



مجلة علمية نصف سنوية محكمة متخصصة في العلوم الإنسانية تصدر عن جامعة صبراتة

أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة
(دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس)

Importance of Professional Specialization for External Auditors in
Improving the auditing Process Quality
(A Field Study for a Sample of External Auditors in Tripoli)

د. صالح ميلود خلاط

أستاذ مشارك، كلية الاقتصاد، جامعة صبراتة

رقم الإيداع القانوني بدار الكتب الوطنية: 2017-139

العدد الرابع

ديسمبر 2018

أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس) Importance of Professional Specialization for External Auditors in Improving the auditing Process Quality (A Field Study for a Sample of External Auditors in Tripoli)

صالح ميلود خلاط

أستاذ مشارك، كلية الاقتصاد، جامعة صبراتة

Dr.Khallat@Yahoo.com

ملخص البحث:

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استخدام الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة الميدانية، وخضعت بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وفق برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS)، وجاءت نتائج الدراسة تشير إلى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي عموماً فضلاً عن أنه يعمل على تحسين جودة عملية المراجعة.

الكلمات الدالة: المراجع الخارجي، جودة المراجعة، التخصص المهني في المراجعة.

Abstract:

The study aimed to identify the importance of the professional specialization of the external auditor and its role in improving the quality of the auditing process by applying it to a sample of external auditors working in Tripoli. A questionnaire was used for collecting the data which was analyzed statistically by the statistical package for social sciences (SPSS). The results of the study indicate the importance of the professional specialization of the external auditor for improving the quality of the auditing process.

Key Words: External Auditor, Quality of Audit, Professional Specialization in Auditing.

المقدمة:

لقد تزايد الاهتمام بأداء مهام المراجعة بتزايد الانتقادات الموجهة لها، نتيجة لعدم قدرتها على تلبية احتياجات العملاء وتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، حيث ينذر هذا الأمر بخطر فقدان المهنة لمكانتها وسمعتها والشك في مصداقية المراجعين، وعدم الاعتماد على أعمالهم؛ وهذا النقد على مهنة المراجعة يعكس عدم الرضا على أداء المراجعين وتدني كفاءة أدائهم المهني (لبيب، 2005).

ومن الأسباب الرئيسة لتدني كفاءة أداء المراجع أنه لم يعد قادراً على فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجية المصاحبة للعمليات الإنتاجية وكبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، الأمر الذي صعب من عمل المراجع في الإلمام بجميع جوانب الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب إبداء رأيه حول قوائمها المالية، مما أدى إلى توجه مهنة المراجعة إلى التخصص في مراجعة نشاط معين الذي أصبح من أهم سماتها في الآونة الأخيرة؛ لأن التخصص يؤدي إلى المعرفة الكاملة والعميقة للمراجع بمجال تخصصه وبيّح له دراسة ومتابعة كل ما يتم في هذا المجال، بما يؤدي في النهاية إلى تقدم مهنة المراجعة والارتقاء بها وتقديم أفضل الخدمات للعملاء. فضلاً عن ذلك فإنه يحمي ذهن المراجع من التشبث والانقسام بين عدة أنشطة اقتصادية وكل هذا له أثر إيجابي على أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية.

وبسبب ازدياد حدة المنافسة وانفتاح الأسواق والتطورات التكنولوجية مع تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نشاط مهني على حده، فقد تزايد الاتجاه في مهنة المراجعة بصورة مستمرة نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص المهني، لهذا بدأت مؤسسات المراجعة البحث عن طريق تجعلها متميزة عن منافسيها بما يعزز الموقع التنافسي لهذه المؤسسات لتستطيع إجراء تعاقدات رابحة مع عملائها (Mayhew and Wilkins, 2003).

وفي هذا الصدد فقد أشارت مجلة المحاسبة (Journal of Accounting) في تقريرها المعنون بـ "التخصص يمثل مفتاح نجاح مؤسسات المراجعة" إلى أن ما يقارب 88% من مؤسسات المراجعة التي خضعت للدراسة وافقت بأن العامل الرئيس لنجاح مؤسسات المراجعة مستقبلاً يتطلب وجود تخصص للمراجع في مراجعة نشاط محدد (عوض، 2006، 67).

أما المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) فقد نشر في موقعه الإلكتروني عام 1998 أهم خمس قضايا تؤثر في نجاح ومستقبل مؤسسات المراجعة في القرن الواحد والعشرين، وهي الوعي العام للدور الذي تمارسه مؤسسات المراجعة وقدرتها على التكيف مع متطلبات السوق، والقيمة المضافة التي تقدمها المراجعة للعملاء، واهتمام مؤسسات المراجعة على المستوى العالمي، بالإضافة إلى أهمية التخصص في المراجعة حيث يمثل الأساس لبقاء واستمرارية مؤسسات المراجعة (AICPA, 1998).

وعليه فإن لدى مؤسسات المراجعة محفزات قوية لتقديم خدمات متخصصة تلبي احتياجات العملاء بطرق وأساليب لا يمكن أن تؤديها مؤسسات المراجعة المنافسة بسهولة، وتسعى مؤسسات المراجعة إلى تمييز خدماتها عن غيرها من المؤسسات المنافسة من خلال ربط خدماتها المميزة لعملائها، وبالتالي تحقيق مكاسب من تخصصها وتجدر الإشارة إلى أن بؤرة التركيز في استراتيجية التميز تتمثل في تطوير وتوفير خدمة متميزة يطلبها العملاء التي يجد المنافسون صعوبة كبيرة في أدائها بذات الصورة، حيث تتكبد

المؤسسات تكاليف ضخمة لتكون متخصصة صناعياً، ويقتضي ذلك ضمناً أن تلك التكاليف تمنع المنافسين من الوصول إلى درجات مشابهة من التخصص بسهولة (متولي، 2006، 166).

وبناءً على ما تقدم، فإن التخصص المهني لمراجعي الحسابات يعتبر أحد الركائز الأساسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة الخارجية، ومن ثم فإنه يعتبر من أهم العوامل المؤثرة في تمييز الأداء المهني لمؤسسة مراجعة عن نظيرتها الأخرى.

مشكلة البحث:

أسفرت المستجدات العالمية في شتى الميادين وانتشار ظاهرة العولمة إلى مطالبة المهتمين بشؤون مهنة المراجعة بضرورة حصولهم على المعرفة المتخصصة بقطاع صناعي أو نشاط معين أساساً لمزاولة العمل المهني، وذلك لتحقيق الهدف الأساسي من عملية المراجعة وهو إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تحتوي عليها القوائم المالية، التي تعتبر المرجع الأساسي لمتخذي القرارات الاستثمارية من كافة الأطراف ذات المصالح (فخر وشلا، 2015، 579).

ان التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط ما ظهر بشكل أساسي في نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، نتيجة لظهور مجموعة من العوامل والمتغيرات في مجال تكنولوجيا المعلومات وانفتاح الأسواق وزيادة حدة المنافسة على المستوى الدولي، وانهيار العديد من الشركات الكبرى، وحدثت عديد من الأزمات مما أدى إلى زيادة التساؤلات حول كيفية مواكبة مهنة المراجعة لهذه العوامل والمتغيرات، والنهوض بدورها حول تجاه تلك الأزمات، فعملت الجهات التنظيمية والمهنية والأكاديمية على دراسة سبل الارتقاء بالخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي، فظهرت استراتيجية التخصص الصناعي (المهني) كأحد الوسائل المهمة لتحقيق ذلك (عوض، 2006).

لقد استدعى التخصص المهني في المراجعة اهتمام العديد من الباحثين في مختلف دول العالم، فقد تناولت العديد من الدراسات المقاييس المستخدمة لقياس التخصص لدى مؤسسات المراجعة، بينما ركزت بعض الدراسات على التعرف على أثر التخصص على كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، في حين أهتمت دراسات أخرى بدراسة الآثار الإيجابية والسلبية للتخصص، بينما كان اهتمام مجموعة من الباحثين بالاستراتيجيات المتبعة من قبل مؤسسات المراجعة في التخصص المهني في مراجعة نشاط محدد.

