

مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية حسب آراء مراجعي الحسابات في الجزائر

The Contribution of The Qualitative Specialization of the External auditor in raising the efficiency of external audit according to the opinions of the auditors in Algeria

عبد المؤمن تاني*، جامعة يحي فارس - المدينة (الجزائر)، مخبر التنمية المحلية المستدامة

tani.abdelmoumen@univ-medea.dz

ياسين صحراوي، جامعة آكلي محند أولحاج-البويرة (الجزائر)، مخبر السياسات التنموية

yassinesah90@gmail.com والدراسات الاستشرافية

تاريخ النشر: 2022/04/30

تاريخ القبول: 2022/04/06

تاريخ الإرسال: 2022/03/23

ملخص:

تهدف الدراسة إلى معرفة مدى إدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في رفع كفاءة المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية حسب آراء مراجعي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان بغرض تجميع البيانات اللازمة من عينة الدراسة لاختبار فرضياتها، وقد بلغ عدد الاستمارات القابلة للتحليل (114) استمارة، حيث تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي مع استخدام البرنامج الإحصائي (spss) لتحليل بيانات الاستبيان، وخلصت الدراسة إلى مساهمة التخصص النوعي للمراجع في رفع كفاءة عملية المراجعة من خلال مساعدة المراجع على أداء مهامه بفعالية وجودة، وأوصت بتشجيع مكاتب المراجعة للتخصص في المراجعة لما يحققه من مزايا ويؤثر إيجابيا على جودة خدمات المراجعة المقدمة.

الكلمات المفتاحية: مراجعي الحسابات، تخصص النوعي، كفاءة المراجعة، مراجع خارجي.

تصنيف JEL: M42، M49

Abstract:

The aim of the study is to find out the extent to which auditors in Algeria are aware of the importance of the qualitative specialization of the external auditor and the extent of his contribution raising the efficiency of the external audit in the Algerian business environment according to the opinions of the external auditor, to achieve the objectives of the study the questionnaire was designed to collect the necessary data from the study sample to test its hypotheses. The sample of the study consisted of (114) external auditors, where was followed the descriptive and analytical approach, then we used statistical software specific to social sciences (spss) to analyze the questionnaire data, The study concluded that the qualitative specialization of the external audit process through As it helps the auditor to perform his tasks effectively and quality, The study recommended to encourage audit offices for specialization for achieving the advantages and positively affecting the quality of audit services.

Keywords :Auditors; Auditors; qualitative specialization; Audit Efficiency; External Auditor.

Jel Classification Codes : M42;M49.

مقدمة:

نتيجة لتعدد طبيعة وخصائص القطاعات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة، فإن الاتجاهات الحديثة في مجال مهنة مراجعة الحسابات تركز على أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي، حيث يأتي ليمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين المتخصصين، مما يمكن مراجع الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة لعملائهم واحتياجاتهم الخاصة.

ويتطلب تحقيق الكفاءة في الأداء المهني المقدم من قبل المراجع الوصول إلى الأهداف عن طريق تقديم خدماته التي تتناسب مع المعايير المهنية المقبولة والمتعارف عليها عموماً مع تخفيض تكاليف أدائها، لذلك يعتبر تخصص المراجع في مجال قطاع (نشاط) صناعي محدد الوسيلة الأفضل في سبيل الارتقاء بمستوى الإدراك والإلمام بطبيعة وعمليات الأنشطة التشغيلية لمنشآت الأعمال محل المراجعة، وأن يكون هذا المستوى من الإدراك والإلمام قريب إلى حد ما من مستوى فهم العاملين المتخصصين في تلك الأنشطة.

ومن خلال ما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة والتي تم صياغتها على النحو الموالي:

❖ هل يساهم التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال الجزائرية

من وجهة نظر مراجعي الحسابات ؟

ويتفرع عن الإشكالية الأسئلة الفرعية التالية:

- هل هناك إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر؟
- هل يؤثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على كفاءة عملية التدقيق حسب مراجعي الحسابات في الجزائر ؟

الفرضيات: وكإجابة قبلية حول الأسئلة تم صياغة الفرضيات التالية:

- يوجد إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر.
- يساعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي على رفع كفاءة عملية التدقيق حسب مراجعي الحسابات في الجزائر.

أهمية الدراسة:

إن تعرف المراجع الخارجي لأثر التخصص النوعي له على كفاءة عملية المراجعة الخارجية من شأنه أن يدفع المراجعين الخارجيين إلى الاهتمام بالتخصص وذلك رغبة منهم في تخفيض تكاليف المراجعة، وكذا الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لكل مكتب وذلك سعياً منهم لتميز خدمات المراجعة المقدمة و لرفع مستوى جودتها.

أهداف الدراسة:

تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف أهمها:

- التعرف على مفهوم التخصص النوعي للمراجع الخارجي.
- تسليط الضوء على كفاءة عملية المراجعة الخارجية.
- التعرف على الدور الذي يلعبه التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة عملية المراجعة في بيئة الأعمال الجزائرية.

