مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية

اسم المقال: أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية
اسم الكاتب: د. نواف فخر، محمد شلا
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/4708
تاريخ الاسترداد: 2026/11/03 17:04 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة تشرين – سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية – ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (3) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (3) 2015

أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية

(دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية)

الدكتور نواف فخر•
محمد شلا••

(تاريخ الإيداع 11 / 12 / 2014. قُبِل للنشر في 28 / 6 / 2015)

□ ملخّص □

أسفرت المستجدات العالمية في شتى الميادين وانتشار ظاهرة العولمة إلى مطالبة المهتمين بشؤون مهنة التدقيق في الحسابات بضرورة حصولهم على المعرفة المتخصصة بقطاع صناعي معين أساسا لمزاولتهم العمل المهني، وذلك لتحقيق الهدف الأساسي من عملية التدقيق وهو إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية، التي تعتبر المرجع الأساس لمتخذي القرارات الاستثمارية وكافة الأطراف ذات المصالح.

وتمثلت مشكلة البحث في الإجابة عن تساؤلين هما: ما هي الأهمية المتوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة؟، وهل تسهم تلك المعرفة في تعزيز دقة التقارير المالية؟ وللإجابة عن هذين التساؤلين تم التعريف بمفهوم المعرفة المتخصصة، وأهمية امتلاكها وارتباطها بعمل مدقق الحسابات، بالإضافة لدورها في تعزيز مصداقية التقارير المالية، فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية شملت عينة من مدققي الحسابات المزاولين في الجمهورية العربية السورية. وجاءت نتائج الدراسة النظرية والميدانية لتشير إلى أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة، ودورها في إضفاء المصداقية على التقارير المالية الخاضعة للتدقيق.

الكلمات المفتاحية: مدقق الحسابات، المعرفة المتخصصة، إدارة الأرباح، مصداقية التقارير المالية.

•أستاذ ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.
••ماجستير ، قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (37) العدد (3) 2015
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (37) No. (3) 2015

Importance of Acquiring The Auditor to The Specialized knowledge in Enhancing The Credibility of Financial Reports (A Field study on auditing in the Syrian Arab Republic)

Dr. Nawaf Fakher*
Mohammed Shalla**

(Received 11 / 12 / 2014. Accepted 28 / 6 / 2015)

□ ABSTRACT □

Due to expansion of globalization and innovations in different fields of modern world, it became obliging for those interested in the profession of auditing to acquire specialized skill of a specific industrial sector prior to practicing their profession in order to realize the basic target of auditing process which is to cast credibility on financial information included in the financial lists which are the basic reference to those interested in investment decision making and other related parties.

Research problem calls to answer two inquiries which are:

- What is the importance for the auditor to prossessing specialized knowledge?
- Will this serve to increase accuracy of financial reports?

In order to answer these two questions became vital to emphasize the role of prossessing specialized experience which became necessary to the work of the auditor, and to confirm credibility of financial reports.

We performed a field study that covered a sample of auditors practicing in Syria and the results of the field and theoretical studies confirm the need for the auditor to possess experience which is highly important in the degree of credibility of the audited financial reports.

Key words: auditor, specialized experience, profits management, credibility of the audited financial reports

***Professor of AccountingDepartment, Faculty of Economics, University of Damascus, Damascus, Syria.**
****Master ofAccounting Department, Faculty of Economics, University of Damascus, Damascus, Syria.**

مقدمة:

يعدّ عمل مدقق الحسابات الركيزة الأساسية التي يستند إليها في تحديد مدى ملاءمة المعلومات المحاسبية وموثوقيتها المتضمنة للقوائم المالية المنشورة من قبل الأطراف التي تستخدمها، وخاصة الأطراف الخارجية، على اعتبار أن مثل تلك المعلومات تمثل القاعدة المتينة التي يبنى عليها في اتخاذ قراراتهم، لذا ينظر لدور مدقق الحسابات في هذا السياق على أنه مكمّل لدور الإدارة في عملية التقرير المالي، نتيجة لتأثر مصداقية تلك القوائم بالنسبة إلى الأطراف المستخدمة لمعلوماتها بالدور الذي يضطلع به مدقق الحسابات، مما يحتم على هذا المدقق العمل بكفاءة مهنية ملائمة، تتطلبها حالة إضفاء المصداقيةعلى القوائم المالية محل التدقيق.

ومع تعاظم دور مدقق الحسابات في الآونة الأخيرة من ناحية ضرورة الكشف عن حالات الغش والتلاعب بالقوائم المالية، وبوجه خاص عقب الفضائح المالية التي حدثت، وما تبعها من انهيارات مالية، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال، وتوجيه أصابع الاتهام إلى إحدى شركات التدقيق العالمية بتحميلها مسؤولية التستر على وقائع الفساد المالي واعتماد قوائم مالية مضللة منطوية على غش واحتيال مالي، أصبح معها مدقق الحسابات مطالباً بضرورة أخذ موقف الشك المهني باحتمال وجود غش أو احتيال مالي في الاعتبار عند القيام بتدقيق القوائم المالية في خطوة تهدف لتعزيز دور مهنة التدقيق في استعادة الثقة بالقوائم المالية وتعظيم مصداقية المعلومات المحاسبية المنشورة.

مقابل ذلك كان لا بد لمدقق الحسابات من تطوير قدراته المهنية على اكتشاف مواطن ارتكاب الغش والاحتيال المالي، فكان امتلاك المعرفة المهنية المتخصصة في مجال قطاع صناعي معين إحدى أبرز الوسائل في سبيل الارتقاء بمستوى الإدراك والإلمام بطبيعة الأنشطة وعملياتها التشغيلية لمنشآت الأعمال محل التدقيق، إذ يكون مستوى الإدراك قريبا إلى حد ما من مستوى فهم العاملين المتخصصين داخل تلك المنشآت، الأمر الذي ينعكس بمجمله إيجابا على كفاءة مدقق الحسابات في تقديمه لخدماته المهنية.

مشكلة البحث:

ينظر إلى المنشآت الصناعية للعملاء طالبي خدمات التدقيق بأنها مستقلة عن بعضها بعضا، وأن لكل صناعة عواملها التي تميزها عن الصناعات الأخرى. من هذه العوامل كثافة رأس المال، وحجم وطبيعة الأصول الثابتة والمتداولة،و طبيعة النشاط وما يترتب علية من إيرادات ومصروفات، ومشاكل مالية واقتصادية. ومما لا شك فيه أن هذه العوامل تؤثر بصورة مباشرة على النظم المحاسبية وما تتضمنه من معايير للقياس والإفصاح.

