مجلة جامعة بنغازي العلمية

http://journals.uob.edu.ly/sjuob

دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية

رياض حبيب محمد حمد [1*]، علي عوض زاقوب [2]

1 باحث أكاديمي.

2 قسم المحاسبة – كلية الاقتصاد -جامعة بنغازي.

تاريخ الاستلام: 08 / 04 / 2023 تاريخ القبول: 08 / 06 / 2023

الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط أو قطاع معين، وكذلك التعرف على دوره ومساهمته في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، ولتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة المنهج الاستنباطي الاستقرائي، كما استخدمت استبانة إلكترونية موجهة إلى المراجعين الخارجيين الليبيين، وقد بلغ عدد الاستجابات (86)، حللت باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي. وتوصلت الدراسة إلى هناك أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في نشاط أو قطاع معين، وأن التخصص المهني للمراجع الخارجي يساهم في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين. وأوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات عن أهمية التخصص، وذلك لإبراز الدور المهم الذي يقوم به في دعم مهنة المراجعة من خلال رفع المستوى المعرفي للمراجعين الخارجيين، وقيام النقابة العامة للمراجعين والمحاسبين الليبيين بالتنسيق مع الجهات الحكومية بوضع قواعد ومعايير تنظم مهنة المراجعة في الدولة الليبية بما يتوافق مع التطور في الاقتصاديات العالمية مما يسهم في تحسين جودة الأعمال المقدمة من مزاولي هذه المهنة، كما أوصت الدراسة المراجعين الخارجيين على تبني استراتيجية التخصص المهني في عملهم بما ينعكس إيجابا على جودة عملية المراجعة. ولقد اقتصرت هذه الدراسة على معرفة دور التخصص المهني في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني للمراجع الخارجي، الإفصاح في التقارير المالية.

Abstract

The aim of this study is to identify the importance of the auditor's professional specialization in auditing a specific activity or sector, as well as to identify its role and contribution to improving the level of disclosure in financial reports. To achieve these aims, the study adopted the deductive-inductive approach, and used an electronic questionnaire addressed to (86) Libyan auditors. The questionnaires were analyzed using descriptive statistical analysis. The study concluded that there is importance to the professional specialization of the auditor in a specific activity or sector, and that the professional specialization of the auditor contributes to improving the level of disclosure in the financial reports from the point of view of the Libyan auditors.. The study recommended conducting more studies on the importance of specialization in order to highlight the important role it plays in supporting the auditing profession by raising the knowledge level of auditors, and for the Libyan syndicate of Libyan Auditors and Accountants, in coordination with government agencies, to set rules and standards that regulate the auditing profession in the Libyan state in accordance with the development in global economies, which contributes to improving the quality of work submitted by practitioners of this profession. The study also recommended the auditors to adopt a strategy of professional specialization in their work, which reflects positively on the quality of the audit process. This study was limited to knowing the role of professional specialization in improving the level of disclosure in financial reports.

Keywords: The Auditor's Professional Specialization, The Disclosure In Financial Reports.

1. المقدمة:

إن التقارير المالية الصادرة عن الشركات تعتبر أساسا لمتخذي القرارات الذين يعتمدون عليها لتوجيه أموالهم نحو الاستثمارات الأكثر تحقيقا للعوائد وبأقل درجة من المخاطر، وبالتالي فإن كمية المعلومات ونوعيتها، وأيضا صدق تمثيلها للمركز المالي تؤثر بشكل كبير في عملية جلب الأموال والاستثمارات لسوق الأوراق المالية والذي يعتبر المرآة الاقتصادية للدول في الوقت الحالي. (Arens and Loebbecke, 2005)

لكن في حالة عدم صدق المعلومات، وعدم تمثيلها للمركز المالي الحقيقي للشركات قد يؤدي إلى انهيارات كبيرة لهذه الشركات وذلك نتيجة لعدم الإفصاح الكافي للبيانات والمعلومات المتعلقة بها، سواء أكان نتيجة لعدم كفاءة ومهنية المحاسبين المعدّين للقوائم المالية والمراجع الداخلي أو الخارجي في عملية اكتشاف الأخطاء وحالات التلاعب والغش وعدم كفاية الإفصاحات التي تجعل التقارير المالية ممكن الاعتماد عليها، مما قد يؤدي إلى حالات الإفلاس والانهيارات مثل تلك التي حدثت في بداية الألفية الثانية في أمريكا حيث أعلنت اثنين من أكبر الشركات فيها إفلاسها فجأة، وقد أدى ذلك إلى تدهور الأسواق المالية في أغلب الدول وذلك نتيجة للممارسات غير الأخلاقية من قبل مسؤولي هاتين الشركتين (Gray and Manson,2005).

وفي هذا الإطار ونتيجة لتعقد طبيعة وخصائص القطاعات الصناعية في بيئة الأعمال المعاصرة يأتي التخصص المهني للمراجعين ليمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين المتخصصين، التي تعتبر أحد المحاور الرئيسية التي ترتكز عليها كفاءة وجودة عملية المراجعة التي يمكن من خلالها أن يربط المراجعين أنفسهم مع الخصائص المحددة لعملائهم واحتياجاتهم الخاصة (شلا،2015).

ونتيجة لذلك فقد اتجهت مكاتب المراجعة وبشكل متزايد نحو هيكلة أقسامها بما يتناسب والقطاعات الصناعية لمنشآت الأعمال، ليكونوا متخصصين في مجال قطاع صناعي معين في مسعى لتحسين كفاءة الأعمال المقدمة. ففي عام 1993م قامت منشأة المراجعة العالمية Klynveld Peat Marwick Goerdeler (KPMG)، بإعادة هيكلة تنظيمية وفقا لخدمة القطاع الصناعي معتبرةً التخصص أساساً للمدخل الذي تتبعه، إذ تعتقد أنه لا يمكن إضافة قيمة بشكل صحيح للعملاء بدون فهم القضايا المتعلقة بقطاعاتهم المهنية، واعتبرت إن ذلك يعلل أسباب الاستثمارات التي تقوم بها في التحسين المستمر لمعارفها وخبراتها عن القطاعات التي تنشط بها (Gramling and Stone, 2001).

* للمراسلات إلى: رياض حبيب محمد حمد

البريد الإلكتروني: habiberiad2020@gmail.com

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

2. مشكلة الدراسة:

أدت عمليات الفساد المالي والإداري التي تعرضت لها العديد من المؤسسات نتيجة نشر التقارير المالية المضللة وحالات الغش والاحتيال والتلاعب بها أو ضعف الخبرة وفهم طبيعة الأعمال لدى معدي القوائم والمراجعين إلى ضرورة العمل على تطوير آليات عمل المراجع الخارجي وذلك لمواكبة التطورات، وأن يكون على درجة كافية من الخبرة والمعرفة بطبيعة نشاط العميل والصناعة. ومن الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة التي يمكن أن تزيد من مستوى الإفصاح في التقارير المالية التخصص المهني للمراجعين والذي يعبر عن امتلاك المراجع لمساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين والمعرفة التي يكتسبها نتيجة التخصص في مراجعة عملاء صناعة معينة (عوض،2006)، حيث يؤدي إلى زيادة مستوى الإفصاح وزيادة الثقة في التقارير المالية المقدمة من قبل المؤسسات المالية، كما يسهم في تحسين جودة عملية المراجعة (المشهداني،2015). ونتيجة لذلك أصبح هناك اتجاه لتفضيل أن يكون المراجع متخصصا لكي يتمكن من بذل العناية المهنية اللازمة في عملية فحص القوائم المالية والحصول على الأدلة والقرائن التي يمكن الاعتماد عليها في إبداء رأيه الفني المحايد بطريقة ذات كفاءة وجودة عالية (مشتهى،2014).

وفي ليبيا يعتبر القانون التجاري الصادر في 28 نوفمبر 1953 أول تشريع ليبي يلزم شركات الأموال بتعيين مراجعين خارجيين، إلا أنه لم يشترط عند تعيينهم أي درجة من التأهيل العلمي والعمل قبل أن يلغى ويستبدل بالقانون الاقتصادي رقم (23) لسنة 2010، أما قانون ديوان المحاسبة رقم (79) لسنة 1975 فقد اشترط توفر درجات محددة من التأهيل العلمي والعملي فيمن يكلفون من المراجعين الخارجيين لمراجعة حسابات ميزانيات الشركات المملوكة للدولة بالكامل، إلا إن هذه التشريعات لم تتبنى أساساً تدعم مهنة المراجعة من خلال التخصص المهني (الزواوي والشاوش،2015)، أما قانون المصارف رقم (1) لسنة 2005 وتعديلاته فقد نص على أن يُعد المصرف المركزي سجلاً للمكاتب المراجعة القادرة على مراجعة وفحص حسابات المصارف، وسجلاً أخر لمكاتب المراجعة ذات الخبرة والكفاءة العالية القادرة على تقويم الأصول العقارية وغيرها، مما يساعد المصرف على تقديم ومنح القروض والتسهيلات، كما ألزم المصارف بأن تَعهد حساباتها إلى مراجعين قانونيين من بين المقيدين في السجلات التي يعدها المصرف المركزي. أما القانون رقم (116) لسنة 1973 الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في ليبيا، فقد اشترط في المادة رقم (24) على من يزاول مهنة المراجعة أن يكون حاصلا على درجة البكالوريوس أو ما يعادلها كحد أدنى. ورغم أن هذه القوانين أشارت في موادها بطريقة غير مباشرة إلى التخصص المهني للمراجع الخارجي إلا أنها أخفقت في وضع معايير وقواعد لخبرة وكفاءة وتخصص المراجع الخارجي.

ومما سبق يمكن صياغة مشكلة الدراسة في السؤال التالي:

ما هو دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية؟

ومن خلال سؤال الدراسة يمكن أن نشتق السؤالين التاليين:

أ- هل توجد أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين؟

ب- هل للتخصص المهني للمراجع الخارجي دور في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين؟

3. فرضيات الدراسة:

أ- لا توجد أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

ب- لا يوجد دور للتخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

4. أهداف الدراسة:

هدف الدراسة الرئيس هو التعرف على دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية. ويتحقق هذا الهدف من خلال الأهداف التالية:

أ- التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في نشاط معين عموما، ودوره ومساهمته في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من خلال ما ورد في أدبيات الموضوع.

ب- بيان أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في نشاط معين عموما، ودوره في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

5. أهمية الدراسة:

تستمد الدراسة أهميتها من خلال النقاط التالية:

أ- تتناول هذا الدراسة موضوع التخصص المهني للمراجع والذي يعتبر من الاتجاهات الحديثة التي يتركز عليها من أجل الارتقاء بمهنة المراجعة.