منهجية الدراسة:

اعتمدت الدراسة على المنهج العلمي الحديث الذي يعتمد على الاستنباط والاستقراء وما يتضمنه من تحديد للمشكلة ومتغيراتها، واستعراض الأدب المحاسبي، وتحديد أدوات جمع البيانات والمعلومات، وتحليل البيانات المتحصل عليها، واختبار فرضيات الدراسة، وصولاً إلى النتائج، من خلال إتباع الخطوات التالية:

- ✓ مراجعة الأدب المحاسبي المتعلق بالتخصص النوعي للمراجع وكفاءة المراجعة الخارجية.
- ✓ تحديد متغيرات الدراسة، المتغير المستقل (التخصص النوعي) والمتغير التابع (كفاءة المراجعة) بصورة عامة، حيث قام الباحث باشتقاق فرضيات الدراسة من خلال اطلاعه على الإطار النظري المتعلق بمتغيرات الدراسة.
- ✓ تم استخدام استمارة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات من عينة الدراسة اللازمة لقياس متغيرات الدراسة.
- ✓ تم تصنيف وتبويب وتحليل البيانات المتحصل عليها باستخدام البرامج والتقنيات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول إلى النتائج.

الدراسات السابقة:

❖ دراسة (علي، البشير، 2015): " أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية "؛ سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مساهمة التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحثان بدراسة استطلاعية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة مصراته، وذلك بتصميم استبيان وجه لـ 31 مراجع خارجي يعملون في مدينة مصراته، حيث عالج الباحثان من خلال الاستبيان علاقة التخصص القطاعي بمتغيرات مخاطر المراجعة، وتوصلت لجملة من النتائج من أهمها:

يؤثر القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير خطر الاكتشاف وفي تقدير كل من الخطر الحتمي ومخاطر الرقابة في بيئة الأعمال الليبية.

❖ دراسة (جعفر، 2016): " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية

المراجعة- دراسة ميدانية- "؛ سعت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمراجع

الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة في بيئة الأعمال السودانية، وبالتطبيق على مراجعي

الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة

من 74 مراجع خارجي ينتمون لمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم السودانية باختلاف مستوياتهم وتخصصاتهم،

حيث عالج من خلاله مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة وكذا مدى إدراك مراجعي

الحسابات الخارجيين لأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة.

وقد توصلت لعدة نتائج نوجز أهمها في: اتفاق المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم حول أهمية التخصص

المهني للمراجع الخارجي من خلال تحسين قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية

بين مكاتب المراجعة، وأن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي والتزامه بمعايير المراجع المتعارف عليها يساهم

في تحسين جودة عملية المراجعة، التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة من قبل المراجعين المتخصصين مهنياً عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية لعميل المراجعة.

❖ دراسة (بلال، 2019): " أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في قطاع معين على كفاءة أدائه المهني، دراسة ميدانية لعينة من مراقبي الحسابات في العراق "؛ هدفت الدراسة إلى بيان أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كفاءة أدائه المهني، حيث يرى الباحث بأنه يمكن تحقيق ذلك من خلال معرفة أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على كل من جودة قراراته للتخطيط لعملية التدقيق ودقة تقديره لمخاطر عملية التدقيق وعلى زيادة قدرته لاكتشاف الغش و الأخطاء، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استبانة شملت جزئين الأول منها خصص لأسئلة تتعلق بخصائص العينة المدروسة (التخصص العلمي، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة)، والجزء الثاني احتوى على 18 سؤالاً قسمت لثلاثة محاور رئيسية تتعلق بمتغيرات الدراسة، تم توزيع الاستبانة على عدد من مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب التدقيق في العراق، بلغ عددهم كعينة بحث 60 مراقب حسابات حيث تم استرجاع 54 استبانة قابلة للتحليل، توصلت الدراسة لجملة من الاستنتاجات أهمها يساعد التخصص القطاعي لمراقب الحسابات في اتخاذ القرارات الملائمة وتحسين طريقة التعامل مع المشاكل التي تواجهه عند التخطيط لعملية التدقيق وعلى زيادة قدرتهم على معرفة العلاقة بين البنود المرتبطة بدقة، كما أوصت الدراسة بأن على شركات التدقيق العمل على تطوير مراقبي الحسابات عن طريق إقامة ورشات عمل وندوات ودورات تدريبية لتأهيل المراقبين لتطبيق التخصص القطاعي.

1. الإطار النظري للدراسة:

1.1 مفهوم التخصص النوعي للمراجع الخارجي:

تعني كلمة "التخصص" في اللغة، انفراد وصار خاصاً، والتخصص في علم ما يعني قصر البحث والجهد عليه (وآخرون، 1985، صفحة 246)، ويعني أيضاً "التخصص في أداء عمل معين أو وظيفة معينة وبمعنى آخر امتاز به عن غيره، انفراد به" (جبران، 1996، صفحة 201).

التخصص في مهنة المراجعة قد ورد في الدراسات والبحوث السابقة بمصطلحات عديدة منها التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص النوعي، التخصص المهني، التخصص بنشاط العميل، وهذا التعدد في المصطلح لا يعني وجود اختلافات في مفهوم ومضمون التخصص في التدقيق، حيث أنها تشير إلى النشاط الأساسي للعميل سواءً كان تجارياً أو صناعياً أو زراعياً أو خدمياً، ولقد اعتمدنا في هذه الدراسة على مصطلح التخصص النوعي.

ويعرفه (Stein)، بأنه وسيلة تمكن المراجع من المعرفة الكاملة والعميقة بصناعة العميل، وبالتالي تسهل له إمكانية تقديم خدمات مراجعة متميزة للعملاء الذين ينتمون إلى قطاع واحد أعلى جودة من الخدمات التي يمكن أن يقدمها مدقق غير متخصص صناعياً. (Stien Mike, 2007)

ويعرف (هشام) التخصص النوعي للمراجع بأنه، تركيز عدد محدد من المدققين على تقديم خدمة التدقيق لنشاط معين من القطاعات الصناعية المختلفة (الأبياري، 2008، صفحة 17).

