

## مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات

(دراسة ميدانية)

ربيعة رمضان شابون

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة-كلية الاقتصاد القبة-جامعة درنة

[shabon86@gmail.com](mailto:shabon86@gmail.com)

تاريخ النشر: 2025.01.25

تاريخ القبول: 2025.01.20

تاريخ الاستلام: 2024.11.26

### الملخص:

تهدف الدراسة بشكل رئيسي إلى تسليط الضوء على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي والتمثلة في (المعارف والمقومات الواجب توفرها في المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، استخدمت قائمة الاستبيان لجمع بيانات الدراسة، وتمثل مجتمع الدراسة في كافة المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة بمدينة بنغازي، وتم أخذ عينة عشوائية وتم استلام (61) استبانة صالحة للتحليل الكمي، واعتمدت الدراسة على استخدام المنهج الكمي في جمع وتحليل البيانات، واستخدم الإحصاء الوصفي لتحليل خصائص العينة، واستخدام المتوسط الحسابي والانحراف المعياري وقيم اختبار T-test Sample لمعرفة مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات، وأظهرت النتائج وجود مساهمة فاعلة للتخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وأوصت الدراسة بضرورة تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة والتخصص المهني هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي.

**الكلمات المفتاحية:** التخصص المهني للمراجع الخارجي-قرار اختيار المراجع الخارجي-المراجع الخارجي.

## Contribution of the Professional Specialization of the External Auditor in the Decision to Select him as an Auditor (Field Study)

Rabeia Ramdan Shabon

Assistant Professor, Department of Accounting - Faculty of

Economic, Al-Qubba - University of Derna

[shabon86@gmail.com](mailto:shabon86@gmail.com)

### Abstract

The study mainly aims to shed light on the contribution of the professional specialization of the external auditor, represented in (the knowledge and qualifications that must be available in the professionally specialized external auditor) in the decision to select him as an auditor from the point of view of external auditors working in accounting and auditing offices. A questionnaire list was used to collect the study data. The study community represented all external auditors working in accounting and auditing offices and the study sample consisted of external auditors working in accounting and auditing offices in the city of Benghazi. A random sample was taken and (61) valid questionnaires were received for electronic analysis. The study relied on the use of the quantitative approach in collecting and analysing data. Descriptive statistics were used to analyse the characteristics of the sample, and the arithmetic mean, standard deviation, and T-test Sample values were used to determine the contribution of the professional specialization of the external auditor in the decision to select him as an auditor. The results showed an effective contribution of the professional specialization of the external auditor in the decision to select him as an auditor from the point of view of external auditors working in accounting and auditing offices.

**Keywords:** *Professional specialization of the external auditor - Decision to select the external auditor - External auditor.*

### 1. المقدمة

نتيجة لا تزايد الانتقادات الموجهة لمهنة المراجعة لعدم قدرتها على تلبية احتياجات العملاء وتزايد عدد القضايا المرفوعة ضد المراجعين، حيث ينذر هذا الأمر بخطورة فقدان المهنة لمكانتها وسمعتها والشك في مصداقية المراجعين، وعدم الاعتماد على أعمالهم زاد الاهتمام بأداء مهام المراجعة، وهذه الانتقادات تعكس عدم الرضا على أداء المراجعين وتدني كفاءة أدائهم المهني (لبيب، 2005)، ومن الأسباب الرئيسة لتدني كفاءة أداء المراجعين أنه لم يعدوا قادرين على فهم عمل العميل والنشاط الذي يعمل فيه، وذلك نتيجة التطورات الكبيرة في معظم الأنشطة الاقتصادية والتكنولوجيا المصاحبة للعمليات الإنتاجية وكبر حجم الشركات وتعدد أنظمتها، الأمر الذي صعب من عمل المراجع في الإلمام بجميع جوانب هذه الأنشطة الاقتصادية التي تتطلب إبداء رأيه حول قوائمها المالية، مما أدى إلى توجه مهنة المراجعة إلى التخصص في مراجعة نشاط معين الذي أصبح من أهم سماتها في الآونة الأخيرة (خلاط، 2018).



إن الاتجاه السائد في مهنة المراجعة الخارجية يتزايد بصورة مستمرة نحو الأخذ بمستويات أعلى من التخصص المهني نتيجة تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نوع نشاط على حده، مع ملاحظة الزيادة في حجم هذه المعايير المتخصصة حسب نوع النشاط، لذلك يعتبر فهم طبيعة أنشطة عملاء المراجعة وسيلة فعالة لتوفير مراجعة ذات جودة عالية (الحداد، 2008)، ونظراً لتعدد طبيعة وخصائص القطاعات المختلفة في بيئة الأعمال المعاصرة، يأتي التخصص المهني ليمثل الخبرات والمهارات والقدرات المهنية والعملية المتخصصة والمتراكمة لدى المراجعين المتخصصين والتي بدورها تعد أحد المحاور الرئيسية التي تركز عليها كفاءة الأداء المهني لعمليات المراجعة، مما يمكن معه المراجعين الخارجيين من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة لعملائهم واحتياجاتهم الخاصة (شلا، 2015، ص2).

ويعد التخصص المهني للمراجع الخارجي والذي يعني قيام المراجع بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى نوع قطاع واحد، وإمكانية الحصول على المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة ممارسات الفساد المالي والتغيرات الحديثة المرتبطة بممارسة المهنة، كما يمثل مدخلا مهما للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها المراجع، ولذلك سعت هذه الدراسة إلى التعرف على وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة الخارجية حول ماهية التخصص المهني في المراجعة بصفة عامة ومدى مساهمته في قرار اختيار المراجع الخارجي مراجعاً للسلطات بصفة خاصة.

