



The Extent to Which Auditors Recognize the Importance of Professional Specialization in Enhancing Their Understanding of the Entity's Environment Amid Digital Transformation

Omran Abdullah Abdulsalam Aabsho*

Department of Accounting, School of Administrative and Financial Sciences, Libyan

مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي

عمران عبد الله عبد السلام اعيشو*

قسم المحاسبة، مدرسة العلوم الإدارية والمالية، الأكاديمية الليبية للدراسات العليا، ليبيا

*Corresponding author: omran3806830@gmail.com

Received: June 20, 2026

Accepted: September 05, 2026

Published: September 20, 2026

Copyright: © 2026 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY) license (<https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>).

Abstract:

This study aimed to examine auditors' awareness of the importance of professional specialization in enhancing their understanding of the entity's environment in the context of digital transformation. It also sought to identify the role of professional specialization in strengthening auditors' ability to understand the entity's environment and address the requirements and changes imposed by digital transformation on the auditing profession. To achieve the study objectives, a descriptive-analytical approach was adopted, and a questionnaire was used as the primary data collection instrument. The study population consisted of licensed auditors working at audit firms in the Western Region. A total of 80 questionnaires were distributed, of which 63 valid questionnaires were retrieved and deemed suitable for analysis, representing a response rate of approximately 79% of the total questionnaires distributed. The study focused on testing two main hypotheses. The first examined whether there is a statistically significant relationship between auditors' awareness of the importance of professional specialization and enhanced understanding of the entity's environment in the context of digital transformation. The second addressed the role of professional specialization in enhancing auditors' ability to understand the entity's environment and respond to the requirements of digital transformation. The findings revealed that auditors recognize the importance of professional specialization in auditing in the context of digital transformation. The results also indicated that professional specialization plays a role in enhancing auditors' understanding of the entity's environment and in helping them address the requirements associated with digital transformation. The study concludes that professional specialization represents an important factor in developing auditors' performance in the digital environment, as it provides specialized knowledge that enables auditors to comprehend the nature of the entity and the characteristics of its environment, as well as to understand the changes resulting from the use of digital technologies in information systems and operational processes. The findings further emphasize the importance of promoting professional specialization and continuous development of auditors'

professional skills and knowledge in a manner that is aligned with the requirements of digital transformation and the evolving business environment.

Keywords: Professional Specialization, Auditing, Understanding the Entity's Environment, Digital Transformation, Auditor.

الملخص:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي، والكشف عن دور التخصص المهني في تعزيز قدرة المراجعين على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع المتطلبات والتغيرات التي يفرضها التحول الرقمي على مهنة المراجعة. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي، واستخدام الاستبانة أداة رئيسة لجمع البيانات من أفراد مجتمع الدراسة المتمثل في مراجعي الحسابات القانونيين العاملين بمكاتب المراجعة في المنطقة الغربية. وقد تم توزيع (80) استبانة، واسترداد (63) استبانة صالحة للتحليل، بنسبة استجابة بلغت نحو (79%) من إجمالي الاستبانات الموزعة. ركزت الدراسة على اختبار فرضيتين رئيسيتين؛ تناولت الأولى مدى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني وتعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي، بينما تناولت الثانية دور التخصص المهني في تعزيز قدرة المراجعين على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع متطلبات التحول الرقمي. وأظهرت نتائج الدراسة وجود إدراك لدى مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي، كما بينت النتائج أن للتخصص المهني دوراً في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة، ومساعدتهم على التعامل مع المتطلبات المرتبطة بالتحول الرقمي. وتخلص الدراسة إلى أن التخصص المهني يمثل أحد العوامل المهمة في تطوير أداء مراجع الحسابات في البيئة الرقمية، لما يوفره من معرفة متخصصة تساعده على استيعاب طبيعة المنشأة وخصائص بيئتها، وفهم التغيرات الناتجة عن استخدام التقنيات الرقمية في نظم المعلومات والعمليات التشغيلية. كما تؤكد النتائج أهمية الاهتمام بالتخصص المهني والتطوير المستمر للمهارات والمعارف المهنية لمراجع الحسابات بما يتلاءم مع متطلبات التحول الرقمي وتطور بيئة الأعمال.

الكلمات المفتاحية: التخصص المهني، مراجعة الحسابات، فهم بيئة المنشأة، التحول الرقمي، مراجع الحسابات.

المقدمة:

يشهد العالم في الوقت الراهن تحولاً متسارعاً نحو البيئة الرقمية، نتيجة التطورات المتلاحقة في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات، وما صاحبها من انتشار واسع لاستخدام الأنظمة الإلكترونية والتقنيات الحديثة في مختلف مجالات الأعمال. وقد انعكس هذا التحول بصورة واضحة على بيئة المنشآت، حيث أصبحت العديد من العمليات والأنشطة تعتمد على النظم الرقمية في تسجيل ومعالجة وتخزين واسترجاع البيانات، إلى جانب استخدام الحوسبة السحابية وتحليل البيانات والأتمتة والذكاء الاصطناعي في تنفيذ العمليات واتخاذ القرارات. وقد أدى ذلك إلى تغير طبيعة بيئة الأعمال وزيادة درجة تعقيدها، الأمر الذي فرض متطلبات جديدة على مهنة المحاسبة والمراجعة.

وفي ظل هذه التطورات، أصبح مراجع الحسابات مطالباً بفهم بيئة المنشأة بصورة أكثر شمولاً وعمقاً، باعتبار أن فهم البيئة يمثل أساساً مهماً لتحديد طبيعة نشاط المنشأة والظروف التي تعمل في ظلها، والتعرف على العمليات الرئيسية ونظم المعلومات والرقابة الداخلية والمخاطر التي قد تؤثر في عملية المراجعة. كما أن التغيرات التي أحدثها التحول الرقمي أدت إلى ظهور أنماط جديدة من المخاطر، مثل مخاطر أمن المعلومات، ومخاطر الأنظمة والتطبيقات الإلكترونية، ومخاطر معالجة البيانات، ومخاطر الاعتماد على التقنيات الرقمية، مما يتطلب من مراجع الحسابات امتلاك المعرفة والمهارات المناسبة لفهم هذه المخاطر وتقييم أثارها على عملية المراجعة.

ويُعد التخصص المهني من العوامل المهمة التي يمكن أن تعزز قدرة مراجع الحسابات على فهم بيئة المنشأة، إذ إن امتلاك المراجع معرفة متخصصة بطبيعة قطاع معين أو نشاط محدد يساعده على فهم خصائص المنشآت العاملة في ذلك القطاع، وطبيعة عملياتها وممارساتها المحاسبية، والمخاطر التي تتعرض لها. كما تتيح الخبرة المتخصصة للمراجع تكوين فهم أكثر عمقاً للظروف الاقتصادية والتشغيلية والتنظيمية التي تحيط بالمنشأة، الأمر الذي قد ينعكس على قدرته في تحديد المجالات ذات المخاطر المرتفعة وتوجيه إجراءات المراجعة نحوها بكفاءة وفعالية.

وتزداد أهمية التخصص المهني في ظل التحول الرقمي، نظراً إلى أن فهم بيئة المنشأة لم يعد يقتصر على معرفة طبيعة النشاط والعمليات التقليدية، وإنما أصبح يتطلب فهماً للنظم والتقنيات الرقمية التي تعتمد عليها المنشأة في تنفيذ عملياتها ومعالجة بياناتها وإعداد معلوماتها المالية. ومن ثم، فإن المراجع الذي يمتلك معرفة متخصصة وخبرة مناسبة قد يكون أكثر قدرة على فهم طبيعة النظم الرقمية المستخدمة، وتحديد المخاطر المرتبطة بها، وتقييم مدى تأثيرها على المعلومات المالية وعلى إجراءات المراجعة.

كما أن التحول الرقمي يفرض على مراجعي الحسابات ضرورة تطوير معارفهم المهنية والتقنية بصورة مستمرة، بما يمكنهم من مواكبة التغيرات في بيئة الأعمال. ولم يعد التخصص المهني مقتصرًا على الخبرة في مجال المحاسبة والمراجعة، بل أصبح يمتد إلى المعرفة بطبيعة القطاعات الاقتصادية المختلفة، وفهم نظم المعلومات والتقنيات الرقمية، والقدرة على التعامل مع البيانات والمخاطر المرتبطة بالبيئة الرقمية. وهذا يعكس أهمية إدراك مراجع الحسابات للدور الذي يمكن أن يؤديه التخصص المهني في تحسين قدرته على فهم المنشأة وبيئتها.

ومن هذا المنطلق، تركز الدراسة الحالية على مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي، وذلك من خلال تناول ثلاثة جوانب مترابطة تتمثل في مدى إدراك أهمية التخصص المهني في فهم طبيعة نشاط المنشأة وخصائص القطاع الذي تعمل فيه، ودوره في تعزيز القدرة على تحديد وتقييم المخاطر في البيئة الرقمية، ومدى مساهمته في فهم نظم المعلومات والتقنيات الرقمية المستخدمة في المنشأة.

وتتبع أهمية هذه الدراسة من محاولة الربط بين التخصص المهني لمراجع الحسابات والتغيرات التي أحدثها التحول الرقمي في بيئة المنشآت، بما يساعد على توضيح مدى حاجة المراجع إلى المعرفة المتخصصة والمهارات المهنية والتقنية اللازمة لأداء مهامه بكفاءة. كما تسعى الدراسة إلى تقديم نتائج يمكن أن يستفاد منها في تطوير برامج التدريب والتأهيل المهني لمراجع الحسابات، وتعزيز التخصص القطاعي والتقني، بما يساهم في تحسين قدرتهم على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع المخاطر والتحديات التي تفرضها البيئة الرقمية.

وعليه، تسعى الدراسة إلى قياس مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني، وتحليل دوره في تعزيز فهم طبيعة نشاط المنشأة وخصائص قطاعها، وتحديد وتقييم المخاطر المرتبطة بها في ظل التحول الرقمي، بالإضافة إلى التعرف على دوره في تعزيز فهم نظم المعلومات والتقنيات الرقمية المستخدمة في المنشأة، بما يساهم في تحقيق فهم أكثر شمولاً لبيئة المنشأة ودعم فعاليتها عملية المراجعة في البيئة الرقمية.

مشكلة الدراسة:

أدى التحول الرقمي إلى إحداث تغيرات جوهرية في بيئة المنشآت، من حيث طبيعة العمليات، ونظم المعلومات، ووسائل الرقابة، وأساليب معالجة البيانات وتخزينها، الأمر الذي جعل عملية فهم بيئة المنشأة أكثر تعقيداً بالنسبة لمراجع الحسابات.

وفي ظل هذه التطورات، لم يعد الاعتماد على المعرفة العامة بالمراجعة والمحاسبة كافياً بالضرورة لفهم بعض الأنشطة والعمليات ذات الطبيعة المتخصصة أو الرقمية، بل أصبح من المهم أن يمتلك مراجع الحسابات معرفة متخصصة بطبيعة القطاع الذي تعمل فيه المنشأة، إلى جانب القدرة على فهم التقنيات والنظم الرقمية المستخدمة فيها.

ومن هنا تبرز مشكلة الدراسة في عدم وضوح مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني باعتباره عاملاً يمكن أن يساهم في تعزيز فهم بيئة المنشأة، خاصة في ظل التحول الرقمي وما يترتب عليه من تغير في طبيعة العمليات والمخاطر ونظم المعلومات.