وبناءً على ما سبق واستناداً إلى ما تناولته الدراسات السابقة في السنوات القليلة الماضية في مجال التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين وما توصلت إليه هذه الدراسات من نتائج، فإن مشكلة البحث تتجلى في السؤالين التاليين:

1- ما أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين من منظور مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس؟

2- هل يساهم التخصص المهني في مراجعة نشاط معين في تحسين جودة عملية المراجعة من منظور مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس؟

أهمية البحث:

للبحث أهمية عامة تتبع من أهمية الموضوع نفسه، وهو أهمية موضوع التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين، وأهمية خاصة من دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

ومن الناحية العلمية من المتوقع أن يساهم هذا البحث في سد النقص في أدبيات الموضوع بالبيئة الليبية، كما أنه يساهم في خلق الحافز للقيام بدراسات أخرى مرتبطة بموضوع التخصص المهني للمراجع الخارجي.

ومن الناحية العملية فإن نتائج الدراسة الميدانية من المؤمل أن تساهم في التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس.

أهداف البحث:

- بناء على مشكلة البحث وأهميته فإن البحث يسعى لتحقيق الأهداف التالية:
- دراسة استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين وتحليلها وتقييمها، وبيان أثرها على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال مراجعة ما ورد في هذا الموضوع في الأدب المحاسبي.
- التعرف على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على مراجعي الحسابات الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس.

فرضيات البحث:

بناءً على مشكلة البحث وأهدافه، فإنه تم وضع فرضيتين للبحث، تم صياغتهما على النحو التالي:

الفرضية الأولى:

لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين.

الفرضية الثانية:

لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

منهجية البحث:

من أجل تحقيق أهداف البحث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة الموضوع وإلى الدراسات والمراجع العلمية والمعلومات التي تم الحصول عليها، ولكونه من أكثر المناهج استخداماً في دراسة الظواهر الاجتماعية والإنسانية.

تم استخدام المصادر الثانوية والأولية في البحث وتشمل المصادر الثانوية الأدبيات التي تناولت الموضوع محل البحث من الكتب والمجلات العلمية المتخصصة والأبحاث والرسائل العلمية. أما استخدام المصادر الأولية فقد تم من خلال إعداد وتصميم استبانة لغرض جمع المعلومات اللازمة في موضوع البحث من مفردات عينة البحث، ومن ثم تفرغها وتحليلها من خلال برنامج (SPSS) للتحليل الإحصائي وإجراء الاختبارات الإحصائية المناسبة والضرورية لموضوع البحث.

الإطار النظري للبحث:

أصبح التخصص المهني سمة من سمات هذا العصر، حيث لم يعد المهني يقوم بكافة الأعمال في مجال المهنة، ويرجع ذلك أساساً إلى أن فروع المهنة تعددت وأصبحت أكثر اتساعاً، وأصبح الإلمام بمجال معين من مجالات المهنة يحتاج إلى التخصص الدقيق في هذا المجال (صليب، 2003، ص 369). ومهنة المراجعة لا تختلف عن أية مهنة أخرى فهي أصبحت تحتاج إلى المراجع المتخصص حتى يتقن هذه المهنة ويؤديها بالكفاءة المطلوبة.

وبناءً على ما تقدم فإن هذا القسم من البحث يهتم بمناقشة مفهوم التخصص المهني للمراجع وأهميته ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة.

مفهوم التخصص المهني للمراجع:

يعرّف التخصص أو الخبرة المتخصصة في علوم المعرفة (Cognitive Science) بأنها امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية، فذاكرة المتخصص تحوي صوراً أكثر كمالاً وصورة أفضل وأدق في مجال التخصص، ولذلك يستطيع المتخصص النقاط المعلومات الجديدة بطريقة أكفأ وأشمل، وملاحظة الفروق بطريقة أدق، كذلك لديه حصيلة كبيرة من استراتيجيات اتخاذ القرار وأنسب الطرق لتنفيذ تلك الاستراتيجيات (Johnson, 1988, P.209، نقلاً عن: صليب، 2003، ص 379).

ويعرّف ريشو المعرفة المتخصصة بأنها "تتطلب من الشخص الذي يسعى لامتلاكها أن يكون ماهراً ومؤهلاً، وأن تختلف طرق تفكيره عن طريقة تفكير الآخرين" (ريشو، 2008، ص 163).

وفي مجال مهنة المراجعة لا يختلف تعريف المعرفة أو الخبرة المتخصصة عن ذلك، فمع التطور المتسارع والمتناهي للاقتصاد العالمي وما صاحبه من تكنولوجيا وتقنية المعلومات، وتوسع أسواق رؤوس الأموال، وتمايز الأنشطة الاقتصادية عن بعضها البعض، واحتفاظ كل نشاط اقتصادي بخصائص تميزه

عن الأنشطة الاقتصادية الأخرى، فضلاً عن أن مهنة المراجعة تقوم أساساً على تقديم خدمات لتلك الأنشطة، كل ذلك حتم على مراجع الحسابات ضرورة مواكبة هذه التطورات وامتلاك المعرفة المتخصصة تبعاً لكل نشاط اقتصادي.

وبناءً على ما سبق فإن الأمر يستلزم تعميق البحث من أجل وضع تعريف محدد لمفهوم التخصص المهني للمراجع. وفي هذا السياق يرى (Libby, 1985) أن المراجع المتخصص هو من يكتسب التدريب أو من يكلف بمهام محددة من قطاعات معينة يجعل أداءه لامعاً في تلك القطاعات عن غيره من المراجعين. أما (Bonner and Lewis, 1990) فيشير إلى أن التخصص في المراجعة هو المعرفة التي يكتسبها المراجع نتيجة التخصص في مراجعة عملاء نشاط معين أو أداء مهام محددة.

ويعرف (Maletta and Wright, 1996) المراجع المتخصص بأنه الذي يمتلك معرفة شاملة بخصائص نشاط العميل، وأن هذه المعرفة تمكنه من اكتشاف الأخطاء.

ويشير (Solomon and Shields, 1999) إلى أن المراجع المتخصص هو المراجع الذي اكتسب خبرة معينة نتيجة التدريب وممارسة المراجعة بشكل كبير في نشاط معين. أما (Chan. et. al. , 2002) فيعرف التخصص المهني على أنه تركيز المراجع على مراجعة نشاط معين. وفي نفس السياق ترى (صليب، 2003) بأن التخصص أو الخبرة المتخصصة هو امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين.

ويؤكد كل من (Mayhew and Wilkins, 2003) على أن التخصص المهني يعني امتلاك الشخص المختص لقدر كبير من المعرفة المرتبطة بنشاط معين، لذلك يستطيع المتخصص مقارنة بغيره التعامل مع المعلومات المتاحة لديه بشكل جيد. واستناداً لذلك فإن التخصص المهني يمثل اتجاهاً ذا قيمة، حيث إنه يمكن مؤسسة المراجعة من تقديم خدمات متميزة لمجموعة كبيرة من عملاء المراجعة الذين ينتمون لنفس النشاط.

ويعرف (بخيت، 2004) المتخصصون في مراجعة نشاط معين بأنهم مراجعون متخصصون في مراجعة نشاط واحد، والذين تعد عملية تدريبهم وخبرة الممارسة مقتصرة في نشاط معين. أما (مجاهد، 2005) فيعرف المراجع المتخصص بأنه هو الذي يملك المعرفة المتميزة والخبرة والدراسة العلمية بمهام عملية المراجعة، بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى، التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية وتساعد في إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية.

وترى (عوض، 2006) أن تخصص المراجع يعني قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقبلية إلى عملاء ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات.

وبالنظر إلى مفاهيم المعرفة المتخصصة أعلاه يمكن القول: إن التخصص المهني للمراجع في مراجعة نشاط ما هو امتلاكه للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معين. بما يمكنه من الاضطلاع بشكل أوسع وأدق بطبيعة نشاط عملائه وخصائصهم. وعليه فإن التخصص المهني في مراجعة نشاط معين يكسب المراجع معرفة وخبرة كبيرة في صناعة أو نشاط معين، ويتطلب من المراجع الذي يسعى لذلك أن يكون مؤهلاً ومهراً، وأن تختلف طرق تفكيره عن طرق تفكير الأشخاص الآخرين.

