

مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق "دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"

د. مسامح مختار، جامعة باتنة 1 الحاج لخضر

أ. لقويبة سمير، طالب دكتوراه جامعة باتنة 1 الحاج لخضر

الملخص:

تهدف الدراسة إلى التعرف على مفهوم جودة التدقيق الخارجي ومفهوم التخصص المهني (الصناعي)، ومدى إدراك القائمين بأعمال التدقيق لأهمية التخصص المهني، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة التدقيق، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة حول أهمية التخصص المهني من خلال تمكين القائم بأعمال التدقيق من التخطيط الجيد لعملية التدقيق وإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم.
الكلمات المفتاحية: التدقيق، جودة التدقيق، التخصص المهني.

Résumé:

L'étude vise à identifier le concept de la qualité de l'audit externe et le concept de spécialisation professionnelle, et l'étendue de la connaissance des auteurs de l'audit de l'importance de la spécialisation professionnelle et de savoir si elle contribue à l'amélioration de la qualité de l'audit.

l'étude a conclu à un avis commun entre les vérificateurs externes dans la wilaya de Biskra sur l'importance de la spécialisation professionnelle en permettant à l'audit intérimaire la bonne planification du processus d'audit et la préparation du programme de vérification appropriée.

Mots clés: Audit, qualité d'audit, Spécialisation professionnelle.

مقدمة:

إن الهدف الأساسي للقوائم المالية التي تنشرها المؤسسة هو تقديم معلومات مفيدة وموثوقة لمساعدة مستعمليها في اتخاذ القرارات المختلفة، ومن أجل هذا يلجأ مستخدموا هذه القوائم إلى التدقيق الخارجي الذي يقوم بتحديد مدى الاعتماد عليها، فالتدقيق يعتبر الوسيلة القانونية التي تسخرها معظم التشريعات لمنح تأكيد حول صحة هذه القوائم ودرجة ارتباطها ومدى علاقتها بالنتائج المحققة في نهاية السنة، وبالتالي توفير معلومات مالية موثوق فيها عن نشاط المؤسسة والتي يمكن الاعتماد عليها في وضع السياسات والخطط.

يعتبر المدقق الخارجي الشخص القائم بعملية التدقيق ويتم تعيينه وفقا لإجراءات قانونية وتبعاً لعدة شروط لزم توفرها في شخصه وذلك حتى يتمكن من مواصلة مهامه، وبالإضافة إلى الشق القانوني تبرز أهمية تمتع المدقق الخارجي بمستوى عالٍ من التحصيل العلمي والخبرة العملية بما يؤهله للقيام بهذه المهام، فممارسة مهنة التدقيق يختص بها أفراد على قدر كبير من الخبرة والمعرفة ويمارسونها وفقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، ثم إصدار تقرير يوضح ويبين فيما إذا كانت القوائم المالية الصادرة تعكس البيانات المدونة في الدفاتر والسجلات وأن العمليات المحاسبية قد حدثت فعلاً خلال تلك الفترة.

كما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

هل يساهم التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق؟

الأسئلة الفرعية:

- ✓ هل هناك فهم وإدراك لمفهوم التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة؟
- ✓ هل هناك إدراك لأهمية التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة؟
- ✓ هل تسعى مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة؟
- ✓ هل يساهم التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق من منظور مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة؟

الفرضيات:

- ✓ يوجد فهم وإدراك لمفهوم التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة.

- ✓ يوجد إدراك لأهمية التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة .
- ✓ تسعى مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة.
- ✓ يساهم التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة.

أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق عدة أهداف من بينها:

- ✓ التعرف على مفهوم جودة التدقيق ومختلف الجهود والتوجهات والآراء المتعددة التي تناولت هذا المفهوم والأسباب المؤدية إلى عدم القدرة على تحديد مفهوم محدد.
 - ✓ التعرف على مفهوم التخصص المهني ومدى إدراك المدققين الخارجيين لأهميته.
- أهمية البحث:** يكتسب البحث أهميته من أهمية الموضوع الذي يعالجه وهو مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق.

الدراسات السابقة: تناولت بعض الدراسات موضوع التخصص المهني ونذكر منها:

1. دراسة نواف فخر، محمد شلا 2015: وهي مقال منشور بمجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، بعنوان "أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية"، وهدفت الدراسة إلى إبراز مدى أهمية امتلاك المعرفة المتخصصة من قبل المدقق الخارجي في تعزيز مصداقية التقارير المالية، وفي تعزيزها لموثوقية التقارير المالية بشكل خاص، وتوصلت الدراسة إلى أهمية امتلاك المدقق الخارجي للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين، وأن المعرفة المتخصصة تؤثر إيجاباً على القدرة على اكتشاف أخطاء القوائم المالية.
2. دراسة أحمد عرموش 2015: وهي مقال منشور بمجلة جامعة البعث، بعنوان: "أثر التخصص المهني لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية"، وهدفت الدراسة إلى التعرف على أثر التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تقديم الخدمات الاستشارية، وكذلك بيان مدى إدراك المدققين السوريين لأهمية التخصص الصناعي، ولقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين الخارجيين في سوريا غير متخصصين بقطاع معين.
3. دراسة معاذ طاهر صالح المقطري 2011: وهي مقال منشور بمجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، بعنوان: "أثر التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر

المراجعة"، وهدف المقال إلى دراسة طبيعة التخصص المهني للمدقق الخارجي، وبيان مدى أهميته، وقد تم التوصل إلى أن التخصص المهني يعد اتجاها حديثا في ممارسة المهنة رغبة في زيادة الكفاءة المهنية التي يوفرها التخصص.

