

علاقة التخصص المهني لمدقق الحسابات الخارجي بسمعة وشهرة مكتب التدقيق  
(دراسة ميدانية)

The relationship of the professional specialization of the external auditor  
with the reputation and reputation of the audit office  
(A field study)

م.م. مالك احمد عواد  
رئاسة جامعة الفلوجة

م.م. وليد حمدان عزام  
رئاسة جامعة الفلوجة

م.م. وليد خالد هندي  
رئاسة جامعة الأنبار

Waleed Hamdan Azzam

Waleed Khalid Hindi

Malek Ahmed Aowad

[Waleed.h.azam10517@st.tu.edu.i](mailto:Waleed.h.azam10517@st.tu.edu.i)

[Walid.khalid@uoanbar.ed](mailto:Walid.khalid@uoanbar.ed)

[Malek.a.aowad@uofallujah.edu.iq](mailto:Malek.a.aowad@uofallujah.edu.iq)

α

تاريخ استلام البحث ٢٠٢٢/٢ / ٢ تاريخ قبول النشر ٢٠٢٣/٣ / ٢٣ تاريخ النشر ٢٠٢٣/٦ / ٢٧

<https://doi.org/10.34009/aujeas.2023.180.689>

### المستخلص:

إن سبب الاهتمام بالتخصص المهني هو المنافسة الكبيرة التي تشهدها سوق المهنة، حيث دفعت هذه المنافسة جميع العاملين بها إلى الاهتمام بكافة السبل التي تمكنهم من الارتقاء بخدماتهم المقدمة لضمان الاستمرار في العمل مستقبلاً، لذلك فقد هدف البحث الى بيان دور التخصص المهني كأسلوب مهني في تعزيز سمعة وشهرة مكتب التدقيق واختبار هل ان لهذا الأسلوب دور في تحسين سمعة وشهرة مكتب التدقيق، وتناول البحث مراقبي الحسابات المجازين بممارسة المهنة كمجتمع للدراسة فيما تمثلت عينة البحث بمجموعة معينة من هؤلاء المراقبين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق المجازة بممارسة المهنة، ولإجراء الاختبار قام الباحثين بأعداد استمارة الاستبيان وتوزيعها على عينة الدراسة، حيث وزعت (١٥٢) استمارة منها (١٣٠) استمارة كانت صالحة للتحليل وتم استبعاد (١٠) استمارات لعدم صلاحيتها في حين ان الاستمارات غير المستردة بلغت (١٢) استمارة، واعتمد الباحثين البرنامج الاحصائي (spss) لتحليل البيانات والوصول الى النتائج حيث تم التوصل الى عدة نتائج أهمها للتخصص المهني دور كبير وواضح في تحسين سمعة وشهرة مكاتب التدقيق، اما اهم ما قدمه الباحثين من توصيات هو ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق بتنفيذ أعمالهم حسب استراتيجية التخصص المهني باعتبارها من الاستراتيجيات الحديثة للارتقاء بمهنة التدقيق.

**الكلمات المفتاحية:** التخصص المهني، سمعة مكتب التدقيق، شهرة مكتب التدقيق.

### Abstract

The reason for the interest in professional specialization is the great competition in the profession market, as this competition prompted all its employees to take care of all the ways that enable them to upgrade their services provided to ensure the continuation of work in the future, so the research aimed to explain the role of professional specialization as a professional method in enhancing the reputation And the reputation of the audit office and testing whether this method has a role in improving the reputation and reputation of the audit office, The research dealt with auditors who are licensed to practice the

profession as a community for the study, while the research sample consisted of a specific group of these auditors working in auditing offices and companies licensed to practice the profession. It was valid for analysis, and (١٠) forms were excluded because they were not valid, while the non-returned forms amounted to (١٢) forms. The researchers adopted the statistical program (spss) to analyze the data and access the results, where several results were reached, the most important of which is that professional specialization has a significant and clear role in improving the reputation and reputation of audit offices. As one of the modern strategies to improve the auditing profession.

**Keywords:** Professional specialization, Reputation of the audit firm, Reputation of the audit firm

#### أولاً: المقدمة

ازداد الاهتمام بمهنة التدقيق بعد انهيار العديد من الشركات العالمية الكبرى، وماتبعها بعد ذلك من انهيار احد اكبر خمسة مكاتب تدقيق في العالم (Arthur Anderson)، بالإضافة الى فشل وانهيار العديد من المؤسسات والشركات المالية نتيجة للارزمة المالية العالمية سنة (٢٠٠٨) وهذا بالتالي أثر على مصداقية المعلومات والبيانات المالية المقدمة ووجهة العديد من الانتقادات لمهنة التدقيق، لذلك ونتيجةً لهذه الاحداث اصبح الاهتمام بمهنة التدقيق ضرورة لازمة ويعتبر التخصص بنشاط معين أحد أهم الأساليب للارتقاء بهذه المهنة، حيث يعد التخصص المهني من القرارات المهمة في الحياة العلمية والعملية وايضاً يعتبر من السمات العصرية الحديثة، فجميع المهن اصبحت تبحث عن التخصص مثل مهنة الطب التي ظهرت لها تخصصات عديدة فالطبيب المتخصص يكون قادراً على تشخيص المرض، وكذلك الحال بالنسبة لمهنة الهندسة والمحاماة ومهنة مراقبة وتدقيق الحسابات هي واحدة من المهن المهمة والتي لها دور فعال بتتمة وتطور المنشأة الاقتصادية، لذا ازدادت الحاجة للتدقيق بشكل كبير وبدأت أهمية المعرفة الخاصة بنشاط عميل التدقيق. ان تخصص المدقق مهنيًا عن غيره من المدققين يحقق له مقدرة كبيرة على تقديم خدمات تدقيق متخصصة تلبي حاجات العملاء بأساليب وطرق واساليب لا يمكن ان يؤديها مدقق اخر بسهولة، حيث يسعى مدقق الحسابات المتخصص مهنيًا الى تقديم خدمات مميزة عن غيره من مدققي الحسابات غير المتخصصين وهذا ما يكسبه سمعة وشهرة عالية نتيجة خدماته المقدمة ذات الجودة العالية، أي ان التخصص بنشاط معين يكسب المدقق مميزات عديدة في سوق مهنة التدقيق.

#### ثانياً: مشكلة البحث

اسفرت المستجدات العالمية في مختلف الميادين وانتشار ظاهرة العولمة بالإضافة الى تطور التكنولوجيا وازدياد حدة المنافسة العالمية، وانهار عدد من الشركات الكبرى وحدثت الازمات المالية العالمية، مما ادى الى ازدياد التساؤلات عن كيفية مواكبة مهنة التدقيق لهذه الاحداث واتباع أهم العوامل والطرق للنهوض بهذه المهنة، فعملت الجهات الاكاديمية والمهنية والتنظيمية على دراسة السبل الكفيلة للارتقاء بالخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي، فظهرت حاجة التخصص المهني للمدقق الخارجي كأحد الوسائل المهمة لمواجهة ذلك، بسبب أهمية التخصص في كشف التحريفات والاطفاء الجوهرية مما يسهم في تقديم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة وهذا يؤدي الى زيادة سمعة وشهرة مكتب التدقيق. ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل التالي: (هل توجد علاقة بين التخصص المهني للمدقق الخارجي وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق)؟

### ثالثاً: أهمية البحث

من خلال ما تم عرضه في مشكلة البحث تتضح أهميتها من انها تتطرق لأهمية التخصص المهني للمدقق الخارجي حيث تتمثل أهمية البحث في بيان دور التخصص المهني للمدقق الخارجي في تعزيز سمعة وشهرة مكتب التدقيق، وفي ظل ما يشهده العالم من تغيرات تكنولوجية واجتماعية واقتصادية متسارعة، بالإضافة الى ان العمليات الانتاجية اصبحت اكثر تعقيداً ومتشابكة وكذلك كثرة القوانين واللوائح الخاصة بها أدى الى صعوبة المام ومعرفة المدقق بأمر الانشطة كلها ومقدرته على حل المشكلات الخاصة بالتدقيق في ظل اختلاف نوع الصناعات وحجمها، وكذلك ترجع اهمية البحث من ان التخصص المهني لمدقق الحسابات يعد ركيزة اساسية في تقديم خدمات تدقيقية ذات جودة اعلى مما يسهم في زيادة سمعة وشهرة مكتب التدقيق.

### رابعاً: هدف البحث

بناءً على طبيعة مشكلة البحث وأهميته، يهدف الى معرفة أهمية التخصص المهني لمدقق الحسابات في تعزيز سمعة وشهرة مكتب التدقيق، والتعرف على نوع العلاقة بين (الكفاءة العلمية والمهنية، الخبرة والمعرفة المهنية بنشاط معين، وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق).

