

أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة – دراسة تجريبية

^{1*} هبه فؤاد توفيق عجلان ، ² عبد الله عبد العظيم هلال ، ³ حازم محفوظ نويجي

^{1*} باحثة دكتوراه – كلية التجارة – جامعة دمنهور
² رئيس قسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة – جامعة الإسكندرية
³ أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد – كلية التجارة – جامعة دمنهور

Article Info

Article history:

Received : July – November 2021
Received in revised form : July – November 2021
Accepted : July – November 2021
DOI: 10.46988/ICAF.01.12.2021.010

ملخص

استهدف البحث دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة سواء من جانب شركة عميل المراجعة، من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة أو الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ولتحقيق هدف البحث قام الباحث باختبار فرضيات البحث في الدراسة التجريبية عن طريق القيام بعمل ست حالات تجريبية بمشاركة 114 مراقب حسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة المصرية. وتم استخدام التصميم التجريبي (3×2) والذي يعتمد على تقسيم المتغير المستقل للدراسة إلى مستويين (تخصص وعدم تخصص مراقب الحسابات) في وجود ثلاثة أنواع من الضغوط. ومن ثم تحتوي التجربة على ست مجموعات معالجة. وتم استخدام أسلوب المقارنات حيث سيتم مقارنة حالات تجريبية يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً في نشاط عميل المراجعة مع نفس هذه الحالات، ولكن يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة بالنسبة للثلاثة أنواع من الضغوط. ومن خلال إجراء ثلاث مقارنات بين مجموعات المعالجات الستة والتي من خلالها يتم اختبار فرضيات البحث والتوصل لنتائج الدراسة. تم قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من خلال افتراض أن مراقب الحسابات متخصص في نشاط عميل المراجعة، وأن منشأة المحاسبة والمراجعة متخصصة وتستحوذ على حصة سوقية قدرها 25% من إجمالي خدمات مراجعة نشاط عميل المراجعة في القطاع الصناعي المحدد، حيث يصعب قياسها تطبيقياً في سوق المراجعة نظراً لانخفاض عدد الشركات في كل صناعة. ويقاس قدرة مراقب الحسابات على تحمل ضغوط وقت عملية المراجعة من خلال تقسيم ضغوط وقت عملية المراجعة إلى ثلاث مستويات، مستوى منخفض/ مستوى متوسط / مستوى مرتفع، باستخدام مقياس Lickert 1-9. وتم تحليل نتائج الدراسة التجريبية باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS Version 20) بهدف اختبار صحة فرضيات البحث والتوصل لنتائج الدراسة. وقد اعتمد الباحث على استخدام بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات وهي اختبار كلوموجوروف-سيميرنوف Kolmogorov-Smirnov Test، واختبار ويلكسون Wilcoxon Signed Rank Test. وأشارت نتائج الدراسة التجريبية إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير هام وجوهري على مدى تحمل مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة سواء كانت (ضغوط وقت شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية) من خلال تخفيض تلك الضغوط مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص صناعياً. مما يساهم عند أداء عمليه المراجعة بجودة أعلى ووقت أقل ومهارة أكبر عن طريق مراقب حسابات متخصص مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعي، ضغوط وقت عملية المراجعة، ضغط موازنة الوقت

1. مقدمة

تعتبر مهنة المراجعة من المهن الهامة التي تلعب دوراً حيوياً في تقدم ورقى ونمو الشركات والمجتمع، حيث تقدم المراجعة خدمة مهنية مضافة للقيمة، ينبغي على منظميها وممارسيها الارتقاء بجودتها لدعم وتنمية هذه القيمة. وللوصول إلى درجة عالية من الثقة بهذه الخدمة يجب على مراقبي الحسابات بذل العناية المهنية الملائمة لإنجاز عملية المراجعة بمستوى ترضى عنه كافة الأطراف، والالتزام بمستويات عالية من الأداء المهني للحصول على ثقة الجمهور حول جودة الخدمات التي تقدم لهم. ويعتبر التخصص الصناعي أحد مؤهلات مراقب الحسابات الناجح حيث يمكنه من تصميم أفكار استدلالية أو استنتاجية تساعده في إضافة قيمة لعملائه واقتراح طرق وحلول جديدة لبعض القضايا التي يواجهها هؤلاء العملاء في أنشطتهم، حيث أصبح التخصص الصناعي طريقة يعتمد عليها مراقب الحسابات ومنشآت المحاسبة والمراجعة لتحقيق ميزة تنافسية في سوق المراجعة (Su et al, 2015).

وقد اتجهت العديد من منشآت المحاسبة والمراجعة نحو انتهاز التخصص في صناعات (قطاعات) معينة، وذلك نتيجة ازدياد حجم وتنوع الصناعات التي تنتمي لها الشركات التي تقوم منشآت المحاسبة والمراجعة بمراجعة قوائمها المالية، وتميز كل صناعة بخصائص قد تختلف عن خصائص الصناعات الأخرى – من حيث كثافة رأس المال، وطبيعة الأصول، وكذلك طبيعة النشاط، ومن ثم اختلاف القواعد المحاسبية التي تحكم الممارسات في هذه الصناعات ومتطلبات التقرير المالي وكذلك تنوع معايير المحاسبة الخاصة بكل نشاط مهني على حدا - حيث يؤدي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلى زيادة وتعميق الخبرة والمعرفة التي تمتلكها منشآت المحاسبة والمراجعة فيما يتعلق بالصناعة التي

يتخصص فيها والذي قد يؤثر إيجابياً على جودة وكفاءة أداء مراقبي الحسابات، وبالتالي جودة عملية المراجعة (O'Reilly and Reisch, 2002).

كما تتأثر منشآت المحاسبة والمراجعة بمدى التنافس فيما بينها بما يؤثر على أدائها النوعي والمالي، ومع زيادة المنافسة بين منشآت المحاسبة والمراجعة تتزايد الضغوط عليها سواء كانت ضغوط من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة: سواء من زملاء مراقب الحسابات الأكثر خبرة أو مديري فرق المراجعة أو من شريك منشأة المحاسبة والمراجعة (Barrainkua and Espinosa- Pike, 2015)، أو ضغوط من قبل شركة عميل المراجعة: سواء نتيجة تفضيل العميل أو تعقد مهام المراجعة لديه أو وجود مخاطر التحريفات الجوهرية في عمليات العميل نتيجة ضعف هيكل الرقابة الداخلية لدى عميل المراجعة أو المفاوضات على الأتعاب، أو الضغط على حكم مراقب الحسابات بخصوص ممارسات محاسبية محددة (Browrin and King II, 2010; Agoglia et al, 2015)، أو الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية. وقد ترتب على تزايد هذه الضغوط على مهنة المحاسبة والمراجعة خلال العقود الأخيرة زيادة اهتمام العديد من الدراسات بالبحث عن كيفية تحسين جودة أداء مراقب الحسابات في ظل تلك الضغوط التي تؤثر على جودة أدائه وحكمه المهني. حيث أوضحت الدراسات (Nor et al, 2013; Browrin and King II, 2010; Yuen et al, 2009) أن هناك علاقة عكسية بين ضغوط وقت عملية المراجعة وكفاءة وجودة عملية المراجعة.

واستكمالاً للخط البحثي في مجال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، فإن الدراسة الحالية تهتم بدراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل ضغوط وقت عملية المراجعة.

1.1. مشكلة البحث

تمثل ضغوط وقت عملية المراجعة أحد أهم العوامل التي تؤثر على كفاءة وجودة عملية المراجعة، كما يمكن أن تتأثر استجابة مراقب الحسابات لهذه الضغوط وفقاً لتخصصه الصناعي. ومن هنا تكمن مشكلة البحث في تحديد ما إذا كان التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في صناعة معينة يساعد على تحسين كفاءة وجودة عملية المراجعة من خلال تخفيض تأثير ضغوط وقت عملية المراجعة. ومن هذا المنطلق يمكن صياغة مشكلة البحث من خلال الإجابة نظرياً وتجريبياً على الأسئلة الآتية:

- ما المقصود بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات؟ وما هي أهمية التخصص الصناعي والدوافع وراء ظهوره؟ وما هي مقاييس التخصص الصناعي؟
- ما المقصود بضغوط وقت عملية المراجعة وما هي أهداف موازنة الوقت والعوامل التي أدت إلى ضغط موازنة الوقت؟
- ما هو تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة؟
- هل يمكن إيجاد دليل تجريبي في بيئة الممارسة المهنية المصرية على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضغوط وقت عملية المراجعة؟

1.2. هدف البحث

يساعد تحقيق البحث لأهدافه الإجابة على أسئلة البحث المضافة في مشكلة البحث وذلك من خلال محاولة جذب اهتمام مراقبي الحسابات في بيئة الممارسة المصرية نحو أهمية إتباع التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في مواجهة ضغوط وقت عملية المراجعة (سواء من جانب شركة عميل المراجعة، أو من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة، أو الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية)، وزيادة ثقته وقدرته المهنية في مواجهة تلك الضغوط، أو عند شعوره بها أثناء أداءه لعملية المراجعة مما يؤدي إلى زيادة جودة عمله وكفاءة أدائه في الوقت المقدر. ودراسة واختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضغوط وقت عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

1.3. أهمية ودوافع البحث

تظهر أهمية البحث من خلال تسليط الضوء على الجوانب الإيجابية التي يمكن أن يحققها التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأثره على تخفيض ضغوط وقت عملية المراجعة. حيث أن البحوث الأكاديمية بمصر لم تلق الاهتمام الكافي من الباحثين ولم تتناول بشكل كافٍ أهمية العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضغوط وقت عملية المراجعة، وخاصة أن موضوع البحث له بعد سلوكي، فضلاً عن ذلك ترجع أهمية الدراسة أن التخصص الصناعي بالنسبة لمراقبي الحسابات مدخلاً معاصراً للتمييز فيما بينهم على أساس كفاءة أدائهم لعملية المراجعة، من منطلق ما يوفره من معرفة متعمقة وخبرة ومهارة كافية في مجال تخصصهم. وتختلف هذه الدراسة عن الدراسات السابقة في أنها من أحدث الدراسات التي أجريت في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث تقدم دليلاً تجريبياً لمدى مساهمة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تخفيض ضغوط وقت عملية المراجعة في بيئة الأعمال المصرية، وذلك من وجهة نظر مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة المصرية.

1.4. حدود البحث

يركز البحث بصفة أساسية على أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة المذكورة في الحالات العملية فقط. ويخرج عن نطاق البحث أثر التخصص الصناعي على أي عامل آخر مثل تكلفة عملية المراجعة أو الجهد المبذول في سبيل الانتهاء من

أعمال المراجعة. وكذلك يخرج عن نطاق البحث أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أنواع ضغوط وقت عملية المراجعة الأخرى بخلاف ضغط موازنة وقت عملية المراجعة.

1.5. فرضيات البحث

في ضوء المشكلة التي يتناولها البحث، والهدف الذي يسعى إلى تحقيقه، والأهمية التي يمثلها، فإن هذا البحث يسعى إلى اختبار الفروض التالية:

الفرض الرئيسي: يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل ضغوط وقت عملية المراجعة.

ومنه يتم اشتقاق ثلاثة فروض فرعية تتمثل في:

- يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بشركة عميل لمراجعة.
- يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة.
- يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية.

1.6. منهجية البحث

نظراً لطبيعة هذا البحث وارتباطه بجوانب سلوكية تحكم أداء مراقبي الحسابات أثناء أداءهم لعملية المراجعة، فإن الأمر يتطلب إجراء دراسة تجريبية لدراسة مدى تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل ضغوط وقت عملية المراجعة. ويتطلب القيام بمثل هذه الدراسة ضرورة تحليل وتقييم الدراسات السابقة التي تناولت تأثير هذان المتغيران وذلك لبناء أساساً نظرياً نشق منه فروض البحث والتي يتم اختبارها من خلال الدراسة التجريبية.

وقد تم إجراء الدراسة التجريبية على عينة من مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة لاستطلاع آراءهم فيما يتعلق بموضوع البحث. وتم تصميم حالات عملية لشركة تحتوي قوائمها المالية على مجموعة من الثلاث أنواع من الضغوط (ضغوط شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية)، مع استخدام تصميم تجريبي (3×2) يتضمن ست مجموعات معالجة للمتغير المستقل.

وتم تحليل نتائج الدراسة التجريبية من خلال استخدام برنامج SPSS 20 في التحليل الإحصائي لهذه البيانات لغرض اختبار فروض البحث، وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة البيانات وهي اختبار كلوموجروف-سميرنوف Kolmogorov-Smirnov Test، واختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test.

2. الإطار النظري والدراسات السابقة

2.1. دور التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في مهنة المراجعة

إن التزايد المستمر في التعقيدات التنظيمية والاقتصادية واختلاف طبيعة نشاط القطاعات الصناعية في البيئة المعاصرة جعلت لكل صناعة خصائص وعوامل خاصة تميز بها عن غيرها من الصناعات، وبما أن مهمة مراقب الحسابات تقوم أساساً على تقديم خدماته إلى تلك الصناعات كان لا بد من وجود نظام معلومات متكامل لكل صناعة على حدة، الأمر الذي أدى إلى ضرورة قيامه بالتخصص تبعاً لكل قطاع صناعي، فيكون هناك مراقب حسابات متخصص في مجال القطاع الصناعي وآخر في التجاري وآخر بالقطاع الخدمي، والأكثر من ذلك يكون مراقب الحسابات متخصص في صناعة معينة مثل مراقب الحسابات المتخصص في صناعة البترول وآخر متخصص في صناعة الأسمدة وهكذا.

