



مجلة العلوم الاقتصادية

Journal homepage:

<http://journals.sustech.edu/>

مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة " دراسة ميدانية "

جعفر عثمان الشريف عبد العزيز

كلية العلوم والدراسات الإنسانية - جامعة المجمع - المملكة العربية السعودية

المستخلص:

هدفت الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم . افترضت الدراسة أن التخصص المهني للمراجع الخارجي يساهم وبصورة ايجابية في جودة عملية المراجعة ، وأن هناك إدراك من قبل المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي. وتم استخدام الاستبانة لجمع بيانات الدراسة لتحقيق أهدافها وفرضياتها. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك اتفاق تام بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي ، وأن التأهيل العلمي والعملي للمراجع الخارجي والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة . وأوصت الدراسة بإجراء مزيد من البحوث الميدانية في موضوع التخصص المهني للمراجع الخارجي ، وضرورة رفع درجة الوعي لدى المراجعين الخارجيين بأهمية الرقابة على جودة المراجعة لضمان استمرار جودة المراجعة.

ABSTRACT:

This study aims to identify the impact of professionalism for the external auditor to improve audit quality by applying it on external auditors in Khartoum state. The study assumed that the professionalism of the auditor positively affects the quality of the audit, and the importance of the professionalism of the external auditor is acknowledged among the external auditors in Khartoum state. The questionnaire method was used to collect the data of this study to meet its aims and assumptions. The conclusions of the study show that the importance of the occupational specialty is widely agreed upon among external auditors in Khartoum state, and the scientific and practical qualification of the external auditor and his adherence with the acknowledged auditing standards enhances the quality of the auditing process. The study recommends making more field studies about the occupational specialty of the external auditor, and the necessity of raising awareness of the importance of the control to guarantee the continuity of the quality of the auditing process among external auditors.

الكلمات المفتاحية: الخبرة العامة ، الخبرة المهنية، التخصص المهني ، جودة المراجعة .

المقدمة :

يعتبر التخصص المهني الدقيق في أي مهنة من المهن المختلفة مفيداً عملياً لإكساب أعضائها خبرات مهنية فوق المعتادة، مما يساعدهم على أداء مهامهم بمستوى أكثر كفاءة وفعالية. إن أهمية الخبرة المتميزة للمراجع الخارجي في القطاع الصناعي تعود لأكثر من عقدين، إلا أن التخصص (الصناعي) المهني للمراجع الخارجي في الصناعة التي ينتمى إليها عميل المراجعة ظهر بشكل أساسي في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، نتيجة لظهور مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجالات تكنولوجيا المعلومات وافتتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة على المستوى الدولي، وانهيار العديد من الشركات الكبرى، وحدوث عديد من الأزمات مما أدى إلى زيادة التساؤلات حول كيفية مواكبة مهنة المراجعة لهذه العوامل والمتغيرات وحول النهوض بدورها تجاه تلك الأزمات، فعملت الجهات التنظيمية والمهنية والأكاديمية على دراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي، فظهرت استراتيجية التخصص (الصناعي) المهني كأحد الوسائل الهامة لتحقيق ذلك (عوض، 2006).

ترتبط جودة المراجعة بدرجة كبيرة بمخاطر المراجعة، أي فشل المراجع الخارجي في اكتشاف التحريفات الجوهرية التي تؤثر على عدالة القوائم المالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويمكن إرجاع هذا الفشل إلى عدم فهم ومعرفة المراجع الخارجي لمعايير المحاسبة المتعلقة بنشاط عميله، وحتى يتجنب المراجع الخارجي هذا الفشل ينبغي عليه " أن يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً وعملياً حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بكفاءة، وأن يكون على دراية بالمعايير المستخدمة والأنواع المختلفة لأدلة الإثبات التي يلزم تجميعها والحكم على كفايتها بما يمكنه من إبداء رأى فني محايد معقول". (البدوي، منصور أحمد، شحته، 2002). إن الاتجاه السائد في مهنة المراجعة الخارجية يتزايد بصورة مستمرة نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص المهني نتيجة تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نشاط مهني على حده، مع ملاحظة الزيادة في حجم هذه المعايير المتخصصة حسب النشاط المهني، لذلك يعتبر فهم طبيعة أنشطة عملاء المراجعة وسيلة فعالة لتوفير مراجعة ذات جودة عالية (الحداد، 2008).

شهد السودان في السنوات الخمسة الأخيرة نمواً ملحوظاً في المنشآت التجارية والصناعية والخدمية، وهذه المنشآت تقوم بإعداد قوائم مالية و توفير معلومات تقدمها إلى الجهات ذات الصلة بهذه القوائم وذلك بعد مراجعتها من مراجع خارجي محايد، ويتطلب هذا الأمر أن يكون المراجع الخارجي أو مكتب المراجعة متخصص في صناعة عميل المراجعة حتى يتمكن من أداء عملية المراجعة بمستوى عالي. عليه يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال الرئيسي التالي :

هل التخصص المهني للمراجع الخارجي يحسن في جودة الأداء المهني في بيئة الأعمال السودانية؟.

ويتفرع من السؤال الرئيسي الأسئلة التالية:

- 1- إلى أي مدى يلتزم المراجعون الخارجيون في ولاية الخرطوم بالتخصص المهني في فهم طبيعة صناعة عملاء المراجعة؟.
- 2- هل يؤدي التخصص المهني إلى تقليل مخاطر المراجعة وبالتالي الفشل في عملية المراجعة؟.
- 3- هل المراجعون الخارجيون في ولاية الخرطوم مدركون لأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة وتأثيره على جودة الأداء المهني؟.