### خامساً: فرضيات البحث

يمكن صياغة فرضية البحث بالآتي:

الفرضية الرئيسية (لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني للمدقق الخارجي وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق). وتتفرع منها الفرضيات الآتية:

١. الفرضية الفرعية الأولى: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الكفاءة العلمية والمهنية لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق.

٢. الفرضية الفرعية الثانية: لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الخبرة والمعرفة المهنية لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق.

### سادساً: دراسات سابقة

١. دراسة (المقطري ، ٢٠١١) بعنوان: أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة.

هدفت الدراسة الى بيان أهمية التخصص المهني لمدقق الحسابات بشكل عام إضافة الى أهميته في تقدير مخاطر الرقابة بشكل خاص. وبنيت الدراسة أهمية التخصص المهني من حيث زيادة خبرة المدقق في تخصص معين وزيادة قدرة المدقق المتخصص مهنياً على اكتشاف الاخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد توجد بالقوائم المالية، وكذلك تطرقت الدراسة الى المعايير الدولية التي اولت الى الاهتمام بالتخصص المهني حيث صدر المعيار التدقيق الدولي رقم (٣١٥) بعنوان فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الاخطاء الجوهرية، وتوصلت الدراسة الى عدة نتائج منها ان التخصص المهني يعد اتجاهاً حديثاً في ممارسة مهنة التدقيق رغبةً في زيادة كفاءة المدقق المهنية التي يوفرها التخصص المهني للمدقق، فضلاً عن ان التخصص المهني للمدقق يعتبر احد الأساليب المهمة لزيادة حجم مكتب التدقيق والذي بدوره

يوفر ميزات أخرى منها تحسين سمعة المكتب وزيادة الاتعاب. واوصت الدراسة بضرورة قيام المدققين بممارسة اعمالهم وفقاً للتخصص المهني بسبب المنافسة الشديدة الذي تشهده البيئة المهنية الحالية.

٢. دراسة (Aronwan et al., ٢٠١٣) بعنوان:

### Audit Firm Reputation and Audit Quality

#### سمعة شركة التدقيق وجودة التدقيق

هدفت الدراسة الى معرفة دور سمعة وشهرة التدقيق في جودة عملية التدقيق، وبيان درجة تركيز سوق مهنة التدقيق العوامل المؤثرة عليه التي من ضمنها سمعة وشهرة مكتب التدقيق. وتطرقت الدراسة الى اهمية سمعة وشهرة مكتب التدقيق باعتبارها من العوامل الفاعلة في تركيز مهنة التدقيق في مكاتب وشركات معينة كما يوجد هناك توجه لاختيار الشركات او مكاتب التدقيق ذات السمعة والشهرة العالية خصوصاً للشركات التي تبحث عن تدقيق أفضل لقوائمها المالية حيث تم استخدام عينة من الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية النيجيرية واجراء عملية الاختبار عليها، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط ايجابية بين سمعة وشهرة مكتب التدقيق وبين جودة عملية التدقيق ويعزى سبب هذا الارتباط الى ان مكاتب التدقيق استطاعت الحصول على السمعة والشهرة من خلال الارتباط مع المكاتب الاربعة الكبيرة. واجراء دراسة متأنية قبل قبول التكليف والتركيز على الشركات التي ليس لديها مشاكل مالية.

٣. دراسة (شلا، ٢٠١٥) بعنوان: أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض كلفة

#### المراجعة

هدفت الدراسة الى بيان الدور الذي يساهم به التخصص المهني للمدققين في تخفيض تكاليف التدقيق بنوعيتها التكاليف المباشرة والتي تتمثل بالجهد المقدم والتكاليف غير المباشرة المتمثلة بفشل عملية التدقيق. وبينت الدراسة تكاليف التدقيق المتمثلة بمقدار ومزيج العمل المستخدم في تنفيذ عملية التدقيق والعوامل المؤثرة فيها والمتمثلة بحجم منشأة العميل ففي المنشأة الكبيرة تزداد تكاليف تنفيذ عملية التدقيق، وتكاليف الفشل في تنفيذ عملية التدقيق. وبينت الدراسة اهمية التخصص الصناعي في تخفيض تكاليف التدقيق بسبب الخبرة الكبيرة التي يمتلكها المدقق المتخصص مما يعطي المدقق قدرة أكبر على أدراك وفهم طبيعة الأنشطة والعمليات التي يقوم بها عميل التدقيق في الصناعة المحددة مهما كان حجم العمليات وتعقدها مقارنةً بالمدقق غير المتخصص. وتوصلت الدراسة الى ان التخصص المهني لمدقق الحسابات يساهم في تخفيض تكاليف التدقيق عن طريق التخصص المهني من قبل المدقق يزيد من مستوى فهم المدقق بخصائص منشأة العميل الخاضعة للتدقيق.

٤. دراسة (Hegazy et al, ٢٠١٥) بعنوان:

### The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work.

أثر شركة التدقيق المتخصصة في ادارة الارباح وجودة عمليات التدقيق.

هدفت الدراسة الى معرفة أثر التخصص المهني على جودة الارباح وجودة التدقيق بالإضافة الى معرفة العلاقة بين التخصص المهني للمدقق وبين جودة التقارير المالية، وتطرقت الدراسة الى اهمية التخصص المهني للمدقق يحد من ادارة الارباح بسبب الخبرة والمعرفة الكبيرة التي يمتلكها، وتوصلت الدراسة الى ان جودة التقارير المالية تكون بدرجة اعلى لدى مدقق الحسابات المتخصص مهنيًا عن غيره من المدققين غير المتخصصين مهنيًا، ومن نتائج الدراسة الاخرى هي ان مدقق الحسابات المتخصص مهنيًا يحسن من جودة التدقيق.

٥. دراسة (الكاوري، ٢٠١٧) بعنوان: التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق: دراسة تطبيقية على عينة من مراقبي الحسابات في العراق.

هدفت الدراسة الى معرفة اهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات ومدى انعكاس التخصص المهني في جودة التدقيق، والتعرف على نوع العلاقة بين الكفاءة المهنية والعلمية، والخبرة والمعرفة المهنية للمدقق وبين جودة التدقيق، وتطرقت الدراسة الى مفهوم التخصص المهني لمراقب الحسابات واهميته كما بينت الدراسة مفهوم واهمية جودة التدقيق والمقاييس الخاصة بها، اذ تعتبر جودة التدقيق اهمية كبيرة بسبب اهمية التقرير الذي يصدره مراقب الحسابات وأظهرت الدراسة اهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في تحقيق جودة التدقيق، وتوصلت الدراسة الى ازدياد في عدد من المؤسسات التدقيقية المتخصصة مهنيًا في بعض دول العالم بسبب اهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات، توجد علاقة ارتباط طردية بين التخصص المهني وبين جودة التدقيق، واوصت الدراسة بضرورة تشجيع شركات ومراقبي الحسابات بأداء مهام التدقيق وفق مبدأ التخصص المهني لما له من اثر كبير في تحقيق جودة التدقيق.

سابعاً: موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

يتميز هذا البحث عن باقي الدراسات السابقة في كونه يطبق في بيئة تختلف كلياً عن نظيرتها من الدراسات السابقة، كما يعد هذا البحث حسب علم الباحثين من الدراسات المحدودة التي تطرقت للتخصص المهني وأثره على سمعة وشهرة مكاتب التدقيق حيث حاول الباحثين الربط بين موضوعين التخصص المهني وسمعة وشهرة مكاتب التدقيق بالاعتماد على الدراسات السابقة والادبيات المحاسبية ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس الأثر بين متغيرات البحث في البيئة العراقية.

### المبحث الأول (الجانب النظري)

أولاً: التخصص المهني مفهومه واهميته ومقاييسه

١. مفهوم التخصص المهني

في ظل التطور السريع للاقتصاد العالمي وما رافقه من تطور تكنولوجي بالإضافة الى التوسع الخاص بأسواق المال وتميز الأنشطة الاقتصادية عن بعضها، وأصبح كل نشاط اقتصادي يحتفظ بخصائص تميزه عن الأنشطة الأخرى، فضلاً عن ان مهنة التدقيق تقوم أساساً على تقديم خدمات تدقيقية لتلك الأنشطة، كل هذه التطورات حثت على مدققي الحسابات مواكبة التطورات المتسارعة في الاقتصاد العالمي وامتلاك المعرفة الخاصة بكل نشاط نتيجة تخصصهم بهذا النشاط.