## 2. الدراسات السابقة

يسعى الباحث إلى عرض الدراسات التي تناولت التخصص المهني للمراجع الخارجي، سواء كانت دراسات نظرية أم تطبيقية، فيما يتعلق بمفهومه وأهميته ومزاياه بشكل عام، وذلك بغرض التعرف على ما توصلت إليه الدراسات من نتائج ومعرفة ما يمكن أن تساهم به الدراسة الحالية لاستكمال جهود تلك الدراسات، وذلك من خلال ما يلي:

**دراسة (Hegazy & Al, 2015)** تهدف الدراسة إلى معرفة تأثير التخصص الصناعي على جودة المراجعة وإدارة الأرباح ودراسة العلاقة بين التخصص الصناعي وكل من إدارة الأرباح وجودة المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة تم إجراء تجربة على مكتب مراجعة مصري ذو انتماء دولي وتم اختيار قطاع البناء ليمثل التخصص المدروس، وتمت مقارنة أداء المراجعين الخارجيين المشاركين كمراجعين متخصصين والمراجعين الخارجيين غير متخصصين في هذا المكتب، بناء على خبرتهم في مراجعة قطاع البناء، وتوصلت الدراسة الي عدم وجود فروق كبير بين المراجعين الخارجيين المتخصصين وغير المتخصصين في تقييد إدارة الأرباح مع وجود جودة أعلى بشكل كبير للتقارير المالية عندما قام المراجعين المتخصصون مراجعتها وأن التخصص الصناعي للمراجع يحسن من جودة التدقيق.

**دراسة (ساليم، 2017)** تهدف الدراسة بصفة رئيسية إلى تعزيز جودة التقارير المالية من خلال اتباع المراجع الخارجي استراتيجية التخصص الصناعي، وتتلخص مشكلة البحث في عدم قدرة المراجعين غير المتخصصين على اكتشاف الأخطاء ومخالفات وممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى ضعف في تقييمهم لاستمرارية المنشأة وتفعيل حوكمة الشركات، ولتحقيق هدف الدراسة تم استلام 90 قائمة استقصاء من المراجعين بديوان المحاسبة والمراجعين بالمكاتب الخاصة سنة 2016م بالمنطقة الشرقية، وباستخدام التحليل الوصفي والاستدلالي، توصلت الدراسة إلى قبول الفرض الرئيسي للدراسة الذي ينص على أنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أهمية استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي وتعزيز جودة التقارير المالية، ومن أهم توصياتها ضرورة اهتمام المراجعين في القطاع الخاص والعام بالتدريب الجيد، لغرض زيادة تأهيلهم ومهاراتهم من أجل تبني استراتيجية التخصص الصناعي.

**دراسة محمود (2019)** هدفت إلى دراسة وتحليل أثر إتباع استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية، وقد قام الباحث باختبار فروض البحث في الدراسة الميدانية التي أجريت على عينة من المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والمستثمرين بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتي تم تحليلها باستخدام برنامج التحلل الإحصائي (SPSS) بهدف اختبار صحة فروض البحث، ومن أهم النتائج التي توصل إليها البحث أن استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي تساهم في كشف الغش والتلاعب وممارسات إدارة الأرباح، كما أنها تساهم في تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطر المراجعة وتخفيضها، فضلاً عن تأثيرها الإيجابي على تفعل قواعد ومبادئ حوكمة الشركات، وبالتالي الحد من ممارسات الفساد المالي.

**دراسة بوقفة (2021)** هدفت إلى التعرف على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ومدى تأثيره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها فقد تم استطلاع آراء عينة من المهنيين والأكاديميين في الجزائر وذلك من خلال توزيع استمارة استبيان، حيث خضعت بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي وفق برنامج "SPSS"، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك أجماع بين أفراد العينة المستجوبة على أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي، ذلك أن التخصص المهني يجعل المراجع الخارجي أكثر خبرة ومعرفة بنشاط العميل، مما يساعده على تنفيذ عملية المراجعة بكفاءة وفعالية عالية، فضلاً عن أنه يعمل على التقليل من مخاطر المراجعة إلى أقل ما يمكن.

**دراسة فرج، أحمد (2021)** هدفت إلى التحقق من تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، ولتحقيق هذا الهدف تم إتباع المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسة لجمع البيانات، والتي تم جمعها من عينة الدراسة من المراجعين بديوان المحاسبة الليبي ومكاتب المراجعة الخارجية، نتائج الدراسة تشير إلى وجود

تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود والأرصدة التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة، إضافة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقييم خطر الرقابة من خلال قدرة المراجع المتخصص على تقييم مدى كفاية إجراءات الرقابة الداخلية التي ينفذها العميل، كما أن النتائج تظهر وجود تأثير من كبير إلى متوسط للتخصص القطاعي للمراجع البديل على تقدير خطر الاكتشاف من خلال التخطيط بشكل أفضل لعملية المراجعة.

**دراسة ثاني وياسين (2022)**، تهدف الي معرفة مدى أدراك مراجعي الحسابات في الجزائر لأهمية التخصص النوعي للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في رفع كفاءة المراجعة في بيئة الاعمال الجزائرية حسب آراء مراجعي الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تصميم استمارة استبيان بغرض تجميع البيانات اللازمة من عينة الدراسة واختبار فرضياتها، حيث تم اتباع المنهج الوصفي والمنهج التحليلي مع استخدام برنامج الإحصائي (SPSS) لتحليل البيانات، وخلصت الدراسة إلى مساهمة التخصص النوعي للمراجع في رفع كفاءة عملية المراجعة من خلال مساعدة المراجع علي أداء مهامه بفعالية عالية وجودة، وأوصت بتشجيع مكاتب المراجعة للتخصص في المراجعة لما يحققه من مزايا ويؤثر إيجابيا علي جودة خدمات المراجعة المقدمة.

**دراسة حمد وزاقوب (2023)** تهدف 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)، حلت باستخدام التحليل الوصفي، وتوصلت الدراسة إلى أن 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 المراجعين الخارجيين على تبني استراتيجية التخصص المهني في عملهم، وأوصت بإجراء 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.

