



مجلة البحوث المحاسبية

[/https://abj.journals.ekb.eg](https://abj.journals.ekb.eg)
كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الثاني

ديسمبر 2022

أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة بالتطبيق
على الشركات المساهمة في البورصة المصرية

**The Impact of Industrial Specialization and Professional
Skepticism of the Auditor on the Audit Quality, applying on Stock
Companies in the Egyptian Exchange**

د. خالد محمد محمد الجندي

مدرس بقسم المحاسبة , كلية التجارة , جامعة المنوفية

rgendy76@yahoo.com

أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية

الملخص :

استهدف البحث دراسة أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، ولتحقيق أهداف البحث أخذت عينة من شركات المساهمة المدرجة في مؤشر السوق المصري (EGX100) موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة، ولقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة أدى ذلك إلى زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية دلالة إحصائية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات يمارس الشك المهني أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ويمارس الشك المهني أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة، ويوصي البحث بضرورة مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بواسطة مراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ويمارس مستوى مناسب من الشك المهني لما لهم من تأثير كبير على إكتشاف التحريفات الجوهرية من خلال تخفيض ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية .

الكلمات المفتاحية : التخصص الصناعي - الشك المهني - جودة المراجعة .

The Impact of Industrial Specialization and Professional Skepticism of the Auditor on the Audit Quality, applying on Stock Companies in the Egyptian Exchange

Abstract:

The research aimed to study the impact of auditor's industrial specialization and professional Skepticism on the audit quality. To achieve the objectives of the research, a sample of joint stock companies from different economic sectors listed in the Egyptian market index (EGX100) was selected. The findings of the research indicated that there is a statistically significant impact of the industrial specialization on the professional suspicion of the auditor, as whenever the company is associated with an accountant industrial specialized in the company's activity, this leads to an increase in the professional suspicion of the auditor when performing the audit process, there is a statistically significant impact of the auditor's industrial specialization on the audit quality, as the more the company is associated with an industrially specialized auditor in the company's activity, this leads to an increase in the audit quality. There is a statistically significant impact of the professional skepticism of the auditor on the audit quality, as the more the company has an auditor who exercises professional skepticism, this led to an increase in the audit quality. Moreover, the results indicated that there is a statistically significant effect of the industrial specialization and the professional skepticism of the auditor on the audit quality, as the company was associated with an auditor who is industrially specialized in the company's activity and exercises professional skepticism, this led to an increase in the quality of auditing. The research recommends the necessity of auditing the financial statements of companies listed on the Egyptian Stock Exchange by an auditor who is industrially specialized in the company's activity and exercises an appropriate level of professional skepticism because of their significant impact on discovering the material misstatements by reducing earnings management practices and thus increasing the audit quality and increasing the quality of financial reports.

Keywords: Industrial Specialization - Professional Skepticism - Audit Quality.

أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المقيدة بالبورصة المصرية ١. مقدمة ومشكلة البحث :

أدت الانهيارات المالية التي تعرضت لها بعض الشركات الأمريكية ذات الثقل الاقتصادي الكبير مثل شركة Enron وشركة World Com وشركة Global Crossing, حيث أظهرت التقارير المالية لتلك الشركات أداءً مالياً جيداً وبالرغم من ذلك تعرضت للفشل المالي, بالإضافة إلى زيادة حالات النقصي والدعاوي الجنائية والمدنية المرفوعة من مجتمع الأعمال ضد بعض أعضاء مهنة المراجعة على كل من المستويين العالمي والمحلي, وذلك بسبب ما أصابهم من أضرار مادية ناتجة عن إهمال وتقصير مراقبي الحسابات في أداء واجباتهم المهنية على الوجه والدرجة المطلوبة مما يؤثر على رضا المستفيدين من خدمات المهنة, وقد أدى ذلك إلى إحداث فجوة الثقة والمصداقية في التقارير المالية بشكل عام, مما أدى إلى تعرض مهنة المراجعة للكثير من الضغوط للإرتقاء بمستوى الأداء المهني لمراقبي الحسابات إلى مستويات عالية من الجودة من أجل تحسين جودة عملية المراجعة لتحقيق وتحافظ على جودة وموضوعية التقارير المالية ودعم ثقة مجتمع الأعمال في مهنة المراجعة (الجندي, ٢٠٢١; عثمان, ٢٠٢٠; لبيب, ٢٠٠٥; Hurtt, 2010).

ولتدعيم الثقة والمصداقية في القوائم المالية وتقرير المراجعة الخارجية أصبح الإهتمام والإرتقاء بجودة المراجعة مطلباً ضرورياً للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة لعملية المراجعة, حيث تعتبر جودة عملية المراجعة الأساس والحماية لحقوق المستثمرين وتحسين كفاءة سوق المال, بالإضافة إلى الثقة التي تقدمها لمستخدمي القوائم المالية ويعتمدون عليها في اتخاذ القرارات الخاصة بهم, من خلال قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الأخطاء والغش والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والتقرير عنها بالإضافة إلى تقليل ممارسات إدارة الأرباح وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين أطراف علاقة الوكالة وتخفيف حالة التعارض بين الإدارة وحملة الأسهم مما يدعم عملية إتخاذ القرار, ويعتبر تفعيل آليات حوكمة الشركات واستقلال المراجع والتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات واستخدام أسلوب المراجعة المشتركة من أهم الآليات التي تزيد من جودة عملية

المراجعة وبالتالي الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمراقبي الحسابات (المغربي, ٢٠١٥, ص ٥٤٨, نور الدين, ٢٠١٩, ص ٥٩, حماد, ٢٠٢٠, Quadackers, et al., 2014)
لقد أدى انخفاض جودة المراجعة وانخفاض الثقة والمصدقية في التقارير المالية بجانب زيادة حدة المنافسة بين مؤسسات المراجعة لكسب ثقة عملائها وزيادة حصتها في سوق المراجعة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق وظهور التكتلات الإقتصادية, إلى قيام مؤسسات المراجعة بتطوير آليات عملهم من خلال التخصص في مراجعة إحدى صناعات العميل مثل (مراجعة شركات التأمين والبنوك - مراجعة شركات البترول - مراجعة الشركات الصناعية - مراجعة الشركات الزراعية إلخ) حيث أصبح التخصص الدقيق سمة من أهم سمات هذه المهنة, وذلك من أجل التميز والتحسين المستمر في أداء خدمات المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات بما ينعكس على كفاءة قراراته وأحكامه, بالإضافة إلى الحصول على معدلات أعلى من حصص السوق لتحقيق خبرة فوق المعتادة لجذب المزيد من العملاء, لذا يعتبر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من أهم الوسائل التي يستخدمها لتحقيق مزايا تنافسية, ولكي يتمكن من ذلك عليه إضافة قيمة حقيقية لعملاء المراجعة من خلال الإلمام والفهم الجيد لطبيعة الصناعة التي يعمل بها العملاء بالدرجة التي تمكنه من التقدير الدقيق لمخاطر المراجعة والتخطيط الجيد لعملياته المراجعة وأدائه بكفاءة عالية وفعالية مما يؤدي إلى جودة التقارير المالية وجودة عملية المراجعة (عثمان, ٢٠٢٠ ; عوض, ٢٠٠٦, Gourav, 2002; Salehi, et al., 2019 ;

لذلك أصبح التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يُمثل أحد مداخل التطوير في ممارسة مهنة المراجعة لمواجهة التطورات المستمرة في بيئة الأعمال الحديثة والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة, من أجل التميز في الخدمة التي تقدمها المراجعة من خلال فهم مختلف الجوانب المرتبطة بأنشطة الشركات محل المراجعة والتخطيط الجيد لعمليات المراجعة, وفحص مدى سلامة وفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والتقييم الدقيق لمخاطر المراجعة, وتنفيذ اختبارات المراجعة التي تساهم في تخفيض تلك المخاطر إلى أدنى مستوياتها, مما يزيد من احتمالات اكتشاف المراجعين للأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تتضمنها القوائم والتقارير المالية مما يساهم في الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب

الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة (ياسين وآخرون, ٢٠١٠; عبدالسلام, ٢٠١٦; نور الدين, ٢٠١٩), ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة .

يتوقف نجاح عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات وتقديمه لتقرير يعبر فيه عن رأيه الفني المحايد الإنتقادي عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية على ممارسة مجموعة من الأحكام المهنية والتي تمثل جوهر عملية المراجعة لأنها تؤثر بدرجة كبيرة في جودة عملية المراجعة, والتي تتضمن بشكل أساسي ممارسة الشك المهني من قبل مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة حتى لو كانت هناك تصورات سابقة بنزاهة وأمانة إدارة العميل محل المراجعة (رابيس وآخرون, ٢٠٢٠; Bell et al, 2005), حيث يؤثر الشك المهني بشكل كبير على قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية وتقليل ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالي بمهنة المراجعة

(الطائي, ٢٠١٨ ; أبو الفضل, ٢٠٢٠; Quadackers, 2009), ولأهمية الشك المهني في مجالات المراجعة فقد اعترفت معايير المراجعة بأهميته في الممارسة المهنية, وذلك لأن بذل العناية المهنية يتطلب من مراقب الحسابات ممارسة الشك المهني (وليد, ٢٠١٥; Hurtt, 2010). يُعد الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية وهو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الإنتقادي لأدلة المراجعة في كافة مراحل المراجعة (AICPA, 2002) من أجل تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ومن ثم تدعيم قدرته تجاه اكتشاف الغش, ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والخبرة التي تتطلبها مهنة المراجعة للأداء بنزاهة وحرص عند جمع وتقييم أدلة المراجعة بدون أي تحيز مسبق, ويجب على مراقب الحسابات عند ممارسة الشك المهني لجمع وتقييم أدلة المراجعة ألا يرضى بأدلة أقل من المقنعة بسبب اعتقاده بأن الإدارة صادقة, كما يجب على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني خلال عملية المراجعة مدركاً احتمال وجود أخطاء وغش في القوائم المالية بالرغم من خبرته السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة المنشأة (أبو الفضل, ٢٠١٦; نور الدين, ٢٠١٩; Ram et al., 2017), لذا يرى خليل (٢٠١٦) و Dimitrova, et al., (2016) و popova (2013) ضرورة قيام مراقب الحسابات بالشك المهني المحايد

والذي يقوم على ممارسة الشك المهني في إطار لا يفترض صدق الإدارة كما أنه لا يفترض عدم صدقها، بحيث لا يكون هناك ثقة تامة في إفصاحات ونزاهة الإدارة ولا شكاً افتراضياً يقوم على تشكك مراقب الحسابات في كل ما تقدمه الإدارة أو يحصل عليه من أدلة المراجعة والبحث عن أدلة إثبات إضافية، أو شكاً تاماً يقوم على احتمال ارتكابها الأخطاء أو الغش الذي يؤدي إلى وجود تعريفات جوهرية في القوائم والتقارير المالية، ومن الأهمية بمكان ممارسة الشك المهني من قبل مراجعين مؤهلين تأهيلاً علمياً وعملياً للقيام بعملية المراجعة وفق القواعد والأسس الصادرة من عن المنظمات المحلية والدولية، مع مراعاة مستوى الشك المهني تبعاً للظروف المحيطة، حيث أن عدم ممارسة القدر المناسب من الشك المهني يُعد أحد أسباب فشل المراجعة.

يعتبر الشك المهني أحد الآليات الهامة التي تساعد مراقبي الحسابات في الكشف عن عمليات الإحتيال والغش، حيث أن نقص مستوى ممارسة الشك المهني عن المستوى المطلوب يعد من عوامل الفشل في الكشف عن عمليات الإحتيال والغش مما يلحق ضرراً بمهنة المراجعة ويؤثر على سمعة مراقبي الحسابات (Saksena, 2010)، لذا يعتبر الشك المهني أمراً هاماً وضرورياً في جميع مراحل المراجعة خاصة عند تناول مجالات المراجعة الأعلى خطورة والأكثر تعقيداً وتحتاج إلى دراية عالية من الدقة في إصدار الأحكام المهنية (Siriwardane, et al., 2014) وتنفيذ إجراءات تحليلية وفنية لتحديد مواطن الغش والإحتيال (Boyle, et al., 2015)، بالإضافة إلى أن ممارسة مراقب الحسابات لمستوى ملائم من الشك المهني يعمل على عدم زيادة الثقة بينه وبين إدارة العميل والتي قد تؤثر على أحكامه المهنية، وبالتالي الحفاظ على سمعته وحماية مكتبه من خطر المقاضاه

(Rennie, et al., 2010)، وهذا يعني أن وجود مستوى مناسب من الشك المهني يعد أمراً ضرورياً لتحقيق جودة عملية المراجعة، ولذلك فإن البحث يهدف إلى التعرف على الدور الذي يقوم به الشك المهني لمراقب الحسابات في تحسين جودة الحكم المهني وزيادة جودة عملية المراجعة .

ولأهمية الشك المهني في أداء عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة التي أكدت على أهمية تطبيقه من قبل مراقب الحسابات، فإن معيار المراجعة الدولي رقم (٩٩)

(SAS,No,99) ومعيارى المراجعة المصرى رقم (٢٤٠) ورقم (٢٠٠) تطلب من مراقبى الحسابات ضرورة الحفاظ على ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة وبخاصة أثناء التخطيط لمهام المراجعة حتى تتم عملية المراجعة بدرجة كبيرة من الكفاءة والفعالية, وتزداد أهمية الشك المهني كلما كان هناك ما يدعو للشك في مزاعم الإدارة والإعتقاد بأنها أقل إقناعاً كما هو الحال عندما تزداد حوافز الإدارة (Robertson,2010), وتأكيداً على أهمية الشك المهني فقد أشارت دراسة (D'Aquila, et al., 2011) إلى أن بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية ترى أن أحد أهم أسباب فشل المراجعة عدم ممارسة مراقب الحسابات المستوى الملائم من الشك المهني اللازم عند أداء عملية المراجعة لكشف حالات التلاعب والتزوير والاحتيال المالي, لذا كان من الضروري البحث عن أداة تحفيز وتحسين مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقب الحسابات, ومن هنا كان الإتجاه نحو الإهتمام بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتحديد علاقته بممارسة الشك المهني وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة, خاصة وأن دراسة (مطاوع, ٢٠١٩) قد توصلت إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير إيجابي على ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني, كما أشارت دراسة (Krishnan , 2005) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى تحقيق كل من الاستقلال والموضوعية ويحسن من مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقب الحسابات, وكذلك أشارت دراسة (Jaya, et al, (2016) إلى أن التخصص الصناعي يُعد من أهم المتغيرات التي تساهم في تشكيل عقلية الشك المهني لمراقب الحسابات من خلال جعله أكثر ثقة في نفسه وأكثر ثقة في قدرته على تحليل وتفسير أدلة المراجعة, مما يساهم في الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة . وعلى عكس ذلك أشارت دراستي (Grenier (2017) وعثمان (٢٠٢٠) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يقلل من ميول مراقب الحسابات نحو استخدام ممارسة الشك المهني, حيث أن الخبرة المتراكمة والمعرفة المتعمقة والثقة لدى مراقب الحسابات قد تدفعه إلى عدم بذل المجهود الكافي خاصة عندما لا تتوافر المؤشرات العلنية عن إرتفاع مخاطر الأخطاء أو الغش وبالتالي عدم اكتشاف التحريفات الجوهرية بالتقارير

والقوائم المالية نتيجة عدم ممارسة الشك المهني بالمستوى اللازم، لذلك فقد أشار Grenier أن جهود شركات المراجعة لتعزيز الشك المهني لمراقب الحسابات أكثر فعالية للمتخصصين لأن المتخصصين يتشككون مهنيًا بغض النظر عن جهود شركات المراجعة، وهذا ما أكدته دراستي (Harding, et, al. (2016) والأبياري (٢٠١٣) بأن ممارسة الشك المهني عكس الثقة لدى مراقب الحسابات حيث أن الثقة تعطل الشك المهني حسب قدرها أو مستواها وتسبب تغاضي مراقب الحسابات عن إشارات الخطر بما قد يؤثر سلباً على جودة المراجعة لذلك يجب أن يعمل مراقب الحسابات على ضمان أن الثقة بإدارة عميل المراجعة لا تقسد الشك المهني، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، وعليه فإن هذا البحث يحاول الإجابة على التساؤلات التالية والتي تربط بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات وبين جودة المراجعة .

- ما مدى تأثير التخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات ؟
- ما مدى تأثير التخصص الصناعي على جودة المراجعة ؟
- ما مدى تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة ؟
- ما مدى تأثير التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة ؟

٢. أهداف البحث :

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

- دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات
- دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة .
- دراسة وتحليل تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة .

- دراسة وتحليل تأثير التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة ؟
٣. فروض البحث :

للإجابة عن تساؤلات البحث فقد تم صياغة الفروض الآتية :

الفرض الأول : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات".

الفرض الثاني : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة".

الفرض الثالث : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة".

الفرض الرابع : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة".

٤. أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته العلمية والعملية من خلال ما يلي :

- تُدرّس الدراسات المحاسبية المنشورة (في حدود علم الباحث) التي تدرس تأثير التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة وبصفة خاصة في مصر, وبالتالي تعد الدراسة إضافة علمية للأدب المحاسبي في هذا الصدد .

- المساهمة في رفع كفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة من خلال توجيه اهتمام مراقبي الحسابات نحو أهمية تطبيق استراتيجيات التخصص الصناعي وممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات .

- يقدم البحث دليلاً عملياً لمدى تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, وكذلك يقدم دليلاً عملياً لمدى تأثير ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, بالإضافة إلى تقديم دليلاً عملياً لمدى تأثير التخصص الصناعي وممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة .

٥. حدود البحث :

- يقتصر البحث على دراسة تأثير التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في الوحدات الإقتصادية المقيدة بالبورصة المصرية.
- يخرج عن نطاق الدراسة التطبيقية القطاع المالي بسبب اختلاف اللوائح والضوابط الخاصة بالمؤسسات المالية .
- يقتصر البحث على تخصص مكتب المراجعة في قطاع صناعي معين وليس تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة .

٦. منهج البحث :

اعتمد الباحث على كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك على نحو متكامل, حيث استخدم الباحث المنهج الاستنباطي في بناء الفروض في الإطار النظري من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث, كما استخدم الباحث المنهج الاستقرائي في اختبار الفروض النظرية التي تم التوصل إليها في الإطار النظري .

٧. خطة البحث : انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سيتم

استكمالها على النحو التالي :

أولاً : الدراسات السابقة والجهود البحثية .

ثانياً : أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات و على جودة عملية المراجعة .

ثالثاً : الدراسة التطبيقية .

رابعاً : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية .

أولاً : الدراسات السابقة والجهود البحثية :

تستمد أي دراسة جذورها من الدراسات السابقة والتي تعبر عن جهود تمت في مجال البحث, ولقد أجريت العديد من الدراسات في التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات وأثرهما على جودة عملية المراجعة, وفيما يلي أهم الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث:

١/١ الدراسات التي تناولت التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات :

استهدفت دراسة (Grenier 2010) تشجيع الشك المهني في التخصص الصناعي، حيث تقوم الدراسة باختبار تأثير كل من الشك المهني والتخصص القطاعي على أحكام وقرارات المراجعين عن العمل داخل مجال التخصص، وفي سبيل تحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على التجربة من خلال مجموعتين من المراجعين في الولايات المتحدة الأمريكية، تضمنت المجموعة الأولى عدد ٥٨ مراجعاً من المراجعين المتخصصين بينما تضمنت المجموعة الثانية عدد ١١٣ مراجعاً من المراجعين غير المتخصصين. وقد توصلت الدراسة إلى أن الشك المهني يتفاعل مع التخصص الصناعي ويؤثران على أحكام وقرارات المراجعة بالإضافة إلى دورهما في فهم وتقييم المراجعين لأدلة المراجعة، وتقرح الدراسة ضرورة إجراء مزيد من الدراسات لتحديد العوامل الأخرى التي تعزز الشك المهني في التخصص الصناعي ليصبح المراجع أكثر حذراً حول امكانيات حدوث الغش.

كما تناولت دراسة (Grenier 2017) أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على سلامة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات، ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة تجريبية لبحث كيفية تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات وتخصص الصناعة معاً على الأحكام المهنية لمراقبي الحسابات. وتوصلت الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات المتخصصون يتخذون أحكاماً مهنية أكثر تلقائية وبديهية نتيجة لخبرتهم بالصناعة فضلاً عن تقييمهم وتفسيرهم الكفاء لأدلة المراجعة، كما أن ممارسة مراقبي الحسابات المتخصصون للشك المهني يقودهم للتشكيك في أحكامهم المهنية واتخاذهم للقرارات ويجعلهم خبراء في تقييم أدلة المراجعة كما يجعلهم ينتقدون أنفسهم ويتوخون الحذر بشأن الإحتيال الإداري عندما لا يشار إلى الإحتيال الإداري صراحة من خلال أدلة المراجعة وبالتالي يزيد من تبرير معتقداتهم بالشكل الذي يؤثر على أحكامهم المهنية واتخاذهم للقرارات، وأوصت الدراسة بضرورة استخدام مراقبي الحسابات المتخصصين للشك المهني في أحكامهم المهنية كمكمل للتشكيك في أدلة المراجعة .

واستهدفت دراسة (Sollfrey (2018) تأثير خبرة مراقبي الحسابات والتخصص الصناعي على مستويات الشك المهني لدى مراقبي الحسابات وفقاً لمقياس الشك المهني الذي طوره (Hurt (2010), ولتحقيق هدف الدراسة تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من مراقبي الحسابات التابعين للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين والبالغ عددهم ٦٨, وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن سنوات خبرة مراقبي الحسابات الإجمالية لم توضح بشكل كبير من الناحية الإحصائية التباين في مستوى الشك المهني. ومع ذلك فإن وجود سنوات من الخبرة من ١١ إلى ١٥ عاماً كمراقب حسابات كان لها علاقة تنبؤية سلبية كبيرة بشأن شكوكهم المهنية, كما أشار نموذج الانحدار المتعدد إلى أن حالة التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات بشكل عام لم تفسر بشكل كبير من الناحية الإحصائية التباين في مستوى الشك المهني.

واستهدفت دراسة عثمان (٢٠٢٠) التحقق من دور تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تخفيض مخاطر الشك المهني, وذلك استناداً إلى أبعاد استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات المتمثلة في (الكفاءة المهنية وفاعلية تخطيط عملية المراجعة والتعليم المحاسبي الجامعي), ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء دراسة ميدانية على عينة من الأكاديميين والمراجعين الداخليين والخارجيين, وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن هناك تأثير إيجابي لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تخفيض مخاطر الشك المهني وذلك من خلال زيادة ثقة مراقب الحسابات المتخصص صناعياً على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الغش والتلاعب بالقوائم المالية, بالإضافة إلى فهمه لنطاق المراجعة التي تعاقدها على تنفيذها ومن ثم تصميم إجراءات مناسبة لعملية المراجعة .

٢/١ الدراسات التي تناولت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة :

تناولت دراسة (Chananda, et al, (2010) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تقييم خطر المراجعة, وتوصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً لديه فهم متعمق حول خطر الصناعة التي يتخصص فيها، ولديه قدرة على تقييم كامل

للمخاطر المحتملة قبل التخطيط لعملية المراجعة مما يساعده في بناء الحكم المهني له، الأمر الذي يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وكذلك خفض خطر الدعاوى القضائية التي تؤثر على سمعة مراقب الحسابات.

واستهدفت دراسة Liu, et al., (2013) تأثير العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحوكمة مجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح بالشركات التي يتم مراجعتها من خلال مراقب حسابات متخصص في الصناعة مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها من خلال مراقب حسابات غير متخصص في الصناعة. وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح ترتبط بشكل سلبي باستقلالية مجالس الإدارة للشركات التي يراجعها مراقبوا حسابات متخصصون أكثر من الشركات التي تم مراجعتها من مراقبي حسابات غير متخصصين .

وتناولت دراسة Garcia-Blandon, et al., (2018) تأثير التخصص الصناعي لشركاء المراجعة على جودة عملية المراجعة، ولتحقيق هدف الدراسة واختبارات فروضها تمت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في البورصة الأسبانية خلال الفترة من ٢٠٠٥ حتى ٢٠١٣، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير كبير للتخصص الصناعي لشركاء المراجعة على جودة عملية المراجعة .

واستهدفت دراسة حسين (٢٠١٩) تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية سواء الناتج عن التلاعب بالمستحقات الاختيارية أو الناتج عن الغش في القوائم المالية، ولتحقيق هدف الدراسة واختبارات فروضها تمت الدراسة من خلال تحليل قطاعي زمني Panel Data يغطي السنوات من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١٧ (٤١ شركة)، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة عكسية جوهرية بين التخصص الصناعي للمراجعين والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية جوهرية بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة سواء بتخفيض القيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية، أو فرص الغش في القوائم المالية، وذلك بصفة خاصة بالشركات التي تعتمد على مراقب حسابات متخصص في الصناعة.

