاعيا بقطاع العميل بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالقطاع تعزز من ثقة العميل مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل	4.32	0.71	مرتفعة
٧	٣	يؤدي التخصص القطاعي للمدقق الى تضيق فجوة التوقعات الأمر الذي يساهم في زيادة احتفاظه بالعميل	4.18	0.81	مرتفعة
		مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل " ككل	4.34		مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (١١) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل " تراوحت بين (٤,١٨-٤,٥٠) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع العبارات، جاءت في المرتبة الأولى العبارة رقم (١) ونصها: يعمل التخصص القطاعي للمدقق على تقليل حالات الاستعانة بالخدمات الاستشارية والخبراء مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل، بمتوسط حسابي (٤,٥٠)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٣) ونصها: يؤدي التخصص القطاعي للمدقق الى تضيق فجوة التوقعات الأمر الذي يساهم في زيادة احتفاظه بالعميل ، بمتوسط حسابي (٤,١٨)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٤,٣٤) بدرجة تقييم مرتفعة .

النتائج المتعلقة بالفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق ، وللتحقق من صحة هذه الفرضية تم استخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن جميع عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق "، والجدول رقم (١٢) يوضح ذلك .

الجدول رقم (١٢)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق " مرتبة تنازليا

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
١	١	لا يعمل التخصص القطاعي للمدقق نتيجة تركيز إيراداته بقطاع معين على تخفيض استقلاليته ومصدقيته	4.40	0.68	مرتفعة
١	١٠	يمكن التخصص القطاعي المدقق من إبداء رأي صحيح عن القوائم المالية للعميل نتيجة لإلمامه بالمخاطر والمشاكل المرتبطة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل مما يزيد من استقلالية المدقق ومصدقيته	4.40	0.66	مرتفعة
٣	٣	يساهم التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق عند عملية الفحص و إظهار الحقائق عند إبداء رأيه دون اي ضغوطات من قبل العميل وإطراف أخرى	4.36	0.76	مرتفعة

الرتبة	الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة التقييم
٤	٩	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على فهم السياسات والطرق المحاسبية المطبقة بقطاع العميل ومدى ملائمتها لعملها مما يعزز الاستقلالية والمصداقية للمدقق	4.33	0.68	مرتفعة
٥	٢	يعمل التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق على إبداء رأيه بالقوائم المالية بصدق وحيادية وخلوه من التحيز لأي طرف	4.29	0.63	مرتفعة
٦	٤	يساعد التخصص القطاعي على تخفيض من النزاعات والدعاوى القضائية بين العميل والمدقق مما يزيد من استقلالية ومصداقية المدقق	4.27	0.67	مرتفعة
٧	٨	لا يؤدي التخصص القطاعي للمدقق من نقل المعلومات الأساسية والإسرار عن العميل إلى منافسيه من نفس القطاع مما لا يؤثر على مصداقية المدقق	4.21	0.75	مرتفعة
٨	٥	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا من الحد من تضارب المصالح مما يزيد من مصداقيته واستقلاليته	4.19	0.78	مرتفعة
٩	٧	يساهم التخصص القطاعي للمدقق من تقليص فجوة التوقعات بين لجان التدقيق والمدقق مما يزيد من مصداقية واستقلال المدقق عند إصدار تقريره بالقوائم المالية	4.12	0.84	مرتفعة
١٠	٦	يساهم التخصص القطاعي للمدقق من تقليص فجوة التوقعات بين الأطراف المتعلقة بالعميل والمدقق مما يزيد من مصداقية واستقلال المدقق عند إصدار تقريره بالقوائم المالية	4.04	0.82	مرتفعة
		مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصداقية للمدقق " ككل	4.26		مرتفعة

يظهر من الجدول رقم (١٢) أن المتوسطات الحسابية لإجابات أفراد العينة عن عبارات مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصداقية للمدقق تراوحت بين

(٤,٠٤-٤,٤٠) بدرجة تقييم مرتفعة لجميع العبارات، جاءت في المرتبة الأولى العبارتين رقم (١٠,١) ونصهما: لايعمل التخصص القطاعي للمدقق نتيجة تركيز أيراداته بقطاع معين على تخفيض استقلاليته ومصداقيته، يمكّن التخصص القطاعي المدقق من إبداء رأي صحيح عن القوائم المالية للعميل نتيجة إلمامه بالمخاطر والمشاكل المرتبطة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل مما يزيد من استقلالية المدقق ومصداقيته ، بمتوسط حسابي (٤,٤٠)، وبينما جاءت في المرتبة الأخيرة الفقرة رقم (٦) ونصها: يساهم التخصص القطاعي للمدقق من تقليص فجوة التوقعات بين الأطراف المتعلقة بالعميل والمدقق مما يزيد من مصداقية واستقلال المدقق عند إصدار تقريره بالقوائم المالية ، بمتوسط حسابي (٤,٠٤)، وبلغ المتوسط الحسابي للمجال ككل (٤,٢٦) بدرجة تقييم مرتفعة .

