كلية الحدباء الجامعة/ مركز الدراسات المستقبلية/ بحوث مستقبلية (٤٦) ٢٠١٤ ص (٤٧-٩٨)

إمكانية استخدام التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق*

د. ناظم حسن رشيد

استاذ مساعد، كلية الإدارة والاقتصاد/ الحمدانية، جامعة الموصل

محمد عمر حمودي

باحث، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الموصل

المستخلص

يهدف البحث إلى التعرف على مفهوم التخصص المهني لمراقبي الحسابات وأبعاده وأهميته وكيفية بناء التخصص المهني لمراقبي الحسابات وتحديد المجالات التي تسهم بها إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق وذلك من خلال الإجابة عن السؤال الرئيس الآتي: "هل يساهم التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق؟ ما مجالات التطوير في أداء عملية التدقيق؟"

وقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها: أن تطبيق التخصص المهني يفيد المهنة من خلال تقوية سوق خدمات التدقيق عن طريق الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة والأداء المهني، وزيادة قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والاحتيال بالقوائم المالية وجودة قرارات التخطيط وتحسين تقدير المخاطر والحد من أساليب إدارة الأرباح المحاسبية والتقليل أو التضييق من فجوة التوقعات والعمل على زيادة مستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراقبي حسابات متخصصين، فضلاً عن الارتقاء باستراتيجيات وأدوات مهنة تدقيق الحسابات والتقنيات الحديثة في إنجاز المهام.

(*) تم استلام البحث في ٢٠١٣/١١/٣ وحصل على قبول النشر في ٢٠١٣/١٢/٢٣.

The possibility of using professional specialization for auditors in order to develop the performance of the audit process

Dr. Nadhim Rashid Hassan
Asst. Prof., College of Administration and Economy, Mosul University
Muhammed Omar Hammoudi
Researcher, College of Administration and Economy, Mosul University

Abstract

The research aims at identifing the concept of professional specialization of auditors, its dimensions, importance and how to build a professional specialization for the auditors. Also it aims at identifying fields that contribute to the development of the performance of audit process. However can be done by answering the following questions: "Do the professional specialization of auditors contribute to develop the performance of the audit process?. What are the fields of development in the performance of the audit process?.

The research comes up a set of results; the most important one is theat the application of professional specialization is useful for the profession by strengthening market of audit services by raising the level of professional competition, level of experience and professional performance, and by increasing the power of external auditors in the discovery of errors and financial fraud in financial statements and the quality of planning decisions, also by improving risk assessment, reduction methods of management accounting profits and reduceing the expectations gap and work to increase the level of confidence in the fairness of the published financial statements which have been examined by specialists auditors.Aswell as upgrading strategies and tools for auditing profession and modern techniques in completing tasks.

المقدمة:

شهدت الآونة الأخيرة تطورات وتغيرات سريعة ومتلاحقة أثرت في مهنة مراقبة الحسابات وتدقيقها مما انعكست في البيئة التنافسية لمراقبي الحسابات، وقد اتجهت الجهود لمواجهة تلك المنافسة نحو تحسين كل من جودة التقارير المالية، وتقليل مخاطر التدقيق، وتقليص فجوة التوقعات.

وهناك العديد من الوسائل والاستراتيجيات بخصوص تطوير المهنة وكان من ضمنها التخصص المهني لمراقبي الحسابات، أن التخصص في مهنة تدقيق ومراقبة الحسابات أحد أبرز القضايا التي تواجه المهنة في القرن الحالي إذ يزداد الطلب على خدمات مكاتب التدقيق المتخصصة ومن هنا يتوجب على مراقب الحسابات أن يتخصص في نشاط معين، ومما لا شك فيه أن التخصص المهني الدقيق سوف يساهم في تطوير هذه المهنة وعودة الثقة فيها وكما يساعد على تقليص فجوة التوقعات وخطر التدقيق وكذلك سيقضي على فشل التدقيق من خلال المعرفة المهنية الكافية بالمعايير والاستعانة كذلك بمساعدين أكفاء يتحقق لديهم التخصص.

مشكلة الدراسة:

تبرز مشكلة البحث من خلال التساؤلات الآتية:

١. كيف يتم بناء التخصص المهني لمراقبي الحسابات؟
٢. هل يسهم التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق؟ وكيف؟
٣. ما المجالات التي تساهم بها إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق؟

أهمية البحث:

يكتسب هذا البحث أهميته من أهمية التخصص المهني في مجال التدقيق ومساهمته في تطوير أداء عملية التدقيق وتحسينها، إذ يعد بمثابة دعوة إلى بناء

التخصص المهني لمراقبي الحسابات مما ينعكس ايجابياً على مهنة التدقيق وبالتالي فإن هذا البحث يعد من المحاولات العلمية الهادفة في مجال التدقيق.

أهداف البحث:

١. التعرف على مفهوم التخصص المهني لمراقبي الحسابات وأبعاده.
٢. الوقوف على طبيعة التخصص المهني وأهميته.
٣. التعرف على كيفية بناء التخصص المهني لمراقبي الحسابات.
٤. التعرف على التخصص المهني في ظل معايير التدقيق الدولي.
٥. تحديد المجالات التي تساهم بها إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق.

فرضية البحث:

١. يسهم التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق.
٢. يؤدي التخصص المهني لمراقبي الحسابات دوراً مهماً في الارتقاء بدرجة كفاءة وفاعلية وجودة الأداء المهني في التدقيق.

منهج البحث:

اعتمد البحث على **المنهج الوصفي** من خلال الاستعانة بالاطاريح والرسائل والدوريات والكتب ومواقع الانترنيت والدراسات بما فيها العربية والأجنبية التي تناولها الأدب المحاسبي، في مجال استخدام التخصص المهني لمراقبي الحسابات وكيفية السعي لتطوير أداء عملية التدقيق.

وعليه تتضمن خطة البحث الآتي:

المبحث الأول: تحديد مفهوم التخصص المهني وأبعاده.

المبحث الثاني: التخصص المهني في ظل معايير التدقيق الدولية.

المبحث الثالث: بناء إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين.

المبحث الرابع: التخصص المهني لمراقبي الحسابات ومجالات التطوير في أداء عملية التدقيق.

المبحث الأول: تحديد مفهوم التخصص المهني وأبعاده

أولاً. مفهوم التخصص المهني في التدقيق

يعد التخصص المهني من أبرز القضايا التي تواجه المهنة في الوقت الحاضر والتي تعمل على إعادة الثقة في المهنة إلى ما كانت عليه قبل انهيار الشركات الكبرى، إذ يستمد التخصص المهني أهميته من نوعية الخدمات التي يقدمها للمستخدمين الداخليين والخارجيين والتي تكون بأعلى درجة ممكنة من الجودة والموضوعية والأمانة والتي تساهم في التنمية الاقتصادية والاجتماعية للشركات ككل، إن تراكم الخبرة يعد هو المسبب الرئيس للتخصص المهني، لذا ينبغي التميز بين نوعين من الخبرة وهما الخبرة العامة والخبرة المهنية.

تعرف الخبرة العامة أو ما يطلق عليها "سنوات الممارسة أو الأقدمية" بأنها طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة. وتعرف الخبرة المهنية بأنها هي تراكم المعرفة لدى شخص لعمل معين (ejabat.google.co).

أما مفهوم التخصص يعني ضرورة الحصول على المعرفة العلمية والعملية الكافية في مجال صناعة محددة أو مجال معين (الديراوي، ٢٠١٠، ١٧).

في حين أن المهنة هي "كلمة ذات مدلول وصفي تشير إلى مجموعة من السمات الأساسية التي تتصف بها الكثير من المهن وتتطلب درجة عالية من المهارة القائمة على المعرفة المتخصصة" (الراوي، ٢٠٠٧، ٢٥).

وقد أطلق الباحثون والممارسون على التخصص المهني مسميات أخرى ومن أبرزها التخصص الصناعي والتخصص القطاعي ويرى الباحثان أن مصطلح التخصص المهني يعد أكثر استخداماً وشيوعاً من حيث أقربها للمعنى.

ويعرف التخصص المهني بأنه المعرفة، المهارات المكتسبة من قبل الأفراد التخصصين وبعدّهما إستراتيجية في تطوير المهنة (Singh, et.al., 2010, 4).

وعليه يمكن تعريف التخصص المهني بشكل عام بالآتي:

هو ذلك التخصص الذي يمكن الفرد من المعرفة التامة بعمل معين والمتأتية عن طريق تراكم الخبره والممارسة الفعلية في أداء مهنة محددة ولفتره طويلة.

مما سبق يتضح أن التخصص المهني يتضمن:

١. ذلك الشخص الذي يقوم بالتدرب والحصول على خبرة عملية كبيرة في صناعة محددة (مهنة محددة).
٢. الحصول على المعرفة العلمية الكافية في مجال صناعة محددة.
٣. الحصول على جودة عالية من الثقة والموضوعية للبيانات المالية المقدمة من قبل ذلك الشخص المتخصص مهنياً.

وقد تعددت الآراء التي تناولت ماهية مصطلح التخصص المهني في التدقيق بالدراسة والتحليل إذ يلاحظ عدم وجود اتفاق بين الكتاب والباحثين حول مفهوم واضح ومحدد لهذا المصطلح، إلا أن هناك بعض التعاريف لعل أكثرها وضوحاً الآتي:

١. عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب التدقيق لمدققيها إلى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي تكون خدمة التدقيق التي يؤديها

أفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية بشكل أفضل (Hogan & Jeter, 1999, 6).

٢. "قيام مراقبي الحسابات بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى زبائن ينتمون إلى قطاع أو نشاط صناعي واحد، بما يتضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها الشركات في القطاع نفسه، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (Solomon, et.al., 1999, 191).

٣. مراقب الحسابات الذي يمارس في نشاط محدد، مثل تدقيق المصارف، أو تدقيق الشركات الصناعية كشركات الصناعة الغذائية، أو تدقيق شركات خدمية مثل الفنادق وغيره (المقطري، ٢٠١١، ٤٣٦).

٤. بأنه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين "أو" المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في تدقيق زبائن صناعة معينة أوأداء مهام محددة (المقطري، ٢٠١١، ٤١٢).

٥. التخصص المهني يوفر قيمة أكبر للزبائن لأن عملية التدقيق ستتم عن طريق متخصصين وهؤلاء المتخصصين لهم فهم أفضل في أداء المهنة (Chiang & Lin, 2010, 6).

يلاحظ أن الباحثون اتبعوا مسارات متنوعة للوصول لتعريف التخصص المهني، وأكثر هذه الطرائق شيوعاً هي تلك التي تفترض أن شركة التدقيق صاحبة أكثر الحصص في السوق ولكل نشاط صناعي تعد متخصصة في هذا المجال الصناعي (الحداد، ٢٠٠٨، ٦٠).

واستناداً إلى كل ما تقدم، يمكن تعريف التخصص المهني في التدقيق بأنه: **الخبرة والمعرفة التي يمتلكها مراقب الحسابات أو فريق التدقيق في مجال صناعة معينة والتي تعود بالنفع الإيجابي على ذلك القطاع التي تنتمي إليه الصناعة وعلى زيادة أرباحه**

وبالتالي تعود بالنفع على مكتب التدقيق باكتسابه ميزة تنافسية عالية والحصول على أجور أتعاب عالية.

ومن خلال ذلك نستنتج أن التخصص المهني في التدقيق يتضمن:

١. **امتلاك المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين من خلال تدقيقه بصورة صحيحة.**
٢. **امتلاك التخصص نتيجة المعرفة المكتسبة.**
٣. **ممارسة من قبل مراقب حسابات في نشاط محدد.**
٤. **خدمة قطاع محدد وهذه الخدمة الحالية والمستقبلية التي يقدمها الفريق تكون بشكل أفضل عن غيرها.**
٥. **القيام بأداء خدمات التدقيق المستقلة إلى زبائن ينتمون إلى القطاع نفسه أو النشاط الصناعي الواحد.**
٦. **القدرة في اكتشاف الأخطاء من خلال المعرفة المحددة والفهم الشامل عن خصائص الشركة التي هي محل التدقيق.**
٧. **إمكانية الحصول على جودة تقارير مالية عالية والقدرة على الكشف عن الأخطاء قبل صدور البيانات المالية.**
٨. **يقود التخصص إلى توفير قيمة أكبر للزبائن.**

ثانياً. أهداف التخصص المهني في مجال التدقيق

يهدف التخصص المهني في مجال التدقيق إلى تحقيق مجموعة من الأهداف الآتية:

١. **تميز مكتب التدقيق المتخصص عن غيره من المنافسين:** إن أحد أهم أهداف مكاتب التدقيق هو التميز عن المنافسين في تقديم الخدمات للزبائن، وقد وجدت بعض هذه المكاتب أن التخصص في التدقيق هو السبيل الذي يحقق لهم التمييز، إذ يمكن هذا التخصص من اجتذاب عدد أكبر من الزبائن والحفاظ عليهم (Dunn & Mayhew, 2004, 35).

٢. **زيادة أتعاب المدققين:** إن التخصص المهني في التدقيق يعطي تسويغاً منطقياً لمكاتب التدقيق المتخصصة لزيادة أتعاب التدقيق، فهذه المكاتب تحقق صفقة تنافسية تميزها من غيرها، الأمر الذي يتيح الفرصة لهذه المكاتب في رفع الإتعاب وتحقيق الأرباح.

