

Effect of industry specialization of the Iraqi audit firms on audit quality

تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق

م. د. بشرى فاضل الطائي / كلية الإدارة والاقتصاد / جامعة بغداد

الباحث / حسين فخري سلمان

24
19

OPEN ACCESS

P - ISSN 2518 - 5764
E - ISSN 2227 - 703X

Received:16/12/2018

Accepted:2/1/2019

المستخلص:

يهدف البحث الى قياس تأثير التخصص المهني لمدققي الحسابات في جودة التدقيق في شركات التدقيق العراقية، فضلا عن قياس التخصص المهني في شركات التدقيق العراقية من خلال قياس الحصص السوقية لشركات التدقيق العراقية التي تقوم بتدقيق الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية وللمدة 2010 ولغاية 2016، واستقصاء آراء (35) مدقق في شركات التدقيق حول تأثير التخصص المهني في عوامل جودة التدقيق، وتم بيان تأثير المتغيرات من خلال استخدام استمارة الاستقصاء الموزعة على مدققي شركات التدقيق العراقية وتم قياس التخصص المهني لشركات التدقيق من خلال احتساب الحصص السوقية باستخدام المعلومات الواردة في القوائم المالية التي ينشرها سوق العراق للأوراق المالية وللمدة من 2010 ولغاية 2016 وباستخدام معامل الارتباط لتحليل نتائج الاستقصاء، وبعد اختبار فرضية البحث تم التوصل إلى مجموعة من الاستنتاجات، تمثلت اهمها بامتلاك المدققين في شركات التدقيق العراقية التخصص المهني، فضلا عن وجود تأثير لتخصص المهني للمدقق في جودة التدقيق في شركات التدقيق العراقية، اي ان التخصص المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية التدقيق من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال او الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة التدقيق، ويوصي الباحثان بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق بالتأكيد على أهمية التخصص المهني وضرورة ممارسة مدققي الحسابات للتخصص المهني اثناء تنفيذ عملية التدقيق والتي تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.

المصطلحات الرئيسية للبحث/ التخصص المهني، جودة التدقيق، عوامل جودة التدقيق.



Journal of Economics and
Administrative Sciences
2019; Vol. 25, No.112
Pages:529- 550

*بحث مستل من رسالة ماجستير

المقدمة:

يعد التخصص المهني من الجوانب المهمة التي تساعد على إمكانية استمرار مهنة التدقيق وذلك من خلال تعزيز قدرة المدققين التنافسية وعلى استمرار قيامهم بعمليات التدقيق رغم التغيرات التي تحصل في بيئة الاعمال، وعلى الرغم من انه من اهم الوسائل التي تستعين بها شركات التدقيق لضمان استمراريتها في ممارسة مهنة التدقيق، الا ان الهيئات المهنية في العراق لم تولي الاهتمام الكافي بالتخصص المهني وتشجيع شركات ومكاتب التدقيق بتبنيه لزيادة قدراتها التنافسية ولتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية مما يؤدي الى تعزيز قدرة المدقق على اكتشاف اساليب الاحتيال والتي تؤدي الى زيادة جودة التدقيق وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالية بمهنة التدقيق من جديد بعد تعرضها لازمات عديدة ادت الى فقدان المجتمع المالي الثقة بمهنة التدقيق.

ولتحقيق الهدف اعلاه تم تقسيم البحث إلى المحاور الآتية:

المحور الأول: منهجية البحث ودراسات سابقة

المحور الثاني: التخصص المهني لشركات التدقيق

المحور الثالث: جودة التدقيق ومدى تأثيرها بالتخصص المهني لشركات التدقيق

المحور الرابع: قياس العلاقة بين التخصص المهني في جودة التدقيق لشركات التدقيق العراقية

المحور الخامس: الاستنتاجات والتوصيات

المحور الأول / منهجية البحث ودراسات سابقة

أولاً: مشكلة البحث: وتتمثل في التساؤلات الآتية:

- 1- هل تنتهج شركات التدقيق العراقية التخصص المهني عند تنفيذ عملية التدقيق؟
- 2- ما هو تأثير التخصص المهني الذي تمارسه شركات التدقيق العراقية في جودة عملية التدقيق؟

ثانياً: أهداف البحث: يهدف البحث إلى تحقيق الآتي:

- أ- بيان مفهوم التخصص المهني وخصائصه ومفهوم جودة التدقيق والعوامل المؤثرة فيها.
- ب- قياس التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية.
- ت- قياس تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق.

ثالثاً: فرضية البحث: يستند البحث إلى الفرضية الآتية:

" هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية وجودة التدقيق "

رابعاً: أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في كونه يناقش احد المواضيع المتعلقة باستمرارية مهنة التدقيق، إذ ان التخصص المهني للمدقق لاقى اهتماماً واسعاً لدى دول العالم والباحثين والمنظمات المهنية لتدعيم قدرات المدققين في اكتشاف المدققين للأخطاء الجوهرية والتقارير عنها مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني للمدققي الحسابات، فضلاً عن اهميته في قياس تأثير التخصص المهني في جودة التدقيق في شركات التدقيق العراقية، إذ ان ممارسة التخصص المهني من قبل المدققين ينعكس بشكل كبير على قدرتهم في اكتشاف الاخطاء والتلاعبات مما يعزز من جودة التدقيق.

خامساً: دراسات سابقة

- 1- دراسة (الحداد، 2008) بعنوان " تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الاداء المهني في خدمات المراجعة " رسالة ماجستير
- هدفت الدراسة الى بيان تأثير استراتيجية التخصص المهني للمدقق الخارجي في جودة الاداء المهني في خدمات التدقيق، وقد قام الباحث بتصميم استمارة استبيان وزعت على مكاتب التدقيق في قطاع غزة، وقد توصلت الدراسة الى ان المدققين المتخصصين مهنيا يكون لديهم هياكل معرفية جيدة في المهنة وقدرة أكبر على اكتشاف الغش والتحرiftات الجوهرية في القوائم المالية مما ينعكس في جودة الاداء المهني للتدقيق، وقد اوصت الدراسة بضرورة التنسيق بين مكاتب التدقيق وبين الجمعيات والمنظمات المهنية لوضع وتنفيذ برامج تدريبية لأعضائها للتعرف على اليات تطبيق استراتيجية التخصص المهني في مجال التخصصات المختلفة.
- 2- دراسة (Sarwoko & Agoes,2014) بعنوان:

" An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia"

" تحليل تجريبي للتخصص المهني للمدقق، استقلالية المدقق وإجراءات التدقيق في جودة التدقيق: أدلة من إندونيسيا" بحث منشور.

هدفت الدراسة إلى بيان تأثير التخصص المهني للمدقق واستقلاليته وإجراءات التدقيق في جودة التدقيق، وقد استخدم الباحثان أسلوب النماذج الإحصائية وتطبيقها على (50) شركة تدقيق، وقد توصلت الدراسة الى ان للتخصص المهني تأثير كبير في اكتشاف الاحتيال مما يتوجب على المدقق فهم عميق بالمبادئ المحاسبية، وخبرة بمخاطر الأعمال ومخاطر الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتي تمكنه من اختيار وتنفيذ إجراءات التدقيق بفاعلية للكشف عن الاحتيال وتمتعا بالاستقلالية مما يعزز جودة التدقيق.

سادساً: موقع البحث الحالي من الدراسات السابقة

حاول الباحثان الربط بين موضوعين هما التخصص المهني للمدقق وجودة التدقيق ودراسة العلاقة بينهما من خلال قياس تأثير التخصص المهني للمدقق وجودة التدقيق في البيئة العراقية.

المحور الثاني/ التخصص المهني لشركات التدقيق

أولاً: مفهوم التخصص المهني

تختلف وجهات النظر بشأن مفهوم التخصص المهني لشركات التدقيق او للمدقق الخارجي، وهذا الاختلاف ينبع اساسا من عدم وجود مفهوم واحد لمعنى التخصص المهني، وقد تم تمييز الاتجاهات الاتية في ذلك:

1- المفهوم الذي تتبناه المنظمات المهنية ذات الصلة بالتخصص المهني لشركات التدقيق

اهتمت العديد من الدراسات على مستوى المنظمات المهنية بالارتقاء بمستوى مهنة التدقيق، لذا فقد زاد الاهتمام بموضوع التخصص المهني لشركة التدقيق وكيف يساعد الالتزام به على تحسين جودة التدقيق من خلال رفع كفاءة الاداء المهني لشركات التدقيق، فقد عد معهد المحاسبين الامريكي (AICPA) التخصص المهني لشركة التدقيق احد القضايا الخمس التي تؤثر في مهنة التدقيق للقرن الحادي والعشرين، وهي الوعي العام للدور الذي تمارسه شركات التدقيق، وقدرتها على التكيف مع متطلبات السوق، والقيمة المضافة التي تقدمها شركات التدقيق للزبائن، واهتمام شركات التدقيق على المستوى العالمي، فضلا عن اهمية التخصص في التدقيق والذي يمثل الاساس لبقاء واستمرارية شركات التدقيق(ابو عيسى، 2011: 48).

وقد شدد المنظمون على اهمية تمكن شركة التدقيق من فهم التخصص المهني للوحدة الاقتصادية المكلف بتدقيقها قبل البدء بأعمال التدقيق، فقد نص المعيار الدولي للتدقيق (310) " تفهم طبيعة اعمال منشأة الزبون " بضرورة توفر المعرفة الكافية للمدقق حول طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية والتخصص المهني التي تعمل فيه لكي يتمكن من تحديد وتقييم المخاطر والقيام بتحديد طبيعة ونطاق عمليات التدقيق (توفيق،2015:241).

كما نص المعيار الدولي للتدقيق (315) " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية " على فهم المدقق للوحدة الاقتصادية وبيئتها وتقييم المخاطر والأخطاء الجوهرية وإيجاد وفهم طبيعة التخصص المهني للوحدة الاقتصادية قبل التخطيط لاستراتيجيات عمليات التدقيق التي تقوم بها شركة التدقيق (Kharuddin, 2015: 57).

لم يكن هذا الاهتمام في مجال التخصص في التدقيق من جانب شركات التدقيق فقط، فقد اثبتت نتائج تطبيق قانون Sarbans-Oxley Act في الولايات المتحدة الامريكية عام 2002، ان التخصص في التدقيق يوفر حماية أفضل للمصالح العام من خلال المستوى العالي من المعرفة المطور من قبل المدققين المتخصصين لكل قطاع من القطاعات (ابو عيسى، 2011: 48-49).