وتتبع أهمية الدراسة من كونها تتناول أحد الموضوعات البحثية الهامة وهو مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، وتكتسب الدراسة أهميتها من جانبين : علمي وعملي، فمن الناحية العلمية من المتوقع أن تساهم الدراسة في سد النقص في أدبيات الموضوع ، حيث تعاني المكتبة السودانية من ندرة البحوث والدراسات في مجال التخصص المهني للمراجع الخارجي . ومن الناحية العملية يأمل الباحث أن تساهم الدراسة في تغطية ثغرة في البحث الميداني ، ويؤمل في هذا المقام أن تسهم الدراسة في التعرف على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم. وبناءً على مشكلة الدراسة وأهميتها ، فإن الدراسة تسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- 1- دراسة التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة منشأة عميل المراجعة من خلال إطار نظري.
- 2- دراسة أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ومساهمته في جودة عملية المراجعة.
- 3- التعرف على آراء المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم فيما يتعلق بمساهمة التخصص المهني في تحسين جودة المراجعة. وتسعى هذه الدراسة الى اختبار الفرضيات التالية:

1- التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة يساهم بصورة ايجابية في تحسين أداء عملية المراجعة.

2- مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم مدركون لأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة ومساهمته في جودة الأداء المهني لعملية المراجعة. واتساقاً مع أهداف الدراسة وفرضياتها قام الباحث باتباع المنهج الوصفي التحليلي القائم على المسح الميداني بالاعتماد على الكتب والدوريات والتقارير والمقالات واستخدام الشبكة الدولية للمعلومات (الانترنت) والدراسات السابقة في الجانب النظري، كما قام الباحث بإعداد استبانة حول مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، واستخدم الباحث برنامج الحزم الاحصائية في العلوم الاجتماعية والذي يعرف اختصاراً ببرنامج SPSS في تحليل بيانات الدراسة الميدانية.

الإطار النظري للدراسة:

يشتمل هذا الجزء من الدراسة على طبيعة مفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجي ، ومقاييس التخصص المهني (الصناعي) التي يتم بموجبها تصنيف المراجع متخصص مهني ، وأهمية هذا التخصص ، وكذلك معايير المراجعة المتعلقة بموضوع التخصص المهني للمراجع الخارجي ، والتعرف على مفاهيم جودة المراجعة ، كما يلي:

يتطلب تحديد مفهوم التخصص المهني التفرقة بين عدة مصطلحات وهي:

أ- الخبرة العامة: ويطلق عليها سنوات الممارسة أو الأقدمية ، وتعرف الخبرة العامة بأنها" طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة ، أو في أداء مهمة محددة "(Bonner, 1999) . ويرى الباحث أن الخبرة العامة وإن كان يصعب وصفها في مجال المراجعة ، لكن لها دلائل ومقاييس يمكن من خلالها تحديد مفهوم الخبرة وذلك عن طريق دراسة العوامل الفعلية التي يستخدمها المراجعون، والتي يمكن أن تعمل على تحديد أبعاد اكتساب المعلومات واستخدامها ، وتحديد عوامل ومعايير تقييم المعلومات بحيث يتم تحديد الأنواع الخاصة من المعلومات والتي تتطلب التركيز من قبل المراجعين.

2- الخبرة المهنية: وتعرف بأنها " القدرة على الأداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة اعتماداً على المعرفة المتراكمة في مجال معين ، والإجراءات المحددة لأداء مثل تلك المهام" (Bonner, 1999).

3- التخصص المهني : وهو " امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين" (صليب، 2003). أو " المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة للتخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة أو أداء مهام محددة " (Bonner, 1999). ويشار الى تخصص المراجع أيضاً بأنه " قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة الى عملاء ينتمون الى قطاع أو نشاط صناعي واحد ، بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه ، وامكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات" (عوض، 2006). ويبين هذا التعريف للتخصص المهني ضرورة الحصول على المعرفة العلمية والعملية الكافية في مجال صناعة محددة وفقاً لصناعة عملاء المراجعة ، وأشارت إحدى الدراسات بأنه لكي تكون مؤسسة المراجع متخصصة يجب أن تراجع ما لا يقل عن 10% من عدد الشركات التي تنتمي لصناعة معينة ، أو 10% من جملة أتعاب المراجعة على مستوى شركات هذه الصناعة (Dunnan and Others, 2004). وهناك عدد من المقاييس التي يتم بواسطتها تحديد ما إذا كان المراجع الخارجي أو مكاتب وشركات المراجعة متخصصة في مراجعة شركات صناعة معينة أم لا وهي:

أ- مقياس حصة السوق: ويقوم هذا المقياس على افتراض أن التخصص المهني للمراجع الخارجي أو مكاتب وشركات المراجعة هو تمييز نفسها على المنافسين من خلال المحافظة على حصة سوقية من الشركات العاملة في مجال صناعة معينة ، الأمر الذي سينتج عنه معرفة جيدة من خلال تطوير معرفتها في هذه الصناعة (Neal and Riely, 2004).

