

"أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره برأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٥"

The impact of the auditor industry specialization on improving the quality of professional judgments in a modified report according to ISA 705"

مستخلص بحث من رسالة ماجستير بعنوان

"أثر محددات الأداء المهني لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره المعدل الخاص بحالات التحفظ وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم ٧٠٥"

إشراف

الأستاذ الدكتور

إبراهيم عبد الحفيظ عبدالهادي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد الكلية السابق وكيل الكلية لشؤون التعليم

والطلاب

الأستاذ الدكتور

محمد عبد الله محمد عبد الله مجاهد

أستاذ المحاسبة والمراجعة

وعميد الكلية السابق

إعداد الباحث

حجازي عبدالجواد مراد

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين كل من التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه المهنية في تقريره برأي معدل، وذلك من خلال دراسة نظرية وتجريبية، وفي سبيل تحقيق ذلك تم إجراء الدراسة التجريبية على عينة مكونة من ١٦٥ مراقب حسابات ينتمون إلى ٢٥ من منشآت المراجعة مع مراعاة التفاوت في درجة التخصص القطاعي، ومن خلال التحليل الاساسي لاختبار فروض البحث أظهر التحليل الإحصائي صحة الفرض الأول حيث يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ايجابياً على تحسين جودة أحكامه المتعلقة بالاستمرارية، وكذلك قبول صحة الفرض الثاني والثالث حيث يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات ايجابياً على تحسين جودة أحكامه المهنية المتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي لمراقب الحسابات- جودة الأحكام المهنية- الاستمرارية- أمور المراجعة الرئيسية- المعلومات الأخرى

Abstract

The main purpose of the research is to study and investigate the relationship between the auditor industry specializations on improving the quality of professional judgments in a modified report according to ISA 705, through a theoretical and experimental study. In order to achieve the research objective, the experimental study used a sample consists of 165 auditors belonging to 25 of audit firms Taking into account the variation in the degree of industry specializations,

Through the basic analysis of the hypothesis test, the statistical analysis showed the validity of the first hypothesis as the auditor industry specialization have Positive effect on improving the quality of professional judgments related to going concern, and accepting the validity of the second and third hypothesis, as the auditor industry specialization impacts positively on improving the quality of professional judgments related to key audit matters and other information.

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
Key words: auditor industry specialization - quality of professional judgments - going concern - key audit matters - other information

١ - مقدمة البحث:

تُساهم مهنة المراجعة في تحسين جودة ومحتوى المعلومات المُقدمة لمتخذي القرار وذلك من خلال تأكيد مراقب الحسابات على تلك المعلومات وإضفاء الثقة والمصداقية عليها، كما تتطلب المراجعة الخارجية من مراقب الحسابات أن يتحقق من مزاعم الإدارة ويبدي رأياً فنياً محايداً علي القوائم المالية وأن يوفر تأكيداً معقولاً حول مدى عدالة وصدق القوائم المالية ومدى خلوها من التحريفات الجوهرية التي تؤثر علي تلك القوائم والمعلومات التي تحتويها (على وآخرون، ٢٠٢٠، ص.٢٠؛ Hussain et al., 2010, p.66; Semba, 2016, p.37).

ولقد تعرضت المهنة لأزماتٍ متعددة بشأن المسؤولية وعدم المصداقية وفقدان الثقة نتيجة للتلاعب في القوائم المالية وتكرار حالات الغش والتحريفات في تلك القوائم، إضافة إلي الانهيارات التي تعرضت لها الشركات^(١) في بعض الدول أثناء الأزمات العالمية حيث فقد تقرير مراقبي الحسابات للمحتوى الإعلامي فيما يتعلق بعدم توصيل تحذيرات وتوفير مؤشرات لأصحاب المصالح عن احتمالية تعسر تلك الشركات خاصة وأن معظم الشركات التي أعلنت إفلاسها خلال الأزمة العالمية قد تلقت تقريراً نظيفاً. الأمر الذي يعكس ضعف الدور وقصور الأداء الذي قام به مراقبي الحسابات في تلك الفترة، والتأثير السلبي على جودة عملية المراجعة مما يشير ضمناً إلى انخفاض جودة الأحكام المهنية التي أصدرها مراقب الحسابات عند القيام بعملية المراجعة (المليجي، ٢٠٠٧، ص.٩٠؛ Xu et al., 2012, p.289; Gold & Pott, 2011, p.10).

ونظراً لتلك الانتقادات التي وُجّهت لعملية المراجعة وأن النموذج الحالي لتقرير المراجعة الذي يصدره مراقب الحسابات يفتقد إلى قيمة الاتصال وملائمة وفاعلية المحتوى المعلوماتي (علي، ٢٠١٤، ص.٢؛ أحمد، ٢٠١٧، ص.٤٥٧). مما أدى إلى لفت انتباه المنظمات المهنية، وواضعي معايير المراجعة الأمريكية والدولية إلى ضرورة تطوير المحتوى

(١) يستخدم الباحث لفظ شركه ليشير بها إلى الشركات المساهمة كتنظيم يسعى لتحقيق مستوى مرضى من الربح في المقام الأول، ويستخدم لفظ منشأة المحاسبة والمراجعة للإشارة إلي مكتب المراجعة.

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات وسد فجوة التوقعات التي نشأت بسبب فقدان التقرير - بشكله التقليدي - لقدرة على إيصال المعلومات الملائمة لمتخذي القرار، مما أدى إلى قيام مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي The International auditing and assurance standards board (IAASB) إلى إجراء تعديل على معايير المراجعة الدولية خاصة المعيار رقم (٧٠٠) الذي يتناول شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات والمعايير ذات الصلة (Sirois, 2018, p.625; Brasel, et al., 2016, p.1346; IAASB, 2013, p.7) وأدت تلك التعديلات في معايير المراجعة خاصة معيار (٧٠٠) والمعايير ذات الصلة إلى إلقاء مسؤوليات جديدة على مراقب الحسابات منها مسؤوليته عن تقييم استمرارية المنشأة وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٥٧٠. إضافة إلى الأحكام المهنية التي تتعلق بكيفية وفائه بمسئوليته تجاه أمور المراجعة الأساسية وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠١، وأحكامه المهنية الخاصة بالمعلومات الأخرى وفقا لمعيار ٧٢٠ فيما يتعلق بالمعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية ومدى اتساقها (Sirois et al., 2017; P.3; Asbahr & 2019, p.166).