2- المفهوم الذي تتبناه الدراسات الاكاديمية

أ- المفهوم الذي تتبناه الدراسات على اساس الحصة السوقية لشركات التدقيق يعد تعريف التخصص على اساس الحصة السوقية المنهج الاكثر شيوعاً، إذ ان شركات التدقيق التي لديها حصة كبيرة في نشاط محدد تعد متخصصة فيه (الديسبي والغندور، 2011: 313)، وان شركات التدقيق التي تستثمر مواردها في تطوير وزيادة تخصصها في صناعة الزبون يكون لديها حصة مهمة في سوق تلك الصناعة (الزواوي والشاوش، 2015: 138). كما أن شركات التدقيق التي لديها أكبر حصص سوقية في صناعة الزبون تعكس الجهود التي يبذلها المدققون المتخصصين مهنيًا عند تدقيقهم للوحدات الاقتصادية (Mayhew & Wilkins, 2003:35).

ب- الاتجاه الذي تتبناه الدراسات للتفرقة بين التخصص المهني والخبرة والمعرفة اختلفت الآراء وتعددت المفاهيم التي تناولت مفهوم التخصص المهني، و اشارت الى ان هناك ارتباط وثيق بين كل من الخبرة المهنية المتخصصة والمعرفة المتخصصة ومفهوم التخصص، وكالاتي (الكعبي، 2015: 54):

• الخبرة العامة أو سنوات الممارسة، وهي طول المدة التي يقضيها شخص معين في وظيفة متخصصة أو في أداء مهمة محددة.

• المعرفة وهي المقدرة على الأداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة، اعتماداً على الخبرة المتراكمة في مجال معين والإجراءات المحددة لأداء تلك المهام.

• الخبرة المتخصصة وهي امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين، أو المعرفة التي يكتسبها المدقق نتيجة للتخصص في تدقيق زبائن صناعة معينة أو أداء مهام محددة.

ت- المفهوم الذي تتبناه الدراسات للتفرقة بين تخصص المدقق وتخصص فريق التدقيق

يعرف التخصص بأنه عملية تنظيم وتصنيف المدققين في مكاتب التدقيق الى فرق، بحيث يكون العامل المشترك للفريق الواحد هو خدمة قطاع محدد شرط ان يمتلك الفريق من خلال ذلك الخبرة الكافية في خدمة هذا القطاع، وبالتالي ستكون خدمة التدقيق المودة لأفراد القطاع الواحد الحالية والمستقبلية من قبل هذا الفريق أفضل (توفيق، 2015: 239). وتستخدم جميع شركات التدقيق العالمية استراتيجية إنشاء فرق تدقيق متخصصة (Carson, 2009: 356)، ويعرف المدققين المتخصصين مهنيًا على انهم المدققين الذين اكتسبوا تدريباً كبيراً وتجربة مركزية في مهنة معينة (Sun & Liu, 2011: 4) ولديهم خبرة طويلة وفهم عميق لكيفية تطبيق الإرشادات المحاسبية العامة وفهم التحديات والفروق المتعلقة بالتخصص المهني للوحدات الاقتصادية التي يقومون بتدقيقها (Sarwoko & Agoes, 2014: 272).

ث- المفهوم الذي تتبناه الدراسات كاستراتيجية تمايز

ان التخصص المهني يعد كاستراتيجية تمايز تهدف إلى تزويد شركات التدقيق بميزة تنافسية على شركات التدقيق غير المتخصصة (Hegazy & El-Deeb, 4)، وان استخدام استراتيجية التمايز في التخصص المهني تؤدي الى خدمة مجموعة كبيرة نسبياً من الوحدات الاقتصادية التي تمتلك نفس الخصائص الأساسية في تخصص معين (Mayhew & Wilkins, 2003: 35) لكي يتمكنوا من فهم مفصل وشامل للوحدات الاقتصادية التي تستعين بخدماتهم وخصائصها وظروف السوق، وهذا الامر سيؤدي إلى تعزيز قدرة المدقق على كشف الاحتيال والأخطاء (Hegazy & El-Deeb, 4).

ومما سبق يستنتج الباحثان من تناولهما للمفاهيم ذات العلاقة بالتخصص المهني الى ان شركات التدقيق المتخصصة تمتلك قدرة أفضل على التدقيق واكتشاف الأخطاء والاحتيال مقارنة بنظيرتها غير المتخصصة، بما لديها من خبرة ومعرفة وقدرة على التعامل مع المواقف بكفاءة وفاعلية، ويتوقف التخصص المهني على كل من طول الفترة التي تقضيها شركات التدقيق في اداء مهمة محددة (الخبرة العامة)، والخبرة المتخصصة بالقطاع الذي تخصص فيه شركة التدقيق.

ثانيا: اهمية التخصص المهني لشركات التدقيق

يعد التخصص المهني لشركات التدقيق أحد الاستراتيجيات الحديثة المتبعة من قبل شركات التدقيق بهدف تحسين مستوى الاداء المهني، وتحقيق الميزة التنافسية التي تؤدي الى استمرارية هذه الشركات في السوق، مع ازدياد ارباحها، إذ يحقق التخصص المهني العديد من المزايا لكافة الفئات المعنية بمهنة التدقيق، ولعل اهمها زيادة مستوى جودة الاداء المهني الذي ينعكس تأثيره في التقارير المالية، ويمكن تلخيص اهمية التخصص المهني بالآتي:

1- اهمية التخصص المهني لمهنة التدقيق

تتمثل اهمية التخصص المهني لشركات التدقيق في انه احد الاتجاهات الحديثة في تطوير مهنة التدقيق، واحد ابرز مداخل الاستمرارية في سوق التدقيق (بابكر واخرون، 2016: 254)، إذ اثرت الاتجاهات الحديثة في بيئة الاعمال، وفي ممارسات العمل الميداني للتدقيق الخارجي، عن نشأة العديد من التحديات المتزايدة لمهنة التدقيق، مما دعا المنظمات المهنية الى البحث عن اساليب حديثة تساعد على تطوير الاداء المهني، ومن احد محاور التطوير المهني الاتجاه نحو استراتيجية التخصص المهني بهدف تحقيق المزيد من دقة تقدير المخاطر الحتمية لعمليات التدقيق بما يعمل على الارتقاء بمستوى الاداء المهني لشركات التدقيق (شلا، 2015: 32).

2- اهمية التخصص المهني لشركات التدقيق

تسعى شركات التدقيق الى التخصص المهني، وذلك لما له من اهمية والتي تتمثل في الآتي:

أ- تستطيع شركات التدقيق المتخصصة تكوين خبرات خاصة بالقطاع الذي تخصص فيه، وبالتالي تستطيع تكوين هيكل معرفة لها، ومن ثم تقديم خدمات ذات مستوى اعلى من الجودة، والذي يؤدي بدوره زيادة كفاءة وفاعلية التدقيق، فالشركات التي لديها فهم أعمق في قطاع معين سيكون لديها القدرة على التعامل بجدية مع المشاكل الجوهرية والاصدارات التي توجد في القطاع (توفيق، 2015: 32).

ب- يساعد التخصص المهني لشركات التدقيق على زيادة حصتها السوقية في سوق التدقيق، وما يرتبط بذلك من احتمال ارتفاع الاتعاب التي تتقاضاها، كما يساعد في التعرف على تقييم الاستراتيجيات التسويقية وقرارات التسعير للزبائن في القطاعات المختلفة (عوض، 2006: 196).

ت- يقدم المدقق المتخصص مهنيًا خدمات تدقيق ذات جودة عالية (Mayhew & Wilkins, 2003: 35-36)، إذ يعزز التخصص المهني من سمعة شركات التدقيق نتيجة تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق خدمات التدقيق، إذ يتيح التخصص المهني فرصة تقديم خدمات على مستوى عالي من التأكيد مما يرفع كفاءة اعمال التدقيق، وتلبية احتياجات الزبائن طالبي خدمات التدقيق بصورة متميزة (شلا، 2015: 33)، وان التخصص المهني لشركات التدقيق في قطاعات معينة في ظل التنافس في تقديم الخدمات يحقق عدة مزايا مثل مواجهة المنافسة الشديدة، والحصول على اكبر حصة من الزبائن في السوق المتاحة، ورفع مستوى الاداء لعملية التدقيق (عبد العزيز، 2016: 46).

ث- يؤدي التخصص المهني الى معرفة شركات التدقيق بقطاع الزبون ويؤدي هذا الى زيادة معرفة مخاطر القطاع وبالتالي تخفيضها الى أدنى حد ممكن (موسى وفتوح، 2016: 112)، فالتخصص المهني يزيد ثقة شركات التدقيق في قدرتهم على استيعاب الأدلة في تقييم المخاطر (Grenier, 2010: 14).

ج- يساعد التخصص المهني لشركات التدقيق لأجراء خطة التدقيق بشكل أكثر فاعلية (Huang & etal, 2015: 399).

ح- تخفيض الاستعانة بالخبراء من قبل شركات التدقيق، إذا توفرت لديها المعرفة المتخصصة في نشاط الزبون، وأنها لا تحتاج اثناء اداء مهمة التدقيق الى ان تحصل على ادلة اثبات من منشأة الزبون او تقارير من خبير (حمودة،2014: 75).

خ- يسهم التخصص المهني في تدعيم استقلالية شركات التدقيق وقدراتها المهنية في مواجهة اكتشاف والحيلولة دون وقوع حالات الغش او الاحتيال المالي (البيب،2005: 27)، فيكون لهم قدرة أكبر على تحديد وكشف الأخطاء وسهولة الامتثال لمعايير التدقيق (Bratten, etal, 2017:5).

3- أهمية التخصص المهني لزيائن التدقيق واصحاب المصالح

أ- يساعد التخصص المهني لشركات التدقيق على زيادة رضا الزبون، إذ تستطيع الشركات المتخصصة تقديم مقترحات هامة للزبون بناءً على المعرفة المتخصصة بالنشاط، مثل تلك المتعلقة بقدرة منشأة الزبون على الاستمرار ومستويات نمو المنشأة (Cahan, etal,2011:192).

ب- لدى المدققين المتخصصين مهنيًا حافز أكبر الإبلاغ عن الحريفات في القوائم المالية لحماية حصتهم السوقية، فزيادة جودة التدقيق تؤثر على نوعية الإفصاح الذي يؤدي الى تعزيز مصداقية القوائم المالية (Dunn&Mayhew,2004: 38)، وبالتالي تقوية سوق الأوراق المالية وذلك من خلال الارتقاء بمستوى الثقة في عدالة القوائم المالية المنشورة (Balsam& Krishnan,2003:25).

ت- يساعد التخصص المهني لشركات التدقيق على زيادة جودة الإفصاح المحاسبي للقوائم المالية، إذ يرتبط بجودة الإفصاح المحاسبي بعلاقة طردية قوية ومن ثم يساعد في تحسين مصداقية معلومات القوائم المالية المنشورة وزيادة درجة الشفافية بها، الامر الذي يؤدي الى زيادة المنافع المتوقعة من اتباع التخصص المهني الى درجة أكبر من تدعيم القدرات المهنية للمدققين بل تتعدى ذلك الى حد حماية الاقتصاد والاستثمار القومي (البيب،2005: 114).