وزاد في الأونة الأخيرة الاهتمام بدراسة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والتعرف على مدى أهميته والمبررات التي تدفع مراقبي الحسابات للتخصص في نشاط أو صناعة معينة. وساعدت هذه الدراسات على معرفة كل جوانبه بمحاولة وضع مفهوم للتخصص. فقد عرف (Thongchai and Ussahawanitchakit, 2015): التخصص الصناعي بأنه "ميزة فريدة يمتلكها مراقبو الحسابات الذين لديهم معرفة إضافية وقدرة ومهارة متخصصة تحدث من الخبرة المتفوقة، ويمكنهم تطبيق التخصص على إجراءات المراجعة والوصول إلى حل المشكلة بفاعلية".

في حين عرف (محمود، 2019): التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بأنه "تخصص وتميز مراقب الحسابات عن غيره من المراقبين في مراجعة حسابات وعمليات قطاع صناعي أو خدمي محدد، بما يمكنه من تقديم خدمات مراجعة متميزة وذات جودة عالية لعملائه في هذا القطاع، وذلك لامتلاكه مجموعة من المعارف والخبرات، والدراسة والتدريب المتعلقة بخصائص وطبيعة العمليات في هذا القطاع".

ويمكن للباحث تعريف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أنه "الطريقة التي تسعى بها منشأة المحاسبة والمراجعة لتمييز نفسها عن منافسيها عن طريق وضع خطة مدروسة تمكنها من التميز عن طريق امتلاك المعرفة والخبرة الناتجة من التعليم والممارسة لنشاط معين والإلمام بمعايير المحاسبة والمراجعة والمستجدات الخاصة بالنشاط بالإضافة إلى التدريب والتطوير والتحسين المستمر لطرق أداء الخدمات، وامتلاك المقومات المادية التي تمكنها من أداء الخدمات باحترافية مما يؤدي إلى زيادة فعالية وكفاءة الأداء".

وتظهر أهمية التخصص الصناعي وفقاً للعديد من المزايا التي تدفع منشآت المحاسبة والمراجعة لأن تكون متخصصة في نشاط أو صناعة معينة حسب أهدافها ورؤيتها المستقبلية وفقاً لما تمتلك من معارف وخبرات وقدرة ومدى قدرتها على استثمار وتطوير هذه المعارف والقدرات لتحقيق أقصى منفعة لها وتحقيق مزايا تنافسية لا تستطيع أي منشأة محاسبة ومراجعة أخرى تقديمها للعملاء. وقد اتفقت العديد من الدراسات

(شحاته، 2015؛ النظيف، 2015؛ إبراهيم، 2015؛ ياسين، 2016؛ الصيرفي، 2017؛ أبو الحسن، 2018؛ إبراهيم، 2018؛ Bergen, 2015; Sarwoko and Agoes, 2014; Su et al, 2015) على أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. ومن خلال تحليل الدراسات السابقة يمكن للباحث تلخيص أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من خلال تقسيمها إلى ثلاث اتجاهات كالاتي (محمود، 2019):

أهمية التخصص الصناعي بالنسبة لمراقب الحسابات (ذاته) مثل: تدعيم الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات في مجال اكتشاف ومنع حالات إدارة الأرباح والغش والفساد المالي، تحسين تقدير مخاطر المراجعة والحد منها، إنجاز مهمة المراجعة بكفاءة وفعالية وفي ضوء الوقت المستهدف وعدم تأخر إصدار تقرير المراجعة.

أهمية التخصص الصناعي بالنسبة لمنشآت المحاسبة والمراجعة مثل: ضمان استمرارية المنشأة في مزاولة المهنة والاحتفاظ بالعملاء، وزيادة الحصة السوقية وتحقيق عوائد وأرباح مرتفعة، تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة، خفض تكاليف عملية المراجعة بسبب تخفيض الوقت والمجهود والموارد اللازمة لأداء المراجعة وتحقيق وفورات الحجم الاقتصادية والعوائد المرتفعة، تطوير تقنيات وأساليب مراجعة لتلائم التطورات التي تحدث في بيئة الصناعة محل التخصص.

أهمية التخصص الصناعي بالنسبة لأصحاب المصالح أو الأطراف المهتمة بالمراجعة مثل: توفير درجة مناسبة من الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالتقارير المالية وبما يؤدي إلى زيادة درجة كفاءة سوق الأوراق المالية والاستثمار، زيادة ثقة أصحاب المصالح في مهنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات مثل بيع وشراء أسهم المنشأة والاحتفاظ بها وتقييم قدرة المنشأة على سداد الالتزامات والدفع النقدي وتحديد الأرباح القابلة للتوزيع ومقدار التوزيعات، بالإضافة إلى عدم تأخر إصدار تقرير المراجعة، وانخفاض مخاطر الصناعة، والحصول على رضا العملاء.

مما سبق يخلص الباحث إلى أن التخصص في مهنة المراجعة يعتبر أحد أبرز القضايا التي تواجه المهنة في الوقت الراهن، وسوف يكون الطابع الغالب هو الطلب على خدمات المراجعة المتخصصة، وأن هناك اتفاقاً بين الدراسات السابقة على أهمية تطبيق التخصص الصناعي داخل منشآت المحاسبة والمراجعة، وبالتالي هناك دوراً كبيراً للتخصص الصناعي في رفع الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات، وتقوية سوق خدمات المراجعة، حيث يوفر التخصص رصيماً من المعرفة العميقة لمراقب الحسابات بمشكلات الصناعة وظروفها، وهو ما ينعكس على مستوى أدائه، ويلبي احتياجات العملاء، وبدوره يؤدي إلى تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة، وزيادة ثقة أصحاب المصالح في مهنة المراجعة ومصداقية التقارير المالية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ الكثير من القرارات وبالتالي زيادة الحصة السوقية لمنشآت المحاسبة والمراجعة.

وقد يتساءل البعض على الدوافع التي تدفع مراقبي الحسابات أو منشآت المحاسبة والمراجعة إلى التخصص في نشاط أو صناعة معينة دون غيرها، وما هي المنافع المتوقعة للتخصص في نشاط معين تجعلها مصدر جذب لمراقبي الحسابات للتخصص فيها دون غيرها؟ ولذلك أشارت العديد من الدراسات إلى الدوافع والمبررات التي تطالب بتخصص مراقب الحسابات في صناعة معينة (ليبب، 2005؛ متولي، 2006؛ محمد، 2013؛ النظيف، 2015؛ أبو الحسن، 2018؛ Wang et al, 2011). كما أوضحت دراسة (منصور، 2012) أن هناك عدداً من المحددات والمبررات التي تدفع مراقب الحسابات إلى التخصص في مراجعة نشاط معين أهم هذه الدوافع ما يلي:

• حالة الاستقرار التي يتسم بها النشاط أو الصناعة:

يعتبر المحدد أو العامل الرئيسي في تفضيل مراقبي الحسابات للتخصص الصناعي بصناعة محددة دون غيرها من الصناعات هو مستوى الاستقرار الذي تتمتع به هذه الصناعة مقارنة بالصناعات التي ترتفع فيها درجة المخاطر، وما يعقبه من ارتفاع في تحريفات القوائم المالية وارتفاع معدلات التقاضي ضد مراقبي الحسابات.

• الاختلافات الموجودة بين الصناعات المختلفة:

تعتبر إحدى الدوافع والمبررات الهامة عند اختيار مراقب الحسابات للصناعة المتوقع التخصص فيها هي الاختلافات الموجودة بين الصناعات. وقد أكدت إحدى الدراسات على ذلك، حيث أوضحت أن تركيز وتخصص مراقبي الحسابات يكون مرتفع في الصناعات التي تتضمن منشآت أكثر تجانساً (Cairney and Stewart, 2015).

• مستوى التنظيم الذي تتسم به الصناعة:

يعتبر مستوى التنظيم الذي يتسم به الصناعة أو النشاط الذي يرغب مراقب الحسابات التخصص فيه محدداً هاماً في اختيار صناعة معينة، حيث تزيد درجة تركيز وزيادة الطلب على تخصص مراقب الحسابات في الصناعات المنظمة مثل (البنوك، التأمين، ..الخ) مقارنة بالصناعات غير المنظمة، حيث تزيد حاجة الصناعات المنظمة لمراقب حسابات متخصص عنه في حالة الصناعات غير المنظمة، وذلك لأن متطلبات المعرفة المطلوبة للصناعات المنظمة تفوق بكثير الصناعات غير المنظمة.

• حصة الصناعة من سوق المراجعة:

تؤثر النسبة التي تمثلها كل صناعة وعدد المنشآت التي تتضمنها من سوق المراجعة محدداً هاماً في تفضيل التخصص في صناعة دون أخرى، نظراً لارتباط ذلك بحصة منشأة المحاسبة والمراجعة من سوق المراجعة ككل. كما يرجع ذلك إلى عوامل التكلفة واقتصاديات الحجم التي تتحملها منشأة المراجعة في سبيل الحصول على المزيد من الأرباح وتحقيق الربح. بينما أضافت دراستي (سليمان، 2012؛ مبارك، 2018) بعض المحددات والدوافع الأخرى مثل تحسين جودة الإفصاح، تحسين التصنيف الائتماني للعملاء، حجم العميل.

وعلى الرغم من اتفاق الدراسات السابقة على أهمية إتباع التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلا أن هناك اختلاف حول استخدام طريقة واحدة لقياسه، لكن هناك إجماعاً بين الدراسات السابقة على ضرورة قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بصفة مستمرة ومتواصلة، بمعنى عدم قياسه في سنة واحدة فقط أو عدة سنوات، بل متابعة قياس حصة مراقب الحسابات في سوق المراجعة (إبراهيم، 2015). وقد استخدمت بعض الدراسات السابقة (شحاته، 2015؛ توفيق، 2015؛ مبارك، 2018؛ Havasi and Darabi, 2016؛ Su et al, 2015) العديد من المقاييس، وقد تم التوصل إلى أن هناك ثلاثة مقاييس لقياس التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة وهم:

- **المقياس الأول:** مقياس الحصة السوقية ويتم قياس التخصص الصناعي استناداً لبعض عناصر القوائم المالية الخاصة بالعملاء مثل (أصول العملاء، مبيعات العملاء).
- **المقياس الثاني:** مقياس محفظة مراقب الحسابات ويعتبر هذا المقياس أحد الإستراتيجيات الهامة لقياس التخصص الصناعي، وذلك عن طريق تحديد قيمة الأتعاب أو تحديد عدد العملاء.
- **المقياس الثالث:** يعتمد هذا المقياس على استخدام نموذج واحد يضم المقياسين معاً وهو "مقياس الحصة السوقية المرجح"، أي مقياس الحصة السوقية التقليدي مرجح بمقياس محفظة مراقب الحسابات.

2.2. العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضغوط وقت عملية المراجعة

تحليل الدراسات السابقة الخاصة بضغوط وقت عملية المراجعة سواء من جانب شركة عميل المراجعة أو من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة أو المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية، وأثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على هذه الضغوط واشتقاق فرض البحث الأساسي. يعاني الكثير من مراقبي الحسابات من التوتر والإجهاد والذي ينتج من ضغط العمل والذي يقلل من الأداء الفردي، ويعتبر ضغط الوقت أحد أهم الضغوط التي تؤدي إلى شعور مراقب الحسابات بالتوتر والإجهاد (بريقع، 2016؛ Gaol, 2018). فقد عرفت دراسة (Lianarachchi and McNamara, 2007) ضغط وقت عملية المراجعة على أنه "قيود الوقت التي تحدث في تعاقبات المراجعة الناتجة عن محدودية الموارد (الوقت) المخصصة لأداء مهام المراجعة الضرورية". يعتبر ضغط موازنة الوقت أحد أنواع الضغوط التي من شأنها التأثير بشدة على مراقبي الحسابات. وتؤثر ميزانية وقت المراجعة المحدودة على مراقب الحسابات والتي يمكن أن تؤدي إلى شعوره بالضغوط أثناء تنفيذ برنامج المراجعة، وذلك بسبب عدم التوازن بين ميزانية وقت المراجعة المتاحة والوقت اللازم لإكمال برنامج المراجعة. عند مواجهة هذا الضغط، سيقدم مراقب الحسابات استجابته بطريقتين، استجابة إيجابية (وظيفية) عن طريق العمل بجدية أكبر واستخدام أفضل للوقت بحيث يؤدي إلى أداء أفضل لمراقب الحسابات، أو استجابة سلبية (غير مرغوب فيها) مثل إيقاف إجراءات المراجعة، أو التأخير فيها وجمع أدلة غير كافية مما يؤدي إلى تقليل جودة المراجعة (Kameswari et al, 2019). حيث عرفت دراسة (Majidah et al, 2018) ضغط موازنة الوقت على أنه "الضغط الناشئ بسبب نقص الموارد (الوقت) المعطى لتنفيذ مهمة عملية المراجعة".

وتُعد أهداف موازنة وقت عملية المراجعة أحد الأساليب الرئيسية التي تستخدمها منشآت المحاسبة والمراجعة في تقدير، والرقابة على التكاليف، وتقييم أداء مراقبي الحسابات، وتحديد أتعاب المراجعة. كما تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة بما يساعد على تخطيط، والرقابة على عدد الساعات اللازمة لأداء مهمة المراجعة وتقليل الزمن غير المُستغل، وإعداد تقارير يمكن الاعتماد عليها لتخطيط مهام المراجعة في السنوات القادمة (الرشيدي، 2009؛ 2010؛ Bowrin and King II, 2003; Shapeero et al, 2003). وقد أوضحت العديد من الدراسات (على، 2009؛ شلبي، 2013؛ عبد العظيم، 2014؛ Idawati 2019؛ 2014؛ Liyanarachchi and McNamara, 2007; fisher et al, 2006) أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤدي إلى ضغط الموازنة التقديرية للوقت والتي يمكن أن تواجه مراقبي الحسابات مثل أتعاب المراجعة، عدم مشاركة مراقبي الحسابات في وضع موازنة وقت عملية المراجعة، برنامج المراجعة، اعتماد موازنة الوقت الحالي على موازنة الوقت السابق.