4. دراسة سامح عبد الرزاق الحداد 2008: وهي مذكرة ماجستير بعنوان: "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، وهدفت الدراسة إلى تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني لمكاتب التدقيق وبيان أثر ذلك على جودة الأداء المهني، وبيان العوامل التي تؤثر على تطبيق إستراتيجية التخصص المهني، وقد توصلت الدراسة إلى أن المدققين المتخصصين في صناعة معينة يكون لهم القدرة أكثر على اكتشاف الغش والأخطاء، قبول أتعاب قليلة وإتباع سلوك متساهل مع عملاء التدقيق من الأسباب التي تؤدي إلى تدني مستوى جودة الأداء المهني.

هيكل البحث: من أجل إعداد هذه الدراسة تم تقسيم هذا البحث إلى جانب نظري يتكون من محورين، محور يتضمن جودة التدقيق والتخصص المهني للمدقق الخارجي، وجانب تطبيقي يتناول تحليل النتائج المتحصل عليها بعد توزيع الإستبانة واختبار فرضيات الدراسة.

الجانب النظري:

أولا: جودة التدقيق الخارجي: يمكن توضيح هذا الجانب من خلال:

1. مفهوم التدقيق الخارجي: التدقيق الخارجي يمثل الوسيلة العملية لتقييم مدى تعبير القوائم المالية عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة محل الفحص، كما يهتم بالتحقق وفحص عدة جوانب تخص نشاط المؤسسة، فهو عملية مخططة ومنظمة للحصول على القرائن المرتبطة بالعناصر الدالة على العمليات والأحداث الاقتصادية، وتقييمها بموضوعية لغرض تحديد مدى التطابق بين هذه العناصر والمعايير الموضوعية، والوصول إلى تقرير حول عدالة تصور الميزانية وعدالة تصور الحسابات الختامية لنتائج أعمال المؤسسة، عن الفترة المالية محل التدقيق وتوصيل نتائج الفحص للأشخاص المعنيين ويتولى القيام به شخص خارجي عن المؤسسة.¹

كما عرف أيضا على أنه: فحص انتقادي منظم لأنظمة الرقابة الداخلية والبيانات المحاسبية المثبتة بالدفاتر والسجلات والقوائم المالية للمؤسسة التي يتم تدقيق حساباتها، بقصد إبداء رأي في

حايد عن مدى صحة أو دقة هذه البيانات ودرجة الاعتماد عليها ومدى دلالة القوائم المالية أو الحسابات الختامية التي أعدتها المؤسسة في التعبير عن نتيجة أعمالها من ربح أو خسارة.²

2. مفهوم جودة التدقيق: قبل التطرق إلى مختلف المفاهيم المتعلقة بجودة التدقيق سنتطرق أولاً إلى مفهوم كلمة الجودة، حيث يعود مفهوم الجودة إلى الكلمة اللاتينية Quality والتي تعني طبيعة الشيء ودرجة الصلاحية، وقدما كانت تعني الدقة والإتقان، أما حديثاً فقد أصبح لمفهوم الجودة أبعاداً متشعبة وجديدة.³

إن مفهوم جودة التدقيق يتحدد وفقاً لمستويين هما مفهوم عام ومفهوم تشغيلي، في حين اعتمد البعض على المفاهيم المطروحة من قبل الهيئات المهنية كالاتحاد الدولي للمحاسبين والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وغيرها من المنظمات كما يرى البعض أن تعريف جودة التدقيق من وجهة نظر أكاديمية يعتبر مفهوماً مقبولاً ويمكن توضيح كل هذا كما يلي:

أ. المفهوم التقليدي لجودة التدقيق: يعتبر De Angelo من الأوائل الذين قاموا بدراسة ومحاولة تحديد مفهوم جودة التدقيق الخارجي،⁴ حيث عرفها بأنها تقدير لاحتمالية قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق،⁵ من هذا التعريف يتضح أن تحقيق جودة التدقيق تعتمد على توفر شرطين أساسيين هما:⁶

✓ اكتشاف الأخطاء والثغرات وعدم الانتظام في النظام المحاسبي للعميل، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه على مدى قدرة ومهارة القائم بأعمال التدقيق في اكتشاف الأخطاء؛

✓ تسجيل ما تم التوصل إليه في التقرير الذي يصدره في نهاية عملية التدقيق، وهذا الشرط يعتمد تطبيقه على استقلالية المدقق الخارجي وقدرته على الإفصاح عن كل الأخطاء وأوجه القصور.