وتناولت دراسة نور الدين (٢٠١٩) تطوير التخصص الصناعي ورفع كفاءة الأداء المهني للمراجع، بما يحقق رفع كفاءة وتعظيم قيمة مكاتب المراجعة من خلال تفعيل قيمة وأداء حوكمة مهنة المراجعة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة معينة تحسن من تقديراتهم لمخاطر المراجعة وتؤثر في طبيعة ونوعية التغييرات التي يدخلها على إجراءات المراجعة، ويكون لديهم القدرة على إكتشاف غش القوائم المالية والسرعة في الإستجابة لتقديراتهم عن خطر المراجعة بعكس مراقبي الحسابات غير المتخصصين .

كما تناولت دراسة (Rochmatilah, et, al, (2021) تأثير أتعاب المراجعة والتغيير الدوري لمراقب الحسابات وسمعة شركة المراجعة وتخصص مراقب الحسابات على جودة المراجعة في شركات تصنيع السلع الاستهلاكية المدرجة في بورصة إندونيسيا خلال الفترة من ٢٠١٧ حتى ٢٠١٩، وتوصلت الدراسة الى العديد من النتائج أهمها أن التغيير الدوري لمراقب الحسابات له تأثير على جودة المراجعة بشكل أكبر من تأثير كلا من سمعة شركة المراجعة وتخصص مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة على جودة المراجعة.

وتناولت دراسة سالم (٢٠٢٢) أثر التخصص الصناعي لمدققي الحسابات على جودة المراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء داسة ميدانية على عينة من مدققي الحسابات بدولة الكويت، وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي لمدققي الحسابات بدولة الكويت على جودة عملية المراجعة من خلال الحد من الغش والتلاعب والتحريفات الجوهرية وممارسات إدارة الأرباح .

٣/١ الدراسات التي تناولت الشك المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة :

استهدفت دراسة Nelson (2009) اقتراح نموذج لقياس مستوى ممارسة الشك المهني يلتزم به مراقب الحسابات أثناء ممارسة عملية المراجعة، وعند ممارسة جمع أدلة الإثبات، وعند إصدار مراقب الحسابات للأحكام والقرارات التي تعكس تقييم المخاطر. وقد توصلت الدراسة إلى أن ممارسة الشك المهني يساعد مراقبي الحسابات على معرفة الأخطاء الجوهرية وغير الجوهرية في التقارير والقوائم المالية

ومعرفة أدلة الإثبات التي تشير إلى مخاطر متزايدة نتيجة الأخطاء, بالإضافة إلى وجود علاقة معنوية بين ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة .

كما استهدفت دراسة (Hurttt (2010) تطوير مقياس لمستوى ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات وكيفية الوصول إلى المستوى الأمثل للشك المهني, وأثر ممارسته في الكشف عن الغش والإحتيال في التقارير والقوائم المالية وكذلك تحديد أثر ممارسة الشك المهني على إجراء اختبارات عملية المراجعة وعلاقتها بتخطيط عملية المراجعة, وفي سبيل تحقيق هذا الهدف قامت الدراسة بتحديد وتجميع البيانات الأولية من خلال قائمة استقصاء تضمنت ٣٠ فقرة مستمدة من المقاييس النفسية المتصلة بخصائص الشك المهني, ووزعت قائمة الاستقصاء على ٣٥٠ مراجعاً من العاملين في كبرى منشآت المراجعة الأمريكية, وأشارت الدراسة إلى أن المقاييس التي قد تم تطويرها قد تمكن الباحثين من متابعة القضايا الحرجة, مثل تحديد المستوى المطلوب من الشك المهني لتقييم مخاطر المراجعة بصورة صحيحة , وتحديد حجم الاختبارات التي تتناسب مع تلك المخاطر, وأشارت الدراسة إلى أن العلاقة بين خصائص الشك المهني وممارسة المراجع تعد منطقة خصبة للأبحاث , خاصة ما يتعلق بارتفاع التكاليف الناتجة عن زيادة التوسع في إجراءات المراجعة نتيجة الإفراط في الشك المهني, وأوصت الدراسة إلى ضرورة توافر خصائص الشك المهني في كل أفراد فريق المراجعة.

وتناولت دراسة (Popova (2013) العلاقة بين ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات وخبرته بعميل المراجعة والأحكام المهنية لمراقب الحسابات, وبيان مستويات الشك المهني من خلال السمات الشخصية لمراقب الحسابات, وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن ممارسة الشك المهني وخبرة مراقب الحسابات لهما تأثير على إصدار الأحكام والقرارات المتعلقة بعملية المراجعة واكتشاف الأخطاء والغش في التقارير والقوائم المالية, بالإضافة إلى أن خبرة مراقب الحسابات عن عميل المراجعة يظهر تأثيرها أكثر في حالة الممارسة الأقل تشككاً

على عكس الممارسة الأكثر تشككاً , كما أظهرت النتائج أن مراقبي الحسابات الممارسين للشك المهني أكثر حساسية تجاه الأخطاء والغش في مرحلة تقييم أدلة الإثبات أكثر من غيرهم .

واستهدفت دراسة (Bowlin, et al. (2015) أثر التغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات والشك المهني والتفاعل مع إدارة الشركات محل المراجعة على جودة عملية المراجعة, حيث اقترح واضعي المعايير تغيير مراقب الحسابات إلزامياً من أجل تعزيز جودة عملية المراجعة من خلال الاستقلالية والموضوعية وممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات, وأن تقييم مراقبي الحسابات للبيانات المالية المعروضة من قبل إدارة الشركات محل المراجعة يختلف نتيجة للشك المهني لكل مراقب حسابات, وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي للتغيير الإلزامي لمراقبي الحسابات على تقييم مراقبي الحسابات لمدى نزهة إدارة الشركات محل المراجعة خاصة إذا امتلك مراقب الحسابات عقلية متشككة.

كما استهدفت دراسة (Luippold, et al. (2015) العلاقة بين ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات وبين ممارسة عميل المراجعة لإدارة الأرباح, وقد توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود علاقة إيجابية بين ممارسة الشك المهني وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الوحدات الإقتصادية وبالتالي المساهمة في الحد منها .

وتناولت دراسة (Jaya, et al. (2016) تأثير الشك المهني ومدة عملية المراجعة وتطبيق الأخلاق المهنية للمحاسبين على جودة عملية المراجعة, ولتحقيق أهداف الدراسة أخذت عينة من مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة بأندونيسيا, وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الشك المهني لمراقبي الحسابات قد يؤثر على جودة عملية المراجعة بشكل إيجابي أو سلبي, بينما لا تؤثر مدة عملية المراجعة وأخلاقيات المهنة على جودة عملية المراجعة بشكل كبير.

كما تناولت دراسة خليل (٢٠١٦) اقتراح نموذج لقياس مستوى ممارسة الشك المهني في ضوء التغيير الدوري لمراقب الحسابات للوقوف على مستوى الممارسة الحالية, ثم اقتراح مجموعة من الأدوات لتحسين وتطوير هذا المستوى ومعرفة أثر

ذلك على تحقيق جودة عملية المراجعة، وتحقيقاً لأهداف البحث واختبار مدى صلاحية النموذج المقترح لقياس الشك المهني في ظل التغيير الدوري للمراقب والذي اعتمد على ستة محاور رئيسية وباستخدام (٣٦) مقياس تم إجراء دراسة اختبارية على عينة من مراقبي الحسابات بمكاتب المحاسبة والمراجعة المختلفة والحاصلين على عضوية أو زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والممارسين للمهنة لفترة زمنية لا تقل عن خمس سنوات، وأثبتت نتائج الدراسة الاختبارية صحة الفروض التي اعتمد عليها البحث وبالتالي صلاحية نموذج قياس مستوى ممارسة الشك المهني وبالتالي صلاحية تطبيقه في بيئة المراجعة المصرية، وكذلك صلاحية الأدوات المقترحة لتحسين وتطوير ممارسة الشك المهني .

كما استهدفت دراسة Adnan, et al. (2017) أثر تقييم مخاطر الإحتيال وضغط الوقت والتدريب على قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الإحتيال والغش في القوائم والتقارير المالية من خلال الشك المهني كمتغير وسيط، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها أجريت الدراسة على عينة من المحاسبين في شركة المحاسبة العامة في ولاية سيمارانج الإندونيسية، وباستخدام تحليل الإنحدار الخطي المتعدد لتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن مخاطر الإحتيال والشك المهني لهما تأثير إيجابي في كشف الإحتيال والغش، في حين أن ضغط الوقت له تأثير سلبي، أما التدريب فلم يكن له تأثير على إكتشاف الإحتيال والغش، كما أظهرت نتائج نتائج الدراسة أن الشك المهني يلعب دور الوسيط في العلاقة بين تقييم مخاطر الإحتيال وضغط الوقت .

وتناولت دراسة عيسى وآخرون (٢٠١٧) اختبار مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، ولتحقيق أهداف الدراسة أخذت عينة من مراقبي حسابات الشركات المساهمة، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن الشك المهني يتأثر بكل من خصائص مراقب الحسابات (مثل السمات والخبرة والتدريب) وخصائص أدلة المراجعة وخصائص عميل المراجعة وخصائص البيئة الخارجية

(مثل التشريعات والمعايير المهنية)، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط قوية وإيجابية بين ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وسلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية.

كما تناولت دراسة (Mardijuwono, et, al, (2018) العلاقة بين الاستقلالية والمهنية والشك المهني لمراقب الحسابات وبين جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها وجود علاقة إيجابية بين إستقلالية مراقب الحسابات وبين جودة المراجعة، وجود علاقة إيجابية بين مهنية مراقب الحسابات وبين جودة المراجعة ، ووجود علاقة إيجابية بين الشك المهني لمراقب الحسابات وبين جودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية بين الاستقلالية والمهنية والشك المهني لمراقب الحسابات وبين جودة المراجعة .

واستهدفت دراسة (Siewa, et al. (2018) بناء نموذج للشك المهني ودراسة العلاقة بين خصائص الشك المهني وعلاقتها باكتشاف الغش والإحتيال في القوائم والتقارير المالية بدولة ماليزيا، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها أجريت الدراسة على مجموع من مراقبي الحسابات الحاصلين على عضوية المعهد الماليزي للمحاسبين من خلال توزيع ٧٠٠ قائمة استقصاء على مجموعة من مراقبي الحسابات وتم استرداد ٢٥٢ قائمة استقصاء، وباستخدام تحليل ارتباط بيرسون وتحليل الإنحدار الخطي المتعدد لتحليل البيانات توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها أن خصائص الشك المهني تساهم بتطوير أداء مراقبي الحسابات والتي تؤدي إلى اكتشاف الإحتيال والغش في القوائم والتقارير المالية وبالتالي تحسين جودة المراجعة .

وتناولت دراسة الطائي وآخرون (٢٠١٨) قياس خصائص الشك المهني في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، فضلاً عن تأثير خصائص الشك المهني لمدقي الحسابات على جودة المراجعة في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، ولتحقيق أهداف الدراسة أجريت على عينة من مدقي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج أهمها توافر خصائص الشك المهني بدرجة كبيرة لدى مراقبي الحسابات في شركات ومكاتب المراجعة

العراقية، فضلاً عن وجود تأثير لخصائص الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، ويوصي الباحثين بضرورة قيام الهيئات التشريعية والتنظيمية في العراق بالتأكيد على أهمية الشك المهني وضرورة ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني أثناء تنفيذ عملية المراجعة والتي تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة .

كما تناولت دراسة (Puspitasari, et, al, (2019) تأثير كفاءة المراجعة واستقلالية مراقب الحسابات والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة مع مراعاة أخلاقيات مراقب الحسابات كمتغير وسيط، وأظهرت نتائج الدراسة أن كفاءة المراجعة والشك المهني لمراقب الحسابات لهما تأثير إيجابي على جودة المراجعة، بينما لا تؤثر استقلالية مراقب الحسابات (فترة المراجعة وضغط العمل) على جودة المراجعة، تعمل أخلاقيات مراقب الحسابات كمتغير وسيط في هذه الدراسة على تقوية العلاقة بين كفاءة المراجعة والشك المهني لمراقب الحسابات تجاه جودة المراجعة.

كما استهدفت دراسة (Naghshbandi, et, al., (2020) العلاقة بين الشك المهني لمراقب الحسابات واستقلاليته وكفاءته المهنية على جودة المراجعة، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين استقلالية مراقب الحسابات وجودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الشك المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة .

وتناولت دراسة (Istiadi, et, al, (2021) تحديد تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات واستقلاليته ومهنيته وكفائته على جودة المراجعة (في حالة Covid-19)، وتوصلت هذه الدراسة إلى أن استقلالية مراقب الحسابات ومهنيته تؤثر على جودة المراجعة بشكل أكبر من تأثير الشك المهني لمراقب الحسابات وكفائته على جودة المراجعة .

تحليل وتقييم الدراسات السابقة :

ومن خلال استعراض نتائج الدراسات السابقة يمكن القول أن أهم الملاحظات التي خرج بها الباحث تتمثل فيما يلي :

- تبين بشكل واضح أن معظم الدراسات قد قامت باختبار فروضها من خلال دراسة تجريبية أو ميدانية .
- تعتبر ممارسة الشك المهني مطلباً ضرورياً عند القيام بعملية المراجعة وأن عدم قيام مراقب الحسابات بهذه الممارسة يمثل أحد القصور لديه, لأن ممارسة الشك المهني تمثل أحد متطلبات بذل العناية المهنية لمراقب الحسابات وأحد جوانب الإلتزام بقواعد وأداب وسلوك مهنة المراجعة .
- تحدثت معظم الدراسات عند صياغة فروضها عن الشك المهني باعتباره موجود لدى جميع المشاركين ولكنه موجود بشكل نسبي " المستويات الأعلى من الشك المهني والمستويات الأدنى من الشك المهني .
- تمثل خصائص الشك المهني المحرك الأساسي لممارسة التشكك المهني والأساس لبناء مقاييس الشك المهني .
- استخدام التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمدخل لتحسين وتطوير مستوى الشك المهني سوف ينعكس بالإيجاب على أداء مراقب الحسابات وبالتالي تحقيق جودة عملية المراجعة .
- بالرغم من تعدد الإيجابيات والمزايا التي يحققها التخصص الصناعي لمراقب الحسابات, إلا أن الآثار الإيجابية المباشرة أو غير المباشرة له على ممارسة الشك المهني وتحسين مستواه لم يتم إظهارها بشكل واضح وبما يتناسب مع أهمية وضرورة ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات للإرتقاء بجودة عملية المراجعة .
- ندرة الدراسات التي تناولت نموذج لقياس الشك المهني, وكذلك الدراسات التي قامت بالربط بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين ممارسة الشك المهني وانعكاس ذلك على تحقيق جودة المراجعة, مما يعزز من أهمية هذه الدراسة وما ستساهم به في إثراء الجوانب الفكرية لعلم المراجعة في هذا الجانب وهذا ما يأمل الباحث في دراسته.

- إتفقت معظم الدراسات السابقة على أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وذلك لتعدد بيئة الأعمال وإستخدام الأنظمة الإلكترونية في معالجة البيانات المحاسبية, بالإضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات في إكتشاف ومواجهة حالات التلاعب في القوائم المالية مما يساهم في تحسين جودة عملية المراجعة .
 - إتفقت معظم الدراسات على أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أصبح أمراً ضرورياً لتحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية.
 - تبين للباحث عدم وجود دراسات عربية تدرس العلاقة بين التخصص الصناعي والشك المهني وأثر ذلك على جودة المراجعة وهذا ما يأمل الباحث في دراسته .
- وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة فيما يلي :**

- تتناول الدراسة تخصص مكتب المراجعة في قطاع صناعي معين, وليس تخصص شركاء المراجعة في مكتب المراجعة.
- تهتم الدراسة الحالية ببيان أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة .
- تمتاز الدراسة بأنها تتم في بيئة الأعمال المصرية والتي تختلف عن غالبية الدراسات التي تمت في بيئة أعمال أجنبية .

ثانياً : أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة :

يتناول الباحث في هذا الجزء التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات, العلاقة بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات, وأثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, وأثر الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, وأثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة على النحو التالي :

١/٢ التخصص الصناعي :

لقد نالت إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات اهتماماً كبيراً من قبل المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات, لما لها من دور هام في تدعيم وتحسين القدرات المهنية لمراقب الحسابات عند التصدي للكشف والتقرير عن المخاطر دون وقوع غش أو احتيال مالي وتحريف في القوائم المالية لتصبح مضللة وتطوير خدمات التأكيد, مما يساهم في الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة, لذا سوف يتناول الباحث في هذا الجزء مفهوم ودوافع التخصص الصناعي, أهمية التخصص الصناعي, موقف معايير المراجعة من التخصص الصناعي ومدخل قياس التخصص الصناعي على النحو التالي :

١/١/٢ مفهوم التخصص الصناعي لمراقب الحسابات :

لقد تعددت وجهات نظر الباحثين نحو مفهوم ومضمون التخصص الصناعي لمراقب الحسابات, إلا أن هذا التعدد لا يعني وجود اختلاف بينهم بل على العكس يوجد تشابه كبير بينهم, وفيما يلي بعض المفاهيم التي قدمها الباحثون للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات, فنجد أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعرفه البعض بأنه قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى نشاط أو قطاع صناعي واحد تتماثل فيه طبيعة العمليات التي تقوم بها المنشآت في نفس القطاع وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (عوض, ٢٠٠٦), بينما عرفه البعض الآخر بأنه يعبر عن وجود فهم عميق وخبرة طويلة لمراقب الحسابات بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة العميل وكيفية تطبيق المعالجات المحاسبية والقدرة على تحديد كافة التحديات التشغيلية التي من الممكن إن تواجه صناعة العميل (Sarwoko, et al, 2014), كما عرفه محمد (٢٠١٣) بأنه يعني اكتساب مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والقدرة والخبرة الخاصة بنشاط العميل القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة نشاط العميل بما يؤهله من إصدار تقارير مراجعة ذات جودة عالية . بالإضافة إلى ذلك يمكن تعريف التخصص الصناعي على أنه " امتلاك مراقب الحسابات المعرفة المتخصصة بصناعة معينة من خلال الاستمرار لفترة طويلة في خدمة العملاء التي تنتمي إلى هذه الصناعة " (Gul et)

al,2009, كما عرف (Casterella et al (2004) التخصص الصناعي على أنه استراتيجية التمايز التي تهدف إلى تزويد مراقبي الحسابات بميزة تنافسية مستدامة عن مراقبي الحسابات غير المتخصصين, كما يقصد بالتخصص الصناعي اتجاه شركة المراجعة إلى استثمار مواردها في خلق وتطوير المعرفة والخبرة المتعلقة بصناعة معينة مما يترتب عليه استحوادها على حصة جوهرية من عملاء هذه الصناعة (0' Reilly , et al., 2002), كذلك يمكن تعريف التخصص الصناعي على أنه "قدرة شركة المراجعة على إشباع احتياجات عملائها في قطاع صناعي محدد من خلال تكريس الموارد الاستراتيجية والجهود والخبرات المتخصصة لإرضاء عملائها (Hegazy, et al, 2015)

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يمكن تعريف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بأنه امتلاك مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والتي تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم والتقارير المالية مما يترتب عليه أداء عملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها والتي تمكنه من الحصول على حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع .

٢/١/٢ دوافع التخصص الصناعي لمراقب الحسابات :

تعددت الدوافع التي جعلت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أمراً ضرورياً لممارسة مهنة المراجعة في الوقت الحالي من خلال تأهيل مراقب الحسابات تأهيلاً علمياً وعملياً داخل صناعة معينة وفيما يلي عرض لأهم تلك الدوافع :

- انهيار عدد من الشركات الاقتصادية الكبرى نتيجة قيام إدارة هذه الشركات بممارسة إدارة الأرباح, مما أدى إلى انخفاض ثقة مجتمع الأعمال في مهنة المراجعة لعدم قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف الغش والتلاعب في الوقت المناسب وهو ما دفع العديد من شركات المراجعة إلى التخصص الصناعي لرفع جودة عملية المراجعة وبالتالي تحسين قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف حالات الغش والاحتيال في القوائم المالية والحد من ممارسات إدارة الأرباح وتحسين جودة الأرباح وتحسين جودة التقارير المالية (وهدان, ٢٠١٩) .

- زيادة إدراك شركات المراجعة الكبرى لأهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وذلك حرصاً منها على المحافظة على حصتها بل وزيادة حصتها من سوق المحاسبة والمراجعة، حيث استخدمت تلك الشركات التخصص الصناعي لتدعيم مركزها التنافسي بين مؤسسات المراجعة من خلال التنافس بالوقت والجودة والتكلفة والتميز والألعاب لتوسيع نطاق خدماتها وزيادة ربحيتها (منصور , ٢٠١٨) .
- اعتماد مراقبي الحسابات على الحكم والتقدير الشخصي في بعض خطوات عملية المراجعة بالرغم من اعتماده في تنفيذ مهام المراجعة المكلف بها على مجموعة من القوانين والمعايير المهنية، فكلما كان مراقب الحسابات متخصصاً كلما زادت قدرته على إصدار الأحكام والتقدير في الإتجاه الصحيح وهو ما يؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة فضلاً عن زيادة دقة تقدير المخاطر الحتمية لعمليات المراجعة (وهدان, ٢٠١٩; Taylor, 2000).
- تقليل احتمال تعرض مراقبي الحسابات للتقاضى والدعاوي الجنائية والمدنية حيث يؤدي تطبيق إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات رفع جودة عملية المراجعة وتقليل احتمال تعرض مكاتب المراجعة للتقاضى والدعاوي الجنائية والمدنية (البيب, ٢٠٠٥).
- اختيار الشركات لمراقب الحسابات والتعاقد معه في المستقبل حيث يعتبر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أحد العوامل المؤثرة في اختيار مراقب الحسابات لأن مراقبي الحسابات المتخصصين أكثر إلتزاماً بالمعايير المهنية ويقدمون مراجعة ذات جودة عالية (Ettredge, et al., 2009).
- الفرص الاستثمارية التي تتسم بها الصناعة حيث يؤدي زيادة الفرص الاستثمارية بصناعة معينة إلى اتجاه مراقبي الحسابات إلى التخصص في هذه الصناعة، حيث أن استقرار الصناعة تؤدي إلى اتجاه مكاتب المراجعة إلى زيادة استثماراتها في تدريب وتأهيل مراقبي الحسابات في هذه الصناعات ذات النمو المرتفع (إبراهيم, ٢٠١٧) .

٣/١/٢ أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات :

تتمثل أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في النقاط التالية :

- يُكسب التخصص الصناعي مراقب الحسابات المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة المبنية على أساس الإلمام بكافة نواحي أنشطة العميل والتي تؤهله إلى تقديم خدمة المراجعة بجودة عالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم والتقارير المالية في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مما يؤدي في النهاية إلى تقدم مهنة المراجعة والإرتقاء بها وتقديم أفضل الخدمات لعملاء المراجعة (عثمان, ٢٠٢٠; Krishnan, 2003).
- يحقق التخصص الصناعي لمراقب الحسابات خفض تكلفة أداء عملية المراجعة، حيث يؤدي مراجعة المنشآت المتشابهة في عملياتها إلى تشابه إجراءات المراجعة المطبقة فيها مما ينعكس على تكلفة عملية المراجعة التي تحقق لمراقب الحسابات ميزة تنافسية في التكلفة تساعده على مواجهة المنافسة المتزايدة في سوق مهنة المراجعة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (عوض, ٢٠٠٦; البلتاجي, ٢٠١٧; Bills, et al, 2015).
- يساهم التخصص الصناعي بالإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وثقته بنفسه التي تؤهله لاكتشاف حالات الغش والتلاعب الموجودة بالقوائم والتقارير المالية والتي تؤدي إلى تضيق فجوة التوقعات، وذلك لما يتمتع به مراقب الحسابات المتخصص من خبرة مهنية في مجال نشاط العميل محل المراجعة ونتيجة لمراجعه المستمرة لأنشطة متشابهة وقدرته على تحليل مسببات الغش (عثمان, ٢٠٢٠; نور الدين, ٢٠١٩).
- يساعد التخصص الصناعي مراقب الحسابات امتلاك مزيداً من الخبرة المهنية والمعرفة المتخصصة بصناعة معينة من خلال الاستمرار لفترة طويلة في خدمة العملاء التي تنتمي إلى هذه الصناعة، والتي تمكنه من التخطيط الجيد لعمله وأدائه بكفاءة عالية وفعالية وتكوين وإصدار رأيه المهني عن القوائم المالية محل المراجعة (Sun, et al, 2013), مما يؤدي إلى تحسين جودة الأداء المهني في سوق خدمات المراجعة من ناحية، وتعزيز جودة القوائم المالية للشركات محل المراجعة وكفاءة سوق المال من ناحية أخرى. (Abidin, et al., 2012).

