

# مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي

## -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

The contribution of the external auditor industry specialization in improving the quality of external audit services

– sample survey of external auditors in Setif-

عمر شريقي

رحمة غزالي\*

مخبر تقييم أسواق رؤوس الأموال الجزائرية في ظل العولمة،

مخبر وحدة بحث تنمية الموارد البشرية،

جامعة سطيف 1 – الجزائر

جامعة سطيف 1 – الجزائر

[Omar.cherigui@univ-setif.dz](mailto:Omar.cherigui@univ-setif.dz)

[rahma\\_ghazali@univ-setif.dz](mailto:rahma_ghazali@univ-setif.dz)

تاريخ النشر: 2022/10/13

تاريخ القبول للنشر: 2022/09/27

تاريخ الاستلام: 2022/08/13

### ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، ومن أجل ذلك تم استخدام استمارة استبيان وزعت على عينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف. وقد توصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمدقق يساهم بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، كما يساهم بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي، بالإضافة إلى مساهمته في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية بشكل كبير.

الكلمات المفتاحية: المدقق الخارجي؛ التخصص الصناعي؛ جودة التدقيق؛ كفاءة المدقق؛ مخاطر التدقيق.

تصنيف JEL: M42.

### Abstract:

This study aims to determine the extent to which the external auditor industry specialization contributes to improve the quality of external audit services. We used a questionnaire shared with some external auditors in Setif.

The study concluded that the auditor's industrial specialization contributes significantly in increasing his efficiency, reducing audit risks, in addition his effective contribution to the detection of manipulations in the financial statements.

**Keywords:** external auditor; industry specialization; audit quality; auditor competence; audit risk.

**Jel Classification Codes:** M42.

\* المؤلف المراسل

# مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي

## -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

1. مقدمة:

إن التغييرات السريعة التي حدثت في البيئة الاقتصادية العالمية، وما لحقها من الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات العالمية، كشفت عن الكثير من ممارسات الغش والاحتيال، الأمر الذي أدى إلى تزايد الدعاوي القضائية المرفوعة ضد مدققي تلك الشركات، مما أدى بدوره إلى نقص ثقة المساهمين وأفراد المهنة في رأي المدققين حول القوائم المالية الخاصة بالشركات محل التدقيق، ونتيجة لذلك، قامت المنظمات المهنية بدراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق، ولعل من أهم تلك السبل تخصص المدقق في مجال صناعة محددة، مما يجعله ملما إلى حد ما بطبيعة أنشطة الشركات نظرا لتركيز جهوده على تلك الصناعة دون غيرها.

فضلا عن ذلك، فلقد زاد الاهتمام بتخصص المدقق بسبب تعدد القطاعات التي تعمل ضمنها الشركات واختلاف طبيعة أنشطتها والتنظيمات التي تحكمها، مما صعب على المدقق نوعا ما الإلمام بكافة هذه الأنشطة وتنظيماتها، فالتأهيل العلمي والعملية للمدقق وكفاءته وخبرته الشاملة لم تعد كافية في ظل هذه الظروف، الأمر الذي استدعى إلى تخصصه الدقيق في تدقيق شركات تنتمي إلى نفس الصناعة، مما قد يساعد المدقق على اكتساب خبرة متخصصة تمكنه من تقديم خدمات ذات جودة عالية للتدقيق.

### 1.1. إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق، فإن إشكالية الدراسة تتمحور حول السؤال الرئيسي التالي:

ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي؟

ويندرج ضمن الإشكالية السابقة التساؤلات الفرعية التالية:

- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي ؟
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي ؟
- ما مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية؟

### 2.1. فرضيات الدراسة:

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي.
- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.

### 3.1. أهمية الدراسة وأهدافها:

تستمد الدراسة أهميتها من كون موضوع التخصص الصناعي للمدقق الخارجي من المواضيع الحديثة نوعا ما خاصة في البيئة الجزائرية، وكذا قلة الدراسات التي تناولت الموضوع في هذه البيئة، فلقد نادى المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق الكبيرة بتبني استراتيجية تخصص المدقق، إذ من شأنه أن يساهم في تطوير معرفة وخبرة المدققين في مجال صناعة محددة، وذلك من خلال تقديمهم خدمات تدقيق لعملاء ينتمون إلى نفس الصناعة؛

ولقد سعينا من خلال هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف يتمثل أبرزها في:

- التعرف على مفهوم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي، ومختلف الدوافع التي أدت إلى ظهوره؛

- قياس مدى مساهمة تبني استراتيجية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على أهم العوامل المؤثرة في جودة خدمات التدقيق الخارجي.

#### 4.1. منهجية الدراسة:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لعرض المفاهيم المتعلقة بموضوع الدراسة، والمتمثلة في التخصص الصناعي للمدقق الخارجي وجودة خدمات التدقيق الخارجي، ومن أجل الحصول على البيانات الميدانية تم الاعتماد على أسلوب الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة، حيث تم توزيع الاستبيان على عينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف.

#### 2. الإطار المفاهيمي للتدقيق الخارجي والتخصص الصناعي:

##### 1.2. تعريف التدقيق الخارجي:

يعرف التدقيق الخارجي على أنه: "عملية تتم بواسطة طرف من خارج المؤسسة بغية فحص البيانات والسجلات المحاسبية والوقوف على تقييم نظام الرقابة الداخلية من أجل إبداء رأي فني محايد حول صحة وصدق المعلومات المحاسبية الناتجة عن نظام المعلومات المحاسبية، وذلك لإعطائها المصدقية حتى تنال القبول والرضى لدى مستعملي هذه المعلومات من الأطراف الخارجية" (طواهر و صديقي، 2005، صفحة 30).