بناءً على ذلك فإن احتفاظ مدقق الحسابات بنظام معلومات متكامل عن متطلبات التدقيق في صناعة معينة دون غيرها من الصناعات سوف يؤدي إلى تكوين معرفة متخصصة لديه في نظم محاسبية واحدة أو عدد محدد منها، الأمر الذي يحقق له تميزا عن نظرائه في مجال تلك الصناعة.و هنا تكمن مشكلة البحث في تحديد ما إذا كان امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في مجال قطاع صناعي معين يساعده على تنمية قدراته المهنية في مسعى لتعزيز موثوقية التقارير المالية محل التدقيق، ومن ثم فإن مشكلة البحث تتجلى في التساؤلين الآتيين:

1- هل يوجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين؟

2- هل تسهم معرفة مدقق الحسابات المتخصصة بقطاع صناعي معين في تعزيز مصداقية التقارير المالية؟

ويتفرع عن ذلك تساؤلين اثنين:

—هل هناك علاقة بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية؟

–هل هناك علاقة بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح والحد منها ؟

أهمية البحث وأهدافه :

يستمد البحث أهميته من حقيقة ارتباطه بمجال بحثي على قدر كبير من الأهمية المهنية، وهو اكتساب مدقق الحسابات المعرفة المتخصصة بقطاع صناعي معين، ودورها الفاعل في الارتقاء بمستوى قدراته على القيام بالمهام المكلف بها، وإعطاء التقارير المالية، محل التدقيق، مزيداً من المصداقية. ويمثل موضوع البحث مادة للتكيف مع ما يشهده العالم من تغيرات اقتصادية واجتماعية وتكنولوجية، وتعقّد في الأنشطة التي تمارسها منشآت الأعمال واللوائح التنظيمية الناظمة لعملها، الذي يؤدي بمجمله إلى صعوبة إلمام مدقق الحسابات بكافة أمور الصناعات وعدم قدرته على مواجهة مشاكل التدقيق نتيجة لاختلاف أنواع تلك الصناعات وحجمها، مما يحتم عليه ضرورة تعميق معرفته بمجال نشاط معين يتخصص به.

كما ويهدف البحث بشكل عام إلى إبراز مدى أهمية امتلاك المعرفة المتخصصة من قبل مدقق الحسابات في تعزيز مصداقية التقارير المالية، وينبثق من هذا الهدف مجموعة من الأهداف الفرعية وهي:

- تحديد مفهوم وأهمية المعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين بالنسبة لمدقق الحسابات.
- بيان مدى أهمية المعرفة المتخصصة بالنسبة لعمل مدقق الحسابات بشكل عام، وفي تعزيزها لموثوقية التقارير المالية بشكل خاص.

فرضيات البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه يمكن صياغة الفروض الآتية:

1- يوجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين.

2- تسهم معرفة مدقق الحسابات المتخصصة بقطاع صناعي معين في تعزيز مصداقية التقارير المالية. ويتفرع منها فرضيتان فرعيتان:

–توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية.

–توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح والحد منها.

منهجية البحث:

إن المنهجية المتبعة هي منهجية وصفية تحليلية، تتجلى من خلال دراسة الإطار النظري بالاعتماد على المصادر والمراجع العلمية ذات الصلة بموضوع البحث،و القيام أيضا بدراسة ميدانية باستخدام قوائم استقصاء توجه إلى فئة المحاسبين القانونيين ممن يزاولون مهنة تدقيق الحسابات في المكاتب والشركات المهنية العاملة ضمن أراضي الجمهورية العربية السورية، ومنها يتم تحليل البيانات باستخدام برنامج الإحصاء Spss بهدف اختبار الفروض والحصول على النتائج وتقديم التوصيات الملائمة.

الدراسات السابقة:

ويتم تناولها من خلال تقسيمها إلى دراسات باللغة العربية وأخرى باللغة الانكليزية كما يلي:

أولاً: الدراسات العربية:

- **دراسة (بديع الدين ريشو 2008):**

هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي من المرجح أن يكون لها تأثير على قرار مدقق الحسابات بالتخصص في مجال قطاع صناعي معين من جانب، وتحديد ما إذا كانت تلك العوامل تؤدي إلى اختيار منشآت الأعمال لمدقق حسابات متخصص صناعيا من جانب آخر، وقد توصلت الدراسة إلى النتائج الآتية:

–تتطلب البيئة الحالية لمهنة التدقيق ضرورة أن يكون مدقق الحسابات متخصصاً، فقد أظهر رأي مجموعتي الدراسة وجود علاقة ايجابية بين تخصص مدقق الحسابات واحتمال التعاقد معه.

– هناك مجموعة من العوامل المؤثرة في قرار مدقق الحسابات بأن يكون متخصصا، وتختلف هذه العوامل من ناحية الأهمية النسبية على النحو الآتي: انخفاض مخاطر الدعاوى القضائية، وانخفاض مخاطر عدم التوافق مع العملاء، وزيادة دقة تقييم المخاطر المختلفة للتدقيق، وزيادة أتعاب التدقيق، وانخفاض احتمالات استقالة مدقق الحسابات.

–يتوافر لدى عملاء التدقيق بعض الأسباب لاختيار مدقق حسابات متخصص، وهي تختلف من ناحية الأهمية النسبية، إذ جاء في مقدمة تلك الأسباب ردة الفعل الايجابي لسوق الأوراق المالية، وجودة الإفصاح عن القوائم المالية، ودقة تقييم فرص ودوافع مؤشرات التلاعب، وزيادة دقة تقييم الأخطاء الفنية، وانخفاض مخاطر الدعاوى القضائية.

- **دراسة (سامح عبد الرزاق الحداد 2008):**

هدفت إلى تحليل إستراتيجية التخصص الصناعي لمكاتب التدقيق وتقييمها وبيان أثر ذلك على جودة الأداء المهني لخدمات التدقيق، وقد توصلت الدراسة النتائج الآتية:

–إن مدققي الحسابات المتخصصين في صناعة العميل يكون لديهم هياكل معرفة جيدة في الصناعة التي يتخصصون بها،كما يكون بمقدورهم اكتشاف الأخطاء والغش في القوائم المالية بالمقارنة مع غيرهم من أصحاب الخبرات القليلة.

–إن التخصص الصناعي لمدقق الحسابات يؤدي إلى رفع درجة الإفصاح عن القوائم المالية وإضافة الثقة والمصداقية عليها،و زيادة جودة عملية التدقيق.

–يزيد التخصص الصناعي من قدرة مدقق الحسابات على التحكم بمخاطر أعمال التدقيق عن طريق دراسة الجوانب الإدارية للعميل وتحليلها، ونزاهة الإدارة، والمنافسة في الصناعة.

- **دراسة (أحمد زكي متولي 2006):**

تناولت الدراسة وضع إطار فكري لشرح وتفسير التغيرات المؤثرة على قياس إستراتيجية التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في إدارة مهام عملية التدقيق، و توصلت إلى النتائج الآتية:

–يوجد تأثير فعال لتطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمدقق الحسابات من جانب تقوية سوق مهنة التدقيق في سبيل رفع كفاءة أداء مدقق الحسابات وتطوير الآليات المستخدمة في أداء عملية التدقيق.

–تم إثبات وجود علاقة تأثيرية مختلفة لدور التخصص الصناعي في تقييم المخاطر بأنواعها، وتأثيره على جودة عملية التدقيق وتطوير الخدمات التأكيدية.