ويرى (Hammersley) التخصص النوعي لمراجع الحسابات "أنهم الأفراد الذين يتدربون يكتسبون خبرة كبيرة في قطاع أو نشاط معين" (Sun, 2011, p. 370).

وقد وصفت شركة التدقيق العالمية KPMG peat Marwick LIP التخصص بأنه عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب المراجعة لمراجعيها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي خدمة المراجعة المؤداة لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق تكون بشكل أفضل. (عيسى، 2011، صفحة 49).

من خلال ما تم ذكره سالفا يمكن القول بأن التخصص النوعي للمراجع الخارجي هو امتلاك مجموعة من المعارف والتقنيات والمهارات في مجال أو قطاع معين مما يسمح له بأداء خدمات المراجعة لمؤسسات ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد وذلك يعزز معارفه وخبراته المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

لا يزال التخصص النوعي للمراجع يلقي اهتماماً كبيراً في الأدبيات والدراسات الاقتصادية الحديثة (مثل. Steven, Debra 2011/ Alnoor, Samuel 2009 / Sansaloni, Stefani 2018)، وهذا ما يعكس الأهمية التي يوليها العملاء للتخصص المهني في مجال التدقيق.

ف نجد أن 80% من الشركات تعتبر الخبرة في الصناعة أو التخصص المهني عاملاً مهماً في اختيار المراجع (Steven F. Cahan, 2011, pp. 191-192).

2.1. أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي: والتقييم إيجازها فيما يلي:

يرى (Gramling 2001) يعمل التخصص النوعي على تقوية سوق خدمة المراجعة من خلال الارتقاء بمستوى الخدمة المقدمة وكذلك المنافسة المهنية، وترتقي بالأدوات الحديثة المستخدمة في إكمال مهام المهنة. (Gramling, 2001, p. 02).

كما أوضح Carcello & Nagy 2004 الفوائد الإيجابية لإتباع المراجع استراتيجية التخصص النوعي في الحد من الاحتيال المالي، حيث أكدوا على العلاقة السلبية (العكسية) بين التخصص النوعي للمراجع والتحريف والتلاعب في القوائم المالية من قبل إدارة الشركة محل التدقيق. (Joseph V. Carcello, 2004, p. 651).

حيث يرى Scott & Gist 2013 أن فهم صناعة العميل يعزز شكوك المراجع المهنية حول الاعتراف والتقدير السليم وتقييم المعاملات والأحداث المتعلقة بتلك الصناعة، كما تسعى مكاتب المراجعة للتخصص في بعض الصناعات من أجل تقديم خدمات بجودة أفضل لعملائها (Winifred D, 2013, p. 709).

أما دراسة Jerry & Liu 2013 أقرت بوجود ارتباط عكسي بين استقلالية مجالس الإدارة وإدارة الأرباح للشركات التي خضعت للمراجعة من قبل متخصصين بخلاف نظيراتها التي خضعت للمراجعة من طرف غير المتخصصين (Jerry Sun, 2013, p. 45). كما خلص Zuo & Guan 2014 إلى وجود علاقة ارتباط عكسية بين التخصص النوعي وإدارة الأرباح في الشركات التي لديها إدارة الأرباح خاصة في مجال تخفيض الدخل (Lingyan Zuo, 2014)، ويرى الزهيري

بأن التخصص النوعي لمراجع الحسابات وشركات المراجعة يسهم في كشف حالات إدارة الأرباح والحد منها ومن إصدار التقارير المضللة أو التي تتضمن احتيالياً مالياً (الرحيم، 2014، صفحة 36).
وأفادت دراسة Bills, Jeter, Stein, 2014 استفادة المراجعين المتخصصين من اقتصاديات الحجم وتحقيق وفورات الأتعاب مما يسمح لهم بتحقيق كفاءة في التكاليف عند خدمة العملاء في صناعات متجانسة ومعقدة دون المساس بجودة الخدمة (Kenneth L. Bills, 2014, p. 1721).

3.1. كفاءة المراجعة:

تعتبر الكفاءة المهنية من أهم الشروط لممارسة مهنة المراجعة، والمقصود بها المعرفة الكافية والمتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة والمهارة لتطبيق هذه المعرفة في مختلف المواقف والظروف (جربوع، 2004، صفحة 378)، لذلك يجب النظر إلى مفهوم الكفاءة وفقاً لثلاثة مستويات وهي:

- كفاءة المراجع كفرد؛

- كفاءة مكتب المراجعة وقدرته على القيام بالأعمال؛

- اختصاص فريق المراجعة المتدخل الذي يقوم بعملية المراجعة.

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

وتم تعريف كفاءة مراجع الحسابات بأنها: "قدرة مراجع الحسابات على أداء عمله بمستوى معقول في بيئة العمل، وقدرته على تحقيق الأداء المطلوب من خلال امتلاكه المعرفة والمهارات والقدرات واستخدامها بالشكل المناسب، كما تتضمن العمل والتخطيط له، والقدرة على الابتكار والتعامل مع العملاء والزلاء والإدارة" (محمود، 2014، صفحة 15).