٤- ٣ اختبار فرضيات الدراسة

الغرض من اختبار الفرضيات هو للإجابة عن أسئلة الدراسة وتحقيق أهدافها، وذلك بناء على اختبار T-Test وهي كالتالي:

الفرضية الفرعية الأولى: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها.

الجدول رقم (١٣)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها " ككل

Confidence Interval of the Difference		الدلالة الإحصائية	درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية الأولى
Upper	Lower	0.00	106	58.77	مرتفعة	4.31	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها
1.3564	١,٢٦٧٨						

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٣) أن هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها ، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (٥٨,٧٧) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي(٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الأولى والتي تنص على لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها؛ وقبول الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص على يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

الفرضية الفرعية الثانية: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

الجدول رقم (١٤)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح " ككل

الدالة الإحصائية	Confidence %٩٥ Interval of the Difference		درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية الثانية
	Upper	Lower					
٠,٠٠٠	1.4471	1.3726	106	٧٥,٠٤	مرتفعة	٤,٤١	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٤) أن هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (٧٥,٠٤) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي(٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال أثر التخصص القطاعي

لمدقق الحسابات على قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الثانية والتي تنص على لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح؛ وقبول الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص على يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح.

الفرضية الفرعية الثالثة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية.

الجدول رقم (١٥)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية " ككل

الدلالة الإحصائية	Confidence %٩٥ Interval of the Difference		درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية الثالثة
	Upper	Lower					
٠,٠٠٠	1.4191	1.3205	106	٥٥,٠٦	مرتفعة	4.37	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٥) أن هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (٥٥,٠٦) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq ٠,٠٥$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية، كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الثالثة والتي تنص على لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية؛ وقبول الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص على

هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في إكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية .

الفرضية الفرعية الرابعة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل .

الجدول رقم (١٦)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل " ككل

الدلالة الإحصائية	Confidence Interval %٩٥ of the Difference		درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية الرابعة
	Upper	Lower					
٠,٠٠	1.3946	1.2943	106	٥٣,١٢	مرتفعة	4.34	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٦) أن هناك أثر للتخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل ، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (٥٣,١٢) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال اثر التخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل ، كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الرابعة والتي تنص على لا يوجد أثر للتخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل ؛ وقبول الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص على يوجد أثر للتخصص القطاعي للمدقق في زيادة فترة إحتفاظه بالعميل.

الفرضية الفرعية الخامسة: لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الإستقلالية والمصادقية للمدقق .

الجدول رقم (١٧)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على مجال " أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق " ككل

الدالة الإحصائية	Confidence Interval %٩٥ of the Difference		درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية
	Upper	Lower					
٠,٠٠	1.3089	1.2107	106	٥٠,٨٦	مرتفعة	4.26	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصدقية للمدقق

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٧) أن هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الإستقلالية والمصدقية للمدقق، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (٥٠,٨٦) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq ٠,٠٥$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الإستقلالية والمصدقية للمدقق، كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الخامسة والتي تنص على لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الإستقلالية والمصدقية للمدقق؛ وقبول الفرضية بالصيغة المثبتة والتي تنص على يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الإستقلالية والمصدقية للمدقق.

وللتحقق من صحة الفرضية الرئيسية للدراسة والتي تنص " لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق"، فقد تم تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأداة ككل، الجدول رقم (١٧) يوضح ذلك.

الجدول رقم (١٨)

نتائج تطبيق اختبار (One Sample T-test) على إجابات أفراد عينة الدراسة عن الأداة ككل

الدالة الإحصائية	درجات الحرية	T المحسوبة	درجة التقييم	المتوسط الحسابي	الفرضية
٠,٠٠	١٠٦	١٢٥,٥٥	مرتفعة	4.3314	لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق .

* الجدولية البالغة (١,٩٦)

يظهر من الجدول رقم (١٨) أن هناك أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، حيث بلغت قيمة (T) المحسوبة للمجال (١٢٥,٥٥) وهي قيمة دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0,05$) والعلامة المعيارية للتدرج الخماسي (٣)؛ إذ أن المتوسط الحسابي لإجابات أفراد العينة عن مجال أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، كانت أعلى من العلامة المعيارية وبدرجة مرتفعة، وبالتالي تم رفض الفرضية العدمية الرئيسية والتي تنص على لا يوجد أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق؛ وقبول الفرضية المثبتة والتي تنص على أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق .

الفصل الخامس : النتائج والتوصيات

٥ - ١ النتائج والاستنتاجات

٥ - ٢ التوصيات

٥ - ١ النتائج والاستنتاجات

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق، واستناداً إلى الإطار النظري و تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها يمكن تلخيص أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال هذه الدراسة وكما هو مبين تالياً:

(١) أن وجود المدقق المتخصص بقطاع معين وممارسته لتدقيق قوائم المالية للشركات قطاع معين يؤدي إلى زيادة وارتفاع مستوى جودة عملية التدقيق للشركات القطاع .

(٢) تبين من الدراسة أن المدقق المتخصص له تأثير على زيادة الالتزام بالمعايير الدولية المتعارف عليها اكثر من غيره.

(٣) للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات أثر في الحد من ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى التضييق على إدارة الشركة من استغلال المرونة الممنوحة لها في الاختيار بين السياسات المحاسبية البديلة واستخدام التقديرات المحاسبية.

(٤) يقوم التخصص القطاعي لمدقق الحسابات بأثر فعال في إكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية بشكل أفضل وأكثر دقة ، مما يرتقي بعملية التدقيق للجودة المطلوبة منه .

(٥) أن التخصص القطاعي لمدقق الحسابات له أثر في زيادة فترة إحتفاظه بالعمل لما يقدمه المدقق المتخصص من جودة عملية التدقيق بجودة عالية نظراً لمعرفته بقطاع العميل وأحتياجات القطاع .

(٦) تبين من خلال الدراسة الميدانية من خلال إجابات أفراد العينة بأنه هناك أثر واضح للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في تفعيل ودعم استقلالية المدقق ومصدقية تقريره للقطاع المتخصص به المدقق .

٥- ٢ التوصيات

بناءً على النتائج التي تم التوصل إليها في هذه الدراسة، فإن الباحث يوصي بما يلي:

(١) من الضروري على جمعية المحاسبين القانونيين والمنظمات المهنية الخاصة بالمهنة ان تصدر تعليمات وإرشادات تلزم وتحفز مكاتب التدقيق ومدققين الحسابات بضرورة التخصص بقطاع معين على الأقل للنهوض بمهنة التدقيق ومواكبة التطورات الاقتصادية والعولمة، والطلب من الشركات اعتماد القوائم المالية الخاصة بالشركة من قبل مكاتب تدقيق متخصصة .

(٢) تشجيع مكاتب التدقيق بان التخصص القطاعي أصبح مطلباً ضرورياً ، وان التخصص القطاعي يعمل على زيادة كفاءتهم في أداء عملية التدقيق، وتقليل الدعاوي القضائية المحتمل رفعها عليهم .

(٣) على جمعية المحاسبين القانونيين والمنظمات المهنية المتعلقة بمهنة التدقيق توفير دليل إرشادي يتضمن أسماء مكاتب التدقيق ونوع القطاع الذي تخصص في تدقيقه.

(٤) أخيراً يوصي الباحث على إجراء المزيد من الدراسات والبحوث المستقبلية في مجال التخصص القطاعي لمدقق الحسابات ومكاتب التدقيق كأثره على تكنولوجيا المعلومات والنظم المحاسبية المحوسبة .