–يسهم التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال والارتقاء بعملية التدقيق إلى الجودة المطلوبة، وتضييق فجوة التوقعات، وزيادة درجة الاعتماد على الخدمات المهنية من قبل كافة الأطراف المهتمة.

ثانياً: الدراسات الانكليزية:

- **دراسة (Simnett and Wright 2005):**

هدفت الدراسة إلى تحديد حجم المعرفة المطلوبة ليحقق مدقق الحسابات التخصص في صناعة معينة، والطريقة التي يتم من خلالها الوصول إلى هذه المعرفة، وأهم النتائج التي توصلت إليها ما يلي:

–إن اكتساب الخبرة في مجال واحد هي الطريقة الأكثر انتشارا للحصول على المعرفة المتخصصة في الصناعة.

–يتطلب من مدقق الحسابات الحصول على كثير من التدريب فيما يختص بعناصر المعرفة المتخصصة بالإضافة إلى تطوير أنظمة دعم الخبرات المرتبط بمهنة التدقيق.

- **دراسة (Carcello, & Nagy, 2004):**

عملت الدراسة على تحليل أثر التخصص في مهنة التدقيق في قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة متضمنة للاحتيال المالي، وأهم النتائج التي توصلت إليها ما يلي:

–وجود علاقة عكسية بين التخصص في مهنة التدقيق قيام منشآت الأعمال بإصدار قوائم مالية مضللة أو متضمنة احتيالا ماليا.

–تتميز العلاقة العكسية بين التخصص وإمكانية إصدار تقارير مالية مضللة بتزايد قوتها في حالة المنشآت الخاضعة للتدقيق من قبل شركات التدقيق الكبرى، عنها في حالة التدقيق من قبل شركات التدقيق الأخرى.

–إن احتمالات حدوث احتيال مالي في القوائم المالية لمنشآت الأعمال تقل في حالة تخصص مدقق الحسابات في نشاط العميل نفسه عما هو عليه في حالة عدم التخصص.

–يعتبر التخصص في مهنة التدقيق من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالا ماليا.

- **دراسة (Krishnan, 2003):**

هدفت الدراسة إلى معرفة أثر تخصص مكاتب التدقيق في إحدى المجالات الاقتصادية على درجة كفاءتها في اكتشاف قيام منشآت الأعمال بإتباع أساليب إدارة الأرباح والحيلولة دونها، و خلصت الدراسة إلي العديد من النتائج أهمها:

–إن المعرفة والخبرة الواسعة التي يمتلكها مدقق الحسابات من نتاج تخصصه تعتبر السبب الرئيسي في زيادة قدرته على اكتشاف إتباع أساليب إدارة الأرباح ومواجهتها.

–إن إدارات منشآت الأعمال التي تتجنب تطبيق أساليب إدارة الأرباح غالبا ما يقع اختيارها على أحد مدققي الحسابات المتخصصين في نشاطها الاقتصادي ذاته.

–يسهم امتلاك المعرفة المتخصصة في مهنة التدقيق في تحسين مصداقية المعلومات الواردة في التقارير المالية لمنشآت الأعمال.

▪ **دراسة (Owhoso, & John 2002):**

تناولت الدراسة فحص أثر تخصص مدققي الحسابات في اكتشافهم لأخطاء القوائم المالية، و اعتمدت الدراسة للوصول إلى النتائج على حالتي تدقيق افتراضيتين مشتملتين على مجموعة من الأخطاء المحاسبية، بعض هذه الأخطاء من الممكن تصنيفها على أنها أخطاء محاسبية متخصصة ذات ارتباط بطبيعة نشاط قطاع معين، في حين يمكن تصنيف بعضها الآخر على أنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع من دون الآخر.

وقد توصلت الدراسة إلى أن مدققي الحسابات المتخصصين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، ولكن عندما يقوم مدققو الحسابات المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم فإنهم يفقدون كثيرا من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيها.

وإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة هو اعتبارها الدراسة الأولى في البيئة السورية التي تناولت موضوع أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة، بالإضافة إلى تبيان الدور الذي تلعبه تلك المعرفة في تعزيز دقة التقارير المالية.

الإطار النظري للبحث:

1- مفهوم المعرفة المتخصصة:

يعود تاريخ الاهتمام بدراسة المعرفة المتخصصة إلى العام 1917، ومنذ ذلك التاريخ أصبحت مجال بحث واهتمام مشترك من قبل كل من الباحثين والمهنيين. وعلى الرغم من ذلك كان من الصعب تحديد تعريف دقيق ومقبول قبولا عاما لها في بادئ الأمر، ويرجع إلى عدم توفر نظرية لها تلقى قبولا على نطاق واسع، إلا أنها حددت بصفة عامة على أنها "تتطلب من الشخص الذي يسعى لامتلاكها أن يكون ماهراً ومؤهلاً، وأن تختلف طرق تفكيره عن طرق تفكير الأشخاص الآخرين"(ريشو، 2008،ص 163).

ولم يختلف ذلك كثيراً في مجال مهنة التدقيق، فمع التزايد المطرد في التعقيدات الاقتصادية وتمايز طبيعة نشاط القطاعات الصناعية عن بعضها البعض في البيئة المعاصرة، واحتفاظ كل صناعة بخصائص وعوامل خاصة تتميز بها عن غيرها من الصناعات الأخرى،إضافة إلى أن مهنة التدقيق تقوم أساسا على تقديم خدمات لتلك الصناعات،كل ذلك حتم على مدقق الحسابات ضرورة امتلاكه المعرفة المتخصصة تبعا لكل قطاع صناعي.

نتيجة لما سبق، كان لا بد من تعميق البحث في مسعى لوضع تعريف واضح ودقيق لمفهوم المعرفة المتخصصة لدى مدقق الحسابات. وقد ظهرت في الآونة الأخيرة عدة تعريفات تشير إلى أنها "تلك المعرفة المتأتية من امتلاك مساحة عريضة من المهارة والخبرة العمليتين في مجال معين" (صليب، 2003،ص 379)، وأنها "تلك المعرفة التي يكتسبها مدقق الحسابات نتيجة تدقيق عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة (Bonner&Lewes, 1990, p 2)، كما وعرّف مدققو الحسابات الذين يمتلكون تلك المعرفة بأنهم "أولئك الذين اكتسبوا تدريبا وخبرة شاملة في مجال صناعة معينة" (Solomon&Shields, 1999, p 191)، وأنهم "أولئك الذين يمتلكون معرفة شاملة بخصائص نشاط العميل، وأن هذه المعرفة تمكنهم من اكتشاف الأخطاء"(Maletta&Wright, 1996, p 72).

وبالنظر إلى مفاهيم المعرفة المتخصصة أعلاه يمكن القول بإن امتلاك مدقق الحسابات لها ستمكنه من الاضطلاع بشكل أوسع وأدق بطبيعة نشاط عملائه وخصائصهم، مما يعطيه قدرة أكبر على تقديم خدمات مميزة لهم تجعله قادراً على تلبية متطلباتهم المتنامية، الأمر الذي يحتم معه عدم مقدرة مدققي الحسابات الآخرين على منافسته في مجال تلك المعرفة.