- يُساعد التخصص الصناعي مراقب الحسابات فهم نطاق المراجعة التي تعاقد على تنفيذها حتى يتسنى له تصميم إجراءات مناسبة لعملية المراجعة مما يعمل على خفض مخاطر الشك المهني (عثمان, ٢٠٢٠) .
- تؤثر المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة التي تنشأ عن تخصص مراقب الحسابات في مراجعة صناعة معينة على تكوين عقلية مراقب الحسابات المبنية على التفكير المتشكك مما يؤدي إلى الحد من مخاطر الشك المهني (عثمان, ٢٠٢٠) .

٤/١/٢ موقف معايير المراجعة من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات :

لقد حظي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات باهتمام العديد من الجهات المهنية، حيث أكدت معايير الرقابة على جودة المراجعة والصادرة من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) على ضرورة تفهم مراقب الحسابات بيئة الأعمال وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة، كما طالبت معايير المراجعة الدولية لمراقب الحسابات بضرورة تفهم أعمال العميل والصناعة التي يعمل فيها وذلك في المعيار رقم (IAS,315) بعنوان " فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية "، حيث أكد هذا المعيار على أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من خلال إلزامه بضرورة فهم طبيعة أنشطة وعمليات الشركة محل المراجعة وخصائص بيئة الأعمال التي تنتمي إليها ملاءمتها في جميع مراحل عملية المراجعة، فعند تنفيذ عملية المراجعة للقوائم المالية يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على معرفة كافية بأعمال المنشأة محل المراجعة حتى يمكنه تحديد وفهم الأحداث والتصرفات المالية التي قد يكون لها تأثير هام في تقدير مراقب الحسابات وتقييمه لأنواع المخاطر المختلفة (Hegazy et al,2015; Whitworth, et al., 2014; 2011; Habib, et al), كما أشارت الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي (IAS, 315) إلى أن مراقب الحسابات يحتاج إلى مستوى من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في معرفة الأحداث، والمعاملات التي قد يكون لها أثر جوهري على القوائم المالية. ووفقاً لمعايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً (GAAS) حدد المعيار الأول من معايير العمل الميداني بصورة واضحة أهمية وجود مستوى كافي من الخبرة في مجال المراجعة،

وإحدى الطرق التي يستخدمها مراقب الحسابات لزيادة خبرته في تحقيق الميزة التنافسية التخصص في مراجعة صناعة معينة (Kato, at al., 2016) .

وفيما يتعلق بمعايير المراجعة المصرية جاءت الإشارة إلي أهمية التخصص الصناعي في معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) الخاص بالغش والخطأ ، ومعيار المراجعة المصري رقم (٣١٠) والذي يتناول المعرفة بطبيعة نشاط العميل ، و معيار المراجعة المصري رقم (٣١٥) بعنوان تفهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر التحريف العام، والتي أشارت إلى أهمية حصول مراقب الحسابات على المعرفة الكاملة بنشاط المنشأة وبيئتها قبل الموافقة على التكليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكليف، وعلى الرغم من اهتمام المعايير الدولية والأمريكية والمصرية بالتخصص الصناعي ودوره في الارتقاء بجودة المراجعة إلا أنه لا يوجد أي قوانين أو تشريعات مصرية تدعم من أهمية التخصص الصناعي وتعمل تطبيقه في البيئة المصرية.

٥ / ١ / ٢ مداخل قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات :

إن المتتبع للدراسات التي تناولت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يجد أن معظمها اعتمدت على ثلاث مداخل لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وهم مدخل الحصة السوقية Market share approach ، ومدخل المحفظة Portfolio share approach ، ومدخل الحصة السوقية المرجحة Weighted Market Share Approach، ووفقاً لمدخل الحصة السوقية يمكن قياس معرفة وخبرة مراقب الحسابات في صناعة معينة من خلال حصته السوقية في هذه الصناعة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات الذي يكون له حصة سوقية أكبر في صناعة معينة من المفترض أن يكون لديه معرفة وخبرة أكبر في هذه الصناعة، وتوجد عدة مقاييس لتحديد الحصة السوقية، حيث يمكن تحديدها على أساس عدد عملائه في صناعة معينة كنسبة من إجمالي جميع العملاء في تلك الصناعة، أو إجمالي مبيعات عملائه في صناعة معينة كنسبة من إجمالي مبيعات جميع العملاء في تلك الصناعة، أو إجمالي أصول عملائه في صناعة معينة كنسبة من إجمالي أصول جميع العملاء في تلك الصناعة، أو أتعاب مراقب الحسابات من صناعة معينة كنسبة من إجمالي أتعاب مراقبي الحسابات في تلك الصناعة (Habib, et al, 2011; 2017) kato, et al,2016 ; Karami, et al، ونظراً لصعوبة الحصول على بيانات عن أتعاب

المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية فقد تم الاعتماد على إجمالي المبيعات وعدد العملاء وإجمالي الأصول لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات .
وبالنسبة لمدخل المحفظة فإنه يعتمد في تحديد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ملاحظة التوزيع النسبي لخدمات المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات والأتعاب المرتبطة بهذه الخدمات التي يتقاضاها مراقب الحسابات بين القطاعات الصناعية المختلفة، والصناعة التي تحظى بنسبة أكبر من خدمات المراجعة في المحفظة (سواء نسبة عدد العملاء، أو نسبة إجمالي المبيعات، أو نسبة إجمالي الأصول، أو نسبة إجمالي الأتعاب) تعتبر مجال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (منصور، ٢٠١٨)، وبالنسبة لمدخل الحصة السوقية المرجحة فقد تبني (Neal and Riley, 2004) مقياساً يجمع بين مدخل الحصة السوقية ومدخل حصة المحفظة، لتلافي عيوب كلاً منهما وذلك على النحو التالي:
الحصة السوقية المرجحة = نسبة الحصة السوقية للمراجع في قطاع معين X نسبة قطاع التخصص في محفظة المراجع .

وعلى الرغم من تعدد مقاييس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلا أن المقياس الأكثر استخداماً لتقدير وقياس التخصص الصناعي هو مدخل الحصة السوقية ويليه مدخل حصة المحفظة كما تعد أغلب بدائل القياس المستخدمة أشكالاً مختلفة للحصة السوقية، هذا وقد توصلت دراسة (Havasi, et al., (2016) إلى أن اختلاف طريقة قياس التخصص الصناعي يؤدي إلى نتائج مختلفة ، فعند استخدام الحصة السوقية لمراقب الحسابات من أتعاب الصناعة توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير التخصص الصناعي على جودة التقارير المالية، بينما عندما تم قياس التخصص الصناعي بدلالة الحصة السوقية لمراقب الحسابات من إجمالي أصول الصناعة توصلت إلي وجود تأثير للتخصص على جودة التقارير المالية. لذا يرى الباحث أن اختلاف طريقة قياس التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات يمكن أن ينتج عنها اختلاف في نتائج اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وجودة المراجعة .

٢/٢ الشك المهني :

تؤدي ممارسة مراقب الحسابات لمستوى ملائم من الشك المهني إلى زيادة جودة المراجعة، لذا يتناول البحث في هذا الجزء مفهوم وأهمية الشك المهني لمراقب الحسابات، الشك المهني في ضوء معايير المراجعة ومحددات وخصائص الشك المهني على النحو التالي :

١/٢/٢ مفهوم الشك المهني لمراقب الحسابات :

يُعتبر الشك المهني من المفاهيم الجوهرية والضرورية لممارسة مهنة المراجعة ولعل ما يؤكد ذلك إشارة معايير المراجعة إلى أن ممارسة مراقب الحسابات لمستوى ملائم من الشك المهني أثناء عملية المراجعة في كافة مراحلها يساعده في الوصول إلى تأكيد معقول على مدى صحة أدلة الإثبات والمعلومات التي حصل عليها من إدارة العميل، وإكتشاف حالات الغش والإنحرافات الجوهرية بالقوائم والتقارير المالية مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالي بمهنة المراجعة (الطائي وآخرون، ٢٠١٨)، حيث أوضح مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB أن معايير المراجعة الدولية ISAs تعرف الشك المهني على أنه موقفاً يتضمن عقلية متسائلة وانتباهاً للظروف التي قد تدل على احتمال تحريفات جوهرية بالقوائم والتقارير المالية بسبب الأخطاء أو الغش، وتقيماً جوهرياً للأدلة مع الأخذ في الاعتبار مدى كفاية ومعقولية أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها في ضوء الظروف المتاحة (ISA 200 (2015)) .

وقد عرف مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة PCAOB الشك المهني بأنه موقف يتضمن عقلية متسائلة وتقيماً انتقادياً لملاءمة وكفاية أدلة المراجعة، واستخدام مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة لأداء إجراءات جمع وتقييم أدلة المراجعة بجدية ونزاهة وموضوعية (PCAOB, 2012)، كما عرف معيار المراجعة الأمريكي رقم (٩٩) (SAS, No, 99) الشك المهني بأنه موقف أو حالة يتضمن استجاباً للعقل وتقيماً انتقادياً لأدلة المراجعة توجب على مراقب الحسابات التعامل وفق منطق يعترف بإمكانية وجود أخطاء جوهرية ناتجة عن الغش، كما عرف معيار المراجعة المصري رقم (٢٠٠) الشك المهني بأنه تقييم

مراقب الحسابات لمدى سلامة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها ويكون منتبهاً إلى أدلة المراجعة المتعارضة وأن يتسائل عن مدى مصداقية المستندات أو إقرارات الإدارة، ويجب على مراقب الحسابات عند تخطيط وأداء المراجعة أن ألا يفترض أن الإدارة غير أمينة أو أن أمانتها غير قابلة للتساؤل، كما يقصد بالشك المهني إتجاه أو موقف يتضمن عقلاً متسائلاً Questioning Mind والتزام الحذر بشأن الحالات التي تشير إلى إمكانية وجود تحريف بسبب خطأ وغش، والتقييم الإنتقادي لأدلة الإثبات ومدى كفايتها وصلاحتها لدعم الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات في مدى صدق وعدالة القوائم المالية دون افتراض مسبق من جانب مراقب الحسابات لنزاهة أو عدم نزاهة الإدارة (IFAC,2017; IAASB,2013).

وعلى الرغم من أن الشك المهني يعتبر من المفاهيم التي تم تناولها بشكل متكرر في المعايير الدولية للمراجعة إلا أن هذا لم يمنع الدراسات الأكاديمية من تقديم تعريف للشك المهني فهناك من عرف الشك المهني على أنه ميل مراقب الحسابات لتأجيل إصدار الأحكام حتى يتم جمع الأدلة الكافية والملائمة وتقييمها لدعم بديل أو تفسير معين على باقي التفسيرات (Hurt et al. 2013 ; Quadackers et al.,2014) ، في حين عرفه البعض الآخر بأنه ميل مراقب الحسابات لتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية عند مستوى مرتفع، وقدرة مراقب الحسابات على اكتشاف الغش (Nelson 2009; 2016) (Chiang, 2016). وأنه تحيز متحفظ لمراقب الحسابات عند إصداره للأحكام (Hurt et al. 2013; Chiang).

ويتضح مما سبق أن الشك المهني يتطلب من مراقب الحسابات التفكير بطريقة متشككة ونافاذة أثناء أعمال المراجعة وخاصة أثناء تخطيط عملية المراجعة وتقييم أدلة الإثبات والتغلب على الميول الطبيعية في تصديق تأكيدات إدارة العميل ونسيان العلاقات الماضية وعدم افتراض نزاهة أو عدم نزاهة الإدارة .

٢/٢/٢ أهمية الشك المهني لمراقب الحسابات :

يعتبر ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني ضرورة في مهنة المراجعة كما أن عدم ممارسته في الغالب يكون سبباً في الأزمات المالية وحالات الفشل

المتعددة والمتكررة نتيجة عدم اكتشاف حالات التلاعب وممارسات إدارة الأرباح وهو ما يؤدي إلى فشل عملية المراجعة، وهذا ما أكدته تقرير لجنة بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية أن أحد أهم أسباب فشل المراجعة عدم ممارسة مراقب الحسابات القدر الملائم من الشك المهني اللازم عند أداء عملية المراجعة لكشف حالات التلاعب والتزوير والاحتيال المالي (D'Aquila, et al., 2011). وتزايد الإهتمام بضرورة ممارسة الشك المهني عند القيام بعمليات المراجعة بسبب دوره الكبير في نجاح عملية المراجعة والكشف عن حالات الغش والاحتيال والتزوير المالي التي قد تؤثر على صحة وعدالة القوائم المالية، ودوره في التقليل من فشل المؤسسات والأزمات التي من الممكن أن تقع بها، لذلك ركز كثير من الباحثين منهم (Nelson, 2009; Hurtt, et al., 2013) وكذلك المنظمات المهنية (IAASB, 2012; APB, 2010; PCAOP, 2012) على أهمية ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة من خلال بذل العناية المهنية اللازمة للحصول على أدلة مراجعة ملائمة وكافية لتحسين جودة الحكم المهني ومن ثم تحسين جودة عملية المراجعة، كما تعد ممارسة مستوى مناسب من الشك المهني ضرورة للحفاظ على ثقة المساهمين والمستثمرين في إجراءات وتقارير المراجعة (الصايغ, ٢٠١٧) .

٣/٢/٢ الشك المهني في ضوء معايير المراجعة :

لقد تطلبت المعايير والإصدارات المهنية منذ مطلع القرن الحادي والعشرين من مراقب الحسابات أعمال الشك المهني في كافة مراحل عملية المراجعة، بدءاً من قبول التكليف مروراً بتخطيط وأداء إجراءاتها إلى أن يتم إصدار تقرير المراجعة وذلك لتخفيض مخاطر عملية المراجعة وتحسين جودتها، ويتفق ذلك مع ما أشار إليه (Hussin, et al., 2013) بأن تبني منهج الشك المهني يدعم بصورة كبيرة أداء مراقبي الحسابات فيما يتعلق بتقييم مخاطر التحريفات الجوهرية، بالإضافة لذلك فهناك اتفاق عام على أن ممارسة الشك المهني أصبح مطلباً هاماً عند مراجعة تقديرات القيمة العادلة وكذلك المعاملات غير العادية وأي معاملات ترتبط بمزيد من الأحكام الشخصية للإدارة (Ciołek, et al., 2019).

هذا وقد أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولي IAASB في فبراير ٢٠١٢ وثيقة بعنوان " الشك المهني في مراجعة القوائم المالية، وقد ركز المجلس فيها على الدور الأساسي للشك المهني في عملية مراجعة القوائم المالية، والعلاقة المتداخلة بين الشك المهني وأحكام مراقب الحسابات، فكلاهما يعتبران مدخلات أساسية لجودة المراجعة (IAASB, 2012), كما أوضحت الفقرة رقم (١٥) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No.200) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يخطط وينفذ عملية المراجعة في حالة من الشك المهني لكي يدرك الظروف التي قد تتسبب في وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية، وكذلك أشارت الفقرة رقم (١٦) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No.200) أن موقف التشكك المهني يعني قيام مراقب الحسابات بإجراء تقييم انتقادي حذر مع عقلية متسائلة لمدى صحة أدلة المراجعة التي تم الحصول عليها وأنه متيقظ ومنتبه لأدلة المراجعة التي تناقض أو تدعو للتساؤل بشأن موثوقية المستندات، أما الفقرة رقم (٢٤) من معيار المراجعة الدولي (ISA, No.200) يجب على مراقب الحسابات أن يمارس الشك المهني أثناء عملية المراجعة لإحتمال وجود أخطاء جوهرية بسبب الاحتيال بالرغم من خبرة المراجع السابقة مع عميل المراجعة.

وأشار معيار المراجعة الدولي رقم (٢٤٠) أنه يجب على مراقب الحسابات أن يراعى نزعة الشك المهني اثناء عملية المراجعة مدركاً احتمال أنه قد يوجد تحريف جوهرى بسبب غش، على الرغم من خبرة مراقب الحسابات السابقة فيما يتعلق بأمانة ونزاهة إدارة منشأة العميل محل المراجعة، ويتطلب الحفاظ على نزعة الشك المهني استمرار التساؤل بشأن ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها توحى علي تحريف جوهرى بسبب غش بالقوائم والتقارير المالية ويشمل ذلك الأخذ في الحسبان مدى إمكانية الإعتماد على المعلومات التي سوف يتم استخدامها كأدلة مراجعة (ISA, No.240).

وأشار معيار المراجعة الأمريكي (SAS, No . 1) أن الشك المهني أحد متطلبات بذل العناية المهنية، وهو الموقف الذي يتضمن الاستجواب العقلي والتقييم الانتقادي لأدلة المراجعة، ويستخدم مراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة التي تتطلبها مهنة المحاسبة والمراجعة للأداء بنزاهة وحرص وجمع وتقييم موضوعي لأدلة المراجعة، ولا يفترض أن

الإدارة غير أمينة ولا يفترض الصدق والأمانة التي لا جدال فيها أيضا، كما أوضح (67). (SAS, No) على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسب من الشك المهني خلال عملية المراجعة.

كما أصدر مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة في البورصة PCAOB المنشرة رقم ١٠ في ديسمبر ٢٠١٢ بعنوان " الحفاظ على وتطبيق الشك المهني في عملية المراجعة " كاستجابة لقلقه بشأن انخفاض مستوى الشك الذي يمارسه مراقب الحسابات والذي أدى في كثير من الحالات لفشل المراجعة. ويتطلب PCAOB من مراقبي الحسابات ممارسة العناية المهنية الواجبة في تخطيط وأداء عملية المراجعة وإعداد التقرير، وتتطلب العناية المهنية من مراقبي الحسابات ممارسة الشك المهني (PCAOB, 2012)، كما تناول مجلس ممارسات المراجعة Auditing Practices Board بصورة مباشرة موضوع الشك المهني في ورقة للمناقشة أصدرها في أغسطس ٢٠١٠، وتناقش هذه الورقة مستوى الشك المهني الذي يمارسه مراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة بدرجة عالية من الجودة (APB, 2010).

وبالتالي يمكن القول إن هناك اعترافاً بالدور الحاسم الذي يلعبه الشك المهني في أداء عملية المراجعة، فقد أوضحت الإصدارات المهنية أنه ينبغي على مراقب الحسابات أن يمارس مستوى مناسباً من الشك المهني لأنه يعتبر أمراً مهماً من متطلبات عملية المراجعة، فالشك المهني موقف يتضمن تفكيراً تشككياً وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة، وأوضحت الإصدارات المهنية أيضاً أنه يجب أن يتوافر لمراقب الحسابات المعرفة والمهارة والقدرة والاستقلال الذي يمكنه من ممارسة الشك المهني، ويعتبر من أهم طرق تحقيق استقلال مراقب الحسابات من أجل التطبيق المناسب للشك المهني هو التدوير الإلزامي لمنشأة المحاسبة والمراجعة، والمراجعة المشتركة وحظر تقديم الخدمات الأخرى بخلاف عملية المراجعة.

٤/٢/٢ محددات الشك المهني لمراقب الحسابات :

على الرغم من أهمية الشك المهني وما يترتب عليه من نتائج إلا أن هناك محددات لممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات تتمثل فيما يلي

(علي, ٢٠١٥ ; شلقامي, ٢٠١٧; Carpenter, et al., 2013)

- ضعف السمات الشخصية حيث يعتبر ضعف السمات الشخصية من أهم العوامل المحددة لممارسة الشك المهني مثل عدم القدرة على حل المشكلات، ضعف النزعة الأخلاقية، الثقة بالآخرين، ضعف نزعة الشك، التسامح تجاه حالات الغموض، وعدم استقلالية المراجع، وفي المقابل عند قوة السمات الشخصية لمراقب الحسابات تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح من مدعمات زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات.
- الضغوط والمنافع الشخصية حيث تمثل المنافع حوافز سلبية تدفع مراقب الحسابات لعدم سلوك الشك المهني والتخلي عن إجراءات المراجعة التي يتطلبها معيار العناية المهنية مثل الحرص على إرضاء العميل والاحتفاظ به، وضغوط الوقت حيث في العادة تكون عملية المراجعة مرتبطة بعقد وله مجال زمني يجب احترامه، هذا ما يقف عائقاً أمام مراقب الحسابات في ممارسة شكه المهني بحيث يكون نوعاً ما متسرعاً في إصدار بعض الأحكام في مواضع قد تكون جوهرية، وفي المقابل عندما تنتفي تلك الضغوط والمنافع يصبح ذلك المحدد من مدعمات زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات .
- التصورات والأحكام السابقة حيث أن خبرة مراقب الحسابات السابقة بنزاهة وأمانة الإدارة تدفعه إلى التخلي عن ممارسة الشك المهني بناءً على تصوراته السابقة دون أن يأخذ بالحسبان إمكانية تغير الظروف مما يؤثر بشكل سلبي على التقييمات اللاحقة لمخاطر الاحتيال، وفي المقابل عند تصحيح مراقب الحسابات لتصوراته السابقة تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح من مدعمات زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات .
- الضعف والقصور المعرفي حيث أن مراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية المحدودة يكون أقل قدرة على ممارسة الشك المهني من مراقب الحسابات الذي لديه مستوى مرتفع من المعرفة بتقييم مخاطر الاحتيال، وفي المقابل عند انخفاض الضعف والقصور المعرفي بمهنة المراجعة تنعكس آثار ذلك المحدد ليصبح من مدعمات زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات.

- عدم توافر الخبرة والمعرفة الكافية لدى مراقب الحسابات بالبيانات التي تتعلق بالشركة وطبيعة نشاطها ورأسمالها، وهذا ما يحول دون تحديد المواطن التي تستدعي الشك المهني بصورة كبيرة والمواطن التي لا تحتاج إلى الشك المهني، وعليه فعامل الخبرة له دور كبير في فعالية الأداء وممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات في الموضوع والتوقيت المناسبين له .
- عدم استخدام مقياس محدد للشك المهني وعدم التخطيط الجيد لمهمة المراجعة، قد يحول دون قدرة مراقب الحسابات على ممارسة الشك المهني نتيجة تشابك مراحل المهمة هذا من جهة ومن جهة أخرى التخوف من بذل جهد في غير محله أي ممارسة الشك المهني في عناصر تكون سليمة ولا تحتوي على أي أخطاء أو تحريفات.
- ٥/٢/٢ خصائص الشك المهني لمراقب الحسابات :

تتمثل الخصائص التي تحدد مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات فيما يلي:

(بديع، ٢٠١٤ ; الصايغ، ٢٠١٧ ; et al, 2013; Tweedie, 2012; Hurrt, 2010) Royae,

١. **العقل المتسائل:** ويقصد به التساؤل المستمر لمراقب الحسابات لتحديد ما إذا كانت المعلومات وأدلة المراجعة التي تم الحصول عليها تشير إلى إمكانية احتواء التقارير المالية على أخطاء جوهرية نتيجة التلاعب الذي تم من جانب الإدارة، وهو ما تعرض له معيار المراجعة الدولي (ISA, 240) على أن التشكك المهني هو موقف يتضمن عقلاً متسائلاً وتقييماً انتقادياً لأدلة المراجعة .
٢. **التأني في إصدار الحكم:** يتطلب الشك المهني من مراقب الحسابات ضرورة الاستمرار في تجميع أدلة الإثبات وتقييمها بموضوعية في جميع مراحل المراجعة حتى يتم التوصل إلى المستوى الملائم من الأدلة الكافية والمقنعة التي يستند عليها في حكمه، وعدم إصدار أي أحكام قبل الوصول إلى هذا المستوى الملائم من الأدلة، وهذا ما أكدت عليه معايير المراجعة الدولية (ISA, 240), (ISA, 220), (ISA, 200) ومعيار المراجعة الأمريكي (SAS, 99) .