٣. **تقديم خدمة ذات جودة عالية:** إن التخصص المهني للتدقيق له أثر كبير في جودة خدمة التدقيق النابعة من المزايا التي تتحلى بها هذه المكاتب وهي المعرفة المختلفة للممارسات المتبعة في أنحاء الدول، والتهيؤ للعمل تحت بيئات العمل المختلفة، والخبرة المتطورة من خدمة زبائن مشابهين بمواقع مختلفة، وأخذ الخبرة من الموظفين المحترفين، وتحقيق اسم تجاري لامع لهذه المكاتب، والقدرة على إعطاء دورات تدريبية لتدقيق كل قطاع من القطاعات (Carson & Fargher, 2007, 444).

٤. **زيادة نسبة الدخل المتأتي من التدقيق المتخصص:** إن نسبة الدخل للخدمات المقدمة من قبل مكاتب التدقيق المتخصصة عدا خدمة التدقيق إلى إجمالي دخل هذه المكاتب تشكل نسبة عالية من دخل مكاتب التدقيق، مما أكد العلاقة الطردية بين التخصص وأجور الخدمات الأخرى عدا خدمة التدقيق.

٥. **كثرة الخدمات المقدمة من قبل المدقق المتخصص:** إن التخصص في التدقيق فتح الأبواب أمام مكاتب التدقيق بتقديم خدمات عديدة مثل خدمة التدقيق وتحضير القوائم المالية والخدمات الاستشارية وخدمات التخطيط المالي، وذلك بناء على المعرفة والخبرة المكتسبة لهذه المكاتب بشكل أكبر من مكاتب التدقيق غير المتخصصة بغض النظر عن إستراتيجية التخصص المتبعة من قبل مكتب التدقيق (Stein & Cadman, 2005, 7).

٦. **زيادة الزبائن لمكتب التدقيق المتخصص:** إن خبرة مكتب التدقيق في قطاع من القطاعات تؤدي إلى زيادة عدد الزبائن التي يخدمها هذا المكتب، مما يعني الاستفادة من اقتصاديات الحجم فكلفة الزبون الواحد تصبح أقل لأن الكلفة المبذولة في بناء التخصص من قبل مكتب التدقيق يتوزع على العدد الأكبر من الزبائن، مما يحقق الأرباح لمكتب التدقيق المتخصصة.

٧. **زيادة الحصة السوقية لمكاتب التدقيق المتخصصة مهنياً:** إن الاهتمام الأكبر من قبل مكاتب التدقيق بالتخصص يعكس المنفعة التي تكتسبها إما من خلال زيادة الدخل، أو زيادة الحصة السوقية لها من القطاع المتخصصة فيه، أو على الأقل المحافظة على الحصة السوقية لديها لأي قطاع في ظل البيئة التنافسية العالية، أو كما تمت الإشارة سابقاً إلى زيادة جودة خدمة التدقيق (Hogan & Jeter, 1997, 7).

ويرى الباحثان أن أهداف التخصص المهني في التدقيق يمكن أن تتمثل في الآتي:

١. الهدف الرئيس للتخصص المهني هو صحة البيانات المالية التي يقدمها المدقق المتخصص لكل الجهات ذات العلاقة بالشركة.
٢. يزيد التخصص المهني لدى المدقق من دعم لاستقلالية المدقق وحياديته والتزامه بالميثاق الأخلاقي للمهنة.
٣. يوفر مكانة ذات ميزة تنافسية جيدة لكل الأطراف (مكاتب التدقيق المتخصصة، جهات ذات العلاقة بالشركة).
٤. الحصول على أتعاب تدقيقية عالية مقارنة بمكاتب أو الأفراد غير المتخصصين مهنياً.
٥. يقود التخصص المهني لدى المكاتب إلى زيادة الموثوقية والدقة في البيانات المالية المقدمة من قبلهم.

٦. المدقق المتخصص مهنياً له تأثير إيجابي على مجموعة متنوعة من القضايا (جودة التدقيق، القدرة كشف الخطأ، جودة الأرباح).

٧. التقليل من كمية الجهد المبذول من قبل المدقق المتخصص نسبة إلى جهد غير المتخصص وذلك لكون الأول ذات خبرة ومعرفة وتأهيل تام.

ثالثاً. اهمية التخصص المهني

يلعب التخصص المهني لمراقبي الحسابات دوراً مهماً في الارتقاء بدرجة كفاءة وفاعلية وجودة الأداء المهني في التدقيق، فضلاً عن تأثيره بشكل واضح وإيجابي في سمعة مكاتب التدقيق المتخصصة ومنافستها، ويعد التخصص المهني أمراً بالغ الأهمية لتأثيره المباشر في جودة الأداء وتطوره علاوة على ذلك زيادة ثقة مستخدمي تلك البيانات بمهنة التدقيق الأمر الذي يدعو إلى الاهتمام بأداء مراقب الحسابات والتقارير المالية المدققه من قبله على وفق الاعتبارات المهنية بغرض توفير المعلومات اللازمة لعدة جهات مثل الإدارة، والمساهمين، والموظفين، والدائنين، والضرائب وهو ماأكدت عليه المعايير المهنية الدولية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولي المنبثق عن الاتحاد الدولي للمحاسبين.

فعليه إن هنالك أهمية كبيرة تتحقق عند تبني مفهوم التخصص المهني وهذه الأهمية تتحقق للإطراف جميعهم ويمكن حصر تلك الأطراف بالمجاميع الآتية:

- **المجموعة الأولى (المستثمرون)**

بما أنه يتم اختيار مراقبي الحسابات من قبل المستثمرين والجهات التي يهما أمر الشركة، فإن اختيار مراقب حسابات متخصص أو فريق متخصص يحقق الآتي:

١. **إمكانية التخفيض من التلاعب والاحتيال المالي في القوائم المالية:** إن حالات التلاعب والاحتيال في التقارير المالية للوحدات تنخفض في حالة تخصص مراقب الحسابات في نشاط الوحدة نفسها محل التدقيق،على عكس ما هو عليه الحال في حالة عدم

تخصص المدقق، إذ يعد التخصص المهني في مهنة التدقيق من أهم العوامل التي يمكن الاعتماد عليها في مواجهة قيام الوحدات بإصدار تقارير مالية مضللة أو فيها احتيال مالي (Carcello & Nagy, 2004, 4).

يرى الباحثان أن تخصص مراقب الحسابات يساعد في اكتشاف قيام الوحدات باتباع التلاعب أو بالاحتيال المالي في القوائم المالية وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم كفاءة مراقبي الحسابات في المهنة.

٢. **أهمية التخصص وتطبيق قانون ساربينز اوكسلي (SOX):** أثبت تطبيق قانون (SOX) في الولايات المتحدة الأميركية عام ٢٠٠٢ الذي تضمن اصلاحات رئيسة والتي من الممكن تصنيفها في ثلاث مجموعات كالآتي:

- **المجموعة الاولى:** تضمن القانون اصلاحات مهمة تهدف إلى تحسين أداء مهنة المحاسبة واعادة الثقة فيها، فهذا القانون انهى التنظيم الذاتي لمهنة المحاسبة فيما يتعلق بتدقيق القوائم المالية في الشركات العامة وفي مقابل ذلك انشأ مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة PCAOB وهذا المجلس يخضع لإشراف هيئة تداول الاوراق الاميركية ورقابتها.
- **المجموعة الثانية:** ان القانون يوفر ادوات جديدة لتعزيز تطبيق القوانين المتعلقة بالاوراق المالية، هذا وقد عملت هيئة تداول الاوراق المالية الاميركية على استخدام هذه الادوات في محاولة منها لتوسيع نطاق برنامجها الخاص بتطبيق القوانين.
- **المجموعة الثالثة:** ان القانون يفرض متطلبات جديدة تم وضعها لتحسين ممارسات الافصاح في الشركات العامة وممارسات التقرير (Tafara & Strahota, 2005, 9).

كما ان تطبيق قانون (SOX) توصلت إلى مجموعة من النتائج إلى أن التخصص المهني في التدقيق يوفر حماية أفضل للصالح العام من خلال المستوى العالي من المعرفة المطور من قبل المدققين المتخصصين لكل قطاع من القطاعات، ويؤكد هذا القانون أن التخصص في قطاعات محددة من قبل مكاتب التدقيق ذو كلفة أقل من كلفة

استهداف القطاعات جميعها، مع الأخذ بعين الاعتبار الآثار الناجمة عن المنافسة الشديدة والمحتملة بين مكاتب التدقيق (http://en.wikipedia.org/).

٣. **أهمية التخصص في اكتشاف أساليب إدارة الأرباح المتبعة من قبل إدارات الشركات:** إن خبرة المدقق المتخصص في أحد المجالات الاقتصادية تزيد من إمكانيته وقدرته لاكتشاف ومواجهة إتباع مثل تلك الأساليب، وإن إدارات الشركات التي لا تتوسع في تطبيق أساليب إدارة الأرباح المحاسبية، غالباً ما يقع اختيارها على أحد المدققين المتخصصين في مجال نشاطها الاقتصادي نفسه (Krishnan, 2003, 6).

- **المجموعة الثانية (مكاتب تدقق الحسابات)**

يمكن تحديد اهمية التخصص المهني في مجال التدقيق والتي تعود بالنفع على كل من مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات من خلال المجموعات الآتية:

١. **قدرة الحصول على حصة سوقية عالية:** إن الشركات ومكاتب التدقيق التي تحمل تخصصاً مهنياً في التدقيق لها حصة سوقية أكبر من تلك الشركات ومكاتب التدقيق التي يكون لها تخصص مهني منخفض، لأن الشركات الأولى قادرة على تطوير المزيد من المعرفة والتخصص مما يؤدي إلى تمكن المدققين من تقديم خدمات ذات جودة أعلى من الشركات الأخرى التي قد تقدم خدمات ذات جودة قليلة أو منخفضة مهنياً وهذه الجودة المنخفضة تعمل على أعطاء حصة أو مكانة غير مرموقة لهذه الشركات ومكاتب التدقيق عن الشركات الأخرى المتخصصة.

٢. **التقليل من خطر التدقيق:** يقصد بخطر التدقيق هو ذلك الخطر من احتمال أن يصدر مراقب الحسابات رأياً غير ملائم عن القوائم المالية بعد تدقيقها، أن المعرفة المكتسبة للمدقق المتخصص تحسن من جودة تقدير مخاطر التدقيق، ويستطيع تقييم أداء الزبون بشكل أفضل مقارنة مع زملائه من القطاع نفسه (Jiang, et.al., 2012, 6).

٣. **إمكانية الحصول على ميزة تنافسية لمراقبي الحسابات:** أشار بعض الباحثين إلى أن التخصص يوجد ميزة تنافسية لتدقيق حسابات الشركة بطريقتين:

أ. من خلال خفض تكاليف مراقب الحسابات.

ب. من خلال توفير المزيد من القيمة للزبائن.

يمكن خفض تكاليف التخصص المهني لمراقبي الحسابات إما بسبب الخبرة التي تمكن من إجراء عمليات التدقيق بكفاءة وفعالية أكبر أو بسب وفورات الحجم، وإن الحصول على المزيد من الزبائن يؤدي إلى خفض تكاليف العملية، أي إن التخصص المهني يرتبط مع عدد كبير من الزبائن في هذه المجال، وهذا الحجم يخفض كلف التدريب لمراقبي الحسابات، وكما يمكن توفير قيمة أكبر للزبائن من خلال الثقة والمصداقية للقوائم المالية التي يقدمها مراقب الحسابات والتي تجني مستثمرين أكثر للشركة وبالتالي يودي ذلك إلى زيادة القيمة السوقية للمدقق.

وإن المنافسة الشديدة بين مكاتب التدقيق لا يمكن أبداً أن تؤثر في استقلالهم، إذ إن الخوف من فقد الزبون يقابله دائماً الخوف من أن يفقد مراقبي الحسابات سمعتهم ومن ثم استمراريته في مزاولة المهنة لذلك إن التخصص للمدقق يدعم استقلالية المدقق مما يؤدي إلى توفير ميزة تنافسية لمراقب الحسابات مما يعود بالنفع إلى مكتب التدقيق الذي ينتمي إليها ذلك المراقب.

٤. **زيادة من جودة خدمة التدقيق:** أوضحت نتائج الكثير من الدراسات أن مكاتب التدقيق المتخصصة تعمل على زيادة جودة التدقيق إذ بيّن البعض إلى الدور المهم الذي يسهم به المدقق المتخصص في جودة خدمة التدقيق. وإن ارتباط جودة خدمة التدقيق التي يقدمها مكتب التدقيق بعدد الشركات المدققة من قبل هذا المكتب والمنتمية لذلك القطاع. في حين أكد أن الزبائن يبحثون عمن لديهم المعرفة الأكثر بقطاعهم (Solomon, et.al., 1999, 195).

وعليه، فإن التخصص بعملية التدقيق تحقق جودة أعلى وهنالك علاقة بين التخصص المهني لفريق التدقيق والتقارير المالية الاحتيالية، فكلما كان هناك تخصص كان توقع انخفاض الإصابة بالاحتيال.