2- أهمية امتلاك المعرفة المتخصصة:

تتمثل أهمية امتلاك المعرفة المتخصصة في مهنة التدقيق بما يلي:

أ -تمكّن المعرفة المتخصصة مدقق الحسابات من تكوين هيكل من المعرفة والخبرات الخاصة بصناعة معينة، يساعده على تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة(متولي، 2006، ص 176).

ب تتيح المعرفة المتخصصة الإلمام بطبيعة الأنشطة الخاصة وخصائصها بكل صناعة بناء على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات الصناعية المختلفة، وإذا ما توافرت هذه المعرفة المتخصصة بأعمال العميل من قبل مدقق الحسابات، فإن ذلك قد يخفض من احتمال استعانته بالخبراء لدرجة كبيرة في كثير من الحالات(المقطري، 2011، ص 415).

ت تعزز المعرفة المتخصصة من سمعة مدقق الحسابات بتقديمه لخدمات على مستوى عال من التأكيد، ما يرفع كفاءة أعمال التدقيق من ناحية، ويلبي احتياجات العملاء طالبي خدمات التدقيق بصورة متميزة من ناحية أخرى(Craswell& Francis& Taylor, 1995, p 302).

ث يعد اكتساب المعرفة المتخصصة أحد المحاور المهمة التي تهدف إلى تحقيق المزيد من دقة تقديرات مدقق الحسابات للمخاطر المختلفة المحيطة بعملية التدقيق، بما يسهم في زيادة جودة قراراته التخطيطيه، وانعكاس ذلك على مستوى الأداء المهني المقدم(لبيب، 2005،ص 105).

ج تسهم المعرفة المتخصصة في تنمية قدرات مدقق الحسابات في مواجهة حالات غش أو احتيال مالي واكتشافها والحيلولة دون وقوعها، أو إصدار تقارير مالية مضللة مبنية على أساس أساليب إدارة الأرباح، وذلك بسبب رصيد الخبرة لديه بخصائص الأخطاء ووسائل اكتشافها في الصناعة، مما يسهل مهمة مدقق الحسابات في فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة(Maletta&Wright, 1996, p 73).

3- ارتباط المعرفة المتخصصة بعمل مدقق الحسابات:

إن الهدف الأساسي لعملية التدقيق هو إصدار مدقق الحسابات تقرير مهني متضمن رأيه في مدى ملاءمة التقارير المالية محل التدقيق وعدالتها، من هنا تكمن مخاطر عملية التدقيق في إبداء مدقق الحسابات لرأي غير سليم عن تلك التقارير، بمعنى عدم قدرته على اكتشاف الأخطاء والتحريفات فيها. ولتجنب الآثار والانعكاسات السلبية الناتجة كان لزاماً على مدقق الحسابات البحث عن وسيلة تساعده في تقليل تلك المخاطر، فكان من أبرزها اكتساب المعرفة المتخصصة المرتبطة بنشاط عميل التدقيق، ليتمكن معها مدقق الحسابات من اكتساب المعلومات عن أنشطة العميل والاحتفاظ بها بطريقة أكفأ وأشمل مما يعطيه قدراً أكبر على اختيار أنسب طرق واستراتيجيات اتخاذ القرار المهني.

ولتحديد المجالات عمل مدقق الحسابات التي تحتاج إلى المعرفة المتخصصة،فإنه لا بد من تقسيم مهام عملية التدقيق إلى مجموعتين رئيسيتين(صليب، 2003، ص383):

المجموعة الأولى: وتتضمن العمليات الروتينية من إجراءات واختبارات يحددها مدقق الحسابات، وهذه العمليات لا يحتاج القيام بها إلى خبرة متخصصة، مع أنه لا يمكن إنكار أن توافر المعرفة المتخصصة بتلك العمليات سوف يؤدي إلى الإسراع بالقيام بها بالإضافة إلى دقة تنفيذها، وعادة ما يقوم بها مساعدو مدقق الحسابات.

المجموعة الثانية: وهي الأحكام التي يتخذها مدقق الحسابات في مختلف مراحل عملية التدقيق التي تقوده إلى إصدار رأيه المهني. وتعتبر هذه المجموعة ركيزة عملية التدقيق لاعتماد مدى ونوعية الإجراءات والاختبارات

والتحليلات التي تتكون منها المجموعة الأولى، لذلك يتطلب القيام بمهام هذه المجموعة توفر المهارة والخبرة المتخصصة لدى مدقق الحسابات.

ومما تقدم فإنه لا بد من التفريق بين المجموعتين، إذ إنه من الواضح أن القيام بمهام المجموعة الثانية بكفاءة عالية من قبل مدقق الحسابات سيتطلب منه الوصول إلى درجة عالية من المعرفة المتخصصة وأن تكون حصيلة تلك المعرفة مخزنة في ذاكرته لفترة طويلة الأجل، الأمر الذي يصل بمدقق الحسابات المختص إلى مستوى عال من الفاعلية في الحكم على الأحداث والمواقف والمشكلات التي تواجهه، ومعرفة أماكن الأخطاء ودلالتها وتكرارها وأهميتها النسبية.

4- دور المعرفة المتخصصة في تعزيز موثوقية التقارير المالية:

تتلخص احتياجات مستخدمي التقارير المالية في معرفة المحتوى الإخباري للتقارير المالية الصادرة عن منشآت الأعمال، فهم يتوقعون من مدقق الحسابات اكتشاف جميع الأخطاء والمخالفات وأساليب الاحتيال التي من الممكن حدوثها، وأن يقدم رأياً تأكيدياً بخلو التقارير المالية منها وعدمها، بالإضافة إلى إبلاغ السلطات المختصة عن التصرفات غير القانونية للعملاء والإفصاح عنها في حال وقوعها.

من هنا يبرز الدور المهم لامتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في مجال نشاط العميل وأثرها المباشر على قدراته المهنية من خلال:

أولاً: تحسين قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف أخطاء التقارير المالية:

تنقسم حالات الأخطاء المرتكبة بالتقارير المالية إلى أخطاء متعمدّة (الغش)،وأخرى غير متعمدة. وفقا لمعيار التدقيق الدولي رقم 240 عرّف الغش " بأنه فعل مقصود من قبل واحد أو أكثر من أفراد الإدارة أو ،أولئك المكلفون بالرقابة أو الموظفون أو أطراف ثالثة ينطوي عليها اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية"، أما مصطلح الخطأ فعرّف "بأنه عمل غير مقصود في البيانات ولكنة يؤثر على القوائم المالية " (المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2010، ص 159).

كما حدد المعيار رقم (99) من معايير التدقيق الأمريكية ثلاثة مواقف للغش تنتج قوائم مالية مضللة أطلق عليه مصطلح مثلث الغش وتتكون أضلاع هذا المثلث من المواقف التالية (American institute (of certified public accountants, 2002:

- توفر الحافز أو الضغط لارتكاب الغش.
- الفرصة أو الظرف لارتكاب الغش.
- تسويغ أو اتجاهات الغش المرتكب.