وبناءً على ذلك يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤل الرئيس الآتي:

- ما مدى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي؟

وينبثق عن هذا التساؤل الأسئلة الفرعية التالية:

1. ما مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي؟
2. ما دور التخصص المهني لمراجع الحسابات في تعزيز قدرتهم على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع متطلبات التحول الرقمي؟

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق مجموعة من الأهداف العلمية التي تنسجم مع مشكلة الدراسة وتساولاتها وهي:

1. التعرف على مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في تعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي.
2. التعرف على دور التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجعي الحسابات على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع متطلبات التحول الرقمي.

فرضيات الدراسة:

يمكن صياغة فرضيات الدراسة في صورة فرضيات عدمية قابلة للاختبار الإحصائي كما يأتي:

- الفرضية الأولى: لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني وتعزيز فهم بيئة المنشأة في ظل التحول الرقمي.

- **الفرضية الثانية:** لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص المهني لمراجعي الحسابات وقدرتهم على فهم بيئة المنشأة والتعامل مع متطلبات التحول الرقمي

أهمية الدراسة:

أ. **الأهمية العلمية:** تتبع الأهمية العلمية للدراسة من تناولها موضوعاً حديثاً يرتبط بالتغيرات التي يشهدها مجال المراجعة نتيجة التحول الرقمي، ومحاولة توضيح العلاقة بين التطورات التكنولوجية والتخصص المهني للمراجع. كما تسهم الدراسة في إثراء المعرفة المحاسبية والمراجعية المتعلقة بالمهارات والمتطلبات المهنية الجديدة التي تفرضها البيئة الرقمية

ب. **الأهمية العملية:** تتمثل الأهمية العملية في إمكانية الاستفادة من نتائج الدراسة من قبل مكاتب وشركات المراجعة والجهات المهنية في:

- تطوير برامج التدريب والتأهيل المهني للمراجعين.
- تشجيع التخصص القطاعي لمراجعي الحسابات.
- تعزيز المهارات المتعلقة بالتقنيات الرقمية ونظم المعلومات.
- تحسين قدرة المراجعين على تحديد وتقييم مخاطر المنشآت في البيئة الرقمية.
- دعم جودة عملية المراجعة من خلال تحسين فهم المراجع لبيئة المنشأة

منهجية الدراسة:

تعتمد الدراسة على:

- **المنهج الوصفي التحليلي** لتحليل الأدبيات والدراسات السابقة.
 - وفي حال إجراء دراسة ميدانية، سيتم استخدام الاستبانة وتحليل البيانات باستخدام برنامج SPSS لاختبار الفرضيات.
- ادبيات الدراسة السابقة والإطار النظري للدراسة:**

يتناول هذا المبحث مجموعة من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع الدراسة الحالية، بهدف الاستفادة من نتائجها وتوجهاتها العلمية. وقد تم اختيار هذه الدراسات وفقاً لمدى ارتباطها المباشر بموضوع الدراسة وأهدافه ومتغيراته. كما يوضح استعراضها أهم الجوانب التي تناولها الباحثون والمناهج التي اعتمدوا عليها في دراسة الموضوع. ويساعد تحليل هذه الدراسات على تحديد أوجه التشابه والاختلاف بينها وبين الدراسة الحالية. وفيما يلي عرض لأبرز الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة.

- **(دراسة شنن، على عباس 2020)** هدفت الدراسة إلى تحديد أثر البيانات الضخمة على تطوير مهنة المحاسبة، من حيث جودة المعلومات المحاسبية، ومعايير المحاسبة، المناهج الدراسية، الأداء المحاسبي، القياس والإفصاح المحاسبي، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق البيانات الضخمة يتطلب تطوير مهنة المحاسبة، وأن تفعيل البيانات الضخمة يؤدي إلى تطوير أداء المحاسبين، تطوير المعايير المحاسبية، وتطوير المناهج الدراسية.

- **(دراسة على، 2013)** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على منظور الأدبيات للتحول الرقمي بالجامعات المعاصرة، والاستفادة من ذلك في تطوير جهود التحول الرقمي بالجامعات المصرية، وتوصلت الدراسة إلى تدني كفاءة الجهاز الإداري بالجامعات المصرية، ضعف مصادر التمويل البديلة، مما يؤثر على كفاءة استخدام تكنولوجيا المعلومات لضعف الجهود المشاركة المجتمعية في عملية تطوير الجامعات عموماً، جمود الهيكل التنظيمي للجامعات دون تطور فاعل مع متطلبات المرحلة، استقطاب الجهود الحكومية والأهلية ومؤسسات المجتمع المدني والمنظمات والهيئات الدولية والإقليمية وتوجيهها نحو تقديم الرعاية والدعم لتحقيق التحول الرقمي للجامعات المصرية.

- **دراسة (ابوظهير وبيوض، 2020)،** هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر التخصص المهني للمراجع الخارجي في ليبيا في الحد من ممارسات إدارة الأرباح في المصارف التجارية المدرجة في سوق الأوراق المالية الليبي، وقد اعتمدت الدراسة على صحيفة الاستبيان كأداة لتجميع البيانات المتعلقة بالتخصص المهني للمراجع التجاري وممارسات إدارة الأرباح حيث تم توزيع 130 صحيف استبيان على ثلاثة فئات متمثلة في المراجعين الخارجيين العاملين بالإدارة العامة لفحص حسابات المصارف والشركات بديوان المحاسبة الليبي والمراجعين الخارجيين بكتائب المحاسبة والمراجعة المقيدتين بسجل مصرف ليبيا المركزي والمراجعين العاملين بإدارة الرقابة على المصارف والنقد بإدارة مصرف ليبيا المركزي، وقد توصلت الدراسة إلى أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتخصص المهني للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل الإدارات المصارف المدرجة في سوق المال الليبي، كما أشارت إلى وجود فروق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، بحيث اختلفت

الأهمية النسبية لهذا المتغير بين آراء عينة الدراسة. وقد أوصت الدراسة بضرورة إجراء مزيداً من الدراسات المتعلقة بالتخصص المهني لمراجع الحسابات ودورها في تحسين عملية جودة المراجعة الخارجية وزيادة جودة الأرباح.

- **(دراسة توفيق، العمري 2021)** هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على مفهوم المحاسبة والحوسبة السحابية والتعليم الإلكتروني، وتهدف أيضاً إلى دراسة أثر استخدام خدمات الحوسبة السحابية في تحسين وتطوير التعليم الجامعي في سلطنة عمان، اعتمدت الدراسة على الأسلوب الوصفي واستخدمت الاستبانة لجمع البيانات، وتوصلت إلى أن الجامعات والمزيد من المنظمات ستجبر على التفكير في اعتماد حل السحابية، وأن بدأت بعض الجامعات في الالتزام بتطبيق الخيار السحابي وهناك أدلة تشير إلى انخفاض كبير في النفقات بسبب تنفيذ الحلول السحابية، وأن استخدام الحوسبة السحابية ممكن أن يؤدي إلى تحسين وتطوير التعليم المحاسبي، نتيجة المزايا العديدة التي توفرها الحوسبة السحابية.
- **(دراسة علي، 2022)** هدفت هذه الدراسة إلى بلورة أهم تداعيات التحول الرقمي على مهنة المحاسبة، وذلك من خلال دراسة وتحليل الإصدارات المهنية والدراسات الأكاديمية السابقة، ذات الصلة بتداعيات التحول الرقمي على مهنة المحاسبة، أي إنها تعتمد على المنهج التحليلي الانتقادي، وتوصلت الدراسة إلى ضرورة تنظيم وتفعيل عدة آليات لدعم مهنة المحاسبة في مصر لمواجهة تداعيات التحول الرقمي، كما توصلت إلى أن التحول الرقمي يعتمد على العديد من الأدوات منها، تقنية سلاسل الكتل، البيانات الضخمة، الذكاء الاصطناعي، العملات الرقمية المشفرة، والعقود الذكية، وتوصلت إلى أن انعكاس التحول الرقمي من منظور طبيعة وبيئة عمل المهنة على العديد من الجوانب مثلاً، التغيير الجذري والهيكلية بيئة عمل مهنة المحاسبة، أتمتة مراحل الدورة المحاسبية، التحليل الفوري والمنتظم والأكثر دقة للبيانات المحاسبية، الحد من ممارسات السلوك الانتهازي، وتحسين جودتي المعلومات المحاسبية والتقارير المالي.
- **(دراسة فراج، 2021)** ركزت هذه الدراسة على معرفة أثر استخدام النظم الرقمية على المحاسبة الإدارية وعلى دور المحاسبين الإداريين والتحديات التي تواجههم في ظل النظم الرقمية، واعتمدت الدراسة في تحقيق أهدافها على المنهج الاستقرائي والمنهج الاستنباطي، واستخدمت قائمة الاستقصاء، وتوصلت الدراسة إلى أن استخدام نظم المعلومات الرقمية ينعكس على تحسين نظام معلومات المحاسبة الإدارية، وأن تطبيق النظم الرقمية يتطلب ضرورة تطوير مهام المحاسبين الإداريين بما يتناسب مع الأساليب التي أوجدتها النظم الرقمية.
- **(دراسة حسن، 2022)** تناولت هذه الدراسة تقييم أثر نظم المحاسبة الرقمية على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والممارسات المهنية لمهنة المحاسبة في ظل دور التحول الرقمي كمتغير وسيط، واعتمدت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وأكدت الدراسة أن نظم المحاسبة الرقمية تركز على تغيير ممارسات مهنة المحاسبة وأنظمتها وتقنياتها، وأداء العمليات المحاسبية والمعلومات المبنية على عوامل الموثوقية والشفافية والمصادقية وتخفيض التكلفة وتقليل إجراءات التسويات وخفض الأخطاء والتركيز على أنظمة القيمة المضافة وتغيير الأداء التقليدي لممارسات مهنة المحاسبة والإفصاح المحاسبي وجودة المعلومات المحاسبية.
- **(دراسة لبيب: 2005)** هدفت الدراسة إلى بيان طبيعة ودور استراتيجية التخصص الصناعي في الارتقاء بدرجة كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، وذلك من خلال تحليل دور تلك الاستراتيجيات في تحسين قدرات المراجع الخارجي من حيث: دقة تقدير المخاطر المحتملة، جودة قرارات تخطيط عملية المراجعة، واكتشاف ومواجهة حالات الغش والاحتيال المالي، وأساليب إدارة صافي الدخل المحاسبي وتصحيح فجوة التوقعات القائمة في واقع مهنة المراجعة الخارجية.
- **(دراسة مرسى: 2015)** هدفت الدراسة إلى تحليل أثر دور استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، وتحديد أثر تطبيق هذه الاستراتيجية على الحد من ممارسات إدارة الأرباح من قبل إدارة الشركات.
- **دراسة (عطية وآخرون، 2013)** هدفت هذه الرسالة إلى التعرف على العوامل التي تؤثر على استراتيجية العمل لدى مكاتب المراجعة في الأردن وهذه العوامل متمثلة في التعليم والخبرة وتطبيق ضوابط جودة أعمال المراجعة، وقد استخدم الباحث في دراسته المنهج الوصفي التحليلي القائم على توزيع استبانة تم توجيهها لعينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مكاتب المراجعة في الأردن، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك مجموعة من العوامل كالتعليم والخبرة تؤثر بصورة هامة على استراتيجية عمل مكاتب المراجعة في الإدارة، واحتلت العوامل المرتبطة بالتأهيل (التعليم والخبرة) للعاملين في مكاتب المراجعة المرتبة الأولى في التأثير على الاستراتيجية، تلتها العوامل الأخرى، وأن هناك أربعة عوامل رئيسية تؤثر على استراتيجية مكاتب المراجعة، منها أنواع الخدمات التي تقدمها المكاتب، كالتأهيل (التعليم والخبرة) لدى المراجعة، ومدى تطبيق ضوابط الجودة، دمج مكاتب المراجعة محلياً ودولياً. وأهم ما أوصت

به الدراسة بضرورة العمل على مواكبة التطور الحاصل في تنوع الأنشطة، وتبني مكاتب المراجعة في الإدارة لمبدأ التخصص في المراجعة ما يؤدي إلى جودة أعمال المراجعة والإبداع فيها.