ب- مقياس الحصة في المحفظة: ويقوم هذا المقياس على مقارنة مبيعات عميل المراجعة مع إجمالي مبيعات جميع العملاء في نفس صناعة العميل ويحسب كالتالي:

التخصص الصناعي لمنشأة المراجعة = إجمالي مبيعات العميل مقسوماً على إجمالي جميع العملاء لنفس الصناعة ، ووفقاً لهذا المقياس فإن منشأة المراجعة تعتبر متخصصة مهنياً (صناعياً) في الصناعات التي تتولد من خلالها أغلب إيراداتها وتقوم بتخصيص معظم مواردها في تطوير معرفتها الصناعية المحددة في هذه الصناعة (Neal and Riely, 2004).

ج- تحديد المتخصصين في الصناعة: من خلال أكبر الموردين أو مقدمي الخدمة في كل صناعة بالإضافة الى ثاني أو ثالث أكبر الموردين إذا كان هناك فروقاً واضحة بين الثاني والثالث أو بين الثالث وبقية الموردين (Balsma and Others, 2003).

يعتبر التخصص المهني للمراجع الخارجي أحد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة المحاسبة ، واحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، حيث يقدم للشركات عدة مزايا أهمها:

1- مواجهة المنافسة: إن ازدياد المنافسة بين المراجعين الخارجيين أو مكاتب وشركات المراجعة ، وتنوع معايير المحاسبة التي تختص بكل نشاط صناعي على حدا ، أدى الى الاتجاه في مهنة المراجعة الخارجية الى زيادة الاهتمام بضرورة التعرف على طبيعة نشاط العميل والذي يتطلب من المراجع أن يحصل على الفهم الكامل لطبيعة المنشأة والتعرف على البيئة التي تعمل فيها، وذلك لكي يتمكن من تحديد ومعرفة المخاطر

والتحريفات الجوهرية التي قد توجد بالقوائم المالية (Mark, 2000). ولا شك أن تخصص المراجعين الخارجيين ومكاتب وشركات المراجعة في قطاعات معينة في ظل التنافس في تقديم الخدمات يحقق عدة مزايا مثل مواجهة المنافسة الشديدة ، والحصول على أكبر حصة من العملاء في السوق المتاحة ، ورفع جودة مستوى الأداء المهني لعملية المراجعة (Clein, 2002).

2- التخطيط لعملية المراجعة: يعتبر التخطيط المناسب لعملية المراجعة من أبرز العوامل التي أدت الى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها (Litener, 1983)، حيث يمثل حصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الاطار الذي من خلاله يمارس دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة ، ومن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة ، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة يمكن للمراجع الخارجي تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجه تنفيذ عملية المراجعة (محمد، 2005).

3- تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل المراجع الخارجي: يلجأ المراجع الخارجي في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة ، وعدم ثقة المراجع في بيانات الإدارة حول رقم ما الى جهة حيادية يطلب منها النصح والمشورة ، ويجب على المراجع في هذه الحالة أن يكون ملماً بأعمال عميل المراجعة ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، وأن يقيم التأهيل المهني له وعلاقته بالمنشأة محل المراجعة ، وذلك للتعرف على الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومتى ما توفرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فقد يخفض من الاستعانة بالخبير الى درجة كبيرة في حالات كثيرة (Carcllo et,al.,2004).

4- الكشف عن حالات إدارة الأرباح: يعد التخصص المهني في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً (Carcllo et,al.,2004). وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، الى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها اعتقاداً منها أنه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن طريق هؤلاء المراجعين (Payne,2008).

بناءً على ما سبق يستنتج الباحث الى أن هناك علاقة عكسية بين التخصص المهني وقيام المنشآت بإصدار تقارير مالية مضللة ، حيث يسهم تخصص المراجع في تدعيم قدرات المراجعين في اكتشاف وقائع قيام منشآت الأعمال باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه، وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي.

جودة المراجعة :

على الرغم من أهمية مفهوم جودة المراجعة ، إلا أنه لم يرد تعريف واضح وشامل ومتفق عليه من قبل الباحثين والدراسين ، ويرجع ذلك الى النظر إليها من وجهات نظر متعددة ومختلفة فقد عرفها (De Angelo) بأنها " احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل ، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (حميدات، 2001).

وفي الآونة الأخيرة ظهرت مفاهيم ومصطلحات متعددة في مجال جودة المراجعة مثل :

1- رقابة الجودة: تم تعريف رقابة جودة مكتب المراجعة بأنها " التنظيم الإداري للمكتب ، وجميع السياسات والإجراءات المتبعة من أجل التحقق بدرجة معقولة من التزام العاملين بالمكتب بالمعايير المهنية ، والأنظمة ذات العلاقة التي تحكم أداءهم المهني عند تقديم الخدمات المهنية لعملاء المكتب، بما في ذلك قواعد وسلوك وآداب المهنة ، والتزام المكتب بالأنظمة التي تحكم مزاوله المهنة (www.cocpa.org).

2- تأكيد الجودة : ويقصد بهذا المفهوم إجراءات الفحص والإشراف الداخلي على الجودة ، والتي يقوم بها المكتب نفسه من خلال الرقابة المهنية على موظفي المكتب (www.cocpa.org).

3- الفحص المتعمق : صدر معيار الفحص المتعمق من قبل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في عام 1989 م ، كمعيار يختص بفحص أعمال شركات المراجعة . وتم تعديل هذا البرنامج ليشمل ثلاثة أنواع من الفحص، وذلك للتحقق من جودة عمليات المراجعة هي:

أ- مراجعة النظام : وتهدف للتأكد من أن نظام رقابة الجودة على عمليات المحاسبة والمراجعة في مكتب المراجعة قد صمم طبقاً لمعايير رقابة الجودة الصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين ، وأن هذه السياسات والإجراءات للرقابة على الجودة قد طبقت فعلاً كما هو مخطط لها ، وذلك أثناء الممارسات المهنية للمكتب.