ولعلّ من أهم ما يميز أضلاع هذا المثلث وفقاً للمعيار هو ارتباطهم الوثيق بطبيعة الصناعة التي تمارسها المنشأة محل التدقيق، بمعنى أنه لوقوع التلاعب يلزم توفر حافز أو دافع لارتكابه، أو ضغوط تدفع بالفرد لارتكابه يكون ناتج عن تعرضه لتهديد على مستوى الاستقرار المالي أو الربحية كعدم القدرة على توليد التدفقات النقدية بسبب التغيرات في التكنولوجيا المستخدمة أو لتقادم المنتج، ولكي يتحول هذا الدافع إلى واقع لا بد من فرصة لتحقيقه، إذ توفر طبيعة الصناعة فرصا لإعداد قوائم مالية مضللة يمكن أن تنشأ من عمليات جوهرية لأطراف ذوي علاقة ليست في مسار العمليات العادية أو تتم في بيئات أخرى أو تم أداؤها عن طريق اتفاقيات دولية تختلف عن بيئة الأعمال والثقافة، والفرد

الذي يتوفر له الدافع والفرصة لارتكاب التلاعب يسعى دائما إلى إخفائه من خلال البحث عن وسيلة لتبريره كأن يتم التسويغ بالمبادئ المحاسبية التي تم اختيارها لتناسب طبيعة نشاط الصناعة(الصغير، 2008، ص 210-211).

لذلك يمكن القول إن طبيعة الصناعة وخصائصها التي ينشط فيها عمل التدقيق تلعب دوراً مهماً في إمكانية ارتكاب الأخطاء بنوعيها في القوائم المالية إلى الحد الذي قد يعجز مدقق الحسابات عن اكتشافها، ومن ثم يعتبر امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة ذا تأثير ايجابي محتمل في الارتقاء بقدرات مدقق الحسابات على دقة تقديره لمخاطر انطواء التقارير المالية على تضليل أو احتيال مالي، من خلال ما توفره تلك المعرفة من نموذج خاص يتضمن أساليب الغش والاحتيال المالي السائدة في قطاع التخصص، ومواطن حدوثها وإمكانية تغير مثل تلك الأساليب وسبل الكشف عنها(لبيب، 2005، ص 111).

وبالتالي فإن إلمام مدقق الحسابات بطبيعة نشاط منشأة العميل وخصائصها محل التدقيق ستسفر عن ارتفاع كفاءته المهنية في اكتشاف حالات الغش والتلاعب، ما سيمكن مستخدمي التقارير المالية من الحصول على قيمة إضافية متمثلة في حالة الاطمئنان السائدة لديه بأن تعاقد المنشآت مع مدقق حسابات يمتلك المعرفة المتخصصة ينذر بخلو التقارير المالية من التحريفات الجوهرية.

ثانياً: زيادة قدرة مدقق الحسابات في اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح والحد منها:

يقصد بمصطلح إدارة الأرباح بأنها "تلك الممارسات التي تتحقق عندما يقوم المديرون باستخدام الحكم الشخصي في إعداد القوائم المالية وإعادة هيكلة العمليات بهدف تعديل التقارير المالية، إما لتضليل المساهمين بشأن الأداء الاقتصادي للمنشأة، أو لإبرام تعاقدات تعتمد على الأرقام المحاسبية"(Healy&Wahlen, 1998, p 365-368).

وتتعدد صور ممارسات أساليب إدارة الأرباح، فمنها ما يكون على شكل ممارسة خاطئة في القياس المحاسبي؛ كالتلاعب في توقيت الاعتراف بالإيراد، أو تأجيل المصروفات، أو تسجيل إيرادات وهمية، أو حتى المغالاة في تقييم المخزون وتكوين المخصصات، ومنها ما يكون على شكل ممارسة خاطئة في التوصيل كعدم كفاية الإفصاح من قبل الإدارة أو التلاعب في إعلان نتائج الأعمال.

وهناك دافعان أساسيان لإتباع تلك الممارسات(عيسى، 2008، ص 16):

الدافع الأول: تحقيق منافع ذاتية للإدارة، وعندئذ يكون الدافع انتهازيا أو غير أخلاقي و يكون للإدارة تأثير جوهري على المركز الحقيقي للمنشأة، مما يؤدي إلى تضليل مستخدمي التقارير المالية.

الدافع الثاني: يتعلق بالتأثير على مستخدمي التقارير المالية عن طريق إظهار دخل للمنشأة بما يحقق التوازن بين العائد ودرجة المخاطرة، بهدف ضمان بقاء المنشأة واستمرارها في سوق المنافسة، وعندئذ يكون الدافع هو كفاءة المنشأة.

وترتبط ممارسة أساليب إدارة الأرباح من قبل الإدارة بخصائص نشاط المنشأة التي تشتمل على ما يلي(الصغير، 2008، ص 212-213):

- وجود متطلبات قانونية وتنظيمية يمكن أن تضعف الاستقرار المالي وربحية المنشأة.
- هبوط الصناعة مع فشل متزايد للمنشأة ووجود انخفاض جوهري في طلب المستهلكين.
- وجود تغييرات سريعة في الصناعة نتيجة التغير السريع في التكنولوجيا أو التقدم السريع.
- ارتفاع حدة المنافسة في السوق مع انخفاض هامش الربحية.

وللحد من ممارسة الإدارة لمثل تلك الأساليب فإنه لا بد من اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة، لما لها من أهمية في توفير فرصا متزايدة للإلمام بأساليب إدارة الأرباح الشائعة الاستخدام في القطاع الصناعي لتلك المعرفة،و يمكن لمدقق الحسابات حينئذ أن يتحرى عن الأساليب والاختبارات التي تتناسب وطبيعة الصناعة، وأن يحدد مدى الاختبارات التي يستخدمها في البنود المرجح أن تتعرض لمثل تلك الممارسات، ومن المتوقع أن ترتفع درجة الكفاءة المهنية لمدقق الحسابات من ناحية قدرته على اكتشاف حالات التلاعب الناشئة عن ممارسة أساليب إدارة الأرباح والحيلولة من دون وقوعها (لبيب، 2005، ص 115).

الدراسة الميدانية:

1- مجتمع وعينة البحث:

يتكون مجتمع البحث من مدققي الحسابات الممارسين في الجمهورية العربية السورية من محافظة دمشق، حيث بلغ عددهم حسب سجلات جمعية المحاسبين القانونيين (241)، وقد تم اختيار عينة ميسرة بلغت (59) مدققاً.

2- أداة جمع البيانات:

تم الحصول على البيانات اللازمة لإجراء دراستها من خلال تصميم استبانه (ملحق رقم 1) مخصصة لغرض اختبار الفروض وفي ضوء متغيرات الدراسة، وتم توزيعها على أفراد عينة البحث.

3- الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

تم تحليل البيانات التي تم جمعها من خلال الاستبيانات الموزعة باستخدام الأساليب الإحصائية الآتية:

- اختبار الثبات: لقياس مدى ثبات أداة القياس.
- حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدة ولجميع الأسئلة الخاصة بكل فرضية.
- اختبار T– test لاختبار فرضيات الدراسة.

