



أثر التخصص القطاعي للمدقق في جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية

(KAMs): الدور الوسيط للحكم المهني

(دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق في سورية)

الباحث: محمد الدين منذر الوزه

جامعة دمشق، كلية الاقتصاد

Majdaldinalwazah@gmail.com

المستخلص

يهدف البحث لتقييم دور الحكم المهني للمدقق كمتغير وسيط في العلاقة بين التخصص القطاعي وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs في مكاتب وشركات التدقيق العاملة في سورية.

ولتحقيق أغراض الدراسة تم اعتماد المنهج الوصفي، حيث قام الباحث بتوزيع (270) استبانة على مدققي الحسابات الخارجيين العاملين في سورية، تم استعادة (226) استبانة صالحة للتحليل بنسبة استجابة (83.70%)، وقد تم استخدام برنامج SPSS الإصدار (25) لتحليل البيانات.

وقد بينت النتائج عن وجود أثر معنوي إيجابي للتخصص القطاعي في تطوير الحكم المهني وتحسين مستويات الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية؛ إذ تبين أن إدراج الحكم المهني كمتغير وسيط يعزز قوة العلاقة بين التخصص المعرفي وجودة الإفصاحات بما يتوافق مع معيار التدقيق الدولي (ISA 701)، مما يحد من غموض المعلومات للمستثمرين في سوق دمشق للأوراق المالية. كما أظهرت النتائج أن ممارسة التخصص القطاعي محلياً لا تزال في طور ناشئ يتسم بالزرعة الفردية وغياب الأدلة الإرشادية المحلية، مما ينقل ثقل المسؤولية الرقابية كاملاً إلى النضج الذاتي للحكم المهني للمدقق.

وأوصت الدراسة بضرورة دعم التخصص القطاعي عبر تصميم برامج تدريبية داخلية مخصصة لترشيد الحكم المهني للمدققين، وتوجيههم نحو تجنب الصياغات النمطية لتقديم إفصاحات نوعية ومبسطة لأمر التدقيق الرئيسية. كما أوصت الدراسة الباحثين بإجراء دراسات مستقبلية تتوسع في هذا النموذج من خلال إدخال متغيرات وسيطة وتنظيمية إضافية كالشك المهني، الاستقلالية، والخبرة الرقمية، بالتوازي مع تضمين متغيرات ضابطة كمية كحجم المكتب وسنوات الخبرة لبيان أثرها المتكامل في تفسير العلاقة بين التخصص وجودة الإفصاح.

الكلمات المفتاحية: التخصص القطاعي للمدقق، الحكم المهني، أمور التدقيق الرئيسية (KAMs).



The Impact of Auditor Specialization on the Quality of Key Audit Aspects (KAMs): The Mediating Role of Professional Judgment

A Field Study of Audit Firms and Companies in Syria

Researcher: Majd Aldin Mounther

Alwazah

**Damascus University ,Faculty of
Economics**

Majdaldinalwazah@gmail.com

Abstract

This research aims to evaluate the role of auditors' professional judgment as a mediating variable in the relationship between sector specialization and the quality of disclosure of Key Audit Matters (KAMs) in audit firms and companies operating in Syria.

To achieve the study's objectives, a descriptive approach was adopted. The researcher distributed 270 questionnaires to external auditors working in Syria, of which 226 were returned and deemed valid for analysis, representing a response rate of 83.70%. SPSS version 25 was used to analyze the data.

The results showed a significant positive impact of sector specialization on developing professional judgment and improving KAM disclosure levels. The inclusion of professional judgment as a mediating variable strengthens the relationship between knowledge specialization and the quality of disclosures, in accordance with International Standard on Auditing (ISA 701). This reduces information ambiguity for investors in the Damascus Securities Exchange. The results also indicated that the practice of sector specialization locally is still in its nascent stage, characterized by individualism and a lack of local guidelines. This places the entire burden of oversight responsibility on the auditor's own professional judgment.

The study recommended supporting sectoral specialization by designing internal training programs specifically tailored to enhance auditors' professional judgment and guide them toward avoiding formulaic phrasing and providing clear, simplified disclosures on key audit matters. The study also recommended that researchers conduct future studies expanding on this model by incorporating additional mediating and organizational variables such as professional skepticism, independence, and digital expertise, alongside quantitative control variables like firm size and years of experience, to demonstrate their



integrated impact on interpreting the relationship between specialization and disclosure quality.

Keywords: Sectoral specialization, professional judgment, Key Audit Matters (KAMs).

1- المقدمة

يعد التخصص القطاعي للمدقق من العوامل الأساسية التي تعزز جودة عملية التدقيق حيث يتيح للمدقق فهماً أعمق لطبيعة العمليات والمخاطر الجوهرية الخاصة بكل قطاع، ويسهم هذا التخصص في تحسين قدرة المدقق على تقييم التقديرات المحاسبية المعقدة وتحديد نقاط الضعف في التقارير المالية، مما ينعكس إيجاباً على جودة مخرجات التدقيق.

ومع ظل التطورات الحديثة في معايير التدقيق الدولية، برزت أمور التدقيق الرئيسية (KAMs) كأداة جوهرية لتعزيز شفافية التقارير المالية، خاصة بعد تطبيق معيار التدقيق الدولي ISA701، حيث تهدف هذه الإفصاحات إلى تزويد مستخدمي القوائم المالية بمعلومات أكثر عمقاً حول القضايا الأكثر أهمية وتعقيداً في عملية التدقيق. كما يعد الحكم المهني الركيزة الأساسية التي يستند إليها المدقق في أمور التدقيق الرئيسية وتقييم المخاطر الجوهرية، حيث تتطلب عملية اختيار KAMs مستوى عالي من التقدير الشخصي المبني على الخبرة والمعرفة، ويؤثر هذا الحكم بشكل مباشر على طبيعة المعلومات المفصح عنها ومدى ملاءمتها لاحتياجات المستخدمين.

وفي هذا السياق، يمكن القول أن العلاقة بين التخصص القطاعي وجودة KAMs ليست علاقة مباشرة فقط، بل تمر عبر آلية وسيطة تتمثل بالحكم المهني. فالتخصص القطاعي يزود المدقق بالمعرفة والخبرة اللازمة، والتي تنعكس بدورها على جودة أحكامه المهنية، مما يمكنه من تحديد القضايا الأكثر أهمية والإفصاح عنها بشكل أكثر دقة وشفافية.

وعلى الرغم من أهمية هذه العلاقة، إلا أن الأدبيات السابقة لم تقدم تفسيراً كافياً للأدبيات التي تربط بين هذه المتغيرات، خاصة في ظل محدودية الدراسات الميدانية التي تستكشف دور الحكم المهني كمتغير وسيط، فضلاً عن قلة الأدلة في من البيئات الناشئة.

وانطلاقاً مما سبق، جاءت هذه الدراسة لبحث أثر التخصص القطاعي للمدقق على جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية KAMs، مع التركيز على الدور الوسيط للحكم المهني، وذلك من خلال تقديم دليل ميداني من البيئة



السورية، بما يسهم في سد الفجوة البحثية المتعلقة بفهم الآليات السلوكية التي تربط بين خبرة المدقق وجودة الإفصاح في تقارير التدقيق.

المبحث الأول: منهجية البحث

أولاً: مراجعة الأدبيات السابقة

شهدت الأدبيات المحاسبية اهتماماً متزايداً بدور التخصص القطاعي للمدقق في تحسين جودة عملية التدقيق، حيث يوفر التخصص معرفة متعمقة بطبيعة المخاطر والعمليات الخاصة بكل قطاع، وقد أثبتت دراسة Sierra (2019) أن المدققين المتخصصين يقدمون إفصاحات أكثر تخصيصاً وملاءمة ضمن تقارير أمور التدقيق الرئيسية KAMs، مما يقلل من النمطية ويزيد من القيمة المعلوماتية للتقارير. كما أظهرت دراسة Velte (2020)، من خلال مراجعة أدبية شاملة ان كفاءة المدقق والتي يُعد التخصص القطاعي أحد أهم مكوناتها، تمثل عاملاً حاسماً في تحسين جودة الإفصاح عن KAMs. وفي سياق مواكبة الأدبيات الدولية الحديثة لمحددات كفاءة التقارير وتوقيتها، أضافت دراسة (Mnif & Cherif, 2025) أبعاداً جديدة، حيث أشارت إلى أن الفوائد المعرفية المكتسبة من التخصص القطاعي على مستوى الشريك تساهم بشكل محتمل في امتصاص الضغوط والوقت الإضافي المتولد عن التغييرات المعيارية المعقدة الناتجة عن تبني متطلبات الإفصاح الحديثة.

ومع تطبيق معيار التدقيق الدولي ISA 701، أصبحت أمور التدقيق الرئيسية KAMs أداة أساسية لتعزيز شفافية التقارير المالية، حيث تشير دراسة (Bedard et al., 2019) إلى أن جودة التقارير المالية لم تعد تقاس فقط بالمؤشرات الكمية، بل أصبحت تعتمد على المحتوى المعلوماتي ودرجة الشفافية التي توفرها هذه الإفصاحات، كما توصلت دراسة (Gutierrez et al., 2018) إلى أن الإفصاح عن KAMs يساهم في تقليل فجوة المعلومات بين الإدارة والمستثمرين ويعزز من فهم المستخدمين للمخاطر الجوهرية. ويتطابق هذا التوجه المعياري مع ما قدمته دراسة (AbdEl-azeim et al., 2025) الصادرة عن جامعة القاهرة، والتي قدمت فحصاً تجريبياً حديثاً يؤكد وجود أثر إيجابي ذي دلالة معنوية عالية للتخصص القطاعي لمدقق الحسابات في رفع كفاءة ومحتوى صياغة الـ KAMs في التقارير الرقابية، مفسرةً ذلك باحتمالية أن تساهم الخلفية المعرفية التخصصية بالصناعة في تمكين المدقق من تقديم إفصاحات نوعية ومحسنة للمخاطر تلبي تطلعات الأطراف ذات المصلحة.



في المقابل، يعد الحكم المهني العنصر المحور في تحديد KAMs، حيث يعتمد اختيار هذه الأمور على تقدير المدقق لما هو جوهرى، وقد اوضحت دراسة (Ferreira & Morais, 2020) ان خصائص الشركة وخبرة المدقق تؤثر بشكل مباشر على طبيعة KAMs المفصح عنها، مما يعكس أهمية الحكم المهني في هذه العملية، كما اظهرت دراسة (Bratten et al., 2019) أن الإفصاح عن KAMs يعكس قرارات مهنية معقدة تتطلب مستوى عالي من الخبرة والتقدير. وتتكامل هذه الرؤية مع المؤشرات الميدانية التي طرحتها دراسة (Mwintome et al., 2024)، حيث أظهرت مخرجاتها تحليلياً أن صياغة وقراءة المسائل الأكثر تعقيداً ومخاطرة في تقارير الـ KAMs تعتمد بشكل أساسي على السمات التأهيلية المترجمة للمدقق وقدراته التقديرية، مع الإشارة إلى أن ضغوط عبء العمل قد تؤثر سلباً في جودة مخرجات تلك الأحكام وصياغتها النهائية للمستخدمين.

وبالرابط بين هذه المتغيرات، تشير الأدبيات إلى أن التخصص القطاعي لا يؤثر بشكل مباشر فقط على جودة التقارير، بل يعمل من خلال تعزيز جودة الحكم المهني، فقد اثبتت دراسة (Salehi et al, 2022) وجود علاقة إيجابية بين التخصص القطاعي وجودة التقارير المالية، مع التأكيد على أن الحكم المهني يلعب دوراً أساسياً في تفسير هذه العلاقة، كما تدعم دراسة (Carver & Trinkle, 2017) هذا الطرح، حيث تؤكد أن جودة تقرير التدقيق تعتمد بشكل كبير على جودة القرارات المهنية التي يتخذها المدقق أثناء عملية التدقيق.