ب- مراجعة الارتباط : ويقصد بها توفر أساس للقائم بعملية الفحص للتأكد من مراعاة المراجع عند ارتباطه بالعمل للمعايير المهنية الصادرة في هذا الشأن .

ج- مراجعة التقرير : وتهدف الى مساعدة المراجع الذي يقوم بالارتباط مع العميل لتقديم خدماته الاستشارية ، وأن يؤدي العمل الموكل إليه بأعلى مستوى من الخدمة.

و تكمن أهمية جودة المراجعة الخارجية في كون المستخدمين الخارجيين للقوائم المالية يتوقعون من مخرجات عملية المراجعة والتمثلة في تقرير مراجع الحسابات الخارجي ، الجودة التامة لأنهم يعتمدون في اتخاذ قراراتهم ورسم سياساتهم على تلك القوائم ، وبالتالي فإن جودة المراجعة الخارجية تعتبر مصلحة مشتركة بين جميع الأطراف ذات (Tayler, D, and Glezen,1994).

الدراسات السابقة :

من أجل تكوين إطار مفاهيمي تستند إليه الدراسة الحالية في توضيح الجوانب الأساسية لموضوعها، فقد قام الباحث بمسح الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة والتي تخدم مشكلتها وفرضياتها. وفيما يلي استعراض لبعض هذه الدراسات:

دراسة: لبيب، (2005م):

هدفت الدراسة الى بيان طبيعة ودور استراتيجية التخصص الصناعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي ، وذلك من خلال تحليل دور تلك الاستراتيجية في تحسين قدرات المراجع الخارجي من حيث: دقة تقدير المخاطر الحتمية ، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة ، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.

دراسة: جربوع، (2005م) :

هدفت الدراسة الى البحث في مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة وإدارة عملية المراجعة في قطاع غزة . وخلصت الدراسة الى أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم من التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل ، ونزاهة الإدارة ، المنافسة في الصناعة ، أو الاتجاهات المالية للشركة موضوع المراجعة . كما أن التخصص المهني لمكاتب المراجعة في الصناعة التي ينتمى إليها عميل المراجعة يساعد في تفهم واتمام عملية المراجعة ، والقيام بالإجراءات المطلوبة بكفاءة وفاعلية بما يعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

دراسة :على ، (2007م):

هدفت الدراسة الى تحليل دور التأهيل العلمي والعملية للمراجع القانوني ، مع الاهتمام بالجانب الأخلاقي في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ، وذلك على النحو الذي يرقى بمستوى فاعلية وكفاءة الأداء . وفي الجانب العملي ، هدفت الى اكتشاف المشاكل التي تحول دون تطور المهنة ، وكذلك العوامل المختلفة التي تساهم في تحقيق تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الجمهورية اليمنية. وخلصت الدراسة الى أن تعليم وتدريب المحاسبين القانونيين يتوقف على مدى استعدادهم ورغبتهم في أن يصبحوا محاسبين قانونيين ذوي كفاءة وخبرة ، وأن أحد المحاور الهامة لضمان أداء المحاسبين القانونيين الملقى على عاتقهم على الوجه السليم هو المامهم وتمسكهم بأخلاقيات المهنة التي تضمن بقاء المهنة وازدهارها.

دراسة : الحداد ، (2008م) :

هدفت الدراسة الى تحديد أثر استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة ، وقد استخدمت الدراسة اسلوب الحصر الشامل لمجتمع الدراسة . ومن نتائج الدراسة أن قيام المراجعين بتحسين وتطوير قدراتهم المهنية من خلال التأهيل العلمي والعملية يؤدي الى تحسين أدائهم المهني، كما أن هناك اهتمام من مكاتب المراجعة بموضوع التخصص المهني في نشاط عميل المراجعة، وأن تخصص مكاتب وشركات المراجعة في نشاط العميل يساعد على تفهم واتمام عملية المراجعة والقيام بالإجراءات المطلوبة ، وتحديد مخاطر النشاط بدقة ، مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

دراسة : Hogan and Jefer, 1999:

هدفت الدراسة الى التعريف بأهمية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في صناعة عميل المراجعة . وتوصلت الدراسة الى عدد من النتائج أبرزها أن التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي يعتبر هدف عام ، وهناك اهتمام متزايد من قبل المراجعين الكبار ، كما أن مؤسسات المراجعة تجنى فوائد من خلال التخصص الصناعي مثل زيادة الحصة السوقية في البيئة التنافسية الشديدة في سوق الخدمات ، ويساعد التخصص الصناعي المراجعين أيضاً في تقديم خدمات ذات جودة عالية وتقليل تكاليفها ، وأهم نتيجة خلصت إليها الدراسة من وجهة نظر الباحث هي أن للتخصص الصناعي تكاليف تتحملها مؤسسة المراجعة تتمثل في الاستثمار في التكنولوجيا ، وتدريب وتطوير العنصر البشري.