4- اختبار ثبات أداة الدراسة:

الثبات هو مفهوم إحصائي نعتمد عليه في تحليلنا المنطقي للعلاقة الموجودة، ويرتبط الثبات بنتائج أداة القياس، واختيار طريقة الثبات مرتبط مباشرة بالهدف من الاستبانة، وهذا ما يجعلنا نقول إنّ الثبات هو شرط ضروري ولكن غير كاف، وللتأكد من ثبات أداة الدراسة قام الباحث باستخدام طريقة ألفا كرونباخ.

الجدول رقم (1) قيمة معامل ألفا كرونباخ

Cronbach's Alpha	N of Items
.907	16

نلاحظ من الجدول رقم (1) أن قيمة معامل ألفا كرونباخ0.907 بالنسبة لجميع العبارات مما يعني أن الاستبانة تتمتع بثبات جيد جداً وهي صالحة للحصول على البيانات الملائمة لهدف البحث.

5- تحليل خصائص عينة الدراسة:

تم استخدام الإحصاء الوصفي لاستخراج التكرارات والنسب المئوية لوصف عينة الدراسة، وتتلخص النتائج في الجداول الآتية:

أ- المؤهل العلمي:

الجدول رقم (2)توزع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	شهادة جامعية	45	76.3	76.3	76.3
	دبلوم دراسات عليا	6	10.2	10.2	86.4
	ماجستير	8	13.6	13.6	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

يبين الجدول رقم (2) أن عدد مدققي الحسابات ممن حصلوا على درجة الإجازة الجامعية قد بلغ (45) مدققاً بنسبة بلغت (76.3%) من إجمالي العينة، كما بلغ عدد مدققي الحسابات ممن حصلوا على درجة دبلوم دراسات عليا (6) مدققين بنسبة بلغت (10.2%) من إجمالي العينة، أما عدد مدققي الحسابات ممن حصلوا على درجة الماجستير فبلغ (8) مدققين بنسبة بلغت (13.6%) من إجمالي العينة، في حين لم نستطع الحصول على ردود من مدققي الحسابات ممن يحملون إجازة الدكتوراه، الأمر الذي يعني استبعاد تلك الفئة من التحليل رغم أهميتها من الناحية العلمية.

ب- التخصص العلمي:

الجدول رقم (3) توزع عينة الدراسة حسب التخصص العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسبة	45	76.3	76.3	76.3
	اقتصاد	4	6.8	6.8	83.1
	إدارة أعمال	4	6.8	6.8	89.8
	علوم مالية مصرفية	6	10.2	10.2	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

يبين الجدول رقم (3) أن عدد مدققي الحسابات من تخصص محاسبة بلغ (45) مدققا بنسبة بلغت (76.3%) من إجمالي العينة، وبلغ عدد مدققي الحسابات ممن تخصص في الاقتصاد (4) مدققين بنسبة بلغت (6.8%) من إجمالي العينة، أما عدد مدققي الحسابات ممن تخصص بإدارة الأعمال فبلغ (4) مدققين بنسبة بلغت (6.8%) من إجمالي العينة، كما وبلغ عدد مدققي الحسابات ممن تخصص في العلوم الماليه المصرفية (6) مدققين بنسبة بلغت (10.2%) من إجمالي العينة، وهذا يشير إلى أن غالبية أفراد العينة هم ممن تخصصوا في مجال المحاسبة، ويعتبر ذلك أمراً طبيعياً كونهم مدققي حسابات.

ت- المنصب الوظيفي:

الجدول رقم (4)توزع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدقق أول	10	16.9	16.9	16.9
	مدير تدقيق	2	3.4	3.4	20.3
	صاحب مكتب تدقيق	47	79.7	79.7	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

يبين الجدول رقم (4) أن عدد مدققي الحسابات ممن هم بصفة مدقق أول بلغ (10) مدققاً بنسبة بلغت (16.9%) من إجمالي العينة، في حين بلغ عدد مدققي الحسابات ممن هم بصفة مدير تدقيق (2) مدققين بنسبة بلغت (3.4%) من إجمالي العينة، أما عدد مدققي الحسابات ممن يملكون مكاتب تدقيق خاصة فبلغ (47) مدققا بنسبة بلغت (79.7%) من إجمالي العينة، بالمقابل لم نستطع الحصول على ردود من مدققي الحسابات ممن هم في رتبة شريك، الأمر الذي يعني استبعاد تلك الفئة من التحليل رغم أهميتها من الناحية العملية.

ث- مدة الخبرة:

الجدول رقم (5)توزع أفراد العينة حسب مدة الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	7	11.9	11.9	11.9
	من 5-10 سنوات	13	22.0	22.0	33.9
	من 10-15 سنة	11	18.6	18.6	52.5
	أكثر من 15 سنة	28	47.5	47.5	100.0
	Total	59	100.0	100.0	

يبين الجدول رقم (5) أن عدد مدققي الحسابات ممن مدة خبرتهم تقل عن (5) سنوات بلغ (7) مدققين بنسبة بلغت (11.9%) من إجمالي العينة، كما بلغ عدد مدققي الحسابات ممن تتراوح مدة خبرتهم بين (5 – 10) سنوات (13) مدققاً بنسبة بلغت (22%) من إجمالي العينة، وبلغ عدد مدققي الحسابات ممن تتراوح مدة خبرتهم بين (10-15) سنة (11) مدققًا بنسبة بلغت (18.6%) من إجمالي العينة، بالمقابل بلغ عدد مدققي الحسابات ممن خبرتهم تزيد عن (15) سنة (28) مدققا بنسبة بلغت (47.5%) من إجمالي العينة، مما يشير إلى أن ما يقارب من نصف أفراد العينة هم من الذين يزيد مدة خبرتهم عن خمس عشرة سنة، وهذا يعبّر عن إمكانية زيادة الثقة في الإجابات.

النتائج والمناقشة:

نتائج الفرضية الرئيسية الأولى: "يوجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين".

تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات المرتبطة بالفرضية، إذ يوضح الجدول رقم (6) أهمية امتلاك مدقق الحسابات المعرفة المتخصصة.

الجدول رقم (6)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الرئيسية الأولى

العبارات	Mean	Std. Deviation
الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له	4.39	.492
المعرفة الدقيقة بالخصائص الفريدة التي يتفرّد بها القطاع الصناعي	4.49	.504
تعزيز السمعة المهنية في سوق التدقيق	3.85	.690
تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين	3.97	.694
دقة اتخاذ الأحكام المهنية	4.05	.705
دقة تقييم مخاطر عملية التدقيق	4.15	.690
تحسين كفاءة قرارات تخطيط عملية التدقيق	4.12	.560
تخفيض احتمال رفع الدعاوى القضائية	3.69	.836

يتضح من الجدول رقم (6) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.69-4.49)وهي متوسطات حسابية مرتفعة، إذ يلاحظ أن العبارة رقم (2) وهي (المعرفة الدقيقة بالخصائص الفريدة التي يتفرّد بها القطاع الصناعي) حصلت على أعلى متوسط حسابي إذ وصل إلى (4.49) وبانحراف معياري (0.504)، وهذا يشير إلى أن لاكتساب المعرفة المتخصصة أهمية كبيرة لما توفره لمدقق الحسابات من معرفة دقيقة وشاملة بخصائص ومميزات القطاع الصناعي.