2.3. تحليل الدراسات السابقة التي تناولت ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة

اهتمت العديد من الدراسات السابقة (Coram et al, 2004, Nor et al, 2009, Lee, 2012, Trotman et al, 2015, Nehme et al, 2016) بدراسة العوامل المؤثرة في ضغوط وقت عملية المراجعة نتيجة ضيق موازنة وقت عملية المراجعة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة مثل: ضغوط زملاء مراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة، وضغوط مدير فريق المراجعة لإنهاء عملية المراجعة، وضغوط شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة، ووجود أتعاب منخفضة لأداء عملية المراجعة، وعدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، وعدم وجود إشراف ملائم على مراقبي الحسابات الأقل خبرة، ووجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة والمراجعة. فقد اهتمت دراسة (Coram et al, 2004) بتأثير ضغوط وقت المراجعة، من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة، على الانخفاض في جميع أدلة المراجعة بصورة غير ملائمة، بما يؤدي لتخفيض جودة المراجعة. وقامت الدراسة بقياس التخفيض في جودة المراجعة وذلك من خلال تخفيض الوقت المخصص لتقييم أداء المراجع الداخلي، أو تخفيض الوقت الخاص بأداء عمليات المحاسبة والمراجعة التحليلية. وتم قياس طرق تخفيض الجودة من خلال قياس التخفيض في زمن المراجعة المفصح عنه بالمقارنة بالوقت الحقيقي، والإنهاء المبكر للمراجعة أو تقليل الأدلة المجمعة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن أهم أسباب تخفيض جودة المراجعة هو وجود ضغوط عالية على وقت المراجعة وانخفاض المخاطر في بعض عمليات المراجعة.

كما هدفت دراسة (Nor et al, 2009) إلى قياس ضغوط وقت المراجعة مع التركيز على منشآت المحاسبة والمراجعة بخلاف الأربعة الكبار في ماليزيا. وتم قياس ضغوط وقت المراجعة من خلال مدى إمكانية تحقيق موازنة الوقت، ومدى وجود ممارسات خاصة بتخفيض جودة المراجعة، وهي إمكانية الإنهاء المبكر لعملية المراجعة بصورة غير كاملة، وتخفيض حجم العمل المؤدي في أحد مراحل المراجعة عن المستوى المقبول، وعمل فحص سطحي لوثائق العمل، وقبول تفسيرات العمل، والفشل في التحقق من مبدأ محاسبي محدد. وبينت نتائج الدراسة أنه كلما زاد إدراك مراقب الحسابات لصعوبة تحقيق موازنة وقت المراجعة (انخفاض احتمال تحقيق موازنة الوقت)، كلما زادت إمكانية استجابة مراقب الحسابات بممارسات غير ملائمة لتخفيض جودة المراجعة. وإن تركيز منشآت المحاسبة والمراجعة على

هدف تحقيق موازنة وقت المراجعة كمقياس لكفاءة مراقب الحسابات وترقيته يزيد من ضغوط المراجعة، وزيادة ممارسات تخفيض جودة المراجعة. كما اتضح أن ضغوط موازنة الوقت لها أثر هام على سلوك مراقب الحسابات، وجودة عملية المراجعة. كما أوضحت دراسة (Lee, 2012) أهمية اكتشاف أثر الحوافز المالية المختلفة لمراقبي الحسابات، وجوانب عدم التأكد الخاصة بضغوط وقت مراقب الحسابات على أحكامه المهنية. وركزت الدراسة على ضغوط الوقت لدى منشأة المحاسبة والمراجعة وعلاقتها مع الحكم المهني لمراقب الحسابات، وعلاقة ضغوط الوقت والحوافز المالية في منشأة المحاسبة والمراجعة مع الحكم المهني لمراقب الحسابات. وأشارت نتائج الدراسة إلى أهمية خطط الحوافز النسبية لمراقب الحسابات، مع وجود ضغوط وقت المراجعة على زيادة فعالية أداء مهام المراجعة. وتوصلت دراسة (Trotman et al, 2015) إلى زيادة جودة أداء فرق المراجعة وفعاليتها وفقاً لمدى المشاركة بين أعضاء فريق المراجعة، مع وجود شخصية لفريق المراجعة وتفاعلها مع خبرات من خارج منشأة المحاسبة والمراجعة، مثل لجان المراجعة ومفتشي سوق المال. في حين قامت دراسة (Nehme et al, 2016) باختبار سلوك المراجعة غير المرغوب فيه وتم استقصاء 71 مراقب حسابات في 3 منشآت محاسبة ومراجعة كبرى وتم تقسيم مراقبي الحسابات في تلك المنشآت إلى محاسبين تحت التمرين (أقل من سنتين خبرة)، ومراقبي حسابات ذوي خبرة (من 3 إلى 5 سنوات خبرة)، ومديري فرق المراجعة (من 6 إلى 8 سنوات)، وشريك منشأة المحاسبة والمراجعة (أكثر من 8 سنوات خبرة). وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود سلوك المراجعة غير المرغوب فيه من خلال تخفيض زمن المراجعة المفصح عنه باستغلال وقتهم الشخصي لمقابلة موازنة وقت المراجعة، وذلك في أغلب مستويات منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى مع اختلاف ممارسات هذا السلوك في تلك المنشآت. وأوضحت نتائج الدراسة أيضاً أن اشتراك مراقبي الحسابات ذوي الخبرة، والمحاسبين تحت التمرين، في تقدير موازنة وقت المراجعة يقلل من السلوك غير المرغوب فيه للمراجعة مثل التخفيض في زمن المراجعة المحدد بواسطة مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى.

وبالإضافة إلى ذلك أوضحت الدراسات (Zerni, 2012; Robert et al, 2015; Bozzolan and Miihkinen, 2019) أن شريك المراجعة الرئيسي يلعب دوراً أساسياً في عملية المراجعة بالنظر إلى مسؤوليته عن اتخاذ القرارات المهمة، بدءاً من قبول العميل في المقام الأول إلى إبداء الرأي حول ما إذا كانت القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية سواء بسبب خطأ أو غش، وتختلف قدرات شركاء المراجعة على فهم نماذج الأعمال للعملاء وقدراتهم الشخصية على التعرف على المخاطر. وأكدت دراسة (Fukukawa and Kim, 2017) أن عدد تكاليف شريك المراجعة مرتبطة بشكل إيجابي بمستوى إمامه بمعلومات مخاطر أعمال العميل. كما أوضحت دراسة (Barriankua and Espinosa-Pike, 2015) أن شريك المراجعة قد يشارك في عمليات المراجعة غير المنتظمة Under-Reporting of Chargeable Time وممارسة الضغوط على مراقبي الحسابات المشاركين في عملية المراجعة، كوسيلة لموازنة ربحية عملية المراجعة مع تكلفة أدائها.

وأضافت دراسة (Baldacchino et al, 2016) أن شريك المراجعة يشارك في إصدار رأيه بخصوص عملية المراجعة بعد أدائها في جميع المراحل، ولكنه لم يكن متواجد عند جمع أدلة المراجعة، ويؤدي ذلك إلى حث فريق المراجعة الذين يواجهون ضغوط موازنة الوقت بالمشاركة في العديد من السلوكيات غير المرغوب فيها، والتي قد لا تكون في مصلحة منشأة المحاسبة والمراجعة. كما تشير نتائج دراسة (Sonu et al, 2019) أن خبرة شريك المراجعة، والتي تعد واحدة من الخصائص الرئيسية له مرتبطة بشكل إيجابي بجودة عملية المراجعة بالنسبة لـ non-Big4، مما يبرز الحاجة إلى تنفيذ برامج تدريب أكثر كثافة وتنظيماً لشركاء المراجعة الأقل خبرة في منشآت المراجعة non-Big4. وذلك لأن المعرفة والتخصص الصناعي لمراقبي الحسابات تتطور مع الاتصال الفعلي مع العملاء على مدار فترة زمنية طويلة.

2.4. تحليل الدراسات السابقة التي تناولت ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة من جانب شركة عميل المراجعة

بشكل عام، قد يكون لدى العملاء تفضيلات حول الجوانب المختلفة لعملية المراجعة، ونتائجها وطبيعة العلاقة مع مراقب حساباتهم، وكذلك العوامل المؤثرة في ضغوط وقت عملية المراجعة نتيجة ضيق موازنة وقت عملية المراجعة من جانب شركة عميل المراجعة مثل: خطر التحريفات في عمليات العميل، وتعقد أنشطة العميل الصناعية، ومدى وجود تنوع في أنشطة شركة العميل، وتعدد مواقع شركة العميل جغرافياً، وتفضيل عميل المراجعة، وحجم شركة العميل وتكاليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية.

حيث هدفت دراسة (Browrin and King, 2010) إلى اختبار أثر العلاقة بين ضغوط وقت المراجعة وتعقد مهمة المراجعة وفعالية المراجعة. وأوضحت الدراسة أن ضغط موازنة الوقت أداة هامة لتقدير ورقابة تكاليف المراجعة، وتشجيع إنهاء المهام ودليل على الالتزام بمعايير المراجعة والتخطيط والإشراف الدقيق لمهام المراجعة. كما أوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين ضغوط وقت المراجعة وتعقد مهمة المراجعة من جانب، وفعالية عملية المراجعة من جانب آخر. في حين قامت دراسة (Yuen et al, 2013) بفحص أثر أهمية شركة العميل وتعقد عمليات المراجعة وضغوط وقت المراجعة على السياسات المخفضة لجودة منشآت المحاسبة والمراجعة. وأوضحت نتائج الدراسة وجود أثر عكسي لضغوط وقت عملية المراجعة وأهمية شركة العميل، على جودة عملية المراجعة.

وأوضحت دراسة (Agoglia et al, 2015) وجود أثر لتفضيل عميل المراجعة بالنسبة لمنشأة المحاسبة والمراجعة على دقة تحديد وقت المراجعة، والحاجة لوجود خبرة لمراقبي الحسابات في بعض الاتفاقيات مع عميل منشأة المحاسبة والمراجعة. وأوضحت نتائج الدراسة وجود علاقة بين دقة تحديد وقت العميل وتفضيل شركة العميل (في حالة إن كانت أكثر ربحية أو أكثر تعاوناً مع مراقب الحسابات سيتم طلب وقت أقل). ويؤدي طلب مراقب حسابات ذوي خبرة أكبر عند التقرير عن وقت المراجعة إلى زيادة موازنة وقت المراجعة (طلب وقت أكبر لموازنة وقت المراجعة). كما دعمت نتائج الدراسة أهمية وجود فهم لحوافز مدير المراجعة وشريك المراجعة في التأثير على دقة تقدير وقت المراجعة (أو تخفيضه)، وأسباب اختيار شريك المراجعة وتقييمه لأداء مدير فريق المراجعة.

في حين أظهرت دراسة (Chen et al, 2020) أثر استلام القوائم المالية للعميل في نهاية السنة المالية 31 ديسمبر على سلوك مراقب الحسابات أي وجود ضغوط كبيرة للعمل تؤثر على أداء مراقب الحسابات (وذلك على مستوى شريك المراجعة) في الصين، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة ترتبط بشكل عكسي بضغط العمل على مستوى شريك المراجعة. ويمكن تخفيف هذا الأثر السلبي من خلال العمل مع Big4، أو منشآت المحاسبة والمراجعة الكبيرة، أو طول فترة مراجعة شريك المراجعة لشركة العميل.

2.5. تحليل الدراسات السابقة التي تناولت تأثير الجوانب الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة

تلقي سلوك مراقب الحسابات مزيداً من الاهتمام بعد إخفاقات عمليات المراجعة الأخيرة وزيادة الدعاوى القضائية ضد منشآت المحاسبة والمراجعة (AI-Shbiel, 2016). وتعتبر الثقافة التنظيمية عامل هام ومؤثر على سلوك مراقبي الحسابات داخل منشآت المحاسبة والمراجعة، ويتم النظر إلى الثقافة التنظيمية على أنها جوهر منشآت المحاسبة والمراجعة، والتي تعمل كوسيلة للتحكم / السيطرة في سلوك الموظفين غير المرغوب فيه (Jenkins et al, 2008). في الواقع لا تزال حالات انتهاك مدونة قواعد السلوك المهني ومخالفات المراجعة شائعة. كما أن هناك العديد من حالات سوء المعاملة أو خيانة الأمانة التي يرتكبها مراقبو الحسابات لجعل مستخدمي المعلومات المالية يشككون في المعلومات المقدمة في تقرير المراجعة (Riandanu and Jalil, 2018).

واهتمت دراسة كلاً من (Svanberg and Ohman, 2013; Barriankua and Espinosa-Pike, 2015) بتحليل الجوانب الأخلاقية والسلوكية لمراقب الحسابات وتأثيرها على ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة (والتخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه) مثل: مدى قيام إدارة منشأة المحاسبة والمراجعة بمخالفة السلوك الأخلاقي مع وجود دستور لأخلاقيات المهنة، ومدى حصول العاملون الذين يخالفون دستور أخلاقيات مهنة المراجعة على مكافآتهم، وما إذا كان يتم فرض عقوبات صارمة على مخالفة السلوك الأخلاقي في هذه المنشأة، ومدى وجود معايير أخلاقية مرتفعة لدى منشأة المحاسبة والمراجعة، ومدى اهتمام مديري منشأة المحاسبة والمراجعة بالجوانب الأخلاقية، ومدى التزام منشأة المحاسبة والمراجعة بالسلوك الأخلاقي، ومدى وجود قيادة أخلاقية في فريق المراجعة، ومدى اتساق متطلبات دستور أخلاقيات المهنة مع المعايير الأخلاقية غير الرسمية في منشأة المحاسبة والمراجعة.