ب- قلة الدراسات في البيئة الليبية التي تتعلق بالتخصص المهني وكذلك علاقته بالإفصاح لذا يتوقع أن يساهم في سد النقص في الأدبيات المتعلقة بموضوع الدراسة.

من المتوقع أن تساهم نتائج الدراسة في التعرف على أهمية التخصص المهني بالنسبة للمراجع الخارجي ودوره في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، الامر الذي يعتبر مدخل لتطوير وتحسين جودة الخدمات التي يقدمها المراجع الخارجي في ظل المتغيرات في بيئة الأعمال المعاصرة.

6. منهجية الدراسة:

يمكن تصنيف هذه الدراسة من حيث الهدف بأنه دراسة استكشافية كونها تسعى إلى استكشاف آراء المراجعين الخارجيين الليبيين حول أهمية دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، ولتحقيق هذا الهدف استقصيت آراء المراجعين الخارجيين الليبيين حول ظاهرة الدراسة، وعليه فإن هذه الدراسة تعتمد على النموذج التفسيري الذي يفترض أن الظاهرة محل الدراسة ليست مستقلة عن الأفراد المشاركين، وأن الحقيقة التي حصلت عليها من البيانات المجمعة هي نتاج إدراك المشاركين لها، ولا تتسم هذه الحقيقة بالوجود المادي الظاهر إنما هي آراء وتصورات هؤلاء المشاركين.

أيضا اعتمدت الدراسة على المنهج الاستنباطي الاستقرائي، حيث تم تطبيق المنهج الاستنباطي من خلال مراجعة الأدبيات والدراسات السابقة ذات الصلة بظاهرة الدراسة لاستعراض ووصف الإطار النظري للبحث، ثم استخدام المنهج الاستقرائي في الجانب العملي لتجميع وتحليل البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة.

7. الإطار النظري للدراسة

7-1 التخصص المهني:

يعتبر التخصص المهني للمراجع الخارجي من الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة التي لقيت اهتماماً كبيرا في السنوات الأخيرة، نتيجة ظهور العديد من حالات الفساد المالي، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبرى، بالإضافة إلى التساؤلات التي أثيرت حول دور مهنة المراجعة اتجاه هذه الأزمات وانخفاض مصداقية التقارير المالية التي يقدمها المراجع

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الخارجي بشكل عام، فضلا عن وجود واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد المراجعين الخارجيين. عليه قامت الجهات التنظيمية والمهنية بالبحث والدراسة لإيجاد وسائل وآليات تعمل على الارتقاء بمهنة المراجعة، وإحدى هذه الوسائل هي التخصص المهني للمراجع الخارجي ولتكون إحدى الأبعاد المهمة التي تمكن المراجعين الخارجيين من ربط أنفسهم بخصائص واحتياجات الصناعة التي تخصصوا فيها (صليب،2003).

2-7 مفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجي:

يعرف التخصص أو الخبرة المتخصصة في علوم المعرفة (Cognitive Science) مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية، فذاكرة المتخصص تحوي صورا أكثر كمالا وصورة أفضل وأدق في مجال التخصص، ولذلك يستطيع المتخصص التقاط المعلومات الجديدة بطريقة أكفأ وأشمل وملاحظة الفروق بطريقة أدق، كذلك لديه حصيلة كبيرة من استراتيجيات اتخاذ القرار وانسب الطرق لتنفيذ تلك الاستراتيجيات (صليب،2003).

وقد عرف (Solomon, et al.,1999) المراجعون المتخصصون بأنهم هؤلاء الأفراد المعيّنون من قبل مكاتب المراجعين الخارجيين لمراجعة عملاء قطاع أو نشاط معي، ويكونوا من الحاصلين على دورات تدريبية أو من أصحاب الخبرات الكبيرة بذلك القطاع. كما وصفت شركة المراجعة العالمية (KPMG) التخصص المهني بأنه عملية تنظيم وتصنيف من قبل مكاتب المراجعين الخارجيين لمراجيعها إلى فرق بحيث يكون كل فريق متخصص في قطاع محدد، بحيث يمتلك الفريق الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع (الكاوري،2017). ويرى (Libby,1985) أن المراجع المتخصص هو من يكتسب التدريب أو من يكلف بمهام محددة في قطاعات معينة يجعل أداءه مميزا في تلك القطاعات.

أما (Chen, 2001) فيعرف التخصص المهني على أنه تركيز المراجع الخارجي على مراجعة نشاط معين. كما عرف (صليب،2003) التخصص بانه امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين. بينما عرف (خلاط ،2018) بأن التخصص المهني للمراجع الخارجي في نشاط معين هو امتلاكه للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معين.

من جهة أخرى، عرف (Stanley and Dezoort,2007) المراجعين الخارجيين المتخصصين بأنهم الذين يكتسبون المعرفة المتخصصة عن طريق مراجعة شركات تنتمي إلى نفس القطاع مما يجعلهم يتفهمون الخصائص المميزة لهذا القطاع وطبيعة ممارسات المحاسبة الخاصة وطبيعة المخاطر المرتبطة بالقطاع.

ومن خلال التعريفات السابقة يمكننا القول إنها تتفق في تعريف التخصص المهني وهو المعرفة المكتسبة من قبل المراجع الخارجي نتيجة لقيامه بمراجعة وفحص قوائم مالية لمنشآت تعمل في القطاع نفسه وذلك بشكل مستمر لعدد من السنوات.

3-7 أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي:

إن التطور المتزايد في التقنية والمعلوماتية واختلاف الأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال، واختلاف الأوضاع الاقتصادية لها، واختلاف نظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة بها، وكذلك اختلاف بعض السياسات المحاسبية والمتطلبات المحاسبية المميزة لبعض القطاعات الاقتصادية دون الأخرى، ونظرا لكون عملية إلمام المراجع بطبيعة نشاط العميل تعد عملية مستمرة ومتصاعدة من تجميع معلومات وتقويمها وربط نتائج المعرفة بأدلة وقرائن الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة عملية المراجعة، كل ذلك يؤكد على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين (لبيب،2005). ومن خلال أدبيات الموضوع فإن أهمية التخصص المهني المراجع الخارجي يمكن ايجازها في الاتي:

أ- يتيح التخصص المهني للمراجع الخارجي الإلمام بطبيعة الأنشطة وخصائصها بكل صناعة أو نشاط (المقطري،2011).

ب- إن تخصص المراجع الخارجي يعمل على تحسين عملية التخطيط للمراجعة، لأن المراجع المتخصص لديه الخبرة في عملية اختيار طبيعة إجراءات المراجعة والوقت اللازم لهذه الإجراءات (الكاوري،2017).

ج- يساهم التخصص المهني في تدعيم استقلال المراجع وتقويتها في مواجهة محاولات بعض العملاء لمساومته على استقلاله وزيادة قدرته التفاوضية حول أتعابه نظراً للخدمات التي يقدمها (المقطري،2011).

د- يساعد التخصص المهني مكتب المراجعة على تدعيم مركزه التنافسي بين مكاتب المراجعة، وقدرته في الحصول على حصص متزايدة في سوق المراجعة باعتبار أن التخصص وما يمنحه للمراجع من قدرات ومهارات وتقنيات تمثل أداة جذب للعملاء(خلاط،2018).

ه- التخصص المهني للمراجع الخارجي يهدف إلى تحسين تقديراته لمخاطر المراجعة المختلفة المحيطة لعملية المراجعة (خلاط،2018).

و- الحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقرير في النشاط الذي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين به (الحداد، 2008).

ز- المراجع المتخصص يمتلك قدرة أكبر على تقديم مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية محل المراجعة خالية من الأخطاء والتلاعب والغش والاحتيال المالي (لبيب ،2005).

ح- انخفاض درجة احتمال التعرض للدعاوي القضائية مقارنة بالمراجع غير المتخصص (خلاط،2018).

ط- زيادة قدرة المراجع المهنية التي تمكنه من أداء مهام المراجعة المختلفة بكفاءة وفعالية مثل تقييم نظام الرقابة الإدارية، تقييم مقدرة المنشأة على الاستمرار والحصول على أدلة الأثبات المناسب (المقطري وآخرون، 2011).

ي- تخصص المراجع يزيد من سمعته في سوق المراجعة نتيجة تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق الخدمات (متولي،2006).

4-7 موقف المعايير الدولية والمنظمات من التخصص المهني للمراجع الخارجي:

على الرغم عدم وجود معيار يدل بشكل صريح على التخصص المهني للمراجع الخارجي، إلا أن هناك بعض المعايير ساعدت على ظهور التخصص المهني للمراجع الخارجي، ولعل أهم هذه المعايير ما يلي (المقطري،2011):

أ- يقضي معيار المراجعة الأمريكي رقم (1) من " معايير العمل الميداني"، أن يتم التخطيط لعملية المراجعة على نحو مناسب، وكجزء رئيس من هذا التخطيط هو فهم طبيعة نشاط العميل (المنشأة محل المراجعة) وحصول المراجع على المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل وبيئة الأعمال المحيطة، وفهم الأحداث والمعاملات داخل المنشأة.

ب- يقضي معيار المراجعة الدولي رقم (220) بعنوان " رقابة الجودة لأعمال المراجعة "، أن يكون لدى مكتب المراجعة مراجعين حصلوا وحافظوا على المعايير الفنية والكفاءة المهنية المطلوبة، كما نصّ المعيار على وضع المؤهلات المطلوبة للموظفين المحتملين وكذلك تحديد الإنجازات والخبرات المرغوب توفرها فيهم.

ج- يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (240) بعنوان " مسئولية المراجع بشأن الغش والتدليس عند مراجعة قوائم مالية "، من المراجع الخارجي القيام بالإجراءات التي تمكنه من الحصول على المعلومات التي تستخدم في اكتشاف التحريفات الهامة والمؤثرة الناتجة عن الغش والتدليس، وهذا يتحقق من خلال معرفة المراجع الخارجي وفهمه لطبيعة وبيئة الأعمال التي تعمل بها المنشأة محل المراجعة.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

د- نصت الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي رقم (300) بعنوان " التخطيط "، على أن الحصول على معرفة بطبيعة العمل هو جزء مهم من تخطيط العمل وتساعد معرفة المراجع لطبيعة العمل في تشخيص الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون له تأثير مادي على البيانات المالية.