بالمقابل فالعبارة رقم (8) وهي (تخفيض احتمال رفع الدعاوى القضائية) حصلت على أدنى متوسط حسابي بلغ (3.69) وبانحراف معياري (0.836).

كذلك يلاحظ من الجدول رقم (7) نتائج اختبار T-testللفرضية الرئيسية الأولى:

الجدول رقم (7)نتائج اختبار T-test للفرضية الأولى

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين	59	4.0890	.42361	.05515

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين	19.746	58	.000	1.08898	.9786	1.1994

من خلال الجدول رقم (7) نجد أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (4.0890) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) وبانحراف معياري يصل إلى (0.42361)، وبالنظر إلى قيمة الدلالة الإحصائية (t=19.746)نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعلية نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنة: "توجد أهمية متوخاة من امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين".

نتائج الفرضية الرئيسية الثانية: " تسهم معرفة مدقق الحسابات المتخصصة بقطاع صناعي معين في تعزيز مصداقية التقارير المالية".

تم اختبار الفرضية الرئيسية الثانية اعتماداً على اختبار فرضيتين فرعيتين كالآتي:

أ- الفرضية الفرعية الأولى: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية".

تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات المرتبطة بالفرضية، إذ يوضح الجدول رقم (8)العلاقة بين اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في قدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية.

الجدول رقم (8)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية

العبارات	Mean	Std. Deviation
تكوين نموذج خاص من الخبرة بعوامل الصناعة	4.34	.685
دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات ارتكاب الأخطاء	4.00	.616
الإدراك الدقيق للبنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها	4.10	.736
المعرفة بمجالات ارتكاب الأخطاء ومواطنها وإمكانية تكرارها	3.98	.601

يتضح من الجدول رقم (8) أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.98-4.34)وهي متوسطات حسابية مرتفعة، إذ يلاحظ أن العبارة رقم (1) وهي (تكوين نموذج خاص من الخبرة بعوامل الصناعة) حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.34) وبانحراف معياري (0.685)، وهذا يشير إلى أن لاكتساب المعرفة المتخصصة دور مهم في تكوين خبرات خاصة بعوامل صناعة معينة يكون مدقق الحسابات من خلالها قادرا على اكتشاف أخطاء القوائم المالية.

بالمقابل فإن العبارة رقم (4) وهي (المعرفة بمجالات ارتكاب الأخطاء ومواطنها وإمكانية تكرارها) حصلت على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ (3.98) وبانحراف معياري (0.601).

كما يوضح الجدول رقم (9) نتائج اختبار T-testللفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية:

الجدول رقم (9)نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الأولى من الفرضية الرئيسية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية	59	4.1059	.51109	.06654

One-Sample Test

	Test Value = 3					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية	16.621	58	.000	1.10593	.9727	1.2391

من خلال الجدول رقم (9) نجد أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (4.1059) وهو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) وبانحراف معياري يصل إلى (0.51109)، وبالنظر إلى قيمة الدلالة الإحصائية (t=16.621) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعلية نرفض

فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة بأنة: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وتحسن في مقدرته على اكتشاف أخطاء القوائم المالية".

ب- الفرضية الفرعية الثانية: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح"والحد منها .

لقد تم استخراج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات أفراد العينة على العبارات المرتبطة بالفرضية، إذ يوضح الجدول رقم (10) العلاقة بين اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح والحد منها .

الجدول رقم (10)المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لعبارات الفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية

العبارات	Mean	Std. Deviation
المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة	4,15	.551
الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة	4.22	.618
دقة تقييم أسباب اختيار الإدارة لواحدة من السياسات المحاسبية المستخدمة	3.86	.571
الإلمام بالظروف والمتغيرات داخل وخارج الصناعة	3.63	.786

من الجدول رقم (10) نجد أن المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.63-4.22)وهي متوسطات حسابية مرتفعة، إذ يلاحظ أن العبارة رقم (2) وهي (الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة) حصلت على أعلى متوسط حسابي بلغ (4.22) وبانحراف معياري (0.685)، وهذا يشير إلى أن لاكتساب المعرفة المتخصصة دور في إلمام مدقق الحسابات بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة تمكنه من اكتشاف تلك الأساليب والحد منها.

بالمقابل فإن العبارة رقم (4) وهي (المعرفة بمجالات ارتكاب الأخطاء ومواطنها وإمكانية تكرارها) حصلت على أدنى متوسط حسابي إذ بلغ (3.63) وبانحراف معياري (0.786).

كما يوضح الجدول رقم (11) نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية:

الجدول رقم (11)نتائج اختبار T-test للفرضية الفرعية الثانية من الفرضية الرئيسية الثانية

One-Sample Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف والحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح	59	3.9661	.49231	.06409

One-Sample Test

	Test Value = 3					
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	95% Confidence Interval of the Difference	
					Lower	Upper
توجد علاقة بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصةوزيادة قدرته على اكتشاف والحد من ممارسة أساليب إدارة الأرباح	15.073	58	.000	.96610	.8378	1.0944

من خلال الجدول رقم (11) نجد أن الوسط الحسابي للأسئلة مجتمعة بلغ (3.9661) هو أعلى من الوسط المعياري البالغ (3) وبانحراف معياري يصل إلى (0.49231)، وبالنظر إلى قيمة الدلالة الإحصائية (t=15.073) نجد أنها تقابل مستوى دلالة (Sig=0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة المعنوية (Sig=0.05)، وعلية نرفض فرضية العدم ونقبل الفرضية البديلة القائلة إنه: "توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة وزيادة قدرته على اكتشاف ممارسة أساليب إدارة الأرباح"والحد منها .

الاستنتاجات والتوصيات:

أولاً: الاستنتاجات:

1- يوجد دليل ميداني على أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين، من خلال ما توفره من خبرات ومهارات مهنية تمكّن من انجاز عملية التدقيق بشكل كفء، بالإضافة إلى المزايا المتعددة التي تمنحها لحائزيها.

2- إن المعرفة المتخصصة تؤثر إيجابا على قدرة مدقق الحسابات لاكتشاف أخطاء التقارير المالية، إذ إن تلك المعرفة لا تعتبر ضرورية فقط عند تقييم خطر التلاعب بالمعلومات المحاسبية وإنما هي ضرورية أيضا عند تحديد الأهمية النسبية لكل من الدوافع والفرص المتاحة لحدوثه.

3- إن امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في مجال قطاع صناعي معين تتناسب إيجابا مع قدرته على اكتشاف ممارسات وأساليب إدارة الأرباح والحد منها، لما توفره تلك المعرفة من معلومات شاملة بالطرق والسياسات المحاسبية المطبقة، بالإضافة إلى أساليب وممارسات إدارة الأرباح شائعة الاستخدام في ذلك المجال الصناعي.