وبناءً على العرض السابق، يرى الباحث أن هناك مساحة تفسيرية إضافية يسعى النموذج الحالي لتغطيتها، وتتمثل مساهمة الدراسة مقارنة بالأدبيات السابقة في ثلاثة أبعاد رئيسية:

1- من الناحية الهيكلية (آلية انتقال الأثر): ركزت العديد من الأدبيات على دراسة الأثر المباشر للتخصص في أبعاد التقارير المالية، في حين يمتد النموذج الحالي لبحث الأثر غير المباشر من خلال إدراج 'الحكم المهني' كمتغير وسيط؛ مما قد يساهم في توضيح القنوات الإدراكية التي يمر عبرها أثر الخبرة التخصصية (المتغير المستقل) وصولاً إلى صياغة أمور التدقيق الرئيسية KAMs (المتغير التابع).

2- من الناحية المنهجية (أداة القياس): اعتمدت قطاعات واسعة من الدراسات السابقة على مداخل أرشيفية لتحليل التقارير المالية المنشورة، بينما تحاول الدراسة الحالية تقديم إضافة مكملية عبر تفعيل المنهج الميداني (الاستبانة)؛ وذلك لاستطلاع وجهات نظر الممارسين أنفسهم وتتبع التصورات الإدراكية والتقديرية لمتخذ القرار المهني (المدقق) أثناء عملية الفحص والتقييم.

3- من الناحية السياقية (بيئة التطبيق): تركزت أغلب الأدبيات المحاسبية في بيئات اقتصادية تتمتع باستقرار مؤسسي وتنظيمي، في حين يسعى النموذج الحالي لإسقاط هذه العلاقات على بيئة أعمال ناشئة ولها خصوصيتها



المحلية كـ (البيئة السورية)، والتي تشهد امتثالاً وتطبيقاً تدريجياً لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (701)، مما يجعل البحث مكملاً للأدبيات السابقة من خلال توفير مؤشرات ميدانية تعكس واقع الممارسة المهنية محلياً.

ثانياً: مشكلة البحث

على الرغم من إلزامية تطبيق معيار التدقيق الدولي (701)، لا يزال التباين في جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية (KAMS) محل تساؤل في بيئات التدقيق الناشئة، مما يشير إلى وجود عوامل مرتبطة بخصائص المدقق وخبرته تؤثر في جودة هذه التقارير وتتجاوز مجرد الامتثال الشكلي للمعيار. وتتمثل الفجوة البحثية في عدم وضوح الكيفية التي ينعكس بها التخصص القطاعي للمدقق على رفع جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية، بجانب الغموض المحيط بالدور الآلي والنظري الذي يلعبه الحكم المهني كمتغير وسيط في تفسير ونقل هذا الأثر، لاسيما في البيئة المهنية السورية التي تتسم بخصوصية وتفاوت في الخبرات وتطبيق معايير التدقيق الدولية.

بناءً على ذلك، تتبلور مشكلة البحث في تساؤل رئيس مفاده:

"ما أثر التخصص القطاعي للمدقق في جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية (KAMS) من خلال الدور الوسيط للحكم المهني في مكاتب وشركات التدقيق في سورية؟"

ويتفرع عن هذا التساؤل الأسئلة القياسية الآتية:

- 1- ما هو أثر التخصص القطاعي للمدقق على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية؟
- 2- ما هو أثر التخصص القطاعي للمدقق على تطوير حكمه المهني؟
- 3- ما هو أثر الحكم المهني للمدقق على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية؟
- 4- هل يلعب الحكم المهني للمدقق دوراً وسيطاً في العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية؟

ثالثاً: أهداف البحث

- 1- تحديد أثر التخصص القطاعي للمدقق على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMS.
- 2- قياس العلاقة بين التخصص القطاعي والحكم المهني للمدقق.
- 3- تحليل تأثير الحكم المهني للمدقق على جودة صياغة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMS.
- 4- تقييم دور الحكم المهني للمدقق كمتغير وسيط في العلاقة بين التخصص القطاعي وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMS.

**رابعاً: أهمية البحث**

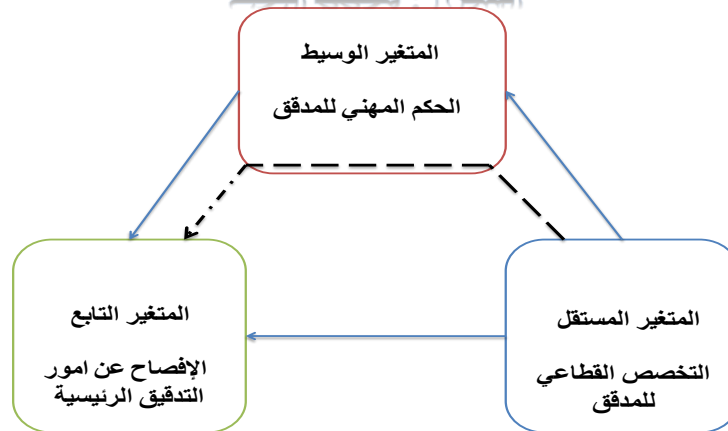
- 1- يوفر البحث تفسيراً علمياً لكيفية انتقال أثر التخصص القطاعي للمدقق إلى جودة KAMs عبر الحكم المهني كمتغير وسيط، وهو جانب لم يتم قياسه بشكل كافٍ في الدراسات السابقة.
- 2- تسليط الضوء على الآليات الذهنية للمدقق على اتخاذ قرارات الإفصاح، ما يساهم في تطوير الفهم الأكاديمي لكيفية تحويل الخبرة القطاعية إلى جودة ملموسة في التقارير المالية.
- 3- تقديم دليل ميداني من البيئة السورية لعام 2026 يتيح تقييم أثر التخصص القطاعي والحكم المهني على جودة KAMs في الأسواق الناشئة.
- 4- تقديم دلائل علمية للمدققين وأصحاب المصلحة حول أهمية التخصص القطاعي وصقل الحكم المهني لتحسين دقة وشفافية الإفصاح في KAMs، وبالتالي تعزيز موثوقية التقارير المالية.
- 5- توفر الدراسة إطاراً يمكن البناء عليه لدراسة تأثير التكنولوجيا والذكاء الاصطناعي على الحكم المهني وجودة الإفصاح.

خامساً: مخطط البحث

تم بناء مخطط الدراسة وفق التالي:

- 1- المتغير المستقل: التخصص القطاعي للمدقق
 - 2- المتغير الوسيط: الحكم المهني للمدقق
 - 3- المتغير التابع: جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.
- وتم تمثيل العلاقة بين متغيرات البحث من خلال المخطط التالي:

الشكل ١ : مخطط البحث



المصدر: من إعداد الباحث

**سادساً: فرضيات البحث**

- 1- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.
- 2- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمدقق وقدرته على اتخاذ أحكام مهنية سليمة.
- 3- يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الحكم المهني للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.
- 4- يلعب الحكم المهني دوراً وسيطاً في العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.

سابعاً: حدود البحث

الحدود الزمانية للبحث: سنة 2026.

الحدود المكانية للبحث: مكاتب وشركات التدقيق العاملة مع هذه الشركات.

المبحث الثاني: الإطار النظري**أولاً: التخصص القطاعي للمدقق الحسابات****1- مفهوم التخصص القطاعي للمدقق**

يُشتق مصطلح "التخصص" في اللغة من الفعل "يتخصص"، بمعنى تخصيص شيء ما لشخص ما، أو تمييزه عن غيره. ويُقال: "تخصص فلان في الأمر"، أي أنه خُصَّصَ له. وتميز شخص ما يعني منحه شيئاً مميزاً، أو منحه الكثير، ويُعرفه قاموس أكسفورد بأنه "الحاجة إلى معرفة متخصصة ومتعمقة بموضوع أو فرع معين من المعرفة"، ومن منظور الباحثين في العلوم المعرفية الأخرى، يُعرّف التخصص بأنه معرفة واسعة وإلمام كافٍ بجميع جوانب قطاع معين. لذا، فإن التخصص هو إتقان الشخص للمعرفة والمهارات العلمية والعملية في نشاط محدد، مما يُمكنه من أداء مهامه بكفاءة، وهو تخصص متميز، وعادةً ما يكون خالياً من الأخطاء. إضافةً إلى ذلك، يتميز المتخصص عن أقرانه غير المتخصصين بقدرته على استيعاب أي معلومات جديدة في مجال عمله بكفاءة وشمولية وسرعة أكبر، مما يُمكنه من ملاحظة الفروقات الدقيقة بشكل أفضل، علاوة على ذلك، تتميز ذاكرة المتخصص في نشاط أو قطاع معين باحتوائها على صورة أكثر اكتمالاً وشمولية مقارنةً بغير المتخصص، كما يمتلك المتخصص رصيذاً كبيراً من المعرفة والمهارات التقنية المتعلقة باستراتيجيات اتخاذ



القرار وأنسب الطرق لتنفيذها، مما يمنحه القدرة على الإبداع والتفوق في مجال عمله (فرج وامحمد، 2021: 224-225).

في مجال تدقيق الحسابات أشارت الدراسات إلى أن التخصص القطاعي ومعرفة المدقق بقطاع العميل يُسهمان في تحديد الأخطاء القطاعية وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ويؤدي ذلك إلى تعزيز الخبرة في ذلك القطاع وعملية التدقيق ككل، مما يُحسن جودة التدقيق ويُلبي توقعات مستخدمي البيانات المالية على نحو أفضل، ففي السنوات الأخيرة، اندمجت بعض شركات ومكاتب التدقيق الكبرى لإعادة تنظيم أنشطتها التدقيقية بناءً على التخصص القطاعي، بهدف تقديم خدمات تدقيق عالية الكفاءة وتعزيز ثقة الجمهور في المدققين الخارجيين، مما يُحسن في نهاية المطاف جودة ودقة عملية التدقيق الخارجي (موسى، 2017: 7).

يمكن تعريف التخصص المهني للمدقق: "قيام المدقق بأداء خدمات التدقيق المستقلة للعملاء الذين ينتمون إلى نفس القطاع الصناعي أو النشاط، بما يضمن تشابه طبيعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسات في ذات القطاع، وإمكانية الحصول على المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة عمليات ذلك القطاع" (بوتقة، 2022: 106).

كما يُعرّف التخصص القطاعي بأنه فهم المدقق العميق وخبرته الواسعة في قطاع الأعمال للشركات التي يتعامل معها، ومعرفة بعمليات المحاسبة وإجراءات التدقيق الخاصة بتلك الشركات، وهو أمر أساسي لتقديم خدمات عالية الجودة (Sarwoko & Agoes, 2014: 272).

وعليه يرى الباحث بأن التخصص القطاعي للمدقق هو: قدرة معرفية تراكمية متخصصة يطورها المدقق نتيجة تكرار انخراطه في مهام تدقيق ضمن قطاع اقتصادي محدد، تمكنه من بناء فهم عميق لأنماط المخاطر والتحديات المحاسبية، والممارسات التشغيلية الخاصة بذلك القطاع، بما يعزز جودة تقييمه المهني وقدرته على إنتاج إفصاحات تدقيقية ذات محتوى معلوماتي عالي.

2- أهمية التخصص القطاعي للمدقق

يُعدّ التخصص في تدقيق قطاع معين ذا أهمية بالغة وذلك لأنه يساعد في تكوين فرق عمل ذات خبرة متخصصة في قطاع معين، مما يؤدي إلى تقديم خدمات عالية الجودة وتوسيع نطاق الخدمات ومستوى عالٍ من التأكيد مما يُعزز سمعة المدقق، كما يؤدي التخصص المهني إلى زيادة المعرفة بقطاع العميل، مما يزيد بدوره من الوعي بمخاطر القطاع، وبالتالي يُقللها إلى أدنى مستوى مُمكن (موسى، 2017: 11).