4.1. دور التخصص في رفع الكفاءة:

■ دور التخصص النوعي في تقييم المراجع لمخاطر الغش: برزت أهمية العلاقة بين المراجع المتخصص والغش في التقارير المالية لما لديه من القدرة على تتبع واكتشاف حالات الغش في التقارير المالية لما يتمتع به من خبرة سابقة وتعاملات في النشاط محل المراجعة، وهذه الخبرة التي اكتسبها المراجع من تدقيقه المستمر لأنشطة وصناعات محلية وقومية ماثلة، والتي مكنته في النهاية من وضع نموذج لمستوى الصناعة المطلوب، وكذلك تطوير النماذج المستخدمة في المراجعة والمتمثلة في قاعدة البيانات وأدلة الإثبات وقوائم التحقق من المستندات المدعمة للقرار المتخذ بخصوص القوائم المالية (الشريف، 2013، صفحة 23). كما وجد (Taylor 2000) أن المراجع المتخصص يقوم بتخمين المخاطر المتوارثة أو المتأصلة أكبر من المراجع غير المتخصص، وتوافق مع هذا التفكير (Low 2004) حيث أثبت أن المعرفة المكتسبة للمراجع المتخصص تحسن من جودة تقدير مخاطر التدقيق، وأضاف مؤكداً أن المراجع المتخصص يستطيع تقييم أداء العميل بشكل أفضل مقارنة مع زملائه من نفس القطاع (Low, 2004, pp. 201-219).

■ دور جودة تخطيط عملية المراجعة في الرفع من كفاءة عملية المراجعة:

ركز (Winograd, et al 2000) على مرحلة التخطيط في المراجعة، وتقدير المخاطر للمراجع المتخصص، فأشاروا إلى أن التخصص في المراجعة يحسن من عملية التخطيط ومن تقدير مخاطر المراجعة، فهذا المدقق المتخصص يعلم أن المؤسسات التي تنتمي لقطاع من القطاعات تمتلك خبرة تشغيلية متشابهة، وما يسري من أحداث اقتصادية على هذا القطاع تعم جميع الشركات التابعة له. ويبرز دور المراجع المتخصص في تطبيق ما تم تنفيذه من خطة للمراجعة، وتقدير للمخاطر لأحد العملاء المنتمية إلى القطاع الذي شهد هذا الحدث الاقتصادي على عميل آخر ينتمي لنفس هذا القطاع، محققاً بذلك كفاءة أكبر لنفس المستوى من الأخطاء المكتشفة من قبل مراجع غير متخصص، وفي الواقع، تكمن كفاءة المراجع المتخصص في عملية اختيار طبيعة إجراءات المراجعة، والوقت الذي تؤدي فيه هذه الإجراءات، والمدى الملائم لهذه الإجراءات بناء على المستوى المسموح به من الأخطاء، والمحدد من قبل المدقق (Winograd, 2000, pp. 175-180).

▪ دور تعديل التقرير كبعد إيجابي للتخصص النوعي للمراجع في الرفع من كفاءة عملية المراجعة:

يعتبر التخصص النوعي للمراجع الخارجي من أهم محددات فترة إصدار تقرير المراجعة والذي من المتوقع أن يؤدي إلى تقليل هذه الفترة، فالمراجع المتخصص في صناعة أو قطاع معين تتوفر لديه المعرفة والخبرة بمجال الصناعة أو القطاع الذي يعمل فيها عملائه، وبالتالي من المتوقع أن يستغرق وقت أقل في التأقلم مع نظام التقرير المالي للمؤسسة محل التدقيق، وسيحتاج إلى وقت أقل للتعامل مع القضايا والمشاكل المحاسبية المعقدة مقارنة بغير المتخصص، وبالتالي يستطيع تدقيق القوائم المالية بصورة أسرع من غير المتخصص. (Ram, 2017, pp. 624-630).

2. الدراسة الميدانية:

1.2. مجتمع الدراسة :

تم الاعتماد على الاستبيان لجمع المعلومات الأولية، ونظراً لطبيعة الموضوع رأى الباحثان أن يتكون مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات المعتمدين في الجزائر (الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات) الناشطين خلال الموسم 2021.

2.2. عينة الدراسة:

نظراً لصعوبة الاتصال بجميع أفراد مجتمع الدراسة لعدة صعوبات (كبر حجم المجتمع، التكلفة، الوقت..) تم اختيار عينة مستهدفة من مجتمع الدراسة الأصلي وقد تم توزيع (180) استبيان على مراجعي الحسابات عن طريق التسليم المباشر أو عن طريق الزملاء أو إلكترونياً، خلال الفترة 2021/06/13 إلى غاية 2022/02/25، حيث بلغ عدد الاستثمارات المستردة والصالحة للدراسة (114) استمارة، وبذلك يكون معدل الرد الصالح للاستعمال في هذه الدراسة هو (63,33%) وهي نسبة مقبولة إحصائياً في العلوم الاجتماعية.

3.2. أدوات الدراسة:

تم تصميم الاستبيان بالاستناد لعدة دراسات سابقة، كما تم عرضه على مجموعة من المختصين الأكاديميين والممارسين للمهنة بغرض تحكيمه، وبعد إجراء التعديلات المناسبة تم استخدامه كوسيلة لجمع البيانات من مفردات عينة الدراسة، وهي تتكون من جزئين، خصص الأول منها لوصف المبحوثين من حيث الخصائص الشخصية والمهنية

(المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المهنة، الخبرة المهنية). أما الجزء الثاني فقسم إلى محورين، المحور الأول يتضمن 14 سؤالاً تتعلق بإدراك أهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي (المتغير المستقل)، والمحور الثاني يتضمن 11 سؤالاً تتمحور حول كفاءة المراجع الخارجية (المتغير التابع).