**دراسة (Almargi, 2024)** تهدف الدراسة إلى تحديد الأثر المباشر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة، والأثر غير المباشر في وجود متغير تقدير مخاطر المراجعة كمتغير وسيط وجمعت بيانات الدراسة باستخدام الاستبانة التي وزعت على عينة من المراجعين الخارجيين الليبيين الحاصلين على رخصة مراجع خارجي من النقابة المراجعين الخارجيين الليبية، ولتحقيق ذلك واختبار صحة الفرضيات استخدمت الدراسة التحليل الكمي والمتمثل في اختبار التحليل العاملي التوكيدي ونمذجة

المعادلات الهيكلية، وتوصلت الدراسة إلى إن هناك تأثير إيجابي مباشر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة بالإضافة إلي ذلك أظهرت النتائج تقدير مخاطر المراجعة قد تلعب دوراً هاماً كمتغير وسيط في تحقيق تأثير إيجابي غير مباشر للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي علي جودة المراجعة.

يتبين من السرد السابق للدراسات السابقة ان بعضاً منها قام بدراسة أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي على عدة متغيرات منها جودة المراجعة وإدارة الأرباح والفساد المالي وتحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية ومخاطر المراجعة وغيرها من المتغيرات، والبعض الآخر قام بدراسة معرفة مدى ادراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ومدى مساهمته في رفع كفاءة المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني، وتعزيز جودة التقارير المالية، وتتمثل الفجوة البحثية لهذه الدراسة بأنها قامت بدراسة وبيان مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي من حيث (المعارف والمقومات الواجب توفرها في المراجع المتخصص مهنياً) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

### 3. مشكلة الدراسة

إن سيطرة وهيمنة مجلس الإدارة على قرار تعيين وتغيير المراجع الخارجي يؤثر بشكل سلبي على استقلال المراجع الخارجي حتى وأن كان اتخاذ القرار يتم من خلال الهيئة العامة للمساهمين، وأن مستوى الكفاءة المهنية للمراجع الخارجي أحد العوامل المؤثرة على تغيير (اختيار وعزل) المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين وإدارات الشركات المساهمة (محمود، 2015)، وأن إستراتيجية التخصص المهني للمراجع تلعب دوراً هاماً في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحسين قدرات المراجع الخارجي على كل من دقة تقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة، وجودة قرارات تخطيط عملية المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والفساد المالي وأساليب إدارة الأرباح، وتضييق فجوة توقعات مهنة المراجعة الخارجية، (Havasi and Darabi , 2016 and Mukhlasin and Catholic, 2018).

التخصص المهني في المراجعة يؤدي إلى المعرفة الكاملة والعميقة للمراجع بمجال تخصصه ويتيح له دراسة ومتابعة كل ما يتم في هذا المجال، بما يؤدي في النهاية إلى تقدم مهنة المراجعة والارتقاء بها وتقديم أفضل الخدمات للعملاء، فضلاً عن ذلك فإنه يحمي ذهن المراجع من التشتت والانقسام بين عدة أنشطة اقتصادية وكل هذا له أثر إيجابي على أداء عملية المراجعة بكفاءة عالية، وما يترتب عن هذه الكفاءة من تحسن في جودة عملية المراجعة وانخفاض في تكاليفها من جانب وعلى قرار تعيين واختيار المراجع الخارجي من طرف الشركات من جانب آخر.

ومن هنا تمثلت مشكلة الدراسة في الاسئلة التالية:



- هل يوجد معارف يجب أن يكون على دراية بها المراجع الخرجي المتخصص مهنيًا في مراجعة صناعة أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة؟
- هل يوجد مقومات يجب توفرها في المراجع الخرجي المتخصص مهنيًا في مراجعة صناعة أو نشاط معين من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة؟
- هل يساهم التخصص المهني للمراجع الخرجي المتمثل في (المعارف والمقومات) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة؟

#### 4. فرضية الدراسة

لتحقيق أهداف وحل مشكلة الدراسة يتم اختبار الفرضية التالية:

"لا يساهم التخصص المهني للمراجع الخرجي (المعارف والمقومات) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين".

#### 5. هدف الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة ومحاولة الإجابة على تساؤلاتها يتمثل الهدف الرئيسي في التعرف على مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخرجي والمتمثلة في (المعارف والمقومات الواجب توفرها في المراجع الخرجي المتخصص مهنيًا) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

- إلقاء الضوء على مفهوم التخصص المهني للمراجع الخرجي، وعلى دوره في قرار اختيار المراجع الخرجي.
- التعرف على المعارف الواجب توفرها في المراجع الخرجي المتخصص مهنيًا في مراجعة صناعة أو نشاط معين.
- التعرف على المقومات الواجب توفرها في المراجع الخرجي المتخصص مهنيًا في مراجعة صناعة أو نشاط معين.

#### 6. أهمية الدراسة

تتمثل أهمية هذه الدراسة من خلال معرفة مساهمة التخصص المهني للمراجع الخرجي في قرار اختيار المراجع الخرجي مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة، وذلك من خلال:

- الأهمية النظرية تتمثل في أهمية موضوع التخصص المهني في المراجعة كإتجاهاً حديثاً في ممارسة المهنة ورغبة في زيادة الكفاءة المهنية لمواجهة مشكلات المراجعة في ظل اختلاف أنواع الأنشطة أو حجمها، كما يعد التخصص المهني للمراجع مدخلاً معاصراً للتميز والتحسين المستمر في جودة الخدمات التي يقدمها المراجع في ظل التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال المعاصرة، وقد تعمل على إثراء الأدب النظري المتعلق بمتغيرات الدراسة الحالية.
- الأهمية التطبيقية تتمثل فيما وفرت نتائج هذه الدراسة المعرفة الجيدة للمعارف والمقومات الواجب توفرها في المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا ومدى مساهمته في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، كما يؤمل أن تغيد المراجعين الخارجيين لاتخاذ بعض الاقتراحات والتوصيات في ضوء نتائج الدراسة وتنفيذها في الواقع العملي.

## 7. منهج الدراسة وحدودها

ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضيتها، اعتمد الباحث على:

- المنهج الاستنباطي في الحصول على البيانات الثانوية المتعلقة بالإطار النظري المتاحة في الكتب والرسائل الجامعية والدوريات، وذلك بهدف بناء الإطار النظري للدراسة.
- المنهج الاستقرائي الذي يقوم على تصميم استبانة لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة التي تضمنت التخصص المهني في المراجعة ومساهمته في قرار اختيار المراجع الخارجي مراجعاً للحسابات في الشركات.