يُتيح التخصص القطاعي تقليل الوقت اللازم لإجراء عملية التدقيق وإنجازها في الموعد المحدد، واكتساب فهم شامل لمعايير المحاسبة والتدقيق ومتطلبات إعداد التقارير في القطاع الذي يخدم فيه المدقق المتخصص عملاءه، بالإضافة إلى تسهيل مهمة المدقق عند فحص العمليات والإجراءات الإدارية التي تعتمد على التقدير



الشخصي بالتالي تعزيز القدرة التنافسية وتأمين حصة أكبر من قاعدة العملاء المتاحة، وتقديم خدمات بمستوى عالٍ من التأكيد، مما يُحسن عملية التدقيق ويلبي احتياجات العملاء (كويسي وصديقي، 2023: 333). يُقلل التخصص القطاعي للمدقق من الاعتماد على الخبراء في حال عدم تعاون إدارة الشركة مكان التدقيق، وعدم ثقة المدقق في البيانات المقدمة والمتعلقة بمعلومات معينة، في هذه الحالة، يجب أن يكون المدقق مُلمّاً بنشاط عمله لتحديد مدى ضرورة الاستعانة بالخبراء في هذا النشاط، وأن يكون قادراً على تقييم مؤهلات الخبير المهنية وعلاقته بالمؤسسة الخاضعة للتدقيق لتحديد الحالات التي قد تُضعف فيها موضوعية الخبير، فعندما يمتلك المدقق معرفة متخصصة في هذا النشاط، يُمكن تقليل الاعتماد على الخبير بشكل ملحوظ في كثير من الأحيان (مسامح ولقوير، 2017: 451).

يُمكن التخصص القطاعي للمدقق من اكتشاف أي انحرافات عن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً داخل الكيان الخاضع للتدقيق، ويُحسن هذا التخصص جودة تدقيق التقديرات الواردة في البيانات المالية، إذ قد تُستخدم هذه التقديرات كوسيلة للتلاعب بالبيانات المالية، كما يُقلل التخصص من مخاطر التدقيق ويزيد من كفاءته وفعاليته، مما يُساعد على الحد من إدارة الأرباح (السيد وأبكر، 2021: 265). يُعزز التخصص القطاعي للمدقق مستوى الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المقدمة لمختلف المستخدمين، وذلك من خلال اعتبار تقرير رأي المدقق عنصراً أساسياً في عملية اتخاذ القرار، كما يُقلل التخصص القطاعي من مخاطر التدقيق إلى الحد الأدنى، على اعتبار بأن المدقق المتخصص يمتلك قدرة أكبر على مستويات أعلى من الضمان بأن القوائم المالية الخاضعة للتدقيق خالية من التلاعب والاختفاء، وذلك بسبب الخبرة المهنية التي يمتلكها عن أساليب الاحتيال والأخطاء ومواقع حدوثها، وإمكانية تكرارها في القوائم المالية (بوتقة، 2022: 106).

3- مزايا وعيوب التخصص القطاعي للمدقق

1- مزايا التخصص القطاعي للمدقق: يُضيف التخصص القطاعي العديد من المزايا للمدققين الخارجيين فهو يُساعدهم على أن يكونوا أكثر كفاءة في تقييم دقة التقارير والتقديرات المالية للعملاء، ويُظهر المدققون الأكثر خبرة فهماً أفضل للأخطاء المالية ومعدلات تكرارها مقارنةً بالمدققين الأقل خبرة، فغالباً ما يكون أداء مديري التدقيق وكبار المدققين ضعيفاً في اكتشاف الأخطاء عند تدقيق قطاعات خارج نطاق تخصصهم، هذا وتعتمد شركات التدقيق المتخصصة قطاعياً على عملائها لتوفير تكاليف تدريب الموظفين وتطوير التكنولوجيا اللازمة لتدقيق قطاع مُحدد (تكون تكاليف شركة التدقيق المتخصصة قطاعياً أعلى من تكاليف الشركة غير المتخصصة)، مما يؤدي إلى وفورات في الحجم يصعب على شركات التدقيق غير المتخصصة مضاهاتها،



إضافة إلى أن المدققون المتخصصون قطاعياً يتمتعون بقدرة أفضل على اكتشاف التقارير الاحتيالية، سواء كانت مُتعمدة أو ناتجة عن الجهل بالقواعد والمبادئ (فرحان، 2022: 18).

2- عيوب التخصص القطاعي للمدقق: على الرغم من مزايا التخصص القطاعي وجوانبه الإيجابية، إلا أنه ينطوي على عيوب كالارتفاع في تكاليف التخصص في قطاعات معينة، مثل استثمارات تطوير التكنولوجيا والمرافق وتدريب الموظفين، كما أن تخصص المدقق في قطاع محدد يجعل شركة التدقيق أكثر عرضة لمخاطر التقاضي (المخاطر التي قد تواجهها الشركة نتيجة الإجراءات القانونية المتعلقة بعملها في ذلك القطاع)، مما يقلل من قدرتها على توزيع تكاليف المخاطر على مختلف العملاء، لأن قاعدة عملائها تقتصر على ذلك القطاع، وقد يقتصر عمل المدققين المتخصصين على قطاع محدد، مما يقلل من استقلاليتهم وموضوعيتهم (بسبب العلاقة التي قد تنشأ بين المدقق والعميل)، إضافة إلى أن خبرة المدقق الإجمالية تكون أقل مقارنةً بخبرته في ذلك القطاع وتطويع مهاراته فيه، فتدقيق العمليات ضمن القطاع نفسه قد تمنع المدقق من الابتكار والتكيف (شامل ونعمة، 2022: 86).

ثانياً: الحكم المهني لمدقق الحسابات

1- مفهوم الحكم المهني لمدقق الحسابات

يُعدّ الحكم المهني للمدقق عملية تقييم شخصية تؤثر على عملية التدقيق أو البيانات المالية الناتجة عنها، وهو عملية ذهنية تهدف إلى تكوين رأي أو تقييم حول موضوع أو حدث أو ظاهرة معينة، ويشمل ذلك التركيز على المنهجية وعملية الاختيار التي يتبعها المدققون أثناء التدقيق، ويتضمن تقييم المخاطر، وتحديد الأهمية النسبية، واختيار إجراءات التدقيق المناسبة، وتقييم كفاية أدلة التدقيق، وتحديد نوع تقرير التدقيق الذي سيصدر، وكل ذلك بناءً على الحكم المهني للمدقق (Hamdam et al., 2022: 59).

يعتبر الحكم المهني جوهر مهنة التدقيق، حيث تتطلب المراحل المختلفة لعملية التدقيق (التخطيط والتنفيذ وإعداد التقارير) من المدقق إصدار أحكام مهنية مدروسة، فإذا كان حكم المدقق المهني دقيقاً وسليماً في جميع مراحل عملية التدقيق، فسيكون عمله المهني ناجحاً وفقاً لمعايير التدقيق المتعارف عليها، وهذا دليل كافٍ على كفاية العناية المهنية المُقدّمة (مصطفى، 2012: 569).

على الرغم من أن المنظمات المهنية تتفق على أهمية الدور الذي يلعبه الحكم المهني في العديد من مهام التدقيق، إلا أنها تختلف في وجهات نظرها حول تعريف مفهوم دقيق ومحدد للحكم المهني، حيث عرف وفق المعايير الدولية بأنه: "تطبيق التدريب والمعرفة والخبرة ذات الصلة من خلال القواعد الواردة في معايير التدقيق والمحاسبة وقواعد السلوك المهني من أجل التوصل إلى القرارات المرجوة في حالة الاختيار بين قواعد بديلة



لسير العمل" (IFAC, 2024). وعرف أيضاً بأنه: "فهم دقيق من جانب المدقق، قائم على الاجتهاد، والقياس على السوابق، والمؤهلات العلمية، والخبرة العلمية المتميزة، ويستخدم في المشكلات أو المهام أو المواضيع المتعلقة بالتقييم أو الحكم التي يواجهها المدقق، لمساعدته على اتخاذ القرارات المناسبة" (النعامي ومرتجي، 2016: 240)، وعرف كذلك بأنه "جهد يبذله المدقق، استناداً إلى معرفته وخبرته في غياب النصوص المهنية، بهدف اتخاذ قرارات تساعد على تكوين رأي محايد" (عويس وبواعنة، 2021: 432).

وبالتالي تُجرى عملية التدقيق بواسطة أفراد مؤهلين تأهيلاً كافياً أكاديمياً وعملياً، ويتمتعون أيضاً بمجموعة من الصفات السلوكية الهامة كالأمانة والصدق والسرية، حيث يجب أن يمتلك المدقق وفريق التدقيق المؤهلات اللازمة لإجراء التدقيق بفعالية، تشمل هذه المؤهلات الاستعداد للتحقق من فعالية أنظمة الخبراء وأنظمة دعم القرار التي يستخدمها عملاء التدقيق في تحقيق أهدافهم المنشودة (جمعه، 2024: 16).

2- أهمية الحكم المهني لمدقق الحسابات

تهدف عملية التدقيق إلى إبداء رأي حول مدى عدالة البيانات المالية، ويتطلب ذلك اتخاذ قرارات عديدة خلال عملية التدقيق، ومن هنا تبرز أهمية الحكم المهني كعامل أساسي في مساعدة المدقق على اتخاذ هذه القرارات، ويُعد الحكم المهني متغيراً مستقلاً، يُمثل مجموعة من العوامل أو المحددات المتعلقة بالمدقق أو بعملية التدقيق نفسها، وتتبع أهمية الحكم المهني من هذه العوامل؛ إذ تتطلب مهام التدقيق المعقدة (غير الروتينية) مستويات أعلى من الخبرة المهنية، بينما تتطلب المهام الروتينية مستوى أقل. علاوة على ذلك، تكمن أهمية الحكم المهني للمدقق في أن رأيه الخبير يُضفي مصداقية وموثوقية على المعلومات الواردة في البيانات المالية، مما يُساعد أصحاب المصلحة على اتخاذ قرارات مستنيرة بناءً على رأي المدقق (الجعيد والسديري، 2024: 6-7).

نظراً لهذه الأهمية، يجب أن تكون هذه الأحكام موضوعية والتي تمكّن المدقق من تحقيق فوائد عديدة تتمثل في: أن جودة البيانات المالية للمنشأة تعتمد بشكل كبير على جودة الحكم المهني للمدقق، كما يقلل التدقيق من حالات الفشل، حيث تُعزى هذه الحالات غالباً إلى ضعف الحكم المهني تحت الضغط والحوافز والمخاطر التي يواجهها كل من المدقق والمنشأة العميل، كما إن دراسة الحكم المهني للمدقق تُحسن جودة الأداء المهني وتقلل من التباينات بين المدققين، كما يستمد الحكم المهني أهميته من دوره المحوري في مختلف مراحل عملية التدقيق، يتضمن هذا الدور قيام المدقق بالتعبير عن رأيه المهني، الذي يؤثر على العديد من الأطراف المرتبطة بالبيانات المالية والمتمثلة: (السقال، 2020: 56)

1- **شركات التدقيق:** إذ يمكن أن يؤدي ضعف الحكم المهني إلى فشل التدقيق وعواقبه السلبية، مثل خسارة

الرسوم والتقاضى.



2- **المدققون:** تؤثر أحكامهم بشكل كبير على تقييم أدائهم من قبل المشرفين، وعلى ترقياتهم، ومساءلتهم، واستمرارهم في وظائفهم.

3- **مستخدمو تقارير التدقيق:** قد يتكبدون خسائر نتيجة ضعف أو عدم كفاية الحكم المهني، مما يؤدي إلى تقرير مضلل لمستخدمي البيانات المالية.

3- خصائص الحكم المهني لمدقق الحسابات

تتطلب عملية الحكم المهني أحياناً إشراك أفراد ذوي معرفة وخبرة كافية للمساعدة في تحديد البدائل المعقولة دون تحيز. كما أن عملية التدقيق الدقيقة والموضوعية للمعلومات ضرورية قبل إصدار الأحكام المهنية، وتعدّ عملية الحكم المهني للمدقق عملية معرفية وفكرية تتسم بعدة خصائص، منها: (الجبجد والسديري، 2024: 7)

1- حرص المدقق واجتهاده في إصدار التقييم المهني.

2- يستند الحكم المهني للمدقق إلى المعرفة العلمية والخبرة العملية، بما يتوافق مع مؤهلاته الأكاديمية والمهنية.

3- تبرز الحاجة إلى الحكم المهني عندما لا يتوفر معيار محدد يناسب وضع المدقق.

4- يهدف الحكم المهني إلى مساعدة المدقق في اتخاذ قرارات أكثر ملاءمة لوضع التدقيق، والمساهمة في تكوين رأي مهني.