وعليه وفق هذه المقاربة فإن جودة التدقيق ترتكز على عاملَي الكفاءة والاستقلالية وهو ما ذهب إليه الباحثان Benoit PIGE & Makram Chemingui (2004) فاكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي تتطلب الكفاءة والتأهيل والاستقلالية عند تسجيل المدقق لكل ما توصل إليه أثناء قيامه بأعماله في التقرير الذي يقوم بإصداره في نهاية عملية التدقيق وذلك كما يلي:⁷

✓ كفاءة المدقق الخارجي ومدى قدرته على اكتشاف الخروقات: تعتبر الكفاءة المهنية من أهم الشروط لممارسة مهنة التدقيق، ويقصد بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق

والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة،⁸ وعليه يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقا لثلاثة مستويات وهي:⁹

- كفاءة المدقق كفرد؛
- كفاءة مكتب التدقيق. وقدرته على القيام بالأعمال؛
- اختصاص فريق التدقيق المتدخل الذي يقوم بعملية التدقيق؛
- ✓ **استقلالية المدقق الخارجي:** وذلك لضمان أن النتائج المتوصل إليها لا تشوبها الذاتية في إبداء الرأي أو التلاعب، ويتحقق استقلال المدقق وفقا لثلاثة مستويات:¹⁰
- الاستقلال في برجة أعمال التدقيق؛
- استقلالية التحقيق وأداء أعمال التدقيق؛
- الاستقلال في إعداد التقرير وحرية إبداء الرأي بنهاية أعمال التدقيق.

ب. المفهوم العام لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمدقق، والذي يحقق إشباعا لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة التدقيق،¹¹ ومن بين التعاريف التي تناولت جودة التدقيق وفقا لهذا الاتجاه ما يلي: حيث عرفت جودة التدقيق على أنها مدى قدرة المدقق الخارجي 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.¹² أما في إطار إشباع حاجات العملاء دائما عرفت جودة التدقيق على أنها الدرجة التي تستوفي عملية التدقيق توقعات العميل، تجاه اكتشاف الأخطاء والإفصاح عنها في التقرير عن الأخطاء والمخالفات المرتبطة بالمؤسسة تحت التدقيق وقوائمها المالية.¹³

ت. المفهوم التشغيلي لجودة التدقيق: ويتحدد من خلال وجهة نظر المدققين الخارجيين فيما يتعلق بأداء مهمة التدقيق من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه درجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.¹⁴ ومن بين التعاريف التي حاولت وضع مفهوم لجودة التدقيق وفقا لهذا الاتجاه ما يلي: عرفت جودة التدقيق على أنها قيام المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، وتقليل خطر وجود الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة وفي ضوء الأتعاب المتفق

عليها، ويتضح من كل هذا بأنه كلما زاد احتمال اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية إلى أدنى درجة ممكنة زادت معه جودة التدقيق والعكس صحيح.¹⁵

وفي إطار العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية للجهة المدققة وجودة التدقيق، فقد تم تعريفها على أنها قدرة المدقق الخارجي على اكتشاف نقاط الضعف في هذا النظام، وتقديم التوصيات من أجل معالجتها أو الحد منها، وإمكانية تحقيق أقصى منفعة ممكنة للمؤسسة محل التدقيق.¹⁶

ث. مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر المنظمات والهيئات المهنية: قامت العديد من المنظمات المهنية بتقديم تعريف لجودة التدقيق ومن أبرز هذه التعاريف ما يلي:

أوضحت نشرة معايير التدقيق التي أصدرها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) عام 1974، أن جودة التدقيق تتحقق من خلال الالتزام بمعايير التدقيق ومن خلال تطبيق مجموعة من الاعتبارات المتعلقة بالرقابة على الجودة في مكاتب التدقيق، والالتزام بقواعد أخلاقيات وسلوكيات مهنة المحاسبة والتدقيق.¹⁷

ومن ناحية أخرى أشار الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى مفهوم جودة التدقيق في المعيار الدولي الرقابة على تدقيق البيانات المالية (220)، حيث أوضح هذا المعيار أن أدوات الرقابة على جودة التدقيق تتمثل في السياسات والإجراءات المطبقة في مكاتب التدقيق للتأكد من أن أعمال التدقيق التي تم إنجازها قد تم أدائها وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها والتزامها بقواعد وسلوكيات المهنة،¹⁸ أي أن مفهوم الجودة من منظور الهيئات المهنية يتمثل في الالتزام بمعايير التدقيق، ومعايير أداء الأفراد داخل مهنة التدقيق، وتتعلق معايير الأداء بمجموعة من الخصائص الشخصية الواجب توافرها في العاملين في مكاتب التدقيق مثل:¹⁹

- ✓ النزاهة والموضوعية والاستقلال؛
- ✓ توافر المهارات والكفاءة في الأفراد لكي يتمكنوا من الوفاء بالمسئوليات المكلفين بها؛
- ✓ تخصيص الأفراد على المهام بصورة تحقق الموائمة بين خبرات ومهارات الأفراد وطبيعة المهمة؛
- ✓ توافر توجيه وإشراف كامل على أداء العاملين بمكاتب التدقيق؛
- ✓ ضرورة الفحص المستمر لفاعلية السياسات والإجراءات المطبقة للرقابة على الجودة.

ج. مفهوم جودة التدقيق من وجهة نظر أكاديمية: على مستوى الدراسات الأكاديمية فقد استمر عدم الاتفاق على مفهوم جودة التدقيق، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوماً يقوم على أساس

الالتزام بالمعايير المهنية، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة التدقيق على أنها خلو القوائم المالية من الأخطاء أو التحريفات المؤثرة كما تناولت دراسات أخرى جودة التدقيق من منظور تدني الخطر الكلي للتدقيق.²⁰

من التعاريف السابقة فإنه يمكن تعريف جودة التدقيق على أنها مدى قدرة المدقق على اكتشاف الأخطاء والتحريفات في القوائم المالية، والالتزام بالمعايير المهنية والقواعد والسلوكيات الأخلاقية للمهنة، والسعي للإفصاح التام وبكل استقلالية بنهاية الأعمال التدقيقية عن كل الأخطاء والتحريفات الجوهرية وكل أوجه القصور، بما يسمح بتلبية احتياجات مستخدمي هذه القوائم المالية.

