



شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

بسم الله الرحمن الرحيم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم



شبكة المعلومات الجامعية

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم



MONA MAGHRABY



شبكة المعلومات الجامعية
التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

جامعة عين شمس

التوثيق الإلكتروني والميكروفيلم

قسم

نقسم بالله العظيم أن المادة التي تم توثيقها وتسجيلها
على هذه الأقراص المدمجة قد أعدت دون أية تغيرات



يجب أن

تحفظ هذه الأقراص المدمجة بعيداً عن الغبار



MONA MAGHRABY



جامعة عين شمس
كلية التجارة
قسم المحاسبة والمراجعة

قياس أثر التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة (دراسة ميدانية)

Measuring the Effects Of The Integration between Auditor Industrial Specialization, and Management Of Audit Risk, On The Audit Quality

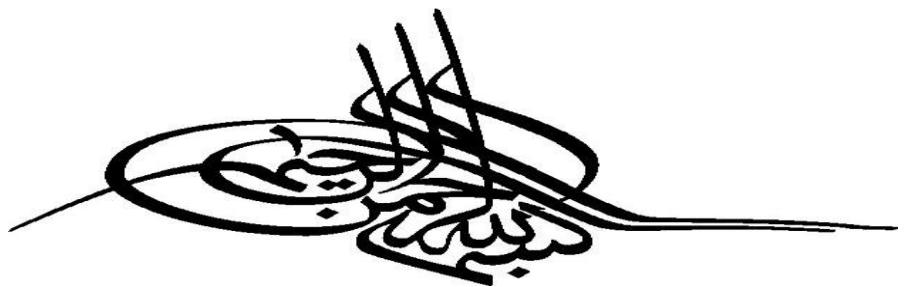
“A Field Study”

رسالة مقدمة لقسم المحاسبة والمراجعة للحصول على درجة دكتور الفلسفة في المحاسبة

إعداد الباحث
مصطفى محمد سعيد سعيد غنيمي

إشراف

أ.د / سامي حسن علي محمد	أ.د / محمد محمود عبد المجيد
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد	أستاذ المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس	كلية التجارة – جامعة عين شمس



فَتَعَلَّمَ اللَّهُ الْمَلِكُ الْحَقُّ وَلَا تَعْجَلْ بِالْقُرْءَانِ مِنْ
قَبْلِ أَنْ يَقْضَى إِلَيْكَ وَخِيمَتْ وَقُلْ رَبِّ زِدْنِي عِلْمًا

صدقَ اللَّهِ الْعَظِيمِ

سُورَةُ طَه - آيَةُ (١١٤)

إهدا

إلى والدي الكرام بارك الله في عمرهما
وإلى د/كاميليا أمين نصر حفظها الله وبارك فيها
وإلى أخي وأخواتي عوني في السراء والضراء
(سعيد ، باست ، يسرا)
وإلي روح الأخت والصديقة نرمين شعبان
رحمها الله وأسكنها الفردوس الأعلى

أهدى هذا العمل المتواضع

لجنة المناقشة والحكم على رسالة لكتوراه الفلسفة في المحاسبة والمراجعة

المقدمة من الباحث / مصطفى محمد سعيد سعيد غنيمي

عنوان /

قياس أثر التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة
مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية

بتاريخ / /

– السيد الأستاذ الدكتور / محمد محمود عبد المجيد
(مشرفاً ورئيساً)
أستاذ المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

– السيد الأستاذ الدكتور / محمد توفيق محمد
(عضو)
أستاذ المراجعة
كلية التجارة – جامعة عين شمس

– السيد الأستاذ الدكتور / عبد الله عبد السلام أحمد
(عضو)
أستاذ المراجعة
كلية التجارة – جامعة القاهرة

– السيد الأستاذ الدكتور / سامي حسن علي
(مشرفاً بالإشتراك وعضو)
أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد
كلية التجارة – جامعة عين شمس

تاريخ البحث / /
الدراسات العليا

ختم الإجازة

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الكلية

٢٠٢٠ / /

أجيزت الرسالة بتاريخ

٢٠٢٠ / /

موافقة مجلس الجامعة

٢٠٢٠ / /

شكراً وتقدير

أحمد الله تعالى وأشكره على فضله وتوفيقه، الذي أعانتي وهياً لي الأسباب لإتمام هذه الرسالة، وأسأل الله عز وجل أن يكون هذا الجهد من الأعمال النافعة، وأن يزيدنا من علمه، ويعلمنا ما جهنا، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد سيد الأولين والآخرين وعلى آله وصحبه ومن تبعه بإحسان إلى يوم الدين، وبعد.