ويعرف التخصص المهني لمدقق الحسابات بأنه قيام مدقق الحسابات بتقديم خدمات التدقيق الى عملاء ينتمون الى قطاع معين واحد تكون طبيعة العمليات التي بها الشركات داخل هذا القطاع متماثلة بما يُمكن المدقق من الحصول على الخبرات والمعارف المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (عوض ، ٢٠٠٦: ٦٨) كما عُرف التخصص المهني بأنه امتلاك المدقق لقدرة كبير من المعرفة الخاصة بنشاط معين، لذلك يستطيع المدقق المتخصص مقارنة غيره من المدققين غير المتخصصين في التعامل مع المعلومات المتاحة (خلاط، ٢٠١٧: ٦) إضافة الى ذلك عرف التخصص المهني بأنه قيام الافراد المعيّنين من قبل مكاتب التدقيق لتدقيق عملاء صناعة أو قطاع معين شرط أن يكونوا من اصحاب الخبرات الكبيرة او حاصلين على دورات تأهيلية في تلك الصناعة أو القطاع. ويساعد التخصص المهني للمدقق الخارجي على أداء خدمات التدقيق بكفاءة عالية وزيادة درجة الثقة في تلك الخدمات إضافة الى تحسين سمعة وشهرة المدقق بسبب المامه الكافي في القطاع المتخصص به مما يؤدي تحسين جودة التدقيق (سالم، ٢٠٢٢: ١٠٣٨).

كما بين (الكاوري، ٢٠١٧) من خلال دراسته بأن التخصص المهني بأنه قيام مدقق الحسابات الخارجي بتأدية اعماله بشكل دقيق في قطاع معين من القطاعات الاقتصادية وببذل فيه جهد كبير عليه دون غيره من القطاعات، بحيث يجب أن يكون للمدقق الخارجي المام كبير وواسع بالقوانين والانظمة والتعليمات التي تحكم هذا القطاع وبطبيعة عمله عن طريق اشتراكه بدورات تدريبية مكثفة متخصصة أو عن طريق الممارسات الطويلة في تدقيق الحسابات في القطاع المعين (الكاوري، ٢٠١٧: ٢٨).

ومما سبق يستنتج الباحثين من خلال التطرق لمفاهيم عدة خاصة بالتخصص المهني الى ان مراقبي الحسابات المتخصصين يتمتعون بقدرات مهنية عالية اثناء تأديتهم لعملهم مقارنةً بنضرائهم غير المتخصصين، ويتميزون باكتشافهم للاخطاء بأسرع وقتٍ ممكن ومعالجة هذه الأخطاء، ويتوقف التخصص المهني لمراقبي الحسابات على كل من الكفاءة العلمية والمهنية، والخبرة والمعرفة المهنية بنشاط معين.

## ٢. أهمية التخصص المهني

للتخصص المهني أهمية كبيرة في كل القطاعات، حيث أنه لا يقتصر على صناعة أو نشاط معين بل لكل وانما في معظم الأنشطة بسبب الفائدة الكبيرة أي ان التخصص المهني يرتبط بكفاءة الاستثمار، ومن المهن التي اهتمت بالتخصص المهني مهنة مراقبة وتدقيق الحسابات وذلك لأهميته الكبيرة في هذه المهنة والمتمثلة بالآتي: (Elaoud & Jarboui, ٢٠١٧: ٦١٨)

أ. مواجهة المنافسة: أن اختلاف المعايير الخاصة بتدقيق كل قطاع اقتصادي على حدة، وازدياد شدة المنافسة بين مكاتب التدقيق، أدى ذلك الى توجه مهنة التدقيق الى زيادة الاهتمام بقيام المدقق بالتعرف على نشاط العميل، أي

يجب أن يحصل على المعرفة الكاملة بطبيعة نشاط المنشأة والبيئة التي يعمل بها لغرض معرفة وتقدير مخاطر التدقيق واكتشاف ما قد يوجد بالقوائم المالية من تحريفات واطفاء جوهرية تؤثر على مصداقية تلك القوائم.

ب. التخطيط لعملية التدقيق: من العوامل التي ادت للاهتمام بالتخصص المهني هو التخطيط لعملية التدقيق، حيث ان حصول المدقق على المعرفة التامة بنشاط العميل والبيئة التي يعمل فيها يسهم في امكانية قيام المدقق بالتخطيط الاستراتيجي لعملية التدقيق عن طريق فهم ودراسة البيئة المحيطة به وفهم المعاملات والاحداث داخل الشركة يمكن المدقق من تقييم مخاطر التدقيق وتحديد الصعوبات والمشاكل التي تواجه تنفيذ عملية التدقيق (عبد العزيز، ٢٠١٦: ٤٦).

ت. تعزيز سمعة مكتب التدقيق: أن التخصص المهني يعزز من سمعة مكاتب التدقيق المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة مميزة، وايضاً يمكنها من توسيع نطاق الخدمات التي يقدمها المكتب، حيث ان التخصص ينتج عنه تقديم خدمات عالية الجودة (سالم، ٢٠٢٢: ١٠٤٨).

ث. تقليل استشارة بالخبراء الخارجيين: يتيح التخصص المهني لمدقق الحسابات اكتساب الخبرات والمعارف الخاصة بعوامل وخصائص القطاع الذي يتخصص به مكتب التدقيق بناءً على المتطلبات المحاسبية للقطاعات الصناعية والاقتصادية المختلفة، وبالتالي فإن توفر المعرفة المتخصصة لدى المدقق المتخصص بمجال عمل العميل، يساهم في تقليل الاستعانة بالخبراء (شلا، ٢٠١٥: ٣٢).

ج. دعم استقلالية مكاتب وشركات التدقيق: يسهم التخصص المهني لمدقق الحسابات في تعزيز استقلالية مكاتب وشركات التدقيق لغرض مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومة المدقق على استقلاله، ويدعم موقف المدقق للمفاوضات الخاصة بأتعاب عملية التدقيق (الكوري، ٢٠١٧: ٣١).

ح. ثقة الاطراف المستفيدة: أن زيادة ثقة الأطراف المستفيدة حول عدالة ومصداقية القوائم المالية الخاضعة للتدقيق من قبل المدققين المتخصصين مهنياً، حيث يعتبر التخصص المهني دليل على تميز الخدمات التدقيقية من قبل المدققين المتخصصين بالجودة العالية (Kurniasih&Kiswanto, ٢٠١٩: ١١٨).

### ٣. مقاييس التخصص المهني لمدقق الحسابات

تاولت العديد من الابحاث والدراسات مقاييس التخصص المهني ومن هذه المقاييس هي:

أ. مقياس الحصة السوقية: يقصد بالحصة السوقية هي النفوذ الذي تمتلكه الشركة أو المنشأة في سوق المنافسة وكذلك حجم المنتجات الخاصة بها مقارنةً مع حجم السوق، ووفق هذا المدخل يفترض أن التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق هو الاساس الذي يتم اعتماده للتمييز بينه وبين بقية المنافسين عن طريق الحصة السوقية الاكبر في قطاع معين، كما أن مقياس الحصة السوقية يتم من خلاله تحديد حصة سوقية لكل مكتب متخصص بقطاع معين الامر الذي سينتج عنه الخبرة والمعرفة الجيدة، الامر الذي يؤدي الى قيام مكاتب التدقيق بتطوير خبرتهم ومعرفتهم بهذا القطاع، اي ان خبرة المكتب تكون مبنية عن طريق تكرار العمل في ظروف مماثلة وبالتالي تزداد خبرة المدقق في هذا القطاع، بمعنى اخر ان مكتب او شركة التدقيق تكون متخصصة اذا كان لديها حصة سوقية أكبر بالمقارنة مع غيرها من المكاتب في نفس القطاع (Balsam, et al , ٢٠٠٣: ٨). ويمكن قياس هذا المدخل من خلال ما الاتي:

• قياس الحصة السوقية استناداً الى قيمة اتعاب عملية التدقيق: تكون مكاتب وشركات التدقيق متخصصة في حال انها امتلكت الحصة الاكبر من الخدمات التدقيقية ذات الجودة المميزة والعالية التي يتم تقديمها للعملاء في نفس التخصص او القطاع، ويمكن قياس الحصة السوقية لمكاتب وشركات التدقيق على اساس الاتعاب، وان أي زيادة تحصل بالحصة السوقية لمكتب او شركة تدقيق في قطاع او تخصص معين، فإن هذه الزيادة تدل على زيادة حصة مكاتب وشركات التدقيق من اتعاب التدقيق في القطاع نفسه (النظيف، ٢٠٠٥: ٢٧).