أهمية التخصص المهني:

من خلال استقراء ما ورد في الأدب المحاسبي يمكن عرض أهمية تخصص المراجع في مراجعة نشاط ما على النحو التالي:

- 1- تمكن المعرفة المتخصصة مراجع الحسابات من بناء هيكل من المعرفة والخبرات الخاصة بنشاط معين، يساعده على تقديم خدمات ذات مستويات عالية من الجودة (متولي، 2006).
- 2- تتيح المعرفة المتخصصة للإمام بطبيعة الأنشطة الخاصة وخصائصها بكل صناعة أو نشاط بناء على تعدد المتطلبات المحاسبية للقطاعات أو الأنشطة المختلفة، وإذا ما توفرت هذه المعرفة المتخصصة بأعمال العميل من قبل مراجع الحسابات، فإن ذلك قد يخفض من احتمال الاستعانة بالخبراء لدرجة كبيرة في كثير من الحالات (المقطري، 2011).
- 3- يعد اكتساب المعرفة المتخصصة أحد المحاور المهمة التي تهدف إلى تحسين تقديرات مراجع الحسابات لمخاطر المراجعة المختلفة المحيطة بعملية المراجعة، بما يسهم في زيادة جودة قراراته التخطيطية.
- 4- يتيح التخصص المهني لمراجع الحسابات القيام بمراجعة على مستوى عالٍ من الفاعلية، فالمراجع المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من الأخطاء والتلاعب والتحريرات الجوهرية (لبيب، 2005).
- 5- المراجع المتخصص أكثر كفاءة في إنجاز مهمة المراجعة، إذ يتطلب وقت أقل في التنفيذ من الوقت المستهدف ويؤدي اختبارات مراجعة أقل بشكل عام (عوض، 2006).
- 6- يعد التخصص المهني في مهنة المراجعة من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام منشآت الأعمال بإصدار تقارير مضللة أو متضمنة احتيالياً مالياً، وغالباً تلجأ منشآت الأعمال التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مراجعين غير متخصصين في نفس مجال نشاطها، اعتقاداً منها أنه يمكنها من إخفاء إدارة الريح المحاسبي عن مثل هؤلاء المراجعين (دبور، 2013).
- 7- يسهم التخصص المهني في تدعيم وتقوية استقلال المراجع الخارجي في مواجهة محاولات بعض عملاء المراجعة في مساومته على هذا الاستقلال.

8- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقارير في هذا النشاط الذي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين به، بالإضافة إلى تطوير المهارات اللازمة لتعاقدات المراجعة المستقبلية في هذا النشاط (الحداد، 2008).

9- يعزز التخصص المهني من سمعة المراجع من وراء تقديمه لخدمات مراجعة ذات جودة عالية، كما يساعد في توسيع نطاق خدمات المراجعة، حيث يتيح التخصص المهني فرصة تقديم خدمات على مستوى عالٍ من التأكيد مما يرفع كفاءة أعمال المراجعة من ناحية، وتلبية احتياجات العملاء طالبي خدمات المراجعة بصورة متميزة من ناحية أخرى (متولي، 2006).

10- التخصص المهني يمكن مؤسسة المراجعة من تدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة وقدرتها في الحصول على حصص متزايدة في سوق المراجعة، باعتبار أن التخصص وما يمنحه للمراجع من قدرات ومهارات وتقنيات سيمثل أداة جذب لعملاء المراجعة.

دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة:

أن كفاءة الأداء أمر مهم يتطلب وجوده في جميع الأعمال التي تسند إلى القائمين بالتنفيذ للوصول إلى النتائج المرغوب فيها سلفاً، وعدم توفر الكفاءة في أداء العمل يعرض القائم بتنفيذه إلى المساءلة، والقول نفسه ينطبق على مهنة المراجعة، فالمراجع ملزم بتنفيذ عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة حتى يستطيع أن يخلي مسؤوليته أمام كل الأطراف التي تعتمد على تقريره في اتخاذ قراراتها.

ولقد حظي مفهوم جودة خدمات المراجعة بجدل متعدد الجوانب على مستوى الدراسات الأكاديمية، حيث تبنت بعض الدراسات مفهوماً يقوم على أساس اكتشاف المراجع للأخطاء والغش، بينما نظرت دراسات أخرى لجودة المراجعة على أساس التزام المراجع بالمعايير المهنية وقواعد السلوك المهني، كما تناولت دراسات أخرى جودة المراجعة من منظور تدنية مخاطر المراجعة إلى المستوى المقبول.

وعموماً؛ تعرف جودة المراجعة على أنها أداء عملية المراجعة بكفاءة وفعالية وفقاً لمعايير المراجعة مع اكتشاف الأخطاء الجوهرية التي تحويها القوائم المالية محل المراجعة والعمل على تلبية الاحتياجات والتوقعات المعقولة للمستفيدين من خدمات المراجعة. ويقصد بكفاءة المراجعة هنا مدى قدرة المراجع على استخدام الموارد المتاحة له أفضل استغلال وتقاس كفاءة المراجعة بالعلاقة بين أتعاب المراجعة وكمية الموارد المستخدمة في أدائها. أما فعالية المراجعة فيقصد بها مدى قدرة المراجع على تحقيق أهداف المراجعة وتقاس بمستوى الجودة التي تؤدي بها عملية المراجعة.

وتعتبر الخبرة والتخصص في مراجعة نشاط معين من ضمن العناصر التي تمثل جودة خدمات المراجعة، فالتخصص في النشاط هو طول البقاء في موقع معين لأداء مهام معينة، أما الخبرة فتمثل المعرفة والقدرة التي يتم اكتسابها عن طريق الممارسة العملية، فإذا كان المراجع ذا خبرة ومتخصص في نشاط معين، فهناك احتمال كبير أن تكون جودة الخدمات التي يقدمها عالية، وبالتالي يمكن للعملاء الاستدلال

على جودة خدمات المراجعة قبل التعاقد مع المراجع من خلال التعرف على خبرة المراجع وتخصصه في مراجعة نشاط معين (الدروقي، 2004).

وفي الفترة الأخيرة شهدت أدبيات المراجعة اهتماماً كبيراً من الباحثين والأكاديميين في دراسة العلاقة بين تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين وجودة عملية المراجعة، حيث سيتم استعراض الدراسات الأجنبية أولاً ثم الدراسات العربية.

تناولت دراسة (Hogan and Jeter, 1999) أهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي في نشاط عميل المراجعة. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مؤسسات المراجعة تجني فوائد من خلال التخصص المهني في مراجعة نشاط معين مثل زيادة الحصة السوقية في البيئة التنافسية الشديدة في سوق الخدمات، ويساعد التخصص المهني المراجعين أيضاً في تقديم خدمات ذات جودة عالية وتقليل تكاليفها.

وأظهرت دراسة (Gramling and Stone, 2001) أن أرباح الشركات المرتبطة بمراجعين متخصصين في نشاط معين، تتنبأ بالتدفقات النقدية بشكل أدق من أرباح الشركات التي ترتبط بمراجعين غير متخصصين في نشاط معين.

وقام كل من (Owhoso, Messier and Lynch, 2002) بدراسة حول أثر التخصص المهني في قدرات المراجعين في اكتشاف الأخطاء الواقعة بالقوائم المالية. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين في مراجعة نشاط معين يقومون باكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة، وذلك بالمقارنة عندما يقوم المراجعون المتخصصون بمزاولة مهام مهمتهم خارج مجال تخصصهم، فإنهم يفتقدون كثيراً من قدرتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء.

وتناولت دراسة (Balsm et. al., 2003) العلاقة بين التخصص في مهنة المراجعة وأثره على جودة الأداء المهني، وأثبتت الدراسة أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعمليات، ونزاهة الإدارة المنافسة في النشاط، أو الاتجاهات المالية للشركة محل المراجعة. وأن التخصص المهني لمكاتب المراجعة في النشاط الذي ينتمي إليه عميل المراجعة يساعد في تفهم وإتمام عملية المراجعة والقيام بالاجراءات المطلوبة بكفاءة بما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجعة.

وذكر (Mayhew and Wilkins, 2003) أن هناك العديد من الفوائد التي يمكن أن يحصل عليها مكتب المراجعة من التخصص المهني في مراجعة نشاط معين وهي:

- أن التخصص المهني في مراجعة نشاط معين يمكن المراجعين أن يكونوا على قدر عالٍ من الخبرة في ذلك النشاط مما يساعدهم في حل المشكلات التي تواجههم بقدر عالٍ من المهنية.

• تعامل عميل المراجعة مع مكتب مراجعة متخصص يعمل على تخفيض الوقت الذي يقضيه المراجع في فهم طبيعة أعماله.

وأظهرت دراسة (Deis and Giroux, 2004) أن الشركات التي تم مراجعة حساباتها من طرف مراجعين متخصصين في مراجعة أنشطة معينة لديها مستويات أقل من عدم التناسق المعلوماتي بالمقارنة بالشركات التي تم مراجعة حساباتها من طرف مراجعين غير متخصصين.