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- مقاييس الإحصاء الوصفي، التكرارات والنسب المئوية.
- اختبار ألفا كرومباخ (alpha cronbach) للتحقق من ثبات الاستبيان.
- اختبار التوزيع الطبيعي كولمجوروف سمرنوف (Smirnov Kolmogorov).
- استخدام اختبار (one sample T test) لاختبار فرضيات الدراسة.

4.2. صدق وثبات الاستبيان:

من أجل اختبار ثبات الاستبيان استخدمنا المؤشر الإحصائي (ألفا كرومباخ alpha cronbach)، ويبين الجدول التالي أن معاملات الثبات مرتفعة.

الجدول رقم (1): توزيع معامل ألفا كرومباخ.

معامل ألفا كرومباخ	عدد العبارات	محاور الاستبيان
89,4%	14	المحور الأول: إدراك أهمية التخصص النوعي (المهني) للمراجع الخارجي.
84,2%	10	المحور الثاني: دور التخصص النوعي (المهني) للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية في الجزائر.
92,2%	24	جميع المحاور

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتساق داخلي بين فقرات المحورين حيث تراوحت معاملات ألفا كرومباخ بين 84,2% و 89,4% وهما نسبتان أعلى من النسبة المقبولة 60%، وهو ما يدل على ثبات الاستبيان أي أن إجابات أفراد عينة الدراسة كانت متشابهة إلى حد كبير الأمر الذي يسمح بظهور نتائج أكثر دقة.

وعلى العموم يمكن القول أن الاستبيان ثابت حيث بلغ معامل ألفا كرومباخ لـ 24 سؤالاً المكونة للاستبيان 0,922 أي ما يعادل 92,2%.

5.2. اختبار التوزيع الطبيعي:

استخدم الباحثان اختبار التوزيع الطبيعي كولمغوروف سميير نوف (Kolmogorov-Smirnov) للتأكد من أن توزيع أفراد العينة طبيعي وقد أضفت النتائج ما يلي:
الجدول رقم (2): اختبار التوزيع الطبيعي لعينة الدراسة.

مستوى الدلالة	قيمة الاختبار	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	حجم العينة
Sig	Kolmogorov-Smirnov Z	Std. Deviation	Mean	N
0,061	1,322	0,32	1,48	114

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول أعلاه نمط التوزيع الخاص بعينة الدراسة والمكونة من 114 استبيان، وبناء على نتائج الاختبار ومستوى الدلالة التي أخذت القيمة (0,061) وهي أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0,05) وعليه يمكن القول أن نمط التوزيع الذي تعتمد عليه البيانات هو التوزيع الطبيعي.

6.2. تحليل البيانات الشخصية: والتي نلخصها في الجدول الموالي
الجدول رقم (3): وصف أفراد عينة الدراسة.

المتغيرات	الفئة	التكرار	النسبة
المؤهل العلمي	ليسانس	64	56,1%
	ماستر	22	19,3%
	ماجستير	20	17,50%
	دكتوراه	08	07%
التخصص العلمي	محاسبة وتدقيق	43	37,7%
	مالية	38	33,3%
	محاسبة	31	27,2%
	جباية	02	1,8%
المهنة الحالية	خبير محاسبي	34	29,8%
	محافظ حسابات	80	70,2%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	13	11,4%
	من 5 إلى 10 سنوات	40	35,1%
	من 10 إلى 15 سنة	22	19,3%
	أكثر من 15 سنة	39	34,2%

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

فيما يخص التأهيل العلمي لأفراد العينة، بحيث نجد أن أكثر من نصف عينة الدراسة حاصلين على شهادة ليسانس ما نسبته 56,1%، 19,3% ماستر، و 17,50% ماجستير، و 07% من لديهم شهادة الدكتوراه وهو ما نفسره بتفضيل حملة هذه الشهادة التدريس في الجامعة على مزاوله مهنة تدقيق الحسابات وصعوبة خضوعهم لتكوين مهني بالتوازي مع مسارهم الدراسي، عموما فإن توزع النسب على عدة فئات مؤشر جيد يدل على أن أفراد العينة على قدر كاف من التأهيل العلمي يؤهلهم لفهم مصطلحات وأفكار الاستبيان والإجابة عليه.

أما من حيث التخصص نجد أن ما نسبته 37,7% من عينة الدراسة ذوي تخصص محاسبية وتدقيق ، أما 33,3% تخصصهم مالية، أما 27,2% من تخصص محاسبية، 1,8% من ذوي التخصص العلمي جباية، بالنسبة للمهنة الحالية نجد أن أكبر نسبة تعود لفئة محافضي الحسابات بنسبة 70,2%، أما النسبة الثانية فهي خبراء المحاسبة بنسبة 29,8%، وهذا راجع لأن عدد محافضي الحسابات أكبر من عدد الخبراء المحاسبين في الجزائر. بالنسبة للخبرة المهنية نجد أن 35,1% لديهم خبرة بين 05 و 10 سنوات ، ثم نجد فئة أكثر من 15 سنة بنسبة 34,2% ، وبعدها نجد الفئة الثالثة المحصورة بين 10 و 15 سنة بنسبة 19,3%، واحتلت المرتبة الأخيرة فئة الأقل من 05 سنوات بنسبة 11,4%.

7.2. تحليل عبارات الاستبيان:

❖ تحليل عبارات المحور الأول:

جدول رقم (4): نتائج إجابات العينة حول إدراك أهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر.