٣. **البحث عن المعرفة:** تُعد خاصية البحث عن المعرفة ضرورية لأن كفاءة أحكام وقرارات مراقب الحسابات تعتمد على مقدارة المعرفة الفنية التي يمتلكها مراقب الحسابات, لذا يجب على مراقب الحسابات السعي وراء المعرفة العامة والإهتمام بجميع الجوانب التي تتعلق بعملية المراجعة والبحث عن المزيد من المعلومات وليس التحقق من نتيجة محددة , ونظراً لتزايد الطبيعة المعقدة لبيئة الأعمال الحديثة فقد طالبت المعايير المهنية مراقبي الحسابات بتنمية معرفتهم المهنية لفهم تلك التعقيدات, كما أن نقص المعرفة تجعل مراقب الحسابات اقل تشكك وأكثر اعتماداً على تقديرات الإدارة .
٤. **الفهم الشخصي :** تشير هذه الخاصية إلى أهمية قيام مراقب الحسابات بفهم الجوانب الشخصية لعمل المراجعة لأهمية ذلك في درجة الوثوق في مصدر الأدلة والمعلومات التي يتم الحصول عليها, وذلك بهدف معرفة الدوافع أو الضغوط التي تدفع العميل لارتكاب التلاعب والفرص التي تتيح له ارتكابه الفعل وما يعتمد عليه من مبررات لإجراء التلاعب .
٥. **الاستقلال الذاتي :** يعتبر الاستقلال أحد السمات الأساسية التي ينبغي أن يتمتع بها مراقب الحسابات عند تقييم أدلة الإثبات وذلك حتى يمكن تحديد ما إذا كانت تلك الأدلة كافية لإصدار الحكم المهني دون الخضوع لأي من التأثيرات التي تضعف حكمه المهني وممارسة الموضوعية والتشكك المهني, حيث أن الشك المهني يعني عدم قبول دعاوي الآخرين بسهولة , كما أن ممارسة الشك المهني تتطلب أن يتمسك مراقب الحسابات باستقلاله وحياده وان لا يمارسه نتيجة أي ضغط أو ينقص فيه تحت أي ظرف.
٦. **الثقة بالنفس:** تنبع أهمية تلك الخاصية في المراجعة إلى أنها تساعد مراقب الحسابات على مقاومة المحاولات التي تبذلها إدارة العميل لإقناعه بأمر ما يتعارض مع ما انتهى إليه من استنتاجات, أي أن ممارسة الشك المهني تتطلب مستوى معين من الثقة بالنفس وإحترام الذات والتسليم بضرورة تحقيق النجاح في مهمته, والقناعة التامة فيما يقوم به, وعلى الرغم من أهمية خاصية الثقة بالنفس كأحد خصائص الشك المهني والتأكيد عليها في معايير المراجعة إلا أن هناك ضوابط حول الإفراط في هذه الخاصية .

وتعتبر خصائص الشك المهني خصائص تكاملية ومترابطة لأنها تكمل بعضها البعض فنتج شخصية ذات خصائص متميزة تؤثر بشكل إيجابي على الأداء المهني لمراقب الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة من خلال توسيع نطاق البحث والسعي للحصول على أدلة مراجعة إضافية وتوسيع نطاق فحصه لإزالة حالة التشكك والعمل على كشف التناقضات وإيجاد تفسيرات بديلة مما يمكنه كشف حالات الغش ولاحتيال واتخاذ الأحكام والقرارات السليمة ومن ثم زيادة جودة عملية المراجعة (Hurt,2010).

٣/٢ أثر التخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات :

تؤثر المعرفة المهنية والخبرة المتخصصة التي تنشأ عن تخصص مراقب الحسابات في مراجعة صناعة معينة على تكوين عقلية مراقب الحسابات المبنية على التفكير المتشكك مما يؤدي إلى الحد من مخاطر الشك المهني (عثمان, ٢٠٢٠), حيث تعتبر المعرفة المهنية من أهم العوامل المؤثرة على تكوين وتشكيل عقلية التشكك, فمراقب الحسابات ذو المعرفة المهنية المتقدمة أكثر قدرة على التشكك المهني وأن المعرفة ببيئة وطبيعة المنشأة محل المراجعة ضرورية لتحقيق إجراءات مراجعة فعالة وفي هذا الصدد يري (Nelson, 2009) أن معرفة مراقب الحسابات وتخصصه ذات تأثير على عملية التشكك المهني، فمراقب الحسابات الأكثر معرفة أكثر قدرة على تقييم الأنماط المعقدة من أدلة المراجعة والتي قد تشير الى وجود الأخطاء, كما تساهم الخبرة في توسيع نطاق البحث عن المعلومات وتقييم أدلة الإثبات وتحديد التناقضات في توليد مزيد من التفسيرات البديلة ومواجهة سلوك الإدارة في إدارة الأرباح، لهذا فإن الخبرة تؤثر في التشكك المهني بطريق مباشر بالإضافة إلى التأثير غير المباشر من خلال زيادة المعرفة المكتسبة والتي بدورها تؤثر في التشكك المهني لمراقب الحسابات (Hurt, et al., 2013), بينما يساهم التخصص الصناعي في تعميق الشك المهني لمراقب الحسابات أثناء الأداء المهني، حيث يجعل مراقب الحسابات أكثر ثقة في نفسه وفي قدرته على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية ومخاطر الاحتيال، وإظهار جوانب المعرفة والحسم أثناء الأداء المهني، بينما يكون مراقب الحسابات غير المتخصص أقل ثقة وأكثر تحفظاً، كما يساهم التخصص في تعميق الشك المهني لمراقب الحسابات من واقع كونه يحسن فهمه وتقييماته لأدلة المراجعة، ويعزز التدقيق

الانتقادي والتفكير الموضوعي الذي يجعل أحكام وقرارات المراجع أكثر تلقائية وبديهية نظرا لمعرفته بخصائص ومخاطر بيئة الأعمال، والتي تجعله أكثر تقبلا لإمكانية حدوث عمليات الاحتيال داخل القطاع الذي يعمل فيه (الصايغ, ٢٠١٧) .

كما يؤدي تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل دوراً مهماً في التأثير على الحكم المهني لمراقب الحسابات ومستوى الشك المهني لمراقب الحسابات، حيث يساهم التخصص الصناعي الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وثقته بنفسه التي تؤهله لاكتشاف حالات الغش والتلاعب الموجودة بالقوائم والتقارير المالية والتي تؤدي إلى الحد من مخاطر الشك المهني، وذلك لما يتمتع به مراقب الحسابات المتخصص من معرفة مهنية وخبرة متخصصة في مجال نشاط العميل محل المراجعة ونتيجة لمراجعاته المستمرة لأنشطة متشابهة وقدرته على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الغش والتلاعب بالقوائم والتقارير المالية، بالإضافة إلى قيام مراقب الحسابات المتخصص بفهم نطاق المراجعة التي تعاهد لتنفيذها تتيح له تصميم اجراءات مناسبة لعملية المراجعة مما يعمل على خفض مخاطر الشك المهني (نور الدين , ٢٠١٩ ; عثمان , ٢٠٢٠)، لذا يجب تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي في ضوء ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني وذلك لضمان تقديم خدمة المراجعة بجودة عالية من خلال إبداء رأيه الفني المحايد عن مدى عدالة وصدق القوائم والتقارير المالية في التعبير بوضوح عن المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، مما يؤدي في النهاية إلى تقدم مهنة المراجعة والإرتقاء بها وتقديم أفضل الخدمات لعملاء المراجعة (نور الدين , ٢٠١٩ ; عثمان , ٢٠٢٠) .

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود علاقة إرتباط ذات دلالة إحصائية قوية بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات، بالإضافة إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات، وهذا يعني أنه كلما زاد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات زاد شكه المهني .

٤/٢ أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة :

تعتبر جودة المراجعة مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة, فمراقب الحسابات يهتم أن تتم عملية المراجعة بجوده عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره, أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجوده عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها, والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية للمراجعة بجوده عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم, كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها (الأهدل، ٢٠٠٨)

يعتبر التخصص الصناعي أحد وسائل التميز والتحسين المستمر في أداء خدمات المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات, فضلاً عن كونه أحد مداخل تحقيق الإستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق. حيث يحقق التخصص الصناعي لمراقب الحسابات قيمة مضافة تتمثل في زيادة معرفة مراقب الحسابات واستخدام تلك المعرفة في زيادة قدرته على اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية في القوائم المالية, مما ينعكس في تحسين جودة عملية المراجعة لأنه يقلل مخاطر المراجعة إلى أقل حد ممكن (Hassan, 2016; su, et al, 2016) , كما يؤدي تخصص مراقب الحسابات في قطاع محدد من الأنشطة, مثل مراجعة البنوك أو الشركات الصناعية أو التجارية وغيرها إلي تخفيض تكاليف المراجعة وذلك من خلال تطوير معرفة وخبرة مراقبي الحسابات بنشاط إقتصادي معين, كما أن إختيار العميل لمراقب الحسابات متخصص يعود بالفائدة علي كل من العميل ومراقب الحسابات, وذلك من خلال بذل العميل جهد أقل في تعريف مراقب الحسابات بطبيعة النشاط كما يحقق مراقب الحسابات رضا العميل ويحسن من جودة المراجعة (Mayhew, et al, 2003).

وأشارت دراسة محيي (٢٠١٦) أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يُعد من العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة حيث يحقق العديد من المزايا أهمها المحافظة على الحصة السوقية بل والعمل على زيادتها, بالإضافة إلى خفض تكاليف عملية المراجعة

وأدائها بجودة عالية مما ينعكس بصورة إيجابية على جودة عملية المراجعة. كما يزيد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إحصائية خلو القوائم المالية التي تمت مراجعتها من الأخطاء الجوهرية مما يعني زيادة جودة عملية المراجعة (Defond, 1992), كما يساعد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات اكتشاف حالات الغش والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية لتوافر المهارات والخبرة الكافية بأنشطة العملاء, والحد من ممارسات إدارة الأرباح وزيادة جودة الأرباح, والتقدير الجيد لمخاطر المراجعة, وتحديد مخاطر الصناعة بدقة مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة وزيادة جودة إعداد التقارير المالية وزيادة ثقة أصحاب المصالح في معلومات التقارير المالية (Havasi, et al., 2016).

كما أشارت دراسة (Zhang, et al., 2017) إلى أن الشركات التي تعتمد على مراقب حسابات متخصص تزيد جودة المراجعة لديها, وذلك لأن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يكون لديه دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة في الشركة وطبيعة أعمال الشركة, مما يمكنه من أداء عملية المراجعة بجودة أعلى, كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في صناعة معينة يكسبه شهرة في تلك الصناعة, مما يحفز له زيادة جودة المراجعة للحفاظ على تلك السمعة, من خلال مقاومة ضغوط العميل ووضع معايير صارمة عند أداء عملية المراجعة لتقليل مخاطر وجود تحريفات في المعلومات المحاسبية .

وتوصلت إحدى الدراسات (Dunn, et al., 2004) إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراقب الحسابات المتخصص يقدم أداء مهني ذو جودة أعلى من مراقب الحسابات غير المتخصص, وأن مراقب الحسابات المتخصص يساهم في رفع كفاءة عملية المراجعة عن مراقب الحسابات غير المتخصص, وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يساهم في تخفيض مخاطر عدم تماثل المعلومات حول المنشأة محل المراجعة, كما أشارت دراسة (عوض، ٢٠٠٩) إلى إرتفاع جودة عملية المراجعة عندما يتم الإرتباط مع مراقب حسابات متخصص, وبناءً عليه أيدت التوجه الحالي في مكاتب المراجعة نحو التخصص الصناعي . كما يساعد تخصص مراقب الحسابات في الصناعة التي ينتمي إليها العميل على إتمام إجراءات المراجعة بكفاءة عالية وفعالية مما ينعكس في النهاية على زيادة كفاءة وجودة عملية

المراجعة والإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتقليل مخاطر عملية المراجعة, كما يتيح التخصص الصناعي لمراقب الحسابات زيادة عدد عملاء المراجعة وبالتالي زيادة الأرباح (رشوان, ٢٠١٨ ; Casterella, et al., 2004), كما يُساهم التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات إدارة الأرباح وبالتالي زيادة جودة الأرباح مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة التي تؤثر على جودة الإفصاح من خلال تعزيز مصداقية القوائم والتقارير المالية (Sun, et al., 2013).

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة عملية المراجعة, حيث تتخفض ممارسات إدارة الأرباح (المستحقات الإختيارية) في الشركات التي ترتبط بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة عن ممارسات ممارسات إدارة الأرباح (المستحقات الإختيارية) في الشركات التي ترتبط بمراقب حسابات غير متخصص صناعياً في نشاط الشركة.

٥/٢ أثر ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة :

يرى مجلس ممارسات المراجعة (APB, 2012) أن الشك المهني يمثل جوهر عملية المراجعة حيث يحدد جودة قرارات وأحكام المراجعة ومن خلاله يتم تحقيق فعالية المراجعة لمقابلة احتياجات المستخدمين, كما أشارت دراسة Nugrahaeni et al. (2019) أن الشك المهني له دور حاسم في المراجعة خاصة في جمع الأدلة, حيث يعتبر التفكير المتسائل والتقييم الإنتقادي من عوامل الشك المهني التي تسمح لمراقب الحسابات بجمع المعلومات والأدلة بشكل صحيح مما يزيد من جودة المراجعة. كما أشارت دراسة Quadackers, et, al, (2011) أن العقول المتشككة تجعل مراقب الحسابات يجمع الأدلة حتى لا يدعي أحد الشك فيها كما يبحث مراقب الحسابات دائماً عن أدلة أخرى حتى يتمكن من إبداء رأي معقول وصادق. إلى جانب ذلك توفر الشكوك أيضاً ضماناً للمستخدمين النهائيين بأن البيانات المالية لعملائهم خالية من الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال (Said, et, al, 2018), كما أظهرت دراسة أخرى أجراها (Mardijuwono, et, al, 2018) أن الشك المهني يرتبط بشكل إيجابي بجودة المراجعة, حيث أن شك المراجعين يساعدهم في

الحصول على كافة أشكال المخالفات والأخطاء في القوائم المالية، ومن ثم فإن مراقب الحسابات الذي يمتلك درجة عالية من الشك المهني من المرجح أن ينتج عمليات مراجعة عالية الجودة .

كما أشارت دراستي (Puspitasari, et al., 2019) ; Sari, et al., (2015) أن أداء عملية المراجعة بجودة عالية يحتاج إلى العديد من العوامل منها الشك المهني لمراقب الحسابات وكفاءته واستقلاليته وأخلاقياته، ويعد الشك المهني لمراقب الحسابات هو الأكثر تأثيراً من بين هذه العوامل على جودة المراجعة، حيث يؤدي الشك المهني لمراقب الحسابات إلى تحسين جودة المراجعة، لذلك فإن مراقبو الحسابات مطالبون بمواصلة الشك المهني عند ممارسة مهنة المراجعة (Sari, et, al, 2015 ; Puspitasari, et, al, 2019)، كما أشارت دراسة (Shahibah,et, al, (2020) أن الشك المهني لمراقب الحسابات يعتبر عاملاً مهماً لأداء عملية المراجعة، حيث يقلل من عواقب الإحتيال المادي ومخاطر المراجعة إلى الحد الأدنى فضلاً عن كونه أساسياً لمراقبي الحسابات ليكونوا أكثر حرصاً وإستقلالية ومهنية وخبرة حتى يتمكنوا من أداء عملية المراجعة بجودة عالية (Shahibah,et al., 2020).

كما أشارت دراستي ريشو (۲۰۱۴) ; Luippold, et al., (2015) إلى أن زيادة مستوى الشك المهني لدى مراقب الحسابات يحد من تأثير سياسات العميل لإدارة عملية المراجعة من خلال التغلب على سياسة تشتيت انتباه مراقب الحسابات التي تتبناها إدارة عميل المراجعة، أي أن مراقب الحسابات الأكثر تشككاً مهنيّاً أعلى احتمالاً لاكتشاف ممارسات إدارة عميل المراجعة للربح المحاسبي، وهو ما قد يكشف عن وجود علاقة إيجابية بين ممارسة مراقب الحسابات الشك المهني وقدرته على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح مما يؤدي إلى زيادة جودة الأرباح وتحسين جودة المراجعة وزيادة جودة إعداد التقارير المالية وزيادة ثقة أصحاب المصالح في معلومات التقارير المالية .

وقد تضمن التقرير الصادر عن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حول إعادة الثقة بالتقرير المالي ومصداقية المعلومات المحاسبية توصيات بضرورة الاهتمام بالشك المهني لمراقب الحسابات كوسيلة لزيادة جودة عملية المراجعة من خلال قيام مراقب الحسابات بالكشف عن التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المترتبة على غش الإدارة أثناء تنفيذ مهام

المراجعة، وإجراء المراجعة التحليلية للقوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة للتأكد من صحتها ومعقوليتها، وبذل العناية المهنية اللازمة لتحديد مواطن الغش في القوائم المالية، والإلتزام بمعايير المراجعة وتبني المناهج والأساليب المعروفة المراجعة التقديرات المحاسبية، والتأكد من وجود نظام رقابة فعال في المؤسسة يمنع التلاعب في القوائم المالية (الصايغ، ٢٠١٧)

ولقد أشارت دراسة الطائي وآخرون (٢٠١٨) إلى وجود تأثير لخصائص الشك المهني لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في شركات ومكاتب المراجعة العراقية، أي أن ممارسة الشك المهني يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية الناتجة عن الاحتيال أو الأخطاء مما يؤدي إلى الحفاظ على ثقة المجتمع المالي بمهنة المراجعة .

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للشك المهني على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة عملية المراجعة، حيث تتخفص ممارسات إدارة الأرباح (المستحقات الإختيارية) في الشركات التي ترتبط بمراقب حسابات يمارس الشك المهني (التام - شبه التام) عن ممارسات ممارسات إدارة الأرباح (المستحقات الإختيارية) في الشركات التي ترتبط بمراقب حسابات يمارس الشك المهني (المحايد - الإفتراضي).

أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة :

لقد أشارت دراسة (D'Aquila, et al., 2011) إلى أن بورصة الأوراق المالية بالولايات المتحدة الأمريكية ترى أن أحد أهم أسباب فشل المراجعة عدم ممارسة مراقب الحسابات المستوى الملائم من الشك المهني اللازم عند أداء عملية المراجعة لكشف حالات التلاعب والتزوير والاحتيال المالي، لذا كان من الضروري البحث عن أداة تحفيز وتحسين مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقب الحسابات، ومن هنا كان الإتجاه نحو الإهتمام بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتحديد علاقته بممارسة الشك المهني وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، خاصة وأن دراسة (مطاوع, ٢٠١٩) قد توصلت إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير إيجابي على ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني، كما أشارت دراسة (Krishnan , 2005) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

يؤدي إلى تحقيق كل من الاستقلال والموضوعية ويحسن من مستوى ممارسة الشك المهني لدى مراقب الحسابات, وكذلك أشارت دراسة (Jaya, et al, (2016 إلى أن التخصص الصناعي يُعد من أهم المتغيرات التي تساهم في تشكيل عقلية الشك المهني لمراقب الحسابات من خلال جعله أكثر ثقة في نفسه وأكثر ثقة في قدرته على تحليل وتفسير أدلة المراجعة, مما يساهم في الإرتقاء بكفاءة الأداء المهني لمراقب الحسابات وتحسين جودة عملية المراجعة .

كما اتضح للباحث من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي والشك المهني معاً على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة عملية المراجعة, حيث تنخفض ممارسات إدارة الأرباح (المستحقات الإختيارية) في الشركات التي ترتبط بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ويمارس الشك المهني, ويرجع ذلك إلى أن خبرة مراقب الحسابات بصناعة العميل وممارسته لمستوى مناسب من الشك المهني تزيد من قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية بصفة عامة واكتشاف ممارسات إدارة الأرباح بصفة خاصة .

ثالثاً: الدراسة التطبيقية :

تأتي الدراسة التطبيقية لتدعيم الجانب النظري للبحث ويتمثل الهدف الرئيس للدراسة التطبيقية في قياس أثر التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة (*) بالتطبيق على الشركات المساهمة المسجلة في البورصة المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100) خلال السنوات المالية ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١، ويتناول الباحث الدراسة التطبيقية من خلال النقاط التالية :

(*) استند الباحث في قياسه لجودة المراجعة علي جودة مخرجات عملية المراجعة وهي القوائم المالية من حيث مدى وجود ممارسات إدارة أرباح من عدمها قياساً على دراسات :

- Husain, T., (2020), "Mapping evolution of audit quality measurement", **European Journal of Business and Management Research**, 5(3).
- Gros, M., & Worret, D., (2014), "The challenge of measuring audit quality: some evidence", **International journal of critical accounting**, 6(4), 345-374.

١/٣ فروض الدراسة التطبيقية :

في ضوء الإطار النظري للبحث واستناداً إلى الأهداف التي يسعى البحث لتحقيقها، يمكن للباحث إختبار مجموعة من الفروض على النحو التالي :

الفرض الأول : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات " .

الفرض الثاني : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة " .

الفرض الثالث : " لا يوجد تأثير ذو ذات دلالة إحصائية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة " .

الفرض الرابع : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على وجودة المراجعة " .

٢/٣ مجتمع وعينة الدراسة :

يتمثل مجتمع الدراسة في شركات المساهمة المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية والمدرجة في مؤشر (EGX100)، وقد قام الباحث باختيار عينة من تلك الشركات موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة وفقاً لمدى استيفاء الشركات لمجموعة من المحددات والضوابط التي حددها الباحث وهي:

- أن تكون الشركة مدرجة في مؤشر (EGX100)، والذي يقيس أداء أفضل (١٠٠) شركة نشاطا في السوق، وذلك حتى لا تكون أسعار الأسهم متحيزة خلال فترة الدراسة.

- إستبعاد قطاعي البنوك والخدمات المالية لما لهما من خصائص تميز طبيعة عملهما، والتي تنعكس على المعلومات الواردة في التقارير المالية، بالإضافة إلى إختلاف المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تخضع لها هذه المؤسسات .

- إستبعاد الشركات التي تعد قوائمها المالية بالعملة الأجنبية (بخلاف الجنية المصري) بحيث تكون القوائم المالية لجميع شركات العينة معدة بالعملة المصرية (الجنية المصري) وذلك لإتساق النتائج وإمكانية المقارنة .

- ألا تكون الشركة قد تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة، وأن تتوفر التقارير المالية عن الشركة بانتظام، والافصاح عنها من خلال موقع الشركة الإلكتروني على شبكة الأنترنت، وأن تتوفر فيها بيانات كافية لحساب متغيرات الدراسة .

وقد أسفر تطبيق المعايير السابقة عن اختيار عدد (٧٦) شركة بإجمالي (٣٠٤) مشاهدة لتمثل عينة الدراسة موزعة على عدد من القطاعات الاقتصادية المختلفة^(*)، ويوضح الجدول التالي مجتمع الدراسة وإجراءات اختيار العينة، وذلك كما يلي:

اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات (مدة الدراسة ٤ سنوات)	النسبة
إجمالي شركات المجتمع (EGX100)	١٠٠	٤٠٠	%١٠٠
(-) تستبعد شركات قطاعي البنوك والخدمات المالية	٢١	٨٤	%٢١
(-) تستبعد شركات لعدم توافر باقى شروط العينة بها	٣	١٢	%٣
عينة الدراسة	٧٦	٣٠٤	%٧٦

جدول رقم (١): إجراءات اختيار العينة

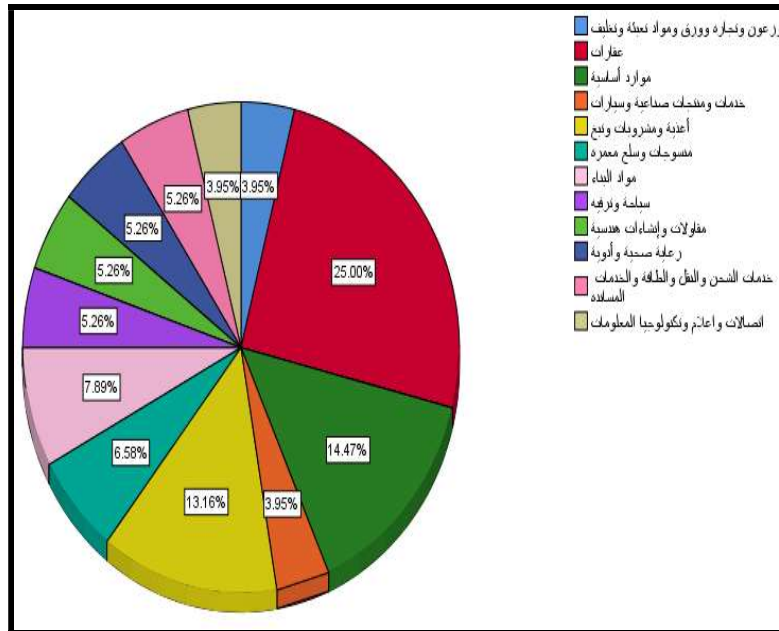
وفي ضوء الجدول رقم (١) يمكن للباحث تحديد شركات العينة ونسبة كل قطاع من القطاعات المكونة للعينة بعد إستبعاد القطاعات المالية ودمج بعض القطاعات مع بعضها البعض كما يلي

(*) نظرا لكثرة القطاعات تم دمج القطاعات ذات الخصائص المتشابهة مع بعضها البعض لإعتبارت ضبط الوزن النسبي لعدد الشركات في كل قطاع ولسهولة التحليل الإحصائي.