ه- نصت الفقرة الرابعة من معيار المراجعة الدولي رقم (310) بعنوان "المعرفة بطبيعة النشاط"، على أنه قبل الموافقة على التكليف بالمراجعة علي المراجع الخارجي الحصول على معرفة أولية للقطاع الاقتصادي والمالكين والإدارة وعلى كيفية عمل المنشأة المكلف بمراجعيها، والنظر في إمكانية الحصول على مستوى المعرفة الملائم لإجراء عملية المراجعة. وورد أيضاً في هذا المعيار في الفقرة الثامنة، أن المراجع الخارجي يستطيع التعرف على طبيعة عمل المنشأة والقطاع الاقتصادي الذي تنتمي إليه من خلال عدة مصادر منها الخبرة المتراكمة لعمله في نفس القطاع الذي تنتمي إليه المنشأة محل المراجعة (دبور،2013).

و- يقضي معيار المراجعة الدولي رقم (315) بعنوان "تحديد وتقييم مخاطر الخطأ الجوهري من خلال فهم المنشأة وبيئتها"، أن يقوم المراجع الخارجي بفهم المنشأة وبيئتها والرقابة الداخلية لها سواء كانت هذه الأخطاء ناتجة عن قصد بنية الاحتيال أم خطأ غير مقصود.

ز- نصت الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي رقم (550) بعنوان "الأطراف ذو العلاقة"، أن المراجع الخارجي يكون لديه مستوى من الخبرة بأعمال المنشأة والقطاع التي تنتمي إليه أنشطة العميل كي تساعده في تحديد الأحداث والمعاملات والممارسات التي قد يكون لها أثر في اكتشاف مخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية.

مما سبق يتبين لنا إبراز المعايير الأمريكية والدولية لأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي من خلال فهم طبيعة أعمال المنشأة محل المراجعة والتخطيط لعملية المراجعة، وكذلك امتلاك الخبرة الكافية لاكتشاف التحريفات الواردة في التقارير المالية وتقييم المخاطر، وعليه فأن هذه المعايير ساهمت في تفعيل استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي. ويعد المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين مسألة التخصص المهني في مهنة المراجعة أحد أبرز خمس قضايا تواجه المهنة في القرن الواحد والعشرين، وأن الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب المتخصصة سوف يكون هو الطابع في الغالب في هذه المدة، وبالمقابل ينخفض الطلب على خدمات المراجعة في المكاتب الأخرى (العبيد،2017).

5-7 الدوافع التي أدت إلى ظهور التخصص المهني:

إن التغيرات التي حدثت في سوق المراجعة في نهاية القرن الماضي وفي الولايات المتحدة على وجه الخصوص أدت إلى المطالبة بضرورة وجود آلية أو وسيلة تعمل على مساعدة مكاتب المراجعة المهنية في تقوية ورفع مستوى الخبرة والأداء المهني والتقنيات الحديثة المستخدمة في إنجاز مهام تلك المهنة، وتجسدت هذه الآلية أو الوسيلة في التخصص المهني للمراجع الخارجي، لأن المراجع الخارجي المتخصص في صناعة معينة يكون قادراً على القيام بعملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية (جمعة، 2016). بالإضافة إلى دور التغيرات التي حدثت في سوق المراجعة هنالك العديد من الأسباب تمثل دوافع أساسية للطالبة بتخصص المراجع مهنيا في صناعة معينة من أهمها ما يلي (منصور، 2012):

أ- **التحول في معظم دول العالم من النظام الاقتصادي الاشتراكي القائم على أساس امتلاك الدولة لعوامل الإنتاج إلى النظام الرأسمالي القائم على أساس آليات السوق الحر**، حيث أدى ذلك إلى انتهاج سياسات الإصلاح الاقتصادي، وتدفق رؤوس الأموال الأمر الذي أدى إلى زيادة عدد شركات المساهمة الخاصة التي تحتل الجانب الأكبر في سوق المراجعة، وبالتالي يمثل ذلك سببا ودافعا لوجود مراجعي حسابات متخصصين في نشاط شركات المساهمة الخاصة.

ب- **زيادة حجم ودرجة التعقيد في العديد من منشآت الأعمال**، حيث أصبح هناك اتساع وتعقد بشكل واضح في حجم عدد كبير من المنشآت الصناعية ، خاصة في ظل تقدم تكنولوجيا المعلومات ، الأمر الذي أدى زيادة القضايا الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وتعقدها ، وأيضا نجد أن المسئوليات التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي (مدنية، أو جنائية، أو قضائية، أو تأديبية)، ترجع في معظم الأحوال إلى التعقيد الذي أصبحت تتسم به المنشآت الصناعية وبالتالي بيئة المراجعة، الأمر الذي أدى زيادة الحاجة إلى وسيلة تكمن المراجع الخارجي من الوفاء بهذه المسئوليات ، وكانت هذه الوسيلة تتمثل في التخصص في مراجعة نشاط معين.

ج- **اهتزاز ثقة المجتمع في أداء المراجعين الخارجيين**، حيث أدت حالات التعثر والإفلاس التي تعرضت لها بعض منشآت الأعمال في بعض دول العالم إلى التساؤل عن دور المراجع الخارجي، ويقود هذا الدور إلى أن المراجع إما لم يقوم بالدور المطلوب منه فيما يتفق مع متطلبات معايير الأداء المهني وقواعد و أداب السلوك المهني، أو أنه كان متواطئا مع إدارة المنشأة، وإخفاق أو تواطؤ المراجع الخارجي يؤدي إلى التأثير السلبي على ثقة المجتمع بصفة عامة ومجتمع الأعمال بصفة خاصة، وإعادة الثقة في المراجعة والمراجعين يمكن تحقيقها من خلال زيادة جودة المراجعة ، التي يمكن تحقيقها من خلال العديد من الأساليب منها تبني استراتيجية التخصص المهني.

د- **التأكيد الضمني لمعايير المراجعة على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي**، حيث ألزمت المعايير الدولية للمراجعة المراجع الخارجي بضرورة إلمامه بنشاط وصناعة عميل المراجعة، حتى يتمكن من أداء المراجعة بكفاءة وفعالية.

ه- **اعتماد المراجع الخارجي على الأحكام والتقديرات الشخصية في معظم مراحل المراجعة**، حيث يعتمد المراجع الخارجي في أداء المهام المكلف بها على مجموعة من القواعد الواردة في معايير الأداء المهني للمراجعة، إلا أن معايير المراجعة لم تمنع المراجع الخارجي من اعتماده على حكمه وتقديره الشخصي في بعض خطوات المراجعة، ومن هذه الخطوات قبول مهمة المراجعة، والتخطيط لها، وتنفيذها، وإعداد تقرير المراجعة، فتقدير المراجع الخارجي يلعب دورا جوهريا في المراجعة وفي ترشيد التقدير والحكم الشخصي للمراجع الخارجي.

6-7 الانتقادات التي وجهت للتخصص المهني للمراجع الخارجي:

على الرغم من كل ما تم ذكره سابقا من الأسباب والدوافع التي أدت إلى المطالبة بضرورة التخصص المهني للمراجع الخارجي إلا أن هناك انتقادات وجهت للتخصص المهني للمراجع الخارجي أهمها (حمودة، 2014):

أ- تقليص الخبرة العامة للمراجعين الخارجيين، فقد يُنتقد التخصص المهني للمراجع الخارجي من جانب أنه قد يؤدي إلى تقليص الخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي، ولكن يمكن التغلب على هذا الانتقاد من خلال إعلام كل من عملاء المراجعة بشكل عام والمراجعين بشكل خاص بأن التخصص المهني لا يغني عن الخبرة العامة، وخاصة أن العديد من الأنشطة والصناعات الاقتصادية مرتبطة بعضها بعضاً، مثال ذلك العلاقة بين صناعة الحديد والصلب وصناعة الإسمنت.

ب- التخصص المهني لا يعتبر الأداة الوحيدة للتمايز بين المراجعين الخارجيين، وقد لا تكون الآلية الأكثر أهمية لكل عميل من عملاء المراجعة وذلك للأسباب التالية: (Mayhew and Wilkins,2003).

- تقديم مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى لعمليات المراجعة لأكثر من 85% من الشركات العامة.
- قد يفضل صغار العملاء من منظور العلاقات الشخصية مكاتب المراجعة التي لديها قاعدة صغيرة من العملاء أكثر من المكاتب التي تمارس المهنة من منظور التخصص المهني.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

- الخوف من الإفصاح عن المعلومات الخاصة بعملاء المراجعة إلى منافسيهم من نفس الصناعة من قبل المراجعين الخارجيين.

ج- خلق الاحتكار في مهنة المراجعة، حيث ينظر للتخصص المهني للمراجع الخارجي بأنه قد يؤدي إلى إيجاد نوع من السيطرة من قبل مقدمي خدمات المراجعة في قطاع اقتصادي معين ذلك، من خلال حصول هؤلاء المراجعين على حصص سوقية مؤثرة في ذلك القطاع الأمر الذي قد يضعف المنافسة في سوق الخدمة ويزيد من الاقتراب إلى صور احتكار القلة في مراجعة قطاعات الأنشطة المختلفة، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة.

د- هناك جزء كبير من الخدمات الأخرى التي تعتبر خدمات مراجعة قد يُحرم المراجع الخارجي المتخصص من تقديمها، مثل الخدمات الاستشارية، ودراسات الجدوى الاقتصادية وغيرها.

7-7 محددات التخصص المهني للمراجع الخارجي:

المحددات هي مجموعة من الاعتبارات التي قد يضعها المراجع الخارجي عند اختيار الصناعة التي يرغب في التخصص فيها، أو بمعنى أخر الأسباب والمبررات التي تجعل صناعة معينة مقصداً جذاباً لتخصص المراجع الخارجي، ويمكن بيان هذه المحددات كالتالي (منصور، 2012):

أ- **حالة الاستقرار التي تتسم بها الصناعة**: حيث يعتبر مستوى الاستقرار الذي تتمتع به صناعة معينة، والفرص الاستثمارية المتوقعة لها، محدد رئيسي لتفضيل صناعة معينة عن أخرى للتخصص فيها، فاستقرار البيئة سواء الداخلية أو الخارجية التي تعمل فيها صناعة معينة، وحالات النمو والتوسع المنتظر تحقيقها منها، يشجع العديد من المراجع الخارجي على تحمل المزيد من الاستثمارات من أجل تحسين قدراتهم على مراجعة الصناعة المختارة، وتقديم خدمة مراجعة ذات جودة عالية.

ب- **الاختلافات الموجودة بين الصناعات المختلفة**: حيث تعتبر التباينات الموجودة بين الصناعات المختلفة إحدى المحددات الهامة عند اختيار المراجع الخارجي للصناعة التي سوف يتخصص فيها، وذلك لأن تركيز وتخصص المراجع الخارجي يكون مرتفع في الصناعات التي تتضمن منشآت أكثر تجانس وتوافق.