دراسة :Taylor, 2000:

هدفت الدراسة الى بيان أثر التخصص الصناعي (المهني) لمراجع الحسابات الخارجي على مخاطر تقديرات المراجع المتأصلة ودرجة الثقة بهذه التقديرات ، وتم تطبيق الدراسة على مجموعتين حيث ضمت المجموعة الأولى مراجعين لهم خبرة ومتخصصين في الأعمال المصرفية، ومراجعين ليس لديهم خبرة وغير متخصصين في الأعمال المصرفية ، وقد تم تزويد المجموعتين بتقديرات ملازمة لعميل افتراضي (مصرف) ، وتتعلق هذه التقديرات بحسابين من حسابات القوائم المالية أحدهما يتعلق بحساب متخصص بالأعمال المصرفية (التسهيلات الائتمانية) والآخر حساب عام (استهلاك الكهرباء). وبعد تقييم المجموعتين للمخاطر أشارت الدراسة الى أن المجموعة الثانية قيمت المخاطر الملازمة للحساب المتخصص بالأعمال المصرفية بقيمة أكبر من المجموعة الأولى. وتوصلت الدراسة الى أن المراجعين غير المتخصصين في الأعمال المصرفية كانوا غير واثقين فيما يتعلق بتناسب التقديرات لهذه الحسابات مقارنة بالمراجعين المتخصصين في صناعة المصارف.

دراسة: Jaffar et al.,2005:

هدفت الدراسة الى التطرق الى العوامل المؤثرة على جودة المراجعة من وجهة نظر ثلاثة مجموعات هي لجان المراجعة بالشركات المساهمة، مكاتب المراجعة ، ومستخدمي القوائم المالية . وأكدت نتائج الدراسة على أن العوامل المؤثرة على جودة المراجعة تنحصر في أربعة عوامل رئيسية هي : المعرفة التي يملكها المراجع عن معايير المحاسبة والمراجعة ، واستطاعة المراجع ابلاغ العميل عن أي تحريف في التقارير المالية ، والتزام المراجع بمعايير السلوك المهني ، وأخيراً معرفة المراجع لنشاط العميل.

دراسة: Carey and Simnett,2006:

هدفت الدراسة الى تحديد تأثير طول فترة ارتباط الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة على جودة تنفيذ عملية المراجعة في استراليا في العام 1995م وذلك من خلال تحديد ميل المراجعين لإصدار تقرير يتضمن الرأي بشأن مدى مقدرة المنشأة على الاستمرار في مزاوله نشاطها بالنسبة للمنشآت الأكثر عرضة للمخاطر ، وذلك على اعتبار طول الفترة الى أمضاها الشريك المكلف بالإشراف على عملية المراجعة تساهم بالتأثير سلباً على مستوى أدائهم المهني، ويعود ذلك الى تطور العلاقات الشخصية بين شريك المراجعة وإدارة منشأة العميل مما يؤدي الى إغفال تقرير المراجعة عن بعض التحريفات الجوهرية ذات التأثير على صدق وعدالة القوائم المالية ، وتوصلت الدراسة الى نتيجة هامة وهي ضرورة تغيير مراجع الحسابات الخارجي بعد مرور فترة لا تزيد عن سبع سنوات.

الاختلاف بين الدراسات السابقة ودراسة الباحث:

إن الدراسات السابقة التي تم استعراضها ركز معظمها على الجوانب التي تتعلق بتطوير أداء المراجعين المهني وأثر ذلك على جودة المراجعة ، بينما تستعرض دراسة الباحث مدى فهم وإدراك المراجعين لأهمية التخصص المهني والتزامهم به ومدى مساهمته في جودة عملية المراجعة ، كما أن الدراسة الميدانية لدراسة الباحث تم تطبيقها في بيئة مختلفة عن بيئة الدراسات السابقة .

الدراسة الميدانية :

يتكون مجتمع الدراسة من المراجعين الخارجيين المنتمين لمكاتب المراجعة بولاية الخرطوم باختلاف درجاتهم وتخصصاتهم ، ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة قام الباحث باختيار عينة عشوائية منهم. وقام الباحث بتوزيع عدد (86) استبانة وتم استرجاع (74) استبانة بنسبة 86% من الاستبانات الموزعة على عينة الدراسة. وتتكون الاستبانة من (25) سؤال ، حيث تم الاعتماد على مقياس ليكرت الخماسي الذي تتدرج الإجابة عليه من درجة واحدة أمام الإجابة (لا أوافق بشدة) الى خمس درجات أمام الإجابة (أوافق بشدة) . وتتكون الاستبانة من جزئين جزء يتعلق بالمعلومات العامة لعينة الدراسة ، والآخر يتعلق بالتخصص المهني للمراجع الخارجي وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة.

ولضمان سلامة فقرات الاستبانة وارتباطها بأهداف الدراسة ومدى قدرتها على قياس المتغيرات ، قام الباحث أثناء مرحلة اعداد الاستبانة بصياغة الفقرات بشكل يتوافق مع الجانب النظري ، وقام بتحكيماها من مجموعة من الاساتذة الاكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة ، وتم الأخذ بالملاحظات والآراء التي أبدتها المحكمون.

ولاختبار مدى ثبات أداة القياس ، تم استخدام اختبار كرونباخ ألفا (Cranach's Alpha) وفقاً لإجابات أفراد عينة الدراسة والبالغ عددهم (74) فرد ، حيث كانت قيمة كرونباخ ألفا ككل (72%) والتي تعتبر مقبولة في البحوث والدراسات الإنسانية، (Zikmund et al,2010).

ويعتبر الباحث أن التخصص المهني للمراجع الخارجي في نشاط عميل المراجعة ، وإدراكه لأهمية التخصص المهني متغيرات مستقلة ، والمتغير التابع يتمثل في جودة عملية المراجعة.