٢ - مشكلة البحث:

يتأثر أداء مراقب الحسابات بالعديد من العوامل والمحددات التي تتفاعل مع بعضها لتنعكس على جودة الأحكام المهنية التي يصدرها، وفي ظل الاهتمام الأكاديمي والمهني بجودة عملية المراجعة بصفة عامة، وجودة الأحكام المهنية بصفة خاصة فقد تناولت بعض الدراسات أثر التخصص القطاعي كمحدد للأداء المهني على جودة عملية المراجعة، وقد اهتمت تلك الدراسات بقياس الأثر على الجودة فقط دون التطرق إلى قياس أثر تلك الخصائص على جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات التي يصدرها أثناء أداء عملية المراجعة خاصة بعد التعديلات التي أجراها مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي.

فقد أشارت دراسات (Audousset et al., 2016; Arthur et al., 2017; Bills et al., 2014) إلى أن تخصص مراقب الحسابات يؤدي إلى تحسين ورفع كفاءته وأدائه المهني وقدرته على اتخاذ القرارات حيث أن مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً يكتسب خبرات عملية وإلمام متعمق بصناعة العميل وعوامل الخطر المرتبط بها مما يزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات والغش في القوائم والتقارير المالية، ويرى (Hegazy et al., 2015, p.143) أن

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية مما ينعكس على
جودة عملية المراجعة.

ومن خلال ما سبق تتمثل مشكلة البحث في دراسة أثر التخصص القطاعي لمراقب
الحسابات على مدى تحسين جودة أحكامه المهنية في التقرير (الجديد) المعدل وفقا لمعيار
٧٠٥ خاصة أحكامه المهنية المتعلقة باستمرارية المنشأة ، والمتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية ،
والمعلومات الأخرى والتي استحدثت مجالات جديدة لأحكام مراقب الحسابات المهنية ويمكن
صياغة مشكلة البحث في التساؤلات الآتية .

١- ماهية التخصص القطاعي كمحدد للأداء المهني؟

٢- إلى أي مدى يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه
المهنية بشأن الاستمرارية

٣- هل يؤثر التخصص القطاعي على تحسين جودة الاحكام المهنية التي يصدرها مراقب
الحسابات والمتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في تقريره برأي معدل؟
٣- هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في اختبار أثر التخصص القطاعي على تحسين جودة
الأحكام المهنية في تقريره المعدل وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٥ والمعايير ذات الصلة.

٤ - أهمية ودوافع البحث:

يستمد البحث أهميته الأكاديمية من خلال مساهمته للبحوث العلمية والتركيز على شق هام
الآ وهو جودة الأحكام المهنية لمراقب الحسابات خاصة بعد الإصدارات المهنية الأخيرة،
بالإضافة الى أنه يقدم دليلا تجريبيا على أثر التخصص القطاعي على تحسين جودة أحكامه
المهنية في تقريره برأي معدل مما يساعد منشآت المحاسبة والمراجعة في تبنى الاستراتيجيات
المختلفة التي تساعدها في تحسين عملية المراجعة .

٥- فروض البحث:

يقوم البحث على الفروض التالية.

الفرض (ف/١): يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن
الاستمرارية في تقريره برأي معدل.

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
الفرض (ف ١/ب) : يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن
أمور المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل.
الفرض (ف ١/ج) : يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن
المعلومات الأخرى في تقريره المعدل.
٦- حدود البحث:

يقتصر البحث على دراسة تأثير التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين
جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية وأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في تقريره
برأي معدل وفقا لمعيار المراجعة الدولي ٧٠٥ وبناءً على ذلك يخرج عن نطاق البحث.
١- الأحكام المهنية لمراقب الحسابات بخلاف الأحكام المهنية المتعلقة باستمرارية المنشأة
وأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى.
٢- كما إن البحث يقيس هذا الأثر على التقرير المتحفظ وبالتالي يخرج عن نطاق البحث
الأنواع الأخرى لتقرير لمراقب الحسابات.

٧- خطة البحث:

١/٧- تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه
المهنية بشأن الاستمرارية واشتقاق الفرض (ف ١/أ).
٢/٧- تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه
المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية واشتقاق الفرض (ف ١/ب).
٣/٧- تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه
المهنية بشأن المعلومات الأخرى واشتقاق الفرض (ف ١/ج).
٤/٧- منهجية البحث: وتشمل نموذج البحث، أهداف وأدوات الدراسة التجريبية، مجتمع
وعينة الدراسة، توصيف وقياس المتغيرات، نتائج اختبار الفروض.
٥/٧- نتائج البحث والاجابة علي أسئلته.
٦/٧- توصيات البحث.

١/٧/ تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه المهنية
بشأن الاستمرارية واشتقاق الفرض (ف ١/أ):

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية تشهد بيئة الأعمال تغيرات وتطورات في السنوات الأخيرة أدت إلى زيادة حجم الشركات وتنوع أنشطتها والخدمات التي تقوم بتأديتها، إضافة إلى كثرة اللوائح والقوانين التي تنظمها من جهة أخرى وزيادة عدد حالات التقاضي (Romanas et al., 2008, p.390; Won & Sewon, 2011, P.107) ودفعت تلك العوامل مهنة المراجعة إلى التطور لمواجهة تلك التغيرات والتحديات وذلك عن طريق زيادة خبرات وكفاءة مراقبي الحسابات من خلال تخصصهم في قطاع صناعي معين وإعادة تويب مكاتب المراجعة وفقاً لخصائص القطاعات الصناعية لتفعيل استراتيجية التخصص القطاعي في مهنة المراجعة، وفي ضوء ذلك أصبح ينظر إلي التخصص القطاعي لمراقب الحسابات علي أنها استراتيجية تميز، تؤدي إلي خلق منافسة وميزة تنافسية بين منشآت المراجعة (عبد الهادي، ٢٠٠٧، ص.٥٠٤).