ثانياُ التوصيات:

1- في ظل ما يشهده العالم من متغيرات متسارعه في شتى المجالات، تظهر الحاجة الملحة لتوفر كوادر مهنية على درجة عالية من التخصص المهني قادرة على مواجهة التعقيدات التي وصلت إليها مختلف القطاعات الصناعية.

2- ضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة التدقيق بوضع برامج تدريبية لأعضائها للتعرّيف بأهمية المعرفة المتخصصة والمزايا المحققة جراء اكتسابها، في مسعى منها للمحافظة على استمرارية المهنة وتطورها .

3- أن يكون لمدققي الحسابات الحافز الكافي للقيام بالتخصص المهني تبعا للمجال الصناعي المفضل لدى كل منهم، وأن يلتحقوا ببرامج التعليم المهني المستمر للارتقاء بمستوى جودة أدائهم لعملية التدقيق.

المراجع:

باللغة العربية:

- متولي، أحمد زكي، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية- تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2006، 165-246.

- ريشو، بديع الدين، "العوامل المؤثرة في قرار المراجع بالتخصص القطاعي وأهميتها النسبية عند اختيار المراجع الخارجي: دراسة تحليلية تطبيقية"، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد 2، 2008، 159-217.

- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، مارس 2005، 83-183.

- الحداد، سامح عبد الرزاق، "تحليل وتقييم إستراتيجية التخصص المهني لمراجع الحسابات وأثرة على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، 2008.

- عيسى،سمير كامل محمد، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 45، العدد 2، 2008، 1-47.

- صليب،ليلى عزيز، "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الأول، 2003، 367-416.

- الصغير،محمد السيد محمد، "دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تفعيل حوكمة الشركات"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد 22، العدد 2، 2008، 191-245.

- المقطري،معاذ طاهر صالح، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة"،مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية التجارة، جامعة دمشق، المجلد27، العدد4، 2011، 405-438.

- "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، ترجمة المجمّع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، الأردن، 2010.

بالغة الأجنبية:

-Bonner, S. E; Lewis, B. L., "Determinants of Auditor Expertise", Journal of Accounting Research, Vol. 28, 1990, 1-18.

- Carcello, J. V; Nagy, A. L., "Client Size, Auditor Specialization and Fraudulent Financial Reporting", Managerial Auditing Journal, Vol. 19, Iss.5, 2004, 651-668.

- Craswell, A. T; Francis, J. R; and Taylor, S. L., "Auditor Brand Name Reputation and Industry Specialization", Vol.20, Iss.3, 1995, 297-322.

- Healy, P. M; Wahlen, J. M.,"**A review of the earning management literature and it`s implications for standards setting**", Accounting horizons, vol.13, Iss. 4, 1998, 365-383.

- Krishnan, G. V., "**Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Management?**", Accounting Horizons, Vol. 17, 2003, 1-16.

- Maletta, M; and Wright, A. A., "**Audit evidence planning an examination of industry error characteristics auditing**", A journal of practice and theory, Vol.15, Iss.1,1996, 65-93.

- Owhoso, V. E; Messier, W. F; and Lynch, J. G., "**Error Detection by Industry Specialized Teams During Sequential Audit Review**" Journal of Accounting Research, Vol. 40, Iss. 3, 2002, 883-900.

- Simnett, R; and Wright, A., "**The Portfolio of Knowledge Required by Industry Specialist Auditor's**", Accounting and Business Research, Vol. 35, Iss. 1, 2005, 87-101.

- Solomon, IRA; Shields, M. D; and Whittington, O. R., "**What Do Industry – Specialist Auditor Know?**", Journal Of Accounting Research, Vol.37, Iss.1, Spring 1999, 191-208.

- American institute of certified public accountants, "**consideration of fraud in financial statement audit**", statement on auditing standards N.99 AICPA, N. Y,2002.

الملحق رقم (1)

تحية طيبة وبعد:

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان:

"أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية"(دراسة ميدانية)

والباحث إذ يقدّر لكم تعاونكم بالإجابة على الأسئلة الواردة في القائمة المرفقة، مؤكداً على أن إجاباتكم ستظل موضع السرية ولن تستخدم إلا لأغراض هذا البحث.

الباحث: محمد نذار شلا

<u>أولا: معلومات عامة:</u>

1- <u>المؤهلات العلمية:</u>

- شهادة جامعية ( ) - دبلوم دراسات عليا ( ) - ماجستير ( ) - دكتوراه ( )

2- <u>التخصص العلمي:</u>

- محاسبة ( ) - اقتصاد ( ) -إدارة أعمال ( ) -علوم مالية مصرفية ( )

3- المنصب الوظيفي:

- مدقق أول ( ) - مدير تدقيق( )

-شريك ( ) - صاحب مكتب تدقيق ( )

4- مدة الخبرة في مجال مزاولة المهنة:

-أقل من 5 سنوات ( ) - من 5 – 10 سنوات ( ) -من 10 – 15 سنة ( ) - أكثر من 15 سنة ( )

ثانيا: أسئلة قائمة الاستقصاء:

س1/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في قطاع صناعي معين يؤدي إلى:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
1	الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح التنظيمية المحددة له					
2	المعرفة الدقيقة بالخصائص الفريدة التي يتفرّد بها القطاع الصناعي					
3	تعزيز السمعة المهنية في سوق التدقيق					
4	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين					
5	دقة اتخاذ الأحكام المهنية					
6	دقة تقييم مخاطر عملية التدقيق					
7	تحسين كفاءة قرارات تخطيط عملية التدقيق					
8	تخفيض احتمال رفع الدعاوى القضائية					

س2/ يرجى أن تحدد من وجهة نظرك: ما مدى موافقتك على أن المعرفة المتخصصة لمدقق الحسابات بقطاع صناعي معين تسهم في تعزيز دقة التقارير المالية من حيث:

أ- تدعيم قدرة مدقق الحسابات على اكتشاف أخطاء القوائم المالية من خلال:

م	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
	تكوين نموذج خاص من الخبرة بعوامل الصناعة					
	دقة تقييم فرص وحوافز ومؤشرات ارتكاب الأخطاء					
	الإدراك الدقيق للبنود والحسابات التي تمثل خطر بطبيعتها					
	المعرفة بمجالات ارتكاب الأخطاء ومواطنها وإمكانية تكرارها					

ث- زيادة قدرة اكتشاف والحد من ممارسات أساليب إدارة الأرباح من خلال:

	العبارات	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق مطلقا
	المعرفة الدقيقة والشاملة بالسياسات والطرق المحاسبية المطبقة بالصناعة					
	الإلمام بأساليب وممارسات إدارة الأرباح المتعارف عليها في الصناعة					
	دقة تقييم أسباب اختيار الإدارة لواحدة من السياسات المحاسبية المستخدمة					
	الإلمام بالظروف والمتغيرات داخل وخارج الصناعة					