- **(دراسة اشميلة وآخرون: 2018)** هدفت الدراسة إلى معرفة ما إذا كانت الشركات الليبية تمارس أساليب إدارة الأرباح من خلال استطلاع آراء المراجعين الخارجيين، واستخدام الباحثون المنهج الوصفي لتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها بواسطة استبيان وزع على عينة بلغت 50 مراجع خارجي بمدن طرابلس والخمس وزليتن ومصراته. ومن أهم ما توصلت إليه الدراسة أن المراجعين الخارجيين يعتقدون أن إدارات الشركات الليبية تمارس بدرجة متوسطة أساليب إدارة الأرباح التي تؤثر على بنود قوائم الدخل والمركز المالي. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير المناهج المحاسبية بحيث تشمل موضوع إدارة الأرباح بجوانبه المختلفة وكذلك تفعيل دور الأجهزة الرقابية للحد من تلك الممارسات في الشركات الليبية.

- **(دراسة اقتيبر و المحجوب، 2016)** هدفت الدراسة إلى التعرف على طبيعة ممارسات المحاسبة الإبداعية والوقوف على الدور الذي يقوم به مراجعو الحسابات في الحد منها وأيضاً أثر أساليب استخدام المحاسبة الإبداعية وأثرها في موثوقية البيانات المحاسبية، وقد تم تناول الدراسة بالمنهج الوصفي التحليلي، حيث تم تصميم استبيان وتلخصت النتائج من خلال رأي العينة المتمثلة في عدد 70 مراجع خارجي في مكاتب المحاسبة والمراجعة في كل من البلديات (الخمس، زليتن، مصراته) بأن درجة التزام مراجعو الحسابات الخارجيين بتطبيق الإجراءات والاختبارات اللازمة للكشف عن آثار وأساليب المحاسبة الإبداعية هي درجة التزام قوية جداً وأن عملية مكافحة أساليب المحاسبة الإبداعية صعبة ومعقدة وأن للمراجع دور محوري ومهم في التحقق والكشف عن تلك الممارسات. ويتفق الباحثان مع ما تركته هذه الدراسة من توصيات، حيث إصدار تشريعات حازمة تتضمن عقوبات رادعة لحالات التلاعب والتحرير في البيانات المالية والتركيز والعمل على تطوير وتدريب المراجعين لما له دور كبير في الكشف والحد من ممارسات إدارة الأرباح.

- **(دراسة خلاط، صالح : 2018)** هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة بالتطبيق على عينة من المراجعين الخارجيين العاملين في مدينة طرابلس، استخدم الباحث الاستبيان كأداة لجمع البيانات، وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأنه يعمل على تحسين جودة المراجعة، وأن التدريب المهني والعمل المستمر وتوفير المعرفة المهنية المتخصصة في مجالات المحاسبة والمراجعة من أهم المتطلبات التي يجب أن تتوفر لمراجعي الحسابات لضمان جودة المراجعة، وأهم توصيات الدراسة تمثلت في ضرورة تشجيع نقابة المحاسبية والمراجعين الليبيين على اتباع استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي، ويتفق الباحث مع أهمية ما توصلت إليه الدراسة وبناء على اتفاق نتائج الدراسة الحالية .

- **(دراسة فرج وأحمد: 2021)** هدفت هذه الدراسة إلى التحقيق في تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، وتكونت عينة الدراسة من المراجع الخارجي بديوان المحاسبة الليبي ومكتب المراجعة الخارجية، وتم استخدام الاستبانة لجمع البيانات، وأشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير كبير للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي البديل على تقييم الخطر الطبيعي من خلال زيادة التركيز على البنود التي تكون أكثر عرضة للأخطاء المقصودة وغير المقصودة.

مصطلحات الدراسة:

- **التحول الرقمي:** مشروع حكومي تشارك فيه مختلف المؤسسات والقطاعات في الدولة، ويتمثل في تحويل الخدمات الحيوية والأساسية المتعلقة بخدمة الفرد والمؤسسات والاستثمارات المختلفة من شكلها التقليدي إلى الشكل الإلكتروني الذكي، بالاعتماد على التقنيات الحديثة والمتطورة ("الفالوجي، 2021، ص 231)

- **السياسة التعليمية:** هي " مجموعة الأهداف والخطط والمبادرات والإجراءات والتدابير التربوية التي يجب اتخاذها لضمان تنفيذها وتطبيقها بنجاح " (دياب، 2018، ص 354)

- **التخصص المهني:** هو امتلاك مساحة عريضة من المعرفة والمهارة العلمية في مجال معين. (عزيز، 2003)

- **جودة المراجعة:** احتمالية شرط قيام المحاسب القانوني باكتشاف الأخطاء والثغرات في النظام المحاسبي للعميل، والقيام بتسجيل ذلك في التقرير الذي يصدره (حميدات، 2001).

الإطار النظري للبحث:

مفهوم التحول الرقمي: " هو عملية إيجاد صورة رقمية يتم من خلالها تحويل المعلومات من صورة مكتوبة على الورق إلى صورة محفوظة على الأجهزة الآلية، بحيث يتم تداولها على شبكة محلية أو الشبكة الدولية للمعلومات " . (عطالي، 2020، ص 2)

تعريف التحول الرقمي:

" هو العملية التي يتم بها الانتقال من الشكل الورقي، والتقليدي في الأداء إلى الشكل التقني والرقمي في الممارسات، والخدمات بما يمكن من الوصول إلى أفضل أشكال الأداء التي تعتمد على التكنولوجيا والتطور بما يؤدي إلى زيادة القدرات التنافسية " (مصطفى، 2022، ص 221)، لذلك أصبح من الضروري على المهنيين والموظفين في جميع المجالات اكتساب المعرفة والخبرة الرقمية مما يساعدهم على التطور المستمر والإبداع والابتكار وزيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء مما يساعد على زيادة القدرة على المنافسة (عويس، 2023)

ويعرفه (عدنان، 2019، ص 23) " بكيفية استخدام التكنولوجيا داخل المنشآت، فهو يساعد على تحسين الكفاءة التشغيلية وتحسين الخدمات التي تقدمها للعملاء من تلك الخدمات، فهو يقوم على توظيف التكنولوجيا بالشكل الأمثل مما يخدم سير العمل داخل المنشأة في كافة أقسامها مما يوفر الوقت والجهد.

ويعرفه الباحث " بأنه الانتقال من الأنماط التقليدية في التدريس والإدارة إلى بيئات تعليمية ذكية تعتمد على المنصات الرقمية، والحوسبة السحابية، والذكاء الاصطناعي والتحليلات التعليمية، بما يساهم في تحسين جودة التعليم وزيادة كفاءة العملية التعليمية.

أثر التحول الرقمي على أداء المحاسبين:

يؤثر التحول الرقمي على دور المحاسبين حيث سيتحول دور المحاسب من مجرد دور تقليدي يقتصر على تسجيل البيانات وإعداد التقارير المالية التقليدية إلى محلل للبيانات والمشرف الفعلي على الخصوصية والاستخدام الأخلاقي للبيانات من خلال إجادته لمهارات جمع وإدارة وتحليل البيانات المالية وغير المالية. (شنن، 2020، ص 39) وكذلك " زيادة القدرة التنافسية للمؤسسات والوصول بالمؤسسة لمركز تنافسي أفضل مقارنة بمنافسيها نظراً للاستفادة من التكنولوجيا المعاصرة والقدرة على التنبؤ والتخطيط للمستقبل، ومن ثم تحسين الكفاءة والربحية، حيث إن ما يزيد عن 70% من المؤسسات التي اتبعت التحول الرقمي أقرت بارتفاع كبير في أرباحها إلى جانب زيادة حصتها في السوق بعد تطبيق التحول الرقمي في أعمالها. (الأشول، 2023)

أهمية التحول الرقمي:

أن التحول الرقمي مهم لأنه من ناحية يساعد في حل المشاكل الإنسانية، ومن ناحية أخرى، فهو يحفز التنمية ويحسن الاستدامة، وهذا يشمل العناصر الاجتماعية والاقتصادية والبيئية وحتى الثقافية، حيث تعمل التكنولوجيا كأساس لكل منها (شعبان، 2021، ص 9).

كما أن للتحول الرقمي العديد من الفوائد الكثيرة والمتعددة ولا ترتبط فقط مع المستخدمين أو الجماهير وحسب، بل أيضاً مع المصارف والمؤسسات على اختلاف أنواعها: (عبد الرزاق، 2019، ص 7)

- التحسين من كفاءة التشغيل داخل المنظمة وتنظيمها بالأساليب السليمة حيث توفر كلاً من التكلفة والجهود المقدمة.
- إيجاد العديد من الفرص لتقديم العديد من الخدمات الابتكارية والإبداعية بشكل كبير عن الوسائل القديمة في تقديمها للخدمات.
- السعي نحو تقديم الجودة الأمثل للعملاء وتبسيط الإجراءات التي تتم بها العمليات للحصول عليها.
- المساعدة والدعم على الانتشار في مجالات واسعة للتوصل إلى شريحة كبيرة وقاعدة كبيرة من العملاء والجماهير، ما يحقق الاستفادة الكبيرة للشركات والمصارف.

التحول الرقمي في المحاسبة:

التحول الرقمي والتكنولوجيا أثرت على الوظائف في مختلف المجالات وتعتبر المحاسبة من هذه المجالات وهذا يعني أن وظيفة المحاسب تغيرت بسبب التحول الرقمي، وكما نعرف أن وظيفة المحاسب هي تسجيل العمليات المالية للشركة وإعداد القوائم المالية كانت هذه الوظيفة في السابق تتم من عن طريق المستندات والدفاتر، أما الآن مع ظهور التحول الرقمي والتكنولوجيا أصبح المحاسب يقوم بوظيفته بطريقة رقمية، وبالتالي أصبح من الضروري على المحاسبين الحصول على المعرفة والخبرة الكافية لمواكبة عصر التكنولوجيا، وللتحول الرقمي عدة فوائد أهمها السرعة والسهولة في إعداد التقارير المالية وتقليل الأخطاء والتلاعب مما يزيد من الكفاءة (عبد الكافي، 2023، ص 49).

أثر التحول الرقمي على مهنة المراجعة:

تتأثر مهنة المراجعة والأداء المهني للمراجع بالتطورات الحديثة في المجال الرقمي، حيث تلجأ الشركات إلى تطبيق التطورات الحديثة في مجال الرقمية وإمكانية الوصول إلى الفاعلية في عمليات النشاط، زيادة التركيز على العملاء، الدخول إلى أسواق جديدة، زيادة الإنتاجية، وتطوير نماذج النشاط، زيادة التركيز على العملاء، الدخول إلى أسواق جديدة، زيادة الإنتاجية، وتطوير نماذج النشاط، الأمر الذي أدى إلى زيادة مسؤوليات مراجع الحسابات، بالأخص فيما يتعلق بمواكبة هذه التطورات الرقمية، ومعرفة تأثير هذه التطورات الرقمية على نشاط العميل، والتوقعات المستقبلية لها، بالإضافة إلى تأثير مثل هذه التطورات الرقمية على مهنة المراجعة وإجراءات المراجعة من أجل ضمان جودة عملية المراجعة، وخفض تكاليف المراجعة (متولى، 2020، ص 47).