اعتمدت الدراسة الميدانية على دراسة معرفة مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي من حيث (المعارف والمقومات الواجب توفرها في المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من خلال آراء المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة بنغازي، خلال سنة 2024.

## 8. الإطار النظري

سوف نقوم في هذا الجزء بالتعريف بمفهوم التخصص المهني للمراجع الخارجي، ومعارف المراجع المتخصص مهنيًا، ودور التخصص المهني في المراجعة في قرار اختيار المراجع الخارجي، وكذلك مقومات المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا.



## 8.1. مفهوم التخصص المهني في المراجعة للمراجع الخارجي

في العديد من الدراسات ورد التخصص في مهنة المراجعة بمصطلحات متباينة منها، التخصص الصناعي، التخصص القطاعي، التخصص المهني، التخصص بنشاط العميل، وجميع هذه المصطلحات تشير إلى النشاط الأساسي للعميل، مهما كانت طبيعته (خواجة، 2016).

حيث عرفت دراسة (الزين، 2020، ص 23) التخصص المهني بأنه أداء المراجع لخدمات المراجعة بشكل مستقل إلى عملاء ينتمون إلى نفس النشاط، مما يجعل العمليات التي تتم في المنشأة في القطاع نفسه تتشابه من حيث الطبيعة، وبالتالي إمكانية الحصول على المعارف والخبرات المرتبطة بطبيعة تلك العمليات، وعرفته دراسة (المقطري، 2011، ص 413) بأنه تحصيل وامتلاك كم هائل ومساحة عريضة من المعرفة والخبرات والمهارات العلمية في قطاع معين، كما عرفته دراسة (محمد، 2013، ص 73) بأنه اكتساب المراجع الخارجي درجة عالية من المعرفة والقدرة والخبرة الخاصة بنشاط العميل القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة نشاط العميل ما يؤهله من إصدار تقارير مراجعة بجودة عالية نتيجة للدمج بين الخبرة العملية والعلمية، بينما عرفته دراسة (خلاط، 2018، ص 7) بأنه امتلاكه للمعرفة المتعمقة في نشاط أو قطاع اقتصادي معين وأيضاً عرفته دراسة (حمد وزاقوب، 2023، ص 36) بأنه المعرفة المكتسبة من قبل المراجع الخارجي نتيجة لقيامه بمراجعة وفحص قوائم مالية لمنشآت تعمل في القطاع نفسه وذلك بشكل مستمر لعدد من السنوات.

وبناء على ما سبق يمكن تعريف التخصص المهني للمراجع الخارجي في قدرة المراجع الخارجي على الجمع بين الخبرات والمهارات المتراكمة العلمية والعملية في مراجعة نشاط معين مع مواكبة التطورات الاقتصادية والتكنولوجية الحديثة.

## 8.2. المعارف الواجب توفرها لدى المراجع حتى يكون متخصصاً مهنياً

هناك مجموعة من المعارف الواجب توفرها لدى المراجع حتى يكون متخصصاً مهنياً، ولقد حدد Simnett & Wright محفظة المعرفة المطلوبة من قبل المراجع المتخصص في نشاط معين، تتمثل هذه المحفظة في المجموعات الرئيسية التالية:

- معرفة المتطلبات التنظيمية والقانونية المختلفة والمتعلقة بنشاط معين، والتي قد تكون مفيدة مثلاً في تقييم بعض العوامل مثل مخاطر المراجعة.
- معرفة بيئة الأعمال الاقتصادية والتجارية الخاصة بنشاط معين، والتي قد تساعد في مراجعة الأعمال الخاصة بهذا النشاط بشكل مميز.
- معرفة المعايير والممارسات المحاسبية الخاصة بصناعة محددة وفهمها، وذلك من أجل المراجعة بطريقة فعالة.

- معرفة الأنظمة والتشريعات الضريبية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها.
- معرفة خاصة بالمؤسسة محل المراجعة مثل هيكلها التنظيمي والمعلومات المرتبطة بها، والتي تساعده في مراجعة المؤسسة ضمن قطاعها بشكل أفضل.
- معرفة المعايير والتقنيات الحديثة في المراجعة، والتي تعتبر ذات أهمية في المراجعة الفعالة للعمل في نشاط ما.
- معارف ومهارات أخرى، مثل معرفة من هم الأفراد الذين يمكن استشارتهم في حالة حدوث مشاكل معينة.

### 8.3 دور التخصص المهني في المراجعة في قرار اختيار المراجع الخارجي.

أشارت الكثير من الدراسات السابقة إلى أن مؤهلات وخبرات المراجع الخارجي لها أهمية كبيرة في عملية اختيار المراجع الخارجي كما تلعب دوراً هاماً ومؤثراً في عملية اختيار المراجع الخارجي، ومنها ما أشارت له دراسة (Bewley, et.al, 2008) أن مجالس إدارات الشركات المساهمة العامة ترغب في كسب ثقة المساهمين من خلال اختيار شركة مراجعة تتمتع بالشهرة والخبرة والكفاءة المهنية العالية، الأمر الذي يتطلب من جميع المعنيين بتطوير المهنة والعمل بشكلٍ جاد من أجل الرقي بمزاولة مهنة المراجعة وتطوير مهاراتهم وكفاءاتهم لتحقيق المزيد من الجودة ورفع الكفاءة المهنية لهم وبالتالي النهوض بالمهنة وتطويرها.

كما أشارت دراسة (Knechel, et, 2008) أن الشركات تقوم باختيار مراجع خارجي يتمتع بالكفاءة المهنية وبالتخصص في مجالات عملها وبمدة خبرة طويلة في مراجعة القوائم المالية لنفس نشاطها، وعليه ينبغي على شركات ومكاتب المراجعة العمل على اختيار مراجعين خارجيين ممن يتوافر لديهم درجة كافية من التأهيل العلمي والمهني المناسب، والخبرة العملية الكافية مع ضرورة التركيز على مواكبة التطورات الحديثة للمهنة، بالإضافة إلى ضرورة الاهتمام بتطوير قدرات المراجعين الفنية والعملية خاصة في ظل التطورات الاقتصادية والتكنولوجية المعاصرة.