• قياس مدخل الحصة السوقية استناداً الى عدد العملاء: بسبب التباين الكبير في البيئات التي يعمل فيها المدققون، فأنه من الصعب ان تفصح المكاتب عن الاتعاب التي تتقاضاها، لذا يتم الاعتماد على طريقة ثانية في قياس الحصة السوقية على اساس عدد الزبائن، فعن طريق هذا المقياس يمكن أن تحدد الحصة السوقية على اساس عدد الزبائن لمكتب التدقيق لدى قطاع معين الى العدد الكلي للزبائن لنفس القطاع ( Verleyen & De Beeled, ٢٠١١: ٢٨٠).

ب. المقياس الخاص بإعلان مدقق الحسابات او شركة التدقيق عن أنفسهم: في هذه الحالة يعلن مكتب او شركة التدقيق عن أنفسهم متخصصين ويقدمون خدمات التدقيق في قطاع معين كأن يكون المصارف او الشركات التجارية او الصناعية، ولا يكون مكتب او شركة التدقيق متخصص في القطاعات التي لا يعلنون عنها (الكوري، ٢٠١٧: ٣٢).

#### ٤. معايير التدقيق الدولية ذات العلاقة بالتخصص المهني

بالرغم من عدم وجود معيار يدل بشكل صريح وواضح عن التخصص المهني، الا انه هناك معايير تدقيق دولية ساعدت على اظهار التخصص المهني كاستجابة لها ومن هذه المعايير هي:

#### أ. المعيار الدولي رقم (٣٠٠) والذي يحمل عنوان التخطيط لعملية التدقيق

يقصد بالتخطيط لعملية التدقيق هو قيام المدقق بوضع خطة تفصيلية تتضمن الطرق التي سوف يتبعها المدقق والتوقيات الزمنية لتنفيذ عملية التدقيق، والغرض من وضع الخطة لتنفيذ عملية التدقيق بطريقة كفؤة وحسب التوقيت المعد والمتوقع لها. ويقصد بهذا المعيار هو توفير ارشادات وتوجيهات الى مدقق الحسابات للقيام بالتخطيط لعملية التدقيق قبل تنفيذها. وقد نصت الفقرة السادسة من هذا المعيار انه يجب على المدقق ان يحصل على المعرفة الكافية والمناسبة لطبيعة عمل العميل، وتساعد معرفة مدقق الحسابات بطبيعة العمل على تشخيص المعاملات والممارسات والاحداث التي قد يكون لها أثر مادي على القوائم المالية. كما إن دليل التدقيق العراقي رقم (٣) بين على ضرورة ايلاء المدقق للتخصص المهني اهمية كبيرة ونصت الفقرة الثالثة من هذا الدليل " يجب على مدقق الحسابات الخارجي أن يخطط لعملية التدقيق بصورة تمكنه من انجاز اعمال التدقيق بكفاءة وبالتوقيت المناسب وان يكون لدى المدقق معرفة بطبيعة عمل المنشأة والظروف المحيطة بها، ويقتضي التخطيط لعملية التدقيق الالتزام بالآتي:

• ان يقوم المدقق بجمع المعلومات الخاصة بالمنشأة محل التدقيق، وأن يتعرف على طبيعة وحجم الشركة محل التدقيق، وان يتعرف على البيئة المحيطة بالشركة.

• معرفة النظام المحاسبي الخاص بالشركة.



• تنظيم إجراءات التدقيق التي سوف يقوم بها وتحديد وقت تنفيذها في ضوء الاسبقية وتحديد المنهج الذي سيتبعه المدقق.

• تحديد العدد المناسب من الموظفين الذين سيتم تكليفهم بعملية التدقيق وماهي المستويات العلمية والمهنية.

• فحص نظام الرقابة الداخلية وتحديد مدى الاعتماد عليه.

• الاستمرار بتحديث خطة التدقيق كلما دعت الحاجة الى ذلك.

ب. معيار التدقيق الدولي رقم (٣١٠) بعنوان المعرفة بطبيعة عمل المنشأة

ان الغرض من هذا المعيار هو توفير ارشادات وتوجيهات لمدقق الحسابات بأنه يجب الحصول على المعرفة الكافية بنشاط العمل والبيئة المحيطة ليتمكن من تنفيذ عملية التدقيق بكفاءة وفعالية، فعند قبول المدقق مهمة التكليف ينبغي ان يحصل على المعرفة الكافية بطبيعة عمل المنشأة محل التدقيق، والقطاع الذي تنتمي اليه ليتمكن من فهم تحديد الممارسات والاحداث والمعاملات التي قد يكون لها أثر على القوائم المالية او على مستوى الاختبارات الجوهرية أو على مستوى تقريره حتى يتمكن من تحديد وتقييم مخاطر الرقابة، وبينت الفقرة الرابعة من هذا المعيار " انه يجب على مدقق الحسابات قبل ان يوافق على مهمة تكليفه بالتدقيق ان يحصل على معرفة أولية بالقطاع الاقتصادي الذي تنتمي اليه المنشأة محل التدقيق، وكذلك بالإدارة والمالكين وكيفية عمل المنشأة محل التدقيق والنظر بإمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لتنفيذ عملية التدقيق" وفي بداية التكليف يمكن لمدقق الحسابات ان يحصل على المعلومات الاكثر تفصيلاً ليتمكن من التعرف على نشاط المنشأة، ومن خلال استمرار المدقق بتنفيذ عملية التدقيق تزداد المعلومات ويقوم المدقق بتقييم هذه المعلومات وتجديدها، وربط نتائج المعرفة التي حصل عليها بأدلة الاثبات (عبداللطيف، ٢٠٢٠، ٤٩)، وبينت الفقرة الثامنة من هذا المعيار بأن المدقق يحصل على المعرفة الخاصة بالمنشأة محل التدقيق من عدة مصادر هي: (الكاوري، ٢٠١٧: ٣٣-٣٤)

• الخبرة المتراكمة لدى المدقق نتيجة عمله بنفس القطاع لفترة طويلة.

• توجيه الاستفسارات والتشاور مع مدراء الاقسام في المنشأة محل التدقيق.

• الاطلاع على تقارير التدقيق الداخلي ومناقشة هذه التقارير مع قسم الرقابة والتدقيق الداخلي في المنشأة محل التدقيق.

• الاطلاع على تقرير المدقق السابق وكذلك الاتصال به لمعرفة القضايا الهامة والتي يجهلها المدقق الحالي.

• الزيارات الميدانية للمنشأة محل التدقيق والتعرف على طبيعة العمل.

• القوانين والتعليمات والانظمة التي لها علاقة بالمنشأة.

ثانياً: مفهوم وأهمية سمعة وشهرة مكتب التدقيق وأهم العوامل المؤثرة في تكوينها

١. مفهوم سمعة وشهرة مكتب التدقيق

يقصد بسمعة وشهرة المكتب رواج وتداول اسم المكتب بين العملاء على ان انه يقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة وانه يمتلك مدققين من ذوي الخبرة والكفاءة العالية، وبينت العديد من الدراسات الى وجود علاقة طردية بين سمعة وشهرة مكتب التدقيق وبين جودة التدقيق حيث أن المكاتب المشهورة تمتاز بانها تمتلك موارد بشرية مؤهلة علمياً واكاديمياً ولها خبرات كبيرة لذلك تقدم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة لذلك تجذب عملاء كثر وتكون إيراداتها المالية كبيرة وهي لا تخضع لضغوطات ورغبات الادارة من حيث الاتعاب التي تحصل عليها لذلك يحكم الزبائن على جودة العمل من

خلال السمعة والشهرة لمكاتب التدقيق، لذلك تحاول مكاتب التدقيق الصغيرة ولغرض جذب الزبائن ان ترتبط بالمكاتب العالمية المشهورة (سعود واخرون، ٢٠٢٠: ٤٦). وبعض الدراسات صنفت مكاتب التدقيق حسب السمعة والشهرة حيث تم تصنيف أربع شركات تدقيق عالمية مشهورة باختصاص التدقيق هي: (ديلويت وارنست اند يونج، وبراييس ووتر هاوس كوبرز، وكلايفيلد)، وتقوم هذه الشركات بتدقيق بيانات الشركات العملاقة (العطاونة، ٢٠١٦: ٢٩).