المصادر المراجع

اولاً: المراجع العربية :

- (١) أبو عيسى ،دعاء خالد (٢٠١١)، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن ، مجلة الدراسات العلوم الإدارية ،المجلد ٣٨(العدد١).
- (٢) ابو ليل ،ردينة نسيم (٢٠١٢)، أثر التخصص القطاعي لمدقي الحسابات على أتعاب التدقيق والميزة التنافسية وجودة الأداء المهني في مكاتب التدقيق ، اطروحة دكتوراة غير منشورة ، جامعة عمان العربية،عمان، الأردن .
- (٣) أبو هين ،اياد حسن حسين (٢٠٠٥) ،العوامل المؤثرة في جودة تدقيق الحسابات من وجهة نظر مدقي الحسابات القانونيين في فلسطين ،رسالة ماجستير الجامعة الإسلامية غزة،فلسطين.
- (٤) الإبياري ، هشام فاروق(2008) ، التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات و الطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر، المجلة العلمية التجارة والتمويل ، كلية التجارة جامعة طنطا ، المجلد الأول (العدد ٢) :١-٦٢ .
- (٥) الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٠)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،عمان ،المملكة الأردنية الهاشمية.
- (٦) الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٤)، إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكيد وقواعد أخلاقيات المهنة ،ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين،عمان ،المملكة الأردنية الهاشمية.
- (٧) احمد ،زياد جمال إبراهيم،(٢٠٠٢) ، العوامل المؤثرة في جودة التدقيق من وجهة نظر الفئات ذات العلاقة ببيئة التدقيق (دراسة تحليلية) رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة آل البيت،المفرق، الأردن.

٨) ارينز،الفين و لوبك ،جيمس (٢٠٠٩)، **المراجعة مدخل متكامل** ، ترجمة محمد محمد عبدالقادر الديسطي ومراجعة احمد حامد حجاج ،دار المريخ للنشر :الرياض.

٩) الإهدل ،عبدالسلام سليمان قاسم (٢٠٠٨)، **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية – ميدانية**،رسالة ماجستير منشورة ،جامعة اسيوط،اليمن.

١٠) الإهدل،عبدالسلام سليمان (٢٠٠٨) **العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية دراسة نظرية- ميدانية**،المؤتمر العلمي الاول للشباب الباحثين بجامعة اسيوط ،مصر ،٢٤١-٢٧٥.

١١) التويجري ،عبدالرحمن علي و النافعابي ،حسين محمد (٢٠٠٨)، **جودة خدمة المراجعة دراسة ميدانية تحليلية للعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين**،مجلة الملك عبدالعزيز للاقتصاد والإدارة ،المجلد ٢٢ (عدد ١).

١٢) جمعة،احمد حلمي(٢٠١٢)، **التدقيق والتأكيد وفقا للمعايير الدولية للتدقيق** ،عمان:دار صفاء للنشر والتوزيع .

١٣) الحداد، سامح عبد الرازق (2008)، **تحليل و تقييم إستراتيجية 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 الاسلامية بغزة،فلسطين .

١٤) حسين، نهى عبدالفتاح حامد (٢٠١٤) ، **تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية المراجعة دراسة ميدانية** ،رسالة ماجستير غير منشورة جامعة القاهرة ،مصر.

١٥) حمدان، غلام محمد موسى و ابو عجيلة ،عماد محمد (٢٠١٢)، **جودة التدقيق في الأردن وإثرها في إدارة وجودة الأرباح** .المجلة العربية للمحاسبة،المجلد ١٥ (العدد ١):١٥٨-١٨٤ .

١٦) دبور ، خالد موسى (٢٠١٣) دور إستراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح ،رسالة ماجستير غير منشورة جامعة الأزهر ، غزة،فلسطين .

١٧) درس ،خالد وجيه (٢٠١٠)،أثر تقديم خدمة التدقيق الداخلي من جهات خارجية في جودة التدقيق الداخلي في الشركات المدرجة في بورصة عمان ،رسالة ماجستير ،جامعة جدارا، اربد، الأردن.

١٨) الزواوي ،علي عبد الحفيظ و الشاوش ،البشير عبدالله(٢٠١٥)، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال،جامعة مصراته ، ليبيا (العدد ١) .

١٩) سليمان ، عبده محمد (٢٠١٢) ، أثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،كلية التجارة ،جامعة الزقازيق، مصر.

٢٠) صليب ، ليلي عزيز (٢٠٠٣)،أثر التخصص الصناعي للمراجع علي تقليل خطر المراجعة ،المجلة المصرية للدراسات التجارية ،جامعة المنصورة ،مصر(العدد ١) .

٢١) الصيرفي ،محمد عبدالفتاح (٢٠٠٣)الإدارة الرائدة(ط١)،الأردن،عمان:دار صفاء للنشر والتوزيع.