5- عملية إصدار التقييم المهني ليست حدثاً لمرة واحدة، بل هي عملية مستمرة.

ومن خصائص الحكم المهني أيضاً: (مصطفى، 2012: 570-571)

1- تبدأ عملية الحكم المهني باستحضار ذاكرة المدقق لأنماط الحكم المهني التي مارسها سابقاً. ويتطلب ذلك استرجاع المزيد من المعلومات وجمعها للوصول إلى النمط الأمثل للحكم المهني.

2- يتأثر الحكم المهني للمدقق بخصائصه الذاتية والشخصية.

3- تتم معالجة المعلومات في عملية الحكم المهني في ظل ظروف عدم اليقين، نظراً لأن المعلومات المتاحة تكون دائماً غير مكتملة. ويتجلى ذلك بوضوح لأن المدقق، عند ممارسة الحكم المهني، لا يعلم يقيناً الآثار والنتائج الاقتصادية لاختياراته وقراراته.

ثالثاً: الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية "معيار التدقيق الدولي 701"

1- مفهوم الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية "معيار التدقيق الدولي 701"

يتناول معيار التدقيق الدولي (701) مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن مسائل المراجعة الرئيسية، بهدف تحسين قيمة تقريره من خلال توفير مزيد من الشفافية حول عملية التدقيق التي أجريت، وتقديم معلومات إضافية



لمستخدمي البيانات المالية، وتشمل مسائل التدقيق الرئيسية المسائل التي يعتبرها المدقق ذات أهمية بالغة في مراجعة البيانات المالية للفترة الحالية (عواد، 2024: 89).

الغرض من المعيار (701) هو معالجة حكم المدقق فيما يتعلق بما يجب الإبلاغ عنه في تقريره وشكل ومحتوى ذلك التقرير (ISA, 2017: 2).

يُعدّ معيار التدقيق (701) أحد أهم التغييرات في معايير إعداد تقرير المدقق، وهو المعيار الذي يُلزم المدقق بإدراج نتائج المسائل التدقيقية الهامة في تقريره، وبموجب هذا المعيار، يلتزم المدقق بالإبلاغ عن المسائل التدقيقية الهامة، ويمكن تعريف المعيار (701) بأنه المعيار الذي يتضمن أطراً محددة تُساعد المدقق على اتخاذ القرارات التي تُساعده على تحديد المشكلات التي قد تواجه عملية التدقيق، بالإضافة إلى دوره في تحديد الأخطاء الجوهرية التي تُشكل أكبر خطر على موثوقية البيانات المالية للمؤسسة (علي وإبراهيم، 2020: 555).

يُعرّف مجلس معايير التدقيق الدولية أمور التدقيق الرئيسية في معيار التدقيق الدولي 701 بأنها: "هي المسائل البالغة الأهمية في تدقيق البيانات المالية للفترة الحالية، وذلك وفقاً للتقدير المهني للمدقق، ويتم اختيار مسائل التدقيق الرئيسية من بين المسائل التي يتم الإبلاغ عنها إلى السلطات المختصة" (IAASB, 2015).

يمثل تحديد مسائل التدقيق الرئيسية تحديات عديدة، ويتطلب من المدقق اتخاذ قرار مهني شخصي بشأن المسائل التي تستدعي إدراجها في تقريره. ووفقاً للفقرة (9) من المعيار الدولي للتدقيق 701، ينبغي على المدقق تحديد المسائل التي تتطلب اهتماماً كبيراً أثناء عملية التدقيق، من بين المسائل التي تم إبلاغ مجلس الإدارة بها، ينبغي على المدقق عند تحديد هذه المسائل مراعاة ما يلي: المجالات التي تنطوي على تقييم أعلى لمخاطر التحريف الجوهري، أو المخاطر الكبيرة كما هو مُعرّف في المعيار الدولي للتدقيق 315؛ وقرارات المدقق الهامة المتعلقة بمجالات البيانات المالية التي تتضمن تقديرات إدارية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية ذات درجة عالية من عدم اليقين. كما ينبغي مراعاة تأثير الأحداث أو المعاملات الهامة التي وقعت خلال الفترة على نتائج التدقيق (مطووع وآخرون، 2024: 17).

2- أهداف الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية وفق معيار التدقيق الدولي (701)

يهدف المعيار الدولي للتدقيق 701 إلى تعزيز فعالية تقرير المدقق وزيادة قيمته في إيصال نتائج التدقيق النهائية، لا سيما تلك المتعلقة ببيان المسائل الجوهرية، ويسهم ذلك في شفافية عملية التدقيق من منظور أصحاب المصلحة، مما يمكّنهم من فهم ماهية المسائل الجوهرية، وتعتبر البيانات والمعلومات المالية التي يرى المدقق أنها تشكل خطراً على المنشأة مسائل جوهرية في رأيه، علاوة على ذلك، يتيح ذلك فهماً أفضل للقضايا الأساسية المتعلقة بالمنشأة التي خضعت بياناتها المالية للتدقيق. ويهدف المعيار الدولي للتدقيق ISA 701 أيضاً إلى



توضيح مسؤولية المدقق في الإبلاغ عن مسائل التدقيق الجوهرية في تقريره، بالإضافة إلى معالجة أحكامه بشأن ما يجب الإبلاغ عنه في تقريره وشكل ومحتوى هذا الإبلاغ (علي وإبراهيم، 2020: 556).

تهدف التعديلات المُدخلة على تقرير المدقق، وفقاً للمعيار الدولي للمراجعة 701، إلى تحقيق الأهداف التالية: تعزيز قيمة التدقيق المستقل بشكل كبير؛ تغيير طريقة عرض المدققين لعملهم في تقاريرهم؛ زيادة تركيز المدقق على استمرارية المنشأة وإضافة المزيد من الشفافية إلى تقريره من خلال توضيح العمل المنجز وإدراج الأمور التي قد تثير شكوكاً مهنية في تقرير التدقيق بشأن البيانات المالية للمنشآت؛ توضيح قضايا التدقيق الرئيسية الواردة في قسم منفصل؛ إرساء مستقبل شامل وعالمي لإعداد تقارير التدقيق وتحسين التواصل بين المدققين؛ تعزيز التواصل بين المستخدمين والمدققين والمستثمرين والإدارة؛ زيادة ثقة المستخدمين في كل من البيانات المالية وتقارير التدقيق؛ زيادة الشفافية وجودة العمل التدقيقي وقيمة المعلومات المحسنة؛ تشجيع الإدارة ومعدّي البيانات المالية على إيلاء المزيد من الاهتمام للإفصاحات المشار إليها في تقرير المدقق؛ وتعزيز إعداد التقارير المالية بما يخدم المصلحة العامة (صباح، 2018: 26).

يهدف المعيار 701 أيضاً إلى إعادة هيكلة تقرير المدقق من خلال وضع فقرة الرأي أولاً، تليها فقرة أساس الرأي، ثم فقرة المسألة الرئيسية للتدقيق في بداية التقرير، وهذا يُسهّل على القارئ الوصول إلى رأي المدقق من البداية، بدلاً من النهاية، ويربط المعيار المسألة الرئيسية للتدقيق بالإفصاحات، مما يُعزز الشفافية في تقرير المدقق، كما يُعزز التواصل بين المدقق ولجان الحوكمة والتدقيق، فضلاً عن أصحاب المصلحة الآخرين، علاوة على ذلك، يُولي المعيار مزيداً من الاهتمام لمبدأ استمرارية المنشأة، بما في ذلك تخصيص قسم خاص لهذا المبدأ في حالات عدم اليقين الجوهرية (عبد الفتاح وأحمد، 2023: 201).

3- المزايا والتحديات التي يواجهها المدقق عند تحديد أمور التدقيق الرئيسية

من مزايا الإفصاح عن الأمور الرئيسية في التدقيق مايلي: (Fayad& Bedard et al, 2019: 32)

(Alhajaya, 2019: 50-51)

- 1- يُبرز أهم جوانب عملية التدقيق من وجهة نظر المدققين، وهذا بدوره يُحسن جودة التقارير المالية ويُعزز الثقة في مهنة التدقيق.
- 2- يلفت انتباه المستثمرين وغيرهم من المستخدمين إلى بنود محددة في البيانات المالية خضعت لتقدير الإدارة وتدقيق المدققين، مما يُساهم في فهم أفضل للكيان والبيانات المالية ونتائج التدقيق.
- 3- يُتيح للمساهمين أساساً للحوار مع الإدارة ومسؤولي الحوكمة بشأن المسائل المتعلقة بالكيان أو البيانات المالية المدققة.



- 4- يُعزز الإفصاح عن المسائل الرئيسية في التدقيق التواصل بين المدققين ولجان التدقيق الداخلي بشأن الجوانب المهمة لعملية التدقيق، وهذا بدوره قد يؤدي إلى زيادة اهتمام الإدارة ولجان التدقيق الداخلي بالإفصاح عن هذه المسائل في البيانات المالية.
- 5- يُسهم بشكل غير مباشر، في تعزيز الشكوك المهنية لدى المدققين بشأن بعض القضايا، مما قد يؤثر على جودة عملية التدقيق.
- 6- يُساعد في الحد من شكاوى مستخدمي البيانات المالية بشأن نقص المعلومات في تقارير المدققين، لا سيما فيما يتعلق بالكيان الخاضع للتدقيق والجوانب الرئيسية في البيانات المالية التي حظيت بأكثر قدر من اهتمام المدققين. ويُعزز توفير هذه المعلومات حول مسائل التدقيق الرئيسية شفافية عملية التدقيق ويُقلل من عدم توازن المعلومات بين الإدارة والمستخدمين.
- ومن تحديثات الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية مايلي (مطاوع، 2021: 16-18):**
- 1- قد يؤدي الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية إلى انخفاض الاهتمام بالإفصاحات الأخرى غير المذكورة في قسم مسائل التدقيق الرئيسية في تقارير المدققين.
- 2- تختلف مواقف مستخدمي البيانات المالية تجاه إفصاح المدققين عن مسائل التدقيق الرئيسية باختلاف المجتمعات، وتُعد المعرفة المالية وفهم المستخدمين لدور المدققين عاملين أساسيين في اعتماد نموذج إعداد تقارير التدقيق المُعدّ وفقاً للمعيار الدولي للتدقيق 701.
- 3- زيادة الوقت اللازم لعملية التدقيق، وبالتالي زيادة التكاليف، ويتطلب تحديد مسائل التدقيق الرئيسية والإفصاح عنها من المدققين اتخاذ العديد من الإجراءات الإضافية، فالإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية ضمن تقارير المدققين يزيد من مسؤوليتهم، مما يستلزم جمع المزيد من أدلة التدقيق، الأمر الذي يتطلب جهداً ووقتاً أكبر، وإذا لم تتناسب الزيادة في أتعاب التدقيق مع هذا الجهد والوقت الإضافيين، فقد يقرر المدققون عدم الإفصاح عن مسائل التدقيق الرئيسية.
- 4- يخشى المدققون من تزايد المسؤولية القانونية المترتبة على الإفصاح عن بعض المسائل الرئيسية في التدقيق، وتمنح متطلبات الإفصاح الموسعة في تقرير التدقيق الجديد، كما هو موضح في المعيار الدولي للتدقيق والتأكيد 701 المدققين نفوذاً أكبر لمناقشة المسائل الجوهرية مع المسؤولين عن الحوكمة، والضغط على الإدارة لإجراء التغييرات اللازمة لتجنب إدراجها ضمن المسائل الرئيسية في التدقيق. وقد ينظر المدققون إلى هذا النفوذ المتزايد على أنه مسؤولية قانونية أكبر واحتمالية أعلى للتقاضي مقارنةً بالماضي.



رابعاً: الأسس النظرية للعلاقة بين متغيرات البحث

يمكن تفسير التخصص القطاعي للمدقق في ضوء نظرية المعرفة، التي ترى أن المعرفة المتخصصة تعد مورداً استراتيجياً يميز الأداء المهني، فكلما زادت خبرة المدقق في قطاع معين، زادت قدرته على فهم الانماط المعقدة للمخاطر والتقديرات المحاسبية المرتبطة به.