وبينت دراسة (توفيق، ٢٠١٥) بأنه تسعى مكاتب وشركات التدقيق الى تحقيق السمعة والشهرة داخل سوق خدمات التدقيق لكي تزيد من عدد زبائنها، وقد تم تعريف سمعة وشهرة شركة التدقيق بأنها احد الاصول غير ملموسة لشركة التدقيق والتي تتغير مع مرور الوقت ولكنها تتمتع باستقرار نسبي وهي تعكس الاستثمارات التراكمية لشركة التدقيق، وتحقق من خلال جودة التدقيق العالية التي تقدمها الشركة وذلك لتوفر مجموعة من المكونات الأساسية التي تتميز بها شركة التدقيق، اذ أن سمعة شركة التدقيق تكتسب من خلال الخبرة المهنية والالتزام بأخلاقيات المهنة مما يعطي مؤثر لأصحاب المصلحة عن جودة التدقيق (توفيق، ٢٠١٥: ٧٦).

ومما سبق يستنتج الباحثين أن السمعة تعني التداول المستمر لاسم المكتب في سوق المهنة حيث تكتسب هذه السمعة من خلال العمل على تقديم أفضل الخدمات التدقيقية، وتعتبر من الأصول المعنوية التي يمكن ان تتحقق عن طريق تضافر العديد من العوامل المتمثلة بـ(الالتزام بالمعايير المهنية وسلوك وآداب مهنة التدقيق، الخبرة والمعرفة بنشاط الزبون، الارتباط بأحد مكاتب التدقيق العالمية، قلة الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب، الاتصالات الجيدة بين أعضاء المكتب والزبائن).

## ٢. العوامل المؤثرة في تكوين سمعة وشهرة مكاتب التدقيق

ويتم تكوين سمعة وشهرة المكتب من خلال عدة عوامل هي (المصدر، ٢٠١٣: ٤٩)

١. الالتزام بتطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني.
٢. فترة عمل مكاتب التدقيق حيث أن كلما طالت فترة عمل المكتب كلما ازدادت الخبرة لدى العاملين وبالتالي سينعكس ايجاباً على جودة الخدمات التدقيقية.
٣. قلة أو انعدام الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب: حيث كلما نقل الدعاوي القضائية المرفوعة ضد المكتب كلما ازدادت شهرة وسمعة المكتب.
٤. وجود نظام للرقابة على جودة عمل المكتب: حيث أن وجود هذا النظام يساهم في تحديد وتشخيص الجوانب السلبية والعمل على القضاء عليها وتقوية الجوانب الايجابية في العمل.
٥. التخصص المهني: حيث أن تخصص مكتب التدقيق بقطاع معين او صناعة معينة تكسبه خبره مهنية بهذا القطاع وبالتالي يكون المدقق قادر على تقديم أفضل الخدمات التدقيقه.

ثالثاً: العلاقة بين التخصص المهني لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق

يعتبر التخصص المهني احد الاتجاهات الحديثة التي ساهمت بشكل كبير في الارتقاء بخدمات التدقيق وجذب المزيد من العملاء بالاضافة الى حصول المكتب على الحصة السوقية الأكبر، اضافةً ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يساهم في التمييز بين المكاتب في ظل التنافس الشديد بسوق المهنة، لذلك يزداد حجم المكتب نتيجة تخصصه بقطاع

معين وهذا يكسب المكتب خبرة كبيرة تسهم في تقديم خدمات تدقيقية ذات كفاءة عالية وبالتالي تزداد سمعة وشهرة مكتب التدقيق وهذا ما توصلت اليه دراسة (مجد، ٢٠١٨) حيث بينت الدراسة ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق لها تأثير ايجابي كبير على كفاءة ونتيجة عملية التدقيق، حيث ان مكتب التدقيق عندما يتخصص بقطاع او مهنة معينة يزداد حجم المكتب وهذا يؤدي الى زيادة عدد المدققين الذين يعملون في هذا المكتب، بالإضافة الى ازدياد عدد الانشطة التي تؤديها هذه المكاتب تكون لديها قدرة كبيرة على مواجهة التحديات، وتزداد شهرة وسمعة مكاتب التدقيق (مجد ، ٢٠١٨ : ٢١٨). كما ان طول فترة الارتباط بين المدقق والعمل تتحقق عن طريق تخصص مكاتب التدقيق بقطاع او مهنة معينة حيث ان اعتماد مكاتب التدقيق على التخصص المهني تؤدي الى طول فترة الارتباط بين مكتب التدقيق والعمل عن طريق تحسين كفاءة ومعرفة وخبرة العاملين بالمكتب بالإضافة الى تعزيز قدرة مكتب التدقيق على كشف التحريفات والاطع الجوهري، أي ان مكاتب التدقيق المتخصصة هي تمتلك خبرة كبيرة في القطاع الذي تتخصص فيه حيث ان المكاتب المتخصصة تمتاز بتقديم خدمات تدقيقية ذات كفاءة عالية وبجهد اقل نتيجة امتلاكها هذه الخبرات مقارنةً مع المكاتب غير المتخصصة وهذا يسهم في تعزيز سمعة وشهرة المكاتب المتخصصة. وبينت دراسات اخرى على اهمية التخصص المهني لمكاتب التدقيق في تحسين سمعة وشهرة مكاتب التدقيق حيث توصلت دراسة ( Blum, et al, ٢٠٢٠) ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يحسن من سمعة وشهرة مكتب التدقيق لان مكاتب التدقيق المتخصصة تقدم خدمات تدقيقه ذات جودة مميزة نتيجة الخبرات المتراكمة التي يكتسبها مكتب التدقيق من التخصص بقطاع او مهنة معينة وهذا يؤدي الى اضعاف ثقة الاطراف المستفيدة بالتقارير التي تقدمها مكاتب التدقيق مما يعزز في قدراتهم على اتخاذ القرارات الاستثمارية وبينت هذه الدراسة ايضاً ان السمعة هي عبارة عن مصداقية مكاتب التدقيق في الخدمات التي تقدمها فكلما قامت مكاتب التدقيق بتقديم خدمات تدقيقية تتسم بالمصداقية يكسبها ذلك سمعة وشهرة حسنة حيث ان المكاتب المتخصصة تمتاز خدماتها بالمصداقية نتيجة تراكم الخبرات والمعارف لديها (Blum, et al, ٢٠٢٠: ٧).

كذلك تؤكد دراسات عده أن التخصص المهني يكسب مكتب التدقيق السمعة الجيدة في النشاط الذي يتخصص به وذلك من خلال تقديمه للخدمات ذات الجودة العالية، أي أن مكاتب وشركات التدقيق المتخصصة تمتلك سمعة عالية تمكنها من زيادة حصتها السوقية، حيث تعتبر السمعة أساساً للتمييز عن بقية المنافسين في ظل تزايد حدة المنافسة، مما يؤكد ذلك على أن هنالك علاقة طردية بين التخصص المهني والسمعة التي تكتسبها مكاتب التدقيق، أي أن السمعة تعتبر من الأصول الغير ملموسة (المعنوية) تتغير مع مرور الزمن ولكنها تتميز باستقرار نسبي وتعكس الاستثمارات التراكمية للمكاتب وشركات التدقيق (الربيعي، ٢٠١٩ : ٣٦).

ومن خلال ماسبق استنتج الباحثين أن التخصص المهني يكسب مكاتب التدقيق السمعة الحسنة في النشاط الذي تتخصص به عن طريق تقديم أفضل الخدمات التدقيقية مما يؤدي الى إضعاف ثقة الأطراف المستفيدة بالتقارير التي تقدمها هذه المكاتب مما يساعدها ذلك على زيادة حصتها السوقية ويكسبها ارباحاً كبيرة، كما تعتبر السمعة اساساً للتمييز عن بقية المنافسين في ظل المنافسة الشديدة التي تشهدها سوق المهنة أي يمكن القول بان هنالك علاقة طردية بين التخصص المهني وسمعة وشهرة مكتب التدقيق.