ث- يسهم التخصص المهني لشركات التدقيق في التغلب على فجوة الاداء الناتجة عن الفرق بين ما يتوقع المجتمع انجازها من شركات التدقيق وبين الاداء الفعلي، نظرا لدور التخصص في تحسين القدرات المهنية لشركات التدقيق سواء من حيث دقة تقدير المخاطر وجودة عملية التدقيق، او من حيث اكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي واساليب ادارة صافي الدخل المحاسبي (البيب،2005: 117).

ثالثا: مقاييس التخصص المهني لشركات التدقيق

هناك ثلاثة مقاييس للتخصص في شركة التدقيق هي:

1- مقياس الحصة السوقية: تعرف شركة التدقيق المتخصصة مهنيًا والتي تتميز عن منافسيها وفق الحصة السوقية في تخصص مهني معين بأنها الشركة التي لها أكبر حصة في السوق، من حيث أنشطتها الاقتصادية والاستراتيجية والتشغيلية الهامة ولديها أكبر قاعدة للمعرفة داخل ذلك التخصص المهني (Hegazy & El-Deeb,5)، وان الحصة السوقية الكبيرة تعكس الاستثمارات الكبيرة من قبل شركات التدقيق في تطوير التخصص المهني وتحسين جودة التدقيق (Neal & Riley,2004:170)، ويمكن قياس الحصة السوقية من خلال مقياسين وهما الأتعاب والزيائن:

أ- قياس الحصة السوقية على أساس الأتعاب

ويفترض هذا المقياس ان شركة التدقيق تكون متخصصة بقطاع معين في حالة استحوادها على حصة أكبر من اجمالي خدمات التدقيق المؤداة للوحدات الاقتصادية في ذلك القطاع، ويمكن قياس الحصة السوقية على أساس الأتعاب في قطاع معين (توفيق،2015: 35)، إذ ان زيادة الحصة السوقية لشركة التدقيق في قطاع معين يدل على زيادة حصة شركة التدقيق من الأتعاب في ذلك القطاع وان المقياس كلاتي:

الأتعاب التي تحصل عليها شركة التدقيق في قطاع معين ÷ اجمالي الأتعاب التي تحصل عليها شركات التدقيق في نفس القطاع.

فقد تعددت الآراء حول النسبة التي تجعل شركة التدقيق متخصصة مهنيًا في قطاع معين، فقد اقترحت دراسة (النظيف) ان تكون نسبة اتعاب شركة التدقيق داخل القطاع 30% او أكثر من اجمالي اتعاب شركات التدقيق داخل ذلك القطاع (النظيف،2015:28).

ب- قياس الحصة السوقية على أساس عدد الزبائن وفقاً لهذا المقياس لتحديد الحصة السوقية على أساس نسبة عدد زبائن شركة التدقيق في قطاع معين الى اجمالي عدد الزبائن داخل نفس القطاع، وبحسب هذا المقياس كالآتي (Verleyen & De Beelde, 2011:280):

عدد الزبائن التي دققتها شركة التدقيق في قطاع معين ÷ اجمالي عدد الزبائن داخل نفس القطاع. وقد اختلفت الدراسات في النسبة المحددة لاعتبار شركة التدقيق متخصصة مهنيًا، وتعد شركة التدقيق متخصصة مهنيًا إذا حصلت على 30% على الأقل من الحصة السوقية من التخصص المهني المعين (Cenker & Nagy, 2008:284) بينما حددها بحث (Verleyen & De Beelde) 25% من الحصة السوقية (Verleyen & De Beelde, 2011:280)، في حين حددها 10% (DUNN & MAYHEW, 2004:42). وان شركة التدقيق تعد متخصصة إذا كانت تدقق أكبر عدد من المنشآت العاملة بالقطاع (الخشن، 2010: 27)، ويتفق الباحثان مع نسبة 10% التي حددها بحث (DUNN & MAYHEW).

2- مقياس حصة المحفظة

يعد هذا المقياس أحد الاستراتيجيات الهامة لقياس التخصص في شركة التدقيق، وتتمثل مقياس حصة المحفظة بتقسيم الزبائن والاعتاب التي تحصل عليها شركة التدقيق حسب القطاعات والأنشطة التي تقوم بتدقيقها، ومن ثم يمكن معرفة أكثر الأنشطة والمجالات أهمية في شركة التدقيق، ويمكن قياس حصة المحفظة من خلال المقاييس الآتية (توفيق، 2015: 41):

أ- حصة المحفظة على أساس الاعتاب يعتمد هذا المقياس على نسبة الاعتاب المحصلة بواسطة شركة التدقيق من زبائن قطاع معين الى اجمالي الاعتاب التي تحصل عليها شركة التدقيق من جميع زبائن القطاعات المختلفة، وتعد شركات التدقيق على أنها متخصصة في ذلك التخصص المهني وذلك من خلال أجور التدقيق التي تحصلها في تخصص مهني معين عند ممارساتها لعمليات التدقيق بالمقارنة مع تخصصاتها المهنية الأخرى. (Lowensohn & etal, 2007:708) وتحسب نسبة التخصص بموجب هذا المقياس كالآتي:

اعتاب شركة التدقيق من زبائن قطاع معين ÷ اجمالي اعتاب شركة التدقيق من جميع زبائن القطاعات وقد صنف بحث (Cadman & Stain) شركة التدقيق على أنها متخصصة مهنيًا إذا كانت اجمالي اعتاب التدقيق التي تحصل عليها من تدقيق نشاط معين تساوي او تزيد عن 20% من اعتاب التدقيق ككل (Cadman & Stain, 2007:13). ونظرا لعدم توفر المعلومات الخاصة بالاعتاب، فإن معظم الدراسات استخدمت مبيعات الزبائن او حجم اصولهم، وان شركة التدقيق يتم اعتبارها متخصصة في أكبر ثلاث قطاعات تحصل منهم على اعتاب بالنسبة لباقي القطاعات التي تدققها (الخشن، 2010: 27).

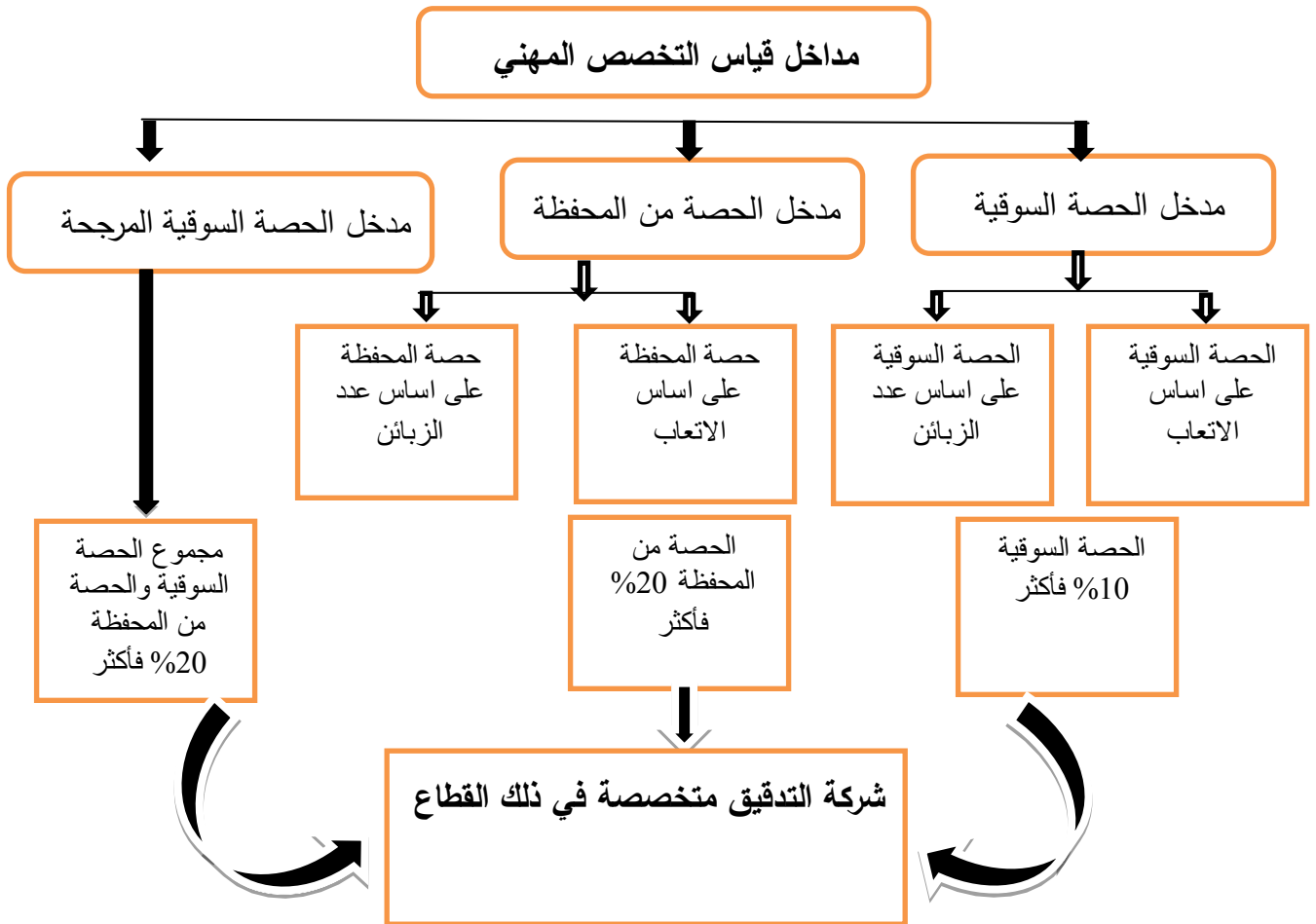
ب- حصة المحفظة على أساس عدد الزبائن يتمثل هذا المقياس في نسبة عدد زبائن شركة التدقيق في قطاع معين الى اجمالي عدد زبائن شركة التدقيق في القطاعات المختلفة، وهذا المقياس يقوم على افتراض ان حجم الوحدات الاقتصادية (مقاساً بأجور التدقيق) مقارنة بمجموع أجور التدقيق من جميع الوحدات الاقتصادية في تخصص مهني معين (Knechel et al, 2007:37) وتحسب نسبة التخصص بموجب هذا المقياس كالآتي:

عدد زبائن شركة التدقيق في قطاع معين ÷ اجمالي عدد زبائن شركة التدقيق في اجمالي القطاعات وكلما زادت هذه النسبة فأنها تعني ان شركة التدقيق متخصصة في هذا القطاع وذلك لانتماء عدد كبير من زبائنهم لهذا القطاع (توفيق، 2015: 42).