٢٢) عبدالله ،خالد امين (٢٠٠٧) ،علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية والعلمية (ط ٤) (الأردن ، عمان :دار وائل للنشر .

٢٣) عبدالمحسن ،توفيق محمد (٢٠٠٤) ،قياس الجودة والقياس المقارن ،القاهرة :دار الفكر العربي .

٢٤) عمارة ،محمد سلامة محمد(٢٠١٤)،دراسة أثر جودة المراجعة الخارجية علي تكلفة رأس المال دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة القاهرة،مصر .

٢٥) عوض ، أمال محمد محمد(٢٠٠٦)، قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علي جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المصري مجلة جامعة المنصورة ،جامعة المنصورة، مصر (العدد ١).

٢٦) عيسى ،سمير كامل محمد (٢٠٠٨)، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح مع دراسة تطبيقية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ،جامعة الإسكندرية ، مجلد ٤٥ (العدد ٢).

٢٧) القاضي ،حسين يوسف و دحدوح،حسين احمد قريط (٢٠١٤) ، أصول المراجعة الجزء الأول ،منشورات جامعة دمشق:دمشق.

٢٨) قانون مزاوله مهنة تدقيق الحسابات في الأردن رقم ٧٣ لسنة ٢٠٠٣

٢٩) لطفي ،امين السيد احمد (٢٠٠٧) ،التطورات الحديثة في المراجعة ،الدار الجامعية ،الإسكندرية :القاهرة.

٣٠) محمد، سامي حسن علي،(٢٠٠٣) ، نموذج مقترح لقياس وضبط جودة الأداء المهني في المراجعة -دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة عين شمس،القاهرة.

٣١) مرعي ، احمد زهير محمد (٢٠١٥)، التدقيق الالكتروني وأثره على جودة التدقيق لدى مكاتب وشركات التدقيق العاملة في الأردن دراسة ميدانية ،رسالة ماجستير غير منشورة ،جامعة الزرقاء ،الأردن.

٣٢) المطارنة ،غسان فلاح (٢٠١٣) المدخل إلى تدقيق الحسابات المعاصرة (ط١) عمان الأردن: زمزم ناشرون وموزعون.

٣٣) المقطيري، معاذ طاهر صالح (٢٠١١)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ،المجلد ٢٧ (العدد ٤) .

٣٤) منصور ، أشرف محمد إبراهيم (٢٠٠٧) ، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة دراسة نظرية ميدانية ، مجلة

الدراسات المالية و التجارية، كلية التجارة جامعة بني سويف، مصر (العدد ٢) :
٢٨٣-٢٢٩ .

(٣٥) موسى ، علي محمد و مصطفى، ساسي فتوحه (٢٠١٦)، التخصص القطاعي
للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة ، **المجلة الجامعة** ، جامعة
الزاوية، ليبيا: المجلد الاول (العدد ١٨).

(٣٦) النوايسة، محمد إبراهيم (٢٠٠٦)، العوامل المؤثرة على جودة تدقيق الحسابات
دراسة ميدانية من وجهة نظر مدققي الحسابات الخارجيين في الأردن، **المجلة
الأردنية في إدارة الأعمال**، المجلد ٢ (العدد ٣): ٣٩٠-٤١٢ .

(٣٧) جمعية المحاسبين القانونيين بالأردن

(٣٨) موقع سوق عمان المالي

(٣٩) (<http://www.acc4arab.com/>)

ثانيا : المراجع الأجنبية :

1. Almutairi, ali(2007), Does Auditor Industry specialization matter?: Evidence from The Bond Market, <https://papers.ssrn.com>.
2. Beneish, messod (2001)• Earnings Management : A perspective, **Working Paper Managerial Finance**, Indiana University bloomington, vol27 (no12).
8. 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: 199-246.
3. Craswell, A. T., J. R. Francis, and S. L. Taylor (1995), Auditor brand name reputation and industry specializations, **Journal of Accounting and Economics**, vol 20 (no 3): 297–322.
9. De Angelo, L(1981), Auditor size and audit quality, **Journal of Accounting and Economics**, Vol 3(No 3):183-199.