في سياق التدقيق فإن المدققين المتخصصين يقدمون إفصاحات أكثر تخصيصاً ضمن تقارير KAMs، مما يعكس قدرتهم على توظيف المعرفة القطاعية في تحسين جودة التقارير المالية (Sierra et al., 2019: 298). كما أن كفاءة المدقق، والتي يمثل التخصص القطاعي أحد أهم أبعادها، تعد محدداً رئيسياً لمستوى الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية (Velt, 2020: 327).

أما الحكم المهني للمدقق يرتبط بنظرية اتخاذ القرار التي تركز على كيفية استخدام الأفراد للمعرفة والخبرة في تقييم البدائل واتخاذ قرارات في ظل عدم التأكد، ويعد الحكم المهني في التدقيق عملية معرفية معقدة تتأثر بالخبرة، السياق، الضغوط المحيطة.

تعتمد الأحكام المهنية للمدقق على تفاعل عوامل بيئية ومهنية، خاصة عند التعامل مع التقديرات المحاسبية المعقدة (Bratten et al., 2019: 5). كما أن اختيار أمور التدقيق الرئيسية KAMs هو نتيجة مباشرة لعملية حكم مهني تعتمد على تقييم المدقق لما هو جوهري ومهم للمستخدمين (Ferreria & Morais, 2020: 113). يمكن تفسير جودة الإفصاح عن KAMs من خلال نظرية الإشارة، حيث تستخدم التقارير المالية كوسيلة لنقل معلومات ذات مصداقية إلى المستثمرين، وتعد KAMs إشارة نوعية تعكس مستوى الشفافية والمخاطر الحقيقية للشركة.

أن الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs يعزز المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية (Bedard et al., 2019: 26)، وهذا وتقلل التقارير الموسعة من فجوة المعلومات وتزيد من فهم المستثمرين للمخاطر الجوهرية (Gutierrez et al., 2018: 1545).

بالتالي تم بناء نموذج تفسيري متكامل للبحث الحالي من خلال دمج النظريات السابقة، حيث يعمل التخصص القطاعي كمصدر للمعرفة، والحكم المهني كآلية تحويل، أما أمور التدقيق الرئيسية فهي النتائج النهائي، وهذا التكامل دعمته دراسة (Salehi et al., 2022) والتي أظهرت بأن التخصص القطاعي يؤثر في جودة التقارير المالية من خلال الاحكام المهنية، خاصة في البيئات التي تتسم بارتفاع درجة التعقيد وعدم التأكد.



المبحث الثالث: الإطار العملي

أولاً: منهجية البحث

اعتمد الباحث على المنهج الوصفي لتوصيف متغيرات البحث من خلال الرجوع إلى المصادر والدوريات التي تناولت المفاهيم والعناصر التي تضمنتها الدراسة، كما تم الاعتماد على أسلوب المسح الإحصائي للبيانات الأولية التي تم جمعها من خلال استبانة، تم توزيعها على عينة عشوائية من مدقي الحسابات العاملين في الجمهورية العربية السورية، وقد تم استخدام برنامج SPSS الإصدار (25) لتحليل البيانات.

ثانياً: مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع الدراسة من مدقي الحسابات الخارجيين العاملين في مكاتب وشركات التدقيق السورية والبالغ عددهم حسب جمعية المحاسبين القانونيين في سورية (512) مدقق. وقد اعتمد الباحث على معادلة (Kergcie & Morgan) لحساب حجم العينة المطلوب وفقاً لما يلي:

$n = \frac{z^2 N p (1-p)}{d^2 (N-1) + z^2 p (1-p)}$
n: حجم العينة المطلوب، N: حجم مجتمع الدراسة (512).
p: نسبة المجتمع؛ واقترح (Kergcie & Morgan) أن تساوي (0.5) لأن ذلك سيعطي أكبر حجم عينة ممكن.
d: درجة الدقة كما يعكسها الخطأ المسموح به، واقترح (Kergcie & Morgan) أن تساوي (0.05).
Z ₂ : اختبار مربع كاي عند درجة حرية واحد ومستوى ثقة (95%) وهي تساوي (3.841).

بعد التعويض في المعادلة السابقة، يصبح حجم العينة المطلوب (219.6) مدقق أي (220) مدقق. يوضح الجدول أدناه توزيع العاملين في قسم التدقيق الداخلي العاملين في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية وقت توزيع الاستبيان، كما يلي:

ولأجل أن يقل حجم الاستجابات عن (220) رد، فقد تم توزيع الاستبيان على (270) فرد من العاملين في مكاتب وشركات التدقيق في سورية، وقد بلغ عدد الاستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (226) استمارة بما في ذلك نسبة (83.70%) وهي نسبة مقبولة لتحليل البيانات في دراسات العلوم الاجتماعية، حيث تم تحليل البيانات المُحصَّلة. عليها بواسطة برنامج الـ (SPSS) عند مستوى دلالة (0.05)، وفي الجدول الآتي نورد عدد البيانات الأساسية والموزعة والمستردة الصالحة للتحليل الإحصائي كما يلي:

الجدول 1: عدد الاستبانات المطلوبة والموزعة والمستردة الصالحة للتحليل الإحصائي

المجتمع	عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	نسبة الاستجابة
512	270	226	%83.70

**ثالثاً: أداة البحث**

استُخدمت الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية اللازمة لهذه الدراسة. وتضمن تصميمها قسماً تمهيدياً يوضح طبيعة البحث وأهدافه العلمية مع التأكيد الصارم على سرية الإجابات لأغراض البحث الأكاديمي فقط. وقد غطت الاستبانة الجوانب والمحاور الأساسية لنموذج الدراسة وفرضياتها، حيث قُسمت هيكلياً إلى قسمين رئيسيين: تضمن القسم الأول المتغيرات الديموغرافية والشخصية للمشاركين (التخصص العلمي، والدرجة العلمية، وسنوات الخبرة، والمسمى الوظيفي)، في حين اشتمل القسم الثاني على المحاور الميدانية بواقع (10) عبارات للمتغير المستقل (التخصص القطاعي لمدقق الحسابات)، و(10) عبارات للمتغير الوسيط (الحكم المهني للمدقق)، و(10) عبارات للمتغير التابع (جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية KAMs).

وقد اعتمدت الدراسة على الاستبانة كأداة موحدة لقياس متغيرات النموذج كافة، متبينة أسلوب القياس الإدراكي والسلوكي، ويستند هذا الاختيار المنهجي إلى طبيعة الترابط بين متغيرات الدراسة والهدف من قياسها. فمن ناحية، ينطلق البحث من فكرة أن التخصص القطاعي للمدقق وجودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية (KAMs) لا يمكن حصرهما بالكامل في المظاهر الهيكلية الخارجية، بل يُمثّلان في جوهرهما حصيلة تراكم معرفي وخبراتي تظهر نتيجته في الأداء النوعي للمدقق وصياغته للمخاطر. ومن ناحية أخرى، فإن دراسة "الحكم المهني كمتغير وسيط تتطلب بالضرورة رصد الآليات الذهنية والتقديرية التي يمارسها المدققون أثناء عملية الفحص؛ وهي جوانب فكرية وسلوكية يستلزم قياسها استطلاع آراء وإدراكات متخذي القرار أنفسهم بشكل مباشر.

وبناءً عليه، جرى توحيد أداة القياس عبر الاستبانة لتوفير إطار تحليلي متسق ومنسجم قادراً على قياس وتتبع شبكة العلاقات والمسارات المباشرة وغير المباشرة كافة في النموذج من منظور ممارسي المهنة، مع أخذ التحوط الأكاديمي المعتاد تجاه المحددات التقليدية للاستجابات الذاتية.

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تمّ استخدام مقياس ليكرت الخماسي لقياس وتقييم استجابات أفراد العينة للحكم على مستوى الإجابة نبيها في الجدول الآتي كما يلي:

الجدول 2: درجات مقياس ليكرت الخماسي ومعياري تقييمه

الاستجابة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
الدرجة	5	4	3	2	1
المجال	(5 – 4.21)	(4.20 – 3.41)	(3.40 – 2.61)	(2.60 – 1.81)	(1.8 – 1)
التقييم	عالي جداً	عالي	متوسط	منخفض	منخفض جداً

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.



ولتحليل إجابات عينة الدراسة، تم اعتماد قيمة معيارية للوسط الحسابي تساوي (3) وقد تم حسابها من خلال المعادلة التالية: $3 = 5 / (5+4+3+2+1)$.

رابعاً: اختبار صدق وثبات الاستبيان

1- الصدق الظاهري: صُمم بالرجوع إلى الدراسات والمراجع العلمية ذات الصلة، ثم تم عرض الاستبانة على عدد من الخبراء والاكاديميين والمختصين في مجال التدقيق للتحقق من ملائمة الفقرات ووضوحها وانتمائها للأبعاد المقاسة، حيث أشاروا إلى بعض الملاحظات كحذف أو تعديل بعض العبارات، وأجريت التعديلات اللازمة بناءً على المقترحات المقدمة، وبذلك خرجت الاستبانة بصورتها النهائية.

2- الاتساق الداخلي: ويقصد به مدى اتساق كل فقرة من فقرات الاستبانة مع المجال الذي تنتمي إليه هذه الفقرة، إذ قام الباحث بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبانة والدرجة الكلية للمجال نفس، تم استخدام معامل الارتباط بيرسون:

الجدول 3: قيمة معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان مع القيمة الكلية للبعد نفسه

المحاور	السؤال	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
التخصص القطاعي	ارتباط بيرسون	0.739	0.878	0.726	0.807	0.744	0.656	0.738	0.664	0.731	0.662
	قيمة Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
الحكم المهني	ارتباط بيرسون	0.624	0.640	0.676	0.741	0.550	0.755	0.650	0.649	0.616	0.678
	قيمة Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000
الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية	ارتباط بيرسون	0.719	0.697	0.824	0.797	0.776	0.551	0.753	0.779	0.739	0.608
	قيمة Sig	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول السابق معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات الاستبيان مع الدرجة الكلية لكل محور / إذ تبين ان معاملات الارتباط المبينة دالة إحصائية عند مستوى معنوية ($Sig = 0 < 0.5$)، ما يدل على وجود اتساق بين فقرات الاستبانة وكل محور من محاوره، وبذلك يعد المجال صادقاً لما وضع لقياسه.

3- الصدق البنائي: يعد الصدق البنائي أحد مقاييس صدق الاداة الذي يقيس مدى تحقق الاهداف التي نريد الوصول إليها، ويبين مدى ارتباط كل مجال من مجالات الدراسة مع الدرجة الكلية لفقرات الاستبانة، وتم ذلك على النحو التالي:



الجدول 4: قيمة معامل الارتباط بين مجالات الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	قيمة معامل ارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig
التخصص القطاعي	0.884	0.000
الحكم المهني	0.840	0.000
الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية	0.857	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يظهر الجدول ان جميع المحاور مرتبطة بشكل إيجابي بالدرجة الكلية، ما يعني أن زيادة قيمة أي محور تؤدي إلى زيادة في الدرجة الكلية للاستبيان، كما ان جميع معاملات الارتباط في جميع مجالات الاستبيان دالة إحصائياً عند مستوى معنوية ($Sig = 0 < 0.5$)، وبذلك تعد جميع مجالات الاستبانة صادقة لما وضعت لقياسه.

4- ثبات الاستبانة: يقصد بثبات الاختبار أي يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استعمل أكثر من مرة في ظروف مماثلة، وقد اعتمد الباحث على اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبانة كما هو موضَّح في الجدول الآتي:

الجدول 5: قيمة معامل الارتباط بين مجالات الدراسة والدرجة الكلية للاستبانة

المجال	عدد الفقرات	قيمة ألفا كرونباخ	النتيجة
التخصص القطاعي	10	0.886	ثابت
الحكم المهني	10	0.837	ثابت
الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية	10	0.887	ثابت
إجمالي عبارات الاستبيان	30	0.933	ثابت

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضَّح الجدول السابق أنَّ قيمة معامل ألفا كرونباخ لجميع محاور الاستبيان أعلى من قيمة الحد الأدنى المقبول لمعامل ألفا كرونباخ والمُتمثلة في (60%)، مما يدلُّ على الثَّبات للإجابات وإمكانية الاعتماد عليها.