التخصص القطاعي للمراجع الخارجي:

أن وجود مكاتب متخصصة في مجال نشاط معين يعمل على توفير بيئة مراجعة تتسم بالفهم والإلمام الكامل لطبيعة صناعة العميل، والقيام بالإجراءات المطلوبة بكفاءة مما ينتج عنه توفير الجو الملائم لقدرة تلك المكاتب أو الشركات على اكتشاف الأخطاء والحد من الممارسات الغير مرغوب فيها. (ابوعجيلة وحمدان: 2010، ص 277 – 319) وقد أكدت دراسة المقطري، ضرورة أن يكون هناك مراجع متخصص في النشاط الصناعي وآخر في النشاط التجاري وثالث في النشاط الخدمي، وذلك حتى يتمكن مستخدمو القوائم المالية من التأكيد المباشر لجودة هذه القوائم، وما بها من معلومات يستخدمها المستثمرون في معرفة قوة المراكز المالية للمشروعات، واستمرارها أو توقف نشاطها (المقري، 2011، ص 405 – 438)

التخصص المهني:

يعتبر التخصص المهني للمراجع الخارجي من الاتجاهات الحديثة في مهنة المراجعة التي لقيت اهتماماً كبيراً في السنوات الأخيرة، نتيجة ظهور العديد من حالات الفساد المالي، وإفلاس العديد من منشآت الأعمال الدولية الكبيرة، بالإضافة إلى التساؤلات التي أثارت حول دور كنهنة المراجعة اتجاه هذه الأزمات وانخفاض مصداقية التقارير المالية التي يقدمها المراجع الخارجي بشكل عام، فضلاً عن وجود واقع مهني يشهد المزيد من حالات التقاضي والدعاوي الجنائية والمدنية ضد المراجعين الخارجيين، عليه قامت الجهات التنظيمية والمهنية بالدراسة والدراسة لإيجاد وسائل وآليات تعمل على الارتقاء بمهنة المراجعة، وإحدى هذه الوسائل هي التخصص المهني للمراجع الخارجي ولتكون إحدى الأبعاد المهمة التي تمكن المراجعين الخارجيين من ربط أنفسهم بخصائص واحتياجات الصناعة التي تخصصوا فيها. (صليب، 2003)

أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي:

أن التطور المتزايد في التقنية والمعلوماتية واختلاف الأنشطة الاقتصادية لمنشآت الأعمال، واختلاف الأوضاع الاقتصادية لها، واختلاف نظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة بها، وكذلك اختلاف بعض السياسات المحاسبية والمتطلبات المحاسبية المميزة لبعض القطاعات الاقتصادية دون الأخرى، ونظراً لكون عملية إلمام المراجع بطبيعة نشاط العميل تعد عملية مستمرة ومتصاعدة من تجميع معلومات وتقويمها وربط نتائج المعرفة بأدلة وقرائن الإثبات وبالمعلومات المتعلقة بكافة عملية المراجعة، كل ذلك يؤكد على مدى أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي في مراجعة نشاط معين (البيب، 2005).

كما يتيح التخصص المهني للمراجع الخارجي الإلمام بطبيعة الأنشطة وخصائصها بكل صناعة أو نشاط. (المقطري، 2011). وللحصول على معرفة دقيقة وأكبر لمعايير المحاسبة ومتطلبات التقرير في النشاط الذي يكون المراجع متخصص في أداء الخدمات للعملاء العاملين به. (الحداد، 2008)

ومن جهة أخرى فإن الباحث يتوافق إلى ما ذهب إليه (متولى، 2006، ص 235) بأن أهمية التخصص المهني للمدقق تكمن في العناصر التالية:

1. تستطيع مكاتب التدقيق المتخصصة تكوين كوادر ذوي خبرة خاصة بصناعة معينة، وهذا يؤدي إلى تقديم خدمات عالية الجودة.
2. تخصص المدقق يؤدي إلى تسهيل مهمة المدقق، وأداء عملية التدقيق التي تعتمد على التقدير والحكم الشخصي، مما يؤدي إلى اكتشاف الأخطاء الجوهرية الموجودة في القوائم المالية، وبالتالي تقليل مخاطر التدقيق.
3. يؤدي تخصص المدقق في تدقيق قطاع معين إلى زيادة عوائده الاقتصادية عن طريق خلق فرص قوية لتلبية احتياجات العملاء.
4. تخصص المدقق يزيد من سمعة المدقق، نتيجة تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة وتوسيع نطاق الخدمات، حيث ينتج عن ذلك تقديم المدقق المتخصص لمستوى مرتفع من خدمات التدقيق السليمة.

5. تخصص المدقق في مراجعة قطاع معين يؤدي إلى زيادة معرفة المدقق بصناعة العميل، ويؤدي هذا إلى زيادة معرفة مخاطر الصناعة، وتخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

6. تخصص المدقق في مراجعة قطاع معين يؤدي إلى انخفاض احتمال عزل المدقق من العميل.

الدوافع التي أدت إلى ظهور التخصص المهني:

إن التغيرات التي حدثت في سوق المراجعة في نهاية القرن الماضي وفي الولايات المتحدة على وجه الخصوص أدت إلى المطالبة بضرورة وجود آلية أو وسيلة تعمل على مساعدة مكاتب المراجعة المهنية في تقوية ورفع مستوى الخبرة والأداء المهني والتقنيات الحديثة المستخدمة في إنجاز مهام تلك المهنة، وتجسدت هذه الآلية أو الوسيلة في التخصص المهني للمراجع الخارجي المتخصص في صناعة معينة يكون قادراً على القيام بعملية المراجعة بكفاءة وجودة عالية. (جمعه، 2016)

ويرى منصور أن هناك أسباب تمثل الدوافع الأساسية للمطالبة بتخصص المراجع مهنيًا في صناعة معينة نذكر منها:

- التحول في معظم دول العالم من النظام الاقتصادي الاشتراكي القائم على أساس امتلاك الدولة لعوامل الإنتاج إلى النظام الرأسمالي القائم على أساس آليات السوق الحر، حيث أدى ذلك إلى انتعاش سياسات الإصلاح الاقتصادي، وتدفع رؤوس الأموال الأمر الذي أدى إلى زيادة عدد شركات المساهمة الخاصة التي تحتل الجانب الأكبر في سوق المراجعة.
- اعتماد المراجع الخارجي على الأحكام والتقييمات الشخصية في معظم مراحل المراجعة، حيث يعتمد المراجع الخارجي في أداء المهام المكلف بها على مجموعة من القواعد الواردة في معايير الأداء المهني للمراجعة، إلا أن معايير المراجعة لم تمنح المراجع الخارجي من اعتماده على حكمه وتقديره الشخصي في بعض خطوات المراجعة، ومن هذه الخطوات قبول مهمة المراجعة، والتخطيط لها، وتنفيذها، وإعداد تقرير المراجعة، فتقرير المراجع الخارجي يلعب دوراً جوهرياً في المراجعة وفي ترشيد التقدير والحكم الشخصي للمراجع الخارجي. (منصور، 2012)

الانتقادات التي وجهت للتخصص المهني للمراجع الخارجي:

هناك بعض الانتقادات التي وجهت للتخصص المهني للمراجع الخارجي أهمها: (حمودة، 2014)

- التخصص المهني لا يعتبر الأداة الوحيدة للتمييز بين المراجعين الخارجيين، وقد لا تكون الآلية الأكثر أهمية لكل عميل من عملاء المراجعة.
- خلق الاحتكار في مهنة المراجعة، حيث ينظر للتخصص المهني للمراجع الخارجي بأنه قد يؤدي إلى اتخاذ نوع من السيطرة من قبل مقدمي خدمات المراجعة في قطاع اقتصادي معين ذلك، من خلال حصول هؤلاء المراجعين على حصص سوقية مؤثرة في ذلك القطاع الأمر الذي يضعف المنافسة في سوق الخدمة ويزيد من الاقتراب إلى صور احتكار القلة في مراجعة قطاعات الأنشطة المختلفة، الأمر الذي يؤثر سلباً على جودة المراجعة.
- هناك جزء كبير من الخدمات الأخرى التي تعتبر خدمات مراجعة قد يُحرم المراجع الخارجي المتخصص من تقديمها، مثل الخدمات الاستشارية، ودراسات الجدوى الاقتصادية.
- تقليص الخبرة العامة للمراجعين الخارجيين، فقد يُنتقد التخصص المهني للمراجع الخارجي من جانب أنه قد يؤدي إلى تقليص الخبرات المهنية العامة للمراجع الخارجي، ولكن يمكن التغلب على هذا الانتقاد من خلال العامة للمراجع الخارجي، ولكن يمكن التغلب على هذا الانتقاد من خلال إعلام كل من عملاء المراجعة بشكل عام والمراجعين بشكل خاص بأن التخصص المهني لا يغني عن الخبرة العامة.

بيئة المنشأة من منظور المراجع:

تُعد بيئة المنشأة من المرتكزات الأساسية التي تستند إليها عملية المراجعة الحديثة، إذ إن قدرة المراجع على إصدار حكم مهني مناسب بشأن القوائم المالية ترتبط بدرجة كبيرة بمدى فهمه لطبيعة المنشأة والظروف والعوامل المحيطة بها. فالمراجعة لا تتم في فراغ، وإنما في إطار بيئة اقتصادية وتنظيمية وقانونية وتشغيلية متغيرة، تتفاعل فيها مجموعة من العوامل الداخلية والخارجية التي قد يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على العمليات المالية، ونظم الرقابة الداخلية، وإعداد التقارير المالية، ومن ثم على مخاطر وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية.

وقد أولت المعايير الدولية للمراجعة اهتماماً واضحاً بفهم المنشأة وبيئتها باعتباره عنصراً جوهرياً في منهج المراجعة القائم على المخاطر. فقد أكد المعيار الدولي للمراجعة (ISA 315 (Revised 2019) أن إجراءات تقييم المخاطر ينبغي أن تمكّن المراجع من الحصول على فهم للمنشأة وبيئتها، وإطار التقرير المالي المطبق، ولنظام الرقابة الداخلية لدى المنشأة. ويشمل ذلك فهم الهيكل التنظيمي للمنشأة وملكية رأس المال والحوكمة ونموذج الأعمال، إلى جانب طبيعة الصناعة والعوامل التنظيمية والعوامل الخارجية الأخرى، وكذلك المقاييس المستخدمة داخلياً وخارجياً لتقييم الأداء المالي. ويهدف هذا الفهم إلى توفير أساس مهني سليم لتحديد مخاطر التحريف الجوهري وتقييمها والاستجابة لها بصورة مناسبة.

ويكتسب فهم بيئة المنشأة أهمية خاصة في ضوء اعتماد المراجعة الحديثة على منهج المراجعة القائم على المخاطر؛ حيث لم يعد دور المراجع مقتصرًا على فحص العمليات والأرصدة المالية بصورة مباشرة، وإنما أصبح مطالبًا بتحديد وفهم مصادر المخاطر التي يمكن أن تؤدي إلى تحريف جوهري في القوائم المالية، ثم تقييم تلك المخاطر وتحديد الإجراءات الملائمة للتعامل معها. وقد أوضحت هيئة معايير المراجعة والتأكد الدولية (IAASB) أن المعيار ISA 315 (Revised 2019) يهدف إلى تعزيز اتساق وجودة عملية تحديد وتقييم المخاطر، بحيث تشكل نتائج تقييم المخاطر أساسًا للاستجابة المناسبة لها وفقًا للمعيار ISA 330.