4. Dennis M O'Reilly and John T Resich (2002), industry specialization by audit firms : What does academic research tell us ?, **Ohio CPA Journal**, Vol.61 :390 – 429.
5. Hammersley, Jacqueline(2006), Pattern identification and industry-specialist auditors, **The Accounting Review** ,vol81 (no 2): 309-336.
- 10.ISO 9004 ,2000.**
- 11.Jeong-Bon Kim, Jay Junghun Lee and Jong Chool Park (2016) , Audit Quality and the Market Value of Cash Holdings: The Case of Office-Level Auditor Industry Specialization , **A Journal of Practice & Theory** , Vol 34(No 2) , 27–57 .
6. Maythew , B and Wilkins , M (2003), Audit Firm Industry Specialization as differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms Going Public Auditing ,**A Journal of Practice and theory** , vol 22(no2) : 33 -52.
- 12.Soo Young Kwon, CheeYeow Lim and Patricia Mui-Siang Tan(2007), Legal Systems and Earning quality : The Role of Auditor industry specialization, **Auditing, A Journal of Practice & Theory**, Vol 26: 25-55.
7. Stanley, .J. D and Dezoort,todd (2007), Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects, **Journal of Accounting and Public Policy**, Vol. 26:131-159 ,<http://papers.ssrn.com> .
- 13.Vincent E. Owhoso, William F. Messier, and John G. Lynch(2002), Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review, **Journal of Accounting Research**,vol.40.

14. Watkins, Ann L, Hillison, William and Morecroft, Susan E(2004),
AUDIT QUALITY: A SYNTHESIS OF THEORY AND
EMPIRICAL EVIDENCE, **Journal of Accounting Literature** ,vol
23 140-153.
- 15.Yew Low, Kin (2004) ,THE Effects of Industry Specialization on
Audit Risk Assessments and Audit –planning Decisions, **The
Accounting Review** , vol.79:201-219.

الملاحق

ملحق رقم (١)

الاستبانة

جامعة آل البيت

كلية إدارة المال والأعمال

قسم المحاسبة

السادة مدققي الحسابات العاملين في الأردن المحترمين

تحية طيبة وبعد :

يقوم الباحث باجراء دراسة بعنوان (أثر التخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق) لاستكمال متطلبات الحصول على درجة الماجستير من جامعة آل البيت في المحاسبة، يرجى التكرم بالإجابة على الفقرات المرفقة علماً بأنه سيتم التعامل مع هذه البيانات بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

الطالب

خالد يوسف الجرايدة

المشرف

الاستاذ الدكتور عودة بني احمد

القسم الاول :

المتغيرات الديموغرافية :

	المتغير
<input type="checkbox"/> دبلوم <input type="checkbox"/> بكالوريوس <input type="checkbox"/> ماجستير <input type="checkbox"/> دكتوراة	المؤهل العلمي
<input type="checkbox"/> محاسبة <input type="checkbox"/> إدارة <input type="checkbox"/> اقتصاد <input type="checkbox"/> تمويل ومصارف <input type="checkbox"/> اخرى	التخصص
<input type="checkbox"/> CIA <input type="checkbox"/> CPA <input type="checkbox"/> JCPA <input type="checkbox"/> اخرى	المؤهل المهني
<input type="checkbox"/> اقل من ٥ سنوات <input type="checkbox"/> من ٥ الى اقل من ١٠ سنوات <input type="checkbox"/> من ١٠ الى اقل من ١٥ سنة <input type="checkbox"/> اكثر من ١٥ سنة	سنوات الخبرة
<input type="checkbox"/> مدير تدقيق <input type="checkbox"/> مساعد مدير تدقيق <input type="checkbox"/> مدقق شريك <input type="checkbox"/> مدقق رئيسي <input type="checkbox"/> مساعد مدقق <input type="checkbox"/> اخرى	المسمى الوظيفي

القسم الثاني: فقرات الاستبانة: يرجى بيان رأيكم على كل من الفقرات التالية المتعلقة بأثر التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها :

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يعزز التخصص القطاعي للمدقق من التزامه بالمعايير الدولية المتعارف عليها					
٢	يساهم التخصص القطاعي في التأكد من إعداد القوائم المالية بما يتفق مع المبادئ والطرق المحاسبية المتعارف عليها					
٣	يعمل التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق في التخطيط والإشراف المناسب لعملية التدقيق					
٤	يساعد التخصص القطاعي المدقق باختيار فريق العمل المناسب لعملية التدقيق بكفاءة عالية					
٥	يساعد التخصص القطاعي على زيادة كفاءة وفعالية المدقق على تقييم نظام الرقابة الداخلية للعميل ومدى الاعتماد عليه					
٦	يساعد التخصص القطاعي للمدقق الى تطبيق افضل لمعايير المحاسبة الدولية التي تناسب قطاع العميل					
٧	يؤدي التخصص القطاعي للمدقق في تدقيق قطاع معين إلى انخفاض الوقت والجهد اللازمين لإتمام عملية التدقيق					
٨	يتميز المدقق المتخصص قطاعيا بتقييم ادلة الاثبات بدقة افضل من غيره					
٩	التخصص القطاعي للمدقق يؤدي إلى تحسين جودة قرارات تخطيط عملية التدقيق وزيادة كفاءتها					
١٠	يعمل التخصص القطاعي على تحديد طبيعة توقيت ونطاق عملية التدقيق بشكل مناسب و دقيق					