كما عرفه Collins et Valin على أنه: "اختبار تقني صارم وبأسلوب بناء يتم من طرف شخص مهني مؤهل ومستقل بهدف إعطاء رأي مبرر حول نوعية ومصداقية المعلومات المالية المقدمة من طرف المؤسسة ومدى الوفاء بالالتزامات في كل الظروف واحترام القوانين والمبادئ المحاسبية المعمول بها، ومدى تمثيل المعلومات للصورة الصادقة والوضعية المالية ونتائج أعمال المؤسسة" (Collins & Valin, 1992, p. 21).

ومما سبق، يمكننا القول أن التدقيق الخارجي هو عملية منظمة ومنهجية تتم بواسطة شخص مستقل يعمل على فحص المعلومات المالية والمحاسبية، والتأكد من مدى توافقها مع المبادئ والمعايير المحاسبية، وذلك بهدف إبداء رأيه الفني المحايد حول صحة ومصداقية تلك المعلومات، وتبليغ هذا الرأي لمختلف الأطراف من داخل المؤسسة وخارجها لمساعدتهم في اتخاذ قراراتهم.

##### 2.2. أهمية التدقيق الخارجي:

إن أهمية التدقيق الخارجي تكمن في كونها وسيلة تخدم مختلف الأطراف ذات المصلحة سواء كانت أطرافا داخلية أم خارجية، والتي تعتمد على القوائم المالية للمؤسسة في اتخاذ القرارات المختلفة، ومن تلك الأطراف المستفيدة نذكر أهمها في الآتي (جربوع، 2000، الصفحات 08-09):

##### 1.2.2. المستثمرون:

أدى ظهور الشركات الكبيرة وانفصال الملكية عن إدارة الشركة إلى الحاجة لتعيين مدقق قانوني مستقل ومحايد، حيث يطمئن المستثمرون سواء الحاليون أو المحتملون بأن أموالهم سوف لن تتعرض للاختلاس والسرقة، وذلك نتيجة قيام المدقق بمراقبة تصرفات إدارة الشركة والتأكد من عدم انتهاك عقد الشركة الأساسي وقانون الشركات.

## مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

### 2.2.2. إدارة المؤسسة:

تعتمد إدارة المؤسسة على القوائم المالية التي يتم اعتمادها من قبل المدقق المحايد والمستقل، مما يزيد الثقة في هذه القوائم، كما تعتبر وسيلة لإثبات أن إدارة المؤسسة قد مارست أعمالها بنجاح، الأمر الذي يؤدي إلى إعادة انتخاب وتجديد مدة أعضاء مجلس الإدارة لفترة أخرى، وكذا زيادة مكافآتهم.

### 3.2.2. البنوك:

تقوم معظم المؤسسات بطلب الحصول على قروض من البنوك ومؤسسات التمويل الأخرى، وقبل أن توافق هذه البنوك على منح تلك القروض، فإنها تقوم بفحص وتحليل المركز المالي ونتيجة الأعمال لتلك المؤسسات من قبل مدقق قانوني مستقل ومحايد، وذلك لضمان قدرة هذه المؤسسات على سداد تلك القروض مع فوائدها في المواعيد المحددة.

### 4.2.2. الجهات الحكومية:

تعتمد بعض أجهزة الدولة على القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات في العديد من الأغراض، منها مراقبة النشاط الاقتصادي، رسم السياسات الاقتصادية للدولة وفرض الضرائب، ولا يمكن للدولة القيام بتلك الأعمال دون قوائم موثوق فيها ومعتمدة من جهات محايدة.

من خلال ما سبق، يتضح أن هناك العديد من الأطراف التي تعتمد على القوائم المالية الخاصة بمؤسسة ما في رسم السياسات واتخاذ القرارات، وبالتالي ينبغي أن تعبر هذه القوائم بصورة صادقة عن الوضعية الحقيقية للمؤسسة، وهنا تأتي أهمية التدقيق في اضافة الثقة والمصدقية على القوائم، كون أن التدقيق يقوم به شخص محايد ومستقل عن المؤسسة.

### 3.2. تعريف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي:

تعددت التعاريف التي قدمت للتخصص الصناعي للمدقق الخارجي، ومن أهمها نذكر ما يلي:

عرف Francis التخصص الصناعي للمدقق على أنه: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق لعملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المؤسسات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات" (عوض، 2006، صفحة 183).

كما عرفه Cadman & Stein على أنه: "تركيز المدقق على تقنيات التدقيق الخاصة بصناعة معينة والتعمق فيها، مما يؤدي إلى تقديم خدمات متميزة للعملاء الذين ينتمون إلى نفس الصناعة أفضل من الخدمات التي يمكن أن يقدمها مدققون غير متخصصون صناعياً" (Cadman & Stein, 2007, p. 03). في حين عرف Solomon & Al المدقق المتخصص صناعياً بأنه: "المدقق الذي يخضع للتدريب ويكتسب خبرة شاملة في صناعة معينة (قطاع ما)" (Solomon, Shields, & Whittington, 1999, p. 191).