3. أهداف تحقيق جودة التدقيق الخارجي: يمكن إجمال هذه الأهداف في: ²¹

- ✓ تأكيد الالتزام بالمعايير المهنية؛
- ✓ تخفيض تكاليف الوكالة والتبرير؛
- ✓ تعزيز إمكانية اكتشاف المخالفات والأخطاء الموجودة في القوائم المالية؛
- ✓ المساهمة في تضيق فجوة التوقعات؛
- ✓ تحسين الأداء ورفع القدرة التنافسية؛
- ✓ زيادة الثقة في تقرير المدقق ومصادقية القوائم المالية؛
- ✓ المساهمة في تدعيم مفهوم حوكمة الشركات.

ثانياً: التخصص المهني للمدقق الخارجي: يعود تاريخ الاهتمام بدراسة التخصص المهني إلى العام 1917 م، ومنذ ذلك التاريخ أصبح مجال بحث واهتمام مشترك من قبل كل من الباحثين والمهنيين، وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولا عاما في بادئ الأمر، ويرجع ذلك إلى عدم وجود نظرية لها تلقى قبولا على نطاق واسع، ومع تزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة واحتفاظ كل صناعة بخصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات الأخرى إضافة إلى أن مهنة التدقيق تقوم أساسا على تقديم خدمات لتلك الصناعات، كل ذلك حتم على المدقق الخارجي ضرورة المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي.²²

1. مفهوم التخصص المهني للمدقق الخارجي: وانطلاقاً مما سبق ذكره كان لا بد من تعميق البحث في مسعى لوضع تعريف واضح ودقيق لمفهوم التخصص المهني (الصناعي)، حيث يعد أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، كما يطلق عليه أيضاً الخبرة المتخصصة، وتمثل في امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، فهي تمثل المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة ويشار إلى تخصص المدقق الخارجي أيضاً بأنه قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل لطبيعة العمليات التي تقوم بها تلك المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.²³

كما عرف التخصص المهني بأنه المعرفة التي يكتسبها المدقق الخارجي نتيجة للتخصص في تدقيق صناعة معينة.²⁴

وتقضي الفقرة السادسة من معيار التدقيق الدولي رقم (550) بعنوان "الأطراف ذوو العلاقة" بأن المدقق يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المؤسسة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية، وعملياً فإنه من الصعب أن تتوافر للمدقق المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق والتي تجعل منه مدققاً لتلك النشاطات جميعها.²⁵

فضلاً عما سبق يرى المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) مسألة التخصص في مهنة التدقيق أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب المتخصصة سيكون هو الطابع الغالب في هذه المدة، مقابل انخفاض الطلب على خدمات التدقيق في المكاتب الأخرى، ومن هنا تفرض البيئة الاقتصادية الحالية على المدقق أن يتخصص في نشاط معين، وهو ما قد يؤدي إلى التخفيف من حالات إخفاق التدقيق.²⁶ ومن ناحية أخرى فإن تخصص مكتب التدقيق في صناعة معينة وإن كان يخفف من تكاليف التدقيق ويرفع كفاءتها إلا أنه في ذات الوقت يؤدي إلى زيادة خطر التدقيق الناتج من عدم التنوع في عملاء مكاتب التدقيق.²⁷

2. أهمية التخصص المهني: يعتبر التخصص المهني للمدقق الخارجي أحد أبرز الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، حيث يقدم لمكاتب وشركات التدقيق عدة مزايا أهمها:²⁸

- ✓ تكوين هيكل معرفة وخبرات متخصصة بتلك الصناعة، وبالتالي تقديم خدمات ذات مستوى أعلى من الجودة في الأداء المهني مما يسمح بزيادة كفاءة وفعالية التدقيق، حيث أن المدققين الذين لهم فهم أعمق في صناعة معينة سيكون لديهم القدرة على التعامل بجديّة مع المشاكل الجوهرية وتخفيض احتمالات وفرص عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على الأخطاء والتحريفات؛
- ✓ الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذه الصناعة التي يكون المدقق الخارجي متخصصاً في أداء الخدمات للعملاء العاملين بها، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات التدقيق والارتباط في هذه الصناعة؛
- ✓ يسمح التخصص المهني بتركيز الجهود التسويقية للمدققين الخارجيين ومكاتب التدقيق من خلال تدعيم مركزها التنافسي بين مكاتب التدقيق الأخرى وزيادة ربحيتها، والحصول على عملاء جدد في هذه الصناعة مع الاحتفاظ بالعملاء القدامى.
- ✓ المساهمة في زيادة سمعة وشهرة المدقق الخارجي وزيادة حصته من السوق المستهدف مما يعزز المركز التنافسي له بين المدققين الآخرين؛
- ✓ التقليل من فترة إصدار تقرير التدقيق.²⁹
- ✓ تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء في حال عدم تعاون الإدارة، وعدم ثقة المدقق الخارجي في بياناتها حول معلومة ما، ويجب على المدقق الخارجي في هذه الحالة أن يكون ملماً بأعمال عميله ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء من نشاط هذا العميل، وأن يستطيع تقييم التأهيل المهني لهذا الخبير وعلاقته بالمؤسسة المدققة وذلك من أجل التعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى ما توفرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فقد يؤدي إلى تقليل الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة في حالات كثيرة.³⁰

المحور الثاني: الدراسة الميدانية.