### 8.4 المقومات الواجب توفرها في المراجع المهني والتي تساهم في قرار اختياره مراجعاً للحسابات:

هناك العديد من المقومات التي تساهم في قرار اختيار المراجع الخارجي مراجعاً للحسابات، منها المقومات المرتبطة بالتخصص المهني للمراجع الخارجي وخبرته في مجالات عمل وأنشطة الشركة من خلال (عليان، 2010).

- قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة.
- تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي.
- التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة.



- معرفة والتزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة.
- وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة.
- وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة.
- عدد سنوات خبرة المراجع الخارجي في مراجعة نفس نشاط الشركة.
- خبرة المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة.

## 9. المنهج والإجراءات

تسعى الدراسة إلى إجراء اختبار ميداني يوفر سنداً موضوعياً داعماً للإطار النظري الذي تم تأصيله خلال الدراسة، وذلك عن طريق الاختبار الإحصائي لمعنوية فرضية الدراسة، وسيتناول الباحث فيما يلي تحليل نتائج الدراسة الميدانية، واختبار الفروض من خلال عرض النقاط التالية:

### 9.1. الهدف من الدراسة

يتمثل هدف الدراسة في التحقق الميداني من مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات، وذلك من خلال مسح ميداني لآراء عينة من المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة المراجعة بمدينة بنغازي.

### 9.2. مجتمع وعينة الدراسة

يشمل مجتمع الدراسة كافة المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة، كما تتمثل عينة الدراسة في عينة عشوائية بسيطة من فئة الدراسة، وهم المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مدينة بنغازي، حيث تم تصميم صحيفة استبيان كأداة للدراسة، بحيث تتناسب مع متغيراتها وتم استخدامها في جمع البيانات والتي تم تطويرها من خلال الدراسات السابقة المذكورة سابقاً وأهمها (دراسة عليان 2010، ودراسة Simnett & Wright 2005)، وقد تم تصميمها بطريقة تمكن المشاركين من إعطاء آرائهم بكل سهولة ويسر وتم توزيع الاستبيان إلكترونياً باستخدام تقنية (Google Drive) على بعض مواقع التواصل الاجتماعي، وقد تم استلام (61) استمارة جميعها صالحة للتحليل، وفي مثل هذه الحالات (النشر الإلكتروني لاستمارة الاستبيان) لا يمكن تحديد نسبة الاستجابة لعدم معرفة ما تم توزيعه من استمارات، وأن عينة الدراسة تنوعت حسب المؤهل الدراسي كما هو مبين بالجدول التالي.

الجدول رقم 01 التوزيع التكراري للمؤهل الدراسي

النسبة	العدد	المؤهل الدراسي
23%	14	دكتوراه
44.3%	27	ماجستير
32.7%	20	بكالوريوس
100	61	المجموع

يوضح الجدول السابق التوزيع التكراري للمؤهل الدراسي للمراجعين في مكاتب المراجعة، حيث يأتي في المرتبة الأولى الحاصلين على الدرجة الماجستير بنسبة 44.3%، ويليه في المرتبة الثانية الحاصلين على الدرجة الجامعية الأولى البكالوريوس بنسبة 32.7%، ويحل في المرتبة الأخيرة حاملي درجة الدكتوراه بنسبة 23%، وامتلاك عينة الدراسة لهذه المؤهلات يزيد من مستوى الثقة في المعلومات المتحصل عليها.

الجدول رقم 02 التوزيع التكراري لمستوي الخبرة

13.1%	8	أقل من 5 سنوات
23%	14	من 5 إلى أقل من 10
34.4%	21	من 10 إلى أقل من 15
29.5%	18	من 15 سنة فما فوق
100%	61	المجموع

بين الجدول السابق التوزيع التكراري لمستوي الخبرة للمراجعين في مكاتب المراجعة، ونلاحظ إن مستوى الخبرة للمبجوثين من ذوي الخبرة من 10 إلى أقل من 15 سنة يكونون في المرتبة الأولى من الترتيب بنسبة 34.4%، يليهم في المرتبة الثانية من ذوي الخبرة 15 سنة فأكثر بنسبة 29.5%، ثم يحل في المرتبة الثالثة ذوي الخبرة من 5 إلى أقل من 10 سنوات بنسبة 23%، وفي المرتبة الأخيرة يأتي من خبرتهم دون الخمس سنوات بنسبة 13.1%، وهذه النسب تعطينا مؤشراً جيداً على أهمية نتائج هذه الدراسة.

### 9.3. أداة جمع البيانات

استخدمت قائمة الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة، احتوت القائمة على جزئين خصص الجزء الأول منها للمعلومات الديموغرافية، والجزء الثاني يحوي على تساؤلات لاختبار آراء المراجعين الخارجيين العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة حول درجة موافقتهم على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات، وذلك من خلال عرض مجموعة من الأسئلة على عينة الدراسة (سؤالين رئيسيين يتضمن 15 سؤالاً فرعياً).



تمت الإجابة عن هذه التساؤل من خلال مقياس (Likert scale) ذو الخمس درجات كما هو موضح في الجدول التالي:

جدول 03 مقياس لكرت الخماسي

الدرجة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المقياس	1	2	3	4	5
الدرجة	ضعيفة جداً	ضعيفة	متوسطة	عالية	عالية جداً
المتوسط المرجح	من 1 إلى 1.80	من 1.81 إلى	من 2.61 إلى	من 3.41 إلى	من 4.21 إلى
المقابل	2.60	3.40	4.20	5	

هذا وتم استخدام اختبار ارتباط ألفا كرو نباخ لاختبار معدل الثبات والصدق الداخلي في ردود المبحوثين وعبر عنه الجدول التالي:

جدول رقم 04 نتائج اختبار كرونباخ ألفا

العبارات	عدد العبارات	ألفا كرونباخ (الثبات)	معامل الصدق
معارف التخصص المهني للمراجع الخارجي	7	0.940	96.6%
مقومات التخصص المهني للمراجع الخارجي	8	0.959	97.9%
مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي	15	0.997	99.8%

يتضح من الجدول السابق إن معامل الثبات لمحور الدراسة أكبر من 90%، وتعتبر هذه القيمة ممتازة ومقبولة للثبات وهي تدل على ارتباط قوي بين العبارات، أما صدق المحور يتضح ان النسبة عالية تفوق 90%، وبذلك يكون قد تم التأكد من صدق وثبات مقياس الدراسة مما يجعلها على ثقة بصحة المقياس وصلاحيته لتحليل النتائج والإجابة على فرضية أو تساؤل الدراسة.