### المبحث الثاني (الجانب العملي)

أولاً: مجتمع البحث

يتكون مجتمع البحث من مجموع مراقبي الحسابات المجازين بممارسة مهنة التدقيق في العراق حسب نشرة مراقبي الحسابات، اما عينة البحث فكانت ١٥٢، وبلغت الاستثمارات الموزعة ١٥٢ تم استرداد ١٤٠ استمارة وعند الفحص تبين ان ١٠ منها غير صالحة فتم استبعادها وبلغت الاستثمارات الصالحة ١٣٠ استمارة، ويبين الجدول رقم (١) عملية توزيع الاستثمارات وكالاتي:

الجدول (١) يبين الاستثمارات الموزعة والمستردة

| النسبة المئوية | عدد الاستثمارات | نوع الاستثمارة              |
|----------------|-----------------|-----------------------------|
| ٩٢.١ %         | ١٤٠             | استثمارات مستردة            |
| ٧.٩ %          | ١٢              | استثمارات غير مستردة        |
| ١٠٠ %          | ١٥٢             | <b>المجموع</b>              |
| ٩٣ %           | ١٣٠             | استثمارات صالحة للتحليل     |
| ٧ %            | ١٠              | استثمارات غير صالحة للتحليل |
| ١٠٠ %          | ١٤٠             | <b>المجموع</b>              |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين

ثانياً: اختبار صدق وثبات الاستبانة

تم قياس ثبات الاستبانة عن طريق استخدام (Cronbach's alpha) الفا كرونباخ لغرض معرفة ثبات الاستبانة، حيث تكون القيمة المعتمدة بين الصفر والواحد والقيم المقبولة احصائياً تمثل اكثر من (٠.٦٠) فأكثر، وتم احتساب معامل الالفا لكل العبارات كما موضح في الجدول رقم (٢) ادناه:

الجدول (٢) يبين معامل ألفا كرونباخ

| معامل ألفا كرونباخ | عدد العبارات |
|--------------------|--------------|
| .٨٨١               | ١٦           |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من الجدول (٢) ان قيمة معامل الالفا هي (٠.٨٨١) وهذه القيمة تعتبر مقبولة

ثالثاً: البيانات الديموغرافية

كانت نتائج التحليل الاحصائي للاستبانة الموزعة كالاتي

١. العنوان الوظيفي في المكتب وكانت نتائج التحليل كما موضح بالجدول رقم (٣) الاتي:

الجدول (٣) يبين العنوان الوظيفي لعينة البحث

| النسبة | العدد | العنوان الوظيفي   |
|--------|-------|-------------------|
| ١٣.١%  | ١٧    | مدقق رئيسي        |
| ١١.٥%  | ١٥    | مساعد مدقق        |
| ٥١.٥%  | ٦٧    | شريك في المكتب    |
| ٢٣.٨%  | ٣١    | مالك مكتب التدقيق |
| ١٠٠%   | ١٣٠   | المجموع           |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال الجدول اعلاه ان النسبة الاكبر من عينة البحث هي شريك في المكتب بعدد ٦٧ وبنسبة ٥١.٥%، ومالك المكتب بعدد ٣١ وبنسبة ٢٣.٨% ومدقق رئيسي بعدد ١٧ وبنسبة ١٣.١% من عينة البحث ومساعد مدقق بعدد ١٥ وبنسبة ١١.٥% من عينة البحث مما يعني ان عينة البحث تترك أهمية التخصص القطاعي لأعمال التدقيق. ٢. نوع القطاع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق، يبين الجدول رقم (٤) نوع القطاع الذي يمارس فيه المدقق مهنة التدقيق.

الجدول (٤) يبين نوع القطاع الذي يمارس فيه مهنة التدقيق

| المجموع | اخرى  | سياحة وفنادق | مصارف | شركات صناعية | شركات خدمية | شركات تجارية | التكرار |
|---------|-------|--------------|-------|--------------|-------------|--------------|---------|
| ١٣٠     | ١٥    | ١            | ٣٨    | ٧            | ٣           | ٦٦           |         |
| ١٠٠%    | ١١.٥% | ٠.٨%         | ٢٩.٢% | ٥.٤%         | ٢.٣%        | ٥٠.٨%        | النسبة  |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من الجدول (٤) ان اعلى نسبة كانت للعمل في الشركات التجارية حيث بلغت (٥٠.٨%) ويليهما بالمرتبة الثانية العمل في قطاع المصارف حيث بلغت (٢٩.٢%) وكانت اقل نسبة للعمل في قطاع السياحة والفنادق حيث بلغت النسبة (٠.٨%) من العينة المبحوثة.

رابعاً: الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة المبحوثة: يبين الجدول (٥) الوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات العينة المبحوثة:

الجدول (٥) يوضح نتائج اجابات افراد عينة البحث الخاصة بفقرات المتغير المستقل التخصص القطاعي

| ت | الفقرات   | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاهمية النسبية | ترتيب الاهمية | مستوى التقييم |
|---|---|---------------|-------------------|-----------------|---------------|---------------|
| ١ | ان التخصص المهني يساعد مكتب التدقيق على تشخيص الاحداث والمعاملات التي من الممكن ان يكون | ٤.٣٨٤٦        | ٠.٥٤٨٢١           | ٨٧.٦٩٢          | ٨             | مرتفع         |

| رقم | البيان   | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاهمية النسبية | ترتيب الأهمية | مستوى التقييم |
|-----|--|-----------------|-------------------|-----------------|---------------|---------------|
| ٢   | ان التخصص المهني يكسب مكاتب التدقيق الحصة السوقية الأكبر في المنافسة المتزايدة التي تشهدها سوق المهنة.                             | ٤.٥٦٩٢          | ٠.٥١٢٤٦           | ٩١.٣٨٤%         | ١             | مرتفع جداً    |
| ٣   | يساعد التخصص المهني مكاتب التدقيق على تخطيط عملية التدقيق ومواجهة المشاكل التي من الممكن ان تواجه المدقق اثناء تنفيذ عملية التدقيق | ٤.٥٤٦٢          | ٠.٥٢٩٩٠           | ٩٠.٩٢٤%         | ٢             | مرتفع جداً    |
| ٤   | يساعد التخصص المهني مدقق الحسابات على اتخاذ القرارات الملائمة  | ٤.٥٠٠٠          | ٠.٥٨٧٣٣           | ٩٠%             | ٤             | مرتفع جداً    |
| ٥   | يساعد التخصص المهني على تعزيز الخبرة المهنية للمدققين العاملين في قطاع او مهنة معينة   | ٤.٥١٥٤          | ٠.٦١٢٩٧           | ٩٠.٣٠٨%         | ٣             | مرتفع جداً    |
| ٦   | ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يعزز من امكانية مواجهة الضغوط التي قد يتعرض لها من العميل  | ٤.٣٧٦٩          | ٠.٧٠٧٢٨           | ٨٧.٥٣٨%         | ٩             | مرتفع         |
| ٧   | ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يدعم استقلاليتها وتزيد من قدرات العاملين مهنياً  | ٤.٤٣٠٨          | ٠.٥١٢٤٦           | ٨٨.٦١٦%         | ٦             | مرتفع جداً    |
| ٨   | ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يقلل خطر اقامة الدعاوى القضائية ضد مكتب التدقيق  | ٤.٣٤٦٢          | ٠.٦٦٧١٩           | ٨٦.٩٢٤%         | ١٠            | مرتفع         |
| ٩   | يعتبر التخصص الهني احد الاستراتيجيات المهمة للتمييز بين المكاتب المتخصصة وغير المتخصصة في ظل التنافس الشديد الذي تشهده سوق المهن   | ٤.٤٣٨٥          | ٠.٦٣٤٩٥           | ٨٨.٧٧%          | ٥             | مرتفع جداً    |
| ١٠  | ان التخصص المهني تكون لديه امكانيات وخبرات مهنية تفوق المدققين غير المتخصصين مهنياً  | ٤.٤٣٠٨          | ٠.٦٠٩٢١           | ٨٨.٦١٦%         | ٧             | مرتفع جداً    |
| ١١  | التخصص المهني ككل  | ٤.٤٥٣٨          | ٠.٣٧٠٨٧           | ٨٩.٠٧٦%         |               | مرتفع جداً    |

المصدر: الجدول من اعد الباحثون بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من نتائج الجدول ان الفقرة الثانية من الاستبيان والتي تنص "على ان التخصص المهني يكسب مكاتب التدقيق الحصة السوقية الأكبر في المنافسة المتزايدة التي تشهدها سوق المهنة" كانت بالمرتبة الاولى بوسط حسابي (٤.٥٦٩٢) وانحراف معياري (٠.٥١٢٤٦). مما يشر الى ان عينة البحث متفقة بشكل كبير وبنسبة (٩١.٣٨٤%) بخصوص هذه الفقرة اما الفقرة الثامنة والتي تنص على "ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق يقلل خطر اقامة الدعاوى القضائية ضد مكتب التدقيق" كانت بالمرتبة الاخيرة بوسط حسابي (٤.٣٤٦٢) وانحراف معياري (٠.٦٦٧١٩). مما يبين ان عينة البحث ايضاً متفقة وبشكل كبير عند مستوى اهمية (٨٦.٩٢٤%) ، اما اجمالياً فقد حقق المتغير المستقل التخصص المهني وسط حسابي بلغ مقداره (٤.٤٥٣٨) وانحراف معياري (٠.٣٧٠٨٧). واهمية نسبية بلغت (٨٩.٠٧٦%) ومستوى تقييم مرتفع جداً ، مما يبين اهمية الفقرات الخاصة بهذا المتغير واثرها الكبير على المتغير التابع المتمثل بسمعة وشهرة مكتب التدقيق بسبب اهمية التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق في اكتساب الحصة السوقية في ظل التنافس المتزايد الذي تشهده سوق مهنة التدقيق كما ان التخصص المهني يكسب العاملين في المكتب خبرة كبيرة في القطاع الذي يتخصص فيه وبالتالي يكتسب مكتب او شركة التدقيق سمعة وشهرة عالية ، كما ان التخصص المهني يعزز من قدرات المدقق مهنياً في مواجهة الضغوط التي تمارس ضده ، كما ان مكاتب وشركات التدقيق تمتاز بامتلاكها موظفين يمتلكون خبرات عالية مقارنة مع المكاتب وشركات التدقيق غير المتخصصة مهنياً.