وهي تمثل الجانب التطبيقي للدراسة وتتضمن عرضا لتحليل البيانات واختبار للفرضيات وذلك بعد الحصول على إجابات المستجوبين واستعراض نتائج الاستبانة الموزعة، وبالقيام بالمعالجة الإحصائية للبيانات باستخدام برنامج الرزم الإحصائية للدراسات الاجتماعية (SPSS 20).

1. أسلوب جمع البيانات: تم الاعتماد على استمارة الإستبانة بوصفها مصدرا رئيسيا لجمع البيانات، حيث اعتمد سلم ليكرت الخماسي، وتم اختبار صدق أداة القياس وثباتها من خلال عرض الأداة على عدد من المحكمين من أصحاب الخبرة والتخصص، وقد أبدوا آرائهم واقتراحاتهم والتي على أساسها استقرت على وضعها الحالي تم توزيعها على العينة المبحوثة، كما تم استعمال معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات أداة القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان، وكانت قيمة معامل ألفا كرونباخ 91.40% وبذلك تقبل نتائج التحليل المبينة على هذه الاستمارة.

2. أدوات التحليل الإحصائي: سيتم تحليل نتائج هذه الدراسة تحليلا وصفيا عبر استخدام التكرارات، والنسب المئوية للتعرف على البيانات الشخصية لعينة الدراسة، ثم المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لمعرفة المتوسط العام لإجابات المستجوبين على عبارة الاستبيان.

3. مجتمع وعينة الدراسة: يتكون المجتمع الكلي لهذه الدراسة من المدققين الخارجيين بولاية بسكرة، حيث تم توزيع الاستبيان على 30 مدققا خارجيا ليشكلوا عينة هذه الدراسة، وجاءت خصائصها العامة كما يتضح من مخرجات برنامج (SPSS 20) على النحو التالي:

أ. توزيع عينة الدراسة حسب الجنس: تمثل نسبة 93.30% من عينة الدراسة ذكور بينما الباقي 6.70% إناث ويعود ذلك إلى أن القوى العاملة في مجال التدقيق في الجزائر هم ذكور.

ب. توزيع عينة الدراسة حسب العمر: تكون عينة الدراسة ما نسبته 13.30% أفرادا أعمارهم ما بين 31-40 سنة، في حين تمثل نسبة 33.30% أفرادا تتراوح أعمارهم ما بين 41-50 سنة، بينما تمثل نسبة 53.30% من عينة الدراسة أفرادا أعمارهم أكثر من 50 سنة، ويشير هذا إلى أن معظم فئات العينة من الفئات العمرية الكبيرة سنا وذلك بافتراض أن مهنة التدقيق تحتاج إلى توفر الخبرة وعدد من السنوات من مزاوله المهنة لاكتساب القدرة والكفاءة على القيام بمهام التدقيق المختلفة.

ت. توزيع عينة الدراسة حسب الوظيفة: تمثل نسبة 6.70 % أفرادا مساهم المهني خبير حسابات، في حين تمثل نسبة 93.30 % أفرادا يمثل مساهم المهني محافظ حسابات، وهذا يدل على أنه تم استقصاء آراء أشخاص ذوي معرفة بالتدقيق ولهم مستويات وظيفية تؤهلهم لتعبئة هذه الاستبانة.

ث. توزيع عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية: تمثل نسبة 20% أفرادا لديهم خبرة مهنية ما بين 6 إلى 10 سنوات، وكانت نسبة الأفراد الذين يتمتعون بخبرة من 11 إلى 15 سنة 33.30 %، وتمثل نسبة 46.70 % الأفراد الذين يتمتعون بخبرة مهنية تفوق 15 سنة، ويشير هذا إلى أن الدراسة اشتملت على أفراد لهم الخبرة الكافية والقدرة العلمية على ممارسة أعمال التدقيق.

ج. توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي: يتضح من مخرجات برنامج (SPSS 20) إلى أن 70 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الليسانس، في حين 16.70 % من عينة الدراسة يحملون شهادة الماجستير، بينما تمثل نسبة الأفراد المستجوبون والذين يحملون شهادة الدكتوراه 6.70 %، ومثلت 6.70 % الأشخاص الذين يحملون شهادات أخرى، وبذلك يتضح أن هناك تنوع في الشهادات المهنية للأشخاص المبحوثين مما يعزز الإجابات المتحصل عليها.

4. تحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات: خلال هذا الجزء من الدراسة سيتم تحليل إجابات أفراد عينة الدراسة حول العبارات المقدمة لهم، باستخدام قيم المتوسط الحسابي كأداة للتقييم وفي هذا الصدد، وقصد تبويب قيم المتوسط الحسابي ضمن فئات تقييم، سيتم استخدام المعادلة التالية: (الحد الأعلى - الحد الأدنى) / عدد القيم = $0.8 = 5 / (1 - 5)$ وعليه تصبح فئات التقييم محدد بالمجالات التالية:

- التقييم الأول - ضعيف جدا: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية المحصورة بين حدود المجال [1، 1.8] وتعني أن رفض العبارة يكاد يكون مطلقا.
- التقييم الثاني - ضعيف: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [1.8، 2.6] وتعني أن هناك رفض نسبي لصحة العبارة.
- التقييم الثالث - متوسط: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [2.6، 3.4] وتعني إما أن نصف المستجوبين قبلوا صحة العبارة والنصف الآخر رفضها أو أن الجميع بقي على الحياد.