أتقدم بوافر الشكر والتقدير والعرفان إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور/ محمد محمود عبد المجيد "أستاذ المراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس" لتقديره بقبول الإشراف على هذه الرسالة الذي وجد فيه أستاذًا فاضلًا وعالماً معطاءً سخياً في علمه وخلفه، حيث أعطي للباحث من الوقت والجهد والفكر الكثير من عون صادق وتجيئات وآراء كان لها عظيم الأثر في إخراج هذه الرسالة بصورةها هذه، فجزاه الله سبحانه وتعالى عن خير الجزاء وأنعم عليه بالصحة والعافية ، وأعزه الله، وجعله عوناً مستمراً للباحثين.

كما أتقدم بأصدق آيات الشكر والتقدير إلى الدكتور/ سامي حسن علي "أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة - جامعة عين شمس" لقبول سيادته الإشراف المشارك على الرسالة، ورعايته المستمرة وتوجهاته وارائه الصائبة للباحث، ودعم أبيه معمونى مستمر والذي كان له عظيم الأثر في نفس الباحث مما سهل على الباحث إتمام هذا الرسالة بهذه الصورة ، فجزاه الله عن خير الجزاء وأنعم عليه بالصحة والعافية.

كما يتقدم الباحث بأسمى معاني الشكر والتقدير والاحترام إلى الأب والقدوه لي قبل أن يكون استاذي الأستاذ الدكتور/ محمد توفيق محمد ، "أستاذ المراجعة - كلية التجارة - جامعة عين شمس" شاكرين لسيادته قبول المشاركة في لجنة المناقشة والحكم على الرسالة ، ولسيادته خالص التقدير علي ما قدمه للباحث من وقت وجهد وعلي ما أبداه من ملاحظات وإرشادات قيمة، فقد كان الباحث أستاذًا ومرشدًا وموجهاً ومعلمًا فاضلًا، فلا يسع للباحث إلا التضرع للعلي القدير بالدعاء أن يحفظه ويجزيه خير الجزاء وينعم عليه بالصحة والعافية.

كما يتوجه الباحث بخالص الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ الفاضل الأستاذ الدكتور / عبد الله عبد السلام أحمد ، "أستاذ المراجعة - كلية التجارة - جامعة القاهرة" ، علي تفضل سيادته بقبول الإشتراك في لجنة المناقشة والحكم علي الرسالة ، وإثرائها بتوجيهاته وارائه السديدة، وهو ما يعتبره الباحث شرفاً كبيراً له، فجزاه الله عن خير الجزاء وأنعم عليه بالصحة والعافية.

ومن منطلق الحديث القدسي " لا يشكر الله من لا يشكر من أجرت له الخير على يديه " يتوجه الباحث بالشكر والتقدير للأستاذ الدكتور / محمد عبد الفتاح والاستاذ الدكتور / جمال خطاب ، والاستاذ الدكتور / غريب جبر ، والدكتور / محمد وائل ، على ما قدموه للباحث من توجيهات ونصائح ومعلومات أثرت علي الباحث ، وأدعوا الله لهم أن يزيدهم من علمه وان يجزيهم عنى خير الجزاء .

اللهم إن وفقت فهذا من فضلك ، وإن كان هناك تقصير فهذا مني ، فالكمال لله وحده فوق كل ذي علم عليم ، وفقني الله الجميع لما يحبه ويرضاه الله .

والله ولي التوفيق ، ،

الباحث ،
مصطففي محمد سعيد

هدفت هذه الدراسة إلى قياس أثر العلاقة التكاملية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة وإنعكاس ذلك على جودة عملية المراجعة، واشتملت متغيرات الدراسة على مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ومجموعة أخرى من المتغيرات المتعلقة بإدارة مخاطر المراجعة.