#### 9.4. تحليل بيانات التخصص المهني للمراجع الخارجي

لتحليل بيانات الدراسة والاجابة على تساؤلاتها واختبار فرضيتها تم الاعتماد على الوسط الحسابي والانحراف المعياري ودرجة الموافقة لكل فقرة من فقرات الاستبيان.

#### 9.5. تحليل بيانات معارف المراجع الخارجي المتخصص مهنياً

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة من الفقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

## جدول رقم 05 الأهمية النسبية لمعارف المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا وترتيبها

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	معرفة المتطلبات التنظيمية والقانونية المختلفة والمتمثلة في القوانين واللوائح التي تنظم المؤسسة التي تقوم بمراجعتها.	4.2295	.46164	الثاني	عالية جداً
2	معرفة وفهم بيئة الأعمال الاقتصادية والتجارية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها.	4.0984	.83076	الخامس	عالية
3	معرفة وفهم المعايير والممارسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها.	4.1475	.67912	الرابع	عالية
4	معرفة الأنظمة والتشريعات الضريبية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها.	4.1639	.68752	الثالث	عالية
5	معرفة خاصة بالمؤسسة محل المراجعة مثل هيكلها التنظيمي والمعلومات المرتبطة بها.	4.2787	.52061	الأول	عالية جداً
6	معرفة المعايير والتقنيات الحديثة في المراجعة.	4.0492	.88367	السادس	عالية
7	معرفة الأفراد الذين يمكن استشارتهم أو الاستعانة بهم في حالة حدوث مشاكل معينة.	4.0000	.96609	السابع	عالية
	<b>الإجمالي</b>	<b>4.1382</b>	<b>.55755</b>		<b>عالية</b>

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافقة على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.1382) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

جاء المحور رقم (5) وهو "معرفة خاصة بالمؤسسة محل المراجعة مثل هيكلها التنظيمي والمعلومات المرتبطة بها" بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.2787)، وجاء المحور رقم (1) وهو "معرفة المتطلبات التنظيمية والقانونية المختلفة والمتمثلة في القوانين واللوائح التي تنظم المؤسسة التي تقوم بمراجعتها" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.2295)، وجاء المحور رقم (4) وهو "معرفة الأنظمة والتشريعات الضريبية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.1639)، وجاء المحور رقم (3) وهو "معرفة المعايير والممارسات المحاسبية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.1475)، وجاء المحور رقم (2) وهو "معرفة وفهم بيئة الأعمال الاقتصادية والتجارية الخاصة بالمؤسسة التي تقوم بمراجعتها" بالمرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0984)، وجاء المحور رقم (6) وهو "معرفة المعايير والتقنيات الحديثة في المراجعة" بالمرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0492)، وجاء المحور رقم (7) وهو "معرفة الأفراد الذين يمكن استشارتهم أو الاستعانة بهم في حالة حدوث مشاكل معينة" بالمرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.000).



ونستنتج مما سبق أن أفراد العينة يتفقون على وجود معارف للتخصص المهني للمراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بها لمراجعة قطاع أو نشاط معين.

## 9.6. تحليل بيانات مقومات التخصص المهني

لتحليل عبارات هذا المحور من حيث درجة الموافقة سنوضح بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل عبارة وأهميتها نحو كل فقرة من الفقرات وترتيبها تنازلياً حسب متوسطات الموافقة في الجدول التالي:

جدول رقم 06 الأهمية النسبية لمقومات متخصص مهني وترتيبها

الرقم	المحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الأهمية النسبية
1	قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة.	4.0984	.74621	الرابع	عالية
2	التزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة.	4.3443	.79342	الأول	عالية جداً
3	توفر التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة.	4.0492	.82515	السادس	عالية
4	تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي.	4.0820	.71403	الخامس	عالية
5	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة.	4.2459	.53714	الثالث	عالية جداً
6	وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة.	4.2951	.45986	الثاني	عالية جداً
7	توفر سنوات عمل طويلة لدى المراجع الخارجي في مراجعة نفس نشاط الشركة.	4.0328	.72955	السابع	عالية
8	توفر خبرة لدى المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة.	4.0164	.78511	الثامن	عالية
الإجمالي		4.1455	.57653	عالية	

من خلال النتائج الموضحة أعلاه يتضح ان درجة الموافقة على العبارات ككل عالية حيث كانت درجة المتوسط الحسابي الكلي للمحاور (4.1455) وهي في الخانة العالية في جدول المتوسط الحسابي، وتم ترتيب الفقرات ترتيباً تنازلياً حسب موافقة أفراد عينة الدراسة عليها كالتالي:

جاء المحور رقم (2) وهو "التزام المراجع الخارجي بتطبيق قوانين ومتطلبات الجهات الرقابية والمعايير المهنية ذات العلاقة بنشاط وعمل الشركة" بالمرتبة الأولى من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.3443)، وجاء المحور رقم (6) وهو "وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في تصميم