التقييم الرابع - حسن: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [3.4، 4.2] وتعني أن هناك قبول نسبي لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

التقييم الخامس - جيد: يعبر عن قيمة المتوسطات الحسابية والمحصورة بين حدود المجال [4.2، 5] وتعني أن القبول يكاد يكون مطلق لصحة العبارة من قبل المستجوبين.

أ. المحور الأول: فهم وإدراك لموضوع التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين بولاية بسكرة: يوضح الجدول رقم (1) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات فهم وإدراك مفهوم التخصص المهني للمدقق الخارجي:

الجدول (1): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بعبارات فهم وإدراك مفهوم التخصص المهني للمدقق الخارجي.

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
حسن	1.478	3.766	سبق وأن تلقيت تكويننا يتعلق بتدقيق نشاط معين.
حسن	1.479	3.866	يتميز مفهوم التخصص المهني بكونه متداولاً بشكل واسع بين مكاتب التدقيق.
جيد	1.136	4.466	يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر إلى فهم وإدراك لمعنى التخصص المهني.
حسن	1.489	3.700	لجوء العملاء لمكاتب تدقيق متخصصة يرجع إلى غياب هذا المفهوم ونقص إدراكه بين أوساط العملاء.
متوسط	1.465	2.700	يعد انخفاض مستوى المنافسة من أسباب عدم تداول مفهوم التخصص المهني.
ضعيف	1.397	2.333	يسعى المكتب لتكوين فرق تدقيق متخصصة في تدقيق أنشطة معينة.
حسن	0.836	3.472	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

يوضح الجدول رقم (1) أن الفقرة "يؤدي وجود نظام للتدريب والتعليم المستمر إلى فهم وإدراك معنى التخصص المهني" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جداً (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي لها 4.466 والانحراف المعياري 1.136، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يسعى المكتب

لتكوين فرق تدقيق متخصصة في تدقيق أنشطة معينة" بمستوى أهمية يكاد يكون معدوم (ضعيف) حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.333، 1.397.

✓ اختبار الفرضية الأولى: يوجد فهم وإدراك لمفهوم التخصص المهني للمدقق الخارجي: بالنسبة إلى الفرضية الأولى وبناء على نتائج الجدول رقم (1) فقد تم إثبات صحة الفرضية الأولى. ب. المحور الثاني: مدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة: يوضح الجدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة:

الجدول (2): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بعبارة لفقرات مدى وجود معرفة وإدراك لأهمية ومزايا التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين.

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
حسن	1.184	4.100	يسمح التخصص المهني للمدقق الخارجي بتقليل حالات الاستعانة بالخبراء.
جيد	0.678	4.433	تمكن إستراتيجية التخصص المهني من تقليص الوقت اللازم لعملية التدقيق.
حسن	0.691	4.066	يسمح التخصص المهني بسهولة تحديد الأتعاب عند الاتفاق مع العميل.
جيد	1.037	4.400	يؤدي التخصص المهني إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية.
ضعيف	1.372	2.333	يؤدي التخصص المهني للمدقق الخارجي إلى زيادة شهرته وتحسين سمعته.
ضعيف	1.440	2.166	يدعم التخصص المهني استقلال المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل عملية التدقيق.
حسن	1.574	3.733	يسمح التخصص المهني بالارتقاء بالمنافسة في مجال خدمات التدقيق.
حسن	0.674	3.604	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

نلاحظ من نفس الجدول أن الفقرة "تمكن إستراتيجية التخصص المهني من تقليص الوقت اللازم لعملية التدقيق" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جدا (جيد)، حيث كان المتوسط الحسابي

لها 4.433 والانحراف المعياري 0.678، في حين كانت الفقرة "يؤدي التخصص المهني إلى تعزيز ثقة مستخدمي القوائم المالية" جاءت في المرتبة الثانية بمستوى عالي جدا أيضا من القبول (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي 4.400 والانحراف المعياري 1.037، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يدعم التخصص المهني استقلال المدقق الخارجي خلال مختلف مراحل عملية التدقيق"، بمستوى أهمية يكاد يكون معدوم (ضعيف) حيث كان المتوسط الحسابي 2.166 والانحراف المعياري 1.440.

✓ اختبار الفرضية الثانية: يوجد إدراك لأهمية التخصص المهني للمدقق الخارجي: أما بالنسبة إلى الفرضية الثانية وبناء على نتائج الجدول رقم (2) والتي تثبت صحة الفرضية الثانية.

المحور الثالث: سعي المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة: يوضح الجدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفرقات سعي مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة:

الجدول (3): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بعبارة مدى سعي مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة.