ولا تقتصر أهمية فهم بيئة المنشأة على تحديد المخاطر الناتجة عن الأخطاء غير المتعمدة، بل تمتد كذلك إلى مخاطر الغش والتلاعب في التقارير المالية. فطبيعة البيئة التي تعمل فيها المنشأة، والضغوط التي تواجه الإدارة، والحوافز المرتبطة بالأداء المالي، وضعف بعض عناصر الرقابة، قد تشكل ظروفًا تزيد من احتمالية وقوع الغش أو التحريف المتعمد للمعلومات المالية. ولذلك يرتبط فهم بيئة المنشأة ارتباطًا وثيقًا بمسؤوليات المراجع المتعلقة بالغش، والتي تناولها المعيار الدولي للمراجعة ISA 240، حيث يؤكد المعيار على ضرورة قيام المراجع بإجراءات للحصول على المعلومات التي تساعد في تحديد وتقييم مخاطر التحريف الجوهري الناتج عن الغش، مع المحافظة على الشك المهني المناسب طوال عملية المراجعة. ومن ناحية أخرى، أدت التطورات المتسارعة في تكنولوجيا المعلومات والتحول الرقمي إلى زيادة تعقيد البيئة التي تعمل فيها المنشآت، وأصبح فهم المراجع للبيئة التكنولوجية ونظم المعلومات جزءًا مهمًا من فهم طبيعة المنشأة ومخاطرها. وقد أخذ المعيار ISA 315 (Revised 2019) هذه التطورات في الاعتبار، حيث أشار إلى نموذج أعمال المنشأة ومدى اعتماده على تكنولوجيا المعلومات، كما عملت التعديلات على جعل عملية تقييم المخاطر أكثر قدرة على مواكبة البيئة المتغيرة التي تعمل فيها المنشآت.

كذلك، فإن فهم بيئة المنشأة يساعد المراجع في ممارسة الحكم المهني عند تحديد المجالات التي تتطلب مزيدًا من الاهتمام، وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة. فالمعلومات التي يحصل عليها المراجع عن نشاط المنشأة وقطاعها ومنافسيتها وتشريعاتها ونظامها الإداري والرقابي تساعد في تكوين توقعات مهنية بشأن طبيعة المخاطر المحتملة، وتقييم مدى كفاية تصميم الضوابط ذات الصلة وتنفيذها، وتحديد ما إذا كانت هناك مؤشرات تستدعي توسيع نطاق إجراءات المراجعة. ومن ثم فإن فهم البيئة لا يمثل هدفًا مستقلًا في حد ذاته، وإنما يمثل وسيلة أساسية للوصول إلى تقييم أكثر دقة لمخاطر المراجعة وتصميم استجابة تتناسب مع تلك المخاطر.

وبناءً على ما سبق، فإن دراسة بيئة المنشأة تمثل مرحلة محورية في عملية المراجعة، ولا ينبغي التعامل معها باعتبارها مجرد إجراء تمهيدي لجمع المعلومات، وإنما باعتبارها عملية تحليلية مستمرة تبدأ منذ التخطيط للمراجعة وتمتد خلال مراحل تنفيذها وتقييم نتائجها. وكلما كان فهم المراجع للمنشأة وبيئتها أكثر عمقًا، كان أكثر قدرة على تحديد المخاطر وتقييمها والاستجابة لها بطريقة مهنية تتفق مع متطلبات معايير المراجعة الدولية، الأمر الذي ينعكس إيجابًا على كفاءة وفعالية عملية المراجعة وعلى جودة الرأي المهني الذي يصدره المراجع.

الدراسة الميدانية:

- **منهجية الدراسة:** لتحقيق أهداف الدراسة اعتمد الباحث في الجانب النظري على المنهج الاستقرائي من كتب وأدبيات سابقة والنشرات التي تناولت موضوع الدراسة، وفي الجانب العملي اتبع الباحث المنهج الوصفي التحليلي، حيث استعان بالدراسات السابقة لإعداد صحيفة الاستبيان كأداة رئيسية لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة.
- **مجتمع وعينة الدراسة:** يتألف مجتمع الدراسة من مراجعي الحسابات القانونيين بمكاتب المراجعة الجهة الغربية، وتم اختيار عينة عشوائية بلغ حجمها (80) استبانة واسترد منها (63) من إجمالي الاستثمارات التي وزعت، وبالتالي فإن الاستبانات التي خضعت للتحليل بلغت (63) استثمار استبيان أي ما يعادل (79%) من إجمالي الاستبانات التي وزعت، والجدول التالي يبين إجراءات توزيع عينة الدراسة وحركة الاستبانة كالآتي:

جدول رقم (1): يبين إجراءات عينة الدراسة وحركة الاستبيان

عدد الاستبانات الموزعة	عدد الاستبانات المستردة	عدد الاستبانات الغير المستردة	عدد الاستبانات الصالحة للتحليل	نسبة الاستبانات الصالحة للتحليل %
80	63	17	63	79%

- **أداة الدراسة:** وتتمثل أداة الدراسة في استمارة استبيان صممت لتجميع البيانات وقد قسمت هذه الاستمارة إلى قسمين كالآتي:
- أ. **القسم الأول:** ويتمثل في المعلومات الشخصية من (العمر بالسنوات، عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة، المسمى الوظيفي، الشهادات المهنية الحاصل عليها، عدد العاملين في المكتب).
- ب. **القسم الثاني:** ويتضمن أسئلة متعلقة بمدى إدراك مراجعي الحسابات لدور استراتيجية التخصص المهني لبيئة العمل في ظل التحول الرقمي.
- كما وأنه تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي بغية تقييم إجابات أفراد العينة كما بالجدول الآتي:

جدول رقم (2): الأوزان الرقمية لفقرات الدراسة وفق مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

وبالتالي فإن متوسط الاجابات يساوي (3)، فإذا كان متوسط الاجابة يساوي (3) ذلك يشير إلى أن الإجابة (محايد)، فيما اذا كان متوسط الاجابة اكبر من (3) فهو يشير إلى الاجابة بالموافقة، بينما إذا كانت متوسط الاجابة أقل من (3) فإن ذلك يشير إلى عدم الموافقة، ويتم اختبار الاجابة فيما اذا كان تختلف عن المتوسط الحيادي (3) أم لا.

وتحدد اتجاهات الاجابة فان مقياس التحليل كالآتي:

الفئة	قيمة المتوسط الحسابي	مستوى الاتجاه
الأولى	من (1 – 2.33)	ضعيف
الثانية	من (2.33 – 3.66)	متوسط
الثالث	من (3.66 – 5)	مرتفع

الأساليب الإحصائية المستخدمة:

قام الباحث باستخدام عدد من الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات واختبار فرضيات الدراسة مثل استخدام الاحصاء الوصفي الذي اعتمد على (المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري بالإضافة الى معامل الفا كرونباخ للتأكد من درجة ثبات المقياس المستخدم في الدراسة، ومعامل بيرسون للارتباط وذلك لمعرفة العلاقة بين متغيرات هذه الدراسة، كما استخدم اختبار (t) وتمت معالجة البيانات التي تم تجميعها من خلال برنامج الحزم الإحصائية (spss).

صدق وثبات أداة الدراسة:

- أ. **الصدق الظاهري:** تم الاستعانة بعدد من الأساتذة، والمحكمين ذوي الخبرة والاختصاص في طرق البحث والمحاسبة ليبدون آرائهم حول محاور الاستبانة، وتم تعديل صياغة بعض الفقرات حسب آرائهم وتوجيهاتهم.
- ب. **صدق الثبات والمصدقية:** استخدم معامل ألفا كرونباخ تأخذ أهم المقاييس الإحصائية المستخدمة في البحوث العلمية، وذلك لقياس ثبات ومصدقية الاستبانة.

جدول رقم (3): يبين معامل ألفا كرونباخ

المجال	معامل ألفا كرونباخ
بدرجة عالية من الثبات والمصدقية	0.973

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

- أوردت بيانات الجدول أعلاه أن المقياس بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ (0.973)، مما يؤكد صلاحية الاستبانة، وبالتالي فإنه يمكن الاعتماد عليها واستخدامها في الدراسة.
- ت. **صدق الاتساق الداخلي:** استخدم الباحث معامل بيرسون للارتباط لقياس العلاقة بين متغيرات الدراسة والجدول التالي يبين أهم النتائج:

جدول رقم (4): يبين معامل بيرسون للارتباط

المتغير	مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني	مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني
مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني	1	0.947
استراتيجية التخصص المهني	0.947	1

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

أظهرت بيانات الدراسة إلى أن العلاقة بين متغيرات الدراسة طردية وقوية مما يدل على ترابط وانسجام محاور الدراسة مع بعضها البعض.

توصيف خصائص مفردات العينة:

الجدول التالي يبين التكرارات والنسب المئوية للبيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة.

جدول رقم (5): يبين توصيف خصائص مفردات العينة

المتغير	العدد	النسبة المئوية %
العمر بالسنوات	30 – 20	0
	40 – 30	0
	50 - 40	19
	50 فأكثر	81
	المجموع	63
عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة	أقل من 5	0
	من 5 – 10	11
	من 10 – 15	21
	15 فأكثر	68
	المجموع	63
المؤهل العلمي	بكالوريوس	21
	ماجستير	19
	دكتوراه	55
	أستاذ	5
	المجموع	63
المسمى الوظيفي	مدير مكتب المراجعة	5
	مراجع رئيسي	57
	مراجع	35
	شريك	3
	المجموع	63
الشهادات المهنية الحاصل عليها	محاسب قانوني أمريكي	0
	محاسب قانوني عربي	3
	محاسب قانوني ليبي	97
	أخرى	0
	المجموع	63
عدد العاملين في المكتب	أقل من 3 أشخاص	71
	من 3 – 6 أشخاص	24
	من 6 – 9 أشخاص	5
	9 أشخاص فأكثر	0
	المجموع	63

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من البيانات الواردة أن حجم عينة الدراسة بلغ 63 مراجعاً، وقد أظهرت النتائج تفاوتاً في الخصائص العمرية والمهنية والعلمية لأفراد العينة.