٥. **أهمية التخصص في تقليل الاستعانة بعمل الخبير:** تظهر أهمية التخصص في تقليل الاستعانة بالخبراء من قبل مراقب الحسابات، فالعديد من الأعمال تحوي كثيراً من الغموض وتفاصيل أكثر للشيء محل التدقيق خاصة في ظل التوجه نحو تدقيق الأداء البيئي، والاهتمام بكثير من القضايا الأخرى التي بدأت مهنة التدقيق الاهتمام بها وكانت من السابق خارج دائرة اهتمام المهنة، وهو ما أدى إلى طلب المدقق للنصح والمشورة حول تلك الأعمال. ويلجأ مراقب الحسابات في الغالب في حال عدم تعاون الإدارة وعدم ثقة المدقق في بيانات الإدارة حول رقم ما إلى جهة حيادية ليطلب منها النصح والمشورة. وينبغي على المدقق في هذه الحالة أن يلم إلماماً كافياً بأعمال الزبون ليحدد مدى ضرورة الاستعانة بالخبير، كما ينبغي عليه أيضاً أن يقيم التأهيل المهني للخبير، وأن يفهم أهداف عمل الخبير ومجاله، فضلاً عن الأخذ بالحسبان علاقة الخبير بالزبون لتعريف الحالات التي يمكن أن تضعف من موضوعية الخبير، ومن ثم فإذا توافرت له المعرفة المتخصصة في ذلك النشاط فإنه قد يقلل الاستعانة بالخبير إلى درجة كبيرة وفي حالات كثيرة.

٦. **الإسهام في دعم استقلالية مراقب الحسابات:** تعمل أهمية التخصص المهني على تقوية درجة احتفاظ مراقبي الحسابات باستقلاله في مواجهة محاولات بعض الزبائن لمساومته على ذلك الاستقلال، ومع ذلك هناك من يرى أن استقلال المدقق يمكن أن يتعرض للتهديد من خلال تخصص المدقق في صناعة معينة، ويظهر ذلك من خلال تزايد اعتماد شركات التدقيق المهنية على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وكذلك ما قد يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام التدقيق الخارجي لهؤلاء الزبائن أنفسهم، إلا أن هذا التهديد يمكن تداركه والتغلب عليه، إذا ما تم التحقق من جدوى

التخصص المهني في الواقع المهني، من خلال تطوير المحاور المهنية التنظيمية الملائمة لترجمة ذلك التخصص في الواقع العملي، ومن ذلك تطوير كل من معيار الاستقلال ذاته، ودليل السلوك الأخلاقي للمهنة، وكذلك فعاليات المسؤولية القانونية والتأديبية، ومحاور الممارسة المهنية، فضلاً عن إطار عمل لجان التدقيق بالشركات المساهمة، وبرامج التعليم المحاسبي الجامعي وبرامج التعليم المهني المستمر (المقطري، ٢٠١١، ٤١٦).

- **المجموعة الثالثة (الشركة محل التدقيق)**

يحقق التخصص المهني لمراقبي الحسابات للشركة محل التدقيق مجموعة من الأهمية ومنها الآتي:

١. **توفير قيمة أكبر للزبائن:** يرى بعض الباحثين أنه على وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS) ذات الرقم ٣٤، وذات الرقم ٣٦ وذات الرقم ٣٩ أن معايير المحاسبة المالية التي تنظم القياس والإفصاح عن الأدوات المالية، على التوالي، قد يسمح كل من معيار المحاسبة الدولي والشركات على "إعادة تصنيف الأدوات المالية الخاصة بهم والأصول من أجل تجنب الاضطرار للإبلاغ عن خسائر فادحة ناتجة من القيمة السوقية، إلا أن المعيار يسمح أيضاً لبعض الشركات لإخفاء الخسائر الضخمة، ومن خلال هذا التصنيف بناءً على ذلك كانت النتائج التجريبية للباحث تبين أنه عندما يتم تدقيق البيانات المالية من قبل المتخصصين لديهم المعرفة في هذا المجال ومراقبي الحسابات مع السوق، ومستوى الإفصاح عن المعلومات هو أعلى من ذلك، والموقف إن مراقب الحسابات هو أكثر صرامة، لذلك عندها يكون الزبون له أهمية خاصة وقيمة سوقية واقتصادية أكبر والعوامل تتداخل مع موقف المدقق تجاه الزبون (Chiang & Lin, 2010, 1).

٢. **القدرة على اكتشاف الأخطاء غير العمدية:** إن مراقب الحسابات المتخصص مهنياً لديه معرفة أكثر في اكتشاف الأخطاء غير العمدية وان التخصص المهني في التدقيق يعمل على زيادة المعرفة في اكتشاف الأخطاء وكيفية تحليلها إلى عمدية وغير عمدية (Fleming & Romanu, 2007, 5).

وعليه، يمكن القول إنه لا يمكن تحقيق الشركات هدفها التي أُنشئت من أجله (الاستمرارية والنمو) ما لم يكن هناك تدقيق متخصص لعملها وأفراد مؤهلين للعمل ومتخصصين في المهنة وإن التخصص المهني يعمل على تحسين جودة الأداء المهني (خدمة التدقيق) من خلال ما يوفره من زيادة في الكفاءة المهنية وتحسين تقدير مخاطر المراجعة.

مما سبق يتضح أن أهمية التخصص المهني يمكن تحديدها بالآتي:

١. تكمن أهمية التخصص المهني في خدمة كل الإطراف الداخلية والخارجية للشركات الحكومية وغير الحكومية والتي تؤدي إلى زيادة قيمة تلك الشركات في السوق.
٢. تتناسق أهمية التخصص المهني مع أهمية تطبيق الحوكمة من خلال توفير المقومات لحماية أموال المستفيدين من الجهات التي يهمها أمر الشركة.
٣. أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في تحسين جودة التدقيق من خلال الثقة والمصداقية للبيانات التي يقدمها المدقق المتخصص مهنياً.
٤. كشف حالات إدارة الأرباح المحاسبية، فإن احتمالات حدوث احتيال مالي في التقارير المالية لشركات الأعمال، تقل في حالة تخصص المدقق في نشاط الزبون نفسه، عكس ما هو عليه الحال في حالة عدم تخصص المدقق.
٥. دعم الإفصاح المحاسبي أهم الأمور التي يعتمد عليها المستفيدون من مخرجات عمل المدقق والتي تبين فيها قوة المركز المالي للشركة ونتيجة أعمالها.
٦. اكتشاف الأخطاء العمدية وغير العمدية المتبعة من قبل الشركات لتضليل قوائمها المالية.

٧. تقليل خطر التدقيق.

٨. تحسين سمعة مكاتب التدقيق وكذلك تحسين سمعة المدقق نفسه والشركة محل التدقيق.

٩. توفير قيمة أكبر للزبون وأن الطلب على مكاتب التدقيق المتخصصة ستكون بصورة عالية نسبة إلى تلك المكاتب غير المتخصصة مهنياً.

المبحث الثاني: التخصص المهني في ظل المعايير التدقيق الدولية

يعد التخصص المهني أحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق عمل التدقيق لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق، ومع ذلك لا يوجد معيار يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني لمراقبي الحسابات، إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المدقق لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها الشركة، والتي يقوم بأداء التدقيق فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات المراجعة (المقطري، ٢٠١١، ٣١٤).

إن اتباع التخصص المهني في مجال التدقيق يكون بالأهمية من خلال التزام مراقب الحسابات المتخصص بالمعايير الدولية الصادرة عن المنظمات والجمعيات المهنية الدولية والمحلية. ومن أبرز تلك المعايير التي أدت إلى ظهور مفهوم التخصص المهني كاستجابة لها، هي معايير الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين "المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

قبل الدخول إلى المعايير الدولية هنالك ضرورة التزام مراقبي الحسابات بمبادئ قواعد السلوك الأخلاقي للمهنة والتزامه بهذه المبادئ يعمل على الزيادة من رصانة وموثوقية عمل مراقبي الحسابات في تخصصه وتتلخص المبادئ بالآتي: الشفافية في السلوك، والنزاهة، والسرية، والعناية والكفاءة المهنية المطلوبة، والموضوعية، والاستقلالية.

ويمكن الإشارة إلى معايير التدقيق الدولية التي من الممكن أن تخصص جوانب عديدة من التخصص المهني في مجال التدقيق وهي كالآتي:

١. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٢٠٠) بعنوان "الأهداف العامة للمدقق وإجراء عملية تدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية"والذي يتضمن وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالأهداف العامة التي تحكم عملية تدقيق البيانات المالية التي ينبغي أن يعمل مراقب الحسابات بها عند الامتثال للمتطلبات الأخلاقية المناسبة المتعلقة بعمليات التدقيق، وكذلك أن تكون إجراءات عملية التدقيق على وفق معايير التدقيق الدولية والامتثال لتلك المعايير الدولية بشكل كامل وأن يأخذ بنظر الاعتبار التشكك المهني ومدركاً أنه قد توجد حالات تتسبب في أن تكون البيانات المالية غير صحيحة بشكل جوهري، وأن يؤدي التخطيط لعملية التدقيق التقليل من مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول يتفق مع هدف عملية التدقيق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، ٧١-٩٩).**

وعليه، يمكن القول إن التخصص المهني في التدقيق يتضح من خلال التزام مراقب الحسابات بالأهداف والمبادئ العامة في تدقيق البيانات المالية بصورة محكمة، بالتالي تزيد من قدرته على التخصص في المهنة بصورة دقيقة وهذا التخصص يعمل على زيادة الثقة من قبل المستخدمين للقوائم المالية المدققة من قبله والمعدة على وفق المعايير الدولية وهذا ما نصت علية أخلاقيات المهنة.

٢. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٢٢٠) بعنوان "رقابة الجودة لتدقيق البيانات المالية" ويتضمن هذا المعيار وضع مسؤوليات محددة لمراقب الحسابات فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة لعمليات تدقيق البيانات المالية التاريخية، وهذه المسؤوليات توضح بأنه يجب على شريك العملية تحمل المسؤولية للجودة الشاملة لكل عملية تدقيق تم تعيين فيها ذلك الشريك، وعلى شريك العملية أن يكون مثالاً فيما يتعلق بجودة التدقيق للأعضاء الآخرين في فريق العملية أثناء مراحل العملية**

جميعها، وعادة يعبر عن هذا الأمر من خلال أفعال شريك العملية ومن خلال الرسائل المناسبة إلى فريق العملية.

مما سبق يتضح أن التخصص في التدقيق لمراقب الحسابات يتكون ويزداد مستوى التخصص من خلال الاستقلالية التامة المتأتية من توافر القدرات والكفاءة والوقت المناسب لأداء عملية التدقيق وحسب المعايير المهنية التي تمكنه من إصدار تقرير تدقيق في الوقت المناسب والموثوقية الجيدة.

٣. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٢٤٠) بعنوان "مسؤولية المدقق المتعلقة بالاحتيال في عملية تدقيق البيانات المالية" ويشير "الاحتيال" إلى فعل مقصود من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارةأو أولئك المكلفين بالحوكمة أو الموظفين أو أطراف ثالثة، وهذا الفعل ينطوي على اللجوء إلى الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية، كما هناك نوعان من التحريفات المقصودة لهما علاقة بعدّ مراقب الحسابات للاحتيال وهي تحريفات ناتجة عن تقرير مالي احتيالي، وتحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، ١٥٩).**

لذا أشار المعيار إلى التميز بين الاحتيال والخطأ، وكذلك التعرف على خصائص الاحتيال والتميز بين نوعي الاحتيال التي لها علاقة بمراقب الحسابات، أي الأخطاء الناجمة من سوء استخدام الأصول والأخطاء الناجمة من التقارير المالية الاحتيالية، ويبين مسؤوليات المكلفين بالرقابة وإدارة الشركات لمنع واكتشاف الاحتيال، كما يبين التحديدات الذاتية للتدقيق في نطاق الاحتيال، ويحدد مسؤوليات المدقق لاكتشاف الأخطاء الجوهرية بسبب الاحتيال.

وعليه يمكن القول إن معرفة مراقب الحسابات للأخطاء والاحتيال للقوائم المالية وتحديدها بصورة جيدة ودقيقة يعني ذلك أن التخصص المهني لمراقبي الحسابات هو الذي أوجد هذه المعرفة والذي يزيد في اكتشاف الأخطاء المالية للقوائم المالية قبل صدورها وهذا التخصص في اكتشاف الأخطاء يودي إلى مصداقية وعدالة القوائم المالية.

٤. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٢٥٠) بعنوان "مراعاة القوانين والأنظمة عند تدقيق البيانات المالية" الذي تضمن مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة ونظرة مراقبي الحسابات حول الالتزام بالقوانين والأنظمة، وإن الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن فعاليات الشركة تسير على وفق القوانين والأنظمة. كما أن المسؤولية من منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على الإدارة أيضاً، ولا يمكن أن يعد، مسوؤلاً عن منع عدم الالتزام على أن إجراء التدقيق السنوية قد يكون رادعاً (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، ١٩٨-٢١٢).**

تأسيساً لما سبق، يتضح إنه إذا التزمت إدارة الشركات بالقوانين والأنظمة عند تطبيقها في إصدار القوائم المالية يعمل ذلك على زيادة إتباع مراقبي الحسابات للأنظمة والقوانين عند تدقيقه للقوائم المالية مما يودي إلى زيادة تخصصه في التدقيق.