وقد استخدم الباحث الحزمة الاحصائية للعلوم الانسانية والاجتماعية (SPSS)، معتمداً على الاساليب الاحصائية الاتية للإجابة عن أسئلة الدراسة واختبار الفرضيات كالاتي:

أ- التكرارات والنسب المئوية لوصف خصائص أفراد عينة الدراسة.

ب- الوسط الحسابي والانحراف المعياري والأهمية النسبية : حيث تم استخراجها لكل فقرة من فقرات الاستبانة المتعلقة بمتغيرات الدراسة ، وتم وضع وزن نسبي لتحديد الأهمية كما يلي:

جدول رقم (1) مقياس تحديد الأهمية النسبية للوسط الحسابي

الوسط الحسابي	مستوى الأهمية
أقل من 2	معدومة
2- أقل من 3	ضعيفة
3- أقل من 3.75	متوسط
3.75 أقل من 4.5	عالية
4.5 - 5	عالية جداً

المصدر : إعداد الباحث من وراقع الاستبانة

ج- معامل الثبات كرونباخ ألفا (Cranach's Alpha)

د- اختبار (One Sample T- test) : بهدف اختبار فرضيات الدراسة.

وقد قام الباحث باستخراج المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقديرات أفراد عينة الدراسة على كامل فقرات مجالات أداة الدراسة والخاصة بأثر التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة. كما قام الباحث بعرض نتائج استخدام بعض الاساليب الاحصائية الوصفية والتحليلية لمعالجة البيانات التي افرزتها الاستبانة من حيث المتوسطات الحسابية ، والانحرافات المعيارية ومستوى الأهمية ، وذلك من خلال الإجابة على الأسئلة التي غطتها الدراسة .

تحليل بيانات الدراسة وثبات الفرضيات :

1- : تحليل بيانات الدراسة:

المحور الأول: مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة:

جدول رقم (2) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة.

الفقرة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى الأهمية
يقوم المراجعون الخارجيون بمكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم بتحديث معرفتهم العلمية والمهنية باستمرار .	3.46	1.2014	متوسط

متوسط	1.1025	3.55	إن مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم يقومون بوضع نظم وبرامج لتطوير أداء المراجعين للمساهمة بالارتقاء بمستوى جودة عملية المراجعة.
متوسط	0.90214	3.54	إن مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم يسعون للحصول على مؤهلات علمية عالية في تخصص المحاسبة والمراجعة.
عالي	1.7854	4.39	إن القدرات المهنية لمراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني.
متوسط	0.6843	3.04	تستخدم مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم استراتيجيات التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة لتحسين القدرات المهنية ، وزيادة كفاءة الأداء المهني.
متوسط	1.5362	3.25	يقوم مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بحضور الندوات والمؤتمرات في المجالات المهنية الحديثة .
متوسط	0.6214	3.01	يعتمد مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم على استخدام التقنيات الحديثة في مراجعة الحسابات لتقديم خدمات ذات جودة عالية لعميل المراجعة.
متوسط	1.6302	3.92	تقوم مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم بتقييم مهام المراجعة الجديدة ، والتحقق توافر الخبرات والامكانيات بما يمكنها من تأدية خدمات المراجعة بمستوى عالي من الجودة.
متوسط	1.3901	3.40	تقبل مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم تعاقدات مراجعة لا تتوافر لديها التأهيل العلمي والعملية والخبرة المناسبة لتأديتها.
ضعيف	1.3654	2.86	التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، وقبول أتعاب قليلة ، من الاسباب التي تؤدي الى تدنى مستوى جودة أداء المراجعة.
متوسط	1.6243	3.12	إن مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم ببيئة أنظمة المعلومات التي تستخدم الحاسوب تعتبر كافية لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
متوسط	0.8390	3.43	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة

يوضح الجدول رقم (2) أن المتوسط الحسابي العام لمساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة عملية المراجعة يساوي (3.43) بأهمية نسبية متوسطة وانحراف معياري (0.8390)، ونلاحظ أن الفقرة " إن القدرات المهنية لمراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم تمكنهم من أداء تكاليفات المراجعة بجودة عالية من الأداء المهني " جاءت بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (4.39) وانحراف معياري (1.7854) ، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " التنافس الشديد بين مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم، وقبول أتعاب قليلة ، من الاسباب التي تؤدي الى تدنى مستوى جودة أداء المراجعة " بمتوسط حسابي (2.86) وانحراف معياري (1.3654) وأهمية نسبية متوسطة.

المحور الثاني: إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة.

جدول رقم (3) المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لفقرات إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم لأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة .

مستوى الأهمية	الانحراف المعياري	الوسط الحسابي	الفقرة
متوسط	1.5241	3.52	يقوم مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بدراسة طبيعة نشاط المنشأة محل المراجعة بغرض تكوين فهم كافي فيما يتعلق بطبيعة عملها.
عالي	1.2265	4.98	يقوم مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بدراسة النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة محل المراجعة.
عالي	0.7546	3.36	إن مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم يقومون بالحصول على فهم لأهداف واستراتيجية المنشأة ومخاطر العمل ، والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.
عالي	1.8154	4.12	إن مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم لديهم الإمكانيات العلمية والعملية التي تمكنهم من الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لإبداء الرأي الفني المحايد حول مدى عدالة القوائم المالية.
ضعيفة	0.5843	2.24	تقوم مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم بالحصول على أكبر حصة سوقية من عملاء صناعة محددة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة.
عالي	1.5321	3.95	يعمل مراجعي الحسابات الخارجيين بولاية الخرطوم على فهم معايير المحاسبة والمراجعة المتخصصة بصناعة عميل المراجعة.
متوسط	0.8754	3.69	مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم مدركون بأن التخصص المهني في صناعة العميل يؤدي إلى القضاء على مخاطر الغش والاحتيال المالي.
عالي	1.5421	4.09	يعمل مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم على الحصول على فهم للعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية المتعلقة بالمنشأة محل المراجعة ، بما في ذلك إطار إعداد التقارير المالية.
عالي	1.2985	4.15	يقوم مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بتقييم نظام الرقابة الداخلية للمنشأة محل المراجعة ، وذلك لتحديد طبيعة وتوقيت وإجراءات عملية المراجعة.
عالي	0.8261	3.78	المتوسط الحسابي والانحراف المعياري العام

المصدر: إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة

يوضح الجدول رقم (3) أن المتوسط الحسابي العام لمدى إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني يساوي (3.78) بأهمية نسبية عالية وانحراف معياري (0.8261)، ونلاحظ أن الفقرة " يقوم مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم بدراسة النظام المحاسبي المطبق بالمنشأة محل المراجعة " جاءت بالمرتبة الأولى بأهمية نسبية عالية وبمتوسط حسابي (4.98) وانحراف معياري (1.2265) ، أما بالمرتبة الأخيرة فقد جاءت الفقرة " تقوم مكاتب المراجعة بولاية الخرطوم بالحصول على أكبر حصة سوقية من عملاء صناعة محددة لتكوين خبرات جديدة حول هذه الصناعة" بمتوسط حسابي (2.24) وانحراف معياري (0.5843) وأهمية نسبية ضعيفة.

2- إثبات فرضيات الدراسة:

الفرضية الأولى: "التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة يساهم بصورة ايجابية في تحسين أداء عملية المراجعة".

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لدراسة مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة على النحو التالي:

جدول رقم (4) نتائج اختبار تحليل الفرضية الأولى

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة sig	الوسط الحسابي
6.4051	1.76	106	0.00	3.43

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة

يعرض الجدول رقم (4) نتائج التحليل والذي يبين أن النموذج دال إحصائياً ، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (6.4051) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية (1.76) ، ومن خلال تلك النتائج يمكن قبول الفرضية والتي تفيد بأن التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة يساهم بصورة ايجابية في تحسين أداء عملية المراجعة التخصص المهني للمراجع الخارجي في صناعة عميل المراجعة يساهم بصورة ايجابية في تحسين أداء عملية المراجعة.

الفرضية الثانية: مراجعي الحسابات الخارجيين في ولاية الخرطوم مدركون لأهمية التخصص المهني في صناعة عميل المراجعة ومساهمته في جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T- test) لدراسة مدى إدراك مراجعي الحسابات الخارجيين لأهمية التخصص المهني ومساهمته في جودة الأداء المهني لعملية المراجعة على النحو التالي:

جدول رقم (5) نتائج اختبار تحليل الفرضية الثانية

T المحسوبة	T الجدولية	درجات الحرية	مستوى الدلالة Sig	الوسط الحسابي
14.2213	1.76	106	0.00	3.78

المصدر : إعداد الباحث من واقع تحليل بيانات الاستبانة

يعرض الجدول رقم (5) نتائج التحليل والذي يبين أن النموذج دال إحصائياً ، حيث بلغت قيمة مستوى الأهمية (0.00) ، في حين بلغت قيمة T المحسوبة (14.2213) والتي كانت أعلى من قيمتها الجدولية الخرطوم مدركون لأهمية التخصص المهني ومساهمته في جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

النتائج:

1. هناك اتفاق بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي من خلال تحسين قرارات تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة ، والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب المراجعة ، ويعكس هذا الاتفاق مدى إدراك المراجعين الخارجيين لأهمية موضوع التخصص المهني في مهنة المراجعة.

2. إن المراجعين المتخصصين مهنياً في ولاية الخرطوم يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة أكثر من غيرهم، عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية لعميل المراجعة، نزاهة الإدارة، والمنافسة في الصناعة.

3. يعتبر كل من التأهيل العلمي والخبرة العملية ، والممارس الخارجى بمعايير المراجعة المتعارف عليها من اهم المتطلبات التي يجب ان تتوفر في مراجع الحسابات الخارجى لضمان جودة عملية المراجعة .
4. تبنى مكاتب المراجعة لسياسات وإجراءات رقابة الجودة على أعمال المراجعة يؤدي الى تحسين جودة الخدمات المقدمة من قبل مكاتب المراجعة والنهوض بها.