خُلُصاً: عرض وتحليل نتائج الاستبيان واختبار الفرضيات

1- المتغير المستقل: لتحديد مستوى التخصص القطاعي للمدقق، فقد تم تضمين الاستبيان (10) عبارات للمتغير

المستقل، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول 6: المتغير المستقل "التخصص القطاعي للمدقق الحسابات"

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أشعر بأنني متخصص بشكل كافٍ في القطاع الذي اعمل فيه	3.85	.602
2	أستخدم خبرتي في القطاع لتحسين جودة أدائي المهني	3.54	.966
3	أستفيد من الفرص المتاحة للتدريب والتطوير ضمن اختصاصي	3.71	.702
4	أمتلك معرفة عميقة بالمخاطر الخاصة بقطاعي	3.34	1.152
5	أستفيد من تخصصي في اتخاذ القرارات المهنية	3.64	1.099



6	أواكب أحدث التطورات في قطاعي	3.61	.729
7	أقدم قيمة مضافة للشركة بفضل تخصصي	3.51	.756
8	أستخدم معرفتي بالقطاع لحل المشكلات المهنية	3.85	.363
9	أعتبر تخصصي القطاعي ميزة تنافسية	3.80	.508
10	أتمكن من التعامل مع التحديات القطاعية بفعالية	3.69	.558
الإجمالي	التخصص القطاعي لمصدق الحسابات	3.6535	.54935

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

بين الجدول السابق المتوسط الحسابي للتخصص القطاعي للمدقق لدى المدققين في البيئة السورية (3.6535)، وهو ما يشير إلى مستوى متوسط يقع في المنطقة البينية الفاصلة بين التخصص المعرفي العام والتخصص المهني الدقيق، وتعكس هذه النتيجة واقع ممارسة المهنة محلياً بدقة؛ فالمدقق الخارجي في سورية يمتلك وعياً جيداً بأهمية التخصص التنافسية وقدرة على توظيف خبراته التراكمية في حل المشكلات، إلا أن هذا التخصص لا يزال في طور ناشئ يتسم بالطابع الفردي والتراكمي العفوي الناتج عن تكرار تدقيق عملاء معينين لسنوات، وليس نتاج هيكل مؤسسية منظمة داخل مكاتب التدقيق أو تصنيفات قطاعية إلزامية من الجهات التنظيمية، مما يفسر منطقياً تدني الوعي النسبي بالمخاطر المعقدة للقطاعات (العبارة 4 بمتوسط 3.34) في ظل تقلبات البيئة الاقتصادية المحلية.

2- المتغير الوسيط: لتحديد مستوى الحكم المهني لمصدق الحسابات، فقد تم تضمين الاستبيان (10) عبارات للمتغير الوسيط، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول 7: المتغير الوسيط "الحكم المهني لمصدق الحسابات"

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	أستند إلى خبرتي في اتخاذ القرارات المهنية الصعبة	3.71	.528
2	أعمل على تطوير حكمي المهني باستمرار	3.68	.467
3	أرى أن حكمتي المهنية تحسن من جودة عملي	3.67	.603
4	أشعر بالثقة في قراراتي المهنية	3.76	.440
5	أستطيع تقييم المخاطر بدقة استناداً إلى الحكم المهني	3.76	.430
6	أتكيف مع الظروف المتغيرة بفضل حكمي المهني	3.73	.904
7	يساهم الحكم المهني في تحسين جودة الإفصاح	3.69	.681
8	أتعامل مع التحديات الأخلاقية بفعالية	3.67	.595
9	أقدم استشارات دقيقة بفضل الحكم المهني	3.69	.938
10	يحسن الحكم المهني من قراراتي الاستراتيجية	3.65	.899
الإجمالي	الحكم المهني لمصدق الحسابات	3.7013	.42983

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.



بين الجدول السابق أن مستوى الحكم المهني لدى المدققين في البيئة السورية يعتبر مرتفع نسبياً حيث بلغ (3.7013)، مما يدل على أن المدققين يشعرون بثقة عالية في قراراتهم المهنية، ويعملون على تطوير مهاراتهم باستمرار، ويستفيدون من حكمهم المهني في تحسين جودة عملهم واتخاذ القرارات الاستراتيجية.

3- المتغير التابع: لتحديد مستوى جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، فقد تم تضمين الاستبيان (10) عبارات للمتغير التابع، وقد بين التحليل باستخدام برنامج (SPSS) النتائج والتي يمكن توضيحها في الجدول التالي:

الجدول 8: "جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs"

م	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	الإفصاحات التي أقدمها واضحة ومفهومة	3.62	1.022
2	أحرص على تقديم قيمة مضافة للمستثمرين من خلال الإفصاحات	3.54	1.058
3	أركز على المخاطر الجوهرية في الإفصاحات	3.58	.991
4	أشعر بوضوح الأسباب وراء اختيار هذه الأمور	3.34	1.156
5	أحرص على تقديم إفصاحات تعكس فهماً عميقاً لبيئة العمل	3.47	1.283
6	أسهم في تقليل الفجوة المعلوماتية بين الشركة والمستثمرين	3.61	.618
7	أحافظ على التوازن بين الشمولية والاختصار في الإفصاحات	3.68	.609
8	أضمن أن الإفصاحات تعكس مهنية عالية	3.38	1.157
9	أرى أن الإفصاحات تعزز الثقة بين الشركة والمستثمرين	3.58	.945
10	أحرص على أن تكون الإفصاحات شاملة ومفيدة	3.62	.645
الإجمالي	الإفصاح عن الأمور الرئيسية	3.5412	.687

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

بين الجدول السابق المتوسط الحسابي للإفصاح عن الأمور الرئيسية (3.5412)، ورغم هذا الاتجاه الإيجابي العام، إلا أن التحليل التفصيلي يكشف عن ملمح تحليلي حرج؛ حيث سجلت العبارتان (4) و(8) أدنى متوسطات حسابية في المحور بقيم (3.34) و(3.38) على التوالي وبتقييم (متوسط)، ترافقاً مع تشتت حاد ومرتفع في الإجابات (انحراف معياري تفوق قيمته 1.15). وتقدم هذه النتيجة دليلاً ميدانياً يفسر واقع التطبيق محلياً، حيث إن حداثة تطبيق معيار التدقيق الدولي (701) في السوق السورية، وغياب الأدلة التفسيرية المحلية الموحدة، يخلقان حالة من الغموض والتفاوت بين المدققين حول تحديد المبررات الموضوعية لاختيار أمور تدقيق رئيسية بعينها، مما يدفع بعض الممارسين للجوء إلى الصياغات الجاهزة والنمطية، وهو ما يحد نسبياً من الجودة النوعية المستهدفة للإفصاح لخدمة المستثمرين في سوق دمشق للأوراق المالية.

سادساً: اختبار الفرضيات



1- اختبار الفرضية الأولى: يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وبين جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs:

الجدول 9: اختبار الفرضية الأولى

Coefficients ^a				ANOVA		Model Summary		
Sig	T	Beta	B	Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R
0.000	10.574	0.577	0.722	0.000	111.806	0.330	0.333	0.577

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يظهر الجدول أعلاه أن معامل الارتباط ($R = 0.577$) مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية معتدلة إلى قوية بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، كما بلغ ($R^2 = 0.333$) أي أن (33.3%) من التباين في جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs يفسره التخصص القطاعي، كما بلغ معامل التحديد المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.330$) وهو يدل على أن النموذج قوي حتى بعد تعديل عدد المتغيرات، قيمة ($F = 111.806$, $\text{Sig} = 0.000$) ما يدل على أن التأثير دال إحصائياً بشكل كبير، قيمة ($T = 10.574$, $\text{Sig} = 0.000$) مما يعني أن التأثير معنوي بشكل كبير، بالتالي نقبل الفرضية.

2- اختبار الفرضية الثانية: يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التخصص القطاعي للمدقق وقدرته على اتخاذ أحكام مهنية سليمة.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وبين الحكم المهني:

الجدول 10: اختبار الفرضية الثانية

Coefficients ^a				ANOVA		Model Summary		
Sig	T	Beta	B	Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R
0.000	17.125	0.753	0.589	0.000	293.263	0.565	0.567	0.753

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يظهر الجدول أعلاه أن معامل الارتباط ($R = 0.753$) مما يشير إلى وجود علاقة إيجابية قوية نسبياً بين التخصص القطاعي للمدقق والحكم المهني، كما بلغ ($R^2 = 0.567$) أي أن (56.7%) من التباين في الحكم



المهني يفسره التخصص القطاعي لمدقق الحسابات، كما بلغ معامل التحديد المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.565$) وهو يدل على أن النموذج قوي حتى بعد تعديل عدد المتغيرات، قيمة ($F = 293.263$, $\text{Sig} = 0.000$) ما يدل على أن التأثير دال إحصائياً بشكل كبير، قيمة ($T = 17.125$, $\text{Sig} = 0.000$) مما يعني أن التأثير معنوي بشكل كبير، بالتالي نقبل الفرضية.

3- اختبار الفرضية الثالثة: يوجد علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين جودة الحكم المهني للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.

تم اختبار هذه الفرضية باستخدام اختبار تحليل الانحدار الخطي البسيط، حيث تم قياس قوة العلاقة بين الحكم المهني للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs:

الجدول 11: اختبار الفرضية الثالثة

Coefficients ^a				ANOVA		Model Summary		
Sig	T	Beta	B	Sig.	F	Adjusted R Square	R Square	R
0.000	9.328	0.529	0.845	0.000	87.006	0.277	0.280	0.529

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يظهر الجدول أعلاه أن معامل الارتباط ($R = 0.529$) مما يشير إلى وجود علاقة قوية إيجابية معتدلة بين الحكم المهني للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، كما بلغ ($R^2 = 0.280$) أي أن (28%) من التباين في جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs يفسره الحكم المهني للمدقق، كما بلغ معامل التحديد المعدل ($\text{Adjusted } R^2 = 0.277$) وهو يدل على أن النموذج قوي حتى بعد تعديل عدد المتغيرات، قيمة ($F = 87.006$, $\text{Sig} = 0.000$) ما يدل على أن التأثير دال إحصائياً بشكل كبير، قيمة ($T = 9.328$, $\text{Sig} = 0.000$) مما يعني أن التأثير معنوي بشكل كبير، بالتالي نقبل الفرضية.

4- اختبار الفرضية الرابعة: يلعب الحكم المهني دوراً وسيطاً في العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs.

لاختبار الفرضية تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد من خلال إدخال كل من التخصص القطاعي والحكم المهني كمتغيرات مستقلة، وقياس أثرهما المشترك على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية وفق التالي:



الجدول 12: ملخص نموذج الانحدار وتحليل التباين للفرضية الرابعة

ANOVA						Model Summary		
Sig	F	Mean Square	df	Sum of Squares	Model	Adjusted R Square	R Square	R
0.000	60.980	18.768	2	37.535	Regression	0.348	0.354	0.595
		0.308	223	68.632	Residual			
			225	106.167	Total			

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يوضح الجدول اعلاه بأن قيمة ($R=0.595$) أي أن هناك ارتباطاً إيجابياً قوياً نسبياً بين التخصص القطاعي والحكم المهني من جهة، وجودة الإفصاح عن الـ KAMs من جهة أخرى، كما بلغ ($R^2=0.354$) أي أن النموذج يشرح حوالي (35.4%) من التباين في جودة الإفصاح عن الـ KAMs. كما أن قيمة ($F=60.980$) ($Sig=0.000$) أي أن النموذج ككل ذو دلالة إحصائية قوية، أي أن التخصص القطاعي والحكم المهني معاً يفسران جزءاً كبيراً من التباين في جودة الإفصاح بشكل مهم.