جدول رقم (٢) القطاعات التي تمثل عينة الدراسة

اسم القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات (مدة الدراسة ٤ سنوات)	النسبة على مستوى العينة
١- موزعون وتجارة وورق ومواد تعبئة وتغليف	٣	١٢	٣,٩%
٢- عقارات	١٩	٧٦	٢٥,٠%
٣- موارد أساسية	١١	٤٤	١٤,٥%
٤- خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٣	١٢	٣,٩%
٥- أغذية ومشروبات وتبغ	١٠	٤٠	١٣,٢%
٦- منسوجات وسلع معمرة	٥	٢٠	٦,٦%
٧- مواد البناء	٦	٢٤	٧,٩%
٨- سياحة وترفيه	٤	١٦	٥,٣%
٩- مقاولات وإنشاءات هندسية	٤	١٦	٥,٣%
١٠- رعاية صحية وأدوية	٤	١٦	٥,٣%
١١- خدمات الشحن والنقل والطاقة والخدمات المساندة	٤	١٦	٥,٣%
١٢- اتصالات واعلام وتكنولوجيا المعلومات	٣	١٢	٣,٩%
الإجمالي	٧٦	٣٠٤	١٠٠,٠%

ويوضح الشكل التالي عينة الدراسة ونسب القطاعات الممثلة للعينة :



شكل رقم (١): القطاعات الممثلة لعينة الدراسة

٣/٣ اسلوب ومصادر الحصول على البيانات :

اعتمدت الدراسة التطبيقية على أسلوب تحليل المحتوى بالنسبة للمتغيرات الكمية للدراسة، سواء كان ذلك ضمن التقارير المالية السنوية للشركة، التقارير غير المالية، المعلومات المتوفرة على الموقع الإلكتروني للشركة، أو من المعلومات المتوفرة على موقع البورصة المصرية <https://egx.com.eg>، ومواقع التحليل الإحصائي ذات الصلة مثل موقع مباشر مصر www.Mubasher.info، وموقع شركة <https://sa.investing.com>، كما إعتد الباحث على أسلوب الإستفسار وتفرغ البيانات لمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تراجع شركات العينة من خلال نموذج مقترح لقياس متغير الشك المهني لدى مراجعي الحسابات.

٤/٣ فترة وحدود الدراسة التطبيقية :

تغطي الدراسة السنوات المالية ٢٠١٨، ٢٠١٩، ٢٠٢٠، ٢٠٢١، وذلك بهدف قياس بعض المتغيرات وخاصة المتغيرات الكمية لشركات عينة الدراسة في هذه الفترة، كما يقتصر الباحث عند تعرضه لمفهوم جودة المراجعة على قيام مكاتب المراجعة المصرية بتقديم قوائم وتقارير مالية تتخفف بها إدارة الأرباح والذي تم قياسه من خلال مدخل المستحقات الإختيارية ومن أشهر النماذج المستخدمة في هذا المدخل نموذج Jones المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح، كما إقتصر الباحث عند قياسه للتخصص الصناعي على مدخل الحصة السوقية بالإعتماد على عدد عملاء المكتب في صناعة (قطاع) معين بالنسبة للعدد الإجمالي للشركات في نفس الصناعة، ويرى الباحث هنا أنه يجب التعامل مع نتائج الدراسة التطبيقية في حدود حجم العينة، والأساليب المستخدمة في قياس المتغيرات والتي حددها الباحث - دون غيرها من الأساليب - والتي تم الإعتماد عليها باعتبارهما الأكثر دقة وانتشاراً في الأدب المحاسبى فضلاً عن توافر البيانات المطلوبة لهذه الأساليب في البيئة المصرية.

٥/٣ طرق قياس متغيرات الدراسة :

يمكن للباحث توضيح طريقة قياس متغيرات الدراسة ثم تحديد نماذج الدراسة كما يلي:

١/٥/٣ التخصص الصناعي للمراجع (Industrial Specialization)

استخدمت الدراسات السابقة (Habib, et al, 2011; kato, et al,2016 ; 2017) عدة مداخل للدلالة على التخصص الصناعي للمراجع عند أداء عملية

المراجعة منها حجم الإيرادات لعملاء المراجعة ومدخل الحصة السوقية، ونظراً لمنهجية البحث ووفقاً لطبيعية بيئة الممارسات المهنية المصرية والمحتوى المعلوماتي لشركات العينة وجد الباحث أن التخصص الصناعي للمراجع يمكن قياسه من خلال مدخل الحصة السوقية بالإعتماد على عدد العملاء وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التخصص الصناعي للمراجع} = \frac{\text{عدد عملاء المراجعة في مكتب المراجعة في صناعة معينة}}{\text{عدد عملاء المراجعة في كل مكاتب المراجعة في هذه الصناعة}} \times 100\%$$

ونظراً لإختيار الباحث عينة من الشركات من مجتمع الدراسة المحدد وهو (EGX100) وبالتالي بطبيعة الحال فإن توزيع شركات العينة على كل قطاع لا تمثل فعليا الصناعة التي تمثل القطاع وبالتالي تم إحتساب الحصة السوقية كنسبة من إجمالي عملاء القطاع لعينة الدراسة بدلا من إحتسابها كنسبة من إجمالي عملاء كل صناعة ككل (جميع الشركات المدرجة في البورصة) .

وقياساً على دراسات (علي, ٢٠٢٠; Mayhew, et al,2003) يتم التعبير عن متغير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير نوعي بدلالة نسبة التخصص الصناعي للمراجع وفقاً للمعادلة السابقة حيث يأخذ المتغير في النهاية القيمة (١) في حالة إستحواذ مكتب المراجعة على نسبة تتراوح من (١٠٪ - ٣٣٪) من الحصة السوقية لعدد العملاء في قطاع معين ويعتبر متخصصاً صناعياً في هذه الحالة، والقيمة (٠) إذا كانت النسبة أقل من ذلك، ويأتي متغير التخصص الصناعي للمراجع مستقلاً في النموذج الأول والثاني والرابع ويرمز له بالرمز (IS) .

٢/٥/٣ الشك المهني لمراقب الحسابات (Professional Skepticism)

إستناداً على دراسات (خليل, ٢٠١٦; Hurtt,2010) يمكن للباحث اقتراح نموذج لقياس الشك المهني لدى مراقب الحسابات مكون من (٣٠) بند تم تقسيمهم على (٥) محاور هي: (محور التعليم والتدريب لمراقب الحسابات، محور الخبرات والتخصص لمراقب الحسابات، محور الالتزام بخصائص الشك المهني، محور الالتزام بالمعايير والقوانين المنظمة للممارسة مهنة المراجعة، محور شخصية وسلوك مراقب الحسابات مع الآخرين)، وقام الباحث بتوزيع هذا النموذج على مراجعي الحسابات لشركات العينة وتفرغته وفقاً للإجراءات التالية :

- اعداد قائمة شاملة لكل المقاييس السابقة وتسمى " قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات " (ملحق ١) وتصميمها باستخدام مقياس ليكرت Likert ذو النقاط الخمسة لتحديد الأهمية النسبية لكل مقياس من المقاييس السابقة والتي يبلغ عددها ٣٠ مقياس (٥ محاور × ٦ مقاييس)، وتتراوح الأهمية النسبية لها بين موافق تماما، موافق، محايد، لا أوافق، لا أوافق تماما، بدرجات أهمية هي: ١، ٢، ٣، ٤، ٥ على التوالي.
- الدرجة الكلية القصوى للمقاييس المستخدمة هي ١٥٠ درجة (٣٠ × ٥)، وتقسم عند تحديد مستوى ممارسة الشك المهني في مجموعة من المستويات المختلفة، مع مراعاة ما سبق الإشارة إليه من تحديد مستويات الشك المهني في ضوء علاقته بالثقة، وذلك في ضوء النسب والدرجات التالية: من ١٪ : أقل من ٣٠٪ يعتبر شك مهني ضعيف (ثقة في الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة (١)، من ٣٠٪ : أقل من ٦٠٪ يعتبر شك مهني محايد ويأخذ المتغير القيمة (٢)، من ٦٠٪ : أقل من ٨٠٪ يعتبر شك مهني إفتراضى ويأخذ المتغير القيمة (٣)، من ٨٠٪ : أقل من ٩٥٪ يعتبر شك مهني شبه تام ويأخذ المتغير القيمة (٤)، من ٩٥٪ : أقل من ١٠٠٪ يعتبر شك مهني تام (عدم ثقة في الإدارة) ويأخذ المتغير القيمة (٥)، ويأتى متغير الشك المهني للمراجع مستقلا في النموذج الثالث والرابع وتابع في النموذج الأول ويرمز له بالرمز (PS) .

٣/٥/٣ جودة المراجعة (Audit Quality)

يمكن قياس جودة المراجعة من خلال جودة مخرجات عملية المراجعة وهى القوائم المالية من حيث مدى وجود ممارسات إدارة أرباح من عدمها وذلك من خلال مدخل المستحقات الإختيارية الذى يعتمد في تحديده للمستحقات الإختيارية على الفرق بين المستحقات الإجمالية والمستحقات غير الإختيارية، ومن أشهر النماذج المستخدمة في هذا المدخل نموذج Jones المعدل لقياس ممارسات إدارة الأرباح على مستوى الشركات المساهمة ولقياس المستحقات الإختيارية باستخدام هذا النموذج يجب :

▪ **قياس المستحقات الإجمالية:** يتم قياس المستحقات الإجمالية اعتماداً على معلومات قائمة

$$TAt = \frac{(NIt-CFOt)}{At-1} : \text{التدفق النقدي من خلال النموذج التالي}$$

حيث أن :

$$TA_t = \text{المستحقات الإجمالية في السنة } t \text{ (Total Accruals)}$$

$$NI_t = \text{صافي الدخل قبل البنود غير العادية في السنة } t \text{ (Net Income)}$$

$$CFO_t = \text{التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في السنة } t$$

$$A_{t-1} = \text{إجمالي الأصول في نهاية السنة } t$$

■ **قياس المستحقات غير الإختيارية** : يتم قياس المستحقات غير الإختيارية من خلال النموذج التالي :

$$NDA_t = \alpha_1 + (1/A_{t-1}) + \alpha_2 (\Delta REV_t - \Delta RE C_t) / A_{t-1} + \alpha_3 (PPE_t) / A_{t-1}$$

حيث أن :

$$NDA_t = \text{المستحقات غير الإختيارية في السنة } t$$

$$A_{t-1} = \text{إجمالي الأصول في السنة السابقة } t-1$$

$$\Delta REV_t = \text{التغير في الإيرادات (السنة الحالية - السنة السابقة) مقسوماً على إجمالي}$$

$$\text{الأصول في السنة السابقة } t-1$$

$$\Delta RE C_t = \text{التغير في صافي حسابات المدينين (السنة الحالية - السنة السابقة) مقسوماً}$$

$$\text{على إجمالي الأصول في السنة السابقة } t-1$$

$$PPE_t = \text{إجمالي الأصول الثابتة (العقارات والممتلكات والآلات)}$$

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ = معالم النموذج والتي يتم تقديرها من خلال معادلة الإنحدار التالية:

$$TA_t / A_{t-1} = a_1 + (1/A_{t-1}) + a_2 (\Delta REV_t - \Delta RE C_t) / A_{t-1} + a_3 (PPE_t) / A_{t-1} + E_t$$

حيث أن : $TA_t = \text{المستحقات الإجمالية في السنة } t$

■ **احتساب المستحقات الإختيارية**: يتم احتساب المستحقات الإختيارية لكل شركة بالفرق بين المستحقات الإجمالية والمستحقات غير الإختيارية بالصيغة الرياضية التالية :

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

حيث أن :

$$DA_{it} = \text{المستحقات الإختيارية للشركة } i \text{ في السنة } t$$

$$TA_{it} = \text{المستحقات الإجمالية للشركة } i \text{ في السنة } t$$

NDA_{it} = المستحقات غير الإختيارية للشركة i في السنة t .

- ويتم حساب متوسط المستحقات الإختيارية لكل شركة من شركات العينة خلال سنوات الدراسة لتصنيفها لشركات ممارسة وشركات غير ممارسة لإدارة الأرباح، فتكون الشركة ممارسة لإدارة الأرباح وبالتالي ذات جودة مراجعة منخفضة إذا كانت المستحقات الإختيارية للشركة خلال فترة الدراسة أكبر من أو تساوي متوسط المستحقات الإختيارية وتأخذ القيمة (١)، وتكون الشركة غير ممارسة لإدارة الأرباح وبالتالي ذات جودة مراجعة عالية إذا كانت المستحقات الإختيارية للشركة خلال فترة الدراسة أقل من متوسط المستحقات الإختيارية وتأخذ القيمة (٠).

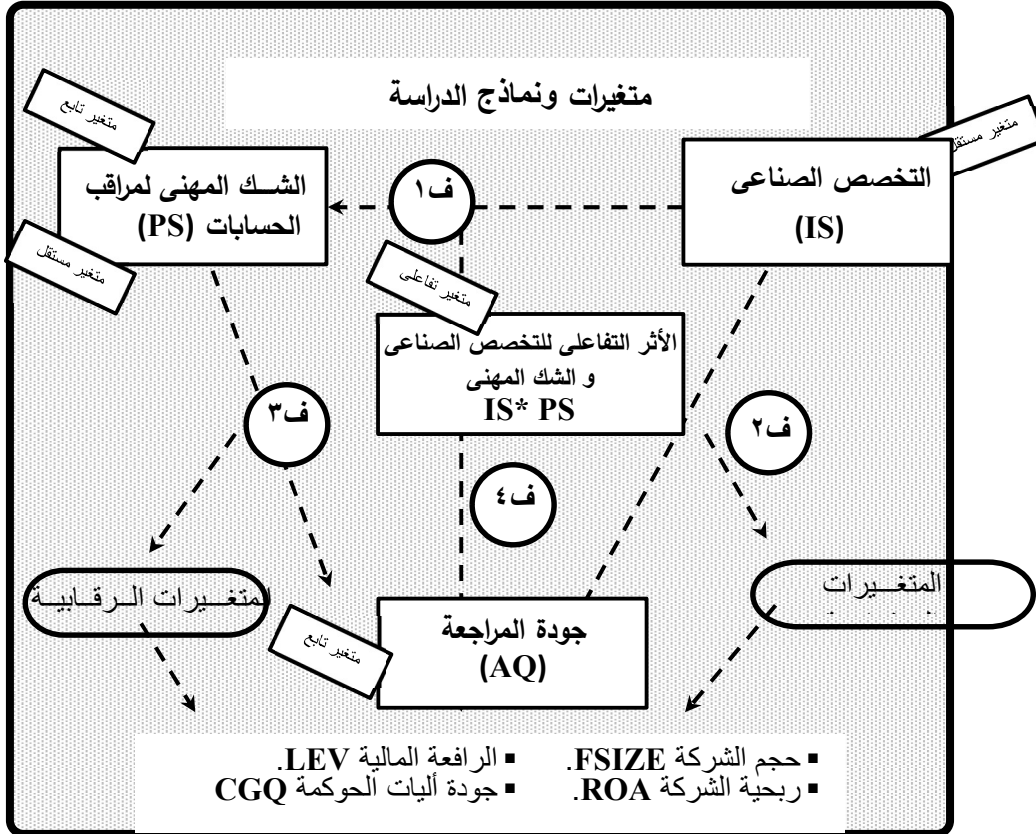
٤/٥/٣ المتغيرات الرقابية: (Control Variables)

- تشمل المتغيرات الرقابية بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع (جودة المراجعة)، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث، وتم إضافتها من أجل تحييد أثرها وضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ومن أهم هذه المتغيرات مايلي :
- **حجم الشركة (FSIZE)**: ويعتبر من المتغيرات الهامة التي قد يكون لها تأثير على ممارسات إدارة الأرباح ، حيث أظهرت دراسات (Al-Fayoumi et al , 2010; Gulzar et al, 2011& Soliman et al, 2013) إلى أن الشركات كبيرة الحجم تميل لإدارة الأرباح بدرجة أعلى لزيادة الأرباح المعلنة كي تتماشى مع توقعات المستخدمين، وتم قياس هذا المتغير باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول لكل شركة.
- **ربحية الشركة (ROA)**: وتقاس بمعدل العائد على الأصول، ويتم حسابه من خلال قسمة صافي الربح بعد الضريبة على إجمالي الأصول، حيث توصلت إحدى الدراسات (الذنبيات وآخرون , ٢٠١٧) إلى أن نسبة العائد على الأصول يُعد مؤشراً مهماً للوضع والأداء المالي للشركة ومؤشراً لجودة أرباحها .
- **درجة الرفع المالي (LEV)**: تشير إلى استخدام الموارد المالية مثل (الديون والأموال المقترضة) لزيادة العائد على الأصول حيث تحتاج الشركة إلى إدارة أصولها بكفاءة

- لتحقيق أهدافها ومواجهة المنافسة في الأسواق المحلية والدولية، ويتم قياس درجة الرفع المالي للشركة من خلال قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول.
- **جودة آليات الحوكمة (CGQ) :** تعبر عن مدى التزام الشركات بالتطبيق الجيد لآليات الحوكمة التي تنظم سير العمل، وتحافظ على إستقلالية أعضاء الشركات، كما تضمن توافر الخبرات المالية والمحاسبية داخل لجان المراجعة بما يساهم في سلامة وصحة القرارات المالية وبالتالي سلامة القوائم المالية، مما ينعكس على حجم إختبارات واجراءات المراجعة وبالتالي ممارسات إدارة الأرباح وجودة المراجعة، واستخدم الباحث مؤشر تجميعي لقياس جودة آليات الحوكمة داخل الشركة، حيث يأخذ القيمة من (صفر) إلى (١٠) حسب مدى توافر مؤشرات جودة آليات الحوكمة والتي تتمثل في استقلال أكثر من نصف أعضاء المجلس، وعدم الجمع بين مناصبي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، وعدد أعضاء لجنة المراجعة لا يقل عن ثلاثة أعضاء، واستقلال أعضاء اللجنة، وتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء اللجنة، وعدد مرات اجتماع لجنة المراجعة لا يقل عن (٤) مرات سنويًا، وجود لجان لمتابعة أداء مجلس الإدارة مثل لجنة الحوكمة ولجنة إدارة المخاطر، ارتباط الشركة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى (الدليل المصري لحوكمة الشركات- الإصدار الثالث، ٢٠١٦).

وفي إطار العرض السابق لمتغيرات الدراسة واستناد لفروض البحث يمكن صياغة نموذج الدراسة

من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٢) نماذج ومتغيرات الدراسة التطبيقية

ويمكن توضيح المعادلات الكمية للنماذج السابقة كما يلي:
معادلة النموذج الأول:

$$PS = \beta_0 + \beta_1(IS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(CGQ) + \varepsilon_{it}$$

معادلة النموذج الثاني:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1(IS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(CGQ) + \varepsilon_{it}$$

معادلة النموذج الثالث:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1(PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(CGQ) + \varepsilon_{it}$$

معادلة النموذج الرابع:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1(IS*PS) + \beta_2(FSIZE) + \beta_3(ROA) + \beta_4(LEV) + \beta_5(CGQ) + \varepsilon_{it}$$

حيث أن: (AQ): جودة المراجعة، (IS): التخصص الصناعي للمراجع، (PS):

الشك المهني لمراقب الحسابات، (β): قيمة الثابت وتعبّر عن المتغير التابع الذي لا يتأثر بالمتغيرات المستقلة، ($\beta_1 - \beta_5$): معاملات الانحدار للمتغيرات المستقلة، (ε_{it}): مقدار الخطأ العشوائي.

٦/٣ تحليل نتائج الدراسة واختبار الفروض :

اعتمد تحليل نتائج الدراسة على ثلاث مراحل بدأت بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، ثم عرض الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة وانتهاء بتقدير نماذجها واختبار الفروض من خلال تحليل الارتباط والانحدار، وذلك كما يلي:

١/٦/٣ إختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي: ويتم ذلك من خلال القيام بما يلي:

أولاً: اختبار مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution Test) :

للتحقق من مدى اقتراب البيانات من توزيعها الطبيعي تم استخدام اختبار (Kolmogorov - Smirnov) واختبار (Shapiro - Wilk) للتأكد من أن نمط التوزيع

الذي تسلكه بيانات الدراسة هو توزيع طبيعي وذلك بالنسبة لمتغيرات الدراسة، وذلك لتحديد نوع الاختبارات التي سيستخدمها الباحث في التحليل الإحصائي للبيانات ما بين اختبارات الإحصاء المعلمي واختبارات الإحصاء اللامعلمي، والجدول التالي يوضح قيم الاختبارين ومستوى المعنوية لكل متغير أمام كل اختبار:

جدول رقم (٣): التوزيع الطبيعي لمتغيرات الدراسة.

Continuous Variables متغيرات الدراسة المتصلة		Kolmogorov-Smirnov Statistic		Shapiro-Wilk Statistic	
		value	Sig.	value	Sig.
التخصص الصناعي للمراجع	IS	٠,١٧٩	٠,٠٠٠	٠,٨٣٢	٠,٠٠٠
الشك المهني للمراجع	PS	٠,١٧٨	٠,٠٠٠	٠,٩٠٥	٠,٠٠٠
الإستحقاقات الإختيارية المطلقة (مقياس لجودة المراجعة)	AQ	٠,١٨٦	٠,٠٠٠	٠,٦٨٩	٠,٠٠٠
حجم الشركة	FSIZE	٠,٠٥٠	٠,٠٥٩	٠,٩٨٨	٠,٠١٣
ربحية الشركة	ROA	٠,٢٢٢	٠,٠٠٠	٠,٦٦٥	٠,٠٠٠
درجة الرفع المالي	LEV	٠,٣٢٨	٠,٠٠٠	٠,٣٣٧	٠,٠٠٠
جودة البات الحوكمة	CGQ	٠,١٦٤	٠,٠٠٠	٠,٨٨٤	٠,٠٠٠

يتضح للباحث من الجدول رقم (٣) أن قيمة مستوى المعنوية (Sig.) لاختبار (Kolmogorov-Smirnov) واختبار (Shapiro-Wilk) (٠,٠٠٠٠) لجميع المتغيرات والتي تقل عن (٠,٠٥) وبناءً على ذلك فإن البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة لا تتبع التوزيع الطبيعي وهذا من وجهة نظر الباحث لا يؤثر على نتائج التحليل ويبرر ذلك بكون حجم المشاهدات والتي تمثلت في (٣٠٤) مشاهدة، حيث وفقاً لنظرية النهاية المركزية الإحصائية تعتبر البيانات تتبع التوزيع الطبيعي إذا كان حجم المجتمع كبير (أمين، ٢٠١٣)، وبالإضافة إلى ذلك ولخفض أثر مشكلة عدم خطية البيانات قام الباحث باستخدام التحويلات الإحصائية (Transformation) من خلال أخذ اللوغاريتم الطبيعي لبعض المتغيرات (Log) وذلك لجعل التباين أكثر إستقراراً وتقريب البيانات من العلاقة الخطية.

ثانياً: اختبار مدى قوة نماذج الدراسة وقدرتها التفسيرية :

يتم التحقق من مشكلة التداخل أو الأزواج الخطي بين المتغيرات المستقلة من خلال اختبار (Multicollinearity Test) والذي من خلاله يتم حساب معامل تضخم التباين

(Variance Inflation Factor (VIF)) لكل متغير من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في المتغير التابع ، وذلك لنماذج الدراسة، بالإضافة إلى التحقق من خلو متغيرات كل نموذج من مشكلة الارتباط الذاتي باستخدام اختبار (Durbin Watson Test)، ويمكن توضيح ذلك لنماذج الدراسة كما يلي:

جدول رقم (٤) نتائج اختبار (M. I. Test) ، (D. W. Test) لنماذج الدراسة

النموذج الرابع		النموذج الثالث		النموذج الثاني		النموذج الأول		الرمز	المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة
المتغير التابع: جودة المراجعة									
D.W. Test	Multicol linearity Test	D.W. Test	Multicol linearity Test	D.W. Test	Multicol linearity Test	D.W. Test	Multicol linearity Test		
	VIF		VIF		VIF		VIF		
١,٣٥١	--	١,٣٩٧	---	١,٣٥٣	١,٤٠٧	١,٩١٩	١,٤٠٧	IS	التخصص الصناعي
	--		١,٤٨٣		---		PS	الشك المهني	
	١,٣٩٨		---		---		IS*PS	الأثر التفاعلي لمتغيري التخصص الصناعي والشك المهني	
	١,٢٦١		١,٢٦٨		١,٢٦١		FSIZE	حجم الشركة	
	٣,٥٢٦		٣,٥٤٨		٣,٥٢٦		ROA	ربحية الشركة	
	٣,٢٥٤		٣,٢٦٩		٣,٢٥٦		LEV	درجة الرفع المالي	
	١,٤٦٣		١,٥٤٨		١,٤٧٢		CGQ	جودة آليات الحوكمة	

يتضح للباحث من الجدول رقم (٤) النتائج التالية :

- قيم (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة والمتغيرات الرقابية لنماذج الدراسة أقل من (١٠)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة في كل نموذج لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي فالارتباط بينها ليس له دلالة إحصائية ومنخفض جداً، الأمر الذي يدل على قوة النموذج المستخدم في تفسير وتحديد تأثيرات المتغيرات المستقلة على المتغيرات التابعة.
- قيمة (D-W) المحسوبة بلغت (١.٩١٩)، (١.٣٥٣)، (١.٣٩٧)، (١.٣٥١) بالنسبة لنماذج الدراسة الأربعة على الترتيب، وهي بذلك تقع ضمن المدى المثالي وهو الذي يقترب من ٢ (١.٥ - ٢.٥)، وفقاً لجدول

(Durbin Watson Test) عند مستوى معنوية (٠.٠٥) مع أخذ في

الإعتبار حجم المشاهدات وعدد المتغيرات الداخلة في النموذج، مما يدل على عدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي بين المتغيرات المستقلة في نماذج الدراسة تؤثر على صحة النتائج.