ويرى (مجاهد، ٢٠٠٥، ص.٣٨٩) أن المراجع الخبير أو المتخصص قطاعياً هو الذي يملك المعرفة المتميزة والدراية العملية بمهام عملية المراجعة، بالإضافة إلى الصفات الشخصية والاجتماعية الأخرى التي تمكنه من أداء مهام عمله بكفاءة وفعالية وتساعده على إبداء رأيه عن عدالة القوائم المالية لعميله.

وفيما يتعلق بالدراسات التي تناولت التخصص القطاعي أشار (على، ٢٠١٨، ص.٦٠; Low, 2004, p.201; sun & liu, 2013, p.45) إلي أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يساهم في إكسابه المهارة والقدرة على تنفيذ مهام عملية المراجعة بدرجة عالية من الكفاءة من خلال تحسين أحكامه المهنية أثناء تخطيط عملية المراجعة، بالإضافة إلى مساعدة مراقب الحسابات في اكتشاف وتقدير المخاطر مما ينعكس على الأحكام المهنية التي يصدرها والمتعلقة بتقييم المخاطر ونظام الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة.

وأضاف (Moroney, 2007, p. 69) إلي أن الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص قطاعياً تنعكس على جودة أحكامه المهنية وقدرته على التنبؤ باستمرارية المنشأة، حيث أن التخصص القطاعي يؤدي لجودة الحكم المهني واتخاذ القرارات في جميع مراحله، ابتداءً بالمرحلة التي تسبق البحث عن المعلومات، مرحلة البحث عن المعلومة، مرحلة القرار، ويشير إلى أن كفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية ترجع إلى تخصصه القطاعي مما يكسبه العديد من الخبرات المتعلقة بالنشاط الصناعي والتي تساعده في الاستفادة من

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
الأساليب المتطورة والأدوات الحديثة لاستخدامها في عمليات التنبؤ، مما يساهم في تحقيق الكفاءة
والدقة في اتخاذ الأحكام المهنية بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار في المستقبل.

وفى هذا السياق نوهت دراسة (محمود، ٢٠١٣، ص.٣٧) إلى إن التخصص القطاعي
لمراقب الحسابات يعمل على تدعيم قدرة وكفاءة مراقب الحسابات في إصدار الأحكام المهنية
خاصة المتعلقة باستمرارية المنشأة وذلك من خلال اكتسابه المعرفة الفنية المتخصصة، بالإضافة
إلى توسيع نطاق معرفته بالأطراف ذوى العلاقة بالمنشأة محل المراجعة ومن ثم تدعيمه في
إمكانية تقييم تلك المعاملات، إضافة إلى ذلك أنه كلما زاد تخصص مراقب الحسابات كلما زادت
معرفته بالطرق والأساليب المختلفة للغش والحالات التي تلجأ فيها الإدارة إلى إتباع الممارسات
المحاسبية لإدارة الأرباح وتجعله أكثر استشعاراً لمواطن الاحتيال في عناصر وبنود القوائم المالية
وتطبيقه لمعايير المهنية التي تساهم في رفع كفاءة وأدائه مما يساهم في تحسين جودة
حكمة المهني علي القوائم والتقارير المالية.

ومما سبق يستنتج الباحث أن الأحكام المهنية المتعلقة باستمرارية المنشأة تتطلب عناية
خاصة من مراقبي الحسابات خاصة وبعد التعديلات الأخيرة في معيار ٧٠٠، ومعيار ٥٧٠، وبناءً
عليه تتطلب الأحكام المهنية المتعلقة بالاستمرارية مهارات خاصة ومعرفة فنية متعمقة وإلمام
كافي بكافة المخاطر الأمر الذي يوفره تخصص مراقب الحسابات مما يؤدي لاحتمالية إصدار
مراقب الحسابات للأحكام المهنية بمستوى مرتفع من الجودة، وفي ضوء ما انتهت إليه
دراسات (محمد، ٢٠١٧؛ محمود، ٢٠١٣؛ Moroney, 2007; Guiral & Esteo, 2006; Palmon et al., 2008; Kuruppu et al., 2012). يمكن صياغة الفرض الفرعي على
النحو التالي:

**ف ١/أ : يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن
الاستمرارية في تقريره برأي معدل.**

٢/٧ تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه المهنية
بشأن أمور المراجعة الرئيسية واشتقاق الفرض الفرعي (ف ١/ب):

تناولت دراسة (Brant et al., 2014) مدى منفعة المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور
المراجعة الرئيسية وتأثيرها على القرارات المختلفة للمستثمرين وتوصلت إلى أن التعديل الأخير

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية في معايير المراجعة الذي نتج عنه إضافة فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات عن أمور المراجعة الرئيسية التي تمت مراجعتها تجعل المستثمرين أكثر ميلاً لتغيير قراراتهم الاستثمارية مقارنة بغيرهم من المستثمرين الذين لم تتوافر لديهم أي وسيلة إعلامية بشأن تلك المسائل وهو ما يطلق عليه "بتأثير المعلومة"، وتتفق مع ذلك دراسات (أحمد، ٢٠١٧، ص. ٥٢١: Lazarveska & trepska, 2016, p.91) في أن معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ المتعلق بأمر المراجعة الرئيسية يحسن من القدرة التواصلية لتقرير مراقب الحسابات، بالإضافة إلى تلبية رغبات واحتياجات مستخدمي التقارير المالية مما ينعكس على تضيق فجوة التوقعات فضلاً عن أن هناك طلب بأن يمتد تطبيق المعيار ليشمل الشركات غير المسجلة والشركات المتوسطة والصغيرة.

وفيما يتعلق بالإفصاح كأحد ركائز أمور المراجعة الرئيسية والتي تتطلب من مراقب الحسابات عناية خاصة أشارت دراسات (البيب، ٢٠٠٥، ص. ١٠٢؛ Sun & liu., 2013, p.45) إلى إن التخصص القطاعي يؤدي لتحسين مستويات الإفصاح في القوائم المالية حيث تحتل منشآت المراجعة المتخصصة صناعاتاً مستوى ترتيب مرتفع وأعلى مقارنة بمنشآت المراجعة الغير متخصصة، كما أكدت دراسة (Carcello & nagy, 2004, p.670) أن تخصص مراقب الحسابات في قطاع ما يتيح له القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتضليل في القوائم المالية.