التوصيات:

1. إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للمراجع ، وذلك لما يوفره هذا التخصص في زيادة الكفاءة المهنية ، وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.
2. وضع وتطوير نظام للرقابة على أداء مكاتب المراجعة تكون الدولة أو الهيئات المهنية الرسمية مسؤولة عنه للتحقق من كفاءة وجودة أداء هذه المكاتب والعاملين بها، والتقليل من الأثر السلبي للمنافسة في مجال الاتعاب بين مكاتب المراجعة والتي غالباً ما تكون على حساب جودة عملية المراجعة.
3. التوسع في استخدام النظم الالكترونية في مكتب المراجعة، نظراً لان استخدام النظم المحاسبية يساهم في تسجيل العمليات المالية وتشغيلها وحفظها والتقارير عن نتائجها.
4. توعية مكاتب المراجعة بأهمية الرقابة على جودة المراجعة، والعمل على وضع معايير للرقابة عليها، مع الزامهم بوضع السياسات والإجراءات اللازمة لها ، وذلك بهدف تحسين جودة المراجعة.
5. تفعيل دور مجلس تنظيم مجلس المحاسبة والمراجعة السوداني، وتوسيع دائرة نشاطه بحيث يكون له دور فاعل في وضع ونشر القوانين والمعايير التي تنظم المهنة ، والعمل على إصدار النشرات والكتيبات لرفع مستوى كفاءة المراجعين السودانيين.
6. التنسيق بين مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم وبين مجلس تنظيم مجلس المحاسبة والمراجعة لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على آليات استراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة بصورة صحيحة.

المراجع :

1. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2008م) " إصدارات المعايير الدولية لممارسة أعمال التدقيق والتأكد وقواعد أخلاقيات المهنة " .
2. الاتحاد الدولي للمحاسبين (2006م) " المعايير الدولية لممارسة أعمال المراجعة وقواعد وآداب وسلوكيات المهنة"، ترجمة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ،عمان، المملكة الأردنية الهاشمية .
3. البديوي ، منصور أحمد ، شحته (2002م) " الاتجاهات الحديثة في المراجعة "، الاسكندرية ، الدار الجامعية.
4. الحداد ، سامح عبد الرازق، (2008م) " تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجى وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة " دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة " رسالة ماجستير ، محاسبة وتمويل ، الجامعة الاسلامية ، غزة ، فلسطين.
5. العبدلي ، محمد (2002م) " أثر تطبيق الحاكمية المؤسسية على جودة التدقيق الداخلي في الشركات الصناعية المدرجة في سوق الكويت للأوراق المالية" رسالة ماجستير ، كلية الأعمال ، قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، عمان ، الأردن .

6. جربوع ، يوسف محمود (2005م) " العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المدقق الخارجي عند أدائه لعملية التدقيق" ، مجلة تنمية الرافدين ، المجلد (27) العدد (75) ص 158-182 ، جامعة الموصل ، العراق .
7. حميدات ، محمد محمود (2001م) " تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والعوامل المحددة لها" دراسة ميدانية " جامعة اليرموك ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، قسم المحاسبة ، عمان ، الأردن .
8. لبيب ، خالد " (2005م) دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي" - دراسة تطبيقية مقارنة " مجلة البحوث العلمية ، الاسكندرية ، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة ، العدد الأول .
9. لطفى ، أمين السيد أحمد ، (1998م) " المراجعة في ضوء المعايير الدولية " القاهرة ، دار النهضة العربية ، دار النهضة العربية .
10. طلبة ، على ابراهيم (1997م) " قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات " - دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان ، مجلة الإداري ، العدد (69) ص 13-37 .
11. متولى ، أحمد زكى ، (2006م) ، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص المهني الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"- دراسة ميدانية، جامعة طنطا، كلية التجارة ، العدد الأول ، ص 165-237 .
12. عزيز ، ليلي صليب (2006م) " أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل مخاطر المراجعة " المجلة المصرية للدراسات التجارية ، جامعة المنصورة ، كلية التجارة ، العدد الأول ، ص 369-416 .
13. شاهين ، على (2007م) " مدى التزام المحاسب القانوني بتقييم فرضية استمرارية المنشأة في ضوء معايير التدقيق الدولية " - دراسة تطبيقية على المحاسبين القانونيين بقطاع غزة " ورقة عمل قدمت لليوم الدراسي " واقع مهنة المحاسبة والمراجعة في فلسطين وسبل تطويرها " الجامعة الإسلامية ، غزة ، مارس .
14. Bonner , Sarah E . and Lewis , Barry L., " Determinates of auditor Expertise" Journal of Accounting Research Vol.28, (Supplement 1999), p.2.
15. Chris E. Hagan and Debra C. Jeter , " Industry Specialization by Auditors " Journal of practice and theory, Vol ,18, no 1, spring 1999, p10.
16. Ira Solomon and other , " What do industry – Specialization auditors know" Journal of Accounting , Vol .37 , spring 1999, Chicago, p g 18-19
17. Jeffrey R. Casterella and others , " Audit Industry Specialization , client bargaining power , and audit pricing" , Journal of practice and theory, March ,2004
18. Mark H. Taylor , " The effect of the industry specialization on auditing in herenet Risk Assessment and Confidence Judgment" Vol.17 , 2000, p g 693-712.
19. Roger Simnett and Arnold Wright , " The portfolio of knowledge required by industry specialization auditors" , " Accounting and Business Research Vol .33 Iss. 1, 2005, p g 87.
20. Romanus , Robin N, Maher , John J, and Fleming , Daman M., " Auditor specialization " , Auditor changes and Accounting Restatement" , Accounting Horizons Vol.22,Iss .4, 2008.
21. Steven Balsam and others " Auditors Industry specialization and Earning Quality" Journal of practice And theory" , Vol .22, no 2., September, 2003.
22. Terry L , Neal , Richard R , Riley " The Auditor Industry Specialization Research Design , " Auditing , Vol .23, 2004, pp,9.p169.

23. Timothy D. Carney and George R. Young, " Homogenous Industry and Auditor specialization : An Indication of production Economic " Auditing , Vol.25, Iss .1, may, 2006, pp19- 49.