ج- **مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة**: حيث يمثل مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة التي يرغب المراجع الخارجي في التخصص فيها محدداً هاماً في اختيار صناعة معينة، فدرجة تركيز وتخصص المراجع يزيد في الصناعات المنظمة، ويقصد بها الصناعات التي تنظم أعمالها التشريعات المختلفة مقارنة بالصناعات غير المنظمة، التي لا تتوافر التشريعات الكافية لتنظيم أعمالها، حيث إن متطلبات المعرفة المطلوبة للصناعات المنظمة تفوق بكثير الصناعات غير المنظمة.

د- **حصة الصناعة من سوق المراجعة**: توفر النسبة التي تمثلها كل صناعة وعدد المنشآت التي تتضمنها من سوق المراجعة محدداً هاماً في تفضيل التخصص في صناعة دون أخرى، نظراً لارتباط ذلك بحصة منشأة المراجعة من سوق المراجعة ككل، فعادةً ما تفضل منشأة المراجعة التخصص في مراجعة الصناعة ذات النصيب الأكبر من سوق المراجعة.

8-7 وسائل تفعيل التخصص المهني للمراجع الخارجي:

إن توجه المراجع الخارجي نحو اتخاذ التخصص المهني وسيلة لرفع كفاءة الأداء المهني في عملية المراجعة، وتحقيق فهم أكبر لطبيعة وخصائص واتجاهات صناعة العميل التي تخصص فيها، أدى إلى ضرورة وجود مجموعة من الوسائل تعمل على جعل التخصص المهني للمراجع الخارجي واقع ملموساً، ومن هذه الوسائل ما يلي (جمعة، 2016):

أ- **تطوير برنامج التعليم المحاسبي الجامعي**: يؤدي تطوير التعليم المحاسبي الجامعي إلى تخريج محاسب جيد وفعال يقدم فوائد بصورة عامة للمجتمع وللمنشآت الاقتصادية التي تعمل ضمن نطاقه بصورة خاصة، ومن هذه الفوائد: المساهمة في إعداد محاسبين ذوي كفاءة عالية وتأهيلهم من خلال إمدادهم بالمعارف المحاسبية المختلفة، والمساعدة في الإيفاء بمتطلبات التنمية الاقتصادية، وتلبية احتياجات بيئة العمل، كما تساعد في تحديد احتياجات الوحدات الاقتصادية من البرامج والدورات التدريبية ومعالجة المشاكل التي تواجهها، وأيضا تساهم في تطوير مهنة المحاسبة من خلال تطوير المناهج العلمية وفقا للمستجدات الحديثة، وعليه سوف تنعكس هذه الفوائد على مخرجات مهنة المحاسبة وهي القوائم المالية التي يقوم المراجع الخارجي المتخصص بمراجعتها، مما يسهم في تحسين جودة ومصداقية تقاريره، لأنها تعتمد على معلومات مالية تتصف بالدقة والموضوعية، ومعدة من قبل محاسبين مؤهلين تأهيل كاملاً لذلك.

ب- **تدعيم استقلالية المراجع الخارجي وتخفيض درجة اعتماده على الغير**: إن استقلال المراجع الخارجي هو أساس مهنة المراجعة، وتعمل المهنة باستمرار للحفاظ على هذا الأساس وتقويته حتى لا يتعرض المراجع الخارجي لأي ضغوطات مادية أو معنوية من قبل إدارة المنشأة، أو يتعرض للتدخل الخارجي (الحكومي)، ويكمن دور تدعيم استقلالية المراجع الخارجي في تفعيل التخصص المهني في تفوقه في تقديم خدمات مراجعة ذات جودة عالية في نشاط معين، مما ينعكس في زيادة استقلاله وانخفاض درجة اعتماده على الغير.

ج- **الالتزام بتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بالمهنة**: نجد إن المعايير الدولية نشأت لتحسين جودة الأداء المهني للمراجع الخارجي، والتخصص المهني هو أساس الأداء المتميز للمراجع، والذي يعني القدرة المكتسبة من خلال الممارسة على الأداء بطريقة مثلى وبجودة عالية في مجال معين، وعليه يمكن القول بأن دور التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة في تفعيل التخصص المهني للمراجع الخارجي يعود إلى تمكينه من تحقيق قدر من التوافق والاتساق في أحكامه الشخصية على نتائج عملية المراجعة، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.

د- **تفعيل دور حوكمة الشركات في المنشآت محل المراجعة**: إن تطبيق وتفعيل مفهوم حوكمة الشركات في المنشآت يؤدي إلى تفعيل التخصص المهني للمراجع الخارجي، وذلك لأن الحوكمة تعمل في إطار الهدف الأساسي منه وهو جودة الإفصاح المحاسبي والشفافية بما يحول دون وقوع الأطراف المتعلقة بالمنشأة في مخاطر الغش والخداع وعدم المصداقية، وهذا ما يبرز ويقوي دور المراجع الخارجي المتخصص باعتباره الجهة الأساسية المنوط بها الحكم على مصداقية وشفافية معلومات التقارير المالية.

9-7 الدراسات السابقة:

لقد حظي موضوع التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة، وقد تعددت الدراسات حول هذا الموضوع وذلك لما له دور بارز في تحسين مهنة المراجعة بصفة عامة. يتناول هذا القسم عددا من هذه الدراسات:

هدفت دراسة فرج و أحمد (2021) إلى التحقيق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، وتكونت عينة الدراسة من المراجع الخارجي بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية، وتم استخدام الاستبانة لجمع البيانات، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي البديل على تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة، إضافةً إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي على تقييم

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

خطر الرقابة من خلال قدرة المراجع الخارجي المتخصص على تقييم مدى كفاءة إجراءات الرقابة الإدارية التي ينفذها العميل، كما أظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير من كبير إلى متوسط للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقدير خطر الاكتشاف من خلال التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة، وأوصت الدراسة بتطبيق التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الدولة الليبية لما له تأثير كبير على تخفيض مخاطر المراجعة، وإجراء المزيد من الدراسات لإبراز أهمية تطبيق التخصص القطاعي ودوره في التأثير على مختلف جوانب المراجعة.

من جهة أخرى أجرى الزواوي والشاوش (2021) دراسة لغرض التعرف على مدى تأثير التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة مصراته، وقدم تم تصميم استمارة استبيان لغرض تجميع البيانات اللازمة، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود أثر للتخصص المهني للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة ممارسة عملية المراجعة تبعا للتخصص المهني، واتباع سياسة الاندماج بين المكاتب المحلية بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة.

أيضا قام سليم وشيخي (2020) بدراسة للتعرف على دور التخصص المهني في تقليص فجوة التوقعات، ولتحقيق ذلك استخدما استبانة وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين بولاية سطيف في الجزائر، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من العوامل تتمثل في الكفاءة العالية، وارتفاع درجة الاستقلالية، إضافة إلى القدرة على التنبؤ باستمرارية المنشأة، تقود إلى التخصص المهني التي بدورها تنعكس إيجابا في تقليص فجوة التوقعات، وأوصى الباحثان بالعمل على تبني استراتيجية التخصص المهني واتباع سياسة الاندماج من قبل مكاتب المراجعة المحلية بهدف الارتقاء بمهنة المراجعة .

أجرت (Al-Jawahry and Abbas, 2020) دراسة هدفت إلى قياس أثر التخصص المهني لمكاتب المراجعة في جودة الأرباح المحاسبية من خلال الاعتماد على بيانات التقارير المالية السنوية لعينة من البنوك العراقية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، التي بلغ عددها (13) مصرفًا للفترة من (2008-2017)، ولقياس ذلك، استخدم الباحثان مقياس الحصة السوقية الموزونة، واستخدموا نموذج خاصية تجانس الأرباح لقياس جودة الأرباح المحاسبية لعينة الدراسة. ولاختبار فرضيات الدراسة إحصائياً تم استخدام اختبار تحليل التباين (Anova) لمعرفة حجم الارتباط والتأثير ومستوى الدلالة بين متغيرات الدراسة، وخلصت النتائج إلى وجود مستوى مقبول من التخصص المهني في مكاتب المراجعة التي راجعت التقارير المالية للبنوك عينة الدراسة، وكذلك وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني لمكاتب وشركات المراجعة ونوعية الأرباح المحاسبية، وأوصى الباحثان بدعم وتعزيز التخصص المهني في مكاتب وشركات المراجعة لممارسة نشاطها، وتشجيع البنوك والشركات الأخرى المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية على أهمية التعاقد مع مكاتب مراجعة مهنية متخصصة، لأن لديها القدرة والكفاءة على اكتشاف وتقييم مخاطر وجود حالات أخطاء جوهرية وزيادة الاهتمام بجودة الأرباح المحاسبية المفصح عنها.

من جهة أخرى، هدفت دراسة عزيز وكاظم (2018) إلى معرفة العلاقة بين التخصص المهني للمراجع الخارجي وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية والمالية المفصح عنها في الشركات العراقية، وذلك من خلال معرفة أي الشركات التي توفر كافة المعلومات الخاصة بتقرير المراجع الخارجي إلى جهات خارجية بما ينسجم مع احتياجاتهم لاتخاذ القرار، ولتحقيق ذلك استعان الباحثان بالأسلوب التحليلي والاستقرائي من خلال تحليل المعلومات المحاسبية لعينة من الشركات العراقية التي تعمل بقطاعي المصارف والاستثمار، بالإضافة إلى استمارة استبيان وزعت على موظفي عينة الدراسة، وقد أشارت نتائج تحليل الاستبانات إلى وجود علاقة قوية بين زيادة الاعتماد على الأشخاص المهنيين والمتخصصين في مجال المراجعة وزيادة موثوقية المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها من قبل الشركات العراقية، وأوصت الدراسة بضرورة اعتماد الشركات على جهات خارجية مهنية متخصصة في مجال المراجعة من أجل توفير الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية، بالإضافة إلى تدعيم أنظمة الرقابة الداخلية في الشركات العراقية.

أيضاً قام خلاط (2018) بدراسة هدفت 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 تم استخدام الاستبانة كوسيلة أساسية لجمع بيانات الدراسة، وقم تم تحليل البيانات المجمعة من الاستبانات باستخدام التحليل الإحصائي الوصفي، وتشير نتائج الدراسة إلى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي عموما فضلا عن أنه يعمل على تحسين جودة عملية المراجعة، وأوصت الدراسة مكاتب المراجعة وبالتنسيق مع نقابة المحاسبين والمراجعين الليبيين لوضع برامج تدريبية للتعرف على كيفية تطبيق آليات استراتيجية التخصص المهني في مجال الأنشطة المختلفة والعمل على تبني سياسة الدمج بين مكاتب المراجعة المحلية بما يمكنها من اتباع استراتيجية التخصص المهني في أنشطة قطاعات معينة.