ويرى (محمود، ٢٠١٨، ص. ١٤٢) أن منشآت المراجعة المتخصصة يُتاح لها الفرصة لاكتساب الخبرات المتعلقة بالعمليات التشغيلية والمخاطر، مما ينعكس على قدرات مراقبي الحسابات ومقدرتهم المهنية في كشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية وإصدار الأحكام المهنية بصورة أكثر دقة خاصة الأحكام المهنية المتعلقة بأمر المراجعة الرئيسية. وفي سياق آخر يتعلق بالأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات والمتعلقة بمراجعة العمليات التي تتم مع الأطراف ذوى العلاقة باعتبارها أحد مجالات أمور المراجعة الرئيسية، أشارت دراسة (Tavakolnia, 2017, p.41) إلى أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يُساهم في تقييد عمليات إدارة الأرباح والتي تتم من خلال استغلال المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة ، ويرجع ذلك إلى كفاءة مراقب الحسابات المتخصص قطاعياً بالإضافة إلى أنه يمتلك

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
قدر كبير من المعرفة المرتبطة بنشاط العميل تمكنه من التعامل الجيد مع المعلومات المتاحة
لديه وقدرته على الحكم المهني على تلك المعلومات ومدى دقتها وملائمتها بشكل أفضل مما
يؤدي إلى جودة الأحكام المهنية التي يصدرها.

وفي ضوء ما أشارت إليه دراسات (محمود، ٢٠١٨ & Kumarasiri & Brian, 2015; Fisher, 2011; Tavakolnia, 2017; Carcello & nagy., 2004; Sun & liu, 2013)
يتوقع الباحث أن يساهم التخصص القطاعي في تطوير مراقب الحسابات لقدراته وتنمية مهاراته
لتنعكس على تحسين جودة الأحكام المهنية التي يصدرها ذات العلاقة بأمور المراجعة الرئيسية
وبناءً عليه يمكن صياغة الفرض الفرعي على النحو التالي:

ف ١/ب : يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور
المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل.

٣/٧ تحليل العلاقة بين التخصص القطاعي لمراقب الحسابات وتحسين جودة أحكامه المهنية
بشأن المعلومات الأخرى واشتقاق الفرض الفرعي (ف ١/ج):

لم يعد الإفصاح عن المعلومات المالية التقليدية الواردة بالقوائم المالية كافياً لعمليات
اتخاذ القرار، مما جعل هناك ضرورة ملحة للإفصاح عن معلومات إضافية أخرى؛ خاصة
المعلومات غير المالية، لأن تلك المعلومات تقدم قيمة مضافة لمستخدمي التقارير المالية،
تساعدهم في تقييم القيمة السوقية لأسهم الشركة (Ioannou & Serafeim, 2015, p.1054)
وتعتبر المعلومات الأخرى المرافقة للقوائم المالية أحد أوجه الإفصاحات الإضافية في التقارير
المالية، والتي تُعرف من منظور المحاسبة المالية على أنها إفصاحات أخرى بخلاف القوائم
المالية والإيضاحات المتممة (معيار المحاسبة المصري رقم 1، ٢٠١٥)، بينما أشار معيار
المراجعة الدولي (ISA 720, 2015) إلى أن المعلومات الأخرى المرفقة بالقوائم المالية هي "
المعلومات المالية وغير المالية - بخلاف القوائم المالية وتقرير مراجع الحسابات- والواردة بالتقرير
السنوي للشركة".

ويشير (حسب الله، ٢٠١٥، ص.٥٤٥) إلى أن جودة عملية المراجعة وجودة الإفصاح
تتأثر بمدى تخصص مراقب الحسابات، حيث أن هناك صناعات ذات طبيعة خاصة مثل؛
الصناعات المصرفية والمقاولات والنفط والتي تحتاج إلى مراقب حسابات متخصص صناعيا مما

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
ينعكس على جودة الإفصاح وجودة الأحكام المهنية التي يصدرها مراقب الحسابات، بالإضافة
إلى زيادة قدرة مراقبي الحسابات لتوفير افصاحات موسعة واختيارية تتعلق بخصائص الصناعة.
ويساهم التخصص القطاعي في زيادة جودة الإفصاح في القوائم المالية والأحكام المهنية
لمراقب الحسابات وتحسين جودة المعلومات المالية والمحتوى المعلوماتي التي تحتوي عليه تلك
القوائم وتقليل الفجوة المعلوماتية بين الإدارة ومستخدمي تلك التقارير، بالإضافة إلى أن مراقبي
الحسابات المتخصصين في قطاع ما يدعمون تقديم تقارير مالية عالية الجودة وجودة أرباح أعلى
من خلال تقييد عملية إدارة الأرباح، نظرًا لمعرفتهم التفصيلية والعميقة إضافة إلى إدراك المخاطر
المختلفة التي يتعرض لها العملاء والمرتبطة بالصناعة (Behn et al. 2008, p.6; Ittonen et al., 2015, p.607; Balsam et al., 2003, p4; Anderson, 2004, P.72)

وفي نفس السياق أشارت دراسة (Brazel & Schmidt., 2018, p.12) إلى أنه تنشأ
فجوة أو عدم اتساق فيما بين المعلومات المالية والمعلومات الغير مالية في منشآت الأعمال التي
تزداد فيها التحريفات الجوهرية والغش في القوائم والتقارير المالية، إلا أنه في حالة إسناد مهام
عملية المراجعة لمراقبي حسابات متخصصين من شأنه أن يُحسن من جودة التقارير المالية وما
تحتويه من معلومات مالية وغير مالية والذي ينعكس على جودة الأحكام المهنية ذات الصلة،
وأضاف (أحمد، ٢٠١٥، ص.٥٥٤) أن هناك اختلافات بين خبرات مراقبي الحسابات فيما
يتعلق بمدى إدراكهم للآثار الخاصة ببعض التعديلات المقترحة على معايير المراجعة الدولية
لتوسيع مفهوم الإفصاح ليشمل المعلومات الغير مالية على أحكامهم المهنية لصالح مراقبي
الحسابات ذوي الخبرة المتعمقة.