ج- مقياس الحصة السوقية المرجحة يسمح هذا المقياس لشركة التدقيق بالتخصص في القطاعات قليلة المنافسة التي لا تحظى بفرص التخصص وفقاً لمدخل المحفظة، على شرط ان تكون الحصة السوقية لهذه الشركات من هذه القطاعات مرتفعة، وبالعكس يسمح هذا المقياس لشركات التدقيق التخصص في القطاعات ذات الاعداد الكبيرة والتي لا تحظى بفرص للتخصص نتيجة احتكار أكبر شركات التدقيق لهذه القطاعات على شرط ان تحتل هذه القطاعات جزء كبير من محفظة هذه الشركات، ويمكن قياس التخصص لدى شركة التدقيق في أحد القطاعات بالشكل الآتي (ابو عيسى، 2011: 54):

الحصة السوقية المرجحة = الحصة السوقية × الحصة في المحفظة.
 ومما سبق يتبين ان افضل طريقة لقياس التخصص المهني لشركات التدقيق هي طريقة قياس الحصة السوقية على اساس عدد الزبائن الذين قامت بمراجعتهم داخل قطاع معين الى اجمالي عدد زبائن ذلك القطاع، بسبب ان الحصة السوقية الكبيرة تعكس الاستثمارات الكبيرة من قبل شركات التدقيق في تطوير التخصص المهني وتحسين جودة التدقيق وتعد الأكثر ملائمة للبيئة العراقية، ويبين الشكل (1) مقاييس التخصص المهني لشركة التدقيق

شكل (1) مقاييس التخصص المهني لشركة التدقيق



الشكل من اعداد الباحثين

المحور الثالث/ جودة التدقيق ومدى تأثرها بالتخصص المهني لشركات التدقيق

حظي مفهوم جودة التدقيق باهتمام الباحثين والمنظمات المهنية الا انه لم يتم الاتفاق على مفهوم محدد لها، فقد تم تعريف جودة التدقيق من قبل (De Angelo) بأنها اكتشاف المدقق للأخطاء الجوهرية في القوائم المالية للوحدة الاقتصادية والابلاغ عنها في تقريره (عبد العزيز، 2016:46)، وقد عرف (Palmrose) جودة التدقيق بأنها درجة الثقة التي يقدمها المدقق الخارجي لمستخدمي القوائم المالية (عودة، 2011: 13).

وعرف معهد المحاسبين القانونيين الامريكى (AICPA) جودة التدقيق بأنها الاجراءات التي تقدم لمكتب التدقيق قناعة تامة بأن مدققي المكتب ملتزمين بمعايير المهنة ومعايير الجودة الخاصة بمكتب التدقيق (الكعبي، 2015: 28)، وتعكس جودة التدقيق كفاءة عملية التدقيق وقدرتها في الحصول على ادلة تدعم رأي مدقق، والقدرة على اجبار ادارة الوحدة الاقتصادية على تطبيق المبادئ المحاسبية، والحد من الغش والتلاعب في قيود المحاسبية (الاهدل، 2008:4).

بشكل عام الى ان جودة التدقيق ترتبط ايجابيا بتخصص المدقق في القطاع المهني، فيعد التخصص المهني للمدقق عامل تميز للاعتراف بجودة التدقيق من قبل الزبائن، وان هناك مكاسب اضافية في عمليات التدقيق نتيجة تخصص المدقق، ومن ثم ارتفاع جودة التدقيق عندما يتم الارتباط مع مدقق متخصص (عوض، 2006: 191).

وهناك العديد من العوامل التي تؤثر في جودة التدقيق، ويمكن تلخيص تأثير التخصص المهني في جودة التدقيق من خلال الربط بينه وبين تلك العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، وكالاتي:

اولاً: التخصص المهني وحجم شركة التدقيق

يعد حجم شركة التدقيق احد العوامل المؤثرة في جودة التدقيق، إذ ان شركات التدقيق الكبيرة تتمتع بجودة تدقيق عالية، لانها استثمرت في تكنولوجيا التدقيق وتدريب الموظفين، وبالتالي فهي أكثر كفاءة من مكاتب التدقيق الصغيرة (Ali & Aulia, 2015:3)، وقد توصلت دراسة (De Angelo) الى ان شركات التدقيق الكبيرة تمتلك امكانيات تقنية كبيرة ولها القدرة على جذب الكفاءات ذات الخبرة بدرجة اكبر من مكاتب التدقيق الصغيرة عن طريق امتلاكها التقنيات وبالتالي زيادة احتمال اكتشاف الأخطاء والاحتيال مما يعكس ايجابيا في جودة عمليات التدقيق المنجزة بواسطة شركات التدقيق الكبرى (Hussein & Hanefah, 2013:85).

كما توصلت دراسة (Choi, et al) الى وجود علاقة موجبة بين حجم شركة التدقيق وجودة الاداء المهني لها، فكلما زاد حجم شركة التدقيق كلما ارتفعت جودة الاداء المهني، اذ تم قياس حجم شركة التدقيق بالاعتماد على عدد زبائنها (Choi, et al, 2010:94)، وتستخدم حجم الحصة السوقية لشركة التدقيق كأحد مقاييس حجم شركة التدقيق للاستدلال على جودة التدقيق (Ferguson, et al, 2006:99)، وان شركة التدقيق التي لديها أكبر حصة سوقية في تخصص مهني معين شركة متخصصة في هذه المهنة (Meyer, 2009:14). ونظرا لان استراتيجية التخصص المهني تعتمد في نجاحها على حجم شركة التدقيق وارتكازها على توفر كم من المدققين ذوي التخصصات المتنوعة، فقد قامت العديد من مكاتب وشركات التدقيق خلال المدة الأخيرة بالاندماج فيما بينها بهدف توفر القدرات البشرية القادرة على إنجاح استراتيجية التخصص المهني ومواجهة متغيرات العولمة الاقتصادية والاجتماعية والمهنية (حمودة، 2014:74).

ويستنتج الباحثان مما سبق بأن حجم شركة التدقيق يقاس بحجم الحصة السوقية على اساس عدد زبائنها، وان التخصص المهني لشركة التدقيق يساعد على زيادة الحصة السوقية لها، مما يؤدي الى زيادة حجمها وامكانياتها المادية والفنية فينتج عن ذلك جودة تدقيق عالية.

ثانياً: التخصص المهني والخبرة المهنية

ان المعرفة والخبرة من اهم العوامل التي تؤثر على أداء المدقق، فتعرف الخبرة على انها طول الوقت الذي يقضيه الشخص في القيام بأداء وظيفة معينة، بينما تعرف الخبرة المتخصصة على انها امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة في مجال محدد، اذ ان الشخص المتخصص يكون أكفا وأدق في مجال تخصصه ومن ثم تتمتع شركات التدقيق المتخصصة مهنيًا بالقيام بعمليات التدقيق بكفاءة أكثر وجهد أقل مقارنة مع المدققين غير المتخصصين (شلا، 2015:62). وتعرف الخبرة على انها اكتساب مهارة او حكمة فائقة من خلال المشاهدة او المشاركة في نشاط محدد بذاته (الاهدل، 2008:29).

وتعد خبرة فريق التدقيق أحد عوامل العمل الميداني المؤثرة في جودته، وان الخبرة المهنية لشركة التدقيق والخبرة المتخصصة لنشاط الوحدة الاقتصادية تعد من الخصائص المهمة لجودة التدقيق (الاهل،2008:30)، اذ يؤدي التخصص المهني للمدقق الى الارتقاء بمستوى المنافسة والخبرة المهنية وتأدية الخدمات بجودة عالية (ادم،2015:30). وان شركة التدقيق الاكثر معرفة وخبرة مهنية ستتمكن من حل المشاكل التي تواجهها في الواقع العملي، واصدار الاحكام المهنية المناسبة واتخاذ القرارات اللازمة بصورة اكثر دقة وموضوعية، ويتم اكتساب الخبرة من خلال سنوات الممارسة الفعلية لعملية التدقيق، ومعرفة شركة التدقيق بنشاط الزبون والتعلم والتدريب المهني المستمر (عبد الجواد،2013:6)، وتمثل الخبرة والمعرفة في نشاط الزبون الخاصية الرئيسية لجودة التدقيق (عوض،2006:192)، ويمكن تعريف خبرة المدقق المتخصص مهنيا على انها المقدرة على الاداء الكفاء للمهام المعقدة غير الهيكلية بطريقة متميزة اعتمادا على المعرفة المتراكمة في مجال معين (ادم،2015:71)، اذ ان الخبرة المتراكمة من تقديم الخدمات للعديد من الوحدات الاقتصادية في نفس التخصص المهني تمكن المدقق المتخصص مهنيا من تحديد التحريفات الجوهرية في القوائم المالية بشكل أكبر من المدقق غير المتخصص (أبو عيسى،2008:22). ويستنتج الباحثان من اعلاه ان التخصص المهني لشركة التدقيق يزيد من خبرتها في مجال النشاط، وينعكس تأثيره على أحد عوامل زيادة جودة التدقيق وهو الخبرة المهنية، وبالتالي تتمكن من تقديم مستوى تدقيق متميز.

ثالثاً: التخصص المهني وسمعة شركة التدقيق

تسعى شركات التدقيق الى تحقيق السمعة والشهرة داخل سوق خدمات التدقيق لكي تزيد من عدد زبائنها، وقد تم تعريف سمعة وشهرة شركة التدقيق بأنها احد الاصول غير ملموسة لشركة التدقيق والتي تتغير مع مرور الوقت ولكنها تتمتع باستقرار نسبي وهي تعكس الاستثمارات التراكمية لشركة التدقيق، وتتحقق من خلال جودة التدقيق العالية التي تقدمها الشركة وذلك لتوفر مجموعة من المكونات الاساسية التي تتميز بها شركة التدقيق، اذ ان سمعة شركة التدقيق تكتسب من خلال الخبرة المهنية والالتزام بأخلاقيات المهنة مما يعطي مؤشر لأصحاب المصلحة عن جودة التدقيق (توفيق،2015:76)، وأشارت دراسة (Ferguson,2006) الى ان شركات التدقيق وجدت ان تخصصها في نشاط معين يكسبها السمعة والشهرة في ذلك النشاط، مما يساعد على زيادة حصتها السوقية التي تتبع اهميتها من حيث انها يستدل منها على سمعة شركة التدقيق وخبرتها (Ferguson,2006:100).

ويستنتج الباحثان من اعلاه ان التخصص المهني يكسب شركة التدقيق السمعة الطيبة في مجال النشاط الذي تتخصص فيها، مما يزيد من حصتها السوقية في هذا النشاط، مما يجعلها تبذل أقصى جهدها لتقديم مستوى جودة تدقيق مرتفع للحفاظ على هذه السمعة.