- **أولاً: العمر:** يتبين أن الفئة العمرية 50 سنة فأكثر تمثل النسبة الأكبر من أفراد العينة، حيث بلغ عددهم 51 مراجعاً بنسبة 81%، في حين بلغ عدد أفراد الفئة العمرية 40-50 سنة 12 مراجعاً بنسبة 19%، ولم تسجل العينة أي أفراد ضمن الفئتين العمريتين 30-20 سنة و 30-40 سنة. ويشير ذلك إلى أن غالبية أفراد العينة من الفئات العمرية الأكبر سناً، وهو ما قد يرتبط بارتفاع سنوات الخبرة المهنية لديهم.
 - **ثانياً: عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة:** أظهرت النتائج أن غالبية أفراد العينة لديهم خبرة مهنية طويلة؛ إذ بلغ عدد الذين لديهم 15 سنة فأكثر من الخبرة 43 مراجعاً بنسبة 68%، يليهم من لديهم خبرة 15-10 سنة بعدد 13 مراجعاً بنسبة 21%، ثم من لديهم خبرة 10-5 سنوات بعدد 7 مراجعاً بنسبة 11%، ولم تسجل العينة أي مراجع لديه خبرة أقل من 5 سنوات. وتوضح هذه النتائج أن أفراد العينة يتمتعون بمستوى مرتفع من الخبرة العملية في مجال المراجعة، الأمر الذي يدعم قدرتهم على تقديم إجابات مبنية على ممارسة وخبرة مهنية.
 - **ثالثاً: المؤهل العلمي:** تشير البيانات إلى ارتفاع المستوى العلمي لأفراد العينة، حيث جاء الحاصلون على درجة الدكتوراه في المرتبة الأولى بواقع 35 مراجعاً بنسبة 55%، يليهم الحاصلون على البكالوريوس بواقع 13 مراجعاً بنسبة 21%، ثم الماجستير بواقع 12 مراجعاً بنسبة 19%، بينما بلغ عدد الحاصلين على رتبة أستاذ 3 مراجع بنسبة 5%. ويعكس ذلك تنوعاً في المؤهلات العلمية.
 - **رابعاً: المسمى الوظيفي:** يتضح أن فئة المراجعين الرئيسيين تمثل النسبة الأكبر من العينة، حيث بلغ عددهم 36 مراجعاً بنسبة 57%، يليهم المراجعون بواقع 22 مراجعاً بنسبة 35%، ثم مديرو مكاتب المراجعة بواقع 3 أفراد بنسبة 5%، وأخيراً الشركاء بواقع 2 فرد بنسبة 3%. ويشير هذا التوزيع إلى أن غالبية المشاركين يشغلون وظائف ترتبط بصورة مباشرة بأعمال المراجعة.
 - **خامساً: الشهادات المهنية الحاصل عليها أفراد العينة:** أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى من أفراد العينة يحملون شهادة المحاسب القانوني الليبي، حيث بلغ عددهم 61 مراجعاً بنسبة 97%، بينما حصل 2 مراجع على شهادة محاسب قانوني عربي بنسبة 3%، ولم تسجل العينة أي حالة حاصلة على شهادة المحاسب القانوني الأمريكي أو شهادات مهنية أخرى. ويعكس ذلك تجانساً مرتفعاً نسبياً في نوع الشهادة المهنية بين أفراد العينة.
 - **سادساً: عدد العاملين في مكتب المراجعة:** تشير النتائج إلى أن غالبية مكاتب المراجعة التي ينتمي إليها أفراد العينة تنتم بصغر حجمها؛ إذ بلغ عدد المكاتب التي يعمل بها أقل من 3 أشخاص 45 مكتباً بنسبة 71%، بينما بلغ عدد المكاتب التي يعمل بها 3-6 أشخاص 15 مكتباً بنسبة 24%، في حين بلغ عدد المكاتب التي يعمل بها 6-9 أشخاص 3 مكاتب بنسبة 5%، ولم تسجل العينة أي مكتب يضم 9 أشخاص فأكثر. ويشير ذلك إلى أن أغلب مكاتب المراجعة محل الدراسة ذات حجم صغير من حيث عدد العاملين.
- عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الأولى:**
- تنص الفرضية الأولى أنه "يوجد إدراك لمراجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي"، تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على فقرات المحور الأول، ومن الاستبانة التي تم صياغتها ويوضح الجدول أدناه الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لآراء عينة الدراسة حول مدى إدراك لمراجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي.

جدول رقم (6): الاحصاءات الوصفية لآراء عينة الدراسة حول مدى إدراك لمراجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة اختبار T	مستوى الدلالة الإحصائية	ت.ع.
1	يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات مراجعة ذات قيمة مضافة	4.4286	.68895	16.458	0.000	1

19	0.000	3.694	85269	3.3968	يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات مراجعة ذات قيم مضافة	2
10	0.000	4.8000	0.8877	3.6190	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على فهم تطبيقات الأتمتة المستخدمة في عمليات المراجعة	3
8	0.000	3.7350	0.8613	3.6667	يساعد التخصص المهني على التعامل مع تقنيات الحوسبة السحابية المستخدمة في بيئة الأعمال.	4
18	0.001	2.1010	0.9777	3.4127	يدرك مراجعو الحسابات أن التخصص المهني أصبح أكثر أهمية مع التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال الرقمية.	5
14	0.000	4.0400	0.8399	3.5079	يرى مراجعو الحسابات أن التخصص المهني يساعدهم على التعامل بكفاءة مع التقنيات الرقمية الحديثة.	6
17	0.000	2.4450	0.9107	3.4286	يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على فهم طبيعة المخاطر المرتبطة بالتحول الرقمي	7
21	0.040	7.4660	1.0192	3.2698	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على الاستجابة للمخاطر المهنية الناشئة عن التحول الرقمي	8
12	0.000	4.7460	1.0086	3.6032	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على تحديد مواطن الضعف في بيئة الرقابة الرقمية.	9
22	0.017	7.5440	1.2369	2.6190	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على تقييم المخاطر المرتبطة بالأنظمة الآلية.	10
10	0.000	4.8000	0.8877	3.6190	يساهم التخصص المهني في تحسين جودة أدلة الإثبات التي يحصل عليها مراجع الحسابات في البيئة الرقمية	11
2	0.000	11.4220	0.7279	4.0476	يدرك مراجعو الحسابات ضرورة تطوير مهاراتهم المهنية لمواكبة التحول الرقمي	12
4	0.000	7.5440	0.9351	3.8889	يمثل التخصص المهني أحد المتطلبات الأساسية لنجاح مراجع الحسابات في أداء دوره في بيئة المراجعة الرقمية.	13
3	0.000	8.2110	0.8746	3.9048	يرى المراجعون أن تطوير التخصص المهني للعاملين فيها يمثل استثماراً ضرورياً في ظل التحول الرقمي	14
5	0.000	8.9640	0.7589	3.8571	يحرص مراجعو الحسابات على الحصول على التدريب المتخصص في تقنيات المراجعة الرقمية.	15

16	يرى مراجعو الحسابات أن الحصول على الشهادات المهنية المتخصصة أصبح أكثر أهمية في البيئة الرقمية	3.7143	0.7054	8.0360	0.000	6
17	يحرص مراجعو الحسابات على مواكبة التطورات المهنية والتكنولوجية المرتبطة بمهنة المراجعة.	3.6032	1.0086	4.7460	0.000	11
18	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على إصدار أحكام مهنية مناسبة عند استخدام تقنيات المراجعة الحديثة.	3.4444	0.9800	3.5990	0.001	16
19	يساهم التخصص المهني في تقليل مخاطر الأخطاء أثناء تنفيذ إجراءات المراجعة باستخدام التقنيات الرقمية	3.3016	1.1163	2.1440	0.036	9
20	يؤدي التخصص المهني إلى تحسين جودة التقارير والنتائج التي يقدمها مراجع الحسابات في البيئة الرقمية.	3.5556	1.1608	3.7980	0.000	13
21	يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقييم مدى موثوقية البيانات الإلكترونية.	3.4762	0.9976	3.7880	0.000	15
22	يرفع التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على التعامل مع أنظمة المعلومات المحاسبية الحديثة.	3.6984	0.9441	5.8710	0.000	7
23	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على مواكبة التطور المستمر في تقنيات المراجعة الرقمية	3.4444	0.9800	3.5990	0.001	16
24	يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقييم مخرجات الأنظمة الرقمية	2.4762	0.9648	3.43090	0.000	23
25	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على استخدام تقنيات الذكاء الاصطناعي في أعمال المراجعة.	3.6508	0.7653	6.7490	0.000	9
العام		3.5238	1.0903	3.8130	0.000	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

بالنظر إلي بيانات الجدول السابق نلاحظ أن:

- فيما يتعلق بالفقرة (01): " يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات مراجعة ذات قيمة مضافة "، احتلت المرتبة الأولى، يتبين أن اتجاهات أفراد العينة اتسمت بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي (4.4286)، في حين سجل الانحراف المعياري (0.6889) وهو مؤشر يعكس ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة.
- ويعكس في الوقت ذاته ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة الأمر الذي يعزز من القيمة التفسيرية لهذه النتيجة، ويؤكد أن أفراد العينة يتبنون موقفاً إيجابياً واضحاً تجاه هذه الفقرة ضمن إطار موضوع الدراسة على محتوى هذه الفقرات.
- أما من الناحية الاستدلالية، فقد أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (16.458) عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) الأمر الذي يشير إلى أن هذا المتوسط يتمتع بدلالة إحصائية، وبمقارنة هذا المتوسط مع القيمة المحايدة (03) يتبين أنه يفوقها بشكل ملحوظ مما يدل على أن اتجاهات

أفراد العينة تميل بوضوح نحو الموافقة، وهو ما يعكس قناعة المبحوثين بأن التخصص المهني يساهم في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات مراجعة ذات قيمة مضافة.

- فيما يتعلق بالفقرة (24): "يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقييم مخرجات الأنظمة الرقمية"، احتلت المرتبة الثالثة والعشرون والأخيرة، يتبين أن اتجاهات أفراد العينة اتسمت بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.4762)، في حين سجل الانحراف المعياري (0.9648) وهو مؤشر يعكس ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة.

- ويعكس في الوقت ذاته ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة الأمر الذي يعزز من القيمة التفسيرية لهذه النتيجة، ويؤكد أن أفراد العينة يتبنون موقفاً إيجابياً واضحاً تجاه هذه الفقرة ضمن إطار موضوع الدراسة على محتوى هذه الفقرات.

- أما من الناحية الاستدلالية، فقد أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (4.3090) عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) الأمر الذي يشير إلى أن هذا المتوسط يتمتع بدلالة إحصائية، وبمقارنة هذا المتوسط مع القيمة المحايدة (03) يتبين أنه يفوقها بشكل ملحوظ مما يدل على أن اتجاهات أفراد العينة تميل بوضوح نحو الموافقة، وهو ما يعكس قناعة الباحثين بأن التخصص المهني يساهم في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم مخرجات الأنظمة الرقمية.

- وبشكل عام يتضح بأن قيمة المتوسط الحسابي لكل فقرة من الفقرات هذا المحور أكبر من (3)، كما أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار (t) لكل فقرة من فقرات هذا المحور أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أن قيمة المتوسط الحسابي دالة إحصائية، وهذا يعني أن أفراد العينة موافقين على أنه هناك إدراك مرجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي، مما يدل على قبول الفرضية الرئيسية الأولى والتي تنص على أنه يوجد إدراك مرجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي.

عرض ومناقشة نتائج الفرضية الرئيسية الثانية:

وتنص هذه الفرضية على أن "الاستراتيجية للتخصص المهني دور في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة"، تم اختبار هذه الفرضية بالاعتماد على فقرات المحور الثاني للاستبانة التي تم صياغتها، ويوضح الجدول أدناه الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لآراء عينة الدراسة حول استراتيجية التخصص المهني في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة.