وهدفت دراسة (Svanberg and Ohman, 2013) إلى تحليل أثر الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة على جودة المراجعة، مع وجود ضغوط في وقت المراجعة، وتحليل العلاقة بين الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وضغوط الوقت. وأشارت الدراسة إلى مواجهة مراقبي الحسابات لضغوط خاصة بموازنة وقت المراجعة بما يؤدي لتحديات في الرقابة على تكاليف وجودة عملية المراجعة. ويمكن أن تؤثر الثقافة الأخلاقية في منشآت المحاسبة والمراجعة في حالة وجود ضغوط في موازنة الوقت على جودة عملية المراجعة. ويستجيب مراقبو الحسابات لضغوط وقت المراجعة إما بزيادة ساعات عمل المراجعة، أو طلب آتاعب مراجعة أكبر من شركة العميل، أو زيادة موازنة وقت المراجعة من جانب مديري المراجعة، أو التركيز على معلومات أكثر ملاءمة. وأوضحت نتائج الدراسة زيادة احتمال إفصاح مراقب الحسابات عن وقت أقل من الوقت الفعلي لعملية المراجعة خاصة مراقبي الحسابات الأصغر سناً ومنشآت المحاسبة والمراجعة الصغيرة. وأوضحت النتائج أيضاً وجود علاقة طردية بين التخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه، وضغوط عملية المراجعة. كما اتضح من نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين عوامل الثقافة الأخلاقية وضغوط وقت المراجعة.

كما هدفت دراسة (Barriankua and Espinosa-Pike, 2015) إلى تقديم دليل عن العوامل التي تؤدي لتخفيض وقت المراجعة المفصح عنه في مستوى شركاء المراجعة. وكان من أهم العوامل التي ركزت عليها الدراسة هي ضغوط موازنة وقت المراجعة، والقبول الأخلاقي للتخفيض في وقت المراجعة، وأثر زملاء المراجعة الأكثر خبرة على الجوانب الأخلاقية بمنشأة المحاسبة والمراجعة، وثقافة منشأة المحاسبة والمراجعة الأخلاقية.

وأوضحت نتائج هذه الدراسة تأثير تخفيض وقت المراجعة المفصح عنه بالضغوط على مراقب الحسابات مثل ضغوط موازنة الوقت. كما أوضحت نتائج الدراسة أن أثر التخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه سيكون له أثر طويل الأجل على تخفيض جودة المراجعة (خاصة الجوانب الأخلاقية) كما اتضح أثر زملاء مراقب الحسابات الأكثر خبرة في حل الجوانب الأخلاقية، وزيادة الوعي بالأثار السلبية لتخفيض وقت المراجعة في إدارة عملية المراجعة.

كما أشارت دراسة (Espinosa-Pike and Barriankua, 2016) إلى تحليل الضغوط التي يتحملها مراقبي الحسابات في نشاطهم المهني. وركزت الدراسة على أثر حجم منشأة المحاسبة والمراجعة وخبرة مراقبي الحسابات وإدراكهم للضغوط والحكم الأخلاقي وطرق علاج الصراعات. وتم التركيز على الضغوط من منشأة المحاسبة والمراجعة أو من عميلها. ويعتبر كل من إدراك مراقب الحسابات للضغوط وخبرته وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة والقبول الأخلاقي للتخفيض في وقت المراجعة المفصح عنه، والأحكام الأخلاقية، وحل الصراعات الأخلاقية متغيرات وسيطة بين ضغوط عميل مراقب الحسابات وضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، وجودة المراجعة.

وأوضحت نتائج الدراسة أن وجود أزمات مالية في الأسواق العالمية أدى إلى زيادة الضغوط على منشآت المحاسبة والمراجعة من جانب عملائها مثل المفاوضات على الأتاعب أو الضغوط على حكم مراقب الحسابات للوصول لممارسات محددة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود ضغوط من جانب زملاء مراقب الحسابات لتقليل الوقت المسجل للمراجعة. كما أشارت نتائج الدراسة اختلاف إدراك الضغوط بين مراقبي الحسابات مع اختلاف حجم منشأة المحاسبة والمراجعة والخبرة بالجوانب الأخلاقية. كما أوضحت الدراسة أهمية دعم مراقبي الحسابات في منشآت المحاسبة والمراجعة عند اتخاذ القرار الأخلاقي لأن نقص الدعم الأخلاقي لمراقبي الحسابات يؤدي لفقدان سمعة مهنة المراجعة.

ومن أهم نتائج الدراسة أن طول خبرة مراقب الحسابات وحجم منشأة المحاسبة والمراجعة لها أثر على إدراك الضغوط داخل منشأة المحاسبة والمراجعة. كما أن مراقبي الحسابات الأقل خبرة في منشآت المحاسبة والمراجعة متوسطة الحجم يتعرضون لضغوط أكبر نتيجة لتكاليف وجودة

عملية المراجعة، كما اتضح أهمية وجود تشريعات للمعايير الأخلاقية خاصة مع نقص الخبرة بالجوانب الأخلاقية خاصة في معالجة صراع المصالح لمنشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم.

في حين أوضحت دراسة (Yan and Xie, 2016) عدم وجود تدهور في جودة المراجعة نتيجة ضغوط عملية المراجعة، وأن ضغوط عملية المراجعة تعتمد على الخصائص الفردية لمراقبي الحسابات مثل خبرتهم في مواجهه ضغوط عملية المراجعة.

2.6. تحليل الدراسات السابقة الخاصة بأثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة

ومما هو جدير بالذكر أن تبنى التخصص الصناعي كمدخل لتعزيز جودة الأداء المهني، يعتمد على العديد من الأبعاد منها ما هو مرتبط بمنشأة المحاسبة والمراجعة، والذي يمثل جانب العرض بسوق خدمات المراجعة، مثل توافر الموارد البشرية والمادية، ومنها ما هو مرتبط بعملاء منشآت المحاسبة والمراجعة مثل طبيعة الصناعة التي تنتمي إليها شركة العميل محل المراجعة، باعتبارها صناعات متخصصة أو مستقلة عن بعضها البعض فكل صناعة لها عواملها الخاصة بها مثل كثافة رأس المال، والتي تؤثر على طبيعة الأنظمة المحاسبية للشركات التي تنتمي إليها وما تتضمنه من معايير للقياس والإفصاح المحاسبي. ومن ثم يعتبر التخصص الصناعي أحد مداخل تحسين كفاءة وفعالية اتخاذ القرارات المرتبطة بتخطيط وتنفيذ مهام المراجعة، مما ينعكس بأثره الإيجابي على جودة الخدمات المهنية التي تقدمها منشآت المحاسبة والمراجعة لعملائها، ومن ثم تحقيق ميزة تنافسية قد لا تتوافر لغيرها من منشآت المحاسبة والمراجعة الأخرى غير المتخصصة (إبراهيم، 2017).

وحيث أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يطور من معرفته بصناعة العميل كما ورد في دراسة (Low, 2004)، فإنه من المتوقع أن تكون لدى مراقب الحسابات القدرة على إنهاء مهام المراجعة المختلفة في وقت أقل من الوقت الذي يستغرقه مراقب الحسابات غير المتخصص في الصناعة. وبالتالي تخفيض ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة وزيادة جودتها، وعلى الرغم من أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلا أن تناول التخصص الصناعي له كمحدد أو متغير مؤثر على ضغط وقت عملية المراجعة لم يحظ باهتمام كاف من الباحثين كغيره من المتغيرات أو المحددات.

فقد قامت دراسة كلاً من (Dutillieux and Willekens, 2009; Bae and Rho, 2016) بدراسة تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أتعاب عملية المراجعة، والتي تعتبر أحد أنواع ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة. وقد أوضحت نتائج هذه الدراسة أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة.

كما اختبرت دراسة (Huang et al, 2015) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وحجم شركة العميل على ضغوط الوقت لإنهاء عملية المراجعة. واستخدمت الدراسة عينة من 70 مراقب حسابات لاختبار إدراكهم لضغوط الوقت باستخدام سيناريوهات مختلفة. وأشارت نتائج الدراسة التجريبية لوجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومستوى ضغوط الوقت بالمقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص صناعياً حيث يستطيع مراقبو الحسابات المتخصصون في صناعة ما فهم القضايا والمشاكل المطروحة بشكل فعال، بحيث يقضون وقتاً أقل في البحث عن المعلومات المتعلقة بصناعة العميل وقراءتها. لذلك يكون الضغط الزمني أقل في حالة مراقبي الحسابات المتخصصين عنه في حالة مراقبي الحسابات غير المتخصصين. ولم يتضح وجود علاقة بين حجم شركة العميل وضغوط وقت المراجعة. وتكون لدى منشأة المحاسبة والمراجعة الأكبر والتي لديها مراقبي حسابات متخصصين صناعياً، قوة تنافسية وتفاوضية أقوى، ويمكن أن تواجه ضغوط العميل لتخفيض ساعات المراجعة.

في حين تناولت دراسة (Hossain et al, 2017) أثر العلاقة بين تكوين فريق المراجعة (المتخصصين وغير المتخصصين في المحاسبة) على أتعاب وجودة عملية المراجعة، باستخدام قاعدة البيانات اليابانية التي تشتمل على المؤهلات المهنية لأعضاء فريق المراجعة. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنه يرتبط عدد المتخصصين في فريق المراجعة بشكل إيجابي بأتعاب عملية المراجعة وجودة عملية المراجعة. ومع ذلك، على الرغم من أن عدد غير المتخصصين يرتبط أيضاً إيجابياً بأتعاب المراجعة إلا أنه لا يرتبط بجودة عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك تقدم الدراسة دليلاً على ألا ترتبط أتعاب عملية المراجعة فقط بحجم العميل وتعقد عملياته ومخاطره، بل أيضاً بتكوين المؤهلات العلمية لأعضاء فريق المراجعة المعينين بتكليف عملية المراجعة.

كما استهدفت دراسة (شوقي، 2017) البحث في تحليل العوامل المؤثرة على ضغوط وقت عملية المراجعة سواء من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة، أو من جانب عميل المراجعة، ومدى اختلاف تقديرات مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة باختلاف خبرته وتخصصه الصناعي والتزامه الأخلاقي. كما استهدف البحث أيضاً تحليل أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت المراجعة على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وأشارت نتائج الدراسة التجريبية إلى وجود ضغوط هامة من جانب شركة العميل مثل: تكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من تاريخ نهاية السنة المالية، ووجود تعقد في أنشطة شركة العميل، وتعدد مواقع الشركة الجغرافي. كما أشارت نتائج الدراسة إلى وجود عوامل ضغوط هامة من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة مثل: ضغوط شريك المراجعة لإنهاء عملية المراجعة، وعدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، ووجود علاقة قوية بالعملاء مع منشأة المحاسبة والمراجعة. كما أشارت نتائج البحث إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عوامل الثقافة الأخلاقية في منشأة المحاسبة والمراجعة وتخصص مراقب الحسابات في أحد الصناعات وعدد سنوات خبرته في مراجعة الشركات المساهمة من جانب، ودقة تقدير مراقب الحسابات لموازنة وقت المراجعة.

وتناولت دراسة (Mukhlisin, 2018) دور التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في اكتشاف التقارير المالية المغشوشة detect fraudulent financial reporting والتي تعتبر أحد أنواع ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة من جانب شركة عميل المراجعة، وأجريت الدراسة على عينة من الشركات الأندونيسية المسجلة في البورصة عن الفترة من 2012 - 2015. وأظهرت النتائج أن مراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة العميل لديهم قدرة أكبر على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية الناتجة عن الغش.

كما قامت دراسة كلاً من (Ahmed and Madobi, 2019; Francis and Gunn, 2015) باختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الأرباح وعلى جودة التقارير المالية في الصناعات المعقدة والتي تعتبر أحد أنواع ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة من جانب شركة عميل المراجعة، وقد توصلت هذه الدراسات إلى أن يؤدي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلى تحسين جودة الأرباح في الصناعات المعقدة، وأن مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة له تأثير كبير على العلاقة بين التعقيد الصناعي وجودة التقارير المالية. في حين تناولت دراسة (محمود، 2019) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على الحد من ممارسات الفساد المالي في منظمات الأعمال المصرية (اكتشاف الغش وإدارة الأرباح) والتي تعتبر أحد أنواع ضغوط موازنة وقت عملية المراجعة من جانب شركة عميل المراجعة. وأجريت الدراسة على عينة من مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة، وأعضاء لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يساهم في اكتشاف الغش، بالإضافة إلى تحسين تخطيط عملية المراجعة وتقدير مخاطرها وتخفيضها.

في حين ناقشت دراسة (Petrov and Stocken, 2019) محددات التخصص في سوق المراجعة. وأن مراقب الحسابات المتخصص يمنحه ميزة ناجمة عن التبعات المعلوماتية بين عملائه. تقلل هذه الميزة التكلفة المتوقعة للمراقب من المراجعة، وتزيد من احتمالية وجود متخصص في سوق المراجعة، وتقلل أتعاب المراجعة المتوقعة التي يدفعها العملاء. وأظهرت النتائج أن منشآت المحاسبة والمراجعة المتخصصة تتمتع بميزة ناتجة عن معلوماتها بالصناعة محصلة مراجعة محفظة عملائها في هذه الصناعة مما يخفض من قيمة الأتعاب وجذب المزيد من عملاء الصناعة. وأوضحت دراسة (Maghakyan et al, 2020) أثر تخصص شريك المراجعة في الرقمنة digitalization على أتعاب عملية المراجعة (أتعاب شركاء المراجعة الذين اكتسبوا خبرة في مجال الرقمنة من خلال التخصص في العملاء الرقميين بشكل كبير)، وأجريت الدراسة على الشركات المقيدة بالبورصة في فنلندا. وتوصلت نتائج الدراسة إلى زيادة أتعاب شركاء المراجعة في حالة تخصصهم في عملية الرقمنة عن غير المتخصصين من 13-35%. كما أضافت الدراسة أن التخصص في مجال الرقمنة منفصل عن المعرفة الخاصة بالصناعة والعامّة المترابطة لسنوات في المهنة.