ونشير دراسة (Green, 2004) إلى أن المراجعين المتخصصين أكثر قدرة وكفاءة في إكمال جميع مراحل الإجراءات التحليلية للعملاء في القطاع أو النشاط، وذلك في نواحي اختبارات المراجعة وموازنة الوقت، وأشارت الدراسة أيضاً إلى أن هناك فوائد تعود على كل من المراجع وعميل المراجعة نتيجة زيادة خبرات المراجع في القطاع الصناعي. أما دراسة (Low, 2004) فقد أظهرت أن المراجع المتخصص يقوم بتقييم المخاطر وتطوير خطة المراجعة وموازنة الوقت بشكل أفضل، وأنه قادر على القيام بتغييرات أكثر جودة لبرامج المراجعة وذلك وفقاً لتغييرات الإجراءات وتغييرات أعضاء الفريق وساعات المراجعة.

وخلصت دراسة (Teah and Wong, 2004) إلى أن المراجعين المتخصصين في مراجعة نشاط معين يقدمون جودة أعلى في المراجعة من غير المتخصصين، كما أن التخصص المهني يؤدي إلى رفع جودة المحتوى الإخباري للقوائم والتقارير المالية وزيادة الثقة والمصداقية عليها، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة.

وهدفت الدراسة التي قام بها (Al-Mutairi, 2006) إلى البحث في العلاقة بين استخدام مراجعين متخصصين في نشاط معين، ودرجة عدم تناسق المعلومات وتكلفة المديونية المستحقة للشركة على عملائها، حيث أظهرت الدراسة أن المراجعين المتخصصين لهم القدرة على زيادة الثقة ودرجة الاعتمادية على القوائم المالية مقارنة بالمراجعين غير المتخصصين، وينشأ ذلك من خلال تعزيز التزام الإدارة لتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة في عرض القوائم المالية. وهذا يعني أن استخدام مراجعين متخصصين سوف يحسن من جودة عملية المحاسبة، وبالتالي جودة المعلومات التي تحويها القوائم والتقارير المالية.

وتناولت دراسة (Zahn et. al., 2006) اختبار العلاقة بين ممارسات إدارة الأرباح وكل من استقلال مراجع الحسابات والتخصص المهني لمراجع الحسابات. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن المنشآت التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مكاتب مراجعة متخصصة في نشاط محدد تتخضع لديها مستويات التسويات غير العادية المستخدمة في التلاعب في الأرباح من قبل إدارة المنشأة، وذلك بالمقارنة بالمنشآت الأخرى التي يتم مراجعة حساباتها من قبل مكاتب مراجعة غير متخصصة، أي أن نتائج هذه الدراسة تشير إلى أن تخصص مكاتب المراجعة في مراجعة نشاط محدد يزيد من قدرة المراجع من الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارس من قبل المنشآت محل المراجعة.

وتشير نتائج دراسة (Lim and Tan, 2008) إلى أن المحللين الماليين يكونون أكثر ثقة بالمراجعة التي يقوم بها مراجعون متخصصون من تلك التي يقوم بها مراجعون غير متخصصين فضلاً عن ذلك يكون لدى المراجع المتخصص في مراجعة نشاط معين زيادةً في القدرة على الاستفادة من تدفق المعرفة حول ذلك النشاط، وهو ما يؤدي إلى تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية.

وقام كل من (DeBoskey and Jiang, 2012) بدراسة حول تقييم دور مراجعي الحسابات المتخصصين في تقييد إدارة الأرباح من خلال مخصصات خسائر القروض في القطاع المصرفي. وقد توصلت الدراسة إلى أن مراجع الحسابات المتخصص أكثر فعالية في الحد من احتمالية زيادة إدارة الأرباح وأن خبرة مراجع الحسابات في نشاط العميل تلعب دوراً رقابياً فعالاً في تقييد اختيارات الإدارة للمستحقات التقديرية وقيام منشآت الأعمال باتباع إدارة الأرباح المحاسبية.

وهدفت دراسة (Sarwoko and Agoes, 2014) إلى التحقق من تأثير التخصص المهني لمراجع الحسابات واستقلاليته وإجراءات المراجعة للكشف عن عمليات الغش والتلاعب على جودة عملية المراجعة، وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين واستقلاليته لهما تأثير كبير على تنفيذ إجراءات المراجعة للكشف عن عمليات الغش والتلاعب مما يزيد من جودة عملية المراجعة. أما دراسة (Havasi and Darabi, 2016) فقد استهدفت معرفة تأثير تخصص مراجع الحسابات في مراجعة نشاط معين على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة في بورصة طهران. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة أن خبرة مراجع الحسابات في مراجعة نشاط معين لها تأثير على جودة التقارير المالية.

وعلى صعيد الدراسات العربية فقد تم إجراء العديد من الدراسات حول العلاقة بين التخصص المهني لمراجع الحسابات في مراجعة نشاط معين وجودة عملية المراجعة، فقد هدفت دراسة (صليب، 2003) إلى تحديد مدى تقبل السوق المصري للتخصص في عمل المراجع، ومدى إدراك الأطراف ذات الصلة بأهمية التخصص، وكذلك مناقشة أهمية التخصص في تكوين رأي المراجع. وخلصت الدراسة إلى أن الاقتناع بالتخصص في عمل المراجع وأثر هذا التخصص في تقليل خطر المراجعة لا خلاف عليه بين آراء المراجعين الذين شملتهم الدراسة، وذلك إذا تم التغلب على العوامل التي تعرقل هذا التخصص والمتمثلة في ارتفاع تكلفة التخصص، وصعوبة توافر الدراسات المتخصصة، فضلاً عن عدم كفاية الطلب الذي يدفع إلى التخصص، وحجم مكتب المراجعة.

وتعرضت دراسة (البيب، 2005) إلى دراسة وتحليل أثر تطبيق استراتيجية التخصص القطاعي، على الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، من خلال تحسين قدرات المراجع في كل من: دقة تقدير المخاطر الحتمية، وجودة قرارات التخطيط لعمليات المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتطبيق فجوة التوقعات القائمة في مهنة المراجعة، وخلصت الدراسة إلى وجود دور هام لاستراتيجية التخصص القطاعي، في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء

المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي في كل من: دقة تقدير المخاطر المحتملة، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة، اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي، وتضييق فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.

وتناولت دراسة (متولي، 2006) تقييم مدى حاجة مؤسسات المراجعة لاستراتيجية التخصص (الصناعي) المهني، وقامت الدراسة أيضاً بقياس أثر استراتيجية التخصص (الصناعي) المهني على كل من المخاطر والجودة والأرباح وإدارة الأرباح. وتوصلت الدراسة إلى توافر دليل ميداني على أهمية استراتيجية التخصص (الصناعي) المهني للمراجع حيث تحقق العديد من المزايا عند الاستعانة بها في مؤسسات المراجعة المصرية، وأن تطبيق استراتيجية التخصص (الصناعي) المهني للمراجع من شأنه أن يزيد من قدرة مؤسسات المراجعة على تقييم مختلف المخاطر، كما تساهم استراتيجية التخصص (الصناعي) المهني للمراجع في القضاء على مخاطر الغش والاحتيال وتقضي على فجوة التوقعات وتزيد من سرعة استجابة مؤسسات المراجعة لتعديل التقرير والوفاء بتوقعات مستخدمي القوائم المالية.

وناقشت دراسة (عوض، 2006) قياس أثر التخصص (المهني) الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح المحاسبية للشركات المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وأظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير إيجابي لتخصص المراجع على خصائص جودة الأرباح من خلال الارتفاع في القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية والقدرة التنبؤية للأرباح وعناصر أساس الاستحقاق للمنشآت التي ترتبط مع مراجع متخصص بدرجة مرتفعة في مراجعة نشاط معين. أما دراسة (جربوع، 2007) فقد هدفت إلى البحث في مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في جودة وإدارة عملية المراجعة في قطاع غزة - فلسطين. وخلصت الدراسة إلى أن المراجعين المتخصصين مهنيًا يمكنهم التحكم في مخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل الجوانب الإدارية للعميل، ونزاهة الإدارة، المنافسة في النشاط، أو الاتجاهات المالية للشركة محل المراجعة. كما أن التخصص المهني لمكاتب المراجعة في النشاط الذي ينتمي إليه عميل المراجعة يساعد في تفهم عملية المراجعة وإتمامها، والقيام بالإجراءات المطلوبة بكفاءة وفاعلية، بما ينعكس على جودة الأداء المهني لعملية المراجعة.