وأشار (محمود، ٢٠١٩، ص.٢٠) إلى أن مراقب الحسابات المتخصص قطاعيا يكون لديه
القدرة على الحكم على قيمة المعلومات المالية وغير المالية ومدى كفاية الإفصاح عنها من
قبل الإدارة، وكذلك التحقق من عدم قيام الإدارة بأية ممارسات تؤدي إلى حدوث تحريفات في
مضمون تلك المعلومات، مما يترتب عليه حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح في
الشركة، وزيادة ثقة المستثمرين في أسواق المال وتحقيق كفاءتها.

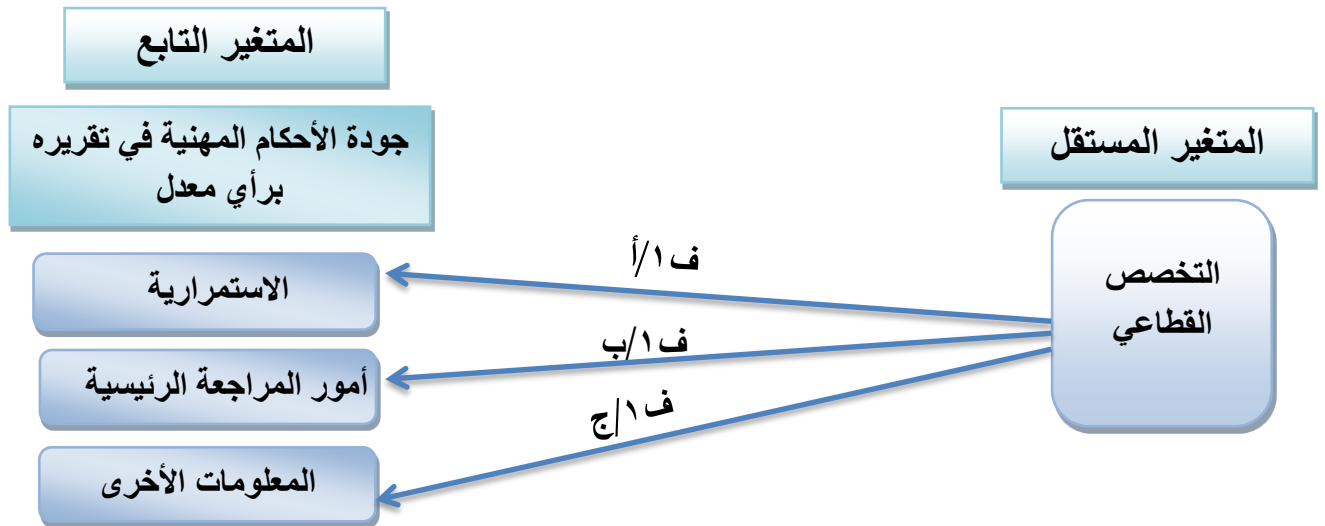
واستنادًا إلى دراسات (أحمد، ٢٠١٥؛ محمود، ٢٠١٩؛ حسب الله، ٢٠١٥؛ Brazel & Schmidt., 2018; Behn et al. 2008; Ittonen et al., 2015; Balsam et al.,

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية (Anderson, 2004; 2003) يتوقع الباحث أن يساهم التخصص القطاعي في تحسين جودة الأحكام المهنية التي يصدرها ذات العلاقة بالمعلومات الأخرى وبناءً عليه يمكن صياغة الفرض الفرعي على النحو التالي:

ف ١/ج : يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى في تقريره برأي معدل.

٤/٧ : منهجية البحث:

سار البحث في شقة الاول كدراسة نظرية من خلالها استطاع الباحث اشتقاق فروض البحث، ويسير البحث في شقة الثاني كدراسة تجريبية تقوم أركانها علي ما يلي:
١/٤/٧ نموذج وفروض البحث:



المصدر: إعداد الباحث

٢/٤/٧ أهداف الدراسة التجريبية:

استهدفت الدراسة التجريبية اختبار ما إذا كان هناك تأثير للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية المتعلقة بالاستمرارية وأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في التقرير المعدل الخاص بحالات التحفظ.

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
 ٣/٤/٧ مجتمع وعينة الدراسة التجريبية:

أجريت الدراسة التجريبية علي مجتمع ممتثل في مراقبي الحسابات المنتمين لمنشآت المحاسبة والمراجعة العاملة بجمهورية مصر العربية، وقد تم اختيار العينة بطريقة انتقائية تحكمية لتحقيق أغراض البحث تتفاوت في مستوى التخصص القطاعي وتتكون عينة الدراسة من ١٦٥ مراقب حسابات ينتمون إلى ٢٥ من مكاتب المراجعة وذلك قياساً علي (السيد، ٢٠١٨ ؛ Hegazy et al., 2015) ويوضح الجدول التالي عينة الدراسة والحالات التجريبية الموزعة.

جدول رقم (٧-١): بيان بالردود على الحالات التجريبية الموزعة على عينة الدراسة

العدد العينة	الحالات الموزعة	الحالات المستلمة	نسبة الاستجابة	الحالات الصحيحة	نسبة الحالات الصحيحة إلى الحالات الموزعة
مراقب الحسابات	١٦٥	١٠٤	%٦٣.٠٣	٩٢	%٥٥.٧

٤/٤/٧ توصيف وقياس متغيرات الدراسة التجريبية:

بالرجوع إلى فروض الدراسة، يُمكن تحديد المتغير التابع، والمتغير المستقل، والكيفية التي سيتم بها قياس تلك المتغيرات وذلك على النحو التالي:

➤ المتغير المستقل: التخصص القطاعي.