وعليه، يمكن تعريف التخصص الصناعي للمدقق الخارجي على أنه تركيز المدقق على تقديم خدمات تدقيق لعملاء ينتمون إلى نفس القطاع، مما يجعله ملمًا بكافة الأنظمة والتقنيات العملية المستخدمة في ذلك القطاع، وبالتالي اكتسابه معرفة كبيرة وخبرة شاملة، الأمر الذي يصعب على المنافسين غير المتخصصين مجاراته في مجال تخصصه الصناعي.

### 4.2. دوافع ظهور التخصص الصناعي للمدقق الخارجي:

لقد زادت أهمية التخصص الصناعي للمدقق في بيئة التدقيق خلال الفترة الأخيرة، ويرجع ذلك للعديد من الأسباب والدوافع، نذكر أهمها بإيجاز كما يلي:

## 1.4.2. اتجاه الدولة إلى سياسة التخصصية:

لقد أدى اتجاه الدولة إلى سياسة التخصصية إلى زيادة عدد الشركات المساهمة الضخمة وتنشيط البورصات، مما أدى إلى تسليط الضوء على رأي المدقق حول القوائم المالية، وذلك لزيادة المعتمدين عليه في اتخاذ قراراتهم المختلفة، وبالتالي يكون من الأفضل أن يستند هذا الرأي على خبرة متخصصة (صليب، 2003، صفحة 374).

## 2.4.2. الفضائح والأزمات المالية:

إن السبب الأساسي وراء الفضائح التي تعرضت لها كبريات الشركات يعود إلى سلوك المسؤولين الذين قاموا بالتلاعب بالأرقام المحاسبية مما أدى إلى تغيير مدلول القوائم المالية هذا من جهة؛ ومن جهة أخرى، تواطؤ المدقق الخارجي مثل مكتب آرثر أندرسن Arthur Anderson وعدم إشارته إلى عمليات الغش والاحتيال (أبو عجيبة وحمدان، 2009، صفحة 03). يعتبر مكتب آرثر أندرسن واحد من أكبر خمس شركات محاسبة وتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، اهتمته المحكمة بإعاقه سير العدالة، لإتلافه بعض الوثائق الخاصة بشركة Enron، فضلا عن اتهامه بالإهمال في الإجراءات المحاسبية وعملية الفحص مما ترتب عليه الفشل في اكتشاف التلاعب في الحسابات، واعطاء انطبعا خاطئا عن المركز المالي للشركة (هندي، 2015، الصفحات 10-11)، الأمر الذي يعد دافعا لوجود مدققين متخصصين في نشاط هذه الشركات.

## 3.4.2. الزيادة في حجم القواعد المحاسبية المتخصصة:

إن تنوع القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حدى واختلافها، أدى إلى ضرورة فهم المزيد من طبيعة أنشطة العملاء المختلفة، وهو ما يرمي إليه التخصص الصناعي للمدقق الذي قد يكون وسيلة فعالة لتوفير خدمات تدقيق ذات جودة عالية (متولي، 2006، الصفحات 165-166).

## 4.4.2. تأكيد المعايير الدولية للتدقيق على أهمية تخصص المدقق:

لقد ألزمت معايير التدقيق الدولية (ISA) المدقق بضرورة إلمامه بنشاط العميل، حتى يتمكن المدقق من أداء التدقيق بكفاءة وفعالية، حيث أن أبرز هذه المعايير، المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 315 بعنوان: "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها" الذي طالب المدقق بضرورة تفهم أعمال العميل والصناعة التي يعمل بها (منصور، 2007، صفحة 248).

## 5.4.2. إهتمام مكاتب التدقيق الكبيرة بتخصص المدقق:

لقد قامت بعض مكاتب التدقيق الكبيرة بإنشاء دورات تدريبية متخصصة، وذلك قصد تمكين المدققين من الإلمام بكافة المعلومات والسياسات المتعلقة بصناعات محددة، إذ طالبت تلك المكاتب مدققها باختيار صناعة واحدة والتخصص فيها، في حين قامت مكاتب أخرى بإعادة تنظيم وحداتها حسب الصناعات الخاصة بعملائها (Taylor, 2000, p. 697). من خلال ما ورد أعلاه، نخلص إلى أن زيادة عدد الشركات المساهمة وكثرة القطاعات (الصناعات) التي تعمل بها، أدى إلى تنوع القواعد والتشريعات التي تنظمها، مما قاد شركات التدقيق إلى التعمق أكثر في طبيعة أنشطة المؤسسات ذات الصناعات المختلفة ومحاولة فهم خصائص كل صناعة على حدى، وهو ما جعل المنظمات المهنية ومكاتب التدقيق الكبيرة تؤكد على أهمية تخصص المدقق.

## مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

3. أهمية التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي:

1.3. مفهوم جودة خدمات التدقيق الخارجي:

تعد De Angelo من السابقين لتعريف جودة التدقيق الخارجي، والذي لقي قبولا عاما لدى العديد من الباحثين في بيئة التدقيق، فقد عرفتها على أنها: "احتمال أن يقوم المدقق الخارجي باكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية الخاصة بالعمل، ثم التقرير (الإبلاغ) عنها، حيث يعد احتمال اكتشاف المدقق للأخطاء دليلا على قدراته وكفاءته، بينما يعتبر احتمال إبلاغ المدقق عن هذه الأخطاء مقياسا على استقلاليتها" (DeAngelo, 1981, p. 186). كما عرفها Palmrose بأنها: "مستوى التأكيد (الضمان) في القوائم المالية بعدم احتوائها على أخطاء جوهرية، وأنه كلما كان هذا المستوى كبير، دل على جودة خدمات التدقيق، والعكس صحيح" (Palmrose, 1988, p. 56). أما Copley & Doucet فعرفا جودة التدقيق الخارجي من جانب آخر على أنها: "الامتثال للمعايير المهنية لإعداد التقارير والعمل الميداني" (Copley & Doucet, 1993, p. 01).