ويوضح الجدول التالي قيم معاملات الارتباط بين المتغيرات الرقابية للدراسة والتي توضح إنخفاض قيمتها (أقل من ٠.٥) وبالتالي وجود علاقة ارتباط منخفضة لا تؤثر على نماذج الدراسة وذلك كما يلي:

جدول رقم (٥) : نتائج اختبار الارتباط بين المتغيرات الرقابية (Corolation Test)

		حجم الشركة	ربحية الشركة	درجة الرفع المالي	جودة أليات الحوكمة
حجم الشركة	Pearson Correlation	1			
	Sig. (2-tailed)				
ربحية الشركة	Pearson Correlation	.434	1		
	Sig. (2-tailed)	.000			
درجة الرفع المالي	Pearson Correlation	-.307-	-.813-	1	
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		
جودة أليات الحوكمة	Pearson Correlation	.021	-.002-	.139	1
	Sig. (2-tailed)	.718	.976	.015	

ويتضح للباحث من الجدول رقم (٥) أن المتغيرات المستقلة والرقابية لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي وعدم وجود مشكلة للارتباط الذاتي، وبالتالي قوة نماذج الدراسة وزيادة قدرتها التفسيرية، ومن ثم صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي .

٢/٦/٣ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة: يقوم الباحث بوصف تحليلي لمتغيرات الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً: التحليل الوصفي للتخصص الصناعي لمكاتب المراجعة لشركات العينة :

كما سبق وذكر الباحث أنه تم التعبير عن متغير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير نوعي بدلالة نسبة التخصص الصناعي للمراجع حيث يأخذ المتغير القيمة (١) في حالة إستحواذ مكتب المراجعة على نسبة تتراوح من (١٠٪-٣٣٪) من الحصة السوقية لعدد العملاء في قطاع معين ويعتبر متخصصاً صناعياً في هذه الحالة، والقيمة (٠) إذا كانت النسبة أقل من ذلك.

ويرى الباحث أن توصيف متغير التخصص الصناعي يجب أن يذكر بجانبه أيضاً ولا يتجزأ عنه حجم مكتب المراجعة حيث انتماء القائم بالمراجعة لأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى يعد أحد أهم وأكثر مقاييس جودة المراجعة المستخدمة، فمكاتب المراجعة الكبرى لها القدرة علي تحقيق الالتزام بالمعايير المهنية، كما أن لديها القدرة علي جذب الكفاءات البشرية، وذلك بسبب تفاوت عدد الشركات في كل قطاع وبالتالي يجب ترجيح التخصص بنوع مكتب المراجعة، وفيما يلي توصيف لهذين المتغيرين من واقع نتائج التحليل الإحصائي والتي تظهر في الجدول التالي :

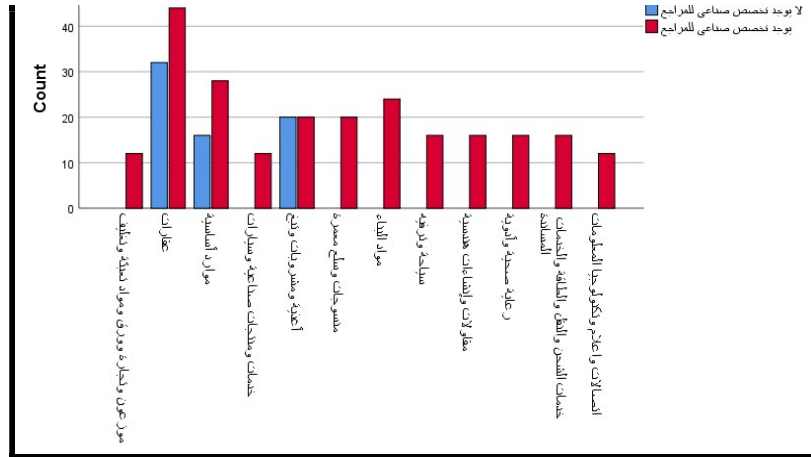
جدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي للتخصص الصناعي وجودة مكتب المراجعة

الإحصاء الوصفي للتخصص الصناعي						بيان
نسبة التخصص الصناعي في كل قطاع		التخصص الصناعي للمراجع		جودة مكتب المراجعة (كمقياس لسمعة المكتب)		
الانحراف المعياري	المتوسط	مكتب المراجعة ليس متخصص صناعياً	مكتب المراجعة متخصص صناعياً	مكتب المراجعة ينتمي (NONBIG4)	مكتب المراجعة ينتمي (BIG4)	
٠,٢٣١	٠,٢٩٣	١٧	٥٩	٥١	٢٥	عدد
		٪٢٢,٤	٪٧٧,٦	٪٦٧,١	٪٣٢,٩	النسبة
						شركات القطاع
						على مستوى العينة ككل (جميع المشاهدات)
						على مستوى القطاع
٠,٢٤٦	٠,٦٦٧	٠	٣	٤	٠	١- موزعون وتجارة وورق ومواد تعبئة وتغليف
٠,٠٦٨	٠,١١٦	٨	١١	١٢	٧	٢- عقارات
٠,١٧١	٠,٢٧٣	٤	٧	٨	٣	٣- موارد أساسية
٠,١٦٤	٠,٥٥٦	٠	٣	١	٢	٤- خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
٠,٠٦٧	٠,١٦٠	٥	٥	٦	٤	٥- أغذية ومشروبات وتبغ
٠,٠٨٢	٠,٣٦٠	٠	٥	٤	١	٦- منسوجات وسلع معمرة
٠,٠٨٠	٠,٢٢٢	٠	٦	٤	٢	٧- مواد البناء
٠,٠٠٠	٠,٢٥٠	٠	٤	٤	٠	٨- سياحة وترفيه
٠,١٢٩	٠,٣٧٥	٠	٤	٢	٢	٩- مقاولات وإنشاءات هندسية
٠,١٢٩	٠,٣٧٥	٠	٤	١	٣	١٠- رعاية صحية وادوية
٠,١٤٩	٠,٩١٧	٠	٤	٤	٠	١١- خدمات الشحن والنقل والطاقة المساندة
٠,٠٠٠	٠,٣٣٣	٠	٣	٢	١	١٢- اتصالات وعلام وتكنولوجيا المعلومات

يتضح للباحث من الجدول رقم (٦) النتائج التالية:

- تضم عينة الدراسة شركات تراجع بواسطة مكاتب مراجعة متخصصة صناعياً في نشاط الشركة (٥٩) بنسبة (٧٧.٦٪) وبلغت متوسط نسبة التخصص الصناعي (٢٩.٣٪) بإنحراف معياري (٠.٣٢١) في حين بلغ عدد الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة غير متخصصة صناعياً في نشاط الشركة (١٧) بنسبة (٢٢.٤٪)، مع الأخذ في الاعتبار أن عدد الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة لا تنتمي إلى مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) عددها (٥١) شركة بنسبة (٦٧.١٪) والشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة تنتمي إلى مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) عددها (٢٥) شركة بنسبة (٣٢.٩٪)، مما يدل على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع شركات العينة في ظل وجود التخصص الصناعي.
- يعد قطاع العقارات أكبر القطاعات التي تراجع الشركات المنتمية إليه بواسطة مكاتب مراجعة متخصصة صناعياً في نشاط العقارات وبلغت متوسط نسبة التخصص في هذا القطاع (١١.٦٪).

ويمكن للباحث توضيح التخصص الصناعي للمراجع لشركات العينة حسب القطاع من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٣): التخصص الصناعي للمراجع لشركات العينة حسب القطاع

ثانياً) التحليل الوصفي للشك المهني لمكاتب المراجعة لشركات العينة :

يمكن توصيف متغير الشك المهني وفقاً للقائمة المقترحة لقياس الشك المهني لمراقب

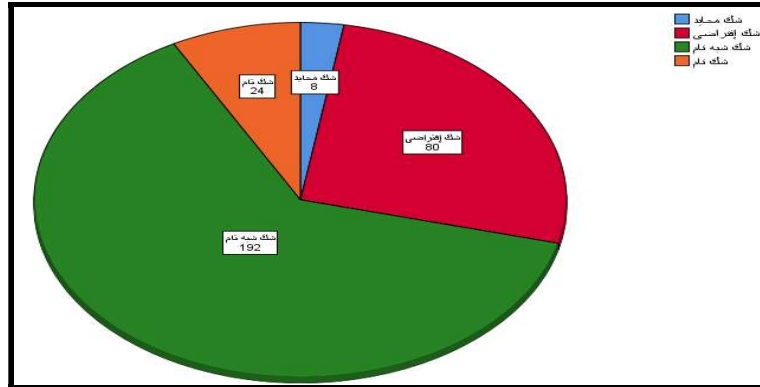
الحسابات (ملحق رقم ١) كما يلي:

جدول رقم (٧) الإحصاء الوصفي للشك المهني

الإحصاء الوصفي للشك المهني لمكاتب المراجعة لعينة الدراسة							بيان	
نسبة الشك المهني على مستوى جميع المشاهدات		تصنيف مكاتب المراجعة لعينة الدراسة من حيث الشك المهني للمراجع						
الانحراف المعياري	المتوسط	شك تام	شك شبه تام	شك إفتراضي	شك محايد	شك ضعيف	العدد	على مستوى العينة ككل
٠,١١٣	٠,٨٢٠	٦	٤٨	٢٠	٢	٠		
		%٧,٩	%٦٣,٢	%٢٦,٣	%٢,٦	%٠		

يتضح للباحث من الجدول رقم (٧) أن نسبة الشك المهني لدى مكاتب المراجعة لعينة الدراسة وفقاً للقائمة المقترحة من الباحث (٨٢٪)، حيث بلغ عدد الشركات التي تراجع قوائمها المالية لدى مكاتب مراجعة تمارس الشك المهني بشكل محايد شركتان بنسبة (٢.٦٪)، وبشكل إفتراضي ٢٠ شركة بنسبة (٢٦.٣٪)، وبشكل شبه تام ٤٨ شركة بنسبة (٦٣.٢٪)، في حين بلغ عدد الشركات التي تراجع قوائمها

المالية لدى مكاتب مراجعة تمارس الشك المهني بشكل تام ٦ شركات بنسبة (٧.٩٪) من إجمالي شركات العينة، ويظهر ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٤): تصنيف مكاتب المراجعة لعينة الدراسة من حيث الشك المهني للمراجع

ثالثاً: التحليل الوصفي لجودة المراجعة :

في ضوء قياس الباحث جودة المراجعة بدلالة ممارسات إدارة الأرباح من خلال نموذج جونز المعدل لقياس إدارة الأرباح الذي يعتمد على الإستحقاقات المطلقة الإختيارية فإنه يمكن توصيف هذا المتغير في ضوء نتائج التحليل الإحصائي خلال سنوات الدراسة كما يلي:

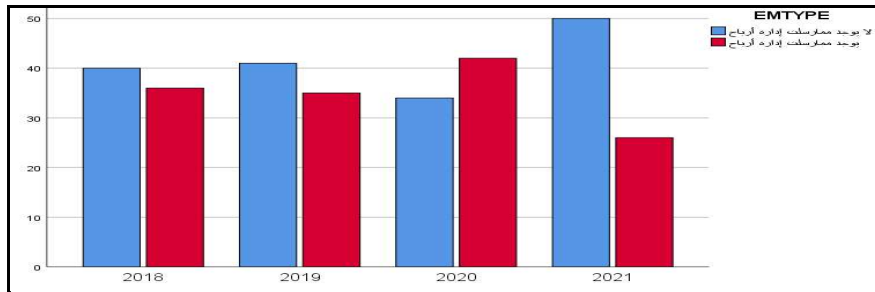
جدول رقم (٨): الإحصاء الوصفي جودة المراجعة الخارجية (الإستحقاقات الإختيارية وفقاً لنموذج جونز المعدل)

الإحصاء الوصفي الإستحقاقات الإختيارية				تصنيف الشركات من حيث ممارستها لإدارة الأرباح		السنة	بيان
أقل قيمة	أقصى قيمة	الانحراف المعياري	الوسط	لا يوجد ممارسات إدارة أرباح	يوجد ممارسات إدارة أرباح		
٠,٠٠٠٣	٠,٥٩٥١	٠,١٠٩	٠,٠٩٩	٤٠	٣٦	٢٠١٨	ممارسات إدارة الأرباح
٠,٠٠٠٢	٠,٦٠١٢	٠,٠٩٩	٠,٠٨٦	٤١	٣٥	٢٠١٩	
٠,٠٠١٨	٠,٦٣١٢	٠,١٠٧	٠,٠٩٦	٣٤	٤٢	٢٠٢٠	
٠,٠٠١٨	٠,٣٥٧٤	٠,٠٦٧	٠,٠٦٨	٥٠	٢٦	٢٠٢١	
٠,٠٠٠٢	٠,٦٣١٢	٠,٠٩٧	٠,٠٨٧٦	١٦٥	١٣٩	على مدار سنوات الدراسة (جميع المشاهدات)	

يتضح للباحث من الجدول رقم (٨) النتائج التالية:

■ بلغت عدد المشاهدات التي أكد مقياس جونز المعدل بشكل عام خلال سنوات الدراسة عن وجود ممارسات إدارة أرباح بها (١٣٩) مشاهدة بنسبة (٤٥.٧%) من إجمالي المشاهدات التي بلغت (٣٠٤) مشاهدة لتمثل بذلك عدم جودة المراجعة، وبلغ متوسط الإستحقاقات المطلقة الإختيارية ٨.٧% ، وبلغ الحد الأقصى للإستحقاقات المطلقة التي حدثت خلال سنوات الدراسة ٦٣.١% وهذا حدث عام ٢٠٢٠، في مقابل (١٦٥) مشاهدة بنسبة (٥٤.٣%) أكد مقياس جونز المعدل عن عدم وجود ممارسات إدارة لها، وبالتالي وجود جودة للمراجعة الخارجية.

■ وعلى مدار سنوات الدراسة أكدت النتائج إنخفاض متوسط الإستحقاقات الإختيارية المطلقة في عام ٢٠١٩ عن عام ٢٠١٨ حيث بلغ في عام ٢٠١٨ (٠.٠٩٩) ثم إنخفض في عام ٢٠١٩ ليصل (٠.٠٨٦) ، وإستمر في الإنخفاض في عام ٢٠٢١ ليصل إلى (٠.٠٦٨) ، ونجد الزيادة في عام ٢٠٢٠ إلى (٠.٠٩٦) ويرجع الباحث تلك الزيادة إلى الأثار السلبية لجائحة كورونا على القوائم والتقارير المالية للشركات، ويظهر ذلك من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (٥): تحسن جودة المراجعة الخارجية لشركات العينة على مدار سنوات الدراسة ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مكاتب المراجعة لشركات العينة حققت جودة مراجعة خارجية للتقارير والقوائم المالية بنسبة (٥٤.٣%) حيث كانت القوائم المالية للشركات في ضوء هذه النسبة خالية من إدارة الأرباح وهي نسبة مقبولة .

رابعاً: التحليل الوصفي للمتغيرات الضابطة لنماذج الدراسة : يظهر الجدول التالي الإحصاء الوصفي للمتغيرات الضابطة، وذلك كما يلي :

جدول رقم (٩) الإحصاء الوصفي للمتغيرات الضابطة

بيان	الرمز	السنة	الوسط	الإحراف المعياري	أقصى قيمة	أقل قيمة
حجم الشركة	FSIZE2018	٢٠١٨	٢١,٣٥٦	١,٤٤٤	٢٤,٧٢٣	١٧,٠٤٢
	FSIZE2019	٢٠١٩	٢١,٤٣٣	١,٤٧٧	٢٤,٩٠٦	١٦,٩٥٩
	FSIZE2020	٢٠٢٠	٢١,٤٤٤	١,٤٨٩	٢٥,٠٤٠	١٦,٨٢١
	FSIZE2021	٢٠٢١	٢١,٥١١	١,٤٨٣	٢٥,١١٩	١٧,١٥١
في المتوسط	FSIZE18-21	-٢٠١٨ ٢٠٢١	٢١,٤٣٦	١,٤٦٧	٢٥,١١٩	١٦,٨٢١
ربحية الشركة	ROA2018	٢٠١٨	٠,٠٧٣	٠,١٨٤	٠,٤٠٣	١,٠٦٤-
	ROA2019	٢٠١٩	٠,٠٥٠	٠,١٧٢	٠,٤٤٩	٠,٩٧٩-
	ROA2020	٢٠٢٠	٠,٠١٤	٠,٢١٦	٠,٣٦٦	١,٤٣٩-
	ROA2021	٢٠٢١	٠,٠٣٣	٠,١٧٠	٠,٤٠٥	١,٠٠٢-
في المتوسط	ROA18-21	-٢٠١٨ ٢٠٢١	٠,٠٤٣	٠,١٨٧	٠,٤٤٩	١,٤٣٩-
درجة الرفع المالي	LEV2018	٢٠١٨	٠,٥١٧	٠,٦٨١	٥,٨٥٦	٠,٠٠١
	LEV2019	٢٠١٩	٠,٥٤٠	٠,٨٤١	٧,١٨١	٠,٠٠٣
	LEV2020	٢٠٢٠	٠,٥٩٧	١,١١٦	٩,٣٩٣	٠,٠٠٣
	LEV2021	٢٠٢١	٠,٦٠٣	١,٠٢٣	٨,٠٤٣	٠,٠٠٣
في المتوسط	LEV18-21	-٢٠١٨ ٢٠٢١	٠,٥٦٥	٠,٩٢٧	٩,٣٩٣	٠,٠٠١
درجة الرفع المالي	CGQ2018	٢٠١٨	٧,٧٧٦	١,٨٤٥	١٠	٤
	CGQ 2019	٢٠١٩	٨,٠١٣	١,٦٦٩	١٠	٥
	CGQ 2020	٢٠٢٠	٨,٢١١	١,٥٣٥	١٠	٥
	CGQ 2021	٢٠٢١	٨,١٤٥	١,٨٩٥	١٠	٥
في المتوسط	CGQ 18-21	-٢٠١٨ ٢٠٢١	٨,٠٣٦	١,٧٤١	١٠	٤

يتضح للباحث من الجدول رقم (٩) النتائج التالية :

- بلغ متوسط اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول شركات العينة قيمه (٢١.٤٣)، وتؤكد النتائج على ارتفاع حجم الشركات من عام ٢٠١٨ حتى عام ٢٠٢١، حيث بلغ على الترتيب (٢١.٣٥)، (٢١.٤٣)، (٢١.٤٤)، (٢١.٥١).
- بلغ متوسط ربحية شركات العينة والذي يقاس بالعائد على الأصول (٤.٣٪)، وتؤكد النتائج على تذبذب معدل العائد على الأصول والذي يعبر عن ربحية شركات العينة على مدار سنوات الدراسة، ولكن الإنخفاض الملحوظ ظهر في عام ٢٠٢٠ بقيمة (١.٤٪)، ويبرر الباحث ذلك إلى الآثار السلبية لجائحة كورونا على مبيعات وأرباح

الشركات في عام ٢٠٢٠، حيث أن الجائحة ظهرت في أواخر عام ٢٠١٩ فكان التأثير على القوائم المالية لعام ٢٠٢٠.

- بلغت درجة الرفع المالي لشركات العينة في المتوسط (٠.٥٦٥) وكانت أكبر درجة رفع بين سنوات الدراسة في عام ٢٠٢١ حيث بلغت (٠.٦٠٣).
 - بلغت متوسط إلتزام شركات العينة بقواعد وأليات الحوكمة (٨.٠٣) من إجمالي المؤشر المعد من الباحث والذي بلغ ١٠ نقاط وهي نسبة مرضية.
- ٣/٦/٣ تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة :

لاختبار فروض الدراسة تم استخدام تحليل الإرتباط والإنحدار والجداول المتقاطعة بين متغيرات الدراسة وذلك كما يلي:

أولاً : تحليل نتائج إختبار الفرض الأول : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات " , ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال إجراء التحليل ثنائى المتغير (تحليل الإرتباط) لمتغيرات الفرض وذلك لإختبار علاقة الإرتباط الارتيباط (Correlation Analyze) بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات، بالإضافة إلى قياس الأثر المتعدد للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات في ظل إدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الإنحدار (Regression Analyze) وذلك كما يلي :

رقم (١٠) جدول نتائج تحليل الارتباط والانحدار لمتغيرات الفرض الأول

١ - تحليل نتائج الارتباط					٢ - تحليل نتائج الانحدار		
معامل الارتباط بين التخصص الصناعي والشك المهني					المتغير التابع (الشك المهني) PS		
مستوى المعنوية (عند ٠.٠١)							
الدالة	مستوى المعنوية	قيمة T	قيم Beta	معامل الانحدار (B)	ثابت	Constant	مستقل
٠.٧٩٦	٠.٠٠٠	٨.٢٨٣		٠.٥٣٧	ثابت	Constant	
٠.٠٠٠	٠.٠٠٠	١٧.٢٤٢	٠.٦٨٨	٠.٣٣٨	التخصص الصناعي	SA	
غير دال إحصائياً	٠.١٥٩	١.٤١٠	٠.٠٥٣	٠.٠٠٤	حجم الشركة	FSIZE	متغيرات رقابية
غير دال إحصائياً	٠.١١٦	١.٥٧٨-	٠.١٠٠-	٠.٠٦٠-	ربحية الشركة	ROA	
غير دال إحصائياً	٠.١٢٥	١.٥٣٧-	٠.٠٩٣-	٠.٠١١-	درجة الرفع المالي	LEV	
غير دال إحصائياً	٠.٠٠٠	٤.٩١٥	٠.٢٠١	٠.٠١٣	جودة أليات الحوكمة	CGQ	
معامل التحديد $R^2 = ٠.٦٦٢$					القيمة التفسيرية لنموذج الانحدار		
قيمة $F = ١١٦.٩٦٥$					قيمة F		
مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠.٠٠٠					المعنوية الكلية لنموذج الانحدار		
قيمة $D-W = ١.٩١٩$					قيمة Durbin-Watson		

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٠) النتائج الآتية:

- وجود علاقة ارتباط طردية قوية ذات دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠١) بين التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة والشك الهني لمراقب الحسابات، حيث أن معامل الارتباط موجب ويبلغ (٠.٧٩٦)، ومستوى المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١).
- وجود تأثير طردى ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠١) للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات، حيث أن معامل الانحدار موجب (٠.٣٣٨) ومستوى المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وهذا يعني أنه كلما زاد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات زاد شكه المهني.
- قيمة معامل التحديد (R^2) بالنسبة لنموذج الانحدار ككل تبلغ (٠.٦٦٢)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج عالية، حيث أن أغلب التغيرات التي تحدث للمتغير التابع (الشك المهني) يمكن تفسيرها من خلال متغيرات النموذج المستقلة بنسبة ٦٦.٢٪ وباقي التغيرات ترجع لأسباب و متغيرات أخرى.