٥. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٢٦٠) بعنوان "الاتصالات مع المكلفين بالحوكمة" نص المعيار إلى تحديد المعايير وتقديم الإرشاد فيما يتعلق بالاتصال بشأن أمور التدقيق الناجمة عن تدقيق البيانات المالية بين المدقق وأولئك المكلفين بالحوكمة، وإن الاتصال يكون فقط داخل الشركة نفسها محل التدقيق، إذ أوجب على مراقبي الحسابات الاتصال بشأن أمور التدقيق المهمة بالنسبة للتدقيق والناجمة عن تدقيق البيانات مع أولئك المكلفين بالحوكمه داخل الشركة، كما أوجب على مراقبي الحسابات تحديد الأشخاص المناسبين المكلفين بالحوكمة والتوقيت المناسب للاتصال بالأشخاص المكلفين عن عملية التدقيق (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٠، ٢١٣-٢٣٦).**

في ضوء مما سبق، يتضح أنه إذا كلف مراقب الحسابات في تدقيق البيانات المالية للشركات التي تعمل ضمن قطاع صناعة محددة يعني ذلك زيادة تخصصه في التدقيق للقطاع نفسه وهذا التخصص المهني للمدقق يزداد من خلال تحديد الأهمية النسبية لبنود البيانات المالية للتدقيق وتدقيقها بصورة جيدة.

٦. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٣٠٠) بعنوان "التخطيط لتدقيق البيانات المالية" الذي يتضمن نوعين من الأنشطة هما الأنشطة الأولية لعملية التدقيق وأنشطة التخطيط لعملية التدقيق يشمل التخطيط لعملية التدقيق وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق، وذلك من أجل تقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول،وإن التخطيط الملائم لعمل التدقيق يساعد في التأكد من إن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات المهمة في عملية التدقيق، وإن المشاكل المحتملة قد شخصت، وحلها في الوقت المناسب وأن عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب من أجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفوء.**

يرى الباحثان إن التخصص المهني في التدقيق أدى إلى العمل على التخطيط لتدقيق البيانات المالية قبل تدقيقها وتحديد الأنشطة الأولية وأنشطة التخطيط لعملية التدقيق، كما أوجب الامتثال للمتطلبات الأخلاقية وتوضيح مدى استمرارية الشركة محل التدقيق والتي لا تأتي إلا من خلال التخصص الدقيق في المهنة.

٧. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٣١٥) بعنوان "تحديد وتقيم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم الشركة وبيئتها" أشار هذا المعيار إلى أن هدف المدقق هو تحديد وتقيم مخاطر الاخطاء الجوهرية سواءً كانت ناجمة عن الاحتيال المالي أو الاخطاء عند مستوى البيانات المالية وعند مستوى الإثبات من خلال فهم الشركة وبيئتها بما في ذلك رقابتها الداخلية الأمر الذي يؤدي إلى توفير أساس تصميم وتطبيق الاستجابات للمخاطر المقيمة للاخطاء الجوهرية.**

وأوضح المعيار كيفية تخصص مراقبي الحسابات في فهم الشركة وبيئتها أن يحصل على فهم ما يأتي:

أ. عوامل القطاع ذات العلاقة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى.

ب. طبيعة الشركة بما في ذلك عملياتها وملكيتها والهيكل الإداري فيها أنواع الاستثمارات التي تقوم بها وتخطط لإجراءاتها طريقة ملكية الشركة وكيفية تمويلها.

ج. اختيار الشركة وتطبيقها للسياسات المحاسبية.

د. أهداف الشركة واستراتيجياتها ومخاطر العمل المتعلقة والتي من الممكن ان تؤدي إلى أخطاء جوهرية في البيانات المالية.

كما أنه أوضح كيفية أن تتم عملية تقيم مخاطر الشركة بأنه: ينبغي أن يحصل مراقبو الحسابات على فهم فيما إذا كانت الشركة تمتلك عناية تحديد مخاطر العمل المتعلقة بأهداف إعداد التقارير المالية، وتقدير أهمية المخاطر تقيم احتمال حدوثها، وأخيراً اتخاذ القرارات لمعالجة هذه المخاطر.

إذا نفذت الشركة هذه العمليات المشار إليها سابقاً ينبغي أن يحصل المدقق على فهم لها والنتائج المتعلقة بها، ويحدد المدقق مخاطر الأخطاء الجوهرية التي عجزت الإدارة عن تحديدها.

وإن ضرورة حصول مراقب الحسابات على المعرفة الكاملة بنشاط الشركة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية التدقيق وبعد قبول التكليف في هذه الحالة فإن الفهم لشركة الزبون يعمل على زيادة درجة تخصص مراقبي الحسابات في اتجاهين، يتمثل أولهما في الحصول على معرفة أولية عن القطاع الذي تنتمي إليه الشركة، وكيفية عمل الشركة المكلف بتدقيقها. أما الاتجاه الثاني فيدفع بمراقب الحسابات بالحصول في المعرفة المطلوبة عن معلومات أكثر تفصيلاً في بداية التكليف. وهو ما يعني تقييم تلك المعلومات وتحديثها كلما تقدمت عملية التدقيق عن طريق الاتجاهين معاً (المقطري، ٢٠١١، ٤١٤).

وعليه يتضح أن فهم الشركة وبيئتها بالنسبة لمراقب الحسابات يساعده على الزيادة في الكفاءة والمعرفة لطبيعة عمل القطاع مما يودي إلى زيادة التخصص لدى مراقب الحسابات في تدقيق بيانات الشركات التي تعمل في ذلك القطاع نفسه لطبيعة عمل الشركة نفسه.

٨. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٣٢٠) بعنوان "الأهمية النسبية في تخطيط وأداء عملية التدقيق"** الذي يتضمن معرفة الأهمية النسبية لعناصر القوائم المالية

والعلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق والأهمية النسبية للأداء عند التخطيط لعملية التدقيق، إذ يحدد المعيار على مراقبي الحسابات دراسة الأهمية النسبية عندما:

أ. يقرر طبيعة إجراءات التدقيق وتوقيته ومداه.

ب. تقييم تأثير المعلومات الخاطئة.

وإن أهمية العلاقة بين الأهمية النسبية ومخاطر التدقيق عند التخطيط لعملية التدقيق، وكذلك على المدقق الأخذ بعين الاعتبار ماهية الأمور التي تجعل البيانات المالية خاطئة بشكل جوهري. وإن فهم المدقق للشركة وبيئتها يحدد إطاراً مرجعياً يخطط له المدقق ويمارس الحكم المهني بشأن تقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية في البيانات المالية والاستجابة لتلك المخاطر طيلة عملية التدقيق، كما أنه يساعد المدقق في تحديد الأهمية النسبية وفي تقييم ما إذا كان الحكم بشأن الأهمية النسبية يبقى مناسباً أثناء سير التدقيق، وتقييم المدقق للأهمية النسبية المتعلقة بفئات تساعد المدقق في تقرير تقدير المدقق للأهمية النسبية، المتعلقة بأرصدة حسابات معينة أو بمجموعة من المعاملات، تساعده على اتخاذ قرار بمسائل منها البنود التي سيقوم بفحصها وهل سيقوم باستعمال العينات وإجراءات التحليل.

نستنتج مما سبق أن التخصص المهني يؤدي إلى زيادة المعرفة بالأهمية النسبية للبيانات والمخاطر التي تتعرض لها تلك البنود وتقيم تلك المخاطر التي قد لا تحدد إلا من قبل مراقب الحسابات المتخصص والملم بمبادئ الأخطاء الجوهرية التي قد تحدث لتلك البيانات.

٩. **معيار التدقيق الدولي ذو الرقم (٥٥٠)** بعنوان "الأطراف ذات العلاقة" أوضح المعيار بأن مراقب الحسابات يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في التعرف على الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية. وعملياً فإنه من الصعب أن تتوافر للمدقق

المعرفة الكافية بطبيعة النشاطات التي تتطلب خدمات التدقيق، والتي تجعل منه مدققاً لتلك النشاطات جميعها، وهو ما يضع مراقب الحسابات أمام خيارين هما:

أ- أن يكون لديه الإلمام الكافي بأمور الصناعات الموجودة بالبيئة المحيطة التي تتطلب خدماته، وهذا يتطلب منه تكاليف ضخمة في الحصول على تلك المعرفة وتكاليف عملية التدريب، مما يصعب على مكتب التدقيق تحمل تلك التكاليف، وفي أحيانٍ أخرى يكون من غير العملي الإلمام بكل تلك الصناعات.

ب- قبول مراقب الحسابات لعمليات التدقيق في ظل عدم المعرفة الكافية والمتخصصة بطبيعة النشاطات في البيئة المحيطة، وفي هذه الحالة قد تكون الشركة التي يدققها ضمن صناعات تتميز بمخاطر مرتفعة، وهو ما يعرضه لمخاطر التقاضي إذا أخفق في عملية التدقيق، سواء من جانب الزبون أو من جهة الطرف الثالث، ومن ثم يتحمل المدقق دفع تعويضات قد تفوق إمكانياته، فضلاً عن فقدان الثقة من قبل الجمهور بالمدقق وبالمهنة عموماً. ويؤكد ذلك إحدى الدراسات التي أشارت إلى أن حالات الإخفاق التي حصلت خلال المدة الماضية في عمليات المراجعة يرجع السبب في أغلبها إلى عدم معرفة المدقق بصناعة العميل (المقطري، ٢٠١١، ٤١٤-٤١٥).

يتضح مما سبق، أن التخصص المهني في التدقيق بالنسبة لمراقبي الحسابات الذي يحتاج إلى مستوى عالٍ من المعرفة بأعمال الشركة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في تعرف الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر جوهري في القوائم المالية وذلك على وفق معيار (٥٥٠).

المبحث الثالث: بناء إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين

أولاً. مفهوم إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين

إن بناء إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات يتطلب الوقوف على مفهوم الإستراتيجية بشكل عام ومن ثم معرفة منهم مراقبي الحسابات لكي يكون المصطلح معروفاً للجميع، فالإستراتيجية عرفت على أنها "تحديد الأهداف الأساسية

طويلة الأجل ثم التصرف وتخصيص الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف" (Zabriskie & Huellmantel, 1991, 25).

وقد أشار البعض إلى أن الإستراتيجية هي الوسيلة والطريقة التي تنتقل الشركة عن طريقها من الوضع الحالي لها إلى وضع ترغب في الوصول إليه وهي الطابع الذي يميز الشركة عن غيرها وذلك من خلال مجموعة من الأهداف والبرامج الفعلية التي تساعد في تحقيق الأهداف التي تسعى الشركة للوصول إليها (الحداد، ٢٠٠٨، ٥٤).

أما مراقب الحسابات فيعرف على أنه "ذلك الشخص المؤهل والمستقل والمجاز لإنجاز تدقيق القوائم المالية وتقديم تقريره حولها إلى الجهة أو الجهات التي عينته وغالباً ما تستعمل عدة مصطلحات للتعبير عن مراقب الحسابات منها: المدقق المستقل والمحاسب القانوني والمدقق الخارجي وهي تعبر عن المعنى نفسه وغيرها من المصطلحات الأخرى كمراقب الحسابات.

وعليه يمكن وضع تعريف لإستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات وهو ذلك الوضع الذي ترغب مكاتب التدقيق في الوصول إليه من خلال وضع خطط طويلة الأجل تهدف إلى رفع جودة عملية التدقيق من خلال أشخاص مؤهلين ومتخصصين بصورة جيدة والتي تعود بالنفع على الجميع.