كما قام العبيد (2017) بدراسة هدفت إلى التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتقليل المخاطر، وقد أجريت الدراسة على عينة من المراجعين الليبيين، وتم جمع البيانات من خلال صحيفة استبانة، وتوصلت إلى أن المراجعين الليبيين يدركون أهمية التخصص المهني في زيادة جودة عملية المراجعة وتقليل المخاطر وعدم الأخذ به في الواقع العملي، وأوصت بضرورة إجراء المزيد من الدراسات في هذا الموضوع وضرورة تضمينه وتدريسه في الجامعات الليبية.

وفي دراسة أخرى مشابهة لدراسة خلاط (2018) قام عبد العزيز (2016) بدراسة بهدف التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي لتحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم في السودان، وذلك باستخدام الاستبانة لجمع بيانات الدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة اتفاق تام بين المراجعين الخارجيين في ولاية الخرطوم على أهمية التخصص المهني بالنسبة للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، وأوصى الباحث بضرورة التنسيق بين مكاتب المراجعة في ولاية الخرطوم وبين مجلس المحاسبة والمراجعة لوضع وتنفيذ وبرامج تدريبية لأعضائها للتعرف على استراتيجية التخصص المهني في مجال الصناعات المختلفة، ورفع درجة الوعي لدى المراجعين بأهمية الرقابة على الجودة .

أيضا أجرت جمعة (2016) دراسة من أجل التحقق من دور واتجاه التخصص الصناعي للمراجع الخارجي نحو التنبؤ باستمرارية المنشأة من خلال إجراء دراسة ميدانية على عينة من المراجعين القانونيين في السودان، وتم تجميع البيانات اعتمادا على أداة الاستبانة، وأشارت النتائج إلى اتفاق عينة الدراسة على وجود تأثير إيجابي محدود للتخصص المهني للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشأة، وأوصت الباحثة بضرورة تبني مكاتب المراجعة لمفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجي في ظل العولمة وكبر حجم المنشآت وتعدد الصناعات المختلفة.

كما أجرى المشهداني (2015) دراسة هدفت إلى بيان أثر التخصص المهني على تفعيل آليات الحوكمة وتوضيح دور وأهمية التخصص المهني للمراجع ودوافع ظهوره، ولتحقيق ذلك قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين بالأردن، وأظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين التخصص المهني وتفعيل آليات الحوكمة، وأوصت الدراسة مكاتب المراجعة في الأردن بالاهتمام بالتخصص المهني بشكل كبير باعتباره استراتيجية ضرورية ومهمة لمكاتب المراجعة في الوقت الحاضر.

أيضا قام (Sarwoko and Agoes, 2014) بدراسة للتحقق من تأثير التخصص المهني للمراجع الخارجي واستقلاليته وإجراءات المراجعة في الكشف عن عمليات الغش والتلاعب على جودة عملية المراجعة، ولتحقيق

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

ذلك قام الباحثان بتصميم استبانة وإجراء المقابلات لجمع البيانات، وكانت عينة الدراسة مكونة من (50) مكتب مراجعة مسجلة في سوق المال الإندونيسي، وأظهرت نتائج الدراسة أن تخصص المراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين واستقلاليته لهما تأثير كبير على تنفيذ إجراءات المراجعة للكشف عن عمليات الغش والتلاعب مما يزيد من جودة عملية المراجعة، وأوصى الباحثان الهيئات المهنية بتبني التخصص المهني كاستراتيجية لها في أداء عملية المراجعة، وكذلك إجراء الندوات والدورات التدريبية لموظفيها من أجل تطوير مهارتهم وزيادة خبراتهم .

وقام (المقطري،2011) بإجراء دراسة بهدف توضيح أهمية الدور الذي يؤديه التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين تقدير مخاطر المراجعة في البيئة اليمنية، وذلك من خلال دراسة طبيعة التخصص المهني للمراجع الخارجي عموما وفي تحسين تقدير مخاطر المراجعة بشكل خاص، ولجمع البيانات قام الباحث بتصميم استبانة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج كان من أبرزها اتفاق المراجعين الخارجيين اليمنيين على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي كونه اتجاها حديثا يوفر العديد من المزايا التي تنعكس على زيادة كفاءة المراجع الخارجي في الكشف عن حالات الغش والخطأ في القوائم المالية، كما بينت الدراسة اتفاق المراجعين الخارجيين اليمنيين على أهمية التخصص المهني في تحسين كفاءة تقدير المخاطر المتعلقة بمهنة المراجعة المتمثلة في خطر الرقابة وخطر الاكتشاف والخطر الحتمي، كما أوصت الدراسة بضرورة أداء المراجعين الخارجيين لمهنتهم وفقا للتخصص المهني، مع ضرورة قيام الجمعيات المهنية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجعين الخارجيين في الصناعات التي ينون ممارسة مهنتهم في قطاعتها.

وناحية أخرى، أجرى (Almutairi,2006) دراسة هدفت إلى معرفة العلاقة بين استخدام مراجعي حسابات متخصصين ودرجة عدم تناسق المعلومات وتكلفة المديونية المستحقة للمنشأة على عملائها، بالإضافة إلى قياس القيمة الاقتصادية لكل من المراجعين الخارجيين المتخصصين ومختلف العملاء في المنشآت ذات المركز المالي القوي التي تبحث عن تمويل خارجي، واختبار تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الموقف المالي للعميل، وقد اخْتِير عينة من الشركات التي خضعت للمراجعة من جانب مكاتب المراجعة الخمس الكبرى1، خلال الفترة من عام 1992م إلى 1996م، واستخدمت الحصة السوقية لمكتب المراجعة كمقياس للتخصص الصناعي للمراجع الخارجي، وباستخدام تحليل الانحدار المتعدد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها إن المراجعين الخارجيين المتخصصين يستطيعون زيادة الثقة والاعتمادية على القوائم المالية للمنشآت مقارنة بغير المتخصصين، من خلال تعزيز التزام الإدارة بتطبيق قواعد ومعايير المحاسبة وعرض القوائم المالية، وكانت أبرز التوصيات التي أوصى بها الباحث ضرورة قيام الجمعيات العلمية المهنية بتنظيم دورات تدريبية متخصصة للمراجعين الخارجيين في الصناعة التي يريد التخصص فيها ليكون على علم بها من النواحي الفنية والقانونية الاقتصادية.

وأيضاً قام (Owhoso, et. al., 2002) بدراسة هدفت إلى تحليل أثر استراتيجية التخصص المهني على قدرة المراجعين على اكتشاف الأخطاء في القوائم المالية، ولتحقيق ذلك استخدم الباحثون أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة مكونة من (144) مراجع حسابات ينتمون إلى (42) مكتب مراجعة من مكاتب المراجعة التابعة لشركات المراجعة الخمس الكبرى، وأسفرت نتائج تحليل الدراسة بأنه عندما يزاول المراجعين الخارجيين مهام مهنتهم داخل مجال تخصصهم، فإن المراجعين الخارجيين ذوي الخبرة الطويلة يكتشفون كمًا أكبر من الأخطاء المتخصصة مقارنة بالمراجعين ذوي الخبرة الأقل، بينما يكتشف المراجعون ذوي الخبرات الأقل كمًا أكبر من الأخطاء العامة مقارنة بالمراجعين ذوي الخبرة الطويلة، وعندما يزاول المراجعون مهام مهنتهم في مجال تخصصهم في مجموعات (فرق مراجعة) فإن جهود أصحاب الخبرات الأطول تتكامل مع جهود أصحاب الخبرات الأقل في كشف المزيد من الأخطاء المتخصصة والأخطاء العامة بما يؤدي إلى ارتفاع درجة فاعلية عملية المراجعة، وأوصت الدراسة بأن تؤدى عملية المراجعة على أساس التخصص الصناعي ومن خلال فرق مراجعة متفاوتة في الخبرات لتتكامل جهود الفرق في اكتشاف كم أكبر من الأخطاء المتخصصة والأخطاء غير المتخصصة في البيانات المالية.

وأجرى Taylor (2002) دراسة هدفت إلى تحليل آثار استراتيجية التخصص القطاعي على درجة دقة تقديرات المخاطر الملازمة لعملية المراجعة ودرجة ثقة المراجعين الخارجيين في تلك التقديرات، ولتحقيق ذلك استخدم الباحث أسلوب التجربة لعملية مراجعة افتراضية لأحد المصارف عرضت على عينة مكونة من (187) شريك ومدير مراجعة، منهم (67) شريكا ومدير مراجعة متخصصون في مراجعة القطاع المصرفي، والباقي من المتخصصين في مراجعة أنشطة وقطاعات أخرى، وأهم ما توصلت إليه الدراسة هو انخفاض درجة ثقة المراجعين الخارجيين غير المتخصصين في القطاع المصرفي في تقديراتهم للخطر الملازم بشكل جوهري مقارنة بثقة نظرائهم من المتخصصين في مراجعة البنوك لتقديراتهم للخطر الملازم، وأوصت الدراسة المنظمات المنظمة لمهنة المراجعة بتنظيم مسألة التأهيل العلمي للمراجعين الخارجيين وفقا لاستراتيجية التخصص المهني، ووضع بعض الاشتراطات التي يجب توفرها في الذين يرغبون في مزاولة مهنة المراجعة.

7-10 ملخص الدراسات السابقة:

من خلال عرض الدراسات السابقة، نجد أن دراسة خلاط (2018) تتفق مع دراسة عبد العزيز (2016) على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين، ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، واتفق كذلك كل من العبيد (2017)، والمقطري (2011)، و (Taylor, 2002) في دراستهم على أن التخصص المهني للمراجع الخارجي يساهم في تحسن تقديرات المراجع لمخاطر المراجعة، رغم اختلافهم في أساليب جمع وتحليل البيانات، حيث استخدم العبيد (2017)، والمقطري (2011) الاستبانة لجمع البيانات، بينما استخدم (Taylor, 2002)أسلوب التجربة لعملية مراجعة افتراضية لأحد المصارف. واتفقت دراسة (Sarwoko and Agoes , 2014) مع ودراسة (Owhoso, et. al., 2002) على أن المراجعين الخارجيين المتخصصين يتمتعون بكفاءة وقدرة عالية على اكتشاف الأخطاء الواردة في القوائم المالية وعمليات الغش والتلاعب، مقارنة بالمراجعين غير المتخصصين، ولكن اختلفت الدراستان في المنهجية، فقد استخدم (Sarwoko and Agoes , 2014) الاستبانة وإجراء المقابلات، بينما استخدم (Owhoso et. al., 2002) أسلوب المحاكاة التجريبية على عينة الدراسة. وفي المجمل اتفقت جميع الدراسات السابقة على أن هناك جوانب إيجابية لاستراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي، تتمثل في كفاءة وفعالية قرارات تقدير المخاطر وأيضاً درجة كفاءة المراجع الخارجي في اكتشاف الأخطاء والغش وأساليب إدارة الأرباح، كما اتفقت بعض هذه الدراسات على أن للتخصص المهني دور في تحسين الأداء المهني للمراجعين الخارجيين وزيادة جودة عملية المراجعة. وعليه فإن ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها تدرس دور التخصص المهني للمراجع الخارجي بمستوى الإفصاح في التقارير المالية في البيئة الليبية.