- المعنوية الكلية لنموذج الانحدار المستخدم يمكن التعرف عليها من خلال تحليل التباين (ANOVA) لنموذج الانحدار، حيث بلغت مستوى المعنوية (٠.٠٠٠٠)، مما يدل على ارتفاع معنوية النموذج المستخدم في الدراسة وصلاحيته لتحقيق هدف الدراسة.
 - وجود تأثير طردى دال إحصائياً لجودة آليات الحوكمة وغير دال إحصائياً لحجم الشركة على الشك المهني حيث أن معاملات الانحدار موجبة، في مقابل وجود تأثير عكسي غير دال إحصائياً لربحية الشركة ودرجة الرفع المالي على الشك المهني حيث أن معاملات الانحدار سالبة .
- وفى ضوء ما سبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير التخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات في ظل وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

$$PS = 0.537 + 0.338 (IS) + 0.004(FSIZE) - 0.060(ROA) - 0.011 (LEV) + 0.013(CGQ) + \epsilon_{it}$$

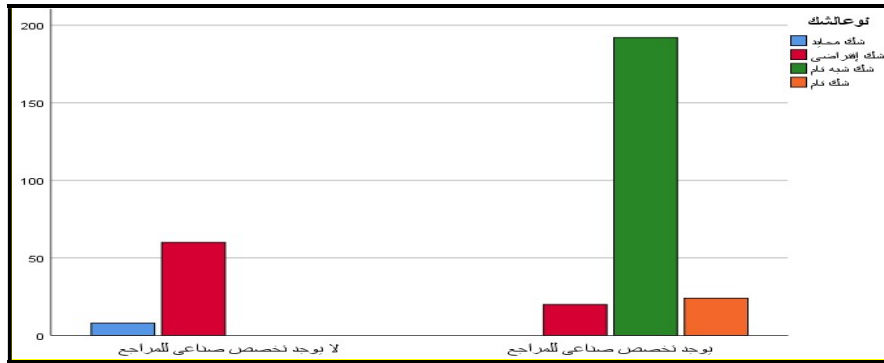
حيث أن (IS): التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، (PS): الشك المهني لمراقب الحسابات، (β): قيمة الثابت وتعبير عن المتغير التابع الذي لا يتأثر بالمتغيرات المستقلة، (FSIZE) حجم الشركة، (ROA) ربحية الشركة، (LEV) درجة الرفع المالي، (CGQ) جودة آليات الحوكمة، (ε_{it}): مقدار الخطأ العشوائي. وللتأكيد على نتائج الارتباط والانحدار ولتوصيف العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لشركات العينة مع طبيعة الشك المهني لمراقب الحسابات قام الباحث بإعداد الجدول التقاطعية (Crosstabs) بين المتغيرين كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (١١) الشك المهني في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

الشك المهني في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات						توصيف العلاقة بين الشك المهني في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	
تصنيف مستويات الشك المهني في ظل التخصص الصناعي			الإحصاء الوصفي للشك المهني			العدد	تصنيف مكاتب المراجعة من ناحية التخصص الصناعي
شك تام	شك شبه تام	شك إفتراضى	شك محايد	الانحراف المعياري	الوسط		
٠	٠	٦٠	٨	٠,٠٦٠٩	٠,٦٤	١٧	الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة لا يوجد لديها تخصص صناعى
٢٤	١٩٢	٢٠	٠	٠,٠٦٠٢	٠,٨٧	٥٩	الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة يوجد لديها تخصص صناعى
٢٤	١٩٢	٨٠	٨	٠,١١٣٢	٠,٨٢	٧٦	على مستوى العينة

يتضح للباحث من الجدول رقم (١١) أن الشك المهني لمكاتب المراجعة التي لديها تخصص صناعي أكبر من مكاتب المراجعة التي ليس لديها تخصص صناعي، حيث بلغت نسبة الشك المهني لمكاتب المراجعة التي لديها تخصص صناعي بالمقارنة بمكاتب المراجعة التي ليس لديها تخصص صناعي (٨٧٪)، (٦٤٪) على الترتيب.

وفى نفس سياق النتيجة السابقة وجد الباحث أن الشك المهني التام وشبه التام يزداد في حالة مكاتب المراجعة التي لديها تخصص صناعي بنسبة أكبر من مكاتب المراجعة التي ليس لديها تخصص صناعي وهو ما يوضحه الشكل التالي:



شكل رقم (٦) : الشك المهني في ظل التخصص الصناعي لمكاتب المراجعة

ويخلص الباحث مما سبق أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما إرتبطت الشركة بمكتب مراجعة لديه تخصص صناعي في نوع نشاط الشركة كلما أدى ذلك إلى زيادة الشك المهني للمكتب عند أدائه لعملية المراجعة، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات " .

ثانياً: تحليل نتائج إختبار الفرض الثاني : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة "، ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض من إتباع التحليل ثنائي المتغير (تحليل الإرتباط) لمتغيرات الفرض وذلك لإختبار علاقة الإرتباط (Correlation Analyze) بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، بالإضافة إلى قياس الأثر المتعدد للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على

جودة المراجعة في ظل إدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الإنحدار (Regression Analyze) وذلك كما يلي:

جدول رقم (١٢) نتائج تحليل الارتباط والإنحدار لمتغيرات الفرض الثاني

١ - تحليل نتائج الارتباط		معامل الارتباط بين التخصص الصناعي وإدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة					
		مستوى المعنوية (عند ٠.٠١)					
		٠.٠٥٩١					
		٠.٠٠٠٠					
٢ - تحليل نتائج الإنحدار		المتغير التابع (جودة المراجعة) AQ					
الدلالة	مستوى المعنوية	قيمة T	قيم Beta	معامل الانحدار (B)	ثابت	Constant	مستقل
دال إحصائياً	٠.٠٠٠٠	٥.٧٤٩		٠.٤٢٥	التخصص الصناعي	SA	متغيرات رقابية
دال إحصائياً	٠.٠٠٠٠	٨.٣٣٤-	٠.٤٣٩-	٠.١٨٦-	حجم الشركة	FSIZE	
دال إحصائياً	٠.٠٢٤	٢.٢٧٠-	٠.١١٣-	٠.٠٠٨-	ربحية الشركة	ROA	
غير دال إحصائياً	٠.٣٧٢	٠.٨٩٣	٠.٠٧٥	٠.٠٣٩	درجة الرفع المالي	LEV	
غير دال إحصائياً	٠.٥٨٩	٠.٥٤١	٠.٠٤٣	٠.٠٠٥	جودة آليات الحوكمة	CGQ	
دال إحصائياً	٠.٠٠٠٠	٥.١٦٢-	٠.٢٧٨-	٠.٠١٦-	القيمة التفسيرية لنموذج الإنحدار		
		معامل التحديد $R^2 = ٠.٤١٢$				قيمة F	
		قيمة F = ١.٨٢٢٢				المعنوية الكلية لنموذج الإنحدار	
		مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠.٠٠٠٠				قيمة Durbin-Watson	
		قيمة D-W = ١.٣٥٣					

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٢) النتائج الآتية :

- وجود علاقة ارتباط عكسية متوسطة ذات دلالة إحصائية قوية عند مستوى معنوية (٠.٠١) بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معامل الارتباط سالب ويبلغ (- ٠,٥٩١) ومستوى المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١).
- وجود أثر عكسي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية (٠.٠١) للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة، حيث أن معامل الإنحدار سالب (- ٠,١٨٦) ومستوى المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وهذا يعني أن كلما زاد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات زادت جودة المراجعة، نظراً لأن انخفاض ممارسات إدارة الأرباح تعكس جودة المراجعة .

- قيمة معامل التحديد (R^2) بالنسبة لنموذج الإنحدار ككل تبلغ (٠.٤١٢)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، حيث أن أغلب التغيرات التي تحدث للمتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال متغيرات النموذج المستقلة بنسبة ٤١.٢% وباقي التغيرات ترجع لأسباب ومتغيرات أخرى .
- وجود أثر طردى غير دال إحصائياً لربحية الشركة ودرجة الرفع المالى على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معاملات الإنحدار موجبة، فى مقابل وجود أثر عكسى دال إحصائياً لحجم الشركة وجودة أليات الحوكمة على إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معاملات الإنحدار سالبة.
- وفى ضوء ماسبق يمكن صياغة نموذج الإنحدار لتأثير التخصص الصناعى على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة فى ظل وجود المتغيرات الرقابية كما يلى:

$$AQ = 0.425 - 0.186(IS) - 0.008(FSIZE) + 0.039(ROA) + 0.005(LEV) - 0.016(CGQ) + \epsilon_{it}$$

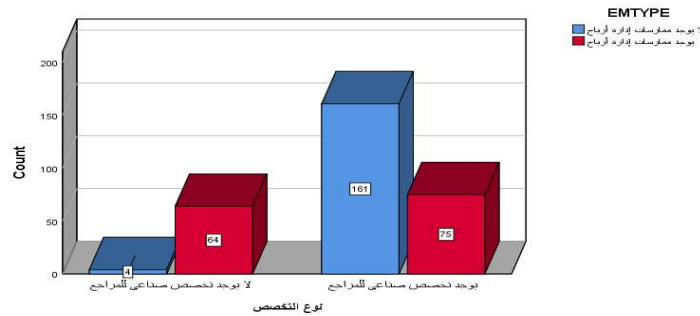
حيث أن (IS): التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، (AQ): جودة المراجعة، (FSIZE) حجم الشركة، (ROA) ربحية الشركة، (LEV) درجة الرفع المالى، (CGQ) جودة أليات الحوكمة، (ϵ_{it}): مقدار الخطأ العشوائى.

وللتأكيد على نتائج الارتباط والإنحدار ولتوصيف العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات لشركات العينة مع ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة قام الباحث بإعداد الجداول التقاطعية (Crosstabs) بين المتغيرين كما يوضح الجدول التالى:

جدول رقم (١٣): جودة المراجعة في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

جودة المراجعة في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات						عدد الشركات	أنواع التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
متوسط الإستحقاقات الإختيارية من خلال نموذج جونز المعدل في ظل التخصص الصناعي		تصنيف الشركات من حيث ممارستها لإدارة الأرباح وفقاً للتخصص الصناعي للمكتب					
الانحراف المعياري	متوسط الإستحقاقات الإختيارية	يوجد ممارسات إدارة أرباح	لا يوجد ممارسات إدارة أرباح				
٠,١٣٢	٠,٢١٨	٩٤,١ %	١٦	٥,٩ %	١	١٧	الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة لا يوجد لديها تخصص صناعي
٠,٠٣٢	٠,٠٥٠	٣٢,٣ %	١٩	٦٧,٧ %	٤٠	٥٩	الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة يوجد لديها تخصص صناعي
٠,٠٩٨	٠,٠٨٨	٤٦,١ %	٣٥	٥٣,٩ %	٤١	٧٦	على مستوى العينة

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٣) إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراجعة يوجد لديها تخصص صناعي عنه في حالة المراجعة بواسطة مكاتب مراجعة ليس لديها تخصص صناعي، حيث بلغت النسبة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية (٠,٠٥٠)، (٠,٢١٨) على الترتيب، ويوضح الشكل التالي ممارسات إدارة الأرباح في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كما يلي:



شكل رقم (٧): ممارسات إدارة الأرباح في ظل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

ويخلص الباحث مما سبق أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات لديه تخصص صناعي في نوع النشاط للشركة كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة من خلال إنخفاض ممارسات

إدارة الأرباح في القوائم المالية، وبالتالي رفض الفرض العدم، وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة " ثالثاً: تحليل نتائج إختبار الفرض الثالث : " لا يوجد تأثير ذو ذات دلالة إحصائية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة "، ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال إتباع التحليل ثنائي المتغير (تحليل الارتباط) لمتغيرات الفرض وذلك لإختبار علاقة الارتباط (Correlation Analyze) بين الشك المهني لمراقب الحسابات وجودة المراجعة، بالإضافة إلى قياس الأثر المتعدد للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة في ظل إدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الإنحدار (Regression Analyze) وذلك كما يلي :

جدول رقم (١٤) نتائج تحليل الارتباط والإنحدار لمتغيرات الفرض الثالث

١- تحليل نتائج الارتباط		معامل الارتباط بين الشك المهني وإدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة				
		مستوى المعنوية (عند ٠.٠١)				
		المتغير التابع (جودة المراجعة) AQ				
٢- تحليل نتائج الإنحدار		معامل الإنحدار (B)	قيم Beta	قيمة T	مستوى المعنوية	الدلالة
Constant		٠.٧٧٤		١٥.٤٩٩	٠.٠٠٠	دال إحصائياً
PS		٠.٧١٢-	٠.٨٢٥-	٢٢.٦٦-	٠.٠٠٠	دال إحصائياً
FSIZE		٠.٠٠٤-	٠.٠٥٤-	١.٦١٦-	٠.١٠٧	غير دال إحصائياً
ROA		٠.٠٢١-	٠.٠٤٠-	٠.٧٠٨-	٠.٤٨٠	غير دال إحصائياً
LEV		٠.٠٠٧-	٠.٠٦٨-	١.٢٦٥-	٠.٢٠٧	غير دال إحصائياً
CGQ		٠.٠٠٢-	٠.٠٤٣-	١.١٥٤-	٠.٢٥٠	غير دال إحصائياً
القيمة التفسيرية لنموذج الإنحدار		معامل التحديد $R^2 = ٠.٧٣٤$				
قيمة F		قيمة ١٦٤.٤٣٦				
المعنوية الكلية لنموذج الإنحدار		مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠.٠٠٠				
قيمة Durbin-Watson		قيمة $D-W = ١.٣٩٧$				

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٤) النتائج الآتية:

- وجود علاقة ارتباط قوية دالة إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) بين الشك المهني لمراقب الحسابات وإدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معامل الارتباط سالب ويبلغ (- ٠,٨٥٣)، ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١). ويستنتج الباحث مما سبق إرتباط الشك المهني لمراقب الحسابات طردياً مع جودة المراجعة .

- وجود أثر عكسي دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) للشك المهني لمراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة، حيث أن معامل الانحدار سالب (-٠,٧١٢) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وهذا يعني أنه كلما زاد الشك المهني لمراقب الحسابات زادت جودة المراجعة، نظراً لأن انخفاض ممارسات إدارة الأرباح تعكس جودة المراجعة .
 - قيمة معامل التحديد (R^2) بالنسبة لنموذج الانحدار ككل تبلغ (٠.٧٣٤)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، حيث أن أغلب التغيرات التي تحدث للمتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال متغيرات النموذج المستقلة بنسبة ٧٣.٤% وباقي التغيرات ترجع لأسباب أخرى.
 - وجود أثر عكسي غير دال إحصائياً لحجم الشركة وربحية الشركة ودرجة الرفع المالي وجودة آليات الحوكمة على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معاملات الانحدار سالبة .
- وفى ضوء ماسبق يمكن صياغة نموذج الانحدار لتأثير الشك المهني على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة في ظل وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

$$AQ = 0.774 - 0.712(PS) - 0.004(FSIZE) - 0.021(ROA) - 0.007(LEV) - 0.002(CGQ) + \epsilon_{it}$$

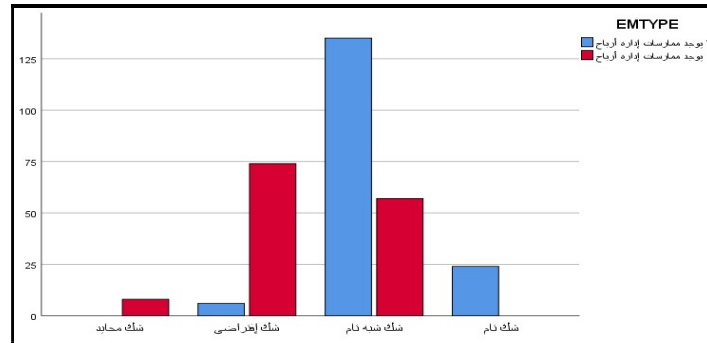
حيث أن (PS): الشك المهني لمراقب الحسابات، (AQ): جودة المراجعة، (FSIZE) حجم الشركة، (ROA) ربحية الشركة، (LEV) درجة الرفع المالي، (CGQ) جودة آليات الحوكمة، (ϵ_{it}): مقدار الخطأ العشوائى.

وللتأكيد على نتائج الارتباط والانحدار ولتوصيف العلاقة بين الشك المهني لمراقب الحسابات لشركات العينة مع ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة قام الباحث بإعداد الجداول التقاطعية (Crosstabs) بين المتغيرين كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (١٥): جودة المراجعة في ظل الشك المهني لمراقب الحسابات

متوسط الإحتقاقات الإختيارية من خلال نموذج جونز المعدل في ظل الشك المهني	متوسط الإحتقاقات الإختيارية	عدد الشركات	أنواع الشك المهني لمراقب الحسابات
٠,٠٩٤	٠,٥٣٣	٢	الشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات يمارس الشك المهني المحايد
٠,٠٦٠	٠,١٥٩	٢٠	الشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات يمارس الشك المهني الإفتراضي
٠,٠٢٤	٠,٠٤٩	٤٨	الشركات التي تراجع بواسطة مكاتب مراقب حسابات يمارس الشك المهني شبه التام
٠,٠٠٣	٠,٠٠٤	٦	الشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات يمارس الشك المهني التام
٠,٠٩٨	٠,٠٨٨	٧٦	على مستوى العينة

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٥) إنخفاض ممارسات إدارة الأرباح في الشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات يمارس الشك المهني (التام- شبه التام) عنه في حالة المراجعة بواسطة مكاتب مراقب حسابات يمارس الشك المهني (الإفتراضي- المحايد) ، ويوضح الشكل التالي ممارسات إدارة الأرباح في ظل الشك المهني لمراقب الحسابات كما يلي :



شكل رقم (٨): ممارسات إدارة الأرباح في ظل الشك المهني للمراجع

ويخلص الباحث مما سبق أنه في ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات يمارس الشك المهني كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه

" يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة".
 رابعاً: تحليل نتائج إختبار الفرض الرابع : " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على وجود المراجعة ", ويتم اختبار مدى صحة هذا الفرض من خلال إتباع تحليل الإرتباط لمتغيرات الفرض لإختبار علاقة الإرتباط (Correlation Analyze) بين (التخصص الصناعي والشك المهني معاً) وجودة المراجعة, بالإضافة إلى قياس الأثر المتعدد للتخصص الصناعي والشك المهني على جودة المراجعة في ظل إدخال المتغيرات الرقابية في نموذج الإنحدار (Regression) وذلك كما يلي:

١- تحليل نتائج الإرتباط		٢- تحليل نتائج الإنحدار	
معامل الإرتباط بين (التخصص الصناعي والشك المهني) وممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة	٠.٥٨٠-	المتغير التابع (جودة المراجعة) AQ	
مستوى المعنوية (عند ٠.٠١)	٠.٠٠٠	معامل الإنحدار (B)	قيم Beta
الدلالة	مستوى المعنوية	قيمة T	معامل الإنحدار (B)
دال إحصائياً	٠.٠٠٠	٥.٦٧٩	٠.٤٢٤
دال إحصائياً	٠.٠٠٠	٨.٠٠٧-	٠.٤٢٣-
دال إحصائياً	٠.٠٢٣	٢.٢٧٨-	٠.١١٤-
غير دال إحصائياً	٠.٣٥٦	٠.٩٢٤	٠.٠٧٨
غير دال إحصائياً	٠.٥٥١	٠.٥٩٦	٠.٠٤٨
دال إحصائياً	٠.٠٠٠	٥.٣٣٢-	٠.٢٨٨-
معامل التحديد $R^2 = ٠.٤٠٤$		القيمة التفسيرية لنموذج الإنحدار	
قيمة $F = ٤٠.٣٤٩$		قيمة F	
مستوى المعنوية لتحليل ANOVA = ٠.٠٠٠		المعنوية الكلية لنموذج الإنحدار	
قيمة $D-W = ١.٣٥١$		قيمة Durbin-Watson	

يتضح للباحث من الجدول رقم (١٦) النتائج الآتية:

- وجود علاقة ارتباط متوسطة دالة إحصائياً قوية عند مستوى معنوية (٠.٠١) بين (التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات معاً) وإدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معامل الارتباط سالب ويبلغ (- ٠.٥٨٠)، ومستوى المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١).
- وجود أثر عكسي دال إحصائياً عند مستوى معنوية (٠.٠١) للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة،

- حيث أن معامل الانحدار سالب (- ٠.١٨٠) ومستوي المعنوية (sig) أقل من (٠.٠١)، وهذا يعني أنه كلما زاد التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات زادت جودة المراجعة، نظراً لأن انخفاض ممارسات إدارة الأرباح تعكس جودة المراجعة .
- قيمة معامل التحديد (R^2) بالنسبة لنموذج الانحدار ككل تبلغ (٠.٤٠٤)، وهو ما يعكس أن القيمة التفسيرية للنموذج مقبولة، حيث أن أغلب التغيرات التي تحدث للمتغير التابع يمكن تفسيرها من خلال متغيرات النموذج المستقلة بنسبة ٤٠.٤% وباقي التغيرات ترجع لأسباب أخرى .
 - وجود أثر طردى غير دال إحصائياً لربحية الشركة ودرجة الرفع المالي على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معاملات الانحدار موجبة، في مقابل وجود أثر عكسي دال إحصائياً لحجم الشركة وجودة آليات الحوكمة على إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة حيث أن معاملات الانحدار سالبة.
- وفى ضوء ماسبق يمكن صياغة نموذج الانحدار للتأثير التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح كمقياس لجودة المراجعة في ظل وجود المتغيرات الرقابية كما يلي:

$$AQ = 0.424 - 0.180((IS*PS) - 0.008(FSIZE) + 0.041(ROA) + 0.005(LEV) - 0.016(CGQ) + \epsilon_{it}$$

حيث أن $(IS*PS)$: الأثر التفاعلي للتخصص الصناعي والشك المهني للمراجع، (AQ) : جودة المراجعة، $(FSIZE)$ حجم الشركة، (ROA) ربحية الشركة، (LEV) درجة الرفع المالي، (CGQ) جودة آليات الحوكمة، (ϵ_{it}) : مقدار الخطأ العشوائى.

ويخلص الباحث مما سبق أنه فى ضوء ضوابط ومحددات العينة المختارة فإنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب الحسابات متخصص صناعياً فى نشاط الشركة ويمارس الشك المهني كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة، وبالتالي رفض الفرض العدم وقبول الفرض البديل للبحث بأنه " يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة ".

رابعاً : النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة :

١/٤ النتائج : أثناء تحقيق البحث توصل الباحث إلى النتائج التالية :

١/١/٤ نتائج الدراسة النظرية :

- وجود علاقة إرتباط إيجابية بين التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات, حيث يساهم التخصص الصناعي بشكل مباشر في تشكيل عقلية الشك المهني لمراقب الحسابات من خلال جعله أكثر ثقة في نفسه وفي قدرته على استيعاب الأدلة المتعلقة بتقييم مخاطر الاحتيال والغش وإظهار جوانب المعرفة والحسم أثناء أدائه المهني .
- يؤثر التخصص الصناعي بشكل كبير على قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية فضلاً عن تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة .
- ممارسة الشك المهني من قبل مراقبي الحسابات أثناء عملية المراجعة يؤثر بشكل كبير على قدرة مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية والتلاعب في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي رفع ثقة المجتمع المالي بمهنة المراجعة.
- نظراً للإهتمام المتزايد بجودة عملية المراجعة من قبل الباحثين والمنظمات المهنية, فقد استدعى الأمر دراسة التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات لم لهم من تأثير كبير على اكتشاف التحريفات الجوهرية وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة .

٢/١/٤ نتائج الدراسة التطبيقية :

- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي على الشك المهني لمراقب الحسابات, حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص في نشاط الشركة أدى ذلك إلى زيادة الشك المهني لمراقب الحسابات عند أدائه لعملية المراجعة .
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات لديه تخصص صناعي في نشاط الشركة كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة .
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات يمارس الشك المهني كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة .
- وجود تأثير ذو دلالة إحصائية قوية للتخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على جودة المراجعة, حيث أنه كلما إرتبطت الشركة بمراقب حسابات متخصص في نشاط الشركة ويمارس الشك المهني كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة المراجعة .

٢/٤ التوصيات :

- ضرورة ممارسة مراقبي الحسابات للشك المهني عند مراجعة حسابات عميله, حيث أن عدم ممارسة الشك المهني عند أداء عملية المراجعة تزيد من احتمالات احتواء التقارير المالية على الكثير من الأخطاء والتحريفات الجوهرية.
- ضرورة اهتمام شركات المراجعة العاملة في جمهورية مصر العربية بتنمية قدرات مراجعيها لممارسة القدر الملائم من الشك المهني وذلك من خلال تقديم بعض البرامج والدورات التدريبية واستخدام مجموعة من الإجراءات والنظم التي تؤدي إلى تعزيز مستوى الشك المهني .
- يجب على مكاتب المراجعة في مصر إعداد مجموعة من البرامج والدورات التدريبية لمراقبي الحسابات بها تتعلق بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات

- من أجل تطوير قدراتهم وتأهيلهم عملياً بما يتلائم مع متطلبات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات, لما له من تأثير ايجابي على كل من منشأة مراقب الحسابات وأصحاب المصالح في منشأة عميل المراجعة .
- يجب على هيئة الرقابة المالية تدعيم مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية بواسطة مراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة ويمارس مستوى مناسب من الشك المهني ووضع القواعد والإجراءات التي تدعم هذا الاتجاه, لما لهم من تأثير كبير على إكتشاف التحريفات الجوهرية وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة وزيادة جودة التقارير المالية .
- ٣/٤ الدراسات المستقبلية المقترحة :**
- أثر ممارسة الشك المهني وأداء عملية المراجعة في ظل تدني أتعاب المراجعة على جودة المراجعة .
- أثر ممارسة الشك المهني في دعم الحكم المهني لمراقب الحسابات لتقييم استمرارية الشركة .
- أثر ممارسة الشك المهني لمراقب الحسابات على مراجعة التقديرات المحاسبية .
- أثر خصائص التخصص الصناعي والشك المهني لمراقب الحسابات على تقييمه لإستمرارية المنشأة .
- أثر تكامل التخصص الصناعي والمراجعة المشتركة على استمرارية المنشأة .