والتعامل مع نظم المعلومات الإدارية والمالية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة" بالمرتبة الثانية من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.2951)، وجاء محور رقم (5) وهو "وجود خبرة لدى المراجع الخارجي في الأنظمة والتشريعات الضريبية ذات العلاقة بعمل الشركة محل المراجعة" بالمرتبة الثالثة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية جداً بمتوسط حسابي (4.2459)، وجاء المحور رقم (1) وهو "قيام المراجع الخارجي بمراجعة وتدقيق شركات تمارس نفس نشاط الشركة" بالمرتبة الرابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0984)، وجاء المحور رقم (4) وهو "تنوع أنشطة وأعمال الشركات التي يتعامل معها المراجع الخارجي" بالمرتبة الخامسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0820)، وجاء المحور رقم (3) وهو "توفر التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي في مجالات عمل وأنشطة الشركة" بالمرتبة السادسة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0492)، وجاء المحور رقم (7) وهو "توفر سنوات عمل طويلة لدى المراجع الخارجي في مراجعة نفس نشاط الشركة" بالمرتبة السابعة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0328)، وجاء المحور رقم (8) وهو "توفر خبرة لدى المراجع الخارجي في التعامل مع برامج الحاسوب المختلفة المتعلقة بالمهنة" بالمرتبة الثامنة من حيث موافقة أفراد عينة الدراسة بدرجة عالية بمتوسط حسابي (4.0164).

ونستنتج مما سبق أن أفراد العينة يتفقون على وجود مقومات للتخصص المهني للمراجع الخارجي يجب توفرها عند مراجعة قطاع أو نشاط معين.

## 9.7. التحقق من فرضية الدراسة

تم استخدام الاستدلال الاحصائي لاختبار فرضية الدراسة وتحقيق نتائجه وذلك بدلالة مخرجات البرنامج الاحصائي SPSS.

- الفرضية الصفرية: لا يساهم التخصص المهني للمراجع الخارجي المتمثل في (المعارف والمقومات) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

- الفرضية البديلة: يساهم التخصص المهني للمراجع الخارجي المتمثل في (المعارف والمقومات) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

للتحقق من الفرضية تم استخدام المتوسط الحسابي وقيم اختبار  $t$  (One Sample T-test) ومستوى الدلالة للتأكيد ان كان المستوى عالي وذو دلالة احصائية، وقد تم صياغة الفرضية رياضياً عند متوسط حسابي مفترض للأهمية المتوسطة والذي يبلغ 3 وبمعدل خطأ معياري  $\alpha = 0.05$ ، وجاء النتائج كما في الجدول التالي:



جدول رقم 07 المتوسطات الحسابية وقيم اختبار T ومستوى الدلالة

المحور	العينة	المتوسط الحسابي	درجة الحرية	تقيمة	مستوى الدلالة
معارف التخصص المهني	61	4.1455	60	15.518	0.000
مقومات التخصص المهني	61	4.1382	60	15.944	0.000
مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي	61	4.1421	60	16.066	0.000

يتضح من الجدول السابق إن المتوسط الحسابي لمحور مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة يساوي (4.1421) وإن المتوسط الحسابي لمحور المعارف يساوي (4.1455) والمتوسط الحسابي لمحور المقومات يساوي (4.1382) وهو أكبر من المتوسط الافتراضي (3) كما أن قيمة اختبار (T) المحسوبة لمحور المساهمة تساوي (16.066) وقيمة اختبار (T) المحسوبة لمحور المعارف وقيمة اختبار (T) المحسوبة لمحور المقومات عند درجة حرية 60 وهي أكبر من قيمة T الجدولية (1.671) وعند مستوى دلالة أقل من مستوى الدلالة 0.05 المعتمد في الدراسة، ومن خلال ذلك نرفض الفرضية الصفرية وتقبل الفرضية البديلة القائلة يساهم التخصص المهني للمراجع الخارجي المتمثل في (المعارف والمقومات) في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة.

## 10. النتائج ومناقشتها

أظهرت النتائج وجود مساهمة عالية للتخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختياره مراجعاً للحسابات من وجهة نظر المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة بمتوسط حسابي يساوي (4.1191)، ومن خلال ربط هذه النتائج بنتائج الدراسات السابقة تبين ما يلي:

1. أن المراجعين الخارجيين يوفقون على وجود معارف للتخصص المهني للمراجع الخارجي ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (Simnett & Wright, 2005) والتي خلصت إلى أن هناك مجموعة من المعارف الواجب توفرها لدى المراجع حتى يكون متخصصاً مهنيًا.
2. أن المراجعين الخارجيين يوفقون على وجود مقومات للمراجع الخارجي المتخصص مهنيًا تساهم في قرار اختيار المراجع الخارجي مراجعاً للحسابات ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (عليان، 2010) والتي خلصت إلى أن هذه المقومات من ضمن العوامل التي تساهم في قرار اختيار المراجع الخارجي من قبل العملاء.
3. أن المراجعين الخارجيين يوفقون على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في قرار اختيار المراجع الخارجي مراجعاً للحسابات ويتفق ذلك مع نتائج دراسة (عليان، 2010) والتي خلصت إلى أن التخصص المهني من العوامل التي تساهم في قرار اختيار مراجع الخارجي من قبل العملاء في سوق

فلسطين ويتفق أيضاً مع دراسة (Knechel, et.al, 2008) والتي خلصت الي أن الشركات تقوم باختيار المراجع الخارجي الذي لديه تخصص في مجال عملها.

## 11. الاستنتاجات والتوصيات

من أبرز الاستنتاجات التي توصلت لها الدراسة ما يلي:

1. أن المراجعين الخارجيين يوفقون بدرجة عالية على وجود معارف للتخصص المهني للمراجع الخارجي يجب أن يكون على دراية بها لمراجعة قطاع أو نشاط معين.
2. أن المراجعين الخارجيين يوفقون بدرجة عالية علي وجود مقومات للتخصص المهني للمراجع الخارجي يجب توفرها عند مراجعة قطاع أو نشاط معين.
3. أن المراجعين الخارجيين يوفقون على مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي بدرجة عالية في قرار اختيار المراجع الخارجي من خلال المعارف والمقومات التي يجب توفرها عند مراجعة قطاع أو نشاط معين.