كما هدفت دراسة (Miah et al, 2020) إلى التحقيق في العلاقة بين أهمية تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) بسبب مستوى التعقيد والمخاطر الناشئة عن تطبيقها وارتفاع أتعاب المراجعة مع وجود التخصص الصناعي كمتغير معدل لهذه العلاقة. بالإضافة إلى، ما إذا كانت هذه العلاقة تختلف بين مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة وغير المتخصصين. وأظهرت النتائج أن أتعاب المراجعة تكون أعلى عندما تكون المعايير المحاسبية أكثر تعقيداً. ومع ذلك، فليست جميع المعايير متساوية التعقيد ولا تساهم جميع المعايير الفردية في ارتفاع أتعاب المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، تظهر النتائج أن الارتباط الإيجابي بين تعديل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وأتعاب المراجعة أكثر وضوحاً / قوة عندما يتم مراجعة الشركات من قبل المتخصصين في الصناعة على مستوى المحلي أكثر من غير المتخصصين الصناعيين. بينما اختلفت نتائج دراسة (Kirana and Ramantha, 2020) مع الدراسات السابقة والتي تناولت أثر دوران مراقب الحسابات وضغط الوقت وطول فترة المراجعة على جودة عملية المراجعة مع وجود التخصص الصناعي كمتغير معدل، وأجريت الدراسة على شركات التصنيع المقيدة في بورصة أندونيسيا للسنوات 2014 – 2018. وتوصلت الدراسة إلى أن يؤثر ضغط الوقت على جودة عملية المراجعة بينما لا يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة. في حين أن تخصص مراقب الحسابات غير قادر على تعزيز وإضعاف تأثير ضغط الوقت على جودة عملية المراجعة (ليس له تأثير).

3. تصميم الدراسة التجريبية

3.1. طريقة اختبار فرضيات البحث

نظراً لأن هذا البحث يعد من الأبحاث السلوكية، فإن استخدام الحالات التجريبية يتناسب مع طبيعة هذه الأبحاث. حيث تتميز بإمكانية "الحصول على مزيد من الواقعية وتحسين قوة النتائج التجريبية وإمكانية تعميمها" (مشابط، 2006؛ موسى، 2018؛ العزب، 2020). لذلك قام الباحث بعمل حالات تجريبية تتكون من مجموعة من الأسئلة لاختبار فروض البحث وتوزيعها على مراقبي الحسابات المزاولين للمهنة. تحديداً، تتكون التجربة من ست حالات مختلفة تختلف في المحتوى المعروف والتي تعكس المتغيرات التي تقوم عليها هذه الفروض وذلك بهدف اختبار فرضيات البحث المقترحة، وذلك بجانب مجموعة من الأسئلة الإضافية لأغراض التحليلات الإضافية المرتبطة بموضوع البحث وللقيام بالمزيد من الاختبارات والحصول على المزيد من النتائج. وقد قام الباحث بتصميم قائمة التجربة- الواردة بالملحق رقم (1) - وتوزيعها على أفراد العينة، وتنقسم القائمة إلى أربعة أقسام، بيانات عامة، نبذة مختصرة للمفاهيم المستخدمة في قائمة التجربة، الحالات التجريبية (ست حالات تجريبية لقياس فروض البحث)، والأسئلة اللاحقة للتجربة.

3.2. مجتمع وعينة الدراسة

يعد مراقبي الحسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة المزاولين للمهنة هم المجتمع الأنسب لاختبار فروض البحث المختلفة على اختلاف مستوياتهم الوظيفية، حيث يشغل البعض منهم شريك بالمشأة والبعض الآخر مدير مراجعة أو مشرف أو تحت التمرين بهدف اختبار فروض البحث.

جدول 1. بيان عدد قوائم التجربة الموزعة

بيان	عدد قوائم التجربة الموزعة	عدد قوائم التجربة المستلمة	نسبة الردود الصحيحة	عدد قوائم التجربة الصحيحة	نسبة الردود الصحيحة إلى عدد قوائم التجربة المستلمة
مراقبو الحسابات	170	146	%85	114	%78

3.3. توصيف وقياس متغيرات الدراسة

بالنظر إلى فروض الدراسة، يتضح أن متغيرات الدراسة تتكون من متغير مستقل وهو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ومتغير تابع وهو ضغوط وقت عملية المراجعة. وتنقسم ضغوط وقت عملية المراجعة إلى ثلاث أنواع من الضغوط (ضغوط شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية)، ولاختبار فروض الدراسة، يجب إيجاد مقاييس لمتغيرات الدراسة وذلك على النحو التالي:

• المتغير المستقل: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات

قام الباحث بقياس التخصص الصناعي في الحالات التجريبية بافتراض أن مراقب الحسابات متخصص في نشاط عميل المراجعة وأن منشأة المحاسبة والمراجعة متخصصة إذا كانت تستحوذ على حصة سوقية قدرها 25% من إجمالي خدمات مراجعة نشاط عميل المراجعة وتم ذكر ذلك في الحالات التجريبية المرفقة بالدراسة (موسى، 2018).

• المتغير التابع: ضغوط وقت عملية المراجعة

يقصد بها الوقت المحدد بالموازنة أقل من الوقت المطلوب (الفعلي) لإنجاز العمل، وينتج هذا الضغط من جهة مراقب الحسابات لتخفيض ساعات المراجعة بغض النظر عما توصل إليه من عمل. ويتم قياس هذا المتغير من خلال إبداء رأي المشاركين في الدراسة على مجموعة من الاستفسارات التي تتعلق بالحالات العملية والأسئلة اللاحقة للتجربة في الدراسة التجريبية. وقد تم تقسيم درجات قدرة مراقب الحسابات على تحمل ضغوط الوقت إلى ثلاث مستويات وفقاً لمقياس Lickert 1-9: المستوى الأول: مستوى منخفض 1-3، المستوى الثاني: مستوى متوسط 4-6، المستوى الثالث: مستوى مرتفع 7-9.

بالإضافة لذلك، ونظراً لوجود العديد من الضغوط التي تواجه مراقب الحسابات والتي تؤثر على أدائه لمهام المراجعة، وللحصول على البيانات صحيحة، وقياسها بطريقة دقيقة، قام الباحث بتقسيم المتغير التابع (ضغوط وقت عملية المراجعة) إلى ثلاثة أنواع من الضغوط: **النوع الأول** هو ضغوط شركة عميل المراجعة وقام الباحث باختيار أربعة أنواع فقط من هذه الضغوط (تعدد مواقع الشركة جغرافياً، وتعدد فروعها على مستوى الدول، تسليم القوائم المالية في وقت قريب من نهاية السنة المالية، وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية للشركة من خلال تضخيم رقم إيرادات المبيعات).

النوع الثاني يتمثل في ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة وقام الباحث باختيار ثلاث أنواع فقط من الضغوط (مهمة المراجعة على مستوى مرتفع من الصعوبة/التعقيد وأداؤها في وقت محدود)، ارتفاع عدد عملاء المراجعة مقارنة بعدد مراقبي الحسابات العاملين بالمنشأة، عدم كفاية الوقت المقدر للمراجعة مقارنة بالوقت الفعلي الذي يحتاجه المراقب لاستكمال إجراءاته).

النوع الثالث يتمثل في الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية وقام الباحث باختيار ثلاث أنواع فقط من هذه الضغوط (مخالفة السلوك الأخلاقي من قبل إدارة المنشأة، عدم مساءلة ومعاينة العضو الذي يقوم بعمل يخل بإجراءات المراجعة والقيام بسلوكيات غير مرغوب فيها (سلوكيات غير أخلاقية) من قبل فريق المراجعة، ولا تتم مكافأة الأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة والمراجعة). وتم استخدام أسلوب المقارنات حيث سيتم مقارنة حالات تجريبية يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة مع نفس هذه الحالات، ولكن يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة.

4. التصميم التجريبي المستخدم والمعالجات والمقارنات التجريبية

4.1. التصميم التجريبي

تهدف الدراسة التجريبية إلى اختبار فروض البحث والتي تتعلق بأثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة. وللقياس بالدراسة التجريبية لابد من تحديد التصميم التجريبي الملائم والذي يمكن من اختبار فروض البحث بفعالية. ونظراً لأن المتغير المستقل يتم قياسه على مستويين، فقد تم استخدام التصميم التجريبي (2×3). كما هو موضح في الشكل رقم (1) والذي يعتمد على تقسيم المتغير المستقل للدراسة (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات) إلى مستويين، ومن ثم تحتوي التجربة على ست مجموعات معالجة كما توضحها الحالات العملية للدراسة التجريبية (ملحق 1) وتتطلب رد من متخذ القرار:

جدول 2. التصميم التجريبي للدراسة (3×2)

الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية	ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة	ضغوط شركة عميل المراجعة	ضغوط الوقت
			التخصص الصناعي
معالجة رقم 3	معالجة رقم 2	معالجة رقم 1	مراقب حسابات غير متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة
معالجة رقم 6	معالجة رقم 5	معالجة رقم 4	مراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة

4.2. المعالجات التجريبية

- مجموعة المعالجة الأولى: مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً وضغوط شركة عميل المراجعة.
- مجموعة المعالجة الثانية: مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً وضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة.
- مجموعة المعالجة الثالثة: مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً والضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية.
- مجموعة المعالجة الرابعة: مراقب الحسابات المتخصص صناعياً وضغوط شركة عميل المراجعة.
- مجموعة المعالجة الخامسة: مراقب الحسابات المتخصص صناعياً وضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة.
- مجموعة المعالجة السادسة: مراقب الحسابات المتخصص صناعياً والضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية.

4.3. المقارنات بين المعالجات لاختبار الفرض الرئيسي للبحث والفروض الفرعية المشتقة منه

ولاختبار فروض البحث الخاصة بالدراسة التجريبية سوف يتم إجراء ثلاث مقارنات بين مجموعات المعالجات الستة. ويوضح الجدول رقم (2) ملخص لهذه المقارنات، وذلك على النحو التالي:

جدول 3. المقارنات بين مجموعات المعالجة

رقم المقارنة	مجموعتا المعالجة محل المقارنة	التأثير
1	الأولى والرابعة	أثر تحمل مراقب الحسابات لضغوط شركة عميل المراجعة في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات وحالة تخصصه في صناعة شركة عميل المراجعة.
2	الثانية والخامسة	أثر تحمل مراقب الحسابات لضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات وحالة تخصصه في صناعة شركة عميل المراجعة.
3	الثالثة والسادسة	أثر تحمل مراقب الحسابات للضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات وحالة تخصصه في صناعة شركة عميل المراجعة.

4.4. الأسلوب الإحصائي المستخدم في تحليل بيانات الدراسة

- بعد أن تم تجميع ردود عينات البحث، تم تفرغ هذه الردود باستخدام برنامج SPSS Version 20 في التحليل الإحصائي لهذه البيانات لغرض اختبار فروض البحث، وتم الاعتماد على بعض الأساليب الإحصائية الملائمة لطبيعة هذه البيانات وهي:
- اختبار كلوموجروف - سيمرنوف لمجتمع الدراسة ونحتاج إلى هذه النوعية من الاختبارات عندما تتوافر لدينا بيانات لعينة ما، ونريد معرفة التوزيع الاحتمالي للمجتمع الذي سحبت منه هذه العينة.
 - المقاييس الوصفية من وسيط وانحراف معياري، لقياس استجابات أفراد العينات على كل سؤال من الأسئلة. حيث تم استخدام أسئلة القسم الرابع التي اختياراتها في شكل مقياس ليكرت Lickert Scale خماسي الأوزان فإنه سيتم تحليلها باستخدام الوسيط Median.
 - اختبار ويلكوكسن Wilcoxon Signed Rank Test لاختبار معنوية فروض البحث، وقد تم استخدام هذا الاختبار باعتباره أحد أنواع الاختبارات اللامعلمية. وهو أحد أنواع الاختبارات الإحصائية التي يتم الاستعانة بها عندما تكون البيانات الخاضعة للتحليل الإحصائي بيانات وصفية ترتيبية، حيث لا يجوز معها استخدام الاختبارات المعلمية لعدم معرفة التوزيع الاحتمالي لوسيط تلك البيانات. كما أن هذا الاختبار لا يستدعي أن تكون العينات متساوية العدد، وأيا كان عدد أفراد العينة.

4.5. التحليل الإحصائي لنتائج جودة قائمة التجربة

ينقسم التحليل الإحصائي لنتائج جودة قائمة التجربة إلى قسمين. يتمثل القسم الأول في التعرف على طبيعة التوزيع الإحصائي للبيانات التي تم الحصول عليها من المشاركين في التجربة وذلك لتقرير نوعية الاختبارات الإحصائية الملائمة. لذلك استخدم الباحث اختبار **Kolmogorov-Smirnov Test**.

بينما يعرض القسم الثاني مدى درجة الثقة في البيانات والحالات التجريبية المعروضة للمشاركين، وذلك للتأكد من صدق وثبات والاتساق الداخلي للعناصر المكونة للأسئلة الخاصة بالحالات التجريبية لعينة الدراسة، حيث قام الباحث باستخدام معامل الثبات كرونباخ الفا **Cronbach's Alpha**. وذلك على النحو الآتي:

• اختبار كلوموجروف - سيمنروف: **Kolmogorov-Smirnov Test**

ووفقاً لنتائج اختبار كلوموجروف - سيمنروف الواردة في جدول (3) للعينة اتضح أن P-Value بصفر وإحصائية الاختبار Test Statistic كبيرة في الحالات الستة وبالتالي يشير ذلك أن البيانات مسحوبة من مجتمع لا تتوزع مفرداته توزيعاً طبيعياً وبالتالي يعتمد الباحث على الاختبارات اللامعلمية.