جدول رقم (7): يبين الإحصاءات الوصفية واختبار (t) لإجابات أفراد العينة حول دور استراتيجية التخصص المهني في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة

ت	الفقرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	اختبار t	مستوى الدلالة الإحصائية	ترتيب
26	يدرك مراجع الحسابات أن التخصص المهني يساعده على فهم طبيعة نشاط العميل.	3.6667	.74053	7.146	.000	4
27	يساهم التخصص المهني في قدرة مراجع الحسابات على تحديد الأنشطة الأكثر أهمية لدى العميل.	3.6032	.81398	5.882	.000	5
28	يمكن التخصص المهني مراجع الحسابات من التعرف على طبيعة المخاطر المرتبطة بنشاط العميل	3.2540	1.04678	1.926	.059	13
29	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على فهم أسباب حدوث الأخطاء في بيئة العميل.	2.9206	1.26110	-500-	.059	17
30	يساعد التخصص المهني على فهم العلاقة بين طبيعة نشاط العميل وتصميم نظام الرقابة الداخلية	2.7778	1.09904	-1.605-	.114	19
31	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على توجيه اهتمامه إلى المجالات ذات المخاطر المرتفعة لدى العميل	3.8095	.69229	9.281	.000	2
32	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على فهم نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	3.0635	1.24269	.406	.086	16

33	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على التعرف على المعاملات التي تتطلب حكماً مهنيًا.	3.5238	1.07549	3.866	.000	8
34	يساعد التخصص المهني على فهم طبيعة الأصول والالتزامات الخاصة بالعمل	2.9206	.97222	-.648	.051	18
35	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على فهم المعالجات المحاسبية الخاصة بنشاط العمل.	2.3175	1.01323	-5.347	.000	21
36	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على فهم المخاطر الناتجة عن طبيعة معاملات العمل	2.5397	.99718	-3.664	.001	20
37	يساهم التخصص المهني في زيادة قدرة مراجع الحسابات على فهم خصائص قطاع العمل	3.5873	1.01019	4.615	.000	6
38	يقوم المراجع بدراسة وفهم معايير المحاسبة والمراجعة المتخصصة بنشاط عمل المراجعة لما لهذا من أثر على جودة الأداء المهني للمراجع	3.3333	1.03175	2.564	.013	11
39	يدرك مراجع الحسابات أهمية التخصص المهني في فهم البيئة التي يعمل فيها العمل	3.2698	.74501	2.875	.006	12
40	يساهم التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على تحديد المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر تفصيلاً	3.8254	.73044	8.969	.000	1
41	يساهم التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على تقييم بيئة الرقابة لدى العمل.	3.7937	1.16617	5.402	.000	3
42	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على التعرف على طبيعة العمليات التي يقوم بها العمل	3.0794	1.27383	.495	.623	15
43	يساعد التخصص المهني على تقييم مدى ملاءمة إجراءات الرقابة لطبيعة نشاط العمل	2.9841	1.30127	-.097	.923	16
44	يساهم التخصص المهني في زيادة كفاءة وفعالية عملية المراجعة من خلال تحسين فهم بيئة العمل	3.5873	.85449	5.455	.000	6
45	يساهم التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على اكتشاف الأخطاء والتحريرات في بيئة العمل.	3.1587	.82709	1.523	.133	14
46	يساهم التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على تقييم بيئة الرقابة لدى	3.4127	1.15891	2.827	.006	10
47	يدرك مراجع الحسابات أن التخصص المهني يمثل عاملاً أساسياً في تكوين فهم شامل ودقيق لبيئة العمل	3.5397	1.13344	3.779	.000	7
48	يساعد التخصص المهني مراجع الحسابات على فهم طبيعة النظام المحاسبي المستخدم لدى العمل.	3.7937	1.04971	6.001	.000	3
49	يعزز التخصص المهني قدرة مراجع الحسابات على فهم البيئة الاقتصادية المحيطة بالعمل.	3.4286	1.08827	3.126	.003	9
المجموع		3.3142	1.0026	4.3833	0.000	

المصدر: من اعداد الباحث بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

ومن بيانات الجدول السابق نستنتج أن:

- فيما يتعلق بالفقرة (39): " يدرك مراجع الحسابات أهمية التخصص المهني في فهم البيئة التي يعمل على العمل"، احتلت المرتبة الأولى، يتبين أن اتجاهات أفراد العينة اتسمت بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي (3.8254)، في حين سجل الانحراف المعياري (0.7304)، وهو مؤشر يعكس ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة.
- ويعكس في الوقت ذاته ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة الأمر الذي يعزز من القيمة التفسيرية لهذه النتيجة، ويؤكد أن أفراد العينة يتبنون موقفاً إيجابياً واضحاً تجاه هذه الفقرة ضمن إطار موضوع الدراسة على محتوى هذه الفقرات.
- أما من الناحية الاستدلالية، فقد أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (8.969) عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) الأمر الذي يشير إلى أن هذا المتوسط يتمتع بدلالة إحصائية وبمقارنة هذا المتوسط مع القيمة المحايدة (03) يتبين أنه يفوقها بشكل ملحوظ مما يدل على أن اتجاهات أفراد العينة

تميل بوضوح نحو الموافقة، وهو ما يعكس قناعة الباحثين بأن مراجعي الحسابات يدركون أهمية التخصص المهني في فهم البيئة التي يعمل فيها العميل.

- فيما يتعلق بالفقرة (34): "يساعد التخصص المهني على فهم طبيعة الأصول والالتزامات الخاصة بالعميل"، احتلت المرتبة العشرون والأخيرة، يتبين أن اتجاهات أفراد العينة اتسمت بالموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي (2.3175)، في حين سجل الانحراف المعياري (1.0132)، وهو مؤشر يعكس ميلاً واضحاً نحو تأييد مضمون الفقرة.
- ويعكس في الوقت ذاته ميلاً واضحاً نحو عدم تأييد مضمون الفقرة، ويؤكد أن أفراد العينة ولا يتبنون موقفاً إيجابياً واضحاً تجاه هذه الفقرة ضمن إطار موضوع الدراسة على محتوى هذه الفقرات.
- أما من الناحية الاستدلالية، فقد أظهرت نتائج اختبار (t) أن القيمة المحسوبة بلغت (5.3470) عند مستوى دلالة (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05) الأمر الذي يشير إلى أن هذا المتوسط يتمتع بدلالة إحصائية وبمقارنة هذا المتوسط مع القيمة المحايدة (03) يتبين أنه يقل عنها بشكل ملحوظ مما يدل على أن اتجاهات أفراد العينة تميل بوضوح نحو عدم الموافقة، وهو ما يعكس عدم قناعة الباحثين بأن التخصص المهني لا يساعد على فهم طبيعة الأصول والالتزامات الخاصة بالعميل.
- وبشكل عام يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي أعلى من (3) كما أن قيمة الدلالة الإحصائية لاختبار (t) كانت أصغر من مستوى المعنوية (0.05)، مما يدل على أن المتوسط الحسابي دال إحصائياً، وهذا يعني أن أفراد العينة يؤيدون أنه لاستراتيجية التخصص المهني دور من تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة، الأمر الذي يقودنا إلى قبول الفرضية الرئيسية الثانية والتي تنص على أن استراتيجية التخصص المهني لها دور في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة.

نتائج التحليل الإحصائي:

1. أظهرت نتائج اختبار صدق وثبات أداة الدراسة أن الاستبانة تتمتع بدرجة مرتفعة من الثبات والاتساق الداخلي. فقد بلغت قيمة معامل ألفا كرونباخ $(Cronbach's Alpha) = 0.973$ لأداة الدراسة ككل، وهي قيمة مرتفعة، مما يشير إلى وجود درجة عالية من الاتساق الداخلي بين فقرات الاستبانة، ويعزز إمكانية الاعتماد عليها في جمع البيانات وتحليلها.
2. كما أظهرت نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي باستخدام معامل ارتباط بيرسون وجود علاقة ارتباط موجبة وقوية بين متغيرات الدراسة، حيث بلغ معامل الارتباط بين مستوى إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني واستراتيجية التخصص المهني قيمة 0.947، وتشير هذه القيمة إلى وجود ارتباط قوي بين المتغيرين، بما يدعم اتساق محاور أداة الدراسة وترابطها. وبناءً على هذه النتائج، يتبين أن أداة الدراسة تتمتع بدرجة مرتفعة من الثبات والاتساق الداخلي، وأن فقراتها ومحاورها ترتبط بصورة مناسبة بمتغيرات الدراسة، الأمر الذي يدعم صلاحيتها للاستخدام في الدراسة الحالية وتطبيقها على أفراد عينة الدراسة.
3. يتضح من نتائج جدول رقم (6) أن المتوسط الحسابي العام لمحور إدراك مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي بلغ (3.5238)، بانحراف معياري قدره (1.0903)، في حين بلغت قيمة اختبار (T) (3.8130)، وبلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية المعتمد (0.05). وتشير هذه النتيجة إلى أن المتوسط العام للمحور يختلف إحصائياً عن القيمة المحايدة، ويتجه نحو الموافقة.
4. وعلى مستوى الفقرات، جاءت الفقرة رقم (1) التي تنص على: "يساهم التخصص المهني في تعزيز قدرة مراجع الحسابات على تقديم خدمات مراجعة ذات قيمة مضافة" في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي بلغ (4.4286) وانحراف معياري (0.68895)، وبلغت قيمة اختبار (T) (16.458) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يشير إلى وجود اتجاه واضح لدى أفراد العينة نحو الموافقة على مضمون الفقرة.
5. كما جاءت الفقرة رقم (12) في المرتبة الثانية، والتي تنص على أن مراجعي الحسابات يدركون ضرورة تطوير مهاراتهم المهنية لمواكبة التحول الرقمي، بمتوسط حسابي بلغ (4.0476) وانحراف معياري (0.7279)، وقيمة اختبار (T) بلغت (11.422) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يدل على وجود اتجاه إيجابي نحو أهمية تطوير المهارات المهنية في ظل التحول الرقمي.
6. في المقابل، جاءت الفقرة رقم (24) في المرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي بلغ (2.4762) وانحراف معياري (0.9648). وبحسب البيانات الواردة في الجدول، فإن المتوسط يقل عن القيمة المحايدة (3)، الأمر الذي يشير إلى انخفاض مستوى الموافقة على هذه الفقرة مقارنة ببقية فقرات المحور. وعليه، لا يصح وصف اتجاه أفراد العينة تجاه هذه الفقرة بأنه "موافقة"، وإنما يميل إلى عدم الموافقة.