رابعاً: التخصص المهني واستقلالية شركة التدقيق

تعد استقلالية شركة التدقيق الأساس الذي يتم الاعتماد عليه في قياس الجودة، وهو الأصل في كسب ثقة المستفيدين من خدمات التدقيق، إذ خضع مفهوم استقلالية شركة التدقيق وحيادها في الوحدة الاقتصادية التي تقوم بتدقيق حساباتها للكثير من الجدل والنقاش بين المهنيين والاكاديميين، وذلك نظراً لصعوبة وضع تعريف دقيق ومحدد لهذا المفهوم نتيجة لارتباطه بالحالة الذهنية لشركة التدقيق، وكذلك بالعلاقات المالية التي تربط شركة التدقيق بالوحدة محل التدقيق، وتعني الاستقلالية قيام شركة التدقيق بعملها في جميع مراحل التدقيق بأمانة واستقامة وموضوعية وبدون تحيز لجهة معينة وبدون الخضوع لأي تأثيرات يمكن ان تتعارض مع الموضوعية والنزاهة (الطائي والكعبي،2016:471)، وتعد استقلالية شركة التدقيق من المتطلبات التي تميز مهنة التدقيق عن غيرها من المهن، وقد توصلت العديد من الدراسات الى وجود علاقة ايجابية بين استقلالية شركة التدقيق وجودة التدقيق، إذ أن استقلالية شركة التدقيق تعد أحد الركائز الأساسية لتحقيق جودة التدقيق (الكعبي،2015:49).

ويعد التخصص المهني لشركات التدقيق احد اهم الاساليب التي تحقق النمو في خدمات التدقيق من خلال تحقيق ميزة تنافسية، الا انه اختلفت الآراء حول تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق على استقلاليتها، ففي حين ان البعض قد اتفق على ان التخصص المهني يؤثر سلباً على استقلالية شركة التدقيق واعتبروا ذلك من التخصص المهني وذلك نظراً لطول الفترة التي تقضيها شركة التدقيق في تدقيق نشاط واحد، والتي قد تصبح اسيرة للنشاط محل تخصصها مما يجعلها تخشى ان تفقد زبائنها فتفضل مصالحها الذاتية على حساب المصلحة العامة (McAllister & Cripe, 2009: 25)، اما البعض الاخر فيرى ان التخصص المهني يدعم استقلالية شركة التدقيق ويزيد من قدراتها المهنية، مما يكسبها قوة تفاوضية عالية نظراً لهيمنتها على حصة كبيرة من سوق التدقيق، ومن ثم تصبح شركة التدقيق في موقف اقوى وتسعى للحفاظ على سمعتها التي اكتسبتها، فتمسك باستقلاليتها وترفض الضغوط التي قد تتعرض لها (ليبب، 2005: 116).

ويتفق الباحثان مع الرأي الاول في ان التخصص المهني يدعم استقلالية شركة التدقيق، ولا يؤثر عليها سلباً بسبب طول الفترة التي تقضيها شركة التدقيق في تدقيق نشاط معين.

خامساً: التخصص المهني وتدوير شركة التدقيق

نال موضوع تدوير شركة التدقيق اهتماماً ملحوظاً من المنظمات المهنية والباحثين لما له من تأثير على استقلال وحياد شركات التدقيق وعلى الجوانب المختلفة لعمل الشركة (إسماعيل وقطب، 2008: 15)، وقد عرف مجلس الرقابة المحاسبية (PCAOB) تدوير شركة التدقيق على انه "انهاء قدرة شركة التدقيق على تحويل كل ارتباط بعميل معين إلى ارتباط طويل الاجل، وذلك من أجل تعزيز قدرة شركات التدقيق على أداء خدمات التدقيق باستقلالية" (Harris & Whisenant, 2012: 6)، اما (Daniels & Booker) فقد عرفا تدوير شركة التدقيق على انه " تحديد عدد السنوات المتتالية التي يمكن فيها لشركة تدقيق معينة ان تكون فيها مدققاً للشركة العامة، وتم مناقشة قواعد التدوير على انه اول وسيلة من اجل تحسين استقلالية المدققين وتحليل احتمالية الفشل في التدقيق" (Daniels & Booker, 2009: 2).

وقد اختلفت الآراء حول تأثير تدوير شركة التدقيق في جودة التدقيق، اذ يرى البعض ان التدوير يحسن من جودة التدقيق، فقد اشارت دراسة (Nagy, 2005) لاختبار مدى تأثير التدوير الإلزامي لشركة التدقيق في جودة التدقيق، على ان التدوير الإلزامي يؤدي إلى مجيء مدقق ذو شك مهني اكبر ومنظور جديد الامر الذي يؤدي إلى تعزيز مستوى جودة التدقيق، اذ ان التدوير الإلزامي لشركة التدقيق سوف يحد من تطور العلاقة بين الشركة والزبون التي تقلل دورها من استقلالية وموضوعية شركة التدقيق، كما ان التعاقد الطويل الاجل مع الشركة قد يؤدي الى ان تنظر الشركة للزبون على انه مصدر دائم للدخل الامر الذي يؤدي إلى انخفاض استقلالية شركة التدقيق بشكل كبير (Nagy, 2005: 52).

وعلى الرغم من الاهتمام الكبير الذي حظيت به فكرة التدوير الإلزامي من قبل العديد من الباحثين والمنظمين لمهنة التدقيق، إلا انه هناك وجهات نظر تتعارض مع فكرة التدوير الإلزامي وذلك بسبب خسارة شركة التدقيق للمعرفة بحسابات وعمليات الزبون، اذ ان طول فترة الارتباط بين الشركة والزبون يولد خبرة لدى شركة التدقيق بعمليات الزبون محل التدقيق مما تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق وانخفاض تكلفتها (الاهل، 2008: 87)، واشارت دراسة (Stanley and DeZoort y, 2007) الى ان الخبرة المهنية تتعلق بمدة تعاقد شركة التدقيق مع الوحدة الاقتصادية وذلك لأنها تستطيع ان تساعد على تعويض النقص في المعلومات الخاصة بزبون نشاط معين، ولاسيما في السنوات الاولى من ارتباط التدقيق، اذ ان مدة تولي شركة التدقيق قد ينتج عنها ضعف في فهم واستيعاب شركة التدقيق لطبيعة نشاط الزبون والمعلومات الخاصة بالنشاط، وان الخبرة المهنية والتخصص المهني بنشاط الزبون يستطيع ان يعوض هذا النقص (Stanley and DeZoort, 2007: 135).

ويتفق الباحثان مع الدراسة اعلاه في ان التخصص المهني يعوض شركة التدقيق بالمعلومات والمعرفة بطبيعة نشاط الزبون خاصة في السنوات الاولى لتعاقد الشركة، وهذا يدحض وجهة النظر التي تتعارض مع فكرة التدوير الإلزامي، ومن ثم زيادة جودة التدقيق.

المحور الرابع/ قياس العلاقة بين التخصص المهني في جودة التدقيق في الشركات

عينة البحث

أولاً: قياس التخصص المهني في شركات التدقيق العراقية

لتحقيق أحد أهداف البحث والذي يتمثل في قياس التخصص المهني في شركات التدقيق العراقية تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من شركات التدقيق التي تقوم بتدقيق الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وقد تم استخدام مدخل الحصة السوقية، والذي يعني بامتلاك شركة التدقيق حصة سوقية في تخصص مهني معين، وتعد الشركة متخصصة مهنيًا إذا امتلكت حصة سوقية بمقدار 10% أو أكثر استناداً إلى ما اتفق عليه الباحثان مما سبق، وفق الخطوات الآتية لقياس الحصة السوقية لشركات التدقيق:

1. تقسيم الوحدات الاقتصادية التي تقوم بتدقيقها شركات التدقيق إلى التخصصات التي تنتمي إليها.
2. احتساب إجمالي الوحدات الاقتصادية في كل تخصص مهني.
3. احتساب إجمالي الوحدات الاقتصادية التي قامت بتدقيقها شركة التدقيق.
4. احتساب نسبة الحصة السوقية لشركة التدقيق من خلال تطبيق المعادلة الآتية:
الحصة السوقية لشركة التدقيق في تخصص مهني معين = الوحدات الاقتصادية التي دققتها شركة التدقيق
إجمالي الوحدات الاقتصادية في التخصص المهني
5. وبعد تطبيق الخطوة السابقة تحسب الحصة السوقية لشركة التدقيق. فإذا كانت الحصة السوقية 10% أو أكثر فتعد شركة التدقيق متخصصة مهنيًا في تدقيق هذا التخصص المهني، وأما إذا كانت حصتها السوقية أقل من 10% فلا تعد متخصصة مهنيًا.

وفيما يلي الجداول الخاصة باحتساب الحصص السوقية لشركات التدقيق للفترة من 2010 ولغاية 2016

جدول (1) إجمالي الوحدات الاقتصادية والقطاعات التي تنتمي إليها للمدة من 2010 ولغاية 2016

| القطاع | المصارف | التأمين | الاستثمار | الخدمات | الفنادق | الزراعة | الصناعة | الاتصالات | التحويل المالي | الإجمالي الاقتصادي | السنة |
|---------|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------------|--------------------|-------|
| 2010 | 22 | 5 | 9 | 4 | 1 | 3 | 10 | - | - | 54 | |
| 2011 | 20 | 5 | 9 | 4 | 1 | 3 | 6 | - | - | 48 | |
| 2012 | 22 | 5 | 8 | 4 | 1 | 3 | 8 | 1 | - | 52 | |
| 2013 | 21 | 5 | 8 | 4 | 1 | 3 | 7 | 1 | - | 50 | |
| 2014 | 20 | 5 | 6 | 4 | 1 | 3 | 9 | 2 | 14 | 64 | |
| 2015 | 22 | 5 | 6 | 4 | 1 | 3 | 8 | 2 | 15 | 66 | |
| 2016 | 33 | 5 | 6 | 4 | 1 | 3 | 7 | 2 | 9 | 70 | |
| المجموع | 160 | 35 | 52 | 28 | 7 | 21 | 55 | 8 | 38 | 404 | |

وبين الجدول اعلاه عدد الوحدات الاقتصادية داخل كل قطاع ولكل سنة موضحة اعلاه في سوق العراق للأوراق المالية.

جدول (2) عدد الوحدات الاقتصادية التي دققها شركات التدقيق لكل قطاع للمدة من 2010 ولغاية 2016

| القطاع | المصارف | التأمين | الاستثمار | الخدمات | الفنادق | الزراعة | الصناعة | الاتصالات | التحويل المالي | الإجمالي الاقتصادي | السنة |
|---------|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------------|--------------------|-------|
| 2010 | 4 | 1 | 1 | 1 | 0 | 3 | 3 | - | - | 13 | |
| 2011 | 10 | 1 | 2 | 1 | 0 | 3 | 3 | - | - | 20 | |
| 2012 | 13 | 2 | 1 | 1 | 0 | 3 | 4 | 1 | - | 25 | |
| 2013 | 11 | 2 | 1 | 1 | 0 | 3 | 4 | 1 | - | 23 | |
| 2014 | 12 | 2 | 3 | 2 | 0 | 3 | 6 | 2 | 3 | 33 | |
| 2015 | 15 | 3 | 3 | 2 | 0 | 2 | 5 | 2 | 3 | 35 | |
| 2016 | 23 | 4 | 3 | 2 | 0 | 2 | 5 | 2 | 3 | 45 | |
| المجموع | 88 | 15 | 14 | 10 | 0 | 19 | 30 | 8 | 9 | 192 | |



تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق

ويبين الجدول أعلاه عدد الوحدات الاقتصادية التي قامت بتدقيقها شركات التدقيق لكل قطاع خلال الفترة من 2010 ولغاية 2016.