وهدف دراسة (منصور، 2007) إلى تقييم مدى قبول أطراف عملية المراجعة (المستثمرين، الإدارة، المراجع الخارجي) للاتجاه الخاص بالتخصص النوعي للمراجع الخارجي من خلال تعريف وطبيعة التخصص النوعي للمراجع الخارجي، تحديد محددات ودوافع التخصص النوعي للمراجع الخارجي، وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: المراجعون المتخصصون لديهم معرفة أكثر من غيرهم من المراجعين بأخطار القوائم المالية ومعدل حدوثها في الأنشطة التي تخصصوا في مراجعتها، ويتطلب تفعيل وزيادة نطاق تخصص منشآت المراجعة إحداث تغيير في ثقافة أكثر الأطراف تأثراً بعملية المراجعة، وتتضمن كل من (أصحاب المنشأة، المراجع الخارجي، إدارة المنشأة).

وفي اليمن قام (المقطري، 2011) بإجراء دراسة بهدف التعرف على طبيعة التخصص المهني للمراجع ودراسة أهمية ذلك التخصص بالنسبة إلى المراجع، فضلاً عن إجراء دراسة ميدانية أنصبت على بيئة الأعمال اليمنية شملت عينة من المراجعين. وجاءت نتائج الدراسة تشير إلى أهمية التخصص المهني للمراجع، فضلاً عن أنه يعمل على تحسين تقدير مخاطر المراجعة. أما دراسة (محمد، 2013) فقد استهدفت قياس أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (مراجع الحسابات) على جودة أداء المراجعة. وأثبتت الدراسة نجاح استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في زيادة قدرته على اكتشاف حالات الغش والاحتيال للقوائم المالية، كما أثبتت الدراسة نجاح استراتيجية التخصص الصناعي في زيادة قدرة مراقب الحسابات في جودة التخطيط لعملية المراجعة ككل مما يؤدي إلى جودة عملية المراجعة بالشكل الذي أرسى حوكمة الشركات.

وتناولت دراسة (حامد، 2014) قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في سوق المراجعة في البيئة السودانية، وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يزيد من قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المراجع من خلال السمعة الجيدة للمراجع وحجم الشركة الطالبة للخدمة، كما أن التخصص الصناعي للمراجع الخارجي يعمل على زيادة جودة عملية المراجعة المقدمة للجهات الطالبة لها من خلال التخطيط الجيد والالتزام بمعايير المراجعة المتفق عليها، كما تشير نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يؤدي إلى زيادة سمعة مكتب المراجعة من خلال الخبرة الطويلة للمراجع بنشاط العمل والتزامه بقواعد السلوك المهني للمراجعة.

وفي سوريا أجرى كل من (فخر وشلا، 2015) دراسة بهدف الإجابة عن تساؤلين هما: ما هي الأهمية المتوخاة من امتلاك مدقق (مراجع) الحسابات للمعرفة المتخصصة؟ وهل تسهم تلك المعرفة في تعزيز دقة التقارير المالية؟. وجاءت نتائج الدراسة النظرية والميدانية لتشير إلى أهمية امتلاك مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة، ودورها في إضفاء المصداقية على التقارير المالية الخاضعة للتدقيق.

وفي السودان قام (عبدالعزیز، 2016) بإجراء دراسة بهدف التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على مراجعي الحسابات في ولاية الخرطوم. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن هناك اتفاق تام بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم بأهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات الخارجي، وأن التأهيل العلمي والعملية للمراجع الخارجي والتزامه بمعايير المراجعة المتعارف عليها يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة. أما دراسة (بابكر وآخرون، 2016) فقد هدفت بصورة رئيسة إلى التعرف على دور المراجع المتخصص قطاعياً في تقويم كفاءة قرارات التحاسب الضريبي على الممول وتحقيق التقدير السليم لضريبة الدخل وتقليل حجم التهرب الضريبي للمشروعات الفردية، وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع المتخصص قطاعياً يساعد في تخفيض العبء

الضريبي على الممول ويؤدي إلى التقدير السليم لضريبة الدخل كما يقلل من حجم التهرب الضريبي للمشروعات الفردية.

وتناولت دراسة (مسامح ولقويره، 2017) مفهوم جودة المراجعة الخارجية ومفهوم التخصص المهني ومدى ادراك القائمين بأعمال المراجعة في ولاية بسكرة بالجزائر لأهمية التخصص المهني، ومعرفة فيما إذا كان يساهم في تحسين جودة المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين المراجعين الخارجيين في ولاية بسكرة حول أهمية التخصص المهني من خلال تمكين القائم بأعمال المراجعة من التخطيط الجيد لعملية المراجعة واعداد برنامج المراجعة بشكل ملائم.

وفي ضوء ما عرضه الباحث من دراسات يتبين أن هناك اهتماماً متزايداً من قبل الباحثين بدراسة أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة. وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجية المصاحبة للعمليات الإنتاجية وكبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، الأمر الذي صعب من مهمة المراجع في الإلمام بجميع الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب إبداء رأيه حول قوائمها المالية، وعليه أصبح من الضروري على المراجع أن يتخصص في مراجعة نشاط معين على اعتبار أن ذلك من أهم عوامل اكتساب المعرفة والخبرات المهنية اللازمة لأداء عملية المراجعة بكفاءة عالية.

ومن خلال عرض الدراسات السابقة يتبين الدور الإيجابي الذي يؤديه تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين في تحسين جودة عملية المراجعة من خلال زيادة الكفاءة المهنية للمراجع في التخطيط لعمليات المراجعة بدرجة عالية من الجودة، وتحسين دقة تقدير المراجع لمخاطر المراجعة بمختلف أنواعها، وزيادة قدرة المراجع على اكتشاف حالات الغش والاحتيايل المالي، وزيادة قدرة المراجع من الحد من ممارسات إدارة الأرباح التي قد تمارس من قبل إدارة المنشآت محل المراجعة.

وبناءً على نتائج الدراسات السابقة فإنه يجب على مراجعي الحسابات امتلاك المعرفة المتخصصة في مراجعة نشاط معين من خلال التأهيل العلمي والتدريب والتعليم المهني المستمر وفهم معايير المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالنشاط محل المراجعة.

الدراسة الميدانية:

مجتمع الدراسة وعينتها:

يتمثل مجتمع الدراسة في المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة من خلال مكاتب المراجعة المرخص لها من قبل نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين، وذلك في حدود مدينة طرابلس، وتم اختيار المدينة نظراً لكبر حجم مكاتب المراجعة بها وتركز عدد كبير من المراجعين فيها.

ونظراً لصعوبة الاتصال بجميع مفردات المجتمع لذلك تم اختيار عينة عشوائية بسيطة من المراجعين، حيث تم توزيع عدد (60) استبانة عليهم وأمكن الحصول منها على (50) استبانة وقد استبعد

منها (6) استبانات غير صالحة للتحليل. والجدول رقم (1) يوضح عدد الاستبانات الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد معها.

جدول رقم (1) استمارات الاستبيان الموزعة والمتحصل عليها ونسبة الفاقد

عدد الاستمارات الموزعة	عدد الاستمارات المتحصل عليها	عدد الاستمارات المفقودة والمستبعدة	نسبة الفاقد والمستبعد	نسبة الصالح للتحليل
60	50	16	%26.67	%73.33

أداة جمع البيانات:

لقد تم تطوير واستخدام استبانة خاصة لجمع البيانات بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات العلاقة، وتكونت الاستبانة من قسمين:

القسم الأول (بيانات عامة): تتمثل البيانات العامة عن المشاركين في الدراسة في كل البيانات المتعلقة بالمؤهل العلمي والخبرة والعمر.