ولقد تضمنت الدراسة جزئين أساسين ، حيث عرض الباحث في الجزء الأول الإطار النظري للدراسة وإنهت بإطار مقترن لقياس أثر التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة، أما الجزء الثاني قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية لإختبار فروض البحث لتحديد مدى قبول صحتها من عدمة واختبار مدى صلاحية الإطار المقترن من خلال استطلاع آراء عينة من مراقبى الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة المتوسطة والكبيرة ومراقبى الحسابات العاملين بالجهاز المركزي للمحاسبات .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج والتي من أهمها وجود تأثير ذو دلالة احصائية للكفاءة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص صناعيا على جودة عملية المراجعة، وجود تأثير ذو دلالة احصائية للشك المهني لمراقب الحسابات المتخصص صناعيا على جودة عملية المراجعة ، وجود تأثير ذو دلالة احصائية للحد من المخاطر على جودة عملية المراجعة ، وجود تأثير ذو تأثير ذو دلالة احصائية لدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة ، وجود تأثير ذو دلالة احصائية للتكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة .

وقد خلص الباحث إلى مجموعة من التوصيات أهمها ما يلي :

يوصي الباحث بوضع أنماط لسلوك وتصيرفات أعضاء المهنة الازمة لاستمرار مزاولتهم لعملهم المهني بالكفاءة المهنية المطلوبة. بالإضافة إلى ضرورة تطوير وتحسين أداء مراقبى الحسابات لزيادة قدرتهم على التبيؤ ومواجهة المخاطر وجعلها تتواءم مع الظروف والمستجدات التي تطرأ على بيئه الأعمال.

الكلمات المفتاحية : التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، إدارة مخاطر المراجعة، مخاطر نشاط العميل، مخاطر أعمال مراقب الحسابات، جودة عملية المراجعة .

قائمة المحتويات

الصفحة	الموضوع
الفصل الأول : الإطار العام للدراسة	
٢	----- مقدمة
٣	----- ١/١ مشكلة الدراسة
٩	----- ٢/١ أهداف الدراسة
١٠	----- ٣/١ أهمية الدراسة
١٠	----- ٤/١ متغيرات الدراسة
١١	----- ٥/١ فروض الدراسة
١٢	----- ٦/١ منهج الدراسة
١٣	----- ٧/١ حدود الدراسة
١٣	----- ٨/١ تنظيم الدراسة
الفصل الثاني : التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	
١٥	----- مقدمة
١٦	----- ١/٢ مفهوم التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
١٩	----- ٢/٢ أهمية وأهداف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
١٩	----- ١/٢/٢ أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢١	----- ٢/٢/٢ أهداف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢٢	----- ٣/٢ معايير المراجعة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢٣	----- ١/٣/٢ معايير المراجعة الأمريكية المتعارف عليها
٢٤	----- ٢/٣/٢ معايير المراجعة الدولية
٢٤	----- ٣/٣/٢ معايير المراجعة المصرية
٢٦	----- ٤/٢ العوامل التي تساعد على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢٧	----- ٥/٢ استراتيغيات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢٧	----- ١/٥/٢ استراتيغية التميز
٢٨	----- ٢/٥/٢ استراتيغية تكلفة عملية المراجعة
٢٨	----- ٦/٢ مقاييس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٢٩	----- ١/٦/٢ مقياس الحصة السوقية
٣٠	----- ٢/٦/٢ مقياس حصة المحفظة
٣٠	----- ٣/٦/٢ مقياس الحصة السوقية المرجحة
٣١	----- ٤/٦/٢ تحديد نسبة تحكمية معينة
٣١	----- ٥/٦/٢ مقياس المتخصصين في الصناعة
٣١	----- ٧/٢ مستويات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات
٣١	----- ١/٧/٢ مستوى المدينة (مكتب المراجعة)
٣١	----- ٢/٧/٢ مستوى الوطن (مستوى الشركة)
٣٢	----- ٣/٧/٢ مستوى العالم

٣٢	٨/٢ محددات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تخصص صناعة معينة
٣٣	٩/٢ المخاطر المصاحبة لاستراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات - -
٣٥	١٠/٢ الدور المهني في تفعيل التخصص الصناعي لمراقب الحسابات - - - -
٣٧	١١/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات - - - -
٣٨	١٢/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحد من مخاطر المراجعة
٣٩	١٣/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مخاطر التقاضي - - -
٤٠	١٤/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أتعاب المراجعة - - -
٤١	١٥/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ضغوط موازنة الوقت -
٤٣	١٦/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على مستوى الشك المهني -
٤٤	١٧/٢ تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ممارسات إدارة الأرباح -
٤٦	ملخص الفصل الثاني - - - -