الجدول (٦) يبين نتائج اجابات افراد عينة البحث الخاصة بالمتغير التابع سمعة وشهرة مكتب التدقيق

| ت | الفقرات | الوسط الحسابي | الانحراف المعياري | الاهمية النسبية | ترتيب الأهمية | مستوى التقييم |
|---|---------|---------------|-------------------|-----------------|---------------|---------------|
|---|---------|---------------|-------------------|-----------------|---------------|---------------|

|   |   |        |       |         |   |            |
|---|---|--------|-------|---------|---|------------|
| ١ | يكتسب مدقق الحسابات السمعة والشهرة الحسنة من خلال استقلالية مكتب التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق وعند التنفيذ لعملية التدقيق                               | ٤.٤٦١٥ | ٥٨٦٠٦ | ٨٩.٢٣%  | ٢ | مرتفع جداً |
| ٢ | يكتسب مكتب التدقيق السمعة والشهرة الحسنة من خلال عدم او قلة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب التدقيق   | ٤.٣٨٤٦ | ٦٦٣٣٨ | ٨٧.٦٩٢% | ٥ | مرتفع جداً |
| ٣ | ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تجعل المكتب اكثر حرصاً على تنفيذ اعمال التدقيق باعلى جودة ممكنة من خلال الاشراف على الاعمال التي ينفذها المساعدون للحفاظ على سمعته | ٤.٤٣٨٥ | ٥٥٦٩٠ | ٨٨.٧٧%  | ٣ | مرتفع جداً |
| ٤ | ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تجعل المكتب أكثر حرصاً على ان يتصرف بطريقة للحفاظ على هذه السمعة وان يمتنع عن اي اسلوب يسئ لسمعة وشهرة المكتب                      | ٤.٤٣٠٨ | ٥٤١٨٧ | ٨٨.٦١٦% | ٤ | مرتفع جداً |
| ٥ | ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تسهم في تدعيم ثقة الاطراف المستفيدة بالبيانات المالية .  | ٤.٣٨٤٦ | ٥٧٥٨٠ | ٨٧.٦٩٢% | ٦ | مرتفع      |
| ٦ | ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تكتسب عن طريق التخصص المهني مما يؤدي الى جذب مزيد من العملاء   | ٤.٩٩٧٩ | ٤٩٩٧٩ | ٩٩.٩٥٨% | ١ | مرتفع جداً |
|   | سمعة وشهرة مكتب التدقيق ككل   | ٤.٤٢٥٦ | ٤١٣٠٠ | ٨٨.٥١٢% |   | مرتفع جداً |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss

يتضح من خلال الجدول ان الفقرة السادسة المتمثلة "ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تكتسب عن طريق التخصص المهني مما يؤدي الى جذب مزيد من العملاء" كانت في المرتبة الاولى بوسط حسابي بلغ مقداره (٤.٩٩٧٩) وانحراف معياري بلغ (٤.٩٩٧٩). مما يبين ان عينة البحث متفقة وبشكل كبير وبنسبة (٩٩.٩٥٨%) بخصوص تلك الفقرة اما الفقرة الخامسة والتي تنص على "ان سمعة وشهرة مكتب التدقيق تسهم في تدعيم ثقة الاطراف المستفيدة بالبيانات المالية" جاءت بالمرتبة الاخيرة بوسط حسابي (٤.٣٨٤٦) وانحراف معياري بلغ (٥.٧٥٨٠). مما يبين ان هناك اتفاق بين عينة الدراسة وبمستوى اهمية بلغ (٨٧.٦٩٢%) اما المتغير التابع ككل فقد حقق المتغير وسط حسابي بلغ (٤.٤٢٥٦) وانحراف معياري (٤.١٣٠٠). واهمية نسبية بلغت (٨٨.٥١٢%) ومستوى مرتفع جداً، مما يؤكد اهمية فقرات هذا المتغير حيث ان مكاتب التدقيق تكتسب السمعة والشهرة الحسنة من خلال استقلالية مكاتب التدقيق ، ومن خلال التخصص المهني حيث ان مكاتب التدقيق المتخصصة مهنياً تمتاز بأنها تمتلك مدققين يمتلكون خبرة عالية نتيجة التخصص في قطاع معين وبالتالي تقدم خدمات ذات جودة مميزة، وتسعى مكاتب التدقيق للحفاظ على سمعتها وشهرتها عن طريق الابتعاد عن اي اسلوب يسئ الى سمعة وشهرة المكتب.

#### خامساً: اختبار فرضيات البحث

سيتم اختبار فرضيات البحث عن طريق ايجاد معامل الارتباط والجدول (٧) التالي يبين قيم الارتباطات بين المتغيرات

الجدول (٧) يوضح معامل الارتباط بين متغيرات البحث

| المتغير التابع | الارتباط والدلالة | الكفاءة العلمية والمهنية | الخبرة المهنية | والمعرفة | التخصص المهني ككل |
|----------------|-------------------|--------------------------|----------------|----------|-------------------|
|----------------|-------------------|--------------------------|----------------|----------|-------------------|

|        |        |        |             |                         |
|--------|--------|--------|-------------|-------------------------|
| .٦٤٢** | .٦٣٨** | .٥٤٨** |             | سمعة وشهرة مكتب التدقيق |
| ٠.٠٠٠٠ | ٠.٠٠٠٠ | ٠.٠٠٠٠ | الدالة sing |                         |
| ١٣٠    | ١٣٠    | ١٣٠    | N           |                         |

المصدر: الجدول من اعداد الباحثين بالاعتماد على نتائج spss، (\*\* تعني ان معنوية علاقة الارتباط بين المتغيرين عند مستوى (٠.٠١)

يلاحظ من الجدول ان جميع الارتباطات هي ذات دلالة معنوية حيث بلغت (٠.٠٠٠٠) وبمستوى دلالة اقل (٠.٠١) وكانت قوة العلاقة بين الخبرة والمعرفة المهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق (٠.٦٣٨) وهي بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠) وهي تشير الى ان علاقة الارتباط بين المتغيرين ايجابية حيث ان التخصص المهني لمكاتب التدقيق تسهم في تدعيم الخبرة والمعرفة المهنية للعاملين مما يؤدي الى انجاز اعمال التدقيق بجودة مميزة وبالتالي تعزز من سمعة وشهرة مكتب التدقيق وهذه السمعة والشهرة تجذب المزيد من العملاء ، وتؤكد هذه النتيجة خطأ الفرضية الفرعية الثانية بصيغة النفي والتي تنص على " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الخبرة والمعرفة المهنية لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق" وقبول الفرضية البديلة التي تؤكد وجود علاقة ارتباط ايجابية بين الخبرة والمعرفة المهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق. وكانت قوة العلاقة بين الكفاءة العلمية والمهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق (٠.٥٤٨) وهي بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠) مما تشير الى ان العلاقة ايجابية بين الكفاءة العلمية والمهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق حيث ان التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق تسهم في تطوير الكفاءة العلمية والمهنية لان التخصص في قطاع معين يعزز الكفاءة العلمية والمهنية لموظفي المكتب وتؤكد هذه النتيجة خطأ الفرضية الفرعية الثانية بصيغة النفي والتي نصت على " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين الكفاءة العلمية والمهنية لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق" وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين الكفاءة العلمية والمهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق ، كما يلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان قوة العلاقة بين التخصص المهني وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق كانت (٠.٦٤٢) وهي بمستوى معنوية (٠.٠٠٠٠) مما تشير ان العلاقة ايجابية بين المتغيرين حيث يسهم التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق في تعزيز سمعة وشهرة مكاتب التدقيق لان التخصص يدعم الخبرات المهنية والعملية للعاملين وبالتالي يقدمون خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة تؤدي الى جذب المزيد من العملاء . وتؤكد هذه النتيجة خطأ الفرضية بالنفي والتي تنص على " لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص المهني لمدقق الحسابات وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق" وقبول الفرضية البديلة ونستنتج ان هناك علاقة ارتباط ايجابية بين التخصص المهني وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق، ومن خلال ما تقدم يرى الباحثون ان التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق تعتبر من الاستراتيجيات المهمة التي تسهم في تعزيز سمعة وشهرة مكاتب وشركات التدقيق ، لان التخصص في مهنة او قطاع معين يولد خبرات مهنية للعاملين في المكتب تميزهم عن غيرهم من المكاتب والشركات غير المتخصصة كما ان مكاتب وشركات التدقيق المتخصصة تمتاز بتقديم خدمات تدقيقية ذات جودة مميزة مما يجعلها تجذب اكثر عدد من الزبائن بسبب السمعة والشهرة العالية التي تتصف بها.