القسم الثاني: يحتوي هذا القسم على العبارات ذات العلاقة بالموضوع محل الدراسة، وقد قسم إلى محورين على النحو التالي:

- **المحور الأول:** ويشمل هذا المحور على (12) فقرة حول مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

- **المحور الثاني:** ويشتمل على (14) فقرة حول مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

وقد صيغت جميع عبارات الاستبيان بصورة إيجابية وأعطى لكل عبارة من عباراتها وزن مدرج على نمط سلم ليكرت الخماسي لتقدير درجة تحقق العبارة للإجابة على فقرات المحور في الاستبانة، وتتحصر الإجابات وفق هذا المقياس في: (موافق بشدة)، (موافق)، (موافق إلى حد ما)، (غير موافق)، (غير موافق بشدة). وتم تحديد أوزان الاستجابات للفقرات وفق الجدول التالي:

جدول رقم (2) أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرت الخماسي

درجة الموافقة	الوزن	مدى المتوسط المرجح	نسبة مستوى الموافقة	مستوى الأهمية
موافق بشدة	5	من 4.20 إلى 5	100-84	عالية جداً
موافق	4	من 3.40 إلى 4.19	83.99-68	عالية
موافق إلى حد ما	3	من 2.60 إلى 3.39	67.99-52	متوسطة
غير موافق	2	من 1.80 إلى 2.59	51.99-36	ضعيفة
غير موافق بشدة	1	من 1 إلى 1.79	35.99-20	معدومة

الاختبارات الخاصة بأداة القياس (الاستبانة):

قام الباحث بالتأكد من مدى صدق وثبات أداة الدراسة من أجل إعطائها أكبر قدر من الموثوقية وذلك من خلال القيام بالإجراءات التالية:

أولاً: صدق الأداة

بهدف التأكد من مدى صدق أداة القياس والتأكد من أن العبارات التي تتكون منها الاستبانة يمكن أن تؤدي إلى جمع البيانات المطلوبة بدقة اختار الباحث طريقتين لتحقيق هذا الغرض هما:

- (أ) عرض الاستبانة في صورتها الأولية على عدد من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في مجال المراجعة والإحصاء والبحث العلمي، وذلك بهدف تقييم الاستبانة، من حيث وضوح العبارات ومدى قابليتها للفهم والاستيعاب من قبل المستجوبين، وارتباطها بمشكلة الدراسة وفروضها. وقد قدمت بعض الآراء والملاحظات حول عبارات الاستبانة، أدت إلى صياغة بعض عباراتها، بما يتفق وتلك الملاحظات التي أبدتها الأساتذة المحكمون.
- (ب) اختيار عينة عشوائية من أفراد المجتمع محل الدراسة (Pilot Study) من أجل معرفة مدى ملائمة ووضوح عبارات الاستبانة للمستجوبين وتم إجراء التعديلات المناسبة في ضوء ملاحظاتهم.

ثانياً: ثبات الأداة

لغرض التحقق من ثبات الأداة استخدم الباحث معامل الاتساق الداخلي لعبارات الأداة من خلال معادلة كرونباخ ألفا التي تم تطبيقها باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS). وتعتبر القيمة المقبولة إحصائياً لمعامل كرونباخ ألفا هي من 60% أو أكثر. وقد تم إجراء اختبار المصادقية على إجابات المستجوبين على عبارات الاستبانة فكانت النتائج كما هي ظاهرة في الجدول رقم (3).

جدول رقم (3) معامل الثبات للمحاور الرئيسة للاستبانة

معامل كرونباخ ألفا	المحور
0.808	أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين
0.637	مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة
0.670	جميع عبارات المحاور

من خلال بيانات الجدول رقم (3) نلاحظ أن قيم معامل كرونباخ ألفا لكل عبارات كل محور من محاور الاستبانة ولجميع عبارات المحاور أكبر من 0.60 ، وهذا يدل على وجود ارتباط قوي بين إجابات مفردات عينة الدراسة على كل مجموعة من عبارات محاور الاستبانة.

وعليه فإن محتوى صحيفة الاستبانة تتوافر فيها درجة عالية من الثبات والاستقرار والاعتمادية ومن ثم يمكننا التسليم بصحة النتائج التي يتم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية ومن ثم إمكانية تعميمها على المجتمع محل الدراسة.

الخصائص الديموغرافية للمشاركين في الدراسة:

أولاً: توزيع المشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي.

يوضح الجدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي.

جدول رقم (4) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	4	9.09
ماجستير	6	13.64
بكالوريوس	34	77.27
المجموع	44	100.00

يتضح من خلال البيانات الواردة في الجدول رقم (4) أن (9.09%) من المشاركين في الدراسة يحملون درجة الدكتوراه، في حين بلغت نسبة حملة شهادة الماجستير (13.64%)، أما حملة شهادة البكالوريوس فقد بلغت نسبتهم (77.27%). وبذلك نلاحظ أن ما نسبته (100%) من المشاركين في الدراسة لا تقل مؤهلاتهم العلمية عن المؤهل المنصوص عليه في قانون مزاوله المهنة رقم (116) لسنة 1973، بل أن (22.73%) يحملون مؤهلات علمية عالية، أن تمتع المشاركين في الدراسة بهذه المؤهلات العلمية يزيد من مستوى الثقة في المعلومات والنتائج المتحصل عليها.

ثانياً: توزيع المشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.

يبين الجدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة.

جدول رقم (5) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب سنوات الخبرة

سنوات الخبرة	العدد	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	0	0.00
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	8	18.18
من 10 إلى أقل من 15 سنة	9	20.46
من 15 سنة فأكثر	27	61.36
المجموع	44	100.00

من خلال بيانات الجدول رقم (5) يتضح أن نسبة (18.18%) من مجموع المشاركين في الدراسة لديهم سنوات خبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات، وأن (20.46%) منهم لديهم سنوات خبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة، أما نسبة المشاركين في الدراسة الذين لديهم سنوات خبرة من 15 سنة فأكثر فيمتثلون نسبة (61.36%) من مجموع المشاركين في الدراسة. ومن النسب السابقة يمكن الاستدلال على أن النسبة المئوية المتجمعة لمن لديهم خبرة من 10 سنوات فأكثر بلغت (81.82%) وهي نسبة عالية جداً وتعطي مؤشراً على وجود سنوات خبرة جيدة لدى عينة البحث، وهذا يعني أن أغلب المشاركين في الدراسة يتمتعون بخبرة واسعة في مجال أعمالهم الأمر الذي يمكنهم من تفهم طبيعة الموضوع محل الدراسة والإجابة على أسئلة الاستبانة بطريقة صحيحة.

ثالثاً: توزيع المشاركين في الدراسة حسب العمر.

يبين الجدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب العمر.

جدول رقم (6) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب العمر

النسبة المئوية	العدد	الفئة العمرية
2.27	1	أقل من 30 سنة
22.73	10	من 30 إلى أقل من 40 سنة
75.00	33	40 سنة فأكثر
100.00	44	المجموع

من بيانات الجدول السابق يتضح أن الفئة العمرية التي أخذت أكبر نسبة في عينة الدراسة هي الفئة 40 سنة فأكثر حيث بلغت نسبتها (75%) وجاءت بالمرتبة الثانية الفئة العمرية من 30 إلى أقل من 40 سنة وبنسبة (22.73%)، أما الذين أعمارهم دون 30 سنة فكانت نسبتهم صغيرة ولم تتجاوز (2.27%).

ومن النسب السابقة يستنتج أن لدى عينة الدراسة مستوى جيد من الإدراك الذي ينعكس إيجاباً في الإجابة على الأسئلة المطروحة عليهم في الاستبانة.

تحليل بيانات الدراسة:

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في

مراجعة قطاع أو نشاط معين:

يبين جدول رقم (7) بعض المؤشرات الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

جدول رقم (7) مؤشرات احصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين

ت	العبرة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية	الترتيب وفقاً للمتوسط الحسابي
1	الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح المنظمة له	4.70	94	22.19	0.000	1
2	المعرفة الدقيقة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع محل المراجعة عن القطاعات الأخرى	4.20	84	12.64	0.000	5
3	فهم معايير المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالقطاع محل المراجعة	4.19	83.8	11.12	0.000	6
4	تدعيم استقلال المراجع وحياده.	4.63	92.6	18.00	0.000	2
5	تحسين كفاءة قرارات تخطيط عملية المراجعة	4.10	82	9.35	0.000	7
6	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة سليمة	4.48	89.6	14.75	0.000	3
7	الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة	4.47	89.4	14.03	0.000	4
8	اكتشاف حالات إدارة الأرباح	3.56	71.2	4.29	0.000	11
9	دقة تقييم مخاطر المراجعة.	3.68	73.6	5.86	0.000	9
10	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين	3.57	71.4	4.31	0.000	10
11	دقة اتخاذ الأحكام المهنية	3.98	79.6	8.66	0.000	8
12	تخفيض احتمال رفع الدعاوي القضائية	3.56	71.2	4.59	0.000	11 مكرر
	مجموع العبارات	4.09	81.86	10.81	0.000	

من بيانات جدول رقم (7) يتبين مايلي:

أن المتوسط الحسابي العام للعبارات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين يساوي (4.09) وبوزن نسبي (81.86%)، ويقع هذا المتوسط وهذه النسبة في درجة الموافقة، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المشاركين في الدراسة على هذه العبارات. كما يتبين من بيانات هذا الجدول أن عبارة "الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح المنظمة له" جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.70) وبوزن نسبي (94%)، أما بالمرتبة الأخيرة فجاءت العبارتين "اكتشاف

حالات إدارة الأرباح" و"تخفيض احتمالات رفع الدعاوى القضائية" بمتوسط حسابي (3.56) وبوزن نسبي (71.2%) لكل منهما.