الفرقة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
اعتماد استراتيجية التخصص المهني تضر بخصمة مكتب التدقيق وتقلل من الإقبال عليه من قبل المؤسسات الأخرى.	4.033	1.449	حسن
تحوف العملاء من الصناعات الأخرى واعتبارهم عملاء درجة ثانية لا يشجع على تطبيق استراتيجية التخصص المهني.	2.300	1.263	ضعيف
تحوف العملاء من نقل خصائص صناعتهم إلى العملاء المنافسين يعوق تطبيق استراتيجية التخصص المهني.	2.533	1.634	ضعيف
يؤدي عدم توافر العدد الكافي من المدققين بالمكتب إلى تجنب تبني استراتيجية التخصص المهني.	4.266	1.201	جيد
طريقة تعيين المدققين والتي تعتمد على العلاقات الشخصية تعد من معوقات اعتماد استراتيجية التخصص المهني.	4.166	1.288	حسن
يؤدي انعدام الندوات والمؤتمرات التي تعالج ميادين تدقيق متخصصة إلى عدم تبني استراتيجية التخصص المهني.	3.433	1.590	حسن
المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام	3.455	0.8877	متوسط

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

نلاحظ من الجدول (3) أن الفقرة " يؤدي عدم توافر العدد الكافي من المدققين بالمكتب إلى تجنب تبني إستراتيجية التخصص المهني." جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي لها 4.266 والانحراف المعياري 1.201، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "تخوف العملاء من الصناعات الأخرى واعتبارهم عملاء درجة ثانية لا يشجع على تطبيق إستراتيجية التخصص المهني"، بمستوى أهمية يكاد يكون معدوم (ضعيف) حيث كان المتوسط الحسابي 2.300 والانحراف المعياري 1.263.

✓ اختبار الفرضية الثالثة: تسعى مكاتب التدقيق في ولاية بسكرة إلى تكوين فرق تدقيق متخصصة: أما بالنسبة إلى الفرضية وبناء على نتائج الجدول رقم (3) التي تثبت صحة الفرضية الثالثة.

المحور الرابع: يساهم تبني استراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين في تحسين جودة التدقيق الخارجي: يوضح الجدول رقم (4) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة:

الجدول (4): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية المتعلقة بعبارات مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة.

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الفقرة
حسن	1.524	3.766	يسمح التخصص المهني بحسن تقييم العملاء قبل إبرام الاتفاق معهم.
حسن	1.366	3.833	يمكن التخصص المهني من التخطيط الجيد لعملية التدقيق.
حسن	0.912	4.166	يسمح التخصص المهني بإعداد برنامج التدقيق بشكل ملائم.
حسن	1.447	3.800	التخصص المهني في تدقيق نشاط معين يسهل ويزيد من قدرة المدقق على جمع الأدلة الكافية والملائمة.
حسن	0.927	4.366	يمكن التخصص المهني من تحسين طريقة التعامل والتواصل مع العملاء.
جيد	1.436	4.266	يسمح التخصص المهني بتحديد ومعرفة البنود والحسابات التي تمثل خطأ بطبيعتها والمعرفة المسبقة بمكامن التحريفات والتلاعبات.

حسن	1.552	3.733	يساعد التخصص المهني في الحكم والتقييم الأفضل لكفاءة نظام الرقابة الداخلية.
حسن	1.118	3.700	يساهم التخصص المهني بقيام المدقق الخارجي باختبارات وتكوين لعينات أكثر دقة.
جيد	1.022	4.300	يساعد التخصص المهني في تمكين المدقق الخارجي من اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترضه أثناء التدقيق.
ضعيف	1.425	2.366	يسمح التخصص المهني للمدقق الخارجي بإعداد تقارير ذات جودة تضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور.
حسن	0.878	3.830	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: من إعداد الباحثين بناء على مخرجات SPSS 20.

نلاحظ من الجدول رقم (4) أن الفقرة "يساعد التخصص المهني في تمكين المدقق الخارجي من اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تعترضه أثناء تنفيذه لأعمال التدقيق" جاءت في المرتبة الأولى بمستوى أهمية عالي جدا (جيد) حيث كان المتوسط الحسابي لها 4.300 والانحراف المعياري 1.022، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة "يسمح التخصص المهني للمدقق الخارجي بإعداد تقارير ذات جودة تضمن الإفصاح عن كافة أوجه الغش والقصور" بمستوى أهمية يكاد يكون معدوم (ضعيف) حيث كان المتوسط الحسابي والانحراف المعياري على التوالي 2.366، 1.425.

✓ اختبار الفرضية الرابعة: يساهم التخصص المهني للمدققين الخارجيين في تحسين جودة التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة: بالنسبة إلى الفرضية الأخيرة و بناء على نتائج الجدول رقم (4) التي تثبت صحة الفرضية الرابعة.

النتائج المتوصل إليها: بعد تحليل نتائج الدراسة تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ✓ إن المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة غير متخصصين بقطاع معين.
- ✓ وجود اتفاق بين المدققين الخارجيين حول أهمية التخصص المهني (الصناعي).
- ✓ إن عدم وجود سوق نشط للتدقيق لا يسمح بتبني استراتيجية التخصص المهني.

✓ يسمح التخصص المهني بتقليل الوقت اللازم لأداء عملية التدقيق وإتمام أعماله في الوقت المناسب.

✓ يؤدي عدم توفر العدد الكافي من المدققين المؤهلين علمياً والذين يتمتعون بخبرة عملية بمكاتب التدقيق بالمكتب إلى تجنب تبني استراتيجية التخصص المهني.