جدول (3) الحصص السوقية لشركات التدقيق لكل قطاع للمدة من 2010 ولغاية 2016

| القطاع | المصارف | التأمين | الاستثمار | الخدمات | الفنادق | الزراعة | الصناعة | الاتصالات | التحويل المالي | اجمالي الحصص السوقية لشركات التدقيق |
|--------|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------------|-------------------------------------|
| 2010 | %18 | %20 | %11 | %25 | %0 | %100 | %30 | - | - | %24 |
| 2011 | %50 | %20 | %22 | %25 | %0 | %100 | %50 | - | - | %41 |
| 2012 | %59 | %40 | %12 | %25 | %0 | %100 | %50 | %100 | - | %48 |
| 2013 | %52 | %40 | %12 | %25 | %0 | %100 | %57 | %100 | - | %46 |
| 2014 | %60 | %40 | %50 | %50 | %0 | %100 | %67 | %100 | %21 | %52 |
| 2015 | %68 | %60 | %50 | %50 | %0 | %67 | %62 | %100 | %20 | %53 |
| 2016 | %70 | %80 | %50 | %50 | %0 | %67 | %71 | %100 | %33 | %63 |

ويبين الجدول اعلاه الحصص السوقية لشركات التدقيق بشكل اجمالي لكل قطاع ولكل سنه موضحه اعلاه، وذلك بتقسيم نواتج جدول (2) على جدول (1) لبيان حصة شركات التدقيق السوقية من سوق التدقيق، اذ ان الحصص السوقية لشركات التدقيق اخذت بالتزايد والنمو على الرغم من زيادة عدد مكاتب المدققين، والامر يعود الى تخصص شركات التدقيق في أنشطة معينة، فضلا عن الكوادر البشرية وكم الخبرة والمعرفة المتراكمة والامكانيات التي تمتلكها شركات التدقيق بالمقارنة مع مكاتب التدقيق. وفيما يأتي توضيح لاحتساب الوحدات الاقتصادية التي قامت بتدقيقها شركات التدقيق لكل سنة ولكل قطاع مبين في الجدول (4) وكما يأتي:

جدول (4) المشاهدات شركات التدقيق حسب القطاعات للمدة 2010-2016

| الشركة | المصارف | التأمين | الاستثمار | الخدمات | الفنادق | الزراعة | الصناعة | الاتصالات | التحويل المالي | الاجمالي |
|-------------------------------|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------------|----------|
| عادل الحسون وشركاه | 35 | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 10 | 5 | 2 | 54 |
| عادل إسماعيل الشيبلي | 23 | 5 | 10 | 7 | 0 | 0 | 2 | 0 | 3 | 50 |
| مصطفى فواد عباس وشريكه | 4 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 |
| بدر شنون عجبل وشريكه | 5 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 5 |
| فرقد السلطان وشركاؤه | 25 | 6 | 0 | 0 | 0 | 10 | 9 | 3 | 0 | 53 |
| خليل إبراهيم عبد الله وشركاؤه | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| أياد رشيد مهدي القرشي | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| عز الدين نوري الخشاب | 2 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 |
| قيصر الرماح وشركاؤه | 0 | 0 | 3 | 3 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 |
| احمد مهدي الجبوري وشركاؤه | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 4 | 0 | 0 | 3 | 7 |
| سلام محمود علي إسماعيل | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 |
| مهند جاسم الصاف وشركاؤه | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 6 | 0 | 0 | 6 |
| اجمالي المشاهدات | 97 | 14 | 13 | 10 | 0 | 14 | 27 | 8 | 9 | 192 |

ويبين الجدول اعلاه عدد مشاهدات شركات التدقيق التي تقوم بتدقيق الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، وبعد ذلك تم جمع عمليات تدقيق كل شركة تدقيق لكل تخصص مهني للمدة 2010 ولغاية 2016، وبتقسيم الحصص التي دققها كل شركة من الجدول (4) على اجمالي الوحدات الاقتصادية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية في الجدول (1) نتوصل الى نتائج الجدول (5) والمتمثل بالحصص السوقية لشركات التدقيق ولكل قطاع وكما يأتي:



تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية في جودة التدقيق

جدول (5) الحصة السوقية لشركات التدقيق للمدة 2010-2016

| شركة التدقيق | المصارف | التأمين | الاستثمار | الخدمات | الفنادق | الزراعة | الصناعة | الاتصالات | التحويل المالي |
|--------------------------------|---------|---------|-----------|---------|---------|---------|---------|-----------|----------------|
| شركة عادل الحسون وشركاؤه | 21% | 5% | 0% | 0% | 0% | 0% | 18% | 62% | 5% |
| شركة عادل إسماعيل الشبيبي | 14% | 14% | 19% | 25% | 0% | 0% | 3% | 0% | 8% |
| شركة مصطفى فؤاد عباس وشريكه | 2% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة بدر شنون عجبل وشريكه | 3% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة فرقد السلطان وشركاؤه | 15% | 17% | 0% | 0% | 0% | 47% | 16% | 38% | 0% |
| شركة خليل إبراهيم وشركاؤه | 1% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة اباد رشيد الفريشي | 1% | 2% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة عز الدين نوري الخشاب | 1% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة فيصر الرماح وشركاؤه | 0% | 0% | 5% | 10% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% |
| شركة احمد مهدي الجبوري وشركاؤه | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 19% | 0% | 0% | 8% |
| شركة سلام محمود علي إسماعيل | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 2% |
| شركة مهند فاضل جاسم العساف | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 0% | 11% | 0% | 0% |

ويتبين من الجدول اعلاه الحصة السوقية لشركات التدقيق لأجمالي السنوات للمدة 2010-2016 ، ووفقا لمقياس الحصة السوقية، اذ تعد شركة التدقيق متخصصة مهنيا إذا حصلت على 10% على الأقل من الحصة السوقية من التخصص المهني المعين، ويمكن تحديد الشركات المتخصصة مهنيا والتخصصات التي تتخصص فيها من خلال جرد الحصة السوقية لشركات التدقيق لأجمالي السنوات اعلاه وكما موضح في الجدول الاتي:

جدول (6) شركات التدقيق المتخصصة للمدة 2010 - 2016

| شركة التدقيق | المصارف | الخدمات | الزراعة | الصناعة | الفنادق | الاتصالات | التأمين | الاستثمار | التحويل المالي |
|-------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|-----------|---------|-----------|----------------|
| شركة عادل الحسون وشركاؤه | 1* | 0** | 0 | 1 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 |
| شركة عادل إسماعيل الشبيبي | 1 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 1 | 0 |
| شركة فرقد السلطان وشركاؤه | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 1 | 1 | 0 | 0 |
| شركة فيصر الرماح وشركاؤه | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 |
| شركة احمد مهدي الجبوري | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| شركة مهند جاسم العساف وشركاؤه | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

* الرقم 1 يرمز الى ان شركة التدقيق تمتلك حصة سوقية 10% او أكثر ، ومن ثم تعد شركة متخصصة في نشاط هذا القطاع.
 ** الرقم 0 يرمز الى ان شركة التدقيق تمتلك حصة سوقية اقل من 10% ، ومن ثم لاتعد شركة متخصصة في نشاط هذا القطاع.
 ومن الجدول اعلاه يتبين ان بعض شركات التدقيق تكون متخصصة في اكثر من نشاط وذلك لامتلاكها مدققين متخصصين في هذه الأنشطة.

ثانياً: قياس تأثير التخصص المهني في عوامل جودة التدقيق

ولتحقيق هدف البحث سيتم قياس تأثير التخصص المهني في عوامل جودة التدقيق من خلال استمارة استقصاء المتمثلة بعينة من مدققين شركات التدقيق العراقية، وعرض نتائج الدراسة الميدانية التي أجراها البحث، وتحليلها، وذلك باستعمال أدوات الإحصاء الوصفي لتحديد مدى اتفاق العينة المختارة مع أسئلة الاستقصاء، وذلك بهدف رسم صورة أو أطار عام لتفضيل المستجيبين وتوجهاتهم العامة فيما يتعلق بمتغيرات البحث، والأرقام التي تدخل في البرنامج الإحصائي (SPSS). ويعرض الجدول الآتي أسئلة واجابات عينة البحث:

جدول (7) أسئلة واجابات عينة من المدققين في شركات التدقيق العراقية

| ت | عوامل جودة التدقيق | الأسئلة | نعم | لا |
|----|------------------------|---|-----|----|
| 1 | حجم شركة التدقيق | تمتاز شركات التدقيق المتخصصة بان لديها حصة سوقية كبيرة في قطاع معين مقارنة مع الشركات غير المتخصصة | 27 | 8 |
| 2 | حجم شركة التدقيق | إستراتيجية التخصص المهني تعتمد في نجاحها على حجم شركات التدقيق وارتكازها على توفر كم من المدققين ذوي التخصصات المتنوعة | 27 | 8 |
| 3 | الخبرة المهنية | التخصص المهني لشركات التدقيق يزيد من خبرتها المهنية في مجال نشاط معين | 32 | 3 |
| 4 | الخبرة المهنية | يؤدي التخصص المهني لشركات التدقيق الى الارتقاء بمستوى الخبرة المهنية والتي تؤهلها بتأدية الخدمات بجودة عالية | 32 | 3 |
| 5 | سمعة شركة التدقيق | سمعة وشهرة شركات التدقيق تكتسب من خلال الخبرة المهنية والالتزام بأخلاقيات المهنة | 30 | 5 |
| 6 | سمعة شركة التدقيق | التخصص المهني يكسب شركات التدقيق السمعة الطيبة في مجال النشاط الذي تتخصص فيه، مما يزيد من حصتها السوقية | 30 | 5 |
| 7 | استقلالية شركة التدقيق | ان التخصص المهني لشركات التدقيق يؤدي الى تدعيم قدرة الشركات على مواجهة ضغوطات الوحدات الاقتصادية | 28 | 7 |
| 8 | استقلالية شركة التدقيق | ان التخصص المهني يدعم استقلالية شركات التدقيق ويزيد من قدراتها المهنية، مما يكسبها قوة تفاوضية عالية نظرا لهيمنتها على حصة كبيرة من سوق التدقيق | 28 | 7 |
| 9 | تدوير شركة التدقيق | ان طول فترة الارتباط بين شركات التدقيق والزبون يولد الخبرة المهنية لدى شركات التدقيق بعمليات الزبون | 26 | 9 |
| 10 | تدوير شركة التدقيق | ان التخصص المهني يعوض شركات التدقيق بالمعلومات والمعرفة بطبيعة نشاط الزبون ويدحض وجهة النظر التي تتعارض مع فكرة التدوير الاثزامي | 26 | 9 |

ومن الجدول اعلاه يتبين الآتي:

1- التخصص المهني وحجم شركات التدقيق

اتفق افراد العينة في السؤال (1) وبنسبة (77%) على ان شركات التدقيق المتخصصة تمتاز بأن لديها حصة سوقية كبيرة في قطاع معين مقارنة مع الشركات غير المتخصصة، فضلا عن ان إستراتيجية التخصص المهني تعتمد في نجاحها على حجم شركات التدقيق وارتكازها على توفر كم من المدققين ذوي التخصصات المتنوعة، وهذا ما اكدته العينة في اجاباتها في السؤال (2) وبنسبة (77%)، والذي يؤدي الى زيادة الحصة السوقية لشركات التدقيق وهذا ما اكده اسلوب التحليل باستخدام مقياس الحصة السوقية، وما لذلك من تأثير ايجابي على تعزيز جودة التدقيق.