8. جمع البيانات وتحليل النتائج:

يتضمن هذا القسم مجتمع وعينة، الدراسة، وأداة الدراسة المستخدمة في جمع البيانات، المتمثلة في استمارة الاستبانة، وقياس صدقها وثباتها، كما يتناول المعالجة الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات، وأخيراً النتائج والتوصيات.

8-1 مجتمع وعينة الدراسة:

لإجراء هذه الدراسة أُختير المراجعين الخارجيين (المحاسبين القانونيين) ممن يزاولون مهنة المراجعة في المكاتب المهنية، بالإضافة إلى المراجعين

[1] مكاتب المراجعة الخمس الكبرى في سنة 2006 هي:
Deloitte, Price Waterhouse cooper, Ernst and Yong, KPMG, Arthur Andersen.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

الخارجيين العاملين بمكاتب وفروع ديوان المحاسبة في دولة ليبيا كمجتمع الدراسة، وذلك نظراً لما تتمتع به تلك الفئة من قدرات مادية وفنية على تبني منهج التخصص المهني في ممارسة نشاطها المهني، بالإضافة لقربها وملامستها للواقع العملي السائد في سوق المراجعة. ونظراً لكبر حجم مجتمع الدراسة استخدم أسلوب العينات، وقد بلغت عينة الدراسة على (86) مراجع حسابات من عدة مدن في دولة ليبيا.

2-8 أداة جمع البيانات:

لتجميع البيانات اللازمة لتحقيق هدف الدراسة صممت استبانة للتعرف على دور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، وصممت الاستبانة اعتمادا على بعض الدراسات السابقة مثل (خلاط، 2018)، (المشهداني، 2015)، (عبد العزيز،2016)، مع إجراء بعض التعديلات التي تلائم وطبيعة الدراسة الحالية، وتكونت الاستبانة من قسمين، القسم الأول يحتوي على بيانات عامة عن المشاركين في الدراسة ومتمثلة في (المدينة، المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، العمر). والقسم الثاني يحتوي على العبارات المتعلقة بموضوع الدراسة، ويتكون من محورين، المحور الأوّل يشمل على (15) فقرة حول مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين. والمحور الثاني يشمل على (15) فقرة حول دور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية.

وتمت صياغة عبارات الفقرات بطريقة إيجابية وأعطى لكل فقرة وزن على نمط مقياس ليكرث الخماسي لتقدير درجة الإجابة، وتنحصر الإجابات وفق هذا المقياس في: (موافق بشدة)، (موافق)، (محايد)، (غير موافق)، (غير موافق بشدة)، وتم تحديد أوزان الاستجابات كالآتي (موافق بشدة =5، موافق=4، محايد=3، غير موافق =2، غير موافق بشدة =1)، وبعد ذلك تم احتساب المتوسط المرجح للإجابات ، وذلك باحتساب المدى أولاً حيث يساوي (5-4=1) وبعد ذلك تم احتساب طول الفئة من خلال تقسيم المدى على عدد الفئات أي (5/4=0.8)، فيكون طول الفئة الأولى لقيم المتوسط المرجح من (1) إلى (1+ 0.8) وهكذا في باقي الفئات ، كما مبين في الجدول الآتي:

جدول (1): أوزان الاستجابات حسب مقياس ليكرث 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	83.99-70	عالية
محايد	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	ضعيفة جداً

المصدر: من إعداد الباحثان.

وقد وزع الاستبانة إلكترونيا باستخدام (Google Form)، ونشر رابط الاستبانة عبر مواقع التواصل الاجتماعي خلال الفترة من تاريخ (2022/9/6 إلى 2022/10/9)، والصفحات التي نشر فيها الاستبانة هي: صفحة النقابة العامة للمراجعين والمحاسبين الليبيين، صفحة ديوان المحاسبة الليبي، صفحة رابطة المحاسبين الليبيين، صفحات مكاتب المراجعة العاملة في ليبيا، الصفحات المهتمة بمهنة المراجعة في ليبيا، بعض صفحات المحاسبين والمراجعين الليبيين الشخصية.

وقد تم مراقبة الردود على الاستبانة خلال الفترة المذكور أعلاه، حيث بلغ عدد الردود في الأسبوع الأول (42) رداً، وفي الأسبوع الثاني (27) رداً، ثم لوحظ تدني عدد الردود في الأسبوع الثالث، فأعيد نشر الاستبانة مرة أخرى، وكان عدد الردود في الأسبوع الثالث (16) رداً، ثم انقطعت الردود مرة أخرى ولم يتحصل إلا على رداً واحد خلال باقي الأيام، وقد اعتبر عدد الردود المتحصل عليها كافٍ لتحقيق هدف الدراسة والإجابة على فرضيات الدراسة، ولا يتوقع تغيير في مسار إجابات المشاركين.

3-8 صدق الأداة وثباتها:

أ- **صدق الأداة**: ولضمان سلامة فقرات الاستبانة وارتباطها بأهداف الدراسة، صيغت فقرات الاستبانة بشكل يتوافق مع الجانب النظري للدراسة، وقام بتحكيمها بعض الأساتذة الأكاديميين والمهنيين في مجال المحاسبة والمراجعة بهدف التأكد من وضوح العبارات المستخدمة وسهولتها وقدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وتم الأخذ بملاحظات المحكمين.

ب- **ثبات الأداة**: لاختبار مدى ثبات أداة الدراسة وهو يمثل الصدق الداخلي، استخدام اختبار كرو نباخ ألفا (Cronpach's Alpha)، وقد بلغ معامل كرو نباخ ألفا لعبارات المحور الأول (0.789)، ولعبارات المحور الثاني (0.889)، وتدل هذه النسب على أن الاستبانة تتمتع

4-8 الأساليب الإحصائية:

لتحليل بيانات الاستبانة والإجابة على أسئلة الدراسة واختبار فرضيتها، تم الاعتماد على الأساليب الآتية:

أ- الوسط الحسابي والوسط الحسابي النسبي والأهمية النسبية حيث استخرجت لكل فقرة من فقرات الاستبانة، ووضع وزن نسبي لتحديد الأهمية كما مبين في الجدول رقم (1) السابق.

ب- معامل الثبات كرو نباخ ألفا (Cronbach's Alpha).

ج- اختبار التوزيع الطبيعي لغرض تحديد الاختبار الإحصائي المناسب، حيث أجريت اختبار كولموجوروف -سميرنوف (KOLMOGOROV–SMIRNOV)، وقد أظهرت نتيجة الاختبار أن بيانات متغيري الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، فقد بلغ مؤشر دالة الاختبار للمتغير الأول (أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي) (0.13)، وللمتغير الثاني (دور التخصص المهني للمراجع الخارجي) (0.20)، وكلاهما أكبر من قيمة مستوى الأهمية الاحصائي (0.05).

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

د- اختبار (One Simple T-test)، وذلك لاختبار الفرق بين المتوسط الحسابي لإجابات المشاركين وبين المتوسط الحسابي الافتراضي لدرجة الأهمية المتوسطة الذي يبلغ (3)، فإذا كانت نتيجة الاختبار موجبة فمعناه أن المتوسط الحسابي يزيد عن (3) وهو درجة الأهمية المتوسطة والعكس صحيح.

5-8 الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة:

يوضح الجدول رقم (2) التوزيع التكراري والنسبي المئوي للمشاركين في الدراسة حسب المؤهل العلمي، سنوات الخبرة، والمدينة. ويلاحظ من خلال البيانات الواردة في الجدول أن نسبة المشاركين من حملة شهادة الدكتوراه تبلغ (17%)، ونسبة حملة شهادة الماجستير بلغت (41%)، كما بلغت نسبة الذين يحملون شهادة البكالوريوس (42%)، وامتلاك عينة الدراسة لهذه المؤهلات يزيد من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها. كما يوضح الجدول أن نسبة سنوات الخبرة لعينة الدراسة لمن بلغت خبرتهم من (5) إلى (10) سنوات بلغت (46%)، ثم تلتها بعد ذلك نسبة الذين بلغت عدد سنوات خبرتهم أقل من (5) سنوات وممن بلغت عدد سنوات خبراتهم من (10) إلى (15) سنة حيث بلغت (18%) لكل منهما، وبلغت نسبة من تجاوزت خبراتهم (10) سنوات (34%)، وهذه النسب تعطينا مؤشرا جيدا على أهمية نتائج الدراسة. أيضا يلاحظ من خلال الجدول أن نسبة المشاركين في الدراسة من مدينة بنغازي بلغت (36%) وجاءت في المرتبة الثانية نسبة المشاركين من مدينة طرابلس حيث بلغت (30%) واحتلت نسبة المشاركين من باقي المدن نسب تراوحت من (8%) إلى (2%)، ونستنتج من ذلك أنه بالرغم من أن أغلب المراجعين الخارجيين القانونيين المشاركين يعملون بمدينتي طرابلس وبنغازي وذلك بنسبة (66%)، إلا أن هناك تنوع في التوزيع الجغرافي للمشاركين في الدراسة.