الاستنتاجات والتوصيات



## أولاً: الاستنتاجات

توصل الباحثون الى مجموعة من الاستنتاجات وهي:

١. للتخصص المهني منافع كبيرة يمكن ان يستغلها مدقق الحسابات إذا اراد ان يتخصص مهنيًا فالتخصص يسهم في تحسين جودة قرارات المدقق بتخطيط عملية التدقيق، وكذلك يزيد من درجة دقة تقدير المخاطر، وايضاً يسهم في زيادة درجة قدرته على كشف الاخطاء والتحريفات نتيجة الخبرة والمعرفة الواسعة التي اكتسبها من التخصص
٢. اثبتت الدراسة وجود علاقة ارتباط ايجابية بين الكفاءة العلمية والمهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط بينهم (٥٤٨٠) مما يدل على ان التخصص المهني يسهم في تعزيز الكفاءة العلمية والمهنية لمكاتب وشركات التدقيق وبالتالي تعزز سمعة وشهرة مكتب التدقيق.
٣. اثبتت الدراسة وجود علاقة ارتباط ايجابية بين الخبرة والمعرفة المهنية وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط بينهم (٦٣٨) مما يدل على ان التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق يكسب مكاتب وشركات التدقيق خبرة ومعرفة مهنية كبيرة تسهم بانجاز اعمال التدقيق بجودة مميزة مما يعزز من سمعة وشهرة مكتب التدقيق.
٤. اثبتت الدراسة وجود علاقة ارتباط ايجابية بين التخصص المهني وبين سمعة وشهرة مكتب التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (٦٤٢) وهذا يدل على ان التخصص المهني لمكاتب وشركات التدقيق يكسب العاملين المكتب خبرة ومعرفة كبيرة بالقطاع الذي يتخصص فيه وبالتالي يتمكنون من انجاز اعمال التدقيق بكفاءة عالية ويكتسب المكتب سمعة وشهرة عالية نتيجة هذا التخصص والذي بدوره ينعكس على كثرة جذب الزبائن لمكاتب وشركات التدقيق المتخصصة.

## ثانياً: التوصيات

من خلال ما تم ذكره من استنتاجات، يوصي الباحثون بمجموعة من التوصيات وهي:

١. يوصي الباحثون شركات ومكاتب التدقيق بوضع دليل لتنظيم اعمالهم حسب التخصص المهني من اجل تحسين جودة الخدمات المقدمة للزبائن.
٢. ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق بتنفيذ الاعمال حسب استراتيجية التخصص المهني باعتبارها من الاستراتيجيات الحديثة للارتقاء بمهنة التدقيق.
٣. ضرورة قيام مكاتب وشركات التدقيق ذات السمعة والشهرة الحسنة بالحفاظ على هذه السمعة وعدم التفریط بها من خلال اجراءات التدقيق المتبعة.
٤. ضرورة قيام نقابة المحاسبين والمدققين بتقسيم العمل بين مكاتب وشركات التدقيق حسب التخصص لكل مكتب او شركة.

## المصادر

١. الكاوري، قحطان طالب حمود (٢٠١٧) التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق، دراسة تطبيقية على عينة من مراقبي الحسابات في العراق، رسالة ماجستير، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة القادسية.
٢. المقطري، معاذ طاهر صالح (٢٠١١) أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد ٢٧، العدد الرابع.
٣. شلا، محمد نزار (٢٠١٥) أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكاليف أداء عملية المراجعة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
٤. توفيق، عمر اقبال، (٢٠١٥) "دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد ١٠٤، جامعة العلوم التطبيقية، الأردن.
٥. عبد اللطيف، محمد ناظم، (٢٠٢٠)، "تأثير التخصص القطاعي للمدقق في دعم اليات حوكمة الشركات وانعكاسه في الحد من إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على عينة مختارة من الشركات او المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية"، رسالة المعهد العربي للمحاسبين القانونيين غير منشورة، الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، العراق.
٦. العطاونة، ربا سليمان سالم (٢٠١٦) العوامل المحددة لتركز سوق مهنة التدقيق الخارجي في الاردن وأثرها على جودة التقارير المالية، رسالة ماجستير، كلية الاعمال، جامعة الشرق الاوسط.
٧. النظيف، أبو بكر مبشر محمد (٢٠١٥) دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
٨. محمد، عمر السر الحسن، (٢٠١٨) أثر خصائص مكتب المراجعة في مستوى التخصص المهني للمراجع الخارجي للحكم على استمرارية المنشأة: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة السودانية"، المجلة العربية للإدارة، المجلد (٣٨)، العدد (٣).
٩. المصدر، مرشد عيد (٢٠١٣) أثر مخاطر التدقيق على جودة التدقيق، رسالة ماجستير ، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية.
١٠. سعود، عبد الرضا حسن ، حازم عبد عزيز الغريايوي، رائد فاضل حمد (٢٠٢٠) محددات جودة التدقيق وأثرها في أداء مدقق الحسابات الخارجي، مجلة كلية الكوت الجامعة للعلوم الانسانية، العدد ١ ، المجلد ١.
١١. البر، مصباح محمد يوسف ، احمد، موسى محمد (٢٠١٤) مؤشرات جودة تدقيق الحسابات ودورها في ترقية الاداء المهني، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد ١٧، العدد ١ .
١٢. الربيعي، حسين فخري سلمان جعفر، (٢٠١٩)، "تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في الكشف عن الاحتيال في القوائم المالية" رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

١٣. خلاط، صالح ميلود (٢٠١٧) أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، مجلة جامعة صيراته العلمية، العدد الرابع.
١٤. سالم، عبدالله جاسم محمد (٢٠٢٢) أثر التخصص الصناعي لمصدق الحسابات على جودة عملية المراجعة كأحد متطلبات التنمية المستدامة، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية، المجلد الثالث عشر، العدد الثاني.
١٥. عبدالعزيز، جعفر عثمان الشريف (٢٠١٦) مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد ١٧، العدد ١.
١٦. عوض، أمال محمد، (٢٠٠٦) "دراسة واختبار أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (٤٣)، العدد (٢).

#### المصادر الاجنبية

١. Aronmwan, EJ, Ashafoke, TO, & Mgbame, CO (٢٠١٣). Audit firm reputation and audit quality. *European Journal of Business and Management*, ٥(٧), ٦٦-٧٥.
٢. Elaoud, A., & Jarboui, A. (٢٠١٧). Auditor specialization, accounting information quality and investment efficiency. *Research in International Business and Finance*, ٤٢, ٦١٦-٦٢٩.
٣. Hegazy, Mohamed Hegazy , Ahmed Al Sabagh, Rasha Hamday (٢٠١٥) The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management And Quality of Audit Work, *Journal of Accounting And Finance* , vol ١٥(٤) ١٤٣-١٦٤.
٤. Verleyen, I, & De Beeld , I. (٢٠١١) International consistency of Auditor specialization. *International Journal of Auditing* , ١٥(٣) ٢٧٥- ٢٨٧.
٥. Balsam,S.,Krishan,J..& Yang , J,S(٢٠٠٣) Auditor industry Specialization and earnings Quality . *Auditing : A Journal of practice, Theory* , ٢٢,(٢) , ١-٤٦.
٦. Blum, E. S., Hatfield, R. C., & Houston, R. W. (٢٠٢٠). The Effect of Staff Auditor Reputation on Behavior Related to Audit Quality.
٧. Kurniasih, I, & Kiswanto, K. (٢٠١٩). The effect of industrial specialization auditors and audit committee expertise on audit quality. *Accounting Analysis Journal*, ٨(٢), ١١٨-١٢٦.