من خلال ما سبق تقديمه من تعريفات، يمكن القول أن جودة التدقيق من منظور علاقتها باكتشاف الأخطاء تعد عملية اكتشاف المدقق للتحريفات والمخالفات في القوائم المالية إن وجدت بمستوى عال من التأكيد، ثم الكشف عن تلك التحريفات لمستخدمي القوائم، أما من منظور مدى الالتزام بالمعايير فهي تعني الالتزام بكافة القواعد والإجراءات والمعايير الخاصة بمهنة التدقيق.

2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي:

1.2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في زيادة كفاءة المدقق:

يحقق التخصص الصناعي المنفعة الإضافية للمدقق، فالمدقق المتخصص يعتبر أكثر كفاءة في انجاز مهمة التدقيق، إذ يتطلب وقت أقل بكثير من موازنة الوقت المستهدف، ويؤدي اختبارات تدقيق أقل بشكل عام، وترجم هذه النواحي من الكفاءة إلى ارتفاع فعالية العمل، مع كفاءة أكبر للمدقق المتخصص في اختيار الأسباب الفعلية (عوض، 2006، صفحة 197). ولقد أكدت دراسة (Teoh & Wong, 2004) أن جودة عملية التدقيق تعتمد على كفاءة المدقق، وأن أحد العوامل المؤثرة على كفاءة المدقق هي إلمامه بالمعرفة الصناعية المتخصصة (متولي، 2006، صفحة 184).

2.2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية:

إن خبرة المدقق المتخصص في اكتشاف الأخطاء والغش تكون بصورة أدق وأكثر كفاءة من المدقق غير المتخصص، وذلك لمعرفة المدقق المتخصص الجيدة بطبيعة أعمال المؤسسة، حيث أنه من كثرة تكراره للأعمال داخل بيئة معينة تصبح لديه القدرة والكفاءة في التعامل داخل تلك البيئة، بل ويؤثر فيها من خلال التخطيط الجيد لعملية التدقيق وجودة القرارات التي يتخذها المدقق والتي تؤثر بدورها على سمعة مكتب التدقيق (عويس وآخرون، 2007، صفحة 90).

وترى العديد من الدراسات الأثر الإيجابي للتخصص الصناعي للمدقق على اكتشاف الغش والتلاعب، فقد رأت دراسة (Carcello & Nagy, 2002) أن اكتشاف حدوث الأخطاء والغش في القوائم المالية تقل في حالة تخصص المدقق في نفس صناعة العميل عما هو في حالة عدم تخصصه، إذ توصلت نتائج دراستهما الميدانية إلى وجود علاقة سلبية بين التخصص الصناعي للمدقق وقيام المؤسسات بالغش في القوائم المالية (Carcello & Nagy, 2002, p. 01).

### 3.2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في تحقيق مستوى عالي من الإفصاح في القوائم المالية:

يساهم التخصص الصناعي في تحقيق مستوى عالي من الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الخاضعة للتدقيق، فالعملاء الذين ينتهجون استراتيجية الشفافية في إصدار قوائمهم المالية ولا يلجؤون إلى سياسات إدارة الأرباح، فإن اختيارها سوف يقع على المدققين المتخصصين في مجال أعمالهم، لاعتقادهم بأن المدقق المتخصص يساهم في تعزيز سياسات الإفصاح والشفافية في قوائمهم المالية (شلا، 2015، صفحة 35).

ولقد أثبتت دراسة (Dunn & Brian, 2004) أن اختيار المؤسسات لمدققها يعد أحد المحاور الهامة التي تركز عليها استراتيجية الإفصاح المحاسبي لمثل تلك المؤسسات، حيث يدل اختيار مؤسسة مدقق متخصص في نفس نشاطها على اتجاه مثل تلك المؤسسة نحو تحسين إفصاحها (ليب، 2005، صفحة 102).

### 4.2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في تقليل مخاطر التدقيق:

يعد التخصص الصناعي للمدقق أحد محاور التطوير المهني، والتي قد تؤدي إلى تحقيق المزيد من دقة تقديرات المدقق لمختلف المخاطر المحيطة بعملية التدقيق، بما يساهم في جودة قراراته الخاصة بالتخطيط، وانعكاس ذلك على مستوى الأداء المهني، فلقد أكدت معايير التدقيق الدولية على ضرورة اعتبار تفهم المدقق لطبيعة نشاط العميل ركنا أساسيا من أركان عملية قيام المدقق بتقدير المخاطر والتخطيط لعملية التدقيق، وذلك من أجل مساعدته على فهم وتحديد الحالات والممارسات التي يرى أنها ذات تأثير هام على القوائم المالية، ومن أبرز تلك المعايير، المعيار الدولي للتدقيق (ISA) رقم 315 بعنوان: "تحديد مخاطر التحريف الجوهرية وتقييمها من خلال فهم المنشأة وبيئتها".

ولقد أوضح (Taylor, 2000) في هذا المجال، أن انعكاس أثر التخصص الصناعي على قدرة المدققين في تقدير المخاطر الخاصة بعملية التدقيق، يظهر جليا بالنسبة للمدققين غير المتخصصين، حيث تقل درجة دقة تقديراتهم لتلك المخاطر، بسبب تقديرها أعلى من حقيقتها، مما ينعكس على كفاءة أدائهم، ويجعل عملية التدقيق أكثر تكلفة واستنفادا لجهودهم (ليب، 2005، صفحة 105).