أ- التخصص القطاعي:

سيتم قياس التخصص القطاعي لمراقب الحسابات عن طريق استخدام مدخل الحصة السوقية على أساس عدد العملاء وذلك قياساً على (Chin & Chi, 2009; Ali et al., 2008;

Ishak et al., 2013; Aljaaidi & Abidin, 2014; Ahmed et al., 2016)

➤ المتغير التابع: جودة الأحكام المهنية المتعلقة بالاستمرارية، وأمور المراجعة الرئيسية والمعلومات الأخرى في التقرير المعدل الخاص بحالات التحفظ.

مجموعة من الخصائص المتمثلة في الدقة والموضوعية، الصدق، التوثيق، السلامة التي يجب أن تتوفر في الحكم المهني الذي يصدره مراقب الحسابات (السيد، ٢٠١٨). ويتم قياسه عن طريق درجة الإجماع بين مراقبي الحسابات (Gold et al., 2009; Abuaddous et al., 2015).

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
٥/٤/٧ نتيجة اختبار الفروض:

١/٥/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (ف/١/أ):

استهدف هذا الفرض اختبار أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية في تقريره برأي معدل. تم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يلي:

فرض العدم H0: لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية في تقريره برأي معدل.

ولاختبار ذلك الفرض تم صياغة نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

$$AJQ1 = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \varepsilon$$

بالرجوع لنتائج التحليل الاحصائي ملحق رقم (٢) يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:
جدول (٥-٦): نتائج نموذج الانحدار للفرض الفرعي (ف/١/أ)

	B	Std. Error	T	Sig
(Constant)	. 1.939	054	35.707	.000
SPEC	.933	.071	19.914	.001
Adjusted R Square	.865			
Regression	F=. 396.577	.		000 ^b

يتضح من هذه النتائج، أن:

- بلغت الـ **P. Value** للنموذج (000^b) وهي أقل من ٥% مما يشير إلى معنوية النموذج وصلاحيته لاختبار العلاقة.
- ($R^2 = .865$) مما يدل على أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر ٨٦% من التغيرات في جودة الأحكام المهنية بشأن الاستمرارية في حين أن باقي التغير يعود إلى الخطأ العشوائي في تقدير النموذج والمتغيرات الأخرى التي لم يتم تمثيلها وتضمينها في النموذج.
- ($\beta_1 = .933$) ويشير إلى وجود تأثير معنوي ايجابي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية حيث أن (**p-value**) تساوي (001^b)

ولذلك يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل" يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية في تقريره برأي معدل".

وتتفق تلك النتيجة مع دراسات (محمد، ٢٠١٧؛ محمود، ٢٠١٣، Palmon et al., 2007; Kuruppu et al., 2012; Moroney, 2008) في أن الأحكام المهنية المتعلقة بالاستمرارية تتطلب مهارات خاصة ومعرفة فنية متعمقة الأمر الذي يوفره تخصص مراقب الحسابات.

٢/٥/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (ف ١/ب):

استهدف هذا الفرض اختبار أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل. تم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض العدم كما يلي:

فرض العدم H0: لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل.

ولاختبار ذلك الفرض تم صياغة نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

$$AJQ2 = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \varepsilon$$

بالرجوع لنتائج التحليل الاحصائي ملحق رقم (٢) يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:

جدول (٥-٧): نتائج نموذج الانحدار للفرض الفرعي (ف ١/ب):

	B	Std. Error	T	Sig
(Constant)	1.998	.063	31.958	.000
SPEC	.902	.081	16.033	.000
Adjusted R Square	.810			
Regression	F=257.058			000 ^b

يتضح من هذه النتائج، أن:

- قيمة **P.Value** أقل من ٥% مما يشير إلى معنوية النموذج وصلاحيته لاختبار العلاقة.

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية - (R²=0.810) مما يدل على أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر 81% من التغيرات في جودة الأحكام المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية في حين أن باقي التغير يعود إلى الخطأ العشوائي في تقدير النموذج والمتغيرات الأخرى التي لم يتم تمثيلها وتضمينها في النموذج.

- (β₁=0.902) ويشير إلى وجود تأثير معنوي إيجابي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية حيث أن (p-value) تساوي (0.000)

ولذلك يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل" يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل".

وتتفق تلك النتيجة مع دراسات (Tavakolnia, 2017; Sun & Iiu, 2013;

Griffith & Kadous, 2015; Kumarasiri & Fisher, 2011)

ويري الباحث أن تأثير التخصص القطاعي ودوره في تحسين جودة الأحكام خاصة المتعلقة بأمر المراجعة الرئيسية يرجع إلى مساهمته في تطوير مراقب الحسابات لقدراته وتنمية مهاراته لتتعاكس على تحسين جودة الأحكام المهنية التي يصدرها ، بالإضافة إلى أن التخصص القطاعي يلعب دور هام وبارز في تحسين جودة ودقة الأحكام المتعلقة بالقيمة العادلة والتقديرات المحاسبية .

٣/٥/٤/٧ نتيجة اختبار الفرض الفرعي (ف/١ ج):

استهدف هذا الفرض اختبار أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى في تقريره برأي معدل. تم إعادة صياغة هذا الفرض في صورة فرض عدم كما يلي:

فرض عدم H₀: لا يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى في تقريره برأي معدل.

ولاختبار ذلك الفرض تم صياغة نموذج الانحدار البسيط على النحو التالي:

$$AJQ3 = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \varepsilon$$

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية بالرجوع لنتائج التحليل الاحصائي ملحق رقم (٢) يمكن تلخيص النتائج في الجدول التالي:
جدول (٥-٨): نتائج نموذج الانحدار للفرض الفرعي (ف١/ج):

	B	Std. Error	T	Sig
(Constant)	2.006	.042	47.215	.000
SPEC	.942	.055	21.625	.000
Adjusted R Square	.816			
Regression	F=467.644			.000 ^b

يتضح من هذه النتائج، أن:

- قيمة **P. Value** اقل من ٥% مما يشير إلى معنوية النموذج وصلاحيته لاختبار العلاقة.
- ($R^2 = .816$) مما يدل على أن التخصص القطاعي لمراقب الحسابات يفسر ٨٢% من التغيرات في جودة الأحكام المهنية بشأن المعلومات الأخرى في حين أن باقي التغير يعود إلى الخطأ العشوائي في تقدير النموذج والمتغيرات الأخرى التي لم يتم تمثيلها وتضمينها في النموذج.
- ($\beta_1 = .942$) ويشير إلى وجود تأثير معنوي ايجابي للتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى حيث أن (**p-value**) تساوي (٠.٠٠٠).