جدول 4. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

الحالة الأولى	الحالة الثانية	الحالة الثالثة	الحالة الرابعة	الحالة الخامسة	الحالة السادسة		
114	114	114	114	114	114	N	
4.88	4.68	4.14	6.56	6.54	5.94	Mean	Normal Parameters ^{a,b}
2.668	2.685	2.657	2.399	2.347	2.628	Std. Deviation	
0.123	0.129	0.153	0.195	0.165	0.143	Absolute	Most Extreme Differences
0.113	0.129	0.153	0.155	0.148	0.122	Positive	
-0.123	-0.104	-0.119	-0.195	-0.165	-0.143	Negative	
0.123	0.129	0.153	0.195	0.165	0.143	Test Statistic	
.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	Asymp. Sig. (2-tailed)	

• اختبار الاعتمادية (معامل كرونباخ الفا):

هذا وقد أوضحت نتائج التحليل الإحصائي جدول (5) أن قيمة معامل كرونباخ الفا بلغت 0.702 وهذا دليل على إجابة وصدق وثبات القائمة وهي صالحة للحصول على البيانات الملائمة لهدف الدراسة

جدول 5. Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	114	100.0
	Excluded ^a	0	0
	Total	114	100.0

جدول 6. Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.702	6

4.6. التحليل الإحصائي لنتائج اختبار فرضيات البحث

ينقسم التحليل الإحصائي لفروض البحث إلى ثلاث محاور: وذلك بسبب تقسيم المتغير التابع لضغوط وقت عملية المراجعة إلى ثلاث أنواع من الضغوط (ضغوط شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية).

4.7. التحليل الوصفي للبيانات

قام الباحث بعمل الإحصائيات الوصفية **Descriptive Statistics** للحالات الستة الواردة في قائمة التجربة وذلك لعمل المقارنات بين الحالات الأولى والرابعة، الثانية والخامسة، والثالثة والسادسة. حيث يقوم التحليل الوصفي للبيانات بعرض الوسط الحسابي والانحراف المعياري والوسيط لإجابات المشاركين في الدراسة مما يعطى إشارة لاتجاه ردود المشاركين في الحالات التجريبية. وبالتالي سوف يقوم الباحث بعرض التحليل على مستوى الحالات لإجراء المقارنات، وتحليل مجمع لمقارنة جميع الحالات الستة. وبعد إجراء الإحصائيات الوصفية **Descriptive Statistics** للحالات الستة كانت النتائج كما يتضح من الجدول (7) التالي:

جدول 7. التحليل المجمع للحالات الستة Descriptive Statistics

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
2.668	4.88	9	1	114	الحالة الأولى
2.685	4.68	9	1	114	الحالة الثانية
2.657	4.14	9	1	114	الحالة الثالثة
2.399	6.56	9	1	114	الحالة الرابعة
2.347	6.54	9	1	114	الحالة الخامسة
2.628	5.94	9	1	114	الحالة السادسة

قام الباحث بعمل الإحصائيات الوصفية **Descriptive Statistics** الموضحة بالجدول السابق وسيتم المقارنة بين الحالة الأولى والرابعة والتي تتعلق بضغط شركة عميل المراجعة حيث يتضح من الجدول السابق أن الوسط للحالة الرابعة أكبر من الحالة الأولى وبالتالي الانحراف المعياري للحالة الرابعة أقل من الحالة الأولى. مما يعطى إشارة واضحة لمدى وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير في الحالات التجريبية، ولكن يحتاج الباحث للتعرف على طبيعة واتجاه العلاقة لذا قام الباحث بالانتقال للاختبار التالي كما يرد لاحقاً. في حين كانت الإحصائيات الوصفية **Descriptive Statistics** للمقارنة بين الحالتين الثانية والخامسة والتي تتعلق بضغط منشأة المحاسبة والمراجعة وتتضح من نفس الجدول السابق أن الوسط للحالة الخامسة أكبر من الحالة الثانية وبالتالي الانحراف المعياري للحالة الخامسة أقل من الحالة الثانية. مما يعطى إشارة واضحة لمدى وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير في الحالات التجريبية، ولكن يحتاج الباحث للتعرف على طبيعة واتجاه العلاقة لذا قام الباحث بالانتقال للاختبار التالي كما يرد لاحقاً. بينما كانت الإحصائيات الوصفية **Descriptive Statistics** للمقارنة بين الحالتين الثالثة والسادسة والتي تتعلق بالضغط الأخلاقية والسلوكية وتتضح من نفس الجدول أن الوسط للحالة السادسة أكبر من الحالة الثالثة وبالتالي الانحراف المعياري للحالة السادسة أقل من الحالة الثالثة. مما يعطى إشارة واضحة لمدى وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير في الحالات التجريبية، ولكن يحتاج الباحث للتعرف على طبيعة واتجاه العلاقة لذا قام الباحث بالانتقال للاختبار التالي كما يرد لاحقاً. وقام الباحث بعمل تحليل مجمع للحالات الستة لتوضيح ضغوط وقت عملية المراجعة في حالة وجود وعدم وجود التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في نشاط عميل المراجعة. ومعرفة تأثير الضغوط بشكل مجمع على أدائهم، نلاحظ بالنسبة للحالات الرابعة والخامسة والسادسة (التي تمثل ضغوط الوقت عملية المراجعة في حالة تخصص مراقب الحسابات صناعياً) ذات وسط (6.56، 6.54، 5.94) وهو أعلى مقارنة بالحالات الأولى والثانية والثالثة (في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات صناعياً) ذات وسط (4.88، 4.68، 4.14). مما يشير إلى أن في حالة وجود التخصص الصناعي لمراقب الحسابات انخفض تأثير الثلاث أنواع من الضغوط على أدائه لعمله مقارنة في حالة عدم تخصص مراقب الحسابات في نشاط عميل المراجعة. ولكن يحتاج الباحث للتعرف على طبيعة واتجاه العلاقة لذا قام الباحث بالانتقال للاختبار التالي.

5. النتائج

يعرض الباحث في هذه الفرعية النتائج التي توصل إليها البحث في الشق التجريبي.

5.1. نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يقوم الباحث بعمل **Mean test** للحالات الستة للتجربة من خلال اختبار **Wilcoxon Signed Ranks Test** لعمل المقارنات الثلاثة للتجربة (الأولى والرابعة، الثانية والخامسة، الثالثة والسادسة)، وهو اختبار يقارن بين المعالجات قبل التخصص وبعد التخصص الصناعي لتحديد مدى وجود فروق جوهرية لتأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت المراجعة. ويتم عرض المقارنات بالتفصيل كما يلي: **ولاً:** يقترح فرض البحث الأول وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بشركة عميل المراجعة. ويمكن اختبار فرض البحث الأول من خلال إجراء المقارنة بين الحالتين الأولى والرابعة وذلك على النحو التالي:

- الحالة الأولى:

قام الباحث بوضع حالة لشركة وبها مجموعة ضغوط المتعلقة بشركة عميل المراجعة مثل تعدد مواقع الشركة جغرافياً وتسويق المنتجات في أكثر من 130 دولة، وتسليم القوائم المالية للعميل في وقت قريب من نهاية السنة المالية، ووجود تعريفات جوهرية في القوائم المالية للشركة. وذلك في حالة وجود مراقب حسابات غير متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة.

• الحالة الرابعة:

هي نفس بيانات الحالة الأولى، ولكن بقيام مراقب حسابات متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بشركة عميل المراجعة. ويتضح من نتائج اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test للمقارنة بين الحالة الأولى والرابعة ما يلي:

جدول 8. Ranks

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
498.50	31.16	16 ^a	Negative Ranks	الحالة الرابعة - الحالة الأولى
2582.50	41.65	62 ^b	Positive Ranks	
		36 ^c	Ties	
		114	Total	

جدول 9. Test Statistics^a

الحالة الرابعة - الحالة الأولى

-5.211 ^b	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

يتضح من نتائج الاختبار جدول (9) أن قيمة P-Value بصفر أي أقل من 0.05. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة 95% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الأولى والرابعة والتي تتمثل في وجود ضغوط شركة عميل المراجعة قبل وبعد التخصص الصناعي. وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل ضغوط شركة عميل المراجعة وذلك إذ لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

ثانياً: يقترح فرض البحث الثاني وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة. ويمكن اختبار فرض البحث الثاني من خلال إجراء المقارنة بين الحالتين الثانية والخامسة وذلك على النحو التالي:

• الحالة الثانية:

قام الباحث بوضع حالة لشركة وبها مجموعة من الضغوط المتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، مثل أن مهمة المراجعة على مستوى مرتفع من الصعوبة /التعقيد ويتم أدائها في (وقت محدود)، ارتفاع عدد عملاء المراجعة بمنشأة المحاسبة والمراجعة مقارنة بعدد مراقبي الحسابات العاملين بالمنشأة، عدم كفاية الوقت المقدر للمراجعة مقارنة بالوقت الفعلي الذي يحتاجه المراقب لاستكمال إجراءاته وذلك في حالة وجود مراقب حسابات غير متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة.

• الحالة الخامسة:

هي نفس بيانات الحالة الثانية، ولكن بقيام مراقب حسابات متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بشركة عميل المراجعة. ويتضح من نتائج اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test للمقارنة بين الحالة الثانية والخامسة ما يلي:

جدول 10. Ranks

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
367.50	23.53	16 ^a	Negative Ranks	الحالة الخامسة - الحالة الثانية
2549.50	42.49	60 ^b	Positive Ranks	
		38 ^c	Ties	
		114	Total	

جدول 11. Test Statistics^a

الحالة الخامسة - الحالة الثانية

-5.646 ^b	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

يتضح من نتائج الاختبار جدول (11) أن قيمة P-Value بصفر أي أقل من 0.05. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة 95% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثانية والخامسة. وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة وذلك إذ لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

ثالثاً: يقترح فرض البحث الثالث وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية. ويمكن اختبار فرض البحث الثالث من خلال إجراء المقارنة بين الحالتين الثالثة والسادسة وذلك على النحو التالي:

• الحالة الثالثة:

قام الباحث بوضع حالة لشركة وبها مجموعة من الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية مثل مخالفة السلوك الأخلاقي من قبل إدارة المنشأة، عدم مساءلة ومعاقبة العضو الذي يقوم بعمل يخل بإجراءات المراجعة والقيام بسلوكيات غير مرغوب فيها (سلوكيات غير أخلاقية) من قبل فريق المراجعة، ولا تتم مكافأة الأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة والمراجعة وذلك في حالة وجود مراقب حسابات غير متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بالشركة.

• الحالة السادسة:

هي نفس بيانات الحالة الثالثة، ولكن بقيام مراقب حسابات متخصص صناعياً بمراجعة القوائم المالية الخاصة بشركة عميل المراجعة. ويتضح من نتائج اختبار Wilcoxon Signed Ranks Test للمقارنة بين الحالة الثالثة والسادسة ما يلي:

جدول 12. Ranks

Sum of Ranks	Mean Rank	N		
566.00	28.30	20 ^a	Negative Ranks	الحالة السادسة - الحالة الثالثة
2594.00	43.97	59 ^b	Positive Ranks	
		35 ^c	Ties	
		114	Total	

جدول 13. Test Statistics^a

الحالة السادسة - الحالة الثالثة

-4.977b	Z
0.000	Asymp. Sig. (2-tailed)

يتضح من نتائج الاختبار جدول (13) أن قيمة P-Value بصفر أي أقل من 0.05. وهذا يعني أنه يمكن القول بدرجة 95% أن هناك اختلافاً معنوياً (جوهرياً) بين إجابات مجموعتي المعالجة الثالثة والسادسة. وتقدم هذه النتيجة دليلاً على وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية وذلك إذ لم يكن هناك تأثير لعوامل أخرى.

وبالنظر لنتائج التحليل بشكل عام يتضح أنه في ظل وجود التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تكون قدرة مراقب الحسابات أكبر على تحمل ضغوط شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة والضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية المذكورة في الحالات عنه في حالة إذا كان مراقب الحسابات غير متخصص في نشاط عميل المراجعة وذلك طبقاً لعينة مراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة.

5.2. تحليلات إضافية لاختبار فروض البحث

قام الباحث بعمل تحليلات إضافية من خلال الأسئلة اللاحقة للتجربة Post-Experimental Questionnaire المرفقة بقائمة التجربة (ملحق البحث). وتهدف الأسئلة العامة إلى تفسير ما توصلت إليه الحالات العملية من نتائج وتدعيم لفروض البحث.

ووفقاً لنتائج اختبار كلوموجروف - سيمنروف بداية من السؤال الأول إلى السؤال التاسع الواردة في جدول (14) للعينة اتضح أن P-Value بصفر وإحصائية الاختبار Test Statistic كبيرة في جميع الأسئلة وبالتالي يشير ذلك أن البيانات مسحوبة من مجتمع لا تتوزع مفرداته توزيعاً طبيعياً وبالتالي يعتمد الباحث على الاختبارات اللامعلمية.

جدول 14. One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	السؤال	
التاسع	الثامن	السابع	السادس	الخامس	الرابع	الثالث	الثاني	الأول		N
114	114	114	114	114	114	114	114	114	114	Mean
3.86	3.73	3.61	4.90	4.11	4.20	3.11	3.31	4.15	1.075	Normal Parameters ^{a,b}
1.055	1.319	1.202	0.532	0.999	0.988	1.313	1.351	1.075	1.075	
0.211	0.219	0.193	0.537	0.262	0.308	0.155	0.178	0.321	0.321	Absolute
										Most Extreme

0.170	0.167	0.184	0.428	0.185	0.210	0.155	0.107	0.214	Positive	Differences
-0.211	-0.219	-0.193	-0.537	-0.262	-0.308	-0.152	-0.178	-0.321	Negative	
0.211	0.219	0.193	0.537	0.262	0.308	0.155	0.178	0.321	Test Statistic	
.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	.000 ^c	Asymp. Sig. (2-tailed)	

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

ووفقاً لما سبق قام الباحث بعمل الاحصائيات الوصفية Descriptive Statistics للأسئلة اللاحقة للتجربة وتحليل النتائج الخاصة بالتسع أسئلة بشيء من التفصيل كالتالي:

جدول 15. الإحصاءات الوصفية للإجابات على الأسئلة من 1-9

Std. Deviation	Mean	Maximum	Minimum	N	
1.075	4.15	9	1	114	السؤال الأول
1.351	3.31	9	1	114	السؤال الثاني
1.313	3.11	9	1	114	السؤال الثالث
.988	4.20	9	1	114	السؤال الرابع
.999	4.11	9	1	114	السؤال الخامس
.532	4.90	9	1	114	السؤال السادس
1.202	3.61	9	1	114	السؤال السابع
1.319	3.73	9	1	114	السؤال الثامن
1.055	3.86	9	1	114	السؤال التاسع
				114	Valid N (listwise)

جدول 16. Hypothesis Test Summary

Decision	Sig	Test	Null Hypothesis	
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الأول equals 2.	1
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الثاني equals 2.	2
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الثالث equals 2.	3
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الرابع equals 2.	4
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الخامس equals 2.	5
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of. السؤال السادس equals 2.	6
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of. السؤال السابع equals 2.	7
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال الثامن equals 2.	8
Reject the null hypothesis	.000	One-Sample Wilcoxon Signed Rank Test	The median of السؤال التاسع equals 2.	9

Asymptotic significances are displayed. The significances level is .05.