جدول (2): التوزيع التكراري والنسبي المئوي للخصائص الديمغرافية للمشاركين في الدراسة

المؤهل العلمي			الخبرة			المدينة		
المؤهل العلمي	العدد	%	سنوات الخبرة	العدد	%	المدينة	العدد	%
دكتوراه	15	17	أقل من 5 سنوات	16	19	طرابلس	26	30
ماجستير	35	41	من 5 إلى 10 سنوات	40	46	مصراته	6	7
بكالوريوس	36	42	من 10 إلى 15 سنة	16	19	الزاوية	7	8
			من 15 إلى 20 سنة	7	8	سرت	2	2
			20 سنة فأكثر	7	8	بنغازي	30	36
						البيضاء	6	7
						المرج	9	10

6-8 تحيل البيانات واختبار الفرضيات:

أولاً: تحليل البيانات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين:

يبين جدول رقم (3) بعض المقاييس الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول مدى موافقتهم أو عدم موافقتهم على العبارات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين. ومن خلال الجدول الرقم (3) يتبين أن المتوسط الحسابي العام للإجابات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين يساوي (4.17) وبوزن نسبي (83.30%)، وتقع هذه النسبة في درجة الموافقة، مما يدل على موافق عينة الدراسة على عبارات تلك الفقرات، كما نلاحظ من خلال بيانات الجدول أن عبارة فقرة (الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع اللوائح المنظمة له) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.40) وبوزن نسبي (88.00%) واحتلت المرتبة الثانية عبارة فقرة (فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة سليمة) بمتوسط حسابي (4.37) وبوزن نسبي(87.40%)، وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة فقرة (الحصول على أدلة الإثبات الكافية) بمتوسط حسابي (4.36) وبوزن نسبي (87.20%)، بينما احتلت عبارة (انخفاض درجة احتمال التعرض للدعاوي القضائية مقارنة بالمراجع غير المتخصص) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.89) وبوزن نسبي (77.80%). ونستنتج مما سبق أن للتخصص المهني للمراجع الخارجي أهمية في مراجعة قطاع أو نشاط معين.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول (3): المقاييس الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي %	ترتيب المتوسط الحسابي	مستوى الأهمية
1	الإلمام بطبيعة أنشطة القطاع واللوائح المنظمة له.	4.40	88.00	1	عالية جداً
2	المعرفة الدقيقة للخصائص التي تميز القطاع محل المراجعة عن القطاعات الأخرى.	4.27	85.40	5	عالية جداً
3	فهم معايير المحاسبة والمراجعة ذات العلاقة بالقطاع محل المراجعة.	4.34	86.80	4	عالية جداً
4	تحسين قرارات تخطيط عملية المراجعة.	4.23	84.60	7	عالية جداً
5	فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية بطريقة سليمة.	4.37	87.40	2	عالية جداً
6	الحصول على أدلة الإثبات الكافية.	4.36	87.20	3	عالية جداً
7	تخفيض حالات الاستعانة بالخبراء الخارجيين.	4.00	80.00	14	عالية
8	اكتشاف حالات إدارة الأرباح.	4.10	82.00	9	عالية
9	دقة اتخاذ الأحكام المهنية.	4.24	84.80	6	عالية جداً
10	تدعيم استقلال المراجع الخارجي وحياده.	4.05	81.00	11	عالية
11	انخفاض احتمال التعرض للدعاوي القضائية مقارنة بالمراجع غير المتخصص.	3.89	77.80	15	عالية
12	تحسين القدرة على التقدير الدقيق لمخاطر المراجعة.	4.07	81.40	10	عالية
13	ازدياد قوة التفاوض على زيادة أتعاب عملية المراجعة نظرا لجودة خدمات المراجعة.	4.02	80.40	13	عالية
14	زيادة القدرة التنافسية في نشاط خدمات المراجعة.	4.04	80.80	12	عالية
15	الحد من حالات الغش والاحتيال المالي.	4.16	83.20	8	عالية
	المتوسط العام	**4.17**	**83.30**		**عالية**

وفيما يتعلق باختبار فرضية الدراسة الأولى الخاصة بمدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين، يوضح الجدول رقم (4) نتيجة الاختبار.

الفرضية الأولى: لا توجد أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

جدول (4): نتائج اختبار الفرضية الأولى

مستوى الدلالة	درجة الحرية	T الجدولية	اختبار T	المتوسط الحسابي
0.00	14	2.533	28.541	4.17

نلاحظ من بيانات الجدول رقم (4) أن المتوسط الحسابي يساوي (4.17) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) كما أن قيمة اختبار (T) (28.541) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تبلغ (2.533) عند مستوى دلالة (0.00%) وهو أقل من (0.05%)، وبناء على هذه النتيجة نرفض الفرضية القائلة إنه "*لا توجد أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين*" ، ونستنتج أن هناك أهمية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة قطاع أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

ثانياً: دور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية:

يبين جدول رقم (5) بعض المقاييس الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بدور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية. ومن خلال الجدول يتبين أن المتوسط الحسابي العام للإجابات المتعلقة بدور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية (4.09) وبوزن نسبي (81.89%)، ويقع هذا المتوسط وهذه النسبة في درجة الموافقة العالية، مما يدل على موافقة عينة الدراسة على عبارات تلك الفقرات، كما نلاحظ من خلال بيانات الجدول أن عبارة فقرة (زيادة الشفافية المالية ويحقق نوع من التوازن بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة) احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي (4.30) وبوزن نسبي (86.00%) واحتلت المرتبة الثانية عبارة فقرة (التأكد من تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بالمنشأة بطريقة سليمة) وعبارة فقرة (تحسين الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي و ذلك لتخصصه في نشاط معين مما يجعله قادر على اكتشاف التحريفات الدقيقة بالقوائم المالية) بمتوسط حسابي (4.24) وبوزن نسبي (84.80%) لكل منهما، وجاءت في المرتبة الثالثة عبارة فقرة (زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية بشكل يؤدي إلى رفع كفاءة السوق المالي) بمتوسط حسابي (4.23) وبوزن نسبي (84.6%)، بينما احتلت عبارة فقرة (تقديم المعلومات غير المعروضة في القوائم المالية) المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي (3.87) وبوزن نسبي (77.4%). ومما سبق يمكن القول إن للتخصص المهني للمراجعين الخارجيين دور مهم في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

جدول (5): المقاييس الإحصائية لإجابات المشاركين في الدراسة حول العبارات المتعلقة بدور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الوزن النسبي %	ترتيب المتوسط الحسابي	مستوى الأهمية
1	زيادة الشفافية المالية ويحقق نوع من التوازن بين الإدارة والأطراف ذات المصلحة.	4.30	86.00	1	عالية جداً
2	تحقيق جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها (الدقة -التوقيت – طرق التوصيل).	4.21	84.20	4	عالية جداً
3	زيادة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية بشكل يؤدي إلى رفع كفاءة السوق المالي.	4.23	84.60	3	عالية جداً
4	تحقيق تدفق أفضل للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية.	4.16	83.20	5	عالية
5	زيادة الإفصاح في التقارير المالية وبشكل يخفض احتمال إساءة الإدارة استخدام سلطاتها.	4.10	82.00	6	عالية
6	التأكد من تطبيق السياسات المحاسبية المتعلقة بالمنشأة بطريقة سليمة.	4.24	84.80	2	عالية جداً
7	تحسين كفاءة وفاعلية المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الدقيقة بالقوائم المالية.	4.24	84.80	2 مكرر	عالية جداً
8	تحقيق الإفصاح في الوقت الملائم للمساهمين ومستخدمي المعلومات الاخرين.	4.06	81.20	7	عالية
9	تقديم المعلومات غير المعروضة في القوائم المالية.	3.87	77.40	13	عالية
10	تضييق فجوة المعلومات القائمة في مهنة المراجعة.	3.92	78.40	11	عالية
11	التأكد من شمولية القوائم المالية على جميع المعلومات المهمة والصحيحة عن المنشأة.	4.16	83.20	5 مكرر	عالية
12	الموضوعية والحياد والعدالة وخاصة فيما يتعلق بالإفصاءات الوقائية.	3.98	79.60	10	عالية
13	تفعيل آليات حوكمة الشركات التي من شأنها رفع مستوى الإفصاح.	4.00	80.00	9	عالية
14	الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية.	3.93	78.60	12	عالية
15	توفير المعلومات اللازمة التي تفيد بإمكانية استمرار المنشأة من عدمه.	4.02	80.40	8	عالية
	المتوسط العام	**4.09**	**81.89**		**عالية**

وفيما يتعلق باختبار فرضية الدراسة الثانية الخاصة بمدى إدراك المراجعين الخارجيين الليبيين لدور ومساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، يوضح الجدول رقم (6) نتيجة الاختبار.

الفرضية الثانية: لا يوجد دور للتخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

جدول (6): نتائج اختبار الفرضية الثانية

مستوى الدلالة	درجة الحرية	T الجدولية	اختبار T	المتوسط الحسابي
0.00	14	2.533	31.017	4.09

نلاحظ من بيانات الجدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي يساوي (4.09) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) كما أن قيمة اختبار (T) بلغت (31.017) وهي أكبر من قيمة (T) الجدولية التي تبلغ (2.533) عند مستوى دلالة (0.00%) وهو أقل من (0.05%)، وبناء على هذه النتيجة نرفض الفرضية الثانية القائلة "*لا يوجد دور للتخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين*"، ونستنتج أن للتخصص المهني للمراجع الخارجي دور و مساهمة في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية من وجهة نظر المراجعين الخارجيين الليبيين.

9. النتائج والتوصيات:

من خلال الدراسة النظرية ونتائج التحليل الاحصائي الوصفي والاستنتاجي توصلت إلى النتائج التالية:

أ- يعتبر التخصص المهني إحدى الاتجاهات الحديثة في مجال المراجعة التي تساعد في تحسين جودة عملية المراجعة ورفع كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي.

ب- اتفاق المراجعين الخارجيين الليبيين حول أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في فهم طبيعة أنشطة المنشأة محل المراجعة، وفي تقييم نظام الرقابة الداخلية بشكل سليم، وكذلك الحصول على أدلة الإثبات الكافية مما يسهم في زيادة جودة الخدمات في سوق المراجعة، وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة خلاط (2018) ودراسة عبد العزيز (2016).

ج- إن المراجعين الخارجيين في دولة ليبيا يدركون الدور المهم للتخصص المهني ومساهمته في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، وهذا النتيجة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة عزيز وكاظم (2018)، ودراسة (Almutairi, 2006)، ودراسة (Al-Jawahry and Abbas, 2020) على الرغم من أن كل دراسة ربطت التخصص المهني للمراجع الخارجي بموضوع يختلف عن باقي الدراسات الأخرى، إلا أنها تؤدي إلى تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية بصورة غير مباشرة.

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

واستناداً لما توصلت إليه الدراسة وبناءً على النتائج السابقة نوصي بالآتي:

أ- إجراء المزيد من الدراسات في أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في البيئة الليبية، وذلك لإبراز الدور المهم الذي يقوم به في دعم مهنة المراجعة من خلال رفع المستوى المعرفي للمراجعين الخارجيين.

ب- قيام نقابة المراجعين والمحاسبين الليبيين بإعداد ورش ودورات تدريبية للمراجعين الخارجيين والمكاتب المهنية التي من شأنها الرفع من كفاءتهم وخبراتهم بشكل يسهم في الارتقاء بمستوى مهنة المراجعة في الدولة الليبية.