ولذلك يتم رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل "يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى في تقريره برأي معدل".

وتتفق تلك النتيجة مع دراسات (محمود، ٢٠١٩؛ أحمد، ٢٠١٥ Salehi et al., 2019

cano Rodriguez et al. 2016: Brazel & Schmidt, 2018)

٥/٧ نتائج البحث والاجابة علي أسئلته:

- فيما يتعلق بماهية التخصص القطاعي كمحدد للأداء فقد اتضح للباحث أنه ركزت معظم الدراسات علي تعريف التخصص القطاعي على أنه تمركز جهد مراقب الحسابات وتوجيهه لقطاع معين مما يكسبه الكثير من المهارات والخبرات والمأمه بكافة المخاطر التي تحيط بالقطاع مما يحسن من جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات. ويؤثر

حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
التخصص القطاعي على أداء مراقب الحسابات بصفة خاصة من خلال تحسين جودة
الأحكام المهنية التي يصدرها، والارتقاء بمهنة المراجعة بصفة عامة.
- وفيما يتعلق بنتائج الدراسة التجريبية فقد توصل الباحث الى النتائج الآتية:

ف ١/أ	يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن الاستمرارية في تقريره برأي معدل.	تم قبوله
ف ١/ب	يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية في تقريره برأي معدل.	تم قبوله
ف ١/ج	يؤثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن المعلومات الأخرى في تقريره المعدل.	تم قبوله

٦/٧ توصيات البحث:

في ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج في شقيه النظري
والتطبيقي، يوصى الباحث بما يلي:

- ضرورة تبنى منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر لاستراتيجية التخصص القطاعي لما لها
من أهمية في تدعيم جودة الاداء المهني وتحسين جودة المراجعة مما ينعكس بشكل إيجابي
على كل من منشأة مراقب الحسابات وأصحاب المصالح في منشأة عميل المراجعة.
- ضرورة قيام المنظمات المهنية المشرفة على مهنة المراجعة في مصر بتدعيم تخصص
المراجعين في القطاعات الصناعية خاصة في ظل ما يشهده سوق المراجعة المحلي
والدولي من متغيرات متسارعة وزيادة في حدة المنافسة من ناحية، ونتيجة للمزايا والفوائد
المحققة والتي يؤدي لها تخصص مراقب الحسابات قطاعياً من ناحية أخرى، لذا وجب إعادة
النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملية لمراجع الحسابات في ضوء متطلبات التخصص
القطاعي.
- تدعيم سياسة الاندماج بين منشآت المحاسبة والمراجعة بهدف تكوين كيانات تمتلك كوادراً
بشرية التي تتسم بالمهارة الفنية والمعرفة والخبرة، والإمكانيات المادية والتكنولوجية الحديثة
التي تمكنها من تنفيذ استراتيجية التخصص القطاعي.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

١. أحمد، أحمد عبدالقادر، ٢٠١٥، "قياس أثر تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة علي تعظيم قيمته وتضييق فجوة التوقعات بشأنه دراسة ميدانية" **المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة**، جامعة الازهر، ع ١٤٤، ص ص ٧٥٤-٨٢٥.
٢. أحمد، وفاء يوسف، ٢٠١٧ "أثر الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على تضييق فجوة التوقعات في المراجعة دراسة ميدانية"، **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ٢١، ع ١، ص ص ٤٥٥-٥٣٠.
٣. حسب الله، وفاء يوسف احمد ٢٠١٥، " تفعيل دور المراقب الحسابات والمراجع الداخلي لتحسين جودة الإفصاح الاختياري: دراسة ميدانية" **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، مج ١٩، ع ٤، ص ص ٥٤١-٦٣٢.
٤. السيد، محمود أحمد، ٢٠١٨ "أثر درجة الملاءة المهنية لمنشأة مراقب الحسابات على جودة أحكامه المهنية بشأن أمور المراجعة الرئيسية والاستمرارية والمعلومات الأخرى في تقريره غير المعدل الجديد"، رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
٥. عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، ٢٠٠٧، "أثر خبرة المراجع بصناعة العميل على سوق الخدمات بخلاف المراجعة وجودة أدائها وأثره على جودة المراجعة- دراسة نظرية ميدانية" **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ع ٢٤، ص ص ٥٠٤-٥٦٢.
٦. على، عبد الوهاب نصر، ٢٠١٤ " دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله" **المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة** تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بني سويف.
٧. محمد، محمد فوزي؛ صالح، أحمد السيد، ٢٠٢٠ "أساسيات المراجعة الخارجية وفقاً لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية" **كلية التجارة**، جامعة الإسكندرية.
٨. علي، محمود أحمد، ٢٠١٨ "أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتدوير منشأته على تقلبات عوائد الأسهم، دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية" **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ع ٣٤، ص ص ١٠٥-٥٣.
٩. لبيب، خالد محمد، ٢٠٠٥، "دور التخصص الصناعي في تطوير كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية" **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مج ٤٨، ع ١، ص ص ٨٣-١٧٠.

- حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
١٠. مجاهد، محمد عبد الله محمد عبد الله، ٢٠٠٥، "تقدير الأهمية النسبية لصفات المراجع المتخصص اللازمة لأداء مهام عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية في الواقع العملي"، *مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف*، ع ١٤، ص ٣٤٣-٣٩٠.
١١. محمد، سارة طارق، ٢٠١٧، "تأثير مخاطر المراجعة على تقرير مراقب الحسابات في ضوء استمرارية المنشأة"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، مج ٢١، ع ٤٤، ص ١٣١٠-١٣٣٧.
١٢. محمود، عبد الحميد العيسوي، ٢٠١٨ "محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجة مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية" *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا*، ع ١٤، ص ١-٧٢.
١٣. محمود، وائل حسين محمد، ٢٠١٩ "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي: دراسة نظرية وميدانية"، *مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس*، مج ٢٣، ع ٣٤، ص ٢٢٢-٣٠٠.
١٤. منصور، محمد السيد، ٢٠١٨ "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس*، مج ٢٢، ع ٢٤، ص ٩٨٤-١٠٣٩.