يرجى بيان رأيكم على كل من الفقرات التالية المتعلقة بأثر التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في زيادة قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح:

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يقلل التخصص القطاعي للمدقق من تحيز البيانات المالية مما يقلل من اساليب ادارة الارباح					
٢	يساهم التخصص القطاعي من تحسين دقة البيانات المالية مما يحد من اساليب ادارة الارباح					
٣	يخفض المدقق المتخصص قطاعيا من الاساليب التي تتبعها الإدارة لإدارة الأرباح					
٤	يساعد التخصص القطاعي للمدقق من تضيق المرونة التي تسمح بها الطرق المحاسبية مما يؤدي إلى الحد من ممارسة إدارة الأرباح					
٥	يساعد التخصص القطاعي للمدقق في تقليل التقديرات المحاسبية الشخصية لبعض البنود كالمخصصات مما يحد من اساليب ادارة الارباح					
٦	يعمل التخصص القطاعي على الحد من التغيير في الطرق المحاسبية الهادفة الى إدارة الأرباح					
٧	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على الثبات بالمبادئ والسياسات المحاسبية التي تلائم قطاع العمل مما يحد من اساليب ادارة الارباح					

يرجى بيان رأيكم على كل من الفقرات التالية المتعلقة بأثر التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في زيادة قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	تزداد قدرة المدقق المتخصص على اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية الواردة بالقوائم المالية					
٢	يساعد التخصص القطاعي للمدقق من تحديد البنود والحسابات الأكثر خطورة لعملية التدقيق مما يعزز من اكتشافه الغش والأخطاء الجوهرية					
٣	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على زيادة قدرته بتصميم اجراءات وفحص عملية التدقيق للحصول على تأكيد معقول لاكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية					
٤	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على الحد من اصدار تقارير مالية مظلمة وغير سليمة من قبل الادارة					
٥	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا بزيادة ثقة الادارة والاطراف المعنية على القضاء على مخاطر الغش والتحريفات الجوهرية					
٦	معرفة المدقق المتخصص بالمعايير والقوانين الخاصة بالقطاع يمكنه من معرفة نقاط الضعف والخطر في القوائم المالية مما يسهل اكتشاف الغش والتحريفات الجوهرية					
٧	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا بزيادة ثقة لجان التدقيق على القضاء على مخاطر الغش والتحريفات الجوهرية					

يرجى بيان رأيكم على كل من الفقرات التالية المتعلقة بأثر التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعميل :

رقم الفقرة	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	يعمل التخصص القطاعي للمدقق على تقليل حالات الاستعانة بالخدمات الاستشارية والخبراء مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل					
٢	يعمل المدقق المتخصص بحل المشكلات بدقة اكبر من غيره الأمر الذي يزيد من احتفاظه بالعميل					
٣	يؤدي التخصص القطاعي للمدقق الى تضيق فجوة التوقعات الأمر الذي يساهم في زيادة احتفاظه بالعميل					
٤	يعطي التخصص القطاعي للمدقق فرصة قوية لمعرفة احتياجات العميل بشكل متميز مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل					
٥	يعمل التخصص القطاعي للمدقق على تقليل حالات فشل عملية التدقيق مما يعزز احتفاظه بالعميل					
٦	معرفة المدقق المتخصص قطاعيا بقطاع العميل واحتياجاته والمخاطر التي تواجه القطاع تعزز من ثقة العميل مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل					
٧	معرفة مدقق المتخصص قطاعيا بقطاع العميل بالقوانين والأنظمة المتعلقة بالقطاع تعزز من ثقة العميل مما يزيد من فترة احتفاظه بالعميل					

يرجى بيان رأيكم على كل من الفقرات التالية المتعلقة بأثر التخصص القطاعي للمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصداقية للمدقق :