أن قيمة (T) لجميع العبارات المتعلقة بأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين تساوي (10.81) وبمستوى معنوية (0.000) وبذلك تكون قيمة المعنوية المشاهدة (0.000) أصغر من (0.05) مما يدل على أن إجابات المشاركين في الدراسة حول هذه العبارات ذات دلالة إحصائية بدرجة (موافق) وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المشاركين في الدراسة على هذه العبارات، وهذا يؤكد على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

ثانياً: تحليل البيانات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي على تحسين جودة عملية المراجعة:

يعرض الجدول رقم (8) بعض المؤشرات الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي على تحسين جودة عملية المراجعة.

جدول رقم (8) مؤشرات إحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية	الترتيب وفقاً للمتوسط الحسابي
1	يقوم مراجعو الحسابات بتحديث معارفهم العلمية والعملية ذات العلاقة بالنشاط محل المراجعة بصورة مستمرة مما يساهم في الارتقاء بمستوى جودة عملية المراجعة.	4.14	82.8	9.84	0.000	2
2	يسعى مراجعو الحسابات للحصول على مؤهلات علمية عالية في مجال المحاسبة والمراجعة لتكوين هياكل معرفة وخبرات متخصصة في القطاع أو النشاط محل المراجعة.	3.75	75	5.41	0.000	9
3	يقوم مراجعو الحسابات بتوفير الموارد المالية اللازمة لتغطية نفقات حضور المراجعين العاملين معهم المؤتمرات العلمية والمهنية في مجال القطاع أو النشاط محل المراجعة.	3.93	78.6	8.14	0.000	5
4	لدى مراجعو الحسابات كم من المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة	4.02	80.4	10.21	0.000	4

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية	الترتيب وفقاً للمتوسط الحسابي
	ولديهم القدرة على استخدام تلك المعرفة في شتى المواقف التي يتعرضون لها مما يؤدي إلى جودة الأداء المهني لخدماتهم.					
5	المؤهلات العلمية والخبرات العملية لمراجعي الحسابات تمكنهم من أداء عملية المراجعة للقطاع أو النشاط محل المراجعة بدرجة عالية من الجودة.	3.43	68.6	3.38	0.002	12
6	يعتمد مراجعو الحسابات على استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة لتقديم خدمة ذات جودة عالية للقطاع أو النشاط محل المراجعة.	3.34	66.8	2.47	0.017	13
7	مستوى المعرفة لدى مراجعي الحسابات بأنظمة التشغيل الآلي للبيانات تعتبر كافية للقيام بعملية المراجعة للقطاع أو النشاط محل المراجعة بأعلى جودة ممكنة.	4.07	81.4	10.17	0.000	3
8	يقوم مراجعو الحسابات بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية للقطاع أو النشاط محل المراجعة وكذا سياساتها وإجراءاتها المحاسبية للحصول على معلومات كافية لأداء عملية المراجعة بكفاءة.	3.91	78.2	7.81	0.000	6
9	يعمل مراجعو الحسابات على دراسة وفهم معايير المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالقطاع أو النشاط محل المراجعة لما له من أثر على جودة الأداء المهني لديهم.	3.70	74	5.16	0.000	10
10	يقوم مراجعو الحسابات بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على المعارف والخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة للقطاع أو النشاط محل المراجعة بجودة عالية.	4.55	91	3.70	0.001	1
11	يستخدم مراجعو الحسابات استراتيجيات التخصص في نشاط القطاع محل المراجعة لتطوير القدرات المهنية وزيادة كفاءة أداء عملية المراجعة.	3.80	76	6.19	0.000	8

ت	العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية	الترتيب وفقاً للمتوسط الحسابي
12	يقوم مراجعو الحسابات بتقييم مهام المراجعة الجديدة والتحقق من توافر الخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة للقطاع أو النشاط محل المراجعة بدرجة عالية من الجودة.	3.93	78.6	7.55	0.000	5 مكرر
13	يقوم مراجعو الحسابات بالحصول على فهم لأهداف واستراتيجية المنشأة ومخاطر الاعمال المرتبطة بها في القطاع أو النشاط محل المراجعة والتي من الممكن أن تؤدي إلى أخطاء جوهرية في القوائم المالية.	3.68	73.6	4.71	0.000	11
14	في إطار التخصص يعمل مراجعي الحسابات على الحصول على فهم كاف لقياس ومراجعة الأداء المالي للنشاط محل المراجعة.	3.89	77.8	7.80	0.000	7
	المجموع	3.90	73.57	6.37	0.000	

من بيانات جدول رقم (8) يتبين مايلي:

أن المتوسط الحسابي العام للعبارات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة يساوي (3.90) وبوزن نسبي (73.57%)، ويقع هذا المتوسط وهذه النسبة في درجة الموافقة، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المشاركين في الدراسة على هذه العبارات. كما يتبين من بيانات هذا الجدول أن عبارة "يقوم مراجعو الحسابات بالتدريب والتعليم المهني المستمر للحصول على المعارف والخبرات اللازمة لأداء عملية المراجعة للقطاع أو النشاط محل المراجعة بجودة عالية" جاءت بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.55) وبوزن نسبي (91%)، أما المرتبة الأخيرة فجاءت العبارة "يعتمد مراجعو الحسابات على استخدام الأساليب والتقنيات الحديثة لتقديم خدمة ذات جودة عالية للقطاع أو النشاط محل المراجعة" بمتوسط حسابي (3.34) وبوزن نسبي (66.8%).

أن قيمة اختبار (T) لجميع العبارات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة تساوي (6.37) وبمستوى معنوية (0.000) وبذلك تكون قيمة المعنوية المشاهدة (0.000) أصغر من (0.05) مما يدل على أن إجابات المشاركين في الدراسة حول هذه العبارات ذات دلالة إحصائية بدرجة (موافق)، وهذا يعني أن هناك موافقة من قبل المشاركين في الدراسة على هذه

العبارات، وهذا يؤكد على مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

اختبار فرضيات الدراسة:

قبل البدء باختبار الفرضيات لابد من إخضاع البيانات للتحليل للتأكد من أن هذه البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي أم لا، وللوقوف على ذلك سوف يستخدم الباحث اختبار (Kolmogorov – Smirnov) وفقاً للفرضيات التالية:

الفرضية الصفرية: البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي.

الفرضية البديلة: البيانات لا تخضع للتوزيع الطبيعي.

وجداول رقم (9) يبين نتائج اختبار Kolmogorov – Smirnov

جدول رقم (9) نتائج اختبار Kolmogorov – Smirnov

مجموع العبارات	مجموع العبارات المتعلقة بمدى مساهمة التخصص المهني في تحسين جودة عملية المراجعة	مجموع العبارات المتعلقة بأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين	المعلمة
112.56	65.43	47.74	الوسط الحسابي
13.661	11.040	5.017	الانحراف المعياري
0.657	0.484	1.193	Kolmogorov – Smirnov
0.780	0.973	0.116	المعنوية المشاهدة
قبول الفرض الصفري أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي	قبول الفرض الصفري أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي	قبول الفرض الصفري أي أن البيانات تخضع للتوزيع الطبيعي	القرار الإحصائي

من بيانات الجدول رقم (9) يتبين أن البيانات في جميع محاور وعبارات الدراسة تخضع للتوزيع الطبيعي، وذلك لكون القيمة المشاهدة المناظرة لاختبار Kolmogorov – Smirnov أكبر من (0.05)، وعليه يمكن إخضاع جميع المحاور أو العبارات لأساليب التحليل الإحصائي المعلمي عند اختبار فرضيات الدراسة.

اختبار الفرضية الأولى:

تهدف هذه الفرضية إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين. وقد صيغت هذه الفرضية على

النحو التالي: " لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين". ويعرض الجدول رقم (10) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

جدول رقم (10) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الأولى

المعنوية المشاهدة	قيمة اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.719		3.99	1	3.399	التباين بين المجموعات
	0.131	25.851	32	827.219	التباين داخل المجموعات
			33	830.618	التباين الكلي

من بيانات الجدول رقم (10) يتبين أن قيمة (F) بلغت (0.131) وأن المعنوية المشاهدة المناظرة لها بلغت (0.719) وهي أكبر من (0.05)، عليه سيتم قبول الفرضية الأولى التي تنص على أنه لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

اختبار الفرضية الثانية:

تهدف هذه الفرضية إلى التعرف على آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة. وقد صيغت هذه الفرضية على النحو التالي: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة". ويعرض الجدول رقم (11) نتائج الاختبار والتحليل الإحصائي لهذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA).