### 5.2.3. مساهمة التخصص الصناعي للمدقق في تخفيض تكاليف التدقيق:

عادة ما يؤدي تخصص المدقق إلى تخفيض حجم عينة التدقيق، ومن ثم تخفيض الوقت والجهد والموارد اللازمة لأداء عملية التدقيق، الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض تكاليف التدقيق، كما أن تخصص المدقق يقلل إلى حد ما من الاستعانة بالخبراء، مما يخفف كذلك من تكاليف التدقيق.

ولقد أكدت إحدى الدراسات على الدور الإيجابي للتخصص الصناعي على تكاليف التدقيق، حيث أشارت إلى أن أداء عملية التدقيق بمعرفة مدقق متخصص قد يؤدي إلى تخفيض حجم عينة التدقيق بنسبة قد تصل إلى 12%، وذلك مقارنة بأداء التدقيق بمعرفة مدقق غير متخصص، حيث وضحت الدراسة إلى أن ذلك يرجع إلى أن المدقق المتخصص يضع أساليب واجراءات التدقيق الدقيقة والتي تمكنه من اكتشاف أية أخطاء محتملة في القوائم المالية (منصور، 2007، صفحة 243).

### 4. الإطار المنهجي للدراسة الميدانية:

من أجل تحقيق أهداف الدراسة، والمتمثلة أساسا في معرفة مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي، تم توزيع استبيان لمد هذا الغرض، وبعد ذلك تم جمع البيانات وتحليلها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، ثم مناقشة الفرضيات واستخلاص النتائج.

## مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

### 1.4. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في المدققين الخارجيين الممارسين للمهنة بالجزائر، ونظرا لصعوبة إجراء دراسة ميدانية على المستوى الوطني وارتباطات المهنيين خلال فترة الدراسة، فقد شملت عينة الدراسة مجموعة من الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات على مستوى ولاية سطيف، حيث تم توزيع استمارة استبيان على عينة مكونة من 55 مدقق خارجي بولاية سطيف، وقد تم استرجاع منها 30 استبيانا قابلا للتحليل.

### 2.4. هيكل الاستبيان:

تم إعداد الاستبيان من خلال الجانب النظري للدراسة، إضافة إلى الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى جزأين:

- الجزء الأول: تضمن بيانات عامة خاصة بالمستجوبين، واحتوى على 04 أسئلة حول المؤهل والتخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة والمهنة.

- الجزء الثاني: اشتمل على 25 سؤالاً خصصت للبيانات المتعلقة بمتغيرات الدراسة، وقسم إلى ثلاثة محاور رئيسية حول مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي كمتغير مستقل في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي كمتغير خارجي، كما يلي:

- المحور الأول: مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، تضمن 12 سؤالاً.
- المحور الثاني: مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي، اشتمل 07 أسئلة.
- المحور الثالث: مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، تضمن 06 أسئلة.

كما تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale) لتقييم آراء المستجوبين حول محتوى الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 1: سلم ليكرت الخماسي

التصنيف	موافق بشدة	موافق	موافق بدرجة أقل	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمدا على دراسات سابقة.

ولقد تم إعطاء مدلول للمتوسط الحسابي من أجل استخدامه في تحليل الاستبيان، كما يلي:

- المدى: (أعلى قيمة في المقياس - أدنى قيمة) أي:  $4 = 5 - 1$

- طول الفئة: (المدى ÷ عدد درجات المقياس) أي:  $0.8 = 4 ÷ 5$

- تحديد الفئات: حسب طول الفئة، والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول 2: مدلول المتوسط الحسابي

الفئات	مدى موافقة المستجوبين	مساهمة تخصص المدقق في تحسين جودة التدقيق
الفئة الأولى [1-1.79]	غير موافق بشدة	لا يساهم إطلاقاً
الفئة الثانية [1.8-2.59]	غير موافق	لا يساهم
الفئة الثالثة [2.6-3.39]	موافق بدرجة أقل	يساهم
الفئة الرابعة [3.4-4.19]	موافق	يساهم بشكل كبير / فعال
الفئة الخامسة [4.2-5]	موافق بشدة	يساهم بشكل كبير جداً / فعال جداً

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على دراسات سابقة.

- المتوسط الحسابي الفرضي: مجموع البدائل (1+2+3+4+5) ÷ عدد البدائل (عدد الاجابات المقترحة في سلم ليكرت)

$$\text{أي: } 3 = 15 \div 5$$

3.4. إختيار الاستبيان:

1.3.4. صدق الاستبيان:

تم تحكيم الاستبيان من قبل مجموعة من الأساتذة الذين قدموا بعض الملاحظات والتوصيات، بعد ذلك تم الأخذ بجميع تلك الملاحظات وإجراء التعديلات اللازمة قبل صياغته في شكله النهائي.

2.3.4. ثبات الاستبيان:

تم استخدام معامل ألفا كرونباخ (Coefficient Alpha de Cronbach) بهدف اختبار مدى ثبات الاستبيان ومدى إمكانية الاعتماد عليه، حيث قدر المعامل لمجموع عبارات الاستبيان بـ 93% وهي نسبة أكبر من 60% التي تعبر عن الحد الأدنى للحكم على مدى وجود اتساق بين عبارات الاستبيان، مما يؤكد ذلك على أن الاستبيان يتميز بدرجة عالية من الثبات، وبالتالي يمكن الاعتماد عليه كوسيلة للتحليل.