السؤال	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
١	لا يعمل التخصص القطاعي للمدقق نتيجة تركيز إيراداته بقطاع معين على تخفيض استقلاليته ومصداقيته					
٢	يعمل التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق على إبداء رأيه بالقوائم المالية بصدق وحيادية وخلوه من التحيز لأي طرف					
٣	يساهم التخصص القطاعي على زيادة قدرة المدقق عند عملية الفحص و إظهار الحقائق عند إبداء رأيه دون اي ضغوطات من قبل العميل وإطراف أخرى					
٤	يساعد التخصص القطاعي على تخفيض من النزاعات والدعاوى القضائية بين العميل والمدقق مما يزيد من استقلالية ومصداقية المدقق					
٥	يساهم المدقق المتخصص قطاعيا من الحد من تضارب المصالح مما يزيد من مصداقيته واستقلاليته					
٦	يساهم التخصص القطاعي للمدقق من تقليص فجوة التوقعات بين الاطراف المتعلقة بالعميل والمدقق مما يزيد من مصداقية واستقلال المدقق عند اصدار تقريره بالقوائم المالية					
٧	يساهم التخصص القطاعي للمدقق من تقليص فجوة التوقعات بين لجان التدقيق والمدقق مما يزيد من مصداقية واستقلال المدقق عند إصدار تقريره بالقوائم المالية					
٨	لا يؤدي التخصص القطاعي للمدقق من نقل المعلومات الأساسية والإسرار عن العميل الى منافسيه من نفس القطاع مما لا يؤثر على مصداقية المدقق					
٩	يساعد التخصص القطاعي للمدقق على فهم السياسات والطرق المحاسبية المطبقة بقطاع العميل ومدى ملائمتها لعملها مما يعزز الاستقلالية والمصداقية للمدقق					
١٠	يمكن التخصص القطاعي المدقق من ابداء رأي صحيح عن القوائم المالية للعميل نتيجة لإلمامه بالمخاطر والمشاكل المرتبطة بالصناعة التي ينتمي إليها العميل مما يزيد من استقلالية المدقق ومصداقيته					

الفرضيات :

الفرض الرئيسي : لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في جودة عملية التدقيق .

ويندرج تحت هذا الفرض الرئيسي الفروض الفرعية الآتية :

الفرضية الفرعية الأولى:

H01- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في مدى التزام مدقق الحسابات بمعايير التدقيق المتعارف عليها .

الفرضية الفرعية الثانية:

H02- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح .

الفرضية الفرعية الثالثة:

H03- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف الغش و التحريفات الجوهرية .

الفرضية الفرعية الرابعة :

H04- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة فترة احتفاظه بالعمل

الفرضية الفرعية الخامسة:

H05- لا يوجد أثر للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في زيادة الاستقلالية والمصادقية للمدقق .

ملحق رقم (٢)

أسماء محكمي استبانة الدراسة

المحكمين الداخليين	
جامعة آل البيت	١- أ.د. غسان المطارنة
جامعة آل البيت	٢- أ.د. جمال الشرايري
جامعة آل البيت	٣- د. نوفان العليمات
جامعة آل البيت	٤- د. طارق بني خالد
جامعة آل البيت	٥- د. عبدالرحمن الدلابيح
جامعة آل البيت	٦- د. محمد المشاقبة
جامعة آل البيت	٧- د. محمد الحذب
جامعة آل البيت	٨- د. عبدالله الزعبي
جامعة آل البيت	٩- د. ضيف الله عليمات
جامعة آل البيت	١٠- د. صقر الطاهات
المحكمين الخارجيين	
جامعة جرش	١- د. مأمون القضاة
جامعة جرش	٢- د. علاء مطارنة
جامعة بورتسموت-بريطانيا	٣- أ.د. خالد الحسيني
المحكمين المهنيين	
	المدقق باسل محمود
	المدقق فراس العويدات

ملحق رقم (٣)

أسماء مكاتب التدقيق المتخصصة

رقم	أسماء مكاتب التدقيق
1	ارنست اند يونغ
2	ديلوت اند توش -سابا وشركاه
3	إبراهيم العباسي وشركاهم
4	برايس وتر هاوس pwc
5	القواسمي
6	المجموعة المهنية العربية
7	المهنيون العرب
8	غوثة وشركائه
9	مجموعة طلال ابو غزالة
10	جمال حمودة وشركاه
11	مجموعة كريستون الدولية