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
موافق	0,62	1,28	وجود مكاتب تدقيق متخصصة في قطاع (نشاط) يُسهل عملية المراجعة ويُميز خدماتها ويلبي احتياجات أصحاب المصالح.
موافق	0,42	1,12	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في فهم أنشطة القطاع والتشريعات والقوانين المنظمة له.
موافق	0,63	1,22	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في التخطيط الجيد لعملية التدقيق.
موافق	0,61	1,28	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في معرفة المشاكل المحتملة وحلها في الوقت المناسب.
موافق	0,61	1,26	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في معرفة طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة.
موافق	0,56	1,31	التخصص النوعي للمراجع يساعد في تحديد نظام الرقابة الداخلية الأمثل الخاص بالمؤسسة محل التدقيق.
موافق	0,73	1,51	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في الارتقاء بمستوى التنافسية بين مكاتب التدقيق.
موافق	0,71	1,53	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في الكشف عن حالات إدارة الأرباح (المحاسبة الإبداعية).
موافق	0,75	1,47	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في التقليل من مخاطر التدقيق.

موافق	0,64	1,39	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم في رضى مستخدمي تقريره وزيادة ثقتهم به.
موافق	0,72	1,35	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في تعزيز سمعته من خلال تقديمه لخدمات ذات جودة عالية.
موافق	0,78	1,65	اعتماد إدارة المؤسسة محل المراجعة على التخصص النوعي في اختيار المراجع الخارجي.
محايد	0,80	2,04	إيلاء الاهتمام بأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي من طرف الهيئات المشرفة على المراجعين الخارجيين في الجزائر.
محايد	0,72	1,82	تتجه مكاتب المراجعة في الجزائر نحو تقديم خدمات لقطاعات (نشاطات) محددة في إطار التميز والجودة.
		1,44	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول السابق إجابات المستجوبين حول المحور الأول المتعلق بإدراك أهمية التخصص النوعي (المهني) للمراجع الخارجي، وكذا المزايا التي يحققها للمدقق في الجزائر حيث نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة كان موافق على أغلب العبارات بمتوسط عام بلغ 1,44، كما نجد أن العبارة " التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في الكشف عن حالات إدارة الأرباح(المحاسبة الإبداعية)" جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 1,53 وانحرافها المعياري 0,71، وجاءت بعدها العبارة: "التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساعد في الارتقاء بمستوى التنافسية بين مكاتب التدقيق" بمتوسط حسابي 1,51 وانحراف معياري 0,73. كما نلاحظ وجود عبارتين اتجهتا نحو الحياد يتعلق الأمر بالعبارة التي مفادها: "إيلاء الاهتمام بأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي من طرف الهيئات المشرفة على المراجعين الخارجيين في الجزائر" بلغ المتوسط الحسابي لها 2,04 وانحرافها المعياري 0,80، والعبارة " تتجه مكاتب التدقيق في الجزائر نحو تقديم خدمات لقطاعات (نشاطات) محددة في إطار التميز والجودة" بمتوسط حسابي 1,82 وانحراف معياري 0,72.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن مدققي الحسابات في الجزائر يدركون أهمية التخصص النوعي للمدقق الخارجي والمزايا التي يمنحها التخصص في أداء مهام المراجعة، كما أن الهيئات المشرفة على المراجعة الخارجية في الجزائر لا تولي اهتماما للتخصص النوعي، بالإضافة إلى عدم وجود توجه لمكاتب المراجعة نحو التخصص النوعي.

❖ تحليل عبارات المحور الثاني:

جدول رقم (5): نتائج إجابات العينة حول دور التخصص النوعي (المهني) للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية المراجعة الخارجية في الجزائر.

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة
موافق	0,50	1,18	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى استعمال الوسائل المناسبة لجمع الإجراءات ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
موافق	0,54	1,25	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى التقييم الجيد لنظام الرقابة الداخلية ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
موافق	0,75	1,61	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى إعداد التقارير في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
موافق	0,67	1,35	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى قدرة المدقق على جمع أدلة الإثبات الملائمة والكافية لتأسيس رأيه ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
موافق	0,72	1,42	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى تكيف المدقق مع طبيعة المؤسسة وبيئتها الداخلية والخارجية ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
موافق	0,60	1,34	يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى قدرة المراجع على الوصول إلى أكبر حجم من المعلومات ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة.
محايد	0,85	1,77	التخصص النوعي للمدقق الخارجي يسمح بتسريع وتيرة عملية التدقيق مما يخفض من تكلفتها لدى المؤسسة محل المراجعة.
محايد	0,79	1,68	العوامل التالية يمكن أن تكون سبب في عدم تخصص المراجع الخارجي في الجزائر:
محايد	0,66	1,53	● ارتفاع تكلفة التخصص.
موافق	0,69	1,56	● الاختيار المنخفض للمراجع المتخصص.
موافق	0,69	1,68	● الاكتفاء بالمعرفة المهنية غير المتخصصة من قبل معظم المراجعين.
موافق	0,68	1,50	● ارتفاع مخاطر تركيز الأتعاب على مراجعة مجموعة محددة من عملاء السوق.
موافق			● طريقة تعيين المراجع والتي تعتمد على العلاقات الشخصية.