2- التخصص المهني والخبرة المهنية لشركات التدقيق

اتفق افراد العينة في السؤال (3) وبنسبة (91%) على ان التخصص المهني لشركات التدقيق يزيد من خبرتها المهنية في مجال نشاط معين، اذ يؤدي التخصص المهني الى الارتقاء بمستوى الخبرة المهنية والتي تؤهل شركات التدقيق بتأدية الخدمات بجودة عالية، وهذا ما اكدته العينة في اجاباتها في السؤال (4) وبنسبة (91%)، وبالتالي تتمكن شركات التدقيق من تقديم مستوى تدقيق متميز والذي يؤدي الى زيادة جودة التدقيق.

3- التخصص المهني وسمعة شركات التدقيق

اتفق افراد العينة في السؤال (5) وبنسبة (86%) على ان سمعة وشهرة شركات التدقيق تكتسب من خلال الخبرة المهنية والالتزام بأخلاقيات المهنة، فضلا عن اتفاقها في السؤال (6) وبنسبة (86%) على ان التخصص المهني يكسب شركات التدقيق السمعة الطيبة في مجال النشاط الذي تتخصص فيه، مما يزيد من حصتها السوقية في هذا النشاط، مما يجعلها تبذل قصارى جهدها لتقديم مستوى جودة تدقيق مرتفع للحفاظ على هذه السمعة.

4- التخصص المهني واستقلالية شركات التدقيق

اتفق افراد العينة في السؤال (7) وبنسبة (80%) على ان التخصص المهني لشركات التدقيق يؤدي الي تدعيم قدرة الشركات على مواجهة ضغوطات الوحدات الاقتصادية ، فضلا عن اتفائها في السؤال (8) وبنسبة (80%) على ان التخصص المهني يدعم استقلالية شركات التدقيق ويزيد من قدراتها المهنية، مما يكسبها قوة تفاوضية عالية نظرا لهيمنتها على حصة كبيرة من سوق التدقيق التخصص المهني وتدوير شركات التدقيق وبالتالي تصبح شركة التدقيق في موقف اقوى وتسعى للحفاظ على سمعتها التي اكتسبتها، فتمسك باستقلاليتها وترفض الضغوط التي قد تتعرض لها.

5- التخصص المهني وتدوير شركات التدقيق

اتفق افراد العينة في السؤال (9) وبنسبة (74%) على ان طول فترة الارتباط بين شركات التدقيق والزبون يولد الخبرة المهنية لدى شركات التدقيق بعمليات الزبون، فضلا عن اتفائها في السؤال (10) وبنسبة (74%) على ان التخصص المهني يعوض شركات التدقيق بالمعلومات والمعرفة بطبيعة نشاط الزبون ولاسيما في السنوات الاولى من ارتباط شركة التدقيق بالزبون، وان الخبرة المهنية والتخصص المهني بنشاط الزبون يستطيع ان يعوض هذا النقص، ويدحض وجهة النظر التي تتعارض مع فكرة التدوير الالزامي، ومن ثم زيادة جودة التدقيق.

ثالثاً: اختبار فرضية البحث

تهدف هذه الفقرة الى اختبار فرضية البحث والتي تنص على ان: " هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص المهني لشركات التدقيق العراقية وجودة التدقيق "، سيتم استخدام الاسلوب الاحصائي ويمثل بقياس كل من المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة، وكالاتي:
اولاً: المتغير المستقل (التخصص المهني): تم استخدام متغير وهمي (Dummy Variable) يمثل في تخصص شركات التدقيق اذ تم اعطاء متغير رقم (1) للشركات المتخصصة واعطاء رقم (0) للشركات غير المتخصصة.

ثانياً: المتغير التابع (جودة التدقيق): تم قياس جودة التدقيق من خلال عوامل جودة التدقيق.

ولإثبات هذا الأثر يمكن قياس ذلك من خلال نموذج الانحدار الخطي والذي يمكن كتابته بالشكل التالي:

$$Y_t = 3.13 + 0.27X_1$$

حيث أن:

Y_t : تمثل جودة التدقيق

X_1 : تمثل التخصص المهني لشركات التدقيق

وينضح من النموذج أعلاه ان التخصص المهني لشركات التدقيق يؤدي الى زيادة جودة التدقيق وانه كلما زاد التخصص المهني لشركات التدقيق بمقدار وحدة واحدة فإن جودة التدقيق سوف تزداد بمقدار (0.27)، وبصورة أكثر توضيحاً يمكن بيان تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق في جودة التدقيق، من خلال الجدول الآتي:

جدول (8) تأثير التخصص المهني لشركات التدقيق في جودة التدقيق

| المتغير المستقل X_t | المتغير المعتمد Y_t | قيمة B | قيمة معامل التحديد R^2 | قيمة F المحسوبة | الدلالة | قيمة معامل الارتباط r | الدلالة | قيمة T المحسوبة | قبول (رفض) الفرضية |
|------------------------------|--------------------------|--------|--------------------------|-----------------|----------------|-----------------------|--------------|-----------------|---------------------------------------|
| التخصص المهني لشركات التدقيق | جودة التدقيق | 3.13 | 0.06 | 13.92 | العلاقة معنوية | 0.24 | ارتباط معنوي | 13.98 | رفض فرضية العدم وقبول الفرضية البديلة |

قيمة F المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60,1) = 4.0 ، قيمة T المحسوبة عند مستوى دلالة 0.05 ودرجة حرية (60) = 2.0

ويتضح من الجدول أعلاه أن معامل الارتباط (r) موجب (0.24) وهذا يعني إن هناك علاقة ارتباط موجبة (طردية)، أي أن متغير جودة التدقيق التابع يتغير بنفس القوة واتجاه المتغير المستقل التخصص المهني لشركات التدقيق، وتحت مستوى معنوية (0.05)، كما بلغ معامل التحديد (R^2) مقدار (0.06) وهذا يعني إن المتغير المستقل التخصص المهني لشركات التدقيق يفسر نحو (6%) من التغير الحاصل في المتغير التابع جودة التدقيق، والباقي يعود إلى المتغيرات الأخرى المؤثرة في جودة التدقيق. كما بلغت (T) المحسوبة تحت مستوى معنوية (0.05) ودرجة حرية ($n-k-1$) (60) مقدار (13.98) وهي أكبر من t الجدولية البالغة (2.0)، وهذا يعني رفض فرضية العدم ($B_0=0$) وقبول الفرضية البديلة ($B_1 \neq 0$) أي أنه يعني إنه هناك تأثير معنوي مهم لتخصص المهني لشركات التدقيق في جودة التدقيق. وإن قيمة (F) المحسوبة بلغت (13.92) عند درجة حرية قدرها (1,60) ومستوى معنوية (0.05)، في حين بلغت قيمة (F) الجدولية (4.0) مما يعني إن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية، ويتبين بان العلاقة الخطية المفترضة لتقدير معالم النموذج معنوية ويستدل من ذلك إن التخصص المهني لشركات التدقيق تأثير معنوي مهم في جودة التدقيق.

ووفقاً لما ورد في تحليل العلاقة الارتباطية بين التخصص المهني لشركات التدقيق وبين جودة التدقيق، يتبين بان علاقات الارتباط الموجبة هي السائدة في التحليل وهذا يدل على وجود علاقة ارتباط معنوية بين المتغيرين، وهذا ما يثبت صحة الفرضية التي تبناها البحث والتي نصت على إن " هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص المهني لشركات التدقيق وجودة التدقيق.

المحور الخامس / الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات:

- 1- يعد التخصص المهني من أهم الوسائل التي تستعين بها شركات التدقيق لضمان استمراريتها في ممارسة مهنة التدقيق والتي تؤدي إلى زيادة جودة التدقيق.
- 2- شركات التدقيق المتخصصة تمتلك قدرة أفضل على التدقيق واكتشاف الأخطاء مقارنة بنظيرتها غير المتخصصة، بما لديها من خبرة ومعرفة وقدرة على التعامل مع المواقف بكفاءة وفاعلية.
- 3- حجم الحصة السوقية لشركة التدقيق يعد مؤشراً لحجم هذه الشركة، إذ يقاس حجم شركة التدقيق بعدد زبائنها، وبالتالي يساعد التخصص المهني لشركة التدقيق على زيادة الحصة السوقية لها، مما يؤدي إلى زيادة حجمها وإمكانياتها المادية والفنية فينتج عن ذلك جودة تدقيق مرتفعة.
- 4- التخصص المهني لشركة التدقيق يزيد من خبرتها في مجال النشاط، وينعكس ذلك أثره على أحد عوامل زيادة جودة التدقيق وهو الخبرة المهنية، وبالتالي تتمكن من تقديم مستوى تدقيق متميز.
- 5- التخصص المهني يكسب شركة التدقيق السمعة الطيبة في مجال النشاط الذي تتخصص فيها، مما يزيد من حصتها السوقية في هذا النشاط، مما يجعلها تبذل أقصى جهدها لتقديم مستوى جودة تدقيق مرتفع للحفاظ على هذه السمعة.
- 6- التخصص المهني يدعم استقلالية شركة التدقيق، ولا يؤثر عليها سلباً بسبب طول الفترة التي تقضيها شركة التدقيق في تدقيق نشاط معين.
- 7- التخصص المهني يعوض شركة التدقيق بالمعلومات والمعرفة بطبيعة نشاط الزبون خاصة في السنوات الأولى لتعاقد الشركة، وهذا يحض وجهة النظر التي تتعارض مع فكرة التدوير الإلزامي، وبالتالي زيادة جودة التدقيق.
- 8- الحصة السوقية لشركات التدقيق أخذت بالتزايد والنمو على الرغم من زيادة عدد مكاتب المدققين، والامر يعود إلى تخصص شركات التدقيق في أنشطة معينة، فضلاً عن الكوادر البشرية والخبرة والمعرفة المتراكمة والإمكانيات التي تمتلكها شركات التدقيق بالمقارنة مع مكاتب التدقيق.
- 9- هناك علاقة ذات دلالة معنوية بين التخصص المهني لشركات التدقيق وجودة التدقيق.