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي (15) أن قيمة الوسط للأسئلة (الأول، الرابع، الخامس والسادس) أكبر من 4، وبالنظر في جدول ويلكوكسون (16) لعينة واحدة نجد أن $P\text{-Value} = 000$ مما يشير لأهمية أن ضغط وقت عملية المراجعة يُعتبر أحد التهديدات الهامة التي تُؤثر على أداء مراقبي الحسابات لمهام عملية المراجعة بكفاءة، ومن ثم جودة عملية المراجعة. كما يعتبر ضغط موازنة الوقت أحد أهم الضغوط التي تؤدي إلى شعور مراقب الحسابات بالتوتر والإجهاد أثناء أداء مهام المراجعة. بالإضافة إلى ضغط موازنة الوقت أو ضغط الموعد النهائي المحدد لعملية المراجعة أو كليهما معاً مما يؤدي إلى زيادة ضغوط وقت عملية المراجعة التي يتعرض لها مراقب الحسابات. وأن عدم مشاركة مراقب الحسابات في إعداد وتخطيط أعمال المراجعة يؤدي إلى زيادة الضغوط على وقت عملية المراجعة.

كما يتضح من نتائج التحليل الإحصائي (15) أن قيمة الوسط للأسئلة (الثاني، الثالث، السابع، الثامن والتاسع) أكبر من 3، وبالنظر في جدول ويلكوكسون (16) لعينة واحدة نجد أن $P\text{-Value} = 000$ مما يعني قبول العينة على أن تقوم بعض منشآت المحاسبة والمراجعة بالتغلب على

ضغوط الوقت بالاستغناء عن بعض إجراءات المراجعة، تقوم بعض منشآت المحاسبة والمراجعة بالتغلب على ضغوط الوقت بعدم التقرير عن الوقت الفعلي لعملية المراجعة، أن اعتماد موازنة الوقت للعام الحالي (الموازنة التقديرية) على موازنة الوقت للعام السابق قد يؤدي إلى زيادة الضغوط على وقت عملية المراجعة، أن تخفيض أتعاب عملية المراجعة قد يؤدي إلى زيادة الضغوط على وقت عملية المراجعة، وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات سيؤدي إلى تقليل ضغوط الوقت المرتبطة بكل من: (عدم مشاركة مراقب الحسابات في إعداد وتخطيط أعمال المراجعة، اعتماد موازنة الوقت للعام الحالي (الموازنة التقديرية) على موازنة الوقت للعام السابق، تخفيض أتعاب عملية المراجعة). وفيما يتعلق بالسؤال العاشر قام الباحث بحساب عدد تكرارات Frequency للردود من قبل مراقبي الحسابات لكل نوع من أنواع الضغوط الموجودة في الحالات وفيما يلي شرح النتائج بشيء من التفصيل الواردة بالجدول (17):

جدول 17. بيان تكرارات السؤال العاشر

النسبة المئوية	عدد الردود	إجمالي العينة	أنواع الضغوط
54%	62	114	ضغوط من قبل مدير فريق المراجعة لإنهاء عملية المراجعة.
28%	32	114	ضغوط من قبل زملاء مراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة.
47%	54	114	ضغوط من قبل شريك منشأة المحاسبة والمراجعة لإنهاء عملية المراجعة.
55%	63	114	اعتماد موازنة الوقت للعام الحالي (الموازنة التقديرية) على موازنة الوقت للعام السابق.
66%	75	114	عدم مشاركة مراقب الحسابات في إعداد وتخطيط أعمال المراجعة.
43%	49	114	تخفيض أتعاب عملية المراجعة.
73%	83	114	عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة.
68%	77	114	استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من نهاية السنة المالية.
58%	66	114	تنوع أنشطة شركة العميل (أكثر من نشاط صناعي).
64%	73	114	تعقد أنشطة شركة العميل.
56%	64	114	تعدد مواقع العميل جغرافياً.
82%	94	114	وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لشركة العميل.
51%	58	114	قيام منشأة المحاسبة والمراجعة بمخالفة السلوك الأخلاقي.

ويوضح من الجدول التالي (17) وفقاً لاختيارات مراقبي الحسابات المشاركين في الدراسة، أن أكثر نوع من أنواع الضغوط تأثيراً على أداء مراقبي الحسابات هو وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لشركة العميل، حيث بلغ عدد الردود (94 رداً) بنسبة بلغت (82%) من إجمالي العينة. مما يشير إلى أن وجود التحريفات الجوهرية في القوائم المالية لشركة العميل له تأثير هام وجوهري على أداء مراقب الحسابات ويضعه تحت ضغط كبير. وهذا ما يدعم نتيجة الحالة الرابعة أن ضغوط شركة العميل (ومنها التحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعميل) تمثل ضغط على أداء مراقبي الحسابات.

يليه ضغط عدم تناسب موازنة وقت المراجعة مع أنشطة عملية المراجعة، كما تعتبر الضغوط (استلام القوائم المالية للعميل وتكليف مراقب الحسابات في وقت قريب من نهاية السنة المالية، عدم مشاركة مراقب الحسابات في إعداد وتخطيط أعمال المراجعة، تعقد أنشطة شركة العميل) أنها أقل تأثيراً على أداء مراقبي الحسابات من وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لشركة العميل، يليها ف التأثير باقي الضغوط المذكورة في الحالات حسب عدد الردود.

وتشير ردود مراقبي الحسابات المشاركين في هذا السؤال أن ضغوط شركة عميل المراجعة أكثر تأثيراً على أداء مراقبي الحسابات لمهام المراجعة أكثر من ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة والضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية. ونلاحظ ذلك من خلال ارتفاع نسبة الموافقة على أن ضغوط وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لشركة العميل حيث بلغت 82% من إجمالي العينة.

5.3. نتائج البحث

استهدف البحث دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة. ويقدم هذا البحث دليلاً تجريبياً على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضغوط وقت عملية المراجعة، حيث تم اختباره المتغيرات تجريبياً في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

فيما يتعلق بفرض البحث الأول عن طريق مقارنة المجموعتين (الأولى والرابعة)، توصلت الدراسة إلى أن تزداد قدرة مراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بشركة عميل المراجعة (تعدد مواقع الشركة جغرافياً وتعدد فروعها على مستوى الدول، تسليم القوائم المالية في وقت قريب من نهاية السنة المالية، ووجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية للشركة من خلال تضخيم رقم إيرادات المبيعات) عندما يكون مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً في نشاط عميل المراجعة، ولذلك يمكن القول أن هناك دليلاً لقبول فرض البحث الأول في هذه الحالة.

وفيما يتعلق بفرض البحث الثاني من خلال مقارنة المجموعتين (الثانية والخامسة)، أثبتت الدراسة إلى أنه تزداد قدرة مراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بمنتشة المحاسبة والمراجعة (مهمة المراجعة على مستوى مرتفع من الصعوبة/التعقيد وأدائها في وقت محدود)، ارتفاع عدد عملاء المراجعة مقارنة بعدد مراقبي الحسابات العاملين بالمنتشة، عدم كفاية الوقت المقدر للمراجعة مقارنة بالوقت الفعلي الذي يحتاجه المراقب لاستكمال إجراءاته) عندما يكون مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً في نشاط عميل المراجعة ولذلك يمكن القول أن هناك دليلاً لقبول فرض البحث الثاني في هذه الحالة.

وفيما يتعلق بفرض البحث الثالث عن طريق مقارنة المجموعتين (الثالثة والسادسة)، توصلت الدراسة إلى أن تزداد قدرة مراقب الحسابات على تحمل الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية (مخالفة السلوك الأخلاقي من قبل إدارة المنشأة، عدم مساءلة ومعاقبة العضو الذي يقوم بعمل يخل بإجراءات المراجعة والقيام بسلوكيات غير مرغوب فيها (سلوكيات غير أخلاقية) من قبل فريق المراجعة، ولا تتم مكافأة الأفراد ذوي النزاهة أو السلوك الأخلاقي المتميز في منشأة المحاسبة والمراجعة). عندما يكون مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً في نشاط عميل المراجعة، وبالتالي يمكن القول بأن هناك دليلاً لقبول فرض البحث الثالث في هذه الحالة. وبالتالي يتم قبول فرض البحث الرئيسي وهو يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة

6. المناقشة

في ضوء ما تم التوصل إليه بقبول فرض البحث وهو يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة وذلك عن طريق تخفيض تلك الضغوط (سواء ضغوط شركة عميل المراجعة، منشأة المحاسبة والمراجعة أو الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية)، وهو ما يتفق مع نتائج الدراسات السابقة والتي تم عرضها في الشق النظري للبحث. وذلك لأن مراقب الحسابات المتخصص لديه فهم عميق بنشاط العميل ولم بالمبادئ المحاسبية والمعايير المتعلقة بالنشاط بالإضافة لخبرته العملية للتعامل مع هذا النشاط مما يوفر عليه الوقت والجهد والتكلفة التي تزيد معه الميزة التنافسية لديه في سوق خدمات المراجعة بمقارنته بغير المتخصص في نفس النشاط. كما تتميز بمنهجية البحث بواقعية التطبيق حيث تم عرض الحالات العملية على مراقبي حسابات مزاولين للمهنة وتمت الإجابة بناءً على فهمهم لموضوع البحث، وتم استخدام هذه المنهجية نظراً لأن متغير ضغوط الوقت له بعد سلوكي لا نستطيع قياسه بمؤشرات محددة، لذلك تم قياسه في هذه الدراسة عن طريق أخذ آراء مراقبي الحسابات المزاولين للمهنة باختلاف سنوات خبرتهم وتخصصهم المهني.

7. الخاتمة

استهدف البحث دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط وقت عملية المراجعة سواء من جانب شركة عميل المراجعة، أو من جانب منشأة المحاسبة والمراجعة أو الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. ولتحقيق هدف البحث قام الباحث بعمل ست حالات تجريبية بمشاركة 114 مراقب حسابات بمنشآت المحاسبة والمراجعة المصرية. وتم استخدام التصميم التجريبي (2×3) والذي يعتمد على تقسيم المتغير المستقل للدراسة إلى مستويين (تخصص وعدم تخصص مراقب الحسابات). ومن ثم تحتوي التجربة على ست مجموعات معالجة. وتم استخدام أسلوب المقارنات حيث سيتم مقارنة حالات تجريبية يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة مع نفس هذه الحالات، ولكن يفترض فيها الباحث أن مراقب الحسابات غير متخصص صناعياً في نشاط عميل المراجعة. وتم إجراء ثلاثة مقارنات بين مجموعات المعالجات الستة عن طريقة مقارنة المجموعات (الأولى والرابعة، الثانية والخامسة، الثالثة والسادسة)، والتي من خلالها يتم اختبار فروض البحث والتوصل لنتائج الدراسة. وقد اعتمد الباحث على استخدام مجموعة من الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض البحث كاختبار ويلكوكسون. وأشارت نتائج الدراسة التجريبية إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير هام وجوهري على مدى تحمل مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة سواء كانت (ضغوط وقت شركة عميل المراجعة، ضغوط منشأة المحاسبة والمراجعة، الضغوط المتعلقة بالجوانب الأخلاقية والسلوكية). وهو ما يتفق مع نتائج الدراسات السابقة أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يخفض من الضغوط التي يتعرض لها أثناء عمله، مما يؤدي إلى أدائه بجودة وكفاءة أعلى ووقت وتكلفة أقل ويعطى له ميزة تنافسية أعلى في سوق خدمات النشاط. وذلك في سوق خدمات المراجعة المصري. ولكن قد تختلف النتائج في الدول التي لديها عدد أكبر من الشركات ومع تنوع الصناعات حيث يمكن قياسها تطبيقياً في حالة وجود تخصص لمنشآت المحاسبة والمراجعة. لذلك نحتاج إلى تطبيقها في عدة دول ومقارنة النتائج.

كما أظهرت نتائج الدراسة أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأن هناك حاجة لاهتمام الجهات المختصة بتنظيم المهنة بالاهتمام بالتخصص وهذا ما يتم تناوله لاحقاً في توصيات الدراسة.

ولكن اقتصرنا الدراسة على أنواع الضغوط المذكورة في الحالات العملية فقط، ولكن هناك ضغوط أخرى لم يتعرض لها الباحث مثل تكلفة عملية المراجعة، الجهد المبذول لأدائها، أو الضغوط الخارجية مثل الوضع الاقتصادي (أزمة كورونا) وغيرها.

8. التوصيات المقترحة

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، فإنه يمكن عرض بعض التوصيات الهامة وذلك على النحو التالي:

1. ضرورة إعادة تنظيم مهنة المراجعة في مصر من خلال إنشاء تنظيم مهني متكامل، يتكون من الأطراف المزاولة للمهنة، والمصدرة للمعايير، ومعرفة المشاكل التي يتعرض لها مزاولي المهنة، وعمل مؤتمرات وندوات مستمرة للتعرف على المشاكل المستجدة كل فترة، وإخراجها مشاكل الفترة الحالية وأزمة الكورونا ومدى تأثير ذلك على مهنة المحاسبة والمراجعة وكيفية التأقلم مع هذه الأزمة، وعمل دورات تدريبية عن كيفية عمل المعالجات المحاسبية اللازمة لهذه الفترة.
2. ضرورة صياغة معيار مراجعة مصري ودولي يقتضي بأهمية تخصص منشأة المحاسبة والمراجعة في نشاط عميل المراجعة لما له من أهمية في تخفيض الضغوط التي يتعرض لها مراقب الحسابات أثناء أدائه لمهام المراجعة.