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية :

- إبراهيم, أشرف محمد, (٢٠٠٧), " تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة دراسة ميدانية "، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ٢٠٠٧، ص ٢٣٣-٣٠٧.
- إبراهيم، محمد سيد حسن, (٢٠١٧), " دراسة أثر التخصص القطاعي للمراجع في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.
- أبو الفضل, عبدالعال مصطفى, (٢٠١٦), " إطار مقترح لخصائص الشك المهني وأثره على سلامة حكم مراقب الحسابات على تقييم الإدارة لفرض الاستمرارية :دراسة ميدانية "، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ١٧٤ - ٢٤٠.
- أبو الفضل, عبدالعال مصطفى, (٢٠١٦), " إطار مقترح لخصائص الشك المهني وقياس مدى توافرها لدى مراقب الحسابات الخارجي في بيئة المراجعة المصرية : دراسة ميدانية "، مجلة جامعة شقراء، كلية المجتمع بشقراء، جامعة شقراء، العدد الرابع عشر، ص ص ١ - ٤٢ .
- الأبياري, مصطفى, (٢٠١٣), " نحو إطار مقترح لتحسين مستوى الشك المهني للمراجع في مواجهة خطر إدارة عميل المراجعة للفحص التحليلي : دراسة تحليلية وتجريبية ميدانية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية، مج (٥٠) ، ع (١)، ص ص ٢٣٥ - ٢٨٧ .

- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة أسيوط .
- الجندي، تامر يوسف عبد العزيز، (٢٠١٩)، "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي علي تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة : دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة - جامعة قناة السويس، مج ١، ع ١، ص ص ١٣٨-٢٢٠.
- الشاعر، هناء إسماعيل، (٢٠١٨)، "أثر خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على تقييم مدى ملائمة الأنظمة المالية والإدارية لمنشأة العميل لتحقيق إجراءات الضبط الداخلي : دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة العاملة في المحافظات الجنوبية، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية الإقتصاد والعلوم التجارية، جامعة الأزهر - غزة، ص ص ١ - ١٣٩ .
- الصايغ، عماد سعد محمد، (٢٠١٧)، "إطار مقترح لاستخدام التشكك المهني في ترشيد قياس التقديرات المحاسبية : دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ٢١، ع ٤٤، ص ص ١١٥٠ - ١٢١٤ .
- الطائي، بشرى فاضل؛ عثمان، علاء الدين عبد الرحمن، (٢٠١٨)، "تأثير خصائص الشك المهني للمدقق على جودة التدقيق"، مجلة العلوم الإقتصادية والإدارية، كلية الإدارة والإقتصاد، جامعة بغداد، المجلد ٢٤، العدد ١٠٨، ص ص ٥٩٧ - ٦١٨ .

- القباطي, صبحي سعيد على, (٢٠١٧), " دور سمات الشك المهني للمراجع في تحسين جودة أحكامه المهنية ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة بالإسماعيلية - جامعة قناة السويس, ص ص ٥٥٥ - ٥٨٠ .
- المغربي, مصطفى أحمد, (٢٠١٥), " دور معامل استجابة الأرباح في زيادة كفاءة أداء المراجعة الخارجية في ضوء متطلبات الحوكمة وأثرها على جودة التقارير ", المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة - الاسماعيلية, جامعة قناة السويس, المجلد السادس, ص ص .
- حسين, محمد إبراهيم محمد, (٢٠١٩), " تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الادارة وجودة المراجعة : دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ", مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة - جامعة عين شمس, مج ٢٣, ٢٤, ص ص ٣٤-١ .
- حماد, ماجدة عزت حسين, (٢٠٢٠), " الدور الوسيط للشك المهني واستقلال المراجع في العلاقة بين التغيير الالزامي لشركة المراجعة وجودة الحكم المهني ", مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية, كلية التجارة, جامعة بني سويف, العدد الثالث, ص ص ٦٠ - ١١٠ .
- خليل, محمد أحمد إبراهيم, (٢٠١٦), " تحسين مستوى الشك المهني في ضوء التغيير الدوري لمراقب الحسابات وأثره على جودة المراجعة - دراسة نظرية اختبارية ", جلة الدراسات التجارية والبحوث, كلية التجارة, جامعة بنها, س ٣٦, ع ٤, ص ص ١ - ٦٠ .
- رايس, سفيان; زعيبط, نور الدين, (٢٠٢٠), " أثر سلوك الشك المهني للمدقق الخارجي على تعزيز جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير التدقيق: دراسة

- ميدانية لعينة من محافظي الحسابات في ولاية تبسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الاخوة منتوري قسنطينة، المجلد الواحد والثلاثون، العدد الأول، ص ص ٤٥١ - ٤٧٠ .
- رشوان، عبدالرحمن محمد سليم، (٢٠١٨)، " دور التخصص الصناعي للمراجع في تحسين كفاءة وجودة الأداء لمهنة المراجعة"، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، مج ٣، ع ٢، ص ص ١ - ٣٩ .
- ريشو، بديع الدين، (٢٠١٤)، " الشك المهني للمراجع : الإطار الفكري وأثره على أحكام المراجع بشأن عوامل واحتمالات وإجراءات اكتشاف التلاعب بالقوائم المالية: دراسة تجريبية"، مجلة التجار والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص ٢٣٧ - ٣٠٧ .
- سالم، عبدالله جاسم محمد، (٢٠٢٢)، " أثر التخصص الصناعي لمدقي الحسابات على جودة عملية المراجعة : دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق بدولة الكويت "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة السادات .
- شلقامي، حسن، (٢٠١٧)، " نموذج وصفي مقترح لعلاقات التشابك بين محددات الشك المهني للمراجع الخارجي ومدعمات حكمه المهني وأثار ذلك على تقييمه لاستمرارية المنشأة : دراسة ميدانية ودراسة حالة"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة - جامعة ، العدد الثاني، ص ص .
- عبدالسلام، علي عبدالسلام، (٢٠١٦)، " دور المراجعة في الكشف والحد من الفساد الإداري والمالي"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد العشرون، العدد الثالث، ص ص .

- عبدالعال, محمود موسى, (٢٠٢٠), " أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التكييفية :دراسة تجريبية " , مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية, كلية التجارة, جامعة الإسكندرية, المجلد الرابع, العدد الثاني, ص ٧٥ - ١ .
- عثمان, أميرة محمدعبدالعزیز, (٢٠٢٠), " دور أبعاد التخصص الصناعي للمراجع في تخفيض مخاطر الشك المهني - مع دراسة ميدانية " , المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية, كلية التجارة - جامعة قناة السويس, المجلد الحادي عشر, العدد الثالث - الجزء الثالث, ص ص ١٩٧٣ - ١٩٩٧ .
- علي, نهي محمد زكي محمد, (٢٠٢٠) , " أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة إرتباطه بعمله علي جودة حكمه المهني بشأن الإستمرارية : دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة في البورصة المصرية" , مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية, كلية التجارة , جامعة الإسكندرية , المجلد الرابع, العدد الثاني, ص ص ١ - ٨٦ .
- عوض, آمال محمد محمد, (٢٠٠٦), " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري, المجلة المصرية للدراسات التجارية, كلية التجارة - جامعة المنصورة, مج ٣٠ , ع ١, ص ص ١٧١ - ٢٣٧ .
- عيسى, سمير كامل محمد; زيتون, محمد خميس خطاب, (٢٠١٧), " أثر مسوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تجريبية", مجلة الإسكندرية للبحوث

- المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الأول، العدد الأول، ص ٢٩٤-٣٨٤.
- غراب، حسام محمد، (٢٠١٨)، " استخدام المبادئ والآليات المتشككة للمراجع الخارجي كوسيلة لتقليص فجوة التوقعات في المراجعة"، مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، المجلد التاسع عشر، العدد الرابع - الجزء الأول، ص ص ١ - ٢٥ .
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٥)، " دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والأربعين، ص ٨٩
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠١١)، " تأثير ممارسات العميل لإدارة عملية المراجعة على قدرة المراجع على اكتشاف إدارة الأرباح دراسة تطبيقية على البيئة السعودية"، المجلة العملية التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، ٣١ (٢)، ٢٤٥ - ٢٩٤ .
- محمد، وليد أحمد ، (٢٠١٥)، " تقييم خصائص الشك المهني لمراجع الحسابات على قوة العلاقة التفاوضية بين المراجع وعميله"، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول
- محمد، مني حلمي محمد، (٢٠١٣)، " أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، مج ١٧، ع ١، ص ص ٤٠٦ - ٤٣٦ .

- محيي ، مصطفى أحمد, (٢٠١٦) ، " دور المراجعة المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتى القاهرة والإسكندرية "، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة المنصورة .
- مرسي, هبة سعيد السيد; منصور, بهاء محمد حسين; درويش, حنان محمد مصطفى, (٢٠١٥), " أثر استخدام استراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح "، جمعية إدارة الأعمال العربية, ص ص ٦٢-٧٢.
- مصطفى , محمود حسن ، (٢٠١٢) ، " دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمرجع : دراسة ميدانية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس ،
- مصطفى, محمود حسن مصطفى, (٢٠١٢), " دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة ميدانية", مجلة الفكر المحاسبي, كلية التجارة - جامعة عين شمس, ص ص ٥٦١ - ٦٠٧ .
- مطاوع, أحمد كمال, (٢٠١٩), " تقييم فعالية برامج التعليم المحاسبي في تشكيل السمات الشخصية المؤهلة لممارسة الشك المهني لمراقبي الحسابات بالمملكة العربية السعودية", مجلة الأسكندرية للبحوث المحاسبية, كلية التجارة- جامعة الأسكندرية, المجلد الثالث عشر, العدد الثالث, ص ص ١١٩ - ١٧٨
- منصور, محمد السيد, (٢٠١٨), " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشائه على فترة إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية "، الفكر المحاسبي، كلية التجارة - جامعة عين شمس، مج ٢٢، ع ٢، ص ٩٨٩ - ١٠٣٩ .

- نور الدين, بسنت علي أحمد, (٢٠١٩) , " أثر تطوير التخصص الصناعي على حوكمة مهنة المراجعة " , مجلة البحوث المالية والتجارية, كلية التجارة, جامعة بور سعيد, المجلد العشرون, العدد الثاني- الجزء الثاني, ص ص ٤٤ - ٧٣ .
- وهدان, محمد علي, (٢٠١٩), " تقييم تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي في ضوء التخصص الصناعي للمراجع: دراسة تطبيقية " , المجلة العلمية للبحوث التجارية, كلية التجارة - جامعة المنوفية, س ٦ , ع ٣ , ص ٦ - ٩٦ .

- Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A., (2012), " Auditor industry specialism and reporting timeliness", **Procedia-Social and Behavioral Sciences**, 65, 873-878.
- Adnan, J., & Kiswanto, K., (2017), " Determinant of Auditor Ability to Detect Fraud with Professional Scepticism as A Mediator Variable", **Accounting Analysis Journal**, 6(3), 313-325.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), 2002, Consideration of Fraud in a Financial Statement Audit, Statement on Auditing Standards No. 99, New York, NY: AICPA.
- Bowlin, K. O., Hobson, J. L., & Piercey, M. D., (2015), "The effects of auditor rotation, professional skepticism, and interactions with managers on audit quality", **The Accounting Review**, 90(4), 1363-1393.
- Boyle, D. M., & Carpenter, B. W., (2015), "Demonstrating professional skepticism", **The CPA Journal**, 85(3), 31-35.
- Carcello, J. V., & Nagy, A. L., (2002), " Auditor industry specialization and fraudulent financial reporting", In Symposium on Auditing Problems (pp. 94-118). University of Kansas.
- Carpenter, T. D., & Reimers, J. L., (2013), " Professional skepticism: The effects of a partner's influence and the level of fraud indicators on auditors' fraud judgments and actions", **Behavioral Research in Accounting**, 25(2), 45-69.
- Casabona, P. A., & Grego, M. J., (2003), "SAS 99", consideration of fraud in a financial statement audit: A revision of statement on Auditing Standards 82. Review of business, 24(2), 16.
- Casterella, J. R., Francis, J. R., Lewis, B. L., & Walker, P. L., (2004), Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing ", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 23(1), 123-140.
- Chananda & Phapruek, (2010), " Audit Specialization, Audit Performance, And Sustainable Reputation: An Empirical Research Of Certified Public Accountants in Thailand", **Journal Of International Business And Economics**, Vol 10, N 4,
- Chiang, C., (2016), "Conceptualising the linkage between professional skepticism and auditor independence", **Pacific Accounting Review**, 28(2):1-18.

- Ciołek, M., & Emerling, I., (2019), "Can we shape trait professional skepticism through university accounting programs? Evidence from Polish University", *Sustainability*, 11(1), 291.
- Coppage, R., & Shastri, (2014), "effectively applying professional skepticism to improve audit quality", *The CPA Journal*, 84(8), 24-30.
- DeFond, M. L., (1992), "The association between changes in client firm agency costs and auditor switching ", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, PP. 16-31.
- D'Aquila, J. M., & Capriotti, K., (2011), " The SEC's case against California Micro Devices: A lesson in using professional skepticism and obtaining sufficient appropriate evidence", *Issues in Accounting Education*, 26(1), 145-154.
- Dimitrova, J., & Sorova, A., (2016), " The role of professional skepticism in financial statement audit and its appropriate application", *Journal of Economics*, 1(2).
- Dunn, K. A., & Mayhew, B. W., (2004), "Audit firm industry specialization and client disclosure quality", *Review of accounting studies*, 9(1), 35-58.
- Ettredge, M., Kwon, S. Y., & Lim, C. Y., (2009), "Client, industry, and country factors affecting choice of Big N industry expert auditors", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 24(3), 433-467.
- Garcia-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M., (2018), "Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain", *International Journal of Auditing*, 22(1), 98-108.
- Glover, S. M., & Prawitt, D. F., (2014), "Enhancing auditor professional skepticism: The professional skepticism continuum", *Current Issues in Auditing*, 8(2), P1-P10.
- Gourav, V.S., (2002), "Risk based Internal Audit In Bank ", *Chartered Accountant*, 3(1), pp. 1057- 1065.
- Grenier, J. H., (2010), " Encouraging professional skepticism in the industry specialization era: a dual-process model and an experimental test", *Doctor Thesis, Graduate College of the University of Illinois at Urbana-Champaign*.

- Grenier, J. H., (2017),"Encouraging professional skepticism in the industry specialization era", **Journal of Business Ethics**, 142(2), 241-256.
- Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B, (2009), " Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise", **Journal of accounting and Economics**, 47(3), 265-287
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B., (2011), "Audit firm industry specialization and the audit report lag", **Journal of international accounting, auditing and taxation**, 20(1), 32-44.
- Harding, N., Azim, M. I., Jidin, R., & Muir, J. P., (2016)," A consideration of literature on trust and distrust as they relate to auditor professional skepticism", **Australian Accounting Review**, 26(3), 243-254.
- Hassan, Y. M., (2016), "Determinants of audit report lag: evidence from Palestine", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 6(1), 13-32.
- 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 Exchange", **Asian Social Science**, 12(8): 92.
- Hegazy, M. A., Al Sabagh, A., & Hamdy, R., (2015), "The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work", Working Paper available on: <https://papers.sem.com/sol3/papers.cfm> , 143-164.
- Hurtt, R. K, (2010)," Development of a scale to measure professional skepticism", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 149-171.
- Hussin, S. A. H. S., & Iskandar, T. M., (2013), " Exploratory factor analysis on Hurtt's professional skepticism scale: A Malaysian perspective", **Asian Journal of Accounting and Governance**, 4, 11-19.
- Husain, T., (2020), "Mapping evolution of audit quality measurement", **European Journal of Business and Management Research**, 5(3).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2009), International standards of auditing (ISA) No. 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", New York, NY: IFAC.

- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2012), "Professional Skepticism in an Audit of Financial Statements. IAASB Staff Questions and Answers", New York, NY: IFAC.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2013), "Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements", International Federation of Accountants (IFAC).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2015), International standards of auditing (ISA) No. 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", New York, NY: IFAC.
- International Federation of Accountants (IFAC), (2017), "Handbook of International Quality Control, auditing, review, other assurance, and related services pronouncements", International Federation of Accountants (IFAC).
- Istiadi, M. L. D., & Pesudo, D. A. A., (2021), "The Effect of Skepticism, Independence, Professionalism, and Competence towards Audit Quality (in Covid-19 situation)", **Jurnal AKSI (Akuntansi dan Sistem Informasi)**, 6(2), 125-138.
- Jaya, T. E., & Irene, C., (2016), "Skepticism, Time Limitation of Audit, Ethics of Professional Accountant and Audit Quality (Case Study in Jakarta, Indonesia)", **Review of Integrative Business and Economics Research**, 5(3), 173-182.
- Karami, G., Karimiyan, T., & Salati, S., (2017), "Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran", **Iranian Journal of Management Studies**, 10(3), 641-666.
- Kato, R., & Semba, H. D., (2016), "Influence of the audit market shift from big 4 to big 3 on audit firms industry specialization and audit quality: Evidence from Japan", **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, 20(3), 62.
- Krishnan, G. V., (2005), "The association between Big 6 auditor industry expertise and the asymmetric timeliness of earnings", **Journal of Accounting, Auditing & Finance**, 20(3), 209-228.

- Luippold, B. L., Kida, T., Piercey, M. D., & Smith, J. F., (2015), " Managing audits to manage earnings: The impact of diversions on an auditor's detection of earnings management", **Accounting, Organizations and Society**, 41, 39-54.
- Mardijuwono, A. W., & Subianto, S., (2018), " Independence, professionalism professional skepticism The relation toward the resulted audit quality ", **Asian Journal of Accounting Research**, 3(1),61-71.
- 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.
- Nelson, M. W., (2009)," A model and literature review of professional skepticism in auditing", **Auditing: a journal of practice & theory**, 28(2), 1-34.
- Nugrahaeni, S., Samin, S., & Nopiyanti, A., (2019), "Pengaruh Skeptisisme Profesional Auditor, Kompetensi, Independensi Dan Kompleksitas Audit Terhadap Kualitas Audit", **Equity**, 21(2), 181. <https://doi.org/10.34209/equ.v212.643>
- O Reilly, D. M., & Reisch, J. T., (2002), " Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us?", **Ohio CPA Journal**, 61(3), 42-45.
- Popova, V., (2013), "Exploration of skepticism, client specific experiences, and audit judgments", **Managerial Auditing Journal**, 28 (2), p 140-160.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2012), "Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits Staff Audit Practice Alert No.10." Washington, DC: PCAOB.
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A., (2009), "Auditors' skeptical characteristics and their relationship to skeptical judgments and decisions", [Available at SSRN 1478105](#).
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A., (2011), "Auditors' Skeptical Characteristics and Their Relationship to Skeptical Judgments and Decisions", **SSRN Electronic Journal**, 1-48. <https://doi.org/10.2139/ssrn.1478105>
- Quadackers, L., Groot, T., & Wright, A., (2014), "Auditors' professional skepticism: Neutrality versus presumptive doubt", **Contemporary accounting research**, 31(3), 639-657.

- Ram, B., & A. Hassan., (2017), "Audit Quality and Audit Report lag in Malaysia", **Imperial Journal of Interdisciplinary Research**, 3(10), p.624- 630.
- Reichelt, K. J., & Wang, D., (2010), " National and office specific measures of auditor industry expertise and effects on audit quality", **Journal of Accounting Research**, 48(3), 647-686.
- Rennie, M. D., Kopp, L. S., & Lemon, W. M., (2010), " Exploring trust and the auditor-client relationship: Factors influencing the auditor's trust of a client representative", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 29(1), 279-293.
- Rochmatilah, S., Susanto, B., & Purwantini, A. H., (2021), "The Effect of Audit Fee, Auditor Rotation, Auditor Firm Reputation, and Auditor Specialization on Audit Quality", **JIFA (Journal of Islamic Finance and Accounting)**, 4(1), 26-40.
- Robertson, J. C., (2010), " The effects of ingratiation and client incentive on auditor judgment", **Behavioral Research in Accounting**, 22(2), 69-86
- Said, L. L., & Munandar, A., (2018), " The Influence of Auditor's Skepticism and Competence on Fraud Detection: The Role of Time Budget Pressure", **Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia**, 15(1), 104–120.
- Saksena, P. N., (2008), " Four tools (under the umbrella of continuous improvement) to help auditors prevent/detect frauds", In Allied Academies International Conference. Academy of Accounting and Financial Studies, Proceedings (Vol. 13, No. 2, p. 27).
- Salehi, M., Mahmoudi, M. R. F., & Gah, A. D., (2019), " A meta-analysis approach for determinants of effective factors on audit quality: Evidence from emerging market", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 9(2), 287-312.
- 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.

- Septiani, M. R., & Kurnia, N., (2018), " THE EFFECT OF AUDITOR ETHICS, AUDITOR SPECIALIZATION AND AUDITOR INDEPENDENCE ON AUDIT QUALITY WITH AUDIT PROCEDURES AS INTERVENING VARIABLES (Empirical Study at the Banten Provincial Inspectorate)", *JURNAL ILMIAH NIAGARA*, 10(1), 35-57.
- Shahibah, K., Hariadi, B., & Baridwan, Z., (2020), " The effect of quality control system on audit quality : Professional skepticism as the moderator variable", *International Journal of Research in Business and Social Science*, (2147-4478), 9(4), 419-425.
- Siewa, C. S., Zenb, C. C., Afiq, K. T. M., Huid, L. Z., Yinge, T. P., & Maryf, V. S., (2018), " A Study on the Relationship Between Professional Skepticism Characteristics and Auditors' Fraud Detection in Malaysan Context", In International Conference on Business, Accounting, Finance and Economics, 4-5October 2018.
- Siriwardane, H. P., Kin Hoi Hu, B., & Low, K. Y., (2014), "Skills, knowledge, and attitudes important for present day auditors", *International Journal of Auditing*, 18(3), 193-205.
- Sollfrey, R., (2018)," Professional Skepticism, Experience, and Industry Specialization of Auditors: A Predictive Studys", (Doctoral dissertation, Capella University).
- Sun, J., & Liu, G. (2013), "Auditor industry specialization, board governance, and earnings management", *Managerial Auditing Journal*, 28(1), 45-64 .
- Su, L., Zhao, X., & Zhou, G., (2016), " Auditor tenure and stock price idiosyncratic volatility: The moderating role of industry specialization", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2), 147-166.
- Whitworth, J. D., & Lambert, T. A., (2014), "Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(3), 129-152.
- Zhang, Y., Sun, F., & Xian, C., (2017), "Does auditor industry expertise affect bank loan costs?" *Managerial Auditing Journal*, 32 (3): 295–324.

ملحق رقم (١) قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المحاور
					<p>أولاً : محور التعليم والتدريب :</p> <ul style="list-style-type: none"> - يؤثر المستوى التعليمي لمراقب الحسابات على مستوى الشك المهني. - يتزايد مستوى الشك المهني بتزايد الدرجة العلمية العلمية لمراقبي الحسابات. - التعليم المستمر يزيد من مستويات ممارسة الشك المهني. - التدريب المستمر يزيد من مستويات ممارسة الشك المهني. - تحسين مستوى الشك المهني يحتاج إلى دورات تدريبية. - البحث الدائم عن المعرفة يؤثر على مستوى ممارسة الشك المهني.
					<p>ثانياً : محور الخبرات والتخصص :</p> <ul style="list-style-type: none"> - يتأثر مستوى ممارسة الشك المهني بفترة خبرة مراقب الحسابات . - حجم مكتب المراجعة الذي يعمل به مراقب الحسابات يؤثر على ممارسة الشك المهني . - بذل الغاية المهنية الواجبة يؤثر على ممارسة الشك المهني . - التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يحسن من مستوى الشك المهني - القيام بالمراجعة المشتركة يحسن من مستوى الشك المهني . - ممارسة العصف الذهني يحسن من مستوى الشك المهني
					<p>ثالثاً : محور خصائص الشك المهني :</p> <ul style="list-style-type: none"> - التزام بالتأني في إصدار الأحكام - أمتك عقلية تستوليته - الحصيلة المعرفية والنقد الموضوعي يحسن مستوى الشك - عندي القدرة على فهم شخصية من أتعامل معهم . - أتمتع بقدر كافي من الثقة بالنفس . - أتمتع بالاستقلال ولا أتحيز لأحد .

ملحق رقم (١) قائمة قياس مستوى الشك المهني لمراقب الحسابات

غير موافق تماماً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	المحاور
					<p>رابعاً : محور المعايير والقوانين:</p> <ul style="list-style-type: none"> - على علم ودراية بمعايير المراجعة المطبقة . - على علم بالقوانين واللوائح المنظمة للمهنة . - التزم دائماً بتطبيق المعايير والقوانين واللوائح المنظمة للمهنة . - الالتزام بأداب وقواد السلوك المهني بحسن من مستوى الشك المهني . - أحرص على تطبيق الإجراءات الصحيحة في المراجعة . - أسعى دائماً لمعرفة ما هو جديد ومنظم لأداء مهنة المراجعة .
					<p>خامساً : محور الشخصية والسلوك :</p> <ul style="list-style-type: none"> - أتق في قدراتي ولا أتأثر بسلوك الآخرين. - قادر على اتخاذ القرارات ومواجهة المواقف . - لدي القدرة على الحوار ومواجهة الآخرين . - أبحث عن الأدلة المادية المقنعة . - أحرص على الالتزام بالسلوك الأخلاقي عند ممارسة المهنة - أتجنب مخاطر تشويه السمعة عند ممارسة المهنة