جدول رقم (11) نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي للفرضية الثانية

المعنوية المشاهدة	قيمة اختبار F	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	مصدر التباين
0.922		10.349	2	20.698	التباين بين المجموعات
	0.081	127.319	41	5220.098	التباين داخل المجموعات
			43	5240.796	التباين الكلي

من بيانات الجدول رقم (11) يتبين أن قيمة (F) بلغت (0.081) وأن المعنوية المشاهدة المناظرة لها بلغت (0.922) وهي أكبر من (0.05). وعليه سيتم قبول الفرضية الثانية التي تنص على أنه لا توجد

اختلافات جوهرية بين آراء مراجعي الحسابات في مدينة طرابلس حول مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة.

نتائج الدراسة وتوصياتها:

من خلال تحليل بيانات الدراسة الميدانية ونتائج اختبارات الفرضيات خلص الباحث من دراسته إلى مجموعة من النتائج، من أهمها:

1- توصل البحث الحالي إلى توافر دليل ميداني، من محيط العمل المهني للمراجعة الخارجية في البيئة الليبية إلى عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من خلال الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح المنظمة، وتدعيم استقلال المراجع وحياده، وفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة سليمة، والحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة، والمعرفة الدقيقة بالخصائص الفريدة التي يتميز بها القطاع محل المراجعة عن القطاعات الأخرى، وفهم معايير المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالقطاع محل المراجعة. ويعكس هذا الاتفاق مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

2- يوجد اتفاق بين مراجعي الحسابات على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، وهذا يعني أن امتلاك المراجع للمعرفة المتخصصة في قطاع أو نشاط معين تؤثر إيجاباً على أداءه لأعمال المراجعة بشكل كفاء.

3- يعتبر كل من التدريب والتعليم المهني المستمر، وتحديث المعارف العلمية والعملية ذات العلاقة بالنشاط محل المراجعة، والمعرفة بالتشغيل الآلي للبيانات، وتوفير المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة من أهم المتطلبات التي ينبغي أن تتوفر لمراجع الحسابات لضمان جودة عملية المراجعة.

وبناءً على النتائج السابقة يوصي الباحث بالآتي:

1- على مكاتب المراجعة وبالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين وضع برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على كيفية آليات تطبيق استراتيجية التخصص المهني في مجال الأنشطة المختلفة بصورة صحيحة وتنفيذه.

2- ضرورة اتباع استراتيجية التخصص المهني في ظل ما تشهده البيئة المهنية الحالية من منافسة وانفتاح اقتصادي بين دول العالم.

3- العمل على تبني سياسة الاندماج بين مكاتب المراجعة المحلية بما يمكنها من اتباع استراتيجية التخصص المهني في أنشطة أو قطاعات معينة.

4- على نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين تشجيع مكاتب المراجعة للتخصص في المراجعة وذلك لما يحققه هذا التخصص لمكاتب المراجعة من مزايا بالإضافة إلى تأثيره الإيجابي على تحسين جودة عملية المراجعة.

5- ضرورة تنظيم ندوات وورش ومؤتمرات علمية حول التخصص المهني في مراجعة أنشطة معينة.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

بخيت، محمد نظمي، (2004)، "قياس وتفسير البعد المعرفي للمراجع لزيادة كفاءة وفاعلية المراجعة"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.

جربوع، يوسف محمد، (2007)، "مجالات مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي على جودة وإدارة عملية المراجعة في قطاع غزة"، مجلة كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

حامد، قاسم عطا، (2004)، "قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في سوق المراجعة في البيئة السودانية"، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة الزعيم الأزهرى، السودان.

الحداد، سامح عبدالرزاق، (2008)، "تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة - دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة.

دبور، خالد مصطفى، (2013)، "دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح - دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية العامة في فلسطين"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الأزهر بغزة.

الدروقي، علي مسعود، (2004)، "استخدام فجوة التوقعات في قياس جودة خدمات المراجعة الخارجية (دراسة نظرية تطبيقية)"، رسالة ماجستير غير منشورة، أكاديمية الدراسات العليا، ليبيا.

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

صليب، ليلي عزيز، (2003)، "أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد (1).

عبدالعزيز، جعفر عثمان، (2016)، "مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة"، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد (17)، العدد (1).

عوض، أمال محمد، (2006)، "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 (43)، العدد (2).

فخر، نواف وشلا، محمد (2015)، "أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية - دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (37)، العدد (3).

ليبب، خالد محمد، (2005)، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (42)، العدد (1).

متولي، أحمد زكي، (2006)، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول.

مجاهد، محمد عبدالله، (2005)، "تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام المراجعة بكفاءة وفعالية في الواقع العملي"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (1).

محمد، منى حلمي، (2013)، "أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد (1).

مسامح، مختار ولقويبره، سمير (2017)، "مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التقارير، دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد (12).

المقطري، معاذ ظاهر، (2011)، "أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة - دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد (27)، العدد (4).

منصور، أشرف محمد، (2007)، "تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد (1).

المراجع الأجنبية:

American Institute of Certified Public Accountants (1998), "Top Five Issues Impacting CPA's 21st Century, <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/apr98/top.five.htm> .

AlMtairi, Ali R. (2006), "The Economic Consequences of Auditor Industry Specialization", Florida Atlantic University.

Balsam, S. et. al. (2003), "Auditor Industry Specialization and Earnings Management, "Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. (22), No. (2).

Bonner, Sarah E. and Lewis, Barry L. (1990), "Determinates of Auditor Expertise", Journal of Accounting Research, Vol. (28), Iss.(4).

Cahn, D. A. et. al. (2002), "A Special Analysis and test of Oligopolistis Competition in the Market for Audit Services", Working Paper, University of British Columbia.

DeBoskey, David G. And Jiang, Wei (2012), "Earnings Management and Auditor Specialization in the Post – sox era: An Examination of the Banking Industry", Journal of Banking and Finance.

Dies, D. J. and Giroux, G. A. (2004), "Determinates of Audit Quality in the Public Sector", The Accounting Review.

- Gramling, A. A. and Stone, D. A. (2001), "Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature", *Journal of Accounting Literature*, Vol. (20).
- Green, W. (2004), "Industry Specialists are they more Efficient and Effective than Experienced Non – specialists", Working Paper, University of New South Wales.
- Havasi, Rodabeh and Darab Roya (2016), "The Effect of Auditor's Industry Specialization on the Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange", *Asian Social Science*, Vol. (12), No. (8).
- Hogan, Chris E. and Jeter, Debra C. (1999), "Industry Specialization by Auditors", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. (18), No. (1).
- Libby, R., (1985), "Availability and the Generation Hypotheses in Analytical Review", *Journal of Accounting*, Vol. (23), No. (2).
- Lim, C. Y. and Tan, H. T. (2008), "Non- audit Services Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", *Journal of Accounting Research*, Vol. (46), Iss. (1).
- Low, K. (2004), "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", *The Accountancy Review*, Vol. (79), No. (1).
- Maletta, M. and Wright, A. (1996), "Audit Evidence Planing and Examination of Industry Error Characteristics Auditing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. (15), No. (1).
- Mayhew, B. W. and Wilkins, M. S. (2003), "Audit Firm Industry Specialization as a Diferentiation Strategy: Evidence from Fees Changed to Firms Going Public", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. (22), No. (2).
- Owhose, V. E., Messier, W. F., and Lynch, J. G. (2002), "Error Detection by Industry Spechalized Teams during Sequential Audit Review", *Journal of Accounting Research*, Vol. (40), No. (3).
- Sarwoko, Iman and Agoos Sukrisno (2014), "An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Proceduress on Audit Quality: Evidence from Indonesia", *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Vol. (164).
- Solomon, L. and Shields, M. D. (1999), "What do Industry - Specialist Auditors Know?", *Journal of Accounting Research*, Vol.(37), No.(1).
- Teoh, S. H. and Wong, T. J. (2004), "Perceived Auditing Quality and Earnings Responce Coefficient", *The Accounting Review*.
- Zahn, J. L., Greg, T. and Alistair, M. B. (2006), "Auditor Independence, Auditor Specialization and Earnings Management: Further Evidence from Singapore", *International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation*, Vol. (3), No.(2).