ثانياً. العوامل التي تساعد في بناء إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين

إن التخصص من قبل مكاتب التدقيق لا يتم بطريقة عشوائية بل أن التجانس هو أساس التخصص في التدقيق، وعدّ أن هذا السلوك من قبل مكاتب التدقيق إنما هو سلوك عقلاني واقتصادي لما يجنيه مكتب التدقيق من تخفيض لكلفة الزبون الواحد حين يطبق ما اكتسبه وطوره من تقنيات لإجراءات التدقيق من زبون ما إلى زبون آخر مشابه (Cairney & Young, 2006, 25). وعندما يوجد عدد من الزبائن لدى مكتب التدقيق الواحد يتشابهون في إجراءات التدقيق المتبعة من قبل هذا المكتب،تصنف هذه المجموعة على أنها متجانسة لانتمائها للقطاع نفسه وفي الواقع ستظل عدد من الشركات تحت مظلة متجانسة من حيث طبيعة النشاط، ونسب النمو، ومستوى المخاطر للدعاوى

المقامة، والقواعد المحاسبية المتبعة مشكلة بذلك قطاعًا من القطاعات، ويزداد تجانس القطاع الواحدعندما يكون هناك جهة تنظيمية يندرج تحت مسماها ويخضع لمتطلباتها لكن أبعاد التجانس للقطاع الواحد تختلف في مستوى تأثيرها في رغبة مكاتب التدقيق في السعي للتخصص بذلك القطاع واتجاه هذا التأثير (Cairney & Young, 2006, 25). لذلك فإن العوامل التي تدعو مكاتب التدقيق إلى بناء إستراتيجية التخصص المهني تنقسم إلى ثلاث مجموعات:

- **المجموعة الأولى (عوامل خاصة بالزبون):** وهي صفات تتوافر بالزبائن وتشكل حافزاً قوياً لدى مكاتب التدقيق للتخصص في تدقيق أصحاب الشركات التي تمتلك هذه الصفات وتشمل :(الزبائن أصحاب الشركات الكبيرة الحجم، والزبائن الذين يمتلكون فرصاً جيدة للنمو والازدهار، والزبائن الخاضعين إلى جهات تنظيمية).
- **المجموعة الثانية (عوامل خاصة بالقطاع):** وهي صفات خاصة بالقطاعات، فبعض القطاعات تدفع مكاتب التدقيق للمضي في بناء إستراتيجية للتخصص المهني وبعض القطاعات الأخرى لاتدفع مكاتب التدقيق إلى بناء إستراتيجية للتخصص المهني وتشمل: (القطاعات ذات الاحتكار الكامل، والقطاعات المحتكرة من قبل عدد قليل من الشركات المتميزة).
- **المجموعة الثالثة (عوامل خاصة بالدول):** وهي صفات تتميز بها بعض الدول لتكون محط أنظار العديد من مكاتب التدقيق العالمية للمضي والتخصص في تدقيق شركاتها وتشمل الدول التي تعد حماية المستثمر من أهم سياسات تشجيع الاستثمار، والدول التي تمتاز بسوق مالي نشط ومتطور،والدول التي توفر بيئة جيدة للإبلاغ المالي، والدول التي تمتاز بمستوى منخفض من الدعاوى القضائية (أبو عيسى، ٢٠١١، ٥١).

ثالثاً. خطوات بناء إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين

هناك مجموعة من الخطوات تؤدي إلى بناء إستراتيجية للتخصص المهني التي تجعل من مراقبي الحسابات أكثر تخصصاً والتي تبدأ في مستوى عند المدققين جميعهم، ثم يزداد ذلك المستوى عند المتخصصين منهم فقط ومن تلك الخطوات ما يأتي:

١. التأهيل العلمي (الأكاديمي) للمدقق الخارجي

ينبغي أن يكون مراقب الحسابات مؤهلاً أكاديمياً لممارسة مهنة التدقيق والتأهيل الأكاديمي ينصب في التعليم المحاسبي الأكاديمي والحصول على شهادة محاسبية تؤهل الخريج للعمل سواء كان العمل أكاديمياً في التدريس أو مهنياً في سوق العمل المحاسبي ويشتمل التعليم المحاسبي الأكاديمي على الدراسات الأولية والعليا.

يتعرض مراقب الحسابات أثناء قيامه بعمله إلى الكثير من المسائل والمشاكل المحاسبية والقانونية والاقتصادية، مما يتعين معه اكتمال تأهيل علمي في هذه النواحي ولكي يكون مؤهلاً تأهيلاً علمياً فعليه كحد أدنى أن يلم بما يأتي: (جمعة، ٢٠٠٠، ٥٥)

أ. **نظريات علم المحاسبة ومبادؤه وتطبيقاته، أصول التدقيق ومبادؤه وتطبيقاته، وأساليبه المعاصرة وكذلك مبادئ علم إدارة الأعمال وعلم الاقتصاد، والعلوم السلوكية- علم النفس- وعلم القانون- التجاري- المدني- وقوانين الضرائب والكمارك والمبيعات...الخ.**

ب. **محاسبة التكاليف ونظرياتها وتطبيقاتها، وكذلك المحاسبة الإدارية.**

ت. **الأساليب الإحصائية والرياضية وبحوث العمليات وأساليب الحاسوب وتطبيقاتها في المحاسبة والتدقيق والإدارة المالية.**

ث. **فضلاً عما سبق يتطلب من مراقب الحسابات تتبع التطورات والبحوث الحديثة في العلوم المختلفة السابقة، وكذلك التعديلات في مختلف القوانين ذات الصلة بعمله (الشركات والتجارة الضرائب).**

٢. التأهيل المهني للمدقق الخارجي

هناك تأهيل مهني للمراقب الحسابات يمكن أن يكتسبه من التعليم المحاسبي وهو خاص بمنح شهادة مهنية وهذه الصفة مشتقة من كلمة المهنة ويسمى بالتعليم المحاسبي المهني، فالمهنة بالمفهوم الحديث تتطلب دراسة أكاديمية في الجامعات والمعاهد التعليمية.

وعلية فإن مراقب الحسابات يمكن أن يكتسب تخصص مهني كلما كان تعليمه المحاسبي المهني ذات مستوى عالٍ.

٣. التأهيل التقني للمدقق الخارجي

يعد التطور التقني للمعلومات من أهم التحديات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات، وعلى وفق هذا فإن معرفة مهارات تقنيات المعلومات كأحد مفاهيم القرن الحادي والعشرين تعد من أهم العوامل التي غيرت بيئة الأعمال، كما أنها دفعت عدداً من المنظمات المهنية الدولية لإعداد وإصدار الدراسات والإرشادات لتأهيل مراقبي الحسابات، إذ اقترح الاتحاد الدولي للمحاسبين عناصر التأهيل اللازمة لممارسة المهنة والخاصة بتقنية المعلومات وتتضمن معارف ومهارات تقنية المعلومات، الرقابة الداخلية لأنظمة الأعمال المبنية على الحاسوب الآلي، تطوير معايير أنظمة الأعمال ومهاراتها، إدارة تقنية المعلومات وتطبيقها واستخدامها، تقويم أنظمة الأعمال المبينة على الحاسوب الآلي، فضلاً عن إدراك مراقبي الحسابات بأهمية القضايا التقنية مثل أمن النظام الآلي والتجارة الالكترونية والتدقيق المستمر والانترنيت وتبادل وحركة البيانات الكترونياً (المطيري، ٢٠٠٤، ٢١-٢٦).

وعليه من ضروريات العمل في الوقت الحاضر أن يكون مراقبي الحسابات مؤهلين تأهيلاً تقنياً وهذا يكسب مراقب الحسابات تخصصاً أكبر لأن معظم الشركات في عالم اليوم تعتمد على تقنيات المعلومات في تسيير أعمالها.

٤. التأهيل العملي للمدقق الخارجي

لمواجه متطلبات البيئة التي تتطور بسرعة، وكنتيجة منطقية لاتساع نطاقها ينبغي أن يهتم مراقب الحسابات بالتدريب العملي لأنه يسهل عليه ممارسة المهنة عند مواجهه الحياة العملية، ولذا يقصد بالتأهيل العملي أن يتمتع مراقب الحسابات بالصفات الآتية: (جمعة، ٢٠٠٠، ٥٦)

أ. الواقعية عند طلب البيانات أو المعلومات على النحو الذي يثبت تقديرهم لمقتضيات العملية والظروف المحيطة بالشركة.

ب. تجنب أية ملاحظات أو تحفظات قد تكون صحيحة من الناحية النظرية، إلا أن أبرزها في تقريره المعد للنشر يبدو غير لائق في الظروف الخاصة بالشركة.

ت. الإلمام بماهية المعلومات الفنية الخاصة بالشركة التي يدقق حساباتها من خلال زيارة مواقع الإنتاج والخدمات الإنتاجية والاستفسار من المختصين عن كافة النواحي الفنية.

ث. استمرار الإطلاع على الحالات التطبيقية وما تنشره الهيئات والجمعيات العلمية الدولية من تقارير عن تطبيقات لممارسات فعلية.

٥. الخبرة العملية (الخبرة المهنية)

إن مصطلح الخبرة المهنية يشير لدى الكثير على أنها محصلة مدة مزاولة المهنة لكل من المكتب وفريق العمل به وإلمامه بمعايير المحاسبة وإجراءات التدقيق، وكذلك المعرفة التامة بصناعة أو نشاط زبون تدقيق مما يؤدي إلى كفاءة وفعالية تخطيط وتنفيذ عملية التدقيق.

لذلك فإن الخبرة العملية من الأمور المهمة للمدقق الخارجي والتي تؤدي إلى تخصص أكبر في مزاولة المهنة.

٦. المعرفة

وهي الفهم المكتسب بالخبرة، أو الفهم المتأتي من خلال الدراسة والحقائق المتجمعة حول موضوع معين (السقا، ٢٠٠٦، ٣١) فعلى مقدار وعي الإنسان لذاته تزداد معرفته، أي إن المعرفة تنمو وتتطور مع تطور المراحل التي تواكب حياة الإنسان وتعقيد واقعه.

ويمكن تقسيم المعرفة إلى: (دوش، ٢٠١١، ٢٢٢)

أ. المعرفة الضمنية: وهي المعرفة المبنية بالأساس على الخبرات الشخصية والقواعد البديهية والمكتسبة لأداء العمل وبالتالي لا يمكن التعبير عنها بسهولة ونقلها إلى الآخرين.

ب. المعرفة الظاهرية: وهي المعرفة الموثقة المنظمة التي يسهل التعبير عنها وكتابتها ونقلها للآخرين ونشرها بينهم وبسهولة وبشكل وثائق أو عن طريق وسائل التعليم والاتصالات المختلفة.

ت. المعرفة المكتسبة: وهي المعرفة التي يتم اكتسابها من خلال الخبرة والتجربة، إذ يتم اعتماد تراكم الخبرات التي يتم من خلالها اكتساب المعرفة سواء من جانب التدريب والدراسة والانخراط في الدورات والإطلاع على تجارب الآخرين والاتفاقيات العلمية بين المؤسسات العلمية على كافة الأصعدة والمجالات العلمية الأخرى.

وبناءً على ما تقدم، فإن المعرفة مفهوم واسع ومتشعب ولكن المتفق عليه انه كلما كانت مساحة المعرفة أوسع لدى مراقبي الحسابات كلما كان التخصص أكبر في مهنة التدقيق.

٧. المهارة

يتبنى مراقبي الحسابات مفهوما ذا إطار شامل، يصفون المهارات المهنية من خلاله على أنها: ذلك الجزء من مجموعة القدرات التي يتطلبها المدققون المهنيون لتحقيق الكفاءة، وأن تلك القدرات تشمل،فضلاً عن المهارات، المعرفة، والقيم والأخلاق، والمواقف المهنية.

ويرى الباحث أن المهارة تنقسم إلى أنواع عديدة منها مهارة ذهنية وهي تعتمد على دقة الملاحظة الشخصية وقوتها لدى مراقب الحسابات ومنها مهارات إدارية واجتماعية والتي تقوم على الخبرة العملية وكلا النوعين يزيد من تخصص مراقبي الحسابات.

٨. التعليم المستمر والتطوير

يكتسب التعليم المستمر أهمية بالغة في ظل التطورات التي تشهدها البيئة الاقتصادية خصوصاً وإن بيئة مهنة المحاسبة والتدقيق تتميز بزيادة هائلة في المعلومات ذات الصلة وزيادة التعقيدات المترتبة على التقدم التكنولوجي وعولمة التجارة، والمتعلقة بطبيعة الأنشطة والعمليات التجارية والتخصص وتنوع الأنظمة، أن التعليم المستمر يساعد على تطوير مهارات وكفاءة مراقبي الحسابات والمحافظة عليها، ويساعدهم على إصدار الأحكام المهنية بموضوعية وأضاف البعض الأخر أن تعقد عمليات التدقيق نتيجة لتعقد عمليات الزبائن وتشعبها، يزيد من الحاجة إلى أن يكون مراقبي الحسابات ذوي مؤهلات علمية وخبرة عملية أكثر مما كان مطلوب منهم في الماضي (الاهدل، ٢٠٠٨، ٦٣).

إن التطوير في هذه الحالة قد يشير إلى عملية التعليم المستمر بعد عملية الاكتساب، وقد يشير أيضاً إلى كل نمو للمهارات يعقب كل عملية تعلم، وإن المهارات المهنية يمكن أن تكتسب وتتطور من خلال: التعليم بأنواعه العام والمهني والتدريب، الخبرة العملية، التطوير من خلال التعلم مدى الحياة (بو فارس، ٢٠٠٦، ٢٦).

نستخلص مما سبق، أن عملية التعليم المستمر تعد أحدى مقومات تطوير المعرفة والمهارات لدى مراقبي الحسابات للوصول إلى تخصص مهني يعمل على الارتقاء بمهنة التدقيق وإعادة الثقة والمصداقية في عدالة القوائم المالية المعدة من قبل مراقب الحسابات.

المبحث الرابع: التخصص المهني لمراقبي الحسابات ومجالات التطوير في أداء عملية التدقيق

بعد تحديد مفهوم التخصص المهني لدى المدققين الخارجيين بكونه "امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين"، أو "المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في تدقيق صناعة معينة أو أداء مهام محددة"، وكذلك التعرف على طبيعته وأهميته، والمعايير التي تحيط بالتخصص المهني، ومن ثم كيفية بناء

إستراتيجية للتخصص المهني للمدققين الخارجيين. تثار هناك عدة تساؤلات حول هذا التخصص في المهنة وكيفية تأثيرها في تطوير أداء عملية التدقيق فهنالك عدم الاتفاق بين الباحثين حول التخصص المهني ومجالات التطور في أداء عملية التدقيق، ويمكن تحديد أهم مجالات التأثير بالآتي:

١. تأثير التخصص المهني للمدققين الخارجيين في تحسين تقدير مخاطر التدقيق (المقطري، ٢٠١١).
٢. تاثير التخصص المهني في تحسين كفاءة الأداء المهني للمدققين الخارجيين (لبيب، ٢٠٠٥).
٣. تأثير التخصص المهني للمدققين الخارجيين على مخاطر التقديرات وأحكام الثقة (Taylor, 2000).
٤. تأثير التخصص المهني على تقديرات مخاطر التدقيق وقرارات تخطيط التدقيق.