ثانياً: المراجع باللغة الاجنبية:

1. Abuaddous, M., Hanefah, M., & Laili, N. H. 2015. Audit structure, time pressure and judgment accuracy: A comparison between strategic system audit and traditional audit. **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 7, No. 8, pp.53-67.
2. Arthur, N., Endrawes, M., & Ho, S. 2017. Impact of partner change on audit quality: An analysis of partner and firm specialisation effects. **Australian Accounting Review**, Vol. 27, No. 4, pp. 368-381.
3. Balsam, S., Krishnan, J., & Yang, J. S. 2003. Auditor industry specialization and earnings quality. **Auditing: A journal of practice & Theory**, Vol. 22, No. 2, pp. 71-97.
4. Bills, K. L., Jeter, D. C., & Stein, S. E. 2014. Auditor and evidence of cost efficiencies in homogenous industries. **The Accounting Review**, Vol. 90, No. 5, pp. 1721-1754.
5. Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. 2016. Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. **The Accounting Review**, Vol. 91, No. 5, pp. 1345-1362

6. Brazel, J. F. 2018. Do auditors and audit committees lower fraud risk by constraining inconsistencies between financial and nonfinancial measures?. **Current Issues in Auditing**, Vol. 12, No. 2, pp. 7-15.
7. Cano-Rodríguez, M., Sánchez-Alegría, S., & Arenas-Torres, P. 2016. The influence of auditor's opinion and auditor's reputation on the cost of debt: evidence from private Spanish. **Spanish Journal of Finance and Accounting**, Vol. 45, No. 1, pp. 32-62.
8. Carcello, J. V., & Nagy, A. L. 2004. Audit firm tenure and fraudulent financial reporting. **Auditing: a journal of practice & theory**, Vol. 23, No. 2, pp. 55-69.
9. Garcia-Blandon, J., & Argiles-Bosch, J. M., 2018. "Audit partner industry specialization and audit quality: Evidence from Spain" **International Journal of Auditing**, Vol. 22, No. 1, pp. 98-108.
10. Gold A., Gronewold, U., & Pott, C. 2012. "The ISA 700 auditor's report and the audit expectation gap—do explanations matter?" . **International Journal of Auditing**, Vol. 16, No. 3, pp. 286-307.
11. Gold A., J E. Hunton, & M. I. Gomaa, 2009 "The Impact of Client and Auditor Gender on Auditors' Judgments," **Accounting Horizons**, Vol. 23, No. 1, pp.1–18.
12. Guiral, A. and Esteo, F. 2006, "Are Spanish auditors skeptical in going concern evaluations?" **Managerial Auditing Journal**, Vol. 21, No. 6, pp. 598-620.
13. Hegazy, M. A., Al Sabagh, A., & Hamdy, R., 2015. "The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work" ., **Journal of Accounting and Finance**, Vol. 15, No. 4, pp. 143-164.
14. Institute of Chartered Accountants Australia (ICAA), 2013, **IAASB plans to restructure audit reports**. Available at : <http://www.charteredaccountant.com.au/Industry>
15. Ioannou, I., and G. Serafeim, 2015, "The Impact of Corporate Social Responsibility on Investment Recommendations: Analysts' perceptions and shifting institutional logics", **Strategic Management Journal**, Vol. 36, No. 7, pp. 1053-1081.
16. Ishak, A., N. Mansor, & E. Maruhun. 2013. " Audit market concentration and auditor's industry specialization" . **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Vol. 91, pp. 48-56.

- أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
حجازي عبدالجواد مراد
17. Ittonen, K., Johnstone, K., and Myllymäki, E-R., 2015." Audit partner public-client specialization and client abnormal accruals. **European Accounting Review**, Vol. 24, No. 3, pp. 607-633
 18. Kumarasiri, J. & R. Fisher, 2011," Auditors' Perceptions of Fair-Value Accounting: Developing Country Evidence", **International Journal of Auditing**, vol.15, pp. 66 –87.
 19. Kuruppu, N., Laswad, F. & Oyelere, P. 2012,"Assessing going concern: The practical value of corporate failure models and auditors' perceptions", **Pacific Accounting Review**, Vol. 24, No. 1, pp. 33-50.
 20. Mayhew, B. W., & Wilkins, M. S, 2003," Audit firm industry specialization as differentiation strategy: Evidence from fees charged to firms going public " **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 22, No. 2, pp. 33-52.
 21. Moroney, R. 2007," Does industry expertise improve the efficiency of audit judgment?." **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 26, No. 2, pp. 69-94.
 22. Palmon, D, Anandarajan, A., And. Kleinman ,G, 2008 ,"Novice and expert judgment inthe presence of going concern uncertainty: The influence of heuristic biases and other relevant factors", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 23, No.4, pp. 345 – 366
 23. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011." Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to **PCAOB Auditing Standards and Form 2. Concept Release No**, 2011-007.
 24. Romanus, R. N., Maher, J. J., & Fleming, D. M, 2008,"Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. **Accounting Horizons**, Vol. 22, No. 4, pp.389-413.
 25. Semba, H. D. 2016."The regulator's view of audit quality: A focus on IAASB's proposed framework from the perspective of institutional theory. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal**, Vol. 20, No. 3, pp. 37-48.
 26. Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. 2018," The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study. **Accounting Horizons, Forthcoming** Vol. 10. pp. 1:48
 27. Sun, J., & Liu, G. 2013," Auditor industry specialization, board governance, and earnings management. **Managerial Auditing Journal**, Vol. 28, No.1, PP. 45-64.

- حجازي عبدالجواد مراد أثر التخصص القطاعي لمراقب الحسابات على تحسين جودة أحكامه المهنية
28. Tavakolnia, E. 2017. "Auditor Industry Specialization, Free Cash Flow and Earning Management through Related Party Transactions" **Journal of Accounting and Auditing Review**, Vol. 24, No. 1, PP. 41-60.