9. مجالات البحث المقترحة

يقترح الباحث إجراء بحوث مستقبلية في المجالات التالية:

1. أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تكلفة عملية المراجعة.
2. أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على قرارات منح الاستثمار والائتمان.

المراجع

- إبراهيم، صالح إبراهيم آدم، (2015)، "أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على مخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- إبراهيم، علاء الدين توفيق، (2017)، "التخصص الصناعي وألعاب المراجعة الإضافية ونتائج إرتباطات المراجعة: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الاسهم السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني: 445-484.
- إبراهيم، علاء الدين توفيق، (2018)، "أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة وعلى جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الاسهم السعودية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث: 170-203.
- الصيرفي، أسماء أحمد، (2017)، "الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات معدلة للعلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية"، مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني: 342-392.
- العزب، رضا عادل عبد العزيز، (2020)، "أثر الإفصاح عن الدور التوكيدي والدور الاستشاري للمراجعة الداخلية في إدارة مخاطر تكنولوجيا المعلومات على قرار الاستثمار في الأسهم دراسة ميدانية وتجريبية"، رسالة دكتوراه غير منشورة كلية التجارة، جامعة دمنهور (in English).
- النظيف، أبو بكر مبشر محمد، (2015)، "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية في القوائم المالية: دراسة ميدانية على ديوان المراجعة القومي ومكاتب المراجعة بالسودان"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- أبو الحسن، نسرین مساعد أبو بكر، (2018)، "دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من مخاطر المراجعة" رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- بريق، داليا أحمد فؤاد عبد الحميد، (2016)، "قياس أثر تعقد مهمة المراجعة وضغط وقت عملية المراجعة في دقة التنبؤ بأعمال وأحكام مراجعي الحسابات على جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- سليمان، عبده محمد عبده، (2012)، "اثر التخصص القطاعي بمهنة المراجعة الخارجية على تقديرات الخطر الملازم بالبنوك التجارية (دراسة تجريبية)"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- شحاته، شيماة حسن، (2015)، "أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على مخاطر وكفاءة عملية المراجعة: دراسة تطبيقية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة بنها.
- شليبي، عزة حلمي محمود، (2013)، "دور آليات ضوابط الحوكمة في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة في بيئة الأعمال المصرية- دراسة ميدانية"، المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية، عدد خاص، يوليو، كلية التجارة، جامعة بنها: 128-180.
- شوقي، أحمد محمد، (2017)، "أثر استجابة مراقب الحسابات لضغوط وقت عملية المراجعة على جودة المراجعة - دراسة تجريبية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية: 129-163.
- صبرى، صبرى توفيق صبرى، (2015)، "قياس أثر التخصص المهني لمراقب الحسابات على ألعاب ومهام المراجعة: دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- عبد العظيم، الشيماء ماهر محمود، (2014)، "دور مدخل المراجعة على أساس المخاطر في الحد من ممارسات المراجعة غير المنظمة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس.
- على، هبة الله محمود خليل، (2009)، "أثر تعقد مهمة المراجعة وضغط الموازنة التقديرية للوقت على مدى اعتماد المراجع على الأدوات المساعدة في اتخاذ القرار: دراسة تجريبية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- لبيب، خالد محمد عبد النعم، (2005)، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والأربعين، العدد الأول، مارس: 83-183.
- مبارك، إيمان على مكوى، (2018)، "التكامل بين الشك المهني والتخصص الصناعي للمراجع وانعكاسه على جودة عملية المراجعة"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- متولى، أحمد زكى حسين، (2006)، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في مهنة المراجعة"، مجلة للتجارة والتمويل، كلية التجارة جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول: 163-246.
- محمد، منى حلمي محمد، (2013)، "أثر إستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السابع عشر، العدد الأول: 409-436.
- محمود، وائل حسين محمد، (2019)، "دور التخصص الصناعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات الفساد المالي دراسة نظرية وميدانية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الثالث والعشرون، العدد الثالث: 1-78.
- مشابط، نعمة حرب، (2006)، "دراسة تحليلية للعلاقة بين التكوين الأخلاقي والسلوكي للمحاسب وجودة التقارير المالية"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (2012)، "التخصص النوعي للمراجع الخارجي: تعريفه - أنواعه - محدداته"، مجلة المحاسبة، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الإمام محمد بن سعود الإسلامية، المجلد السادس عشر، العدد الرابع والخمسون: 12-14.
- موسى، بوسى حمدى حسن، (2018)، "أثر النمط الإدراكي والتخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين قدرته على اكتشاف الغش: دراسة تجريبية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
- ياسين، عماد الدين عثمان، (2016)، "الخبرة المهنية للمراجع الخارجي ودورها في تقويم بعض العوامل المرتبطة بمخاطر المراجعة: دراسة ميدانية على مكاتب المحاسبة والمراجعة وديوان المراجعة القومي"، رسالة ماجستير، كلية الدراسات العليا، جامعة النيلين.
- Fukukawa, H & Kim, H. 2017. Effects of audit partners on clients' business risk disclosure. *Accounting and Business Research*, 47(7): 780-809.
- Agoglia, C. P., Hatfield, R. C., & Lambert, T. A. 2015. Audit team time reporting: An agency theory perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 44: 1-14.

- Ahmed, A., & Madobi, S. M. 2019. Organizational complexity and financial reporting quality of listed manufacturing firms in nigeria: does industry specialized auditor matter?. in th 5 annual international academic conference proceedings: 467.
- Al-Shbiel, S. O. 2016. An examination the factors influence on unethical behaviour among Jordanian external auditors: Job satisfaction as a mediator. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 6(3): 285-296.
- Bae, G. S., Choi, S. U., & Rho, J. H. 2016. Audit hours and unit audit price of industry specialist auditors: Evidence from Korea. *Contemporary Accounting Research*, 33(1): 314-340.
- Baldacchino, P. J., Tabone, N., Agius, J., & Bezzina, F. 2016. Organizational culture, personnel characteristics and dysfunctional audit behavior. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 15(3): 34.
- Barrainkua, I., & Espinosa-Pike, M. 2015. New insights into underreporting of time: the audit partner context. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(4): 494-514.
- Bergen, D Van. 2013. Auditor industry specialization and audit quality. (Doctoral dissertation, Master Thesis Department Accountancy Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University).
- Bowrin, A. R., & King, J. 2010. Time pressure, task complexity, and audit effectiveness. *Managerial Auditing Journal*, 25(2): 160-181.
- Bozzolan, S., & Miihkinen, A. 2019. The quality of mandatory non-Financial (risk) disclosures: The moderating role of audit firm and partner characteristics. Available at: SSRN 3342703.//
- Cairney, T. D., & Stewart, E. G. 2015. Audit fees and client industry homogeneity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(4): 33-57.
- Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. 2020. Does audit partner workload compression affect audit quality?. *European Accounting Review*, 1-33.
- Coram P., Ng, J., & Woodliff, D. R. 2004. The effect of risk of misstatement on the propensity to commit reduced audit quality acts under time budget pressure. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 23(2): 159-167.
- Dutillieux, W., & Willekens, M. 2009. The effect of auditor industry specialization on audit pricing in Belgium. *Review of Business and Economics*, 54, 2.
- Espinosa-Pike, M., & Barrainkua, I. 2016. An exploratory study of the pressures and ethical dilemmas in the audit conflict. *Revista de Contabilidad*, 19(1): 10-20.
- Fisher, J. G., Frederickson, J. R., & Pfeffer, S. A. 2006. Budget negotiations in multi-period settings. *Accounting, Organizations and Society*, 31(6): 511-528.
- Francis, J. R., & Gunn, J. L. 2015. Industry accounting complexity and earnings properties: Does auditor industry expertise matter. Working paper.
- Gaol, M. B. L. 2018. The influence of audit time budget pressure on reduced audit quality behavior. *Journal of Accounting Research, Organization and Economics*, 1(1): 57-64.
- Havasi, R., & Darabi, R. 2016. The effect of auditor's industry specialization on the quality of financial reporting of the listed companies in tehran stock exchange. *Asian Social Science*, 12(8): 92-103.
- Hegazy, K. and Hegazy, M. 2018, "Audit firms and industry specialization in an emerging economy", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(3): 338-362.
- Hossain, S., Yazawa, K., & Monroe, G. S. 2017. The relationship between audit team composition, audit fees, and quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(3): 115-135.
- Huang, L., Endrawes, M., & Hellman, A. 2015. An experimental examination of the effect of client size and auditors' industry specialization on time pressure in Australia. *Corp. Ownersh. Control*, 12(4): 398-408.
- Idawati, W. 2019. The auditor's ability to detect fraud: Gender, professional skepticism, and time budget pressure. In 5th Annual International Conference on Accounting Research (AICAR 2018). Atlantis Press.
- Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C., & Curtis, M. B. 2008. Accounting firm culture and governance: A research synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1): 45-74.
- Kameswari, I. G. A., Pratiwi, N. M. W. D., & Nurhayanti, K. 2019. Analysis of audit planning on financial report based on time pressure perspective at public accountant of budhananda munidewi (Case study at KM Institution). *Journal of Applied Sciences in Accounting, Finance, and Tax*, 2(2): 155-161.
- Khalifa, H. K. H. (2022). A Conceptual Review on Heuristic Systematic Model in Mass Communication Studies. *International Journal of Media and Mass Communication (IJMMC)*, 4(2), 164-175.
- Kirana, I. G. A. M. I., & Ramantha, I. W. 2020. The effect of auditor rotation, time pressure, and audit tenure on audit quality with auditor specialization as moderation variable. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, 7(3): 126-136.
- Lee, H. 2012. Incentive contracts and time pressure on audit judgment performance. *Managerial Auditing Journal*, 27(3): 263-283.
- Liyanarachchi, G. A., & McNamara, S. M. 2007. Time budget pressure in New Zealand audits. *University of Auckland Business Review*, 9(2): 60.
- Low, K. Y. 2004. The effects of industry specialization on audit risk assessments and audit-planning decisions. *The accounting review*, 79(1): 201-219.
- Maghakyan, A., Jarva, H., Niemi, L., & Sihvonen, J. 2020. The effect of partner digitalization expertise on audit fees. Available at SSRN 3575360.
- Majidah, M., Isynewardhana, D., & Anna, Y. D. 2018. Audit quality: Time budget pressure, dysfunctional auditor behavior and the understanding of information technology as moderator. *Sustainable collaboration in business, technology, information and*

- innovation (SCBTII).
- Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. 2020. Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. *Accounting Research Journal*, 33(1): 186-216.
- Mukhlisin, M. 2018. Auditor tenure and auditor industry specialization as a signal to detect fraudulent financial reporting. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 22(5): 1-10.
- Nehme, R., Al Mutawa, A., & Jizi, M. 2016. Dysfunctional behavior of external auditors the collision of time budget and time deadline evidence from a developing country. *The Journal of Developing Areas*, 50(1): 373-388.
- Nor, M. N. M., Smith, M., & Ismail, Z. 2009. Auditors' perception of time budget pressure and reduced audit quality practices: A preliminary study from Malaysian context. *Journal of Edith Cowan University*.
- O Reilly, D. M., & Reisch, J. T. 2002. Industry specialization by audit firms: What does academic research tell us?. *Ohio CPA Journal*, 61(3): 42-45.
- Petrov, E., & Stocken, P. C. 2019. Regulatory standards, auditor industry specialization, and audit quality.
- Riandanu, A. U., & Jalil, F. Y. 2018. The influence of machiavellian to moderate task complexity and locus of control as antecedents of dysfunctional audit behavior. In *Prosiding International conference on Information Technology and Business (ICITB)*, 192-203.
- Robert Knechel, W., Vanstraelen, A., & Zerni, M. 2015. Does the identity of engagement partners matter? An analysis of audit partner reporting decisions. *Contemporary Accounting Research*, 32(4): 1443-1478.
- Sarwoko, I., & Agoes, S. 2014. An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: evidence from indonesia. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 164: 271-281.
- Shapeero, M., Chye Koh, H., & Killough, L. N. 2003. Underreporting and premature sign-off in public accounting. *Managerial auditing journal*, 18(6/7): 478-489.
- Sonu, C. H., Choi, A., Lee, J., & Ha, W. 2019. Audit partner's length of audit experience and audit quality: Evidence from Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 26(3): 261-280.
- Su, L., Zhao, X., & Zhou, G. 2015. Auditor tenure and stock price idiosyncratic volatility: the moderating role of industry specialization. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(2): 147-166.
- Svanberg, J., & Öhman, P. 2013. Auditors' time pressure: Does ethical culture support audit quality? *Managerial auditing journal*, 28(7): 572-591.
- Thongchai, C., & Ussahawanitchakit, P. 2015. Audit specialization and audit success: an empirical investigation of certified public accountants (CPAs) in Thailand. *The Business & Management Review*, 7(1): 395.
- Trotman, K. T., Bauer, T. D., & Humphreys, K. A. 2015. Group judgment and decision making in auditing: Past and future research. *Accounting, Organizations and Society*, 47: 56-72.
- Wang, K., Iqbal, Z., & Smith, L. M. 2011. Auditor market share and industry specialization of non-big 4 firms. *Journal of Accounting and Finance*, 11(2): 107-127.
- Yan, H., & Xie, S. 2016. How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4): 305-319.
- Yuen, D. C., Law, P. K., Lu, C., & Qi Guan, J. 2013. Dysfunctional auditing behaviour: empirical evidence on auditors' behaviour in Macau. *International Journal of Accounting & Information Management*, 21(3): 209-226.
- Zerni, M. 2012. Audit partner specialization and audit fees: Some evidence from Sweden. *Contemporary Accounting Research*, 29(1): 312-340.