بناء على ما سبق، يرى الباحثان أن إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجين تسهم في تطوير أداء عملية التدقيق من خلال المجالات الآتية:

أولاً. دور إستراتيجية التخصص المهني في زيادة قدرة المدققين الخارجيين في اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال بالقوائم المالية

يشير مصطلح "الخطأ" إلى أخطاء غير مقصودة في القوائم المالية والسجلات والدفاتر، فالخطأ يقصد به "تحريفات غير مقصودة في التقارير المالية، مثل خطأ في جمع بيانات أو في معالجتها أو في تقدير محاسبي غير صحيح ناتج عن السهو أو تفسير مغلوط للحقائق، أو خطأ في تطبيق المبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس أو الاعتراف أو التصنيف أو العرض أو الإفصاح" (الحلو، ٢٠١٢، ١٦).

أما مصطلح "الاحتيال" فيشير إلى فعل متعمد من قبل فرد واحد أو أكثر من قبل الإدارة أو المكلفين بالرقابة أو الموظفين أو أطراف أخرى، وهذا الفعل يتضمن استخدام الخداع للحصول على ميزة غير عادلة أو غير قانونية، كما أن هناك نوعين من التحريفات المقصودة لهما علاقة بعدّ المدقق للاحتيال: التحريفات الناتجة عن تقرير مالي احتيالي،

وتحريفات ناتجة عن سوء التخصيص للأصول (الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠٠٨، ٢٧١).

تناول بعض الباحثين كيفية تأثير إستراتيجية التخصص المهني على قدرات مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية، إذ رُكز على تطبيق التدقيق على حالتين من الأخطاء المحاسبية، بعضها يمكن تصنيفها بأنها أخطاء محاسبية متخصصة، والبعض الآخر يمكن تصنيفها بأنها أخطاء محاسبية عامة ليس لها ارتباط بطبيعة نشاط قطاع من دون آخر، إذ تم توجيه تلك الحالتين لمفردات العينة، من خلال ثلاث مراحل: (لبيب، ٢٠٠٥، ١٢)

أ. قيام مفردات العينة، بتنفيذ عملية التدقيق لتلك الحالتين العمليتين الافتراضيتين، بصورة فردية.

ب. تنفيذ عملية التدقيق من خلال فريق تدقيق متخصص في نفس قطاع نشاط كل حالة من الحالتين الافتراضيتين.

ت. تنفيذ عملية التدقيق من خلال فرق مختارة بشكل عشوائي،تشتمل على بعض مراقبي الحسابات المتخصصين في نفس قطاع إحدى الحالتين الافتراضيتين والبعض الآخر من مراقبي الحسابات المتخصصين في قطاع نشاط الحالة الافتراضية الأخرى.

وقد أسفرت نتائج ذلك العمل (لكلا الحالتين اعلاه) عن الآتي:

١. قيام مراقبي الحسابات المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم: فإن المدققين ذوي التخصص المهني يكتشفون كماً أكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة بالمدققين غير المتخصصين، كما يكتشف مراقبو الحسابات كماً أكبر من الأخطاء العامة مقارنة بمراقبي الحسابات غير المتخصصين.

٢. قيام مراقبي الحسابات ذوي التخصص المهني بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم وكذلك مراقبو الحسابات غير المتخصصين في المهنة: ستنخفض درجة فعاليتهم المهنية ويفتقدون الكثير من قدراتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيها والاحتيال المالي في القوائم المالية.

٣. قيام مراقبي الحسابات ذوي التخصص المهني بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم: فإن كلاً من مراقبي الحسابات المتخصصين وغير المتخصصين تتكامل جهودهم مما يؤدي إلى ارتفاع درجة فاعلية عملية التدقيق، وهذا الأمر يبين مدى أهمية الأخذ بإستراتيجية التخصص المهني في أداء محاور العمل المهني للتدقيق الخارجي.

٤. إن تطبيق إستراتيجية التخصص المهني لدى مراقب الحسابات يسهم في الاكتشاف والإلمام الكافي بكل أنواع الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية والتي قد توجد بصورة قليلة أو قد تنعدم لدى مراقب الحسابات غير المتخصص مهنياً في أداء عملية التدقيق حينما يقوم مراقبو الحسابات المتخصصون بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم: فإن المدققين ذوي التخصص المهني يكتشفون كماً أكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة بالمدققين غير المتخصصين،كما يكتشف مراقبو الحسابات كماً أكبر من الأخطاء العامة مقارنة بمراقبي الحسابات غير المتخصصين.

٥. قيام مراقبي الحسابات ذوي التخصص المهني بمزاولة مهام مهنتهم خارج مجال تخصصهم وكذلك مراقبو الحسابات غير المتخصصين في المهنة: ستنخفض درجة فعاليتهم المهنية ويفتقدون الكثير من قدراتهم المهنية على اكتشاف الأخطاء بنوعيها والاحتيال المالي في القوائم المالية.

٦. قيام مراقبي الحسابات ذوي التخصص المهني بمزاولة مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم: فإن كلاً من مراقبي الحسابات المتخصصين وغير المتخصصين تتكامل جهودهم مما يؤدي إلى ارتفاع درجة فاعلية عملية التدقيق، وهذا الأمر يبين مدى أهمية الأخذ بإستراتيجية التخصص المهني في أداء محاور العمل المهني للتدقيق الخارجي.

مما سبق يتضح، أن تطبيق إستراتيجية التخصص المهني لدى مراقب الحسابات يسهم في الاكتشاف والإلمام الكافي بكل أنواع الأخطاء والاحتيال المالي في القوائم المالية والتي قد تتوفر بصورة قليلة أو قد تنعدم لدى مراقب الحسابات غير المتخصص مهنياً في أداء عملية التدقيق.

ثانياً. دور إستراتيجية التخصص المهني في جودة قرارات التخطيط وتحسين تقدير مخاطر التدقيق

إن مصطلح التخطيط في عملية التدقيق فيعرف على أنها وضع إستراتيجية عامة وطرائق تفصيلية لطبيعة توقيت عملية التدقيق المتوقعة ونطاقها، ويخطط مراقب الحسابات لإجراء عملية التدقيق بطريقة كفوءة وبالتوقيت المطلوب (المعموري، ٢٠٠٦، ١٤٤-١٤٥).

كما ان هناك أنواعاً عديدة للمخاطر في التدقيق وهي كالآتي: (جبار، ٢٠١١، ١١٤-١١٦)

أ. المخاطر الموروثة (الخطر الحتمي): وهي مدى قابلية أرصدة الحسابات أو مجموعة من المعاملات للتعرض إلى خطأ مادي يتسبب في المغالاة بقيمة أرصدة تلك الحسابات، وترتبط هذه المخاطر بطبيعة العمل وطبيعة أرصدة الحسابات.

ب. مخاطر الرقابة: عرفت بأنها مخاطر حدوث أخطاء جوهرية في الحسابات من دون أن تتوفر إمكانية منعها أو كشفها في الوقت المناسب من خلال النظام المحاسبي وأنظمة الرقابة الداخلية.

ت. مخاطر الاكتشاف: عرفت بأنها مخاطر عدم اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في الحسابات والبيانات المالية على الرغم من إجراءات الفحص والتدقيق التي قام بها مدقق الحسابات.

إن التخصص المهني يكسب مراقب الحسابات خبرة عالية لتقييم الأخطاء المهمة، وإيجاد الحلول الممكنة لها، وذلك مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص، إذ إن نوع الصناعة يؤثر في مخاطر أعمال التدقيق، ومن هنا يأتي دور مراقب الحسابات المتخصص في تحسين تقدير خطر التدقيق وتقليلها، ويكمن خطر التدقيق في إبداء رأي غير سليم عن التقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة الشركة، بمعنى عدم اكتشاف أي تحريف مهم في تلك البيانات.

ويمكن معرفة دور التخصص المهني للمدقق في تحسين تقييم خطر التدقيق من خلال الآتي: (المقطري، ٢٠١١، ٤١٤)

أ. المخاطر الحتمية أو الموروثة: تبرز أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في تصميم تلك الإجراءات، لأن معرفة التدقيق بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها نشاط الزبون، تمكنه من أن يكون على دراية كاملة بالقوانين واللوائح التي تنظمها والظروف الاقتصادية التي تمر بها والتي قد تشكل ضغوطاً عليها، وكذلك يكون على درجة عالية بفهم مؤشرات عدم الاستمرار في الصناعة والموقف الحالي لتلك الصناعة، والنظم الالكترونية والبرامج الأكثر شيوعاً في تلك الصناعة التي تؤدي إلى تصميم إجراءات التحقق السليم التي تؤدي إلى تقييم دقيق للخطر الحتمي.

ب. مخاطر التدقيق: إذ تبرز أهمية التخصص المهني لمراقب الحسابات في تحديد اختبارات الالتزام، إذ إنها توفر للمدقق الدراية بأماكن الأخطاء غير المتعمدة، وكذلك العناصر التي يسهل التلاعب فيها في تلك الصناعة، ويكون لديه صورة متكاملة عن نظام الرقابة الداخلية الأكثر أحكاماً في تلك الصناعة، وبذلك تكون اختبارات الالتزام التي يحددها مراقب الحسابات أكثر كفاءة في الحكم على نظام الرقابة الداخلية.

ت. مخاطر الاكتشاف: يمكن للمدقق التحكم في خطر الاكتشاف، إذ يستطيع بناء على تقييمه لخطر الرقابة والخطر الحتمي أن يخفض خطر الاكتشاف إلى أقل مستوى ممكن عن طريق قيامه بالفحص التحليلي واختبارات العينة، ويكمن الخطر هنا في أن الاختبارات التحليلية تخفق في اكتشاف تحريف مهم، إذا ما اختير تحليل خطأ أو طُبق بطريقة خطأ، أو إذا اختيرت عينة غير ملائمة أو غير كافية. وإذا ما كان مراقب الحسابات متخصصاً في الصناعة فإنَّه يمكن من تقليل مخاطر عدم الاكتشاف إلى أدنى مستوى ممكن.

كما أشار البعض إلى أن التخصص في التدقيق يحسن من عملية التخطيط ومن تقدير مخاطر التدقيق، فهذا المدقق المتخصص يعلم أن الشركات التي تنتمي لقطاع من القطاعات تمتلك خبرة تشغيلية متشابهة، وما يسري من أحداث اقتصادية على هذا القطاع تعم كل الشركات التابعة له (أبو عيسى، ٢٠١١، ٥٦).

وبناءً على ما تقدم، فإن تطبيق إستراتيجية التخصص المهني لمراقب الحسابات يعمل إلى وصول مراقب الحسابات إلى درجة عالية في معرفة المشاكل الكامنة في نشاط الشركة محل التدقيق والقدرة على تحليل تلك المشاكل، ويكون لديه إستراتيجية واسعة للحلول المناسبة لها وقوة الملاحظ، وتقليل حدوث مخاطر التدقيق نسبة إلى مراقبي الحسابات غير المتخصص مهنياً.

ثالثاً. دور إستراتيجية التخصص المهني في الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني

يقصد بالمنافسة المهنية "المكاتب المهنية التي تقدم مستوى واحداً من خدمات التدقيق"، وللتخصص المهني أهمية في الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية بين مكاتب التدقيق، إذ يمثل إستراتيجية التخصص تميز من باقي مكاتب التدقيق، من حيث الاستفادة من الوفورات الاقتصادية الناتجة عن الحجم سواء ما يتعلق بالنفقات الرأسمالية أو الجارية أو ارتفاع مستوى كفاءة المدققين، ومن ثم تقديم خدمات متميزة، تجعل من جودة الخدمة المقدمة أساس التنافس وليس تنافساً بسبب الأتعاب (المقطري، ٢٠١١، ٤٢٥-٤٢٦).

أما الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، فيقصد بها المعرفة المتخصصة في مجالات المحاسبة والتدقيق، وهي الدعامة الأولى من الصفات التي ينبغي أن يتسلح بها مراقب الحسابات عند تنفيذه عملية التدقيق، والمهارة في تطبيق تلك المعرفة في الحالات والظروف المختلفة، وكذلك السلوك الذي يكتسبه مراقبو الحسابات من التعليم والتدريب الكافي مثل الاستقلال.

كما قام بعض الباحثين بتحليل موضوع استخدام إستراتيجية للتخصص المهني في مهنة التدقيق، وذلك من زاوية تقويم الإيجابيات والسلبيات المتوقعة من ورائها، وخلصت دراسة (Gramling, et.al) إلى أن تطبيق إستراتيجية التخصص المهني يفيد المهنة من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة التدقيق الخارجي، والتقنيات الحديثة في إنجاز مهام تلك

المهنة، والارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مدققين خارجيين متخصصين (Gramling, , et.al 2001, 29)، وفيما يتعلق بالآثار السلبية المرتبطة بالتخصص المهني لمهنة التدقيق، فقد أظهرت ذات الدراسة أيضاً على عكس الدراسات الأخرى احتمال تعرض استقلال مراقبي الحسابات وموضوعيتهم للخطر الذي ينشأ من خلال تزايد اعتماد شركات التدقيق على عملائها في نشاط اقتصادي معين، وما قد يرتبط به من خدمات بخلاف مهام التدقيق للزبائن أنفسهم.