التوصيات:

✓ العمل على إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للتدقيق، وذلك لما يوفره هذا التخصص في زيادة الكفاءة المهنية، وتحسين تقدير مخاطر التدقيق.

✓ العمل على تبني سياسة الاندماج من قبل مكاتب التدقيق المحلية لمواجهة النقص في القدرات البشرية والمهنية والاقتصادية التي تمكنها من توفير مقومات التخصص في الصناعات المختلفة.

✓ ضرورة القيام بتنظيم دورات تدريبية وندوات ومؤتمرات تعالج ميادين تدقيق متخصصة في صناعات معينة والتي يراد التخصص فيها.

قائمة المراجع:

¹Henri.Bougiom, Jean Charles becour, **Audit Opérationnelle**, Edition Economica, Paris, France, 1996, P 12.

²جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، دار الكتاب الجامعي، العين، الإمارات العربية المتحدة، 2014، ص 62.

³صفاء أحمد محمد العاني، فاضل حمد القيسي، **استراتيجية مخاطر الأعمال ودورها في جودة التدقيق** "بحث تحليلي على عينة من مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق الخارجي في بغداد"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 87، جامعة بغداد، بغداد، العراق، 2016، ص 462.

⁴Benoit PIGE, **Gouvernance, contrôle et Audit des Organisations**, EditionEconomica,Paris, France, 2008, P 179.

⁵سعاد سعيد غزال، فيحاء عبد الخالق يحيى، **تفعيل دور مهنة تدقيق الحسابات في ظل الأزمة المالية العالمية**، مجلة تنمية الرافدين، المجلد 112، العدد 35، جامعة الموصل، الموصل، العراق، 2013، ص 334.

⁶مصباح محمد يوسف البر، موسى محمد أحمد، **مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الأداء المهني**، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 01، 2016، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، ص 164-165.

⁷MakramChemingui, Benoit PIGE, **La Qualité De L'Audit Analyse Critique Et Proposition D'Une Approche D'Evaluation Axée Sur La Nature Des Travaux**

D'Audit Réalises, Congrès de Normes et Mondialisation, Université de Franche-Comté, Besançon, France, 2004, P 4-5

⁸ يوسف محمود جربوع، فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، المجلد 12، العدد 2، غزة، فلسطين، 2004، ص 378.

⁹MakramChemingui, Benoit PIGE, Cite up , P 5.

¹⁰MakramChemingui, Benoit PIGE, Cite up , P 5.

¹¹إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني "دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد1، جامعة الملك عبد العزيز، جدة، المملكة العربية السعودية، 2006، ص ص 106-107.

¹²سمير كامل محمد عيسى، أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح، مجلة كلية التجارة للبحوث العملية، المجلد45، العدد3، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص 6.

¹³إياد طاهر محمد، ياسر سعد عبد الأمير، انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، جامعة كلية الرافدين، بغداد، العراق، 2015، ص 183.

¹⁴إيمان حسين الشاطري، حسام عبد المحسن العنقري، مرجع سابق، ص 107.

¹⁵سهام أكرم عمر الطويل، تأثير متغيرات بيئة المراجعة الخارجية على جودة الأداء المهني لمراجعي الحسابات في قطاع غزة "دراسة ميدانية على مكاتب مراجعة الحسابات في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2012، ص 24.

¹⁶انعكاس بعض مصادر ضغوط العمل التنظيمية على جودة تدقيق الهيئات الرقابية، مجلة كلية الرافدين الجامعة للعلوم، العدد 36، جامعة كلية الرافدين، بغداد، العراق، 2015، ص 183.

¹⁷عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، معايير المراجعة الدولية والتأكيد المهني، دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر والتوزيع، الإسكندرية، مصر، 2013، ص ص 380-381.

¹⁸عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص 118.

¹⁹نفس المرجع، ص 118.

²⁰عبد الوهاب نصر على، شحاتة السيد شحاتة، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، صص 391-392.

²¹جدعان فرقد فيصل، دور جودة التدقيق الخارجي في زيادة فاعلية عملية الفحص الضريبي، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد6، العدد1، جامعة المثني، محافظة المثني، العراق، 2016، ص 51.

²² نواف فخر، محمد شلا، أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية "دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 37، العدد 3، ص 585، جامعة تشرين، اللاذقية، سوريا، 2015.

²³ عمر سيدي، أحمد عرموش، أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية "دراسة ميدانية في سوريا"، مجلة جامعة البعث، العدد 26، المجلد 37، جامعة البعث، حمص، سوريا، 2015، ص 114.

²⁴ معاذ ظاهر صالح المططري، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة "دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 4، 2011، جامعة دمشق، دمشق، سوريا، ص 413.

²⁵ عمر سيدي، أحمد عرموش، مرجع سابق، ص 414.

²⁶ نفس المرجع، ص 415.

²⁷ عبد الوهاب نصر على، شحادة السيد شحادة، ضوابط أخلاقيات مراقب الحسابات، مرجع سابق، ص 122.

²⁸ سامح عبد الرزاق الحداد، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة "دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة في قطاع غزة"، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 63-64.

²⁹ أحمد عرموش، مرجع سابق، ص 115.

³⁰ جعفر عثمان الشريف عبد العزيز، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة "دراسة ميدانية"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 17، العدد 1، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، ص 46.