وفي ضوء النتائج ومناقشتها يقدم الباحث التوصيات والمقترحات والدراسات المستقبلية التالية:

1. العمل على تحديد وتطوير الأطر والتشريعات التي يجب أن تتم في ضوءها عملية اختيار المراجع الخارجي، حتى يظل عامل الخبرة والكفاءة والتخصص المهني هو العامل المتصدر في اختيار المراجع الخارجي.
2. تشجيع المراجعين الخارجيين في مكاتب المراجعة بالاهتمام بالتخصص المهني من خلال (المعارف والمقومات) الواجب توفرها في المراجع الخارجي المتخصص مهنيًا، وذلك لما يوفره هذا التخصص من زيادة الكفاءة المهنية، وتحسين أداء عملية المراجعة، وبالتالي زيادة فرص اختيارهم كمراجعين الحسابات.
3. اهتمام مكاتب المراجعة بزيادة وتنمية الكفاءات المهنية والعلمية لأعضاء مكاتبها، بما يكسبهم استراتيجية التخصص المهني وهيكل معرفة جيدة حول مدي مساهمة التخصص المهني في كفاءة عملية المراجعة وفي قرار اختيار المراجع الخارجي.
4. يقترح الباحث قيام النقابة العامة للمحاسبين ومراجعين الخارجيين بالتنسيق مع الجامعات لتضمين التخصص المهني في المراجعة في المقررات الدراسية واقامة دورات تدريبية وذلك من قبل الأكاديميين بالجامعات والخبراء المهنيين بالنقابات من اجل خلق مراجعين متخصصين مهنيًا.
5. إجراء الدراسة الحالية على المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة في المدن الليبية الأخرى، والعمل أيضاً على إجراء المزيد من الدراسات في التخصص المهني المتمثل في (المعارف والمقومات)، وذلك لإبراز الدور المهم الذي يقوم به في دعم وتحسين مهنة المراجعة من خلال رفع المستوي الفكري والمعرفي للمراجعين الخارجيين.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية:

- بوقة، علاء، (2021)، التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني الجزائري، (مجلة الجزائر للتعمية الاقتصادية)، المجلد 9، العدد 1، ص 103-120.
- تاني، عبد المؤمن وصحراوي، ياسين، (2022)، مساهمة التخصص النوعي للمراجع الخارجي في رفع كفاءة المراجعة الخارجية حسب آراء مراجعي الحسابات في الجزائر، (المجلة الجزائرية للاقتصاد والمالية)، المجلد 9، العدد 1، ص 34-55
- الحداد، سامح عبد الرازق، (2008) تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.
- حمد، رياض حبيب محمد وزاقوب، على عوض، (2023)، دور التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين مستوى الإفصاح في التقارير المالية، (مجلة جامعة بنغازي العلمية)، مجلد 36، العدد 1، العلوم الإنسانية 34-46.
- خلائط، صالح، (2018)، أهمية التخصص المهني ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة، (مجلة جامعة صدرات العلمية)، المجلد 2، العدد 2، ص 1-28.
- الزين، سيف الدين محمد، (2020)، التخصص الصناعي للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة المراجعة الخارجية -دراسة ميدانية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة النيلين.
- سالم، خالد محمد رحيل، (2017)، دراسة أثر استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية، (مجلة جامعة البحر المتوسط الدولية)، العدد الثالث، ص 15-39.
- شلا، محمد ندار، (2015)، أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة-دراسة ميدانية، (رسالة ماجستير غير منشورة)، جامعة دمشق.
- عليان، حازم فؤاد، (2010)، أسس اختيار المراجع الخارجي في الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية: من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والشركات، (رسالة ماجستير غير منشورة)، الجامعة الإسلامية فلسطين.
- فرج، عبد النبي أحمد وأحمد، حسام الزروق، (2021)، تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، (مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال)، المجلد 8، العدد 1، ص 98-129.
- لبيب، خالد محمد، (2005)، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، (مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد 42، العدد 1، ص 1-83.
- محمد، مني حلمي، (2013)، قياس أثر العوامل المؤثرة علي جودة أداء مراقب الحسابات، (رسالة ماجستير غير منشورة)، محاسبة ومراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، القاهرة.
- محمود، عبد الله ممتاز، (2015)، العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة العاملة في قطاع غزة، (رسالة ماجستير غير منشورة)، محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين.
- محمود، وائل حسين، (2019)، دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي- دراسة نظرية وميدانية، (مجلة الفكر المحاسبي)، المجلد 23، العدد 3، ص 222-300.
- المقطري، معاذ طاهر صالح، (2011)، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، (مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية)، مجلد 21، العدد 2.

## ثانياً: المراجع الإنجليزية:

- Almargi, Abdulfath A., (2024), *the Effect of External Auditor Industry Specialization on Audit Quality: Audit Risk Assessment as a Mediator Variable*, (Riyadah Journal for Researches and Scientific Activities), Vol. 9, pp. 12-29.
- Bewley, Kathryn, et.al, (2008), *An Examination of Auditor Choice using Evidence from Andersen's Demise*, (International Journal of Auditing), Volume 12, No 2, pp, 89-110.
- Casterella, J. R., et.al, (2004), *Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Pricing*, (Auditing: A Journal of Practice & Theory), Volume 23, No 1, pp. 123-140.
- Havasi , R ., and Darabi , R. (2016), *The Effect of Auditor's Industry Specialization on the Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchang* , (Asian Social Science) , Vol. 12, No. 8, pp.92-103.
- Hegazy, Mohamed, et.al, (2015), *the effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work*, (journal of accounting and finance), Vol. 15, No. 04, pp. 143-164.
- Mukhlisin, M., and Catholic, A, J. (2018), *Auditor Tenure and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting*, (Academy of Accounting and Financial Studies Journal), Vol. 22, No.5, pp. 1-10.
- Simnett, Roger & Wright, Arnold, (2005), *the portfolio of knowledge required by industry specialist auditors*, (journal of accounting and business research), Vol. 35, No. 01, pp. 87-101.
- Knechel, W. Robert, et.al, (2008), *Determinante of Auditor Choice: Evidence from a Small Client Market*, (International Journal of Auditing), Volume 12, Issue 1, pp. 65-88.