مما سبق يتضح أن تطبيق إستراتيجية للتخصص المهني تعمل على زيادة التخصص المهني لمراقبي الحسابات من خلال الارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، وكذلك الارتقاء بمستوى الخبرة المهنية واللتان تعملان على تقديم خدمة مهنية ذات جودة عالية لكونه أخذ بنظر الاعتبار الكفاءة المهنية المطلوبة واللازمة لبذلها من الوصول إلى المستوى المطلوب، وكذلك معرفته للأسباب التي تؤثر على جودة الأداء المهني.

رابعاً. دور إستراتيجية التخصص المهني في الحد من أساليب إدارة الأرباح المحاسبية

أصبحت إدارة الأرباح مسألة جدلية المتخصصين، فقد عدّه البعض نوعاً من التحايل أو التلاعب بالمعلومات المحاسبية، طالما توافر في هذا السلوك صفة التعمد وتشويه الحقائق، بينما عدّه البعض الآخر سلوكاً قانونياً مشروعاً حتى ولو كان سلوكاً غير أخلاقي طالما أنه حقق مصلحة الشركة (عبدالله وتوفيق، ٢٠١٢، ٣٦٠).

ولقد بيّن العديد من الدراسات في الأدب المحاسبي دوافع الإدارة في تبني ممارسات إدارة الأرباح التي تؤدي إلى تغيير رقم الربح المتحقق، إذ إن هنالك الكثير من الدوافع لهذه الممارسات التي منها ما يجعل الإدارة تخفض من الأرباح المتحققة إلى مستوى معين، ودوافع أخرى يجعلها ترفع من هذه الأرباح، ومن الدوافع ما يجعل الإدارة تقوم بتمهيد دخلها لمنع أو تقليل التقلبات والتذبذبات في أرباحها السنوية.

إن مسألة اتباع الإدارة لأسلوب ممارسة الأرباح المحاسبية، فإن احتمال حدوث احتيال مالي في التقارير المالية للشركات تقل في حالة تخصص مراقب الحسابات في نشاط الزبون نفسه، عكس على ما هو الحال عليه في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات، إذ يعد التخصص المهني في مهنة التدقيق من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام الشركات بإصدار تقارير مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً، وغالباً ما تلجأ الشركات التي تتبع أساليب إدارة الأرباح، إلى اختيار مراقبي الحسابات غير متخصصين في مجال نشاطها نفسه، اعتقاداً منها أنَّه يمكنها إخفاء إدارة الربح المحاسبي عن مثل هؤلاء المدققين المتخصصين مهنياً.

مما سبق يتضح، أنه عند تطبيق إستراتيجية للتخصص المهني في التدقيق يؤدي إلى تدعيم قدرات مراقبي الحسابات في اكتشاف وقائع قيام إدارة الشركات باتباع أساليب إدارة الأرباح المحاسبية ومنعه، وهو ما ينعكس في النهاية على تدعيم الكفاءة المهنية لمراقبي الحسابات المتخصص.

خامساً. دور إستراتيجية التخصص المهني في تقليل من فجوة التوقعات

عرفت فجوة التوقعات على أنها "الفرق بين مستويات الأداء المتوقع من وجهة نظر كل من مستخدمي القوائم المالية ومدقق الحسابات الخارجي وبين أدائهم الفعلي" (Okafo & Otalor, 2013, 3).

صنف الباحثون مكونات فجوة التوقعات على وفق الأسباب المحتملة لحدوثها إلى مجموعتين من الفجوات الرئيسة تتفرع عنها مجموعة الفجوات الجزئية وكالآتي:

١. **الفجوات المتعلقة بمراقبي الحسابات:** وهي الفجوات التي يعزى سبب حدوثها إلى مراقبي الحسابات، ومن أهمها:

أ. فجوة التقرير: التقرير هو الوثيقة التي على ضوئها يستنير مستخدمو التقارير المالية بشأن وضع الوحدة الاقتصادية المالي والتشغيلي.

قد يصدر التقرير نظيفاً أي خالياً من أية تحفظات أو ملاحظات، وقد يكون التقرير متضمناً لبعض التحفظات أو الملاحظات التي يتراءى لمراقب الحسابات

إدراجها فيه، ويبدو أن عدم إدراج مراقب الحسابات لبعض التحفظات أو الملاحظات التي قد يكون من شأنها أن تؤثر تأثيراً كبيراً في عملية اتخاذ القرار لبعض من مستخدمي التقارير المالية، إن ذلك سوف يحدث ثغرة بين مراقب الحسابات ومستخدمي التقارير المالية (شويلية، ٢٠٠٩، ٦٠).

ب. فجوة الأداء للمدقق: إذ تعرف على أنها "الفرق بين الأداء المتوقع لمراقب الحسابات طبقاً لمعايير التدقيق وبين الأداء الفعلي له" (Best, et.al., 2001, 4).

ت. فجوة الاستقلال: الفجوة في استقلال مراقبي الحسابات تتمثل في انحراف السلوك الفعلي لمراقب الحسابات عن الاستقلال المتوقع منه طبقاً لقواعد السلوك المهني وتوقعات المجتمع له.

يعزو الباحثان أسباب تلك الفجوات إلى: (شويلية، ٢٠٠٩، ٦٠)

- المنافسة بين مراقبي الحسابات فيما يتعلق بأجورهم والحصول على الزبائن وتقديم الخدمات الاستشارية.
- الخضوع لضغوط ونفوذ إدارة الشركة محل التدقيق والمجاملة المتبادلة بينهما.

٢. **فجوات التوقع المتعلقة ببيئة التدقيق:** وهي الفجوات التي يُعزى سبب حدوثها إلى البيئة الخارجية المحيطة بمراقب الحسابات وهذه يمكن أن تتوزع إلى:

أ. فجوة المعقولية: تعرف على أنها "الفرق بين ما يتوقع المجتمع من مراقبي الحسابات لتحقيق ما في وسعهم وما يتم الحصول علية من توقعاتهم المعقولة من مراقبي الحسابات" (Best, et. al., 2001, 4).

ب. فجوة معايير التدقيق: تعرف على أنها "الفرق بين التوقعات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية من مراقبي الحسابات، وبين الأداء المتوقع من مراقبي الحسابات، طبقاً لمعايير التدقيق" (فارس، ٢٠٠٩، ٧٠).

ت. فجوة المسؤولية القانونية: هي نتاج طبيعي للتوقعات غير المعقولة لمستخدمي التقارير المالية.

إن جودة التدقيق ترتبط بدرجة كبيرة بمخاطر التدقيق التي تتعلق بفشل مراقب الحسابات في اكتشاف الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية أثناء عملية التدقيق، وقد يعزى هذا الفشل إلى الفجوة في معرفة وفهم مراقبي الحسابات لمبادئ ومعايير المحاسبة المتعلقة بمجال مهنة الزبائن، لذلك حتى يتمكن مراقب الحسابات من القيام بعمله على الوجه المطلوب مهنيا سواء بصورة فردية أو ضمن فريق عمل ينبغي "أن يكون مؤهلاً تأهيلاً لازماً لتمكينه من أداء عملية التدقيق بكفاءة وليتمكن من فهم المعايير المستخدمة ومعرفة الأنواع المختلفة للأدلة التي يلزم تجميعها والحكم على كفايتها بما يمكنه من إبداء رأي فني محايد معقول". ويرجح البعض بأن المدققين الذين لديهم فهم بصورة أكثر شمولية لخصائص واتجاهات صناعة الزبون ستكون فعاليتهم كبيرة في تدقيق القوائم المالية للشركات التي تعمل في مجال هذه الصناعة (الحداد، ٢٠٠٣، ٣). وهذا ما يدل على أن تطبيق إستراتيجية للتخصص المهني يعمل على احتواء كل هذه الأمور المهمة لمراقب الحسابات من اكتشافه الأخطاء والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية وان هذا المدقق لكونه يكون مؤهلاً تأهيلاً لازماً لتمكينه من أداء عملية التدقيق بكفاءة وليتمكن من فهم المعايير المستخدمة في التدقيق والمعرفة اللازمة لعملية التدقيق.

مما سبق يمكن القول إن إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات تسهم وبالشكل الفعلي والعملي في الحد أو في تضيق فجوة التوقعات في التدقيق والتي تكون بين الجمهور ومراقب الحسابات للقوائم المالية للشركة التي تنتمي لصناعة الزبون نفسه أو قد تعمل الإستراتيجية إلى انعدام الفجوة في التدقيق من خلال الفهم الكافي لمراقب الحسابات لما يتوقعه مستخدمو القوائم المالية وما يقدمه مراقب الحسابات من معلومات مفيدة عن نشاطات الشركة وعن الواقع الفعلي لها.

سادساً. دور إستراتيجية التخصص المهني في الحد من تضليل القوائم المالية

تعد القوائم المالية بمثابة النافذة التي يطلع منها الغير على نشاط الشركة من جوانبها المختلفة فيتعرفون على مركزها المالي وعلى نتائج أعمالها، لذلك تعد القوائم المالية أنها وسيلة مهمة لإيصال المعلومات لمستخدميها داخل الوحدة وخارجها، وأنها الناتج النهائي للمحاسبة، والمعلومات التي تتضمنها محددة ومثبتة فيها على وفق المبادئ والأعراف والقواعد المحاسبية، وإنها مصدقة من قبل جهة مستقلة تتبين هذه الوسيلة أعمال الوحدة الاقتصادية بشكل وثيقة رسمية خلال مدة زمنية.

وللتخصص المهني أهمية بالغة في الحد من التضليل في القوائم المالية وهذه الاهمية تتمثل في الفوائد المستوحاة عنها ومنها: (الحداد، ٢٠٠٨، ٢٣) (لبيب، ٢٠٠٥، ١٥-١٦)

١. **يستطيع مراقبو الحسابات المتخصصون مهنياً في زيادة الثقة والاعتمادية على القوائم المالية للشركات مقارنة بغير المتخصصين، وذلك من خلال تعزيز التزام الإدارة بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة في عرض القوائم المالية.**
٢. **يؤدي التخصص المهني في الصناعة التي ينتمي إليها زبون التدقيق إلى رفع جودة الإفصاح في القوائم والتقارير المالية، وإضافة الثقة والمصداقية عليها، وبالتالي زيادة جودة عملية التدقيق.**
٣. **إن هنالك علاقة ارتباط عكسية بين إستراتيجية التخصص المهني لمراقب الحسابات، وقيام الشركات بإصدار قوائم مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً، فإن احتمالات حدوث احتيال مالي في القوائم المالية للشركات تقل في حال تخصص مراقب الحسابات في نشاط الزبون نفسه عما عليه الحال في حال عدم تخصصه، وأنه بوجه عام تعد إستراتيجية التخصص المهني في مهنة التدقيق من أهم العوامل التي يمكن الارتكاز عليها في مواجهة قيام الشركات بإصدار قوائم مالية مضللة أو متضمنة احتيالاً مالياً.**

يرى الباحثان أن تطبيق الإستراتيجية يؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بزيادة الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية وكذلك رفع جودة الإفصاح فيها، وذلك من خلال الحد من اصدار قوائم مالية مضللة، وهذا بدوره يؤدي إلى تطوير المهنة.

الاستنتاجات

من خلال ما تم طرحه عن التخصص المهني نستنتج الآتي:

١. يشير التخصص المهني إلى الخبرة والمعرفة التي يمتلكها المدقق أو فريق التدقيق في مجال صناعة معينة والتي تعود بالنفع الايجابي على ذلك القطاع التي تنتمي اليه الصناعة وعلى زيادة أرباحه وبالتالي تعود بالنفع على مكتب التدقيق باكتسابه ميزة تنافسية عالية والحصول على أجور أتعاب عالية.

٢. يهدف التخصص المهني في مجال التدقيق إلى تحقيق التميز عن المنافسين في تقديم الخدمات للزبائن، إذ إن التخصص في التدقيق هو السبيل الذي يحقق لهم التمييز، إذ يمكن هذا التخصص من اجتذاب عدد أكبر من الزبائن والحفاظ عليهم وتقديم خدمة ذات جودة أعلى وزيادة في الدخل المتأتي من التدقيق المتخصص وزيادة الحصة السوقية لمكاتب التدقيق المتخصصة مهنياً.

٣. يلعب التخصص المهني لمراقبي الحسابات دوراً مهماً في الارتقاء بدرجة كفاءة وفاعلية وجودة الأداء المهني في التدقيق، فضلاً عن تأثيره بشكل واضح وإيجابي في سمعة مكاتب التدقيق المتخصصة ومنافستها.