7. وبصفة عامة، تشير النتائج إلى أن المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.5238)، وهو أعلى من القيمة المحايدة (3)، كما أن مستوى الدلالة الإحصائية بلغ (0.000)، وهو أقل من (0.05). وعليه، تشير النتائج إلى وجود إدراك ذي دلالة إحصائية لدى أفراد العينة بأهمية التخصص المهني لمراجع الحسابات في ظل التحول الرقمي وبناءً على ذلك، تُقبل الفرضية الرئيسية الأولى التي تنص على: "يوجد إدراك لدى مراجعي الحسابات بأهمية التخصص المهني للمراجع في ظل التحول الرقمي".
8. يتضح من نتائج جدول رقم (7) أن المتوسط الحسابي العام لمحور دور استراتيجية التخصص المهني في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة بلغ (3.3142)، بانحراف معياري قدره (1.0026)، في حين بلغت قيمة اختبار (4.3833) (T)، وبلغ مستوى الدلالة الإحصائية (0.000)، وهو أقل من مستوى المعنوية (0.05) وتشير هذه النتيجة إلى أن المتوسط العام للمحور أعلى من القيمة المحايدة، وأن هذا الفرق ذو دلالة إحصائية.
9. وعلى مستوى الفقرات، جاءت الفقرة رقم (40) التي تنص على: "يساهم التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على تحديد المجالات التي تحتاج إلى فحص أكثر تفصيلاً" في المرتبة الأولى، بمتوسط حسابي بلغ (3.8254) وانحراف معياري (0.73044)، وبلغت قيمة اختبار (8.969) (T) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يشير إلى وجود اتجاه إيجابي لدى أفراد العينة نحو مضمون الفقرة.
10. وجاءت الفقرة رقم (31) في المرتبة الثانية، والتي تنص على أن التخصص المهني يساعد مراجع الحسابات على توجيه اهتمامه إلى المجالات ذات المخاطر المرتفعة لدى العميل، بمتوسط حسابي بلغ (3.8095) وانحراف معياري (0.69229)، وقيمة اختبار (T) بلغت (9.281) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يشير إلى وجود اتجاه نحو الموافقة على مضمون الفقرة.
11. كما جاءت الفقرة رقم (41) في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي بلغ (3.7937)، وقيمة اختبار (T) بلغت (5.402) عند مستوى دلالة (0.000)، مما يدل على وجود اتجاه إيجابي نحو مساهمة التخصص المهني في تحسين قدرة مراجع الحسابات على تقييم بيئة الرقابة لدى العميل.
12. في المقابل، جاءت الفقرة رقم (35) في المرتبة الأخيرة، بمتوسط حسابي بلغ (2.3175) وانحراف معياري (1.01323)، وقيمة اختبار (T) بلغت (-5.347) عند مستوى دلالة (0.000) وبما أن المتوسط الحسابي أقل من القيمة المحايدة (3)، فإن اتجاه أفراد العينة نحو هذه الفقرة يميل إلى عدم الموافقة، وليس الموافقة كما ورد في الصياغة الأصلية.
13. كما تجدر الإشارة إلى أن بعض الفقرات لم تحقق دلالة إحصائية عند مستوى (0.05)، مثل الفقرة رقم (28) التي بلغ مستوى دلالتها (0.059)، والفقرة رقم (30) التي بلغ مستوى دلالتها (0.114)، والفقرة رقم (32) التي بلغ مستوى دلالتها (0.086)، والفقرة رقم (42) التي بلغ مستوى دلالتها (0.623)، والفقرة رقم (43) التي بلغ مستوى دلالتها (0.923)، والفقرة رقم (45) التي بلغ مستوى دلالتها (0.133). وهذا يعني أن هذه الفقرات، كلٌ على حدة، لا توجد أدلة إحصائية كافية على اختلاف متوسطاتها عن القيمة المحايدة عند مستوى (0.05).
14. وبصفة عامة، فإن المتوسط الحسابي العام للمحور بلغ (3.3142)، وهو أعلى من القيمة المحايدة (3)، كما بلغت قيمة اختبار (4.3833) (T) عند مستوى دلالة (0.000)، وهي أقل من (0.05). وتشير هذه النتيجة إلى وجود اتجاه عام نحو الموافقة على أن للتخصص المهني دوراً في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة وبناءً على ذلك، تُقبل الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على "للاستراتيجية التخصص المهني دور في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة".

النتائج والتوصيات:

أولاً: نتائج الدراسة:

1. أظهرت الدراسة وجود مستوى من الإدراك لدى مراجعي الحسابات لأهمية التخصص المهني في ظل التحول الرقمي، باعتباره من العوامل التي تساعد المراجع على مواكبة التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال ومهنة المراجعة.
2. تبين أن التخصص المهني يساهم في تعزيز فهم مراجعي الحسابات لبيئة المنشأة، من خلال ما يوفره من معرفة متخصصة بطبيعة نشاط المنشأة وخصائصها والظروف والعوامل المؤثرة في عملياتها.
3. أظهرت النتائج وجود دور للتخصص المهني في مساعدة مراجعي الحسابات على التعامل مع متطلبات التحول الرقمي، ولا سيما التغيرات المرتبطة باستخدام التقنيات الرقمية في نظم المعلومات والعمليات التشغيلية.
4. بينت الدراسة أن التحول الرقمي يتطلب من مراجعي الحسابات تطويراً مستمراً لمعارفهم ومهاراتهم المهنية والتقنية، بما يمكنهم من فهم التغيرات التي تطرأ على بيئة المنشأة وأساليب العمل الحديثة.

5. خلصت الدراسة إلى أن التخصص المهني يمثل أحد العوامل المهمة في تطوير أداء مراجع الحسابات في البيئة الرقمية، لما يتيح من تعزيز قدرته على فهم طبيعة المنشأة وبيئتها والتعامل مع المتطلبات الجديدة التي تفرضها التقنيات الرقمية على مهنة المراجعة.

ثانيًا: توصيات الدراسة:

1. ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة والجهات المهنية بتعزيز التخصص المهني لمراجع الحسابات، من خلال توفير برامج تدريبية ودورات مهنية متخصصة تجمع بين مهارات المراجعة والمعارف التقنية المرتبطة بالتحول الرقمي.
2. ضرورة تشجيع التطوير المهني المستمر لمراجع الحسابات، بما يواكب التطورات في التقنيات الرقمية ونظم المعلومات وبيئة الأعمال، وبما يعزز قدرتهم على فهم بيئة المنشأة والتعامل بكفاءة مع المتطلبات المستحدثة لمهنة المراجعة.

المراجع:

1. شيماء عطلي وآخرون، مهنة التدقيق في بيئة التحول الرقمي بين الإطار النظري والواقع العملي – دراسة ميدانية، مذكرة ماجستير، جامعة الشهيد حمة لخضر – الوادي - 2020-2021، ص2.
2. ابوظهير، بيوض (2020)، أثر التخصص القطاعي في الحد من ممارسات إدارة الأرباح (من وجهة نظر المراجعين الخارجيين المختصين بمراجعة المصارف المدرجة بالسوق المالي الليبي، مجلة البحوث الأكاديمية، العدد 15، ليبيا.
3. حنان عبد المنعم مصطفى، أثر نظام المحاسبة الرقمية على التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية والممارسات لمهنة المحاسبة في ظل التحول الرقمي كمتغير وسيط، دراسة تطبيقية، مجلة البحوث، جامعة طنطا، العدد 2، ديسمبر 2022.
4. شنن، على عباس، أثر البيانات الضخمة كأحد أدوات التحول الرقمي على تطوير مهنة المحاسبة، دراسة ميدانية، المؤتمر العلمي الدولي الثامن عشر، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية، التحول الرقمي، 2020.
5. عويس، شادي احمد زكي، أثر تقنيات التحول الرقمي على أداة عملية المراجعة في مصر، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 2023، المجلد 4، العدد 2.
6. أشرف سالم عبد الكافي، سالمه مصباح القذافي على، مدى مساهمة التحول الرقمي والحوسبة السحابية في تعزيز مهنة المحاسبة، مجلة جامعة سرت للعلوم الإنسانية، 2023.
7. الأشول، محمد حسن، دور التحول الرقمي في دعم المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في بيئة التغيير الاستراتيجي بمنظمات الأعمال، مجلة البحوث المالية والتجارية، 2023، 24.
8. الفالوجي، بسمة السيد سليم، دور الرقمي في تحقيق التنمية في إطار رؤية مصر 2030، المجلة العربية للقياس العدد 12، 2021.
9. دياب، أكرم عبد الستار، تطوير السياسة التعليمية لمعلم القرن الحادي والعشرين في مصر في ضوء أفضل الممارسات العالمية، مجلة الإدارة التربوية، العدد 17، 2018.
10. عبد الرزاق، سحر مصطفى، التحول الرقمي تحدى جديد لمهنة المحاسبة والمراجعة لدعم التنمية المستدامة، المؤتمر السنوي الرابع والعشرون لبحوث الأزمات، 2019.
11. لبيب، خالد دور التخصص في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي، دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة البحوث العلمية، الإسكندرية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، العدد الأول، 2005.
12. حميدات، محمد محمود، تقييم جودة تدقيق الحسابات في الأردن، والعوامل المحددة لها، دراسة ميدانية، جامعة اليرموك، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، قسم المحاسبة، عمان، الأردن، 2001.
13. عزيز، ليلي صليب، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل مخاطر المراجعة، المجلة المصرية للدراسات التجارية، جامعة المنصورة، كلية التجارة، العدد الأول، 2003.
14. مرسى، هبة سعيد السيد، أثر استخدام استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح، دراسة ميدانية، رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والتجارة، كلية التجارة، جامعة السويس، مصر، 2010.
15. اشميلة، ميلاد رجب وآخرون، مدى ممارسة الإجارة في الشركات اتلبيية لأساليب إدارة الأرباح من وجهة نظر المراجعين الخارجيين، كلية الاقتصاد والتجارة، زليتن، الجامعة الأسمرية الإسلامية العدد 11، 2018.
16. اقنير، الصديق سالم، المحجوب، محمود جمعه، دور المراجع الخارجي في الحد من آثار المحاسبة الإبداعية-ة على مصداقية المعلومات المالية الصادرة عن الشركات الليبية، مجلة أفاق اقتصادية، العدد 4، 2016.

17. على، أسامة عبد السلام، التحول الرقمي بالجامعات المصرية، دراسة تحليلية، مجلة كلية التربية، جامعة عين شمس، المجلد 2، العدد 37، 2013، ص 23.
18. خلاط، صالح ميلود، أهمية التخصص المهني للمراجع الخارجي ودوره في تحسين جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية لعينة من المراجعين الخارجيين في مدينة طرابلس)، مجلة جامعة صبراتة العلمية، دار الكتب الوطنية: العدد الرابع، 2018.
19. المقرري، معاذ طاهر صالح، أهمية التخصص المهني للمراجع في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، دراسة ميدانية في الجمهورية اليمنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، 27 (4)، 2011.
20. صليب، ليلى عزيز، أثر التخصص الصناعي لمراجع في الحسابات الخارجي الحد من ممارسات إدارة الأرباح، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر بغزة.
21. لبيب، خالد، دور التخصص في تحسين الأداء المهني للمراجع الخارجي، مجلة جامعة الإسكندرية للبحوث العلمية (1)(1)، 2005.
22. الحداد، سامح عبد الرزاق، تحليل وتقييم استراتيجية التخصص المهني للمراجع الخارجي وأثره على جودة الأداء المهني في خدمات المراجعة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2008.
23. المقطري، معاذ طاهر، أهمية التخصص المهني في تحسين تقدير مخاطر المراجعة، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية 27 (4)، 2011.
24. متولي، احمد زكي، تأثير الرقمنة على مهنة المراجعة، مجلة كلية التجارة، الإسماعيلية، العدد الأول، ص 47.
25. جمعة، نادية، دور التخصص المهني لمصدق الحسابات في تفعيل آليات حوكمة الشركات: دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق في الأردن، مجلة الإدارة والاقتصاد، 83 (104)، 2016.
26. منصور، أشرف، التخصص النوعي للمراجع الخارجي، تعريفه أنواعه محدثاته، مجلة جمعية المحاسبة السعودية، 16 (54)، 2012.
27. حمودة، مازن عوني، مدى تأثير استراتيجية التخصص الصناعي من قبل المراجعين الخارجيين في تضيق فجوة التوقعات، دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، جامعة غزة، 2014.
28. عطية، سليمان حسن وابوعياش، حسام مصطفى، (2013)، العوامل المؤثرة على استراتيجية عمل مكاتب التدقيق في الأردن، دراسة ميدانية، المجلة العربية لمحاسبة، المجلد السادس عشر، العدد الثاني.
29. فرج، عبدالنبي، امحمد، حسام الزروق، تأثير التخصص القطاعي للمراجع البديل على مخاطر المراجعة في ظل إلزامية التغيير الدوري للمراجع الخارجي، مجلة دراسات الاقتصادية والأعمال، 8 (1)، 2021.
30. أحمد زكي حسين متولي، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2006، ص 235
31. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2019). International Standard on Auditing 315 (Revised 2019): Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement. International Federation of Accountants (IFAC)
32. International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2026). ISA 240 (Revised): The Auditor's Responsibilities Relating to Fraud in an Audit of Financial Statements. International Federation of Accountants (IFAC)