محايد	0,84	2,16	فتح المجال أمام المراجعين الأجانب سيساهم في رفع جودة خدمات المراجعين الخارجيين في الجزائر واتجاههم نحو التخصص النوعي.
موافق	0,71	1,39	التخصص النوعي للمراجع الخارجي يساهم في رسم سياسات اقتصادية وتقديم آراء للجهاز التنفيذي (إبداء آراء حول النظام المحاسبي المالي، الوعاء الضريبي).
		1,53	المتوسط العام

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يوضح الجدول السابق إجابات المستجوبين حول المحور الثاني المتعلق بدور التخصص النوعي (المهني) للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية المراجعة الخارجية في الجزائر، حيث نلاحظ أن الاتجاه العام لعينة الدراسة كان موافق على أغلب العبارات بمتوسط عام بلغ 1,53، كما نجد أن العبارة " يؤدي التخصص النوعي للمراجع إلى إعداد التقارير في وقت مبكر بعد إقفال حسابات المؤسسة ما يساعد في كفاءة عملية المراجعة" جاءت في المرتبة الأولى من حيث درجة الموافقة عليها، حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 1,61 وانحرافها المعياري 0,75

كما نلاحظ وجود عبارتين اتجهتا نحو الحياد يتعلق الأمر بالعبارة التي مفادها: " فتح المجال أمام المدققين الأجانب سيساهم في رفع جودة خدمات المراجعين الخارجيين في الجزائر واتجاههم نحو التخصص النوعي." بلغ المتوسط الحسابي لها 2,16 وانحرافها المعياري 0,84، والعبارة " التخصص النوعي للمدقق الخارجي يسمح بتسريع وتيرة عملية التدقيق مما يخفض من تكلفتها لدى المؤسسة محل التدقيق " بمتوسط حسابي 1,77 وانحراف معياري 0,85.

8.2. اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى: تم افتراض أنه " يوجد إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة α sig (05%) كما يلي:

➤ **الفرضية العدمية:** لا يوجد إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر ؛

➤ **الفرضية البديلة:** يوجد إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى مراجعي الحسابات في الجزائر.

وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (04): اختبار T للعينة البسيطة حول إدراك أهمية التخصص النوعي لدى مدققي الحسابات في الجزائر.

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة sig (α)	درجة الحرية	درجة T	
1,44	0,00	113	-13,492	T1

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T لمتوسط إدراك لأهمية التخصص النوعي لدى المراجعين الخارجيين في الجزائر، حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 1,44 وهو قريب من 1 التي تدل على أن الاتجاه العام لأفراد عينة الدراسة موافق حول هذا المحور، إضافة إلى أن قيمة T المحسوبة بالقيمة المطلقة بلغت 13,492 أكبر من قيمة T الجدولية 1,65، بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة " يوجد إدراك لأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي لدى المراجعين الخارجيين في الجزائر".

الفرضية الثانية: تم افتراض أنه " يساعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي على رفع كفاءة عملية التدقيق حسب مراجعي الحسابات في الجزائر"، وسندرس صحة أو خطأ هذه الفرضية كما يلي:

لاختبار الفرضية تم استخدام اختبار one sample T test عند مستوى دلالة sig (α) 05% كما يلي:

- **الفرضية العدمية:** لا يساعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي على رفع كفاءة عملية التدقيق حسب مراجعي الحسابات في الجزائر.
- **الفرضية البديلة:** يساعد التخصص النوعي للمراجع الخارجي على رفع كفاءة عملية التدقيق حسب مراجعي الحسابات في الجزائر. وبعد القيام بالاختبار تحصلنا على الجدول التالي:

الجدول رقم (05): اختبار T للعينة البسيطة حول مساعدة التخصص النوعي للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية التدقيق حسب مدققي الحسابات في الجزائر .

المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة (α) sig	درجة الحرية	درجة T	
1,53	0,00	113	-12,449	T2

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على الاستبيان و مخرجات برنامج SPSS.

يعطينا الجدول السابق نتائج اختبار T لمتوسط مساهمة التخصص النوعي للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر، حيث نلاحظ أن المتوسط الحسابي بلغ 1,53 وهو قريب من 1 مما يدل على الاتجاه العام في اجابات أفراد العينة بموافق، إضافة إلى أن قيمة T المحسوبة بالقيمة المطلقة بلغت 12,449 متجاوزة قيمة T الجدولية 1,65 ، بمستوى دلالة 0,00 وهو أقل من 05%، وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة " يساعد التخصص النوعي للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين الخارجيين في الجزائر".

3. النتائج ومناقشتها:

تعرضت الدراسة إلى العلاقة بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وكفاءة عملية التدقيق في بيئة الأعمال الجزائرية ومن وحسب آراء مراجعي الحسابات الناشطين فيها، ومن خلال البيانات التي تم جمعها وتحليلها واختبار الفرضيات توصلت الدراسة للنتائج التالية:

- إدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لأهمية التخصص النوعي للمدقق الخارجي من خلال موافقة المستجوبين (90,6%) على أن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاعات محددة يسهل عملية التدقيق ويُميز خدماتها.
- التخصص النوعي للمراجع الخارجي أحد السمات الحديثة وهو من العوامل المساعدة في تعزيز سمعة المراجع ما يرفع في كفاءة عملية المراجعة من خلال تقديمه لخدمات ذات جودة عالية وهذا ما وافق عليه (71,9%) من المستجوبين، مما يساهم في الارتقاء بمستوى التنافسية بين مكاتب التدقيق وهذا الطرح وافق عليه ما نسبته (65,6%) من عينة الدراسة.

- إجماع المستجوبين على أن التخصص النوعي يساعد في معرفة طبيعة ونطاق الموارد الضرورية لإنجاز المهمة من خلال موافقتهم على العبارة السالفة الذكر بنسبة (68,6%)، مما يساهم في تخفيض تكاليف عملية المراجعة وتحقيق وفورات الحجم .