5. تحليل النتائج ومناقشتها

بعد معالجة الاستبيان احصائياً باستخدام برنامج SPSS نسخة 23، تم استخدام مجموعة من الأدوات الاحصائية

لعرض النتائج وتحليلها، كما يلي:

- التكرارات والنسب المئوية؛

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية؛

1.5. خصائص مفردات عينة الدراسة:

يمكن وصف مفردات الدراسة كما هو مبين في الجدول الموالي.

مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي  
-دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

جدول 3: خصائص مفردات عينة الدراسة

البيانات العامة	البيان	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	ليسانس	12	40
	ماستر	06	20
	ماجستير	04	13,30
	دكتوراه	04	13,30
	أخرى	04	13,30
	المجموع	30	100
التخصص العلمي	مالية	05	16,70
	محاسبة	19	63,30
	تدقيق	06	20
	أخرى	00	00
	المجموع	30	100
المهنة الحالية	خبير محاسب	00	00
	محافظ حسابات	22	73,30
	خبير محاسب ومحافظ حسابات	08	26,70
	المجموع	30	100
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	03	10
	من 5 إلى 15 سنة	10	33,30
	أكثر من 15 سنة	17	56,70
	المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، يتضح ما يلي:

- معظم المدققين حاملين لشهادة ليسانس بنسبة قدرت بـ 40 %، بينما شكلت فئة المستجوبين الحاملين لشهادة ماستر نسبة 20 %، في حين باقي الشهادات والمتمثلة في الماجستير، الدكتوراه، شهادات أخرى مثل تقني، فمثلت نسب متساوية قدرت بـ 13,30 %، وهو ما يعكس قدرة المستجوبين على فهم واستيعاب فقرات الاستبيان والحكم عليها.
- بلغت نسبة المدققين أصحاب تخصص محاسبة أعلى نسبة بـ 63,30 % من إجمالي المستجوبين، في حين شكلت النسبة المتبقية فئة المدققين أصحاب تخصص تدقيق، وتخصص مالية، وهي التخصصات المطلوبة في الأشخاص الراغبين في مواصلة مهنة التدقيق.
- ما نسبته 73,30 % من المدققين هم محافظي حسابات، أما الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات فنسبتهم قدرت بـ 26,70 %، بينما فئة الخبراء المحاسبين منعدمة وذلك لأن كل خبير محاسبي يعتبر محافظ حسابات في نفس الوقت.
- النسبة الأكبر من المدققين تجاوزت سنوات خبرتهم 15 سنة (56,70 %)، وهو ما يدل على أن عينة الدراسة تتشكل في مجملها من مدققين ذوي خبرة كبيرة في مجال عملهم.

2.5. تحليل ومناقشة محاور الاستبيان :

1.2.5. تحليل نتائج المحور الأول:

جدول 4: نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الأول

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	المحور الأول
موافق	0,570	3,92	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

من خلال الجدول أعلاه، يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,92 وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وانحراف معياري ضئيل قدره 0,570 والذي يدل على تجانس الإجابات وعدم تشتتها، مما يدل على أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي (جدول 2).

ويمكن تفسير ذلك، أن المدققين المتخصصين عادة ما يسعون إلى تحديث معارفهم المهنية المتخصصة من خلال حصولهم على مؤهلات تقنية عالية يكتسبونها من الخدمات التي يقدمونها في نفس مجال صناعة العميل، مما يكسبهم القدرة على مواجهة كافة الظروف والمشاكل المحتملة، وبالتالي تنخفض درجة استعانتهم بالخبراء في كثير من الأحيان، هذا وبالإضافة إلى أن المدققين بامتلاكهم المعرفة المتخصصة بنشاط العميل والصناعة التي يعملون بها، فإن ذلك يعمل على ترشيد أحكامهم الشخصية من خلال كمية ونوعية المعلومات المكتسبة في تلك الصناعة، مما يساعد على استثمار قدراتهم العلمية والتقنية بشكل أفضل كتقليص الوقت والجهد أثناء ممارسة مهنتهم، ونتيجة لذلك تزداد كفاءتهم المهنية.

2.2.5. تحليل نتائج المحور الثاني:

جدول 5: نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الثاني

الاتجاه العام للعينة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	المحور الثاني
موافق	0,699	3,83	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تدنية مخاطر المدقق الخارجي	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول السابق أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,83 وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وانحراف معياري ضئيل قدره 0,699 والذي يدل على تجانس الإجابات وعدم تشتتها، الأمر الذي يدل على أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي (جدول 2).

ويمكن تفسير ذلك، أن المدققين المتخصصين يكتسبون خبرة متراكمة في نفس مجال صناعة العميل، إذ تكون لديهم قدرة كبيرة في اختيار العينة الكفء التي تقوم عليها الاختبارات، ومعرفة جيدة للحسابات التي تشكل خطراً بطبيعتها، وبالتالي، يسهل عليهم تخطيط عملية التدقيق بشكل أفضل، ليس هذا فقط بل ويعمل التخصص الصناعي للمدقق على فهم كافي لأهداف واستراتيجيات المؤسسة واكتشاف الممارسات التي قد تتبعها الإدارة في التلاعب بالسياسات والتقديرات المحاسبية غير المؤكدة، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل مخاطر التدقيق.

مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي  
-دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

3.2.5. تحليل نتائج المحور الثالث:

جدول 6: نتائج الإجابات الخاصة بالمحور الثالث

المحور الثالث	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه العام للعينة
	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية	3,77	0,697	موافق

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

نلاحظ من خلال هذا الجدول أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,77 وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وبانحراف معياري ضئيل قدره 0,697 الذي يدل على تجانس الإجابات وعدم تشتتها، الأمر الذي يدل على أن التخصص الصناعي للمدقق الخارجي يساهم بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية (جدول 2). ويمكن تفسير ذلك، أن المدققين المتخصصين تكون لديهم درجة عالية من الشك المهني الذي يحقق ضمان معقول عند تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق، وذلك تحسباً لاحتمال وجود أخطاء وتحريفات جوهرية، كما لديهم قدرة أفضل على تقييم مؤشرات حدوث تلك الأخطاء بدقة، كذلك لا يحتاجون لوقت طويل لاكتشاف الغش الذي قد تقوم به الإدارة، وعليه يكون تقرير المدققين المتخصصين أكثر مصداقية لمستخدمي القوائم المالية.

3.5. إختبار الفرضيات:

من أجل اختبار فرضيات الدراسة، تم استخدام اختبار T للعينة الواحدة (One Sample T-Test)، وذلك لأنه يتماشى مع فرضيات وصفية بياناتها كمية لعينة واحدة. ومن أجل اتخاذ القرار بشأن دلالة العبارات سيتم الأخذ بعين الاعتبار مستوى الدلالة ( $\alpha = 5\%$ )، بما يوافق مستوى الثقة 95%.

1.3.5. إختبار الفرضية الأولى:

تمت صياغة الفرضية الأولى كما يلي:

$H_0$ : تمثل الفرضية العدمية، "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

$H_1$ : تمثل الفرضية البديلة، "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

والجدول الموالي، يوضح نتائج اختبار الفرضية.

جدول 7: نتائج اختبار T-Test للفرضية الأولى

المحور الأول	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T	مستوى الدلالة	القرار
	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في زيادة كفاءة المدقق الخارجي	3,92	0,570	8,804	0,000	دال (يساهم بشكل كبير)

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات برنامج SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,92، وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وبانحراف معياري ضئيل قدره 0,570، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما بلغت قيمة (T=8,804) عند مستوى دلالة قدره 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0,005 أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي.

بناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية  $H_0$ ، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي"، ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي".

### 2.3.5. إختبار الفرضية الثانية:

تمت صياغة الفرضية الثانية كما يلي:

$H_0$ : تمثل الفرضية العدمية، "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي".

$H_1$ : تمثل الفرضية البديلة، "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي". وقد تم التوصل إلى النتائج المبينة في الجدول أسفله.

جدول 8: نتائج اختبار T-Test للفرضية الثانية

القرار	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبرة	
دال (يساهم بشكل كبير)	0,000	6,490	0,699	3,83	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تدنية مخاطر المدقق الخارجي	المحور الثاني

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على مخرجات SPSS.

من خلال الجدول السابق، يتبين أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,83، وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وبانحراف معياري ضئيل قدره 0,699، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما بلغت قيمة (T=6,490) عند مستوى دلالة قدره 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0,005 أي هناك فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي.

بناء عليه، نرفض الفرضية العدمية  $H_0$ ، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي"، ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي".

### 3.3.5. إختبار الفرضية الثالثة:

تمت صياغة الفرضية الثالثة كما يلي:

$H_0$ : تمثل الفرضية العدمية، "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

$H_1$ : تمثل الفرضية البديلة، "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي  
-دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

والجدول الآتي، يبين نتائج اختبار الفرضية:

جدول 9: نتائج اختبار T-Test للفرضية الثالثة

القرار	مستوى الدلالة	قيمة T	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	المحور الثالث
دال (يساهم بشكل كبير)	0,000	6,025	0,697	3,77	مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية	

المصدر: من إعداد الباحثين اعتمدا على مخرجات SPSS.

يتضح من الجدول أعلاه، أن قيمة المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة حول المحور الأول بلغت 3,77، وهي تنتمي إلى فئة "موافق"، وبانحراف معياري ضئيل قدره 0,697، وهذا يعني أن المتوسط الحسابي أكبر من المتوسط الفرضي (3)، كما بلغت قيمة (T=6,025) عند مستوى دلالة قدره 0,000 وهو أقل من مستوى المعنوية 0,005 أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية عن المتوسط الفرضي.

بناء على ما سبق، نرفض الفرضية العدمية  $H_0$ ، والتي تنص على أنه: "لا يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية"، ونقبل الفرضية البديلة  $H_1$ ، والتي تنص على أنه: "يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية".

#### 6. خاتمة:

سعيًا في هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي من خلال آراء المدققين (محافظي حسابات وخبراء محاسبين) بولاية سطيف، وذلك نظراً لأن تخصص المدقق صناعياً أصبح يعد أحد الاستراتيجيات الحديثة المقترحة للارتقاء بالأداء المهني للتدقيق، ولقد تم التعبير عن جودة خدمات التدقيق من خلال كفاءة المدقق، ومخاطر التدقيق، واكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية.