٤. لا يوجد معيار تدقيق دولي يدل صراحة على ضرورة التخصص المهني لمراقبي الحسابات، إلا أن هناك معايير تبين أن تفهم المدقق لطبيعة الصناعة التي تعمل فيها الشركة، والتي يقوم بأداء التدقيق فيها يعد ضرورة أولية لكي يؤدي عمله على أكمل وجه، ويساعده ذلك في معرفة مكامن وجود الأخطار في تلك الصناعات وتخطيط أفضل لعمليات التدقيق من هذه المعايير ٢٠٠، ٢٢٠، ٢٤٠، ٢٥٠، ٢٦٠، ٣٠٠، ٣١٥، ٣٢٠، ٥٥٠.

٥. بناء إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات وهو ذلك الوضع الذي ترغب مكاتب التدقيق في الوصول إليه من خلال وضع خطط طويلة الأجل تهدف إلى رفع جودة عملية التدقيق من خلال أشخاص مؤهلين ومتخصصين بصورة جيدة والتي تعود بالنفع على الجميع.

٦. إن العوامل التي تدعو مكاتب التدقيق إلى بناء إستراتيجية التخصص المهني تنقسم إلى ثلاث مجموعات هي عوامل خاصة بالزبون وعوامل خاصة بالقطاع وعوامل خاصة بالدول.

٧. هناك مجموعة من الخطوات تؤدي إلى بناء إستراتيجية للتخصص المهني التي تجعل من مراقبي الحسابات أكثر تخصصاً والتي تبدأ في مستوى عند جميع المدققين ثم يزداد ذلك المستوى عند المتخصصين منهم فقط ومن تلك الخطوات التأهيل العلمي والمهني للمدقق الخارجي والتأهيل التقني والعملي والخبرة المهنية والمعرفة والمهارة والتعليم المستمر والتطوير.

٨. يفيد تطبيق إستراتيجية التخصص المهني مهنة تدقيق الحسابات من خلال تقوية سوق خدمات التدقيق بارتقاء بمستوى المنافسة المهنية، ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني، وكذلك الارتقاء بدرجة قوة استراتيجيات وأدوات مهنة تدقيق الحسابات، والتقنيات الحديثة في إنجاز مهام تلك المهنة. وتقوية سوق الأوراق المالية، من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة التي خضعت للفحص من قبل مراقبي حسابات متخصصين.

٩. تسهم إستراتيجية التخصص المهني لمراقبي الحسابات في تطوير أداء عملية التدقيق من خلال مجالات عديدة منها زيادة قدرة المدققين في اكتشاف الأخطاء والغش والاحتيال بالقوائم المالية وجودة قرارات التخطيط وتحسين تقدير مخاطر التدقيق والارتقاء بمستوى المنافسة المهنية ومستوى الخبرة المهنية والأداء المهني والحد من أساليب إدارة الأرباح المحاسبية والتقليل أو التضييق من فجوة التوقعات والحد في تضليل القوائم المالية.

١٠. إن تطبيق استراتيجية التخصص المهني يؤدي إلى قيام مراقب الحسابات بزيادة الثقة والمصداقية في القوائم والتقارير المالية وكذلك رفع جودة الإفصاح فيها، وهذا ما يعمل إلى تطوير المهنة.

التوصيات

١. تبني الجهات المهتمة والمسؤولة عن مهنة مراقبة الحسابات وتدقيقها استراتيجية التخصص المهني لمكاتب التدقيق وتحديد الأهداف الأساسية والمستلزمات الضرورية واللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

٢. قيام الجهات ذات العلاقة بعقد الندوات وورش العمل المتخصصة للتعريف بالتخصص المهني وكيفية بناء هذه الإستراتيجية وأهدافها وأهميتها لغرض زيادة الوعي والإدراك لدى مراقبي الحسابات بأهمية التخصص ودوره في تطوير عملية التدقيق.

٣. تطوير إستراتيجية التخصص المهني للمدققين الخارجيين في ديوان الرقابة وعدم الاكتفاء بتقسيم القطاعات بل جعل من مراقبي الحسابات في هذه القطاعات أكثر تخصصاً ومن خلال تطوير التأهيل العلمي والمهني والتقني والعملي والخبرة المهنية والمعرفة والمهارة والتعليم المستمر والتطوير.

٤. ضرورة تشجيع مراقبي الحسابات على التوجه نحو التخصص المهني من خلال تنمية مهاراتهم العلمية والمهنية والتقنية في قطاع معين.

٥. ضرورة تطوير مناهج الدراسة الجامعية في مجال المحاسبة والتدقيق في الدراسة الأولية والمهنية والعليا لكي يكون مراقب الحسابات مؤهلاً أكاديمياً لممارسة مهنة التدقيق ومهنياً وأن يكتسب تخصصاً مهنياً فكلما كان تعليمه المحاسبي المهني ذا مستوى عالٍ أُهّل تأهيلاً تقنياً وهذا يكسب مراقب الحسابات تخصصاً أكبر في عالم اليوم يعتمد على تقنيات المعلومات في تسيير أعماله.

قائمة المصادر

المصادر باللغة العربية

أولاً. الوثائق والنشرات الرسمية

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠٠٨)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

٢. الاتحاد الدولي للمحاسبين (٢٠١٠)، "إصدارات المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة".

ثانياً. الرسائل والأطاريح الجامعية

١. الأهدل، عبدالسلام سليمان قاسم (٢٠٠٨)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية –دراسة نظرية –ميدانية، **رسالة ماجستير غير منشورة،جامعة الحديدة،أسيوط،جمهورية مصر العربية.**

٢. بو فارس، رندة عطية (٢٠٠٦)، المهارات الواجب توافرها في المحاسب ومجهوداته لتطويرها–دراسة تطبيقية على المحاسبين العاملين بقطاع النفط، **رسالة ماجستير غير منشورة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، جامعة قاريونس، الجمهورية العربية الليبية.**

٣. الحداد، سامح عبدالرزاق (٢٠٠٨)، تحليل وتقيم إستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة–دراسة تطبيقية، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.**

٤. الحلو، شيرين مصطفى (٢٠١٢)، المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات في اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية–دراسة تطبيقية لمكاتب تدقيق الحسابات في قطاع غزة، **رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.**

٥. الديراوي، وسن قاسم قاصد (٢٠١٠)، مدى التزام مراقبي الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق- بحث ميداني في محافظة البصرة، **بحث مقدم إلى هيئة الأمناء في المعهد العربي للمحاسبين القانونيين، جامعة البصرة، البصرة، جمهورية العراق**.

٦. الراوي، شيماء محمد سمير إبراهيم (٢٠٠٧)، دور الالتزامات الأخلاقية لمهنة المحاسبة في تحقيق الإبداع المحاسبي- دراسة استطلاعية لأراء عينة من ممارسي المهنة لمحافظة نينوى، **رسالة ماجستير غير منشورة في المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، جمهورية العراق**.

٧. السقا، زياد هاشم يحيى (٢٠٠٦)، استخدام تقنيات المعلومات في نظم المعلومات المحاسبية -دراسة لعينة مختارة من الشركات العراقية، **أطروحة دكتوراه غير منشورة في قسم المحاسبة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، الموصل، جمهورية العراق**.

٨. شويلية، عبد الوهاب عبد الرزاق حسن (٢٠٠٩)، فجوة التوقعات مدى مسؤولية مراقب الحسابات عنها -دراسة تطبيقية في البيئة العراقية، **بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، جمهورية العراق**.

٩. فارس، حيدر على (٢٠٠٩)، ثر حوكمة الشركات على فجوة التوقعات في بيئة العمل التدقيقي-دراسة لآراء عينة من المستثمرين ومراقبي الحسابات، **بحث مقدم إلى مجلس المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، جمهورية العراق**.

ثالثاً. الدوريات

١. أبو عيسى، دعاء خالد (٢٠١١)، "**مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن**"، مجلة العلوم الإدارية، العدد (١)، عمان، الأردن.

٢. جبار، ناظم شعلان (٢٠١١)، **"مخاطر التدقيق وأثرها على جودة الأداء ومصداقية النتائج –دراسة تطبيقية في الشركة العامة للتجهيزات الزراعية"**، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، كلية الادراة والاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، جمهورية العراق.

٣. دوش، إنعام عبد الزهرة (٢٠١١)، **"إمكانية تطبيق إبعاد إدارة المعرفة في القيادة الإستراتيجية في المنظمات –دراسة ميدانية في الشركات العامة للإسمنت الجنوبية"**، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد (٢١)، جامعة الكوفة، جمهورية العراق.

٤. عبدالله، سليمان حسين وتوفيق، عدالت محمد (٢٠١٢)، **"مفهوم الإنصاف المحاسبي ودورة في الحد من ممارسات إدارة الأرباح"**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد (٦٩)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، بغداد، جمهورية العراق.

٥. لبيب، خالد محمد عبد المنعم (٢٠٠٥)، **"دور التخصصي القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي– دراسة تطبيقية مقارنة"**، **مجلة البحوث العلمية**، العدد (١)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، الإسكندرية، جمهورية مصر العربية.

٦. المعموري، علي محمد ثجيل (٢٠٠٦)، **"التخطيط الشامل لعملية التدقيق (منظور إبداعي باستخدام PERT)"**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، العدد (١)، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة القادسية، الديوانية، جمهورية العراق.

٧. المقطري، معاذ طاهر صالح (٢٠١١)، **"أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة–دراسة ميدانية"**، مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية، العدد (٤)، جامعة دمشق، دمشق، الجمهورية السورية.

رابعاً. الكتب

١. جمعة، أحمد حلمي (٢٠٠٠)، **المدخل الحديث لتدقيق الحسابات**، ط ١، دار الصفاء للتوزيع والنشر، عمان، الأردن.

٢. المطيري، عبيد بن سعد (٢٠٠٤)، **مستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة تحديات وقضايا معاصرة**، دار المريخ، الرياض، السعودية.

المصادر باللغة الأجنبية

1. Best, Peter J. & Buckby, Sherrena & Tan, Clarice (2001), **"Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore",** Managerial Auditing Journal, 16 (3).
2. Cairney, T. & Young, G. (2006), **"Homogenous Industries and Auditor Specialization: An Indication of Production Economies",** A Journal of Practice and Theory.
3. Carcello, Joseph V. & Albert L. Nagy & William B (2004), **"Auditors Industry Specialization and Fraudulent Financial Reporting",** University of Tennessee & John Carroll University.
4. Carson, Elizabeth & Neil, Fargher (2007), **"Note on Audit Fee Premiums to Client Size and Industry Specialization",** Accounting and Finance, 47 (3).
5. Chiang, Hsiang-Tsai & ShuLin Lin, (2010), **"The Influence of Industry Specialization and Client Relationships on Auditors' Opinions in Annual and Semiannual Financial Reports",** Department of Accounting, Feng Chia University & Department of International Business Management, Hsiuping Institute of Technology.
6. Dunn, A., Kimberly & Brian W. Mayhew (2004), **"Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality",** Review of Accounting Studies.
7. Fleming, Damon M. & Robin N. Romanus, (2007), **"Auditor Industry Specialization and Audit Fees Surrounding Section 404 Implementation",** School of Accountancy,San

Diego State University & Jerry S. Rawls College of Business Area of Accounting Texas Tech University, Lubbock, TX.

8. Gramling, A. & Johnson, V. & Khurana, K. (2001), **"The Association between Audit Firm Industry Experience and Financial Reporting Quality",** Working Paper, Georgia State University.
9. Hogan, E., Chris & Debra C. Jeter (1999), **"Industry Specialization by Auditors",** A Journal of Practice and Theory, 18 (1).
10. Jiang, Like & Anne Jeny-Cazavan & Sophie Audousset-Coulier (2010), **"Who are Industry Specialist Auditors?, E ssec Business School**",John Molson School of Business, Concordia University.
11. Krishnan, Gopal V. (2003), **"Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?",** Accounting Horizons.
12. Singh, Inderpal & Harjinder Singh & Jiang Hua (2010), **"Auditor Industry Specialization and IPO Underpricing: The Case for Australia",** Curtin University Perth, Western Australia.
13. Solomon, Ira & Michael D. Shields & O. Ray Whittington (1999), **"What do Industry-Specialist Auditors Know?",** Journal of Accounting Research, (Spring), Vol. 37, No. 1
14. Stein M. & Cadman B. (2005), **"Industry Specialization and Auditor Quality in U.S. Markets",** A Journal of Practice and Theory.
15. Taylor, Mark H. (2000), **"The Effects of Industry Specialization on Auditors Inherent Risk Assessments and Confidence Judgments".**
16. Zabriskie, N. B. & A. B. Huellmantel (1991), **"Developing Strategic Thinking in Senior Management",** Long Range Planning, Vol. 24, No. 6.

17. Okafor, Chinwuba & John Otalor (2013), **"Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession"**, Research Journal of Finance and Accounting, ISSN 2222-1697, (Paper) ISSN 2222-2847 Vol. 4, No. 2.
18. Tafara Ethiopis & Robert D. Strahota (2005), **"Fostering an International Regulatory Consensus"**, E Journal USA, February, Bureau of International Information Programs.
19. Jiang, Like & Anne JENY-Cazavan & Sophie Audousset-COULIER (2012), **"Who are Industry Specialist Auditors?",** ESSEC Business School, John Molson School of Business, Concordia University .
20. http://www.ar.wikipedia.org/wiki.
21. http://www.ejabat.google.co.