ج- تشجيع المراجعين الخارجيين على العمل وفق استراتيجية التخصص المهني نظراً لانعكاسه إيجابا على الأداء المهني وعلى جودة عملية المراجعة.

د- العمل على تضمين التخصص المهني في المقررات الدراسية في الجامعات الليبية وإجراء الدورات التدريبية من قبل هذه الجامعات من أجل إعداد مراجعين متخصصين لأن التأصيل العلمي من العوامل المهمة التي تساعد في الحصول على المعرفة الكافية بطبيعة أنشطة القطاعات محل المراجعة.

ه- قيام نقابة المراجعين والمحاسبين الليبيين وبالتنسيق مع الجهات الحكومية المسؤولة وضع قواعد ومعايير تنظم المهنة وإلزام المراجعين الخارجيين ومكاتب المراجعة على العمل وفق هذه القواعد والمعايير، مما يسهم في تحسين جودة الأعمال المقدمة من مزوالي هذه المهنة.

10. المراجع:

أولاً: المراجع العربية:

1. الحداد، سامح عبد الرازق (2008) ' تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة'. رسالة ماجستير، جامعة غزة [أونلاين]. متوفر على الرابط:
http://search.mandumah.com/Record/542675
(تاريخ الزيارة 10 أبريل 2022)
2. الزواوي، علي؛ البشير الشاوش (2015)' أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية'. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 8(1)، 129- 145 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
http://search.mandumah.com/Record/762949
(تاريخ الزيارة 15 أبريل 2022)
3. العبيد، محمد (2017)' التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين الحوكمة المصرفية'. رسالة ماجستير. جامعة النيلين [أونلاين]. متوفر على الرابط:
http://repository.neelain.edu.sd:8080/xmlui/handle/123456789/11463
(تاريخ الزيارة 22 أبريل 2022)
4. الكاوري، قحطان (2017) ' التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التقارير المالية'. رسالة ماجستير، جامعة القادسية [أونلاين]. متوفر على الرابط: رسالة ماجستير بعنوان التخصص المهني لمراقب الحسابات وانعكاساته على جودة التدقيق-دراسة تطبيقية في عينة من مراقبي الحسابات(mobt3ath.com) (تاريخ الزيارة 4 مارس 2022)
5. المقطري، معاذ طاهر (2011)' أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة'. مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 27(4)، 405-432 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
http://search.mandumah.com/Record/450436
(تاريخ الزيارة 28 مارس 2022)
6. سليم، بلال؛ شيخي، بلال (2020)' دور التخصص الصناعي لمحافظ الحسابات في تقليص فجوة التوقعات'. مجلة العلوم الاقتصادية والتيسير والعلوم التجارية، 13(3)، 713-727 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://search.emarefa.net/detail/BIM-987202
(تاريخ الزيارة 11 يوليو 2022)
7. المشهداني، عمر، (2015)' دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن'. مجلة الإدارة والاقتصاد، 38(104)، 232-252.
8. جمعة، نادية (2016) ' دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في التنبؤ باستمرارية المنشآت الصناعية'. رسالة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://repository.sustech.edu/handle/123456789/21615?show=full
(تاريخ الزيارة 24 أغسطس 2022)
9. حمودة، مازن عوني (2014) ' مدى تأثير تبني استراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجعين الخارجيين في تضييق فجوة التوقعات: دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة'. رسالة ماجستير، جامعة غزة [أونلاين]. متوفر على الرابط:
http://search.mandumah.com/Record/696316
(تاريخ الزيارة 19 سبتمبر 2022)
10. خلاط، صالح (2018)' أهمية التخصص المهني ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة'. مجلة جامعة صبراتة العلمية، 2(2)، 1-28 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://doi.org/10.47891/sabujhs.v2i2.66
(تاريخ الزيارة 10 أبريل 2022)
11. دبور، خالد مصطفى، (2013) ' دور استراتيجية التخصص الصناعي لمراجع في الحسابات الخارجي الحد من ممارسات إدارة الأرباح'. رسالة ماجستير، جامعة الأزهر بغزة.
12. صليب، ليلى عزيز، (2003)' أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة'. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 27(1)، 368 – 416.
13. عبد العزيز، جعفر عثمان، (2016)' ما مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة'. مجلة العلوم والتقانة في العلوم الاقتصادية، 17(1)، 42-56 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://search.emarefa.net/detail/BIM-954024
(تاريخ الزيارة 16 أغسطس 2022)
14. فرج، عبد النبي؛ أمحمد، حسام الزروق، (2021)' تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي'. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 8(1)، 216-248 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://doi.org/10.36602/jebs.2021.v08.01.10
(تاريخ الزيارة 3 مارس 2022)
15. عزيز، محمد عزيز؛ كاظم، عقيل جابر (2018)' دور التخصص المهني للتدقيق في زيادة موثوقية المعلومات المحاسبية في الشركات العراقية'. مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، 9(1)، 237-251 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://doi.org/10.52113/6/2019-9-1/237-251
(تاريخ الزيارة 25 فبراير 2022)
16. عوض، آمال محمد (2006) ' قياس أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري'. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 30(1)، 171 – 237 [أونلاين]. متوفر على الرابط:
https://search.mandumah.com/Record/60107
(تاريخ الزيارة 3 فبراير 2022)

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 1637-2790، الورقي: 1629-2790. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية

17. لبيب، خالد (2005)' دور التخصص في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي'. مجلة جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية، 1(1).
18. متولي، أحمد زكي، (2006)' نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة'. مجلة التجارة والتمويل، 26(1)، 163-246 [أونلاين]. متوفر على الرابط:

https://doi.org/10.21608/CAF.2006.128223

(تاريخ الزيارة 4 مايو 2022)
19. مشتهى، صبري (2014)' تقويم مدى التخصص القطاعي لمكاتب التدقيق وأثر ذلك على أتعاب التدقيق الخارجي'. مجلة جامعة القدس المفتوحة، 1(1)، 281-318 [أونلاين]. متوفر على الرابط:

https://journals.qou.edu/index.php/eqtsadia/article/view/260

(تاريخ الزيارة 25 فبراير 2022)
20. منصور، أشرف (2012) التخصص النوعي للمراجع الخارجي: تعريفه – أنواعه محدداته. مجلة جمعية المحاسبة السعودية، 16(54)، 12–14 [أونلاين]. متوفر على الرابط: –

https://search.mandumah.com/Record/455332

(تاريخ الزيارة 10 أبريل 2022)

ثانياً: القوانين:

1. مؤتمر الشعب العام (2010) القانون رقم 23 لسنة 2010 م بشأن النشاط التجاري الأنشطة الاقتصادية. سرت
2. مؤتمر الشعب العام (2005) القانون رقم (1) لسنة 2005 بشأن المصارف. سرت
3. مجلس قيادة الثورة (1975) القانون رقم (79) لسنة 1975 بشأن ديوان المحاسبة.
4. مجلس قيادة الثورة (1973) القانون رقم (116) لسنة 1973 م بشأن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة.

ثالثاً: المراجع الأجنبية:

1. Almutairi, A. R. (2006) 'The Economic Consequences of Auditor Industry Specialization'. Doctoral Dissertation, Florida Atlantic University.
2. Arens, Alvin A and James K. Loebbecke (2000) Auditing An Integrated Approach. 8th Edition. New Jersey: Prentice Hall International, Inc.
3. Al-Jawahry, Bushra Abdul Wahhab and Abbas, Ali Adnan. (2020). Professional Specialization of Auditing Offices and Companies and Its Effect in The Quality of Accounting Earnings. Academy of Accounting and Financial Studies Journal, 24(2), 1-11 [Online]. Available at:

https://sdbindex.com/Documents/index/00000151/00000-78674

(Accessed: 10 April 2022)
4. Chen, Yao-Tsung. (2001) 'Industry specialization and audit fees: The effect of industry type and market definition'. Doctoral Dissertations, Syracuse University [Online]. Available at:

https://surface.syr.edu/busad_etd/40

(Accessed: 4 March 2022)
5. Gramling, A., & Stone, D. (2001) 'Audit firm industry expertise: A review and synthesis of the archival literature'. Journal of Accounting Literature, 20, 1-29 [Online]. Available at:

https://www.researchgate.net/publication/288883769_Audit_firm_industry_expertise_A_review_and_synthesis_of_the_archival_literature

(Accessed: 27 April 2022)
6. Gray, I., & Manson, S. (2005) The Audit Process: Principles, Practice and Cases. 3rd Edition. Pennsylvania State University: Thomson Learning.
7. Libby, R. (1985) 'Availability and the Generation of Hypotheses in Analytical Review'. Journal of Accounting Research, 23(2), 648-667 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.2307/2490831

(Accessed: 28 May 2022)
8. Mayhew, B. W., & Wilkins, M. S. (2003) 'Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public'. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, 22(2), 33-52 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.2308/aud.2003.22.2.33

(Accessed: 3 April 2022)
9. Owhoso, V. E., Messier, W. F., & Lynch, J. G. (2002) 'Error Detection by Industry-Specialized Teams during Sequential Audit Review'. Journal of Accounting Research, 40(3), 883-900 [Online]. Available at:

http://www.jstor.org/stable/3542277

(Accessed: 22 April 2022)
10. Sarwoko, I., & Agoes, S. (2014) 'An Empirical Analysis of Auditor's Industry Specialization, Auditor's Independence and Audit Procedures on Audit Quality: Evidence from Indonesia'. Procedia - Social and Behavioral Sciences, 164, 271-281 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.1016/j.sbspro.2014.11.077

(Accessed: 8 June 2022)
11. Solomon, I., Shields, M. D., & Whittington, O. R. (1999) 'What Do Industry-Specialist Auditors Know?' Journal of Accounting Research, 37(1), 191-208 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.2307/2491403

(Accessed: 20 April 2022)
12. Stanley, J. D., & Todd DeZoort, F. (2007) 'Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects'. Journal of Accounting and Public Policy, 26(2), 131-159 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2007.02.003

(Accessed: 5 July 2022)
13. Taylor, M. (2000). The Effects of Industry Specialization on Auditors' Inherent Risk Assessments and Confidence Judgements. Contemporary Accounting Research, 17(4), 693-712 [Online]. Available at:

https://doi.org/10.1506/3LDH-AV52-0F4W-H4BB

(Accessed: 10 April 2022)

©2023 جامعة بنغازي. جميع الحقوق محفوظة. الرقم الدولي/ الإلكتروني: 2790-1637، الورقي: 2790-1629. رقم الإيداع القانوني: 2018/154 دار الكتب الوطنية