ثانياً: التوصيات:

- 1- ينبغي دمج مجموعة من مكاتب التدقيق لتكوين شركات تدقيق كبرى، لتكون متخصصة مهنيًا في نشاط قطاع معين.
- 2- ضرورة اهتمام الهيئات المهنية بالتخصص المهني وتشجيع شركات ومكاتب التدقيق بتبنيه لزيادة قدراتها التنافسية ولتقديم خدمات تدقيق ذات جودة عالية.
- 3- تشجيع شركات التدقيق على التخصص المهني، لما له من أهمية في زيادة قدرة الشركات على التعرف على مشاكل القطاع المهني ويمكنها من التخطيط الجيد للتدقيق ويزيد من قدرتها على اكتشاف الأخطاء، وتقديم خدمات ذات جودة عالية.
- 4- التشجيع على التخصص المهني والمناداة به وذلك لطمأنه المستثمرين بجودة عمليات التدقيق التي تقوم بها شركات التدقيق المتخصصة، ولاسيما بعد توسع اقتصاد العراق ونمو الشركات المساهمة الخاصة وتحول الاستثمارات الى القطاع الخاص.
- 5- ضرورة تبني التخصص المهني والذي يعوض شركة التدقيق بالمعلومات والمعرفة بطبيعة نشاط الزبون خاصة في السنوات الاولى لتعاقد الشركة، وهذا يحض وجهة النظر التي تتعارض مع فكرة التدوير الالزامي، وبالتالي زيادة جودة التدقيق.

المصادر

أولاً: المصادر العربية

أ- الوثائق والتقارير الرسمية

1. دليل الشركات والتقارير السنوية الصادرة عن سوق العراق للأوراق المالية
2. نشرة مراقبي الحسابات

ب- البحوث والدراسات والدوريات

1. أبو عيسى، دعاء خالد (2011)، مدى وجود التخصص في التدقيق لدى مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة العلوم الإدارية، المجلد 38، العدد 1.
2. بابكر، الزين عبد الله، خليل، عبد الرحمن عادل، بركات، الأمين اسحق (2016)، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقويم كفاءة قرارات التحاسب الضريبي للمشروعات الفردية، مجلة الدراسات العليا، جامعة النيلين، مجلد 6، عدد 24.
3. توفيق، عمر اقبال (2015)، دور التخصص المهني لمدقق الحسابات في تفعيل اليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 140.
4. الديسطي، محمد محمد عبد القادر، الغندور، مصطفى عطية السيد، الامير، احمد احمد مصطفى (2011)، العلاقة بين التخصص والجودة في مجال المراجعة، دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرارية شركات المساهمة المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 35، العدد 2.
5. الزواوي، علي عبد الحفيظ، الشاوش، البشير عبد الله (2015)، اثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في تقدير مخاطر المراجعة في البيئة الليبية، مجلة دراسات الاقتصاد والاعمال، العدد 1.
6. الطائي، بشرى فاضل خضير، الكعبي، جعفر عبد الحسين حلو (2016)، اثر استقلالية المدقق على ممارسة التحفظ المحاسبي بحث تطبيقي في شركات القطاع المالي المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 22، العدد 89، 467-492.
7. عبد العزيز، جعفر عثمان الشريف (2016)، مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة، دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 17.
8. عوض، امل محمد محمد (2006)، قياس اثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، مجلد 30، عدد 1.
9. قطب، احمد سباعي، إسماعيل، طارق حسين (2003)، دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 60.

10. لبيب، خالد محمد (2005)، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، العدد 1، 83-185.
11. موسى، علي محمد، فتوحة، مصطفى ساسي (2016)، التخصص القطاعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة، مجلة الجامعة، المجلد 1، العدد 18

ت- الرسائل والاطاريح

1. أبو عيسى، دعاء خالد (2008)، التخصص لدى مكاتب التدقيق وأثره على جودة خدمة التدقيق، الجامعة الأردنية - كلية الدراسات العليا.
2. ادم، صالح إبراهيم (2015)، أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، قسم محاسبة.
3. الاهدل، عبد السلام سليمان قاسم (2008)، العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية، دراسة نظرية ميدانية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة.
4. توفيق، صبري توفيق صبري (2015)، قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على اتعاب ومهام المراجعة، دراسة ميدانية، جامعة عين شمس، كلية التجارة، قسم محاسبة.
5. الحداد، سامح عبد الرزاق (2008)، تحليل وتقييم استراتيجيات التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية بغزة، كلية التجارة، قسم محاسبة.
6. حمودة، مازن عوني (2014)، مدى تأثير تبني استراتيجيات التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات، دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة، الجامعة الإسلامية - غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل.
7. الخشن، عماد محمد (2010)، دراسة أثر تنظيم الخدمات بخلاف مهام المراجعة والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على ممارسة إدارة الربحية، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم محاسبة.
8. شلا، محمد نزار (2015)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عمليات المراجعة، دراسة ميدانية، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة.
9. عبد الجواد، عماد سيد عبد الغفار (2013)، دور متغيرات الخبرة المهنية للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وأثر ذلك على قرارات المستثمرين في منشآت الاعمال، جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
10. عودة، علاء الدين صالح محمود (2011)، أثر منهج التدقيق القائم على مخاطر الاعمال على جودة التدقيق الخارجي، جامعة الشرق الاوسط، كلية الاعمال، قسم محاسبة.
11. الكعبي، جعفر عبد الحسين الحلو (2015)، جودة التدقيق وتأثيرها في تطبيق قيد التحفظ المحاسبي في بعض الشركات المساهمة العراقية، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، قسم محاسبة.
12. النظيف، أبوبكر مبشر (2015)، دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان، جامعة النيل، كلية التجارة، قسم محاسبة.

ثانياً: المصادر الأجنبية

First: Thesis

1. Grenier, J. H (2010), encouraging professional skepticism in the industry specialization era, Urbana-Champaign, Accounting department.
2. KHARUDDIN, K. A. B. M. (2015), The effects of the audit firm and partner industry specialization and corporate governance on audit quality and earnings quality, University of Aston, Department of Accounting.
3. Meyer, K. (2009). Industry specialization and discretionary accruals for Big 4 and non-Big 4 auditors, Florida State University, Department of Accounting.



Second: Periodicals

1. Ali, S., & Aulia, M. R. P. (2015). Audit firm size, auditor industry specialization, and audit quality: an empirical study of Indonesian state-owned enterprises. *Research Journal of Finance and Accounting*, 6(22), 1-14.
2. Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. (2003). Auditor industry specialization and earnings quality. *Auditing: A journal of practice & Theory*, 22(2), 71-97.
3. Bratten, B., Causholli, M., & Myers, L. A. (2017). Fair Value Exposure, Auditor Specialization, and Banks' Discretionary Use of the Loan Loss Provision. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 0148558X17742567.
4. Cadman, B & Stein, M (2007). Industry specialization and auditor quality in US Markets.
5. Cahan, S. F., Jeter, D. C., & Naiker, V. (2011). Are all industry specialist auditors the same?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 30(4), 191-222.
6. Carson, E. (2009). Industry specialization by global audit firm networks. *The Accounting Review*, 84(2), 355-382.
7. Cenker, W. J., & Nagy, A. L. (2008). Auditor resignations and auditor industry specialization. *Accounting Horizons*, 22(3), 279-295.
8. Choi, J. H., Kim, C., Kim, J. B., & Zang, Y. (2010). Audit office size, audit quality, and audit pricing. *Auditing: A Journal of practice & theory*, 29(1), 73-97.
9. Cripe, B., & McAllister, B. (2009). Determinants of Audit/Tax Separation Decisions. *American Journal of Business*, 24, 47-56.
10. Daniels, B. W., & Booker, Q. (2009). Loan Officers' Reactions to Audit Rotation. *Journal of Behavioral Studies in Business*, 1, 1.
11. Dunn, K. A., & Mayhew, B. W. (2004). Audit firm industry specialization and client disclosure quality. *Review of Accounting Studies*, 9(1), 35-58.
12. Ferguson, A. C., Francis, J. R., & Stokes, D. J. (2006). What matters in audit pricing: industry specialization or overall market leadership?. *Accounting & Finance*, 46(1), 97-106.
13. Harris, K., & Whisenant, S. (2012). Mandatory audit rotation: An international investigation. The University of Houston.
14. Hegazy, M. A., & El-Deeb, M. S. The Impact of Auditor Industry Specialization on the Retention and Growth of audit clients and Growth.
15. Huang, L., Endrawes, M., & Hellman, A. (2015). An experimental examination of the effect of client size and auditors' industry specialization on time pressure in Australia. *Corp. Ownersh. Control*, 12(4), 398-408.
16. Hussein, F. E., & Hanefah, M. M. (2013). Overview of surrogates to measure audit quality. *International Journal of Business and Management*, 8(17), 84.



17. Knechel, W. R., Naiker, V., & Pacheco, G. (2007). Does auditor industry specialization matter? Evidence from market reaction to auditor switches. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26(1), 19-45.
18. Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P. (2007). Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market. *Journal of Accounting and Public Policy*, 26(6), 705-732.
19. 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.
20. Nagy, A. L. (2005). Mandatory audit firm turnover, financial reporting quality, and client bargaining power: The case of Arthur Andersen. *Accounting Horizons*, 19(2), 51-68.
21. Neal, T. L., & Riley Jr, R. R. (2004). Auditor industry specialist research design. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2), 169-177.
22. 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.
23. Stanley, J. D., & DeZoort, F. T. (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.
24. Sun, J., & Liu, g. (2011). Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts. *Journal of Accounting and Public Policy*, 30(4), 367-382.
25. Verleyen, I., & de beelde, I. (2011). International consistency of auditor specialization. *International Journal of Auditing*, 15(3), 2.



Effect of industry specialization of the Iraqi audit firms on audit quality

Abstract:

The research aim to measure the impact of the Industry specialization of the auditors on the quality in audit in Iraqi auditing firms, as well as measuring the factors of Industry specialization in the Iraqi audit companies by measuring the market shares of Iraqi audit firms that audit the companies listed on the Iraqi Stock Exchange For 2010 to 2016, by surveying the opinions of (35) Audit firm on the impact of the Industry specialization of auditing firms in audit quality factors, The effect of the variables was revealed through the use of the survey form Distributed to Iraqi audit companies, The industry specialization of auditing companies was measured by calculating the market share using the information contained in the financial statements published by the Iraqi Stock Exchange for the period from 2010 to 2016 and using the correlation coefficient to analyze the results of the survey. After testing the hypothesis of the research, a set of conclusions was reached, were represented as the auditors in the Iraqi audit firms his Industry specialization, As well as the impact of the Industry specialization of the auditor on audit quality on the Iraqi audit firms, The Industry specialization leads to an increase in the audit quality process through the discovery of the fundamental errors resulting from fraud or errors, which leads to maintaining the confidence of the financial community in the audit profession, The researchers recommend the need for legislative and regulatory bodies in Iraq to emphasize the importance of Industry specialization and the need to exercise auditors for Industry specialization during the implementation of the audit process, which leads to increased quality audit.

Keywords: Industry specialization, Audit quality, Audit quality factors