- توظيف المراجعين المتخصصين لتكنولوجيا المعلومات لإنجاز مهمة المراجعة في الوقت المناسب يساعد في رفع كفاءة عملية المراجعة باعتبار أن المراجعين المتخصصين مهتمون بترقية معارفهم حول أنظمة المعلومات المحوسبة لتخطيط المهام التي يتم تنفيذها وتوجيهها والإشراف عليها ومراجعتها .

4. خاتمة:

تقوم مهنة المراجعة الخارجية بدور مهم وفعال لخدمة العديد من الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية، ويعد إضفاء الثقة على القوائم المالية من أهم أهدافها، ولذلك سعت العديد من المنظمات المهنية إلى التركيز على التخصص النوعي للمراجع الخارجي كونه أحد السمات المهمة في خضم بيئة تتسم بالتطور التكنولوجي وكبر حجم المؤسسات. وتعد مهامها، وذلك محاولة منها لتحقيق كفاءة عملية المراجعة وسعيًا منها لضمان الحد الأدنى من جودة المراجعة. وهذا ما سعيًا للتطرق له من خلال البحث في مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة عملية المراجعة في الجزائر من منظور مراجعي الحسابات فيها، حيث قسمت الدراسة إلى جزئين الأول منها حاولنا الإلمام بأهم الجوانب النظرية للموضوع و المتعلقة بمتغيرات الدراسة، أما الجزء الثاني من الدراسة فقد اشتمل على الجانب التطبيقي والذي تطرقنا من خلاله إلى دراسة ميدانية عن طريق استبيان لجمع المعلومات من عينة الدراسة حول مساهمة التخصص النوعي للمدقق الخارجي في رفع كفاءة عملية التدقيق. وبناءً على ما تم التوصل إليه من نتائج فإنه يمكن الخروج بمجموعة من التوصيات يتمثل أهمها فيما يلي:

- اهتمام مكاتب المراجعة بالتدريب الجيد للأفراد العاملين بها بغرض زيادة تأهيلهم الفني والتركيز على التدريب العملي في مجالات التخصص بغرض تكوين مراجعين متخصصين مما يساهم في رفع كفاءة خدمات المراجعة المقدمة.

- إعلام جميع المهتمين بعملية المراجعة بأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي وجعله المعيار المناسب عند اختيار المراجع، وذلك من خلال إصدار نشرات مهنية لتوعية المراجعين وعمل ندوات ومحاضرات يدعى لها أصحاب المصالح.

- الاهتمام بالتخصص النوعي في المراجعة الخارجية من قبل الهيئات المشرفة على المهنة في الجزائر من خلال وضع متطلبات قانونية تشجع مكاتب المراجعة على التخصص.

5. المراجع:

- Gramling, A. (2001). Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature. *Journal of Accounting Literature*, 20.
- International Federation of Accountants (IFAC), I. (2010). *Competence Requirements for Audit Professionals, Handbooks of International Education Pronouncements*.
- Jerry Sun, G. L. (2013). Auditor industry specialization, board governance earnings management. *Managerial auditing journal*, 45.
- Joseph V. Carcello, A. L. (2004). Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting. *Managerial auditing journal*, 651.
- Kenneth L. Bills, D. C. (2014). Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries. *The Accounting Review*, 90(05).
- Lingyan Zuo, X. G. (2014). The Association of Audit Firm Size and Specialization on Earnings Management: Evidence in China. *The MacrotHEME Review*.
- Low, K. Y. (2004). The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessment and Audit Planning Decisions. *The Accounting Review*, 79(1), 201-2019.
- Neal, T. L. (2004). Auditor Industry Specialist Research Design. *Journal of Practice and Theory*, 23(2).
- Ram, B. .. (2017). Audit quality and Audit report lag in Malaysia. *imperial Journal of Inerdisciplinary Research*, 3(10), 624-630.
- Steven F. Cahan, D. C. (2011). Are All Industry Specialist Auditors the Same? *Journal of Practice & Theory*, 191-192.
- Stien Mike, C. B. (2007). Industry Specialization and Auditor Quality in U.S Markets. *Working Paper, university of Oregano*.

- Sun, J. a. (2011). Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30.
- Winifred D, S. E. (2013). Forced auditor change, industry specialization and audit fees. *Managerial auditing*, 709.
- Winograd, B. N. (2000). Audit Practice of Price Waterhouse Coopers. *Journal of Practice and Theory*, 19(2), 175-180.
- الأبياري, ه. ف. (2008). التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر -دراسة ميدانية (Vol. المجلد 1). مصر: المجلة العلمية التجارة والتمويل.
- الرحيم, ا. ر. (2014). دور التخصص المهني لمراقب الحسابات في تقدير المخاطر وتحسين جودة التدقيق. العراق.
- الشريف, أ. ز. (2013). الإتجاهات الحديثة للمراجعة في ظل عولمة المعايير (éd. الأولى). مصر. جبران, م. (1996). معجم الرائد. سوريا: مطبعة دار العلم للملايين في بيروت.
- جربوع, ي. م. (2004). فجوة التوقعات بين المجتمع المالي ومراجعي الحسابات القانونيين وطرق معالجة تضيق هذه الفجوة. مجلة الجامعة الإسلامية. 12(2),
- عيسى, د. خ. (2011). مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن. مجلة العلوم الإدارية. 38(1),
- محمود, أ. غ. (2014). العوامل المؤثرة في كفاءة المدقق للكشف عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة. سوريا.
- وآخرون, إ. م. (1985). مجمع اللغة العربية، المعجم الوسيط.