#### 1.6. النتائج:

لقد تم التوصل إلى مجموعة من النتائج نوجزها فيما يلي:

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في زيادة كفاءة المدقق الخارجي، وذلك من خلال تراكم المعارف والخبرات المتخصصة والمكتسبة من الخدمات التي يقدمها المدقق إلى العملاء الذين ينتمون إلى نفس الصناعة، الأمر الذي يجعله أكثر قدرة ومهارة في تحديد قضايا التدقيق والخصائص الفريدة التي تتميز بها تلك الصناعة عن باقي الصناعات، وبالتالي يساعد ذلك على تقليل استعانتته بالخبراء وترشيد حكمه المهني.

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل فعال في تدنية مخاطر التدقيق الخارجي، إذ أن معرفة المدقق بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط العمل تجعله ملماً باستراتيجيات وأهداف العميل، وتمكنه من تصميم إجراءات تخطيط عملية التدقيق بشكل سليم، والقيام بتحديد اختبارات الالتزام بدقة، وعليه يسهل عليه اكتشاف كافة المخاطر المرتبطة بعملية التدقيق، مما يؤدي ذلك إلى تقييم دقيق لمخاطر التدقيق المحتملة.

- يساهم التخصص الصناعي للمدقق الخارجي بشكل كبير في اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية، ذلك أن المدقق المتخصص يستخدم أسلوبه المتميز في الشك المهني الذي يجعله يتنبأ بأماكن وقوع الغش والأخطاء في بعض بنود وحسابات القوائم المالية، لأن ذلك يرتبط بشكل وثيق بطبيعة صناعة العميل، ونتيجة لذلك يصبح المدقق المتخصص أكثر قدرة على تقييم مؤشرات حدوث تلك الأخطاء والتحريفات التي من شأنها أن تؤثر على مصداقية تقريره حول القوائم المالية.

2.6. الاقتراحات:

في ضوء النتائج المتوصل إليها، نقدم مجموعة من الاقتراحات نخلصها في الآتي:

- نشر الوعي لدى المدققين بأهمية تخصصهم في تقديم خدمات إلى عملاء ينتمون إلى نفس الصناعة، خاصة فيما يخص شركات المساهمة والشركات الكبرى؛

- توفير دورات تكوينية للمدققين تخص صناعات محددة قصد الحصول على الكفاءات المهنية المتخصصة، لما لذلك من أثر على جودة التدقيق؛

- ضرورة اهتمام الهيئات المهنية بالتخصص الصناعي وتشجيع المدققين بتبنيه من أجل تقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية.

## 7. قائمة المراجع

1. Cadman, B., & Stein, M. (2007). Industry specialization and auditor quality in U.S markets. working paper, 03. the kellogg school of management.
2. Carcello, J., & Nagy, A. (2002). Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting. working paper, 01.
3. Collins, L., & Valin, G. (1992). Audit et controle interne: Aspects financiers, opérationnels et stratégiques (éd. 4e). Paris, France: Dalloz.
4. Copley, P., & Doucet, M. (1993). The impact of competition on the quality of governmental audits. auditing: A journal of practice and theory, 12(01), 01-12.
5. DeAngelo, L. (1981). Auditor size and audit quality. journal of accounting and economics, 03, 184-199.
6. Palmrose, Z.-V. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality. the accounting review, 63(01), 55-73.
7. Solomon, I., Shields, M., & Whittington, R. (1999). What do industry-specialist auditors know ? journal of accounting research, 37(01), 191-208.
8. Taylor, M. (2000). The effects of industry specialization on auditors' Inherent risk assessments and confidence judgement. journal of contemporary accounting research, 17(04), 694-712.
9. أحمد زكي حسين متولي. (2006). نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية تطبيقية. مجلة التجارة والتمويل(01)، 165-246.
10. أشرف محمد ابراهيم منصور. (2007). تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة: دراسة نظرية ميدانية. مجلة الدراسات المالية والتجارية(02)، 01-50.
11. أمال محمد محمد عوض. (2006). قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري. المجلة المصرية للدراسات التجارية(01)، 172-237.
12. خالد محمد عبد المنعم لبيب. (2005). دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 42(01)، 82-183.

## مساهمة التخصص الصناعي للمدقق الخارجي في تحسين جودة خدمات التدقيق الخارجي

### -دراسة استقصائية لعينة من المدققين الخارجيين بولاية سطيف-

13. شادي أحمد ذكي عويس ، وآخرون. (2007). دراسة تحليلية لقياس أثر استراتيجية التخصص القطاعي على تطوير أداء مهنة المراجعة في مصر: دراسة ميدانية. مجلة المدير الناجح(19).
14. عماد محمد علي أبو عجيبة، و علام حمدان. (2009). أثر الحوكمة المؤسسية على إدارة الأرباح. الملتقى العلمي الدولي حول: "الأزمة المالية والاقتصادية الدولية والحوكمة العالمية"، يومي 20 و 21 أكتوبر 2009 (صفحة 03). سطيف، الجزائر: جامعة فرحات عباس.
15. ليلى عزيز صليب. (2003). أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 27(01)، 416-370.
16. محمد التهامي طواهر، و مسعود صديقي. (2005). المراجعة وتدقيق الحسابات: الإطار النظري والممارسة التطبيقية (الإصدار ط2). الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
17. محمد نزار شلا. (2015). أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة . كلية الاقتصاد، سوريا: جامعة دمشق.
18. منير ابراهيم هندي. (2015). حوكمة الشركات: مدخل في التحليل المالي وتقييم الأداء. الاسكندرية، مصر: دار المعرفة الجامعية.
20. يوسف محمود جربوع. (2000). مراجعة الحسابات بين النظرية والتطبيق. عمان، الأردن: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.