الجدول 13: معاملات الانحدار للفرضية الرابعة

المتغير	Beta (B)	قيمة t	Sig
التخصص القطاعي	0.413	5.045	0.000
الحكم المهني	0.218	2.666	0.008

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

تشير نتائج الجدول السابق إلى أنه بعد إدخال الحكم المهني كمتغير وسيط، انخفضت قيمة معامل التأثير للتخصص القطاعي مقارنة بنموذج الانحدار البسيط، مع بقائه ذا دلالة إحصائية ($B=0.413$, $Sig=0.000$)، في المقابل ظهر الحكم المهني بتأثير معنوي على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية ($B=0.218$, $Sig=0.000$). تدل هذه النتائج على أن الحكم المهني يلعب دوراً وسيطاً جزئياً في العلاقة بين التخصص القطاعي وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية، حيث يساهم في نقل جزء من تأثير التخصص القطاعي إلى جودة صياغة أمور التدقيق الرئيسية، دون أن يلغي التأثير المباشر للتخصص بشكل كامل، بالتالي نقبل الفرضية أي أن التخصص القطاعي لمدقق الحسابات لا يؤثر فقط على جودة الـ KAMs فقط بشكل مباشر، بل يتحقق جزء من تأثيره من خلال الحكم المهني.

ولغرض تفكيك مسارات العلاقات بدقة وبيان طبيعة الدور الوسيط، يلخص الجدول (13) قيم الأثر المباشر وغير المباشر الكلي للنموذج:

الجدول 14: تحليل مسارات الأثر والدور الوسيط لنموذج الدراسة

نوع الأثر	مسار العلاقة	قيمة المعامل (B)	القيمة الاحتمالية (Sig)	النتيجة والنوع
-----------	--------------	------------------	-------------------------	----------------



الأثر المباشر	التخصص القطاعي ← جودة الـ KAMS	0.413	0.000	دال إحصائياً
الأثر غير المباشر	التخصص القطاعي ← الحكم المهني KAMs	0.1284	0.008	دال إحصائياً
الأثر الكلي	المسار الشامل المتكامل للنموذج	0.5414	0.000	دل إحصائياً
طبيعة الوساطة	الحكم المهني كمتغير وسيط	-	-	وساطة جزئية

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

ويوضح الجدول (13) تفكيك مسارات الأثر، حيث يتبين أن الأثر غير المباشر للمتخصص القطاعي المار عبر قناة المتغير الوسيط (الحكم المهني) قد بلغ إحصائياً (0.1284) وهو أثر ذو دلالة معنوية؛ وبجمع هذا الوزن مع قيمة الأثر المباشر البالغة (0.413)، تتحدد قيمة الأثر الكلي المشترك في النموذج عند (0.5414). وبناءً على بقاء المسارين المباشر وغير المباشر في حالة دلالة معنوية تامة، تتأكد طبيعة "الوساطة الجزئية" (Partial Mediation) للحكم المهني في هذا النموذج؛ مما يقود إلى قبول الفرضية الرابعة، ويُشير ذلك إلى أن التخصص القطاعي يمتلك قدرة تأثيرية مباشرة ومستقلة، إلى جانب قدرته التأثيرية الموجهة التي تمر عبر صقل الأحكام والتقدير المهني للمدققين، بما يتوافق مع النماذج ذات الوساطة الجزئية.

سابعاً: مناقشة النتائج

تشير نتائج الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية (KAMs)، وهو ما يتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Sierra et al. (2019)، التي أكدت أن المدققين المتخصصين يقدمون إفصاحات أكثر تخصيصاً وملائمة لبيئة النشاط، كما تدعم هذه النتيجة ما أشارت إليه دراسة (Velte (2020) من أن كفاءة المدقق والتي يمثل التخصص القطاعي أحد أهم مكوناتها، تعد عاملاً حاسماً في تحسين جودة الإفصاح. وعند ربط هذه النتيجة بالأدبيات في البيئة السورية، نجد ملمحاً هاماً للتطور التاريخي للمهنة، حيث تتقاطع النتيجة في بعدها النظري مع دراسة فخر وشلا (2015) والتي أكدت أن امتلاك المدقق الخارجي السوري لمعرفة قطاعية متخصصة يمثل الركيزة الأساسية لإضفاء المصداقية على التقارير المالية والحد من الممارسات المحاسبية الضارة كإدارة الأرباح، مما يؤكد أن الكفاءة المعرفية للتخصص تمتلك مفعولاً إيجابياً مستقراً في بيئة المهنة محلياً.

وفي السياق ذاته، أشارت دراسة (عرموش، 2015) إلى أن مدققي الحسابات في سورية يميلون إلى ممارسة التدقيق العام دون التخصص الدقيق في قطاع معين، بالرغم من إدراكهم لأهميته المهنية. وبناءً على ذلك، يمكن تفسير الظهور النسبي للعلاقة المتوسطة بين التخصص وجودة صياغة الـ KAMs في الدراسة الحالية،



باحتمالية استمرار ممارسات التدقيق محلياً ضمن منطقة وسطى بين المنظور العام والمنظور التخصصي؛ حيث يُعزى ذلك سياقياً إلى اعتماد بعض المكاتب على الخبرات التراكمية العامة، فضلاً عن تداخل بيئة العمل مع محددات اقتصادية وضغوط ترتبط بالموارد المتاحة، مما قد يحد جزئياً من القدرة على تفكيك المخاطر الهيكلية لكل صناعة على حدة. وتدعم هذه المؤشرات جزئياً الأبعاد التي رصدتها أديبات جامعة البعث، مما يفتح أفقاً للنقاش حول مدى حاجة البيئة المهنية المحلية إلى آليات تدعم التخصص القطاعي المنظم.

من جهة أخرى، أظهرت النتائج وجود علاقة قوية بين التخصص القطاعي والحكم المهني، وهو ما يتوافق مع نتائج دراسة (Salehi et al. (2022). ويمكن تفسير هذا الارتباط في سياق البيئة المحلية باحتمالية أن تسهم المعرفة القطاعية المتراكمة في تقليل تأثير التقلبات الاقتصادية والمالية التي قد يواجهها المدقق محلياً؛ مما قد يوفر له مرجعية تقديرية تدعم إصدار أحكام مهنية متزنة عند المفاضلة بين القضايا الجوهرية. كما بيّنت النتائج وجود علاقة معنوية بين الحكم المهني وجدة الإفصاح عن (KAMs)، وهو ما يتسق مع ما طرحته دراسة (Gold et al. (2020). وبالعودة للبيئة السورية فإن هذه النتيجة تتقاطع جزئياً مع المؤشرات الميدانية لدراسة (رمضان، 2022)، والتي أشارت إلى وجود دور للأحكام المهنية للمدقق (كالأهمية النسبية والمخاطر) في تعزيز جودة الأداء الرقابي بكفاءة.

وفي السياق ذاته، تتكامل هذه الرؤية مع ما توصلت إليه دراسة (السقال، 2020) المطبقة على المدققين المعتمدين لدى هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، من حيث الأثر الإيجابي لخصائص المدقق الذاتية في جودة الأحكام المهنية، لاسيما في مرحلة إصدار التقرير. ويُحتمل أن يرجع هذا التوافق البيئي إلى أن غياب أدلة استرشادية محلية تفصيلية وموحدة لتطبيق المعيار (701) محلياً، قد يضع عبء التقرير والصياغة النوعية للـ KAMs على عاتق النضج التقديري والأحكام المهنية للمدقق السوري، مما يجعل القدرة على توظيف مهارات الحكم المهني ركيزة محتملة لتحسين موثوقية الإفصاح عن المخاطر الجوهرية.

وعلى مستوى التحليل الوسيط، أظهرت النتائج أن الحكم المهني يلعب دوراً وسيطاً جزئياً في العلاقة بين التخصص القطاعي وجودة الإفصاح، وهو ما يتسق مع فرضيات دراسة (Salehi et al. (2022) ودراسة (Velte (2020). ويمكن قراءة هذا الأثر الوسيط الجزئي سياقياً في البيئة السورية باحتمالية استمرار الدور المباشر للتخصص القطاعي في الامتثال للتعليمات الرقابية والمراسيم الاقتصادية الحاكمة لكل قطاع، إلى جانب الأثر غير المباشر القائم على المهارات السلوكية للحكم المهني، وهو ما قد يتوافق جزئياً مع طبيعة الجهود التدريجية للامتثال لمتطلبات معيار التدقيق الدولي (701) في الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية.



وبالرغم من الاتساق العام مع الأدبيات، إلا أن ظهور العلاقة بدرجة متوسطة بين التخصص وجودة الإفصاح، يُحتمل عزوه لخصوصية بيئة الممارسة المحلية؛ حيث قد لا تزال بعض المكاتب تعتمد على الخبرات التراكمية العامة، فضلاً عن تداخل عملية الصياغة مع محددات بيئية وضغوط ترتبط بالوقت أو الموارد المتاحة. كما أن عدم تحول الوساطة إلى كلية قد يشير إلى احتمالية وجود متغيرات سلوكية وتنظيمية أخرى متداخلة محلياً، مما يفتح آفاقاً للبحوث المستقبلية.

وفي هذا الإطار، يُمكن تفسير نموذج الدراسة ككل في ضوء نظرية الوكالة (Agency Theory) من حيث دور المتغيرات في محاولة تقليص فجوة تباين المعلومات بين الإدارة والمستخدمين عبر إفصاحات أكثر ملاءمة. كما تتسق النتائج تحليلياً مع النظرية المعرفية (Cognitive Theory) التي تقترح أن تراكم الخبرات والمعرفة المتخصصة يسهم في تغذية البنية الذهنية للمدقق، في حين يُمثل الحكم المهني الآلية المحتملة لترجمة تلك الخلفية المعرفية إلى قرارات وإفصاحات نوعية عند صياغة تقارير التدقيق الحديثة.

المبحث الرابع: الاستنتاجات والتوصيات

أولاً: الاستنتاجات

- 1- أظهرت النتائج أن التخصص القطاعي له أثر معنوي إيجابي على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية، مما يؤكد أن خبرة المدقق في قطاع محدد تعزز قدرته على تحديد المخاطر الجوهرية بدقة أكبر وتقديم إفصاحات أكثر تخصيصاً ومصادقية.
- 2- تشير النتائج إلى وجود تأثير معنوي وقوي للتخصص القطاعي للمدقق على الحكم المهني، مما يعني أن زيادة خبرة المدقق في قطاع محدد تعزز قدرته على اتخاذ قرارات مهنية دقيقة عند تحديد الأمور الجوهرية في التدقيق.
- 3- أظهرت النتائج أن الحكم المهني يرتبط إيجابياً مع جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، ما يدل على أن عملية اتخاذ القرار المهني الجيد تحسن مستوى وشفافية التقارير المالية.
- 4- بينت النتائج أن الحكم المهني له تأثير معنوي على جودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، وأن إدراجه كمتغير وسيط يزيد من قوة العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق وجودة الإفصاح KAMs، يشير هذا إلى أن جودة التقارير المالية تتجاوز القياسات الكمية التقليدية، إذ تعتمد بدرجة كبيرة على قدرة المدقق على توظيف خبرته ومعرفته القطاعية وحقن حكمه المهني لتحديد الأمور الجوهرية وصياغتها بوضوح في



الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية KAMs، وتؤكد هذه النتيجة أهمية التفاعل بين الخبرة والتقييم المهني كعامل محوري في تحسين شفافية المعلومات المالية، بما يتوافق مع متطلبات معيار التدقيق الدولي (ISA701).
5- تخلص الدراسة إلى أن ممارسة التخصص القطاعي داخل مكاتب التدقيق في سورية لا تزال في مراحلها الناشئة وتتسم بالطابع الفردي والتراكمي العام أكثر من الهيكلية المؤسسية المنظمة، وهو ما يقدم تفسيراً موضوعياً لظهور العلاقات الارتباطية والسببية بدرجة متوسطة عند قياس أثر التخصص المعرفي في جودة المخرجات الرقابية والتقريرية.

6- أن غياب الأدلة الإرشادية المحلية والتفصيلية الموحدة لتطبيق معيار التدقيق الدولي (701) في البيئة السورية، ينقل ثقل المسؤولية المهنية بالكامل إلى النضج الذاتي لـ "الحكم المهني" للمدقق الخارجي، مما يجعل جودة وصياغة الإفصاحات مرآة مباشرة تعكس كفاءة واستقلالية القرارات التقديرية الفردية في مواجهة التقلبات وحالات عدم اليقين الاقتصادية.

7- أن الصياغة الواضحة لأموال التدقيق الرئيسية تتطلب من المدقق ممارسة فكرية وذهنية عميقة تتجاوز مجرد التطبيق الشكلي للقوانين؛ حيث يهدف هذا الإفصاح بشكل أساسي إلى تقليل غموض المعلومات ونقصها بين إدارة الشركة والمستثمرين في سوق دمشق للأوراق المالية، ويعتمد نجاح هذه الصياغة على مهارة المدقق في تبسيط المخاطر الصعبة وشرحها بلغة سهلة ومفهومة للمستفيدين.

ثانياً: التوصيات

1- ضرورة قيام شركات ومكاتب التدقيق في سورية بتطوير وتصميم برامج تدريبية داخلية متخصصة حسب قطاعات العملاء لتعزيز قدرة المدققين على التعرف على المخاطر الجوهرية بدقة أكبر، نظراً للأثر القوي والمثبت للتخصص القطاعي في ترشيد حكمهم المهني.

2- ضرورة تركيز إدارات مكاتب التدقيق المحلية على تعزيز الثقافة المهنية والتدريب المكثف لكوادرها على مهارات التفكير النقدي واتخاذ القرارات المستندة إلى الأدلة باعتبار الحكم المهني متغيراً بسيطاً جوهرياً يسهم في رفع جودة تقارير التدقيق، لاسيما في القطاعات الحيوية والمعقدة كالمصارف والتأمين.

3- حث المدققين الخارجيين الممارسين في سورية على تجنب الصياغات النمطية والجاهزة عند كتابة فقرات أمور التدقيق الرئيسية (KAMs)، والالتزام بتقديم صياغة نوعية مخصصة ومبسطة تشرح للمستثمرين في سوق دمشق للأوراق المالية أسباب اختيار كل أمر جوهري وكيفية التعامل معه رقابياً، لضمان ردم الفجوة المعلوماتية بفاعلية.



4- أهمية السعي التدريجي لمكاتب التدقيق السورية نحو تطوير المعارف الرقمية الأساسية لكوادرها ومواكبة الأنظمة المحاسبية الإلكترونية الحديثة، بما يدعم بناء قدرات تخصصية تواكب التحول الرقمي التدريجي في بيئة الأعمال المحلية، ويُمكن المدققين من إصدار أحكام مهنية سليمة عند تقييم الأنظمة والمخاطر المرتبطة بها.

5- مناشدة الجهات التنظيمية والرقابية كجمعية المحاسبين القانونيين السورية وهيئة الأوراق والأسواق المالية بتشجيع ممارسات التخصص القطاعي وضمان استمرارية برامج التأهيل والتقييم الدوري للمدققين المعتمدين، بناءً على العلاقة الإيجابية المثبتة بين التخصص وجودة الإفصاح عن KAMs.

6- إمكانية إعادة الدراسة مستقبلاً بهدف إدخال متغيرات وسيطة وتنظيمية إضافية كالكشف المهني والاستقلالية والخبرة الرقمية، بالتوازي مع مقترح تبني مداخل تحليل المحتوى لتقارير التدقيق المنشورة وتضمن المتغيرات الضابطة الكمية كسنوات الخبرة وحجم المكتب، لبيان أثرها المتكامل في تفسير العلاقات بين التخصص وجودة الإفصاح عن أمور التدقيق الرئيسية.

المصادر:

أولاً: المصادر العربية

1. بوتقة، علاء. (2022). التخصص النوعي للمراجع الخارجي وأثره في التقليل من مخاطر المراجعة والارتقاء بجودة الأداء المهني- استطلاع آراء عينة من المهنيين والاكاديميين في الجزائر. *المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية*، 9 (1)، 103-120.
2. الجعيد، أثير. السديري، فهد. (2024). مدى تأثير الذكاء العاطفي على الحكم المهني للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، 8 (13)، 1-24.
3. جمعه، أميرة الطيب. (2024). أثر تطبيق معيار التدقيق السعودي رقم 500 (أدلة التدقيق) على تحسين جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية لعينة من شركات التدقيق الخارجية المعتمدة بالمملكة العربية السعودية. *المجلة الإلكترونية الشاملة متعددة التخصصات*، 7 (73)، 1-45.
4. رمضان، أحمد. (2022). دور الأحكام المهنية لمدقق الحسابات في جودة الاختبارات الأساسية للعمليات: دراسة ميدانية في سورية. *رسالة ماجستير غير منشورة*، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، دمشق، سورية.
5. السقال، آلاء. (2020). أهمية علاقة الشك المهني في تدقيق الحسابات ومخاطر أعمال العميل في جودة الحكم المهني: دراسة ميدانية. *رسالة ماجستير*، الجامعة الافتراضية السورية، دمشق، سورية.
6. السيد، عصام. أبكر، محمد. (2021). دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من عدم تماثل المعلومات المحاسبية: دراسة ميدانية على ديوان الضرائب بجمهورية السودان. *مجلة آفاق للبحوث والدراسات*، 4 (1)، 262-288.
7. شامل، رغد عبد الخالق. نعمة، عماد صالح. (2022). تأثير التخصص القطاعي كأحد أبعاد خصائص المدقق الخارجي في جودة التقارير المالية دراسة تطبيقية على عينة من المصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية". *مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية*، 18 (60)، 82-94.



8. صباح، حسام محمد. (2018). أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقاً لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (701) في تحسين جودة تقرير المدقق وجود البيانات المالية المدققة: دراسة تحليلية. رسالة ماجستير، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن.
9. عبد الفتاح، مي. أحمد، عماد. (2023). أثر تطبيق معيار التدقيق الدولي رقم (701) أمور التدقيق الرئيسية في جودة التدقيق الخارجي. مجلة جدارا للدراسات والبحوث، 9(2)، 194-216.
10. علي، هيا. ابراهيم، لبنى. (2020). جودة تقرير مراقب الحسابات في البيئة المحلية في ظل متطلبات معيار ISA701. مجلة العلوم الإدارة والاقتصاد، العراق، 26(124)، 549-568.
11. عرموش، أحمد. (2015). أثر التخصص الصناعي لمدقق الحسابات في تقديم الخدمات الاستشارية: دراسة ميدانية في سورية. مجلة جامعة البعث للعلوم الإنسانية، 37(26)، 103-131.
12. عواد عزام. (2024). أثر تكامل معياري الإبلاغ المالي الدولي (IFRS9) والتدقيق الدولي (701) في استمرارية الشركات من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الأردنيين. المجلة الدولية للعلوم الإنسانية والاجتماعية، 57(57)، 86-99.
13. عويس، وليد. بواعنة، أحمد. (2021). أثر الإجراءات التحليلية في تعزيز الحكم المهني لمدقق الحسابات القانونية في الأردن. المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 17(3)، 428-457.
14. فخر، نواف، وشلا، محمد. (2015). أهمية اكتساب مدقق الحسابات للمعرفة المتخصصة في تعزيز مصداقية التقارير المالية: دراسة ميدانية عن مكاتب التدقيق في الجمهورية العربية السورية. مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية: سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، 37(3)، 11-28.
15. فرج، عبد النبي. امحمد، حسام الزروق (2021). تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي. مجلة دراسات الاقتصاد والأعمال، 8(1)، 216-248.
16. فرحان، مهدي ياسين. (2022). العلاقة بين التخصص القطاعي للمدقق الخارجي وكفاءة الاستثمار في ظل حوكمة الشركات دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المالية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية. رسالة ماجستير في المحاسبة غير منشورة، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق.
17. كويس، مصطفى. صديقي، فؤاد. (2023). التخصص المهني للمدقق الخارجي وأثره في الحد من مخاطر التدقيق. مجلة الدراسات الاقتصادية الكمية، 9(1)، 331-341.
18. مسامح، مختار. لقوير، سمير. (2017). مساهمة التخصص المهني للمدقق الخارجي في تحسين جودة التدقيق: دراسة ميدانية لعينة من المدققين الخارجيين في ولاية بسكرة"، مجلة الاقتصاد الصناعي، 12(3)، 442-461.
19. مصطفى، محمود. (2012). دور الشك المهني في تحسين جودة الحكم المهني للمراجع: دراسة ميدانية. مجلة الفكر المحاسبي، مصر، 16(16)، 561-607.
20. مطاوع، أحمد. (2021). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تبين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المحاسبية، 22(1)، 1-61.
21. مطاوع، أحمد. الفقي، مصطفى. البطاطي، فهد. (2024). العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة تطبيقية. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 48(1)، 1-48.



22. موسى، علي محمد (2017). دور التخصص المهني للمراجع في زيادة جودة عملية المراجعة وتخفيض مخاطر المراجعة. مجلة دراسات الإنسان والمجتمع، (2)، 1-34.
23. النعامي، علي. مرتجي، أحمد. (2016). دور معايير المراجعة الدولية في ترشيد الحكم المهني للمراجعين في قطاع غزة: دراسة تطبيقية"، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 1(39)، 227-252.

ثانياً: المصادر الأجنبية

1. AbdElazeim, Y. M., Kamel, M. F., & Ahmed, A. A. (2025). An Experimental Investigation of the Effect of Auditor Industry Specialization and Firm Risks on The Disclosure of Key Audit Matters in Audit Report. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 9 (2), 1-35.
2. Bedard, J., Gonthier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of Expanded Audit Reports: Evidence from The Justification of Assessment in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38 (3), 23-45.
3. Bratten, B., Gaynor, L. M., McDaniel, L., Montague, N. R., & Sierra, G. E. (2019). The Audit of Fair Values and Other Estimates: The Effects of Underlying Environmental Task and Auditor Specific Factors. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38 (1), 1-21.
4. Carver, B. T., Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional Investors Reactions to The PCAOB's Proposed Changes to The Standard Audit Report. *Accounting Horizons*, 31 (4), 1-20.
5. Ferreira, C., & Morais, A. I. (2020). Analysis of The Relationship Between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed. *Journal of Risk and Financial Management*, 13 (3), 58-75.
6. Fayad, M. A., & Alhajaya, M. S. (2019). The Investors Reaction to the Disclosure of Key Audit Matters: Empirical Evidence from Jordan. *International Business Research*, 12 (3), 50-57.
7. Gold, A, m Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior?, *International Journal of Auditing*, 24 (2), 232-244.
8. Gutierrez, E., Minutti, M., Tatum, K. W., & Vulcheva. M. (2018). Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in The United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23 (4), 1543-1587.
9. Hamdam, A., Jusoh, R., Yahya, Y., Abdul Jalil, A., & Zainal Abidin, N. H. (2022). Auditor Judgment and Decision-Making in Big Data Environment: A Proposed Research Framework. *Accounting Research Journal*, 35(1), 55-70.



10. IFAC. (2024). Supplement to the: Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements (2024 ed., Vol. III). New York, USA.
11. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2015a). ISA:701 (New), "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". <http://www.ifac.org>.
12. Mnif, Y., & Cherif, I. (2025). Audit partner industry specialization and audit report lag: does changing in the audit reporting requirements matter? *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 23 (4), 1745–1766.
13. Mwintome, G., Agana, J. A., & Zamore, S. (2024). Audit partner attributes and key audit matters readability. *Journal of Applied Accounting Research*, 25 (3), 623–649.
14. Salehi, M., Daryaei, A. A., & Arianpoor, A. (2022). The Relationship Between Auditor Specialization, Professional Judgment and Financial Reporting Quality. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 20 (1), 70-90.
15. 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. *Procardia-Social and Behavioral Sciences*, 164.
16. Sierra Garcia, L., Gambetta, N., Garcia Benau, M. A., & Orta Perez, M. (2019). Understanding The Determinants of The Magnitude of Entity Level Risk Disclosures: Evidence From KAM Reporting. *Australian Accounting Review*, 29 (2), 293-310.
17. Velte, P. (2020). Determinants and Consequences of Key Audit Matters (KAM) Disclosure: A Structured Literature Review. *Journal of Management Control*, 31 (3). 323-354