الفصل الثالث : إدارة مخاطر المراجعة

٤٨	مقدمة - - - -
٤٨	١/٣ مخاطر نشاط العميل - - - -
٥٣	١/١/٣ تصنيفات مخاطر نشاط العميل - - - -
٥٤	١/١/١/٣ مخاطر مرتبطة بالأوضاع الداخلية - - - -
٥٤	١/١/١/٣ مخاطر البيئة الرقابية الداخلية - - - -
٥٧	٢/١/١/٣ مخاطر الأعمال التشغيلية - - - -
٥٨	٣/١/١/٣ مخاطر الأعمال الإستراتيجية - - - -
٥٨	٢/١/١/٣ مخاطر مرتبطة بالأوضاع الخارجية - - - -
٥٨	١/٢/١/٣ مخاطر مرتبطة بصناعة العميل - - - -
٥٩	٢/٢/١/٣ مخاطر مرتبطة بالبيئة التي يمارس فيها الصناعة - - - -
٦٠	٣/١/٣ الأساليب التي يستخدمها مراقب الحسابات لإدارة مخاطر نشاط العميل
٦٠	١/٢/١/٣ ترشيد جهد المراجعة المبذول - - - -
٦٢	٢/٢/١/٣ تقييم الظروف المحيطة بمنشأة العميل - - - -
٦٢	٣/٢/١/٣ التوسع في ممارسات الشك المهني - - - -
٦٥	٢/٣ مخاطر أعمال مراقب الحسابات - - - -
٦٨	٣/٣ مخاطر المراجعة - - - -
٧٠	١/٣/٣ مستويات المخاطر في عملية المراجعة - - - -
٧١	٢/٣/٣ مكونات خطر المراجعة - - - -
٧٢	١/٢/٣/٣ المخاطر الضمنية - - - -
٧٤	٢/٢/٣/٣ مخاطر الرقابة - - - -
٧٧	٣/٢/٣/٣ مخاطر عدم الاكتشاف - - - -
٨٠	٣/٣/٣ العوامل المؤثرة على تقييم مخاطر المراجعة - - - -
٨٣	٤/٣/٣ العلاقة بين مكونات مخاطر المراجعة - - - -
٨٤	٤/٣ مفهوم إدارة مخاطر المراجعة - - - -

٨٧	-----	٥/٣ أهداف إدارة مخاطر المراجعة
٨٨	-----	٦/٣ خطوات تطبيق إدارة مخاطر المراجعة
٩٠	-----	ملخص الفصل الثالث

الفصل الرابع

التكامل بين التخصص الصناعي وإدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة

٩٣	-----	مقدمة
٩٣	-----	١/٤ مفهوم جودة المراجعة
٩٨	-----	٢/٤ أهمية جودة عملية المراجعة
٩٩	-----	٣/٤ العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة
٩٩	-----	١/٣/٤ عوامل متعلقة بمكتب المراجعة
١٠٨	-----	٢/٣/٤ عوامل متعلقة بمراقب الحسابات
١١٧	-----	٣/٣/٤ عوامل متعلقة بالمنشأة محل المراجعة
١٢٠	-----	٤/٣/٤ عوامل متعلقة بالمنظمات المهنية
١٢٢	-----	٥/٣/٤ عوامل متعلقة بмеди ادراك مستخدمي القوائم المالية
١٢٥	-----	٤/٤ إطار مقترح للتكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة
١٢٩	-----	مخاطر المراجعة وإنعكاسه على جودة عملية المراجعة
	-----	ملخص الفصل الرابع

الفصل الخامس : الدراسة الميدانية

١٣٢	-----	مقدمة
١٣٢	-----	١/٥ أسلوب جمع البيانات
١٣٢	-----	٢/٥ مجتمع وعينة الدراسة
١٣٣	-----	٣/٥ منهجية الدراسة
١٣٣	-----	٤/٥ أسلوب تحليل بيانات الدراسة
١٣٣	-----	٥/٥ اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان
١٣٤	-----	٦/٥ صلاحية وإعتمادية الأداة المستخدمة في قياس نتائج الدراسة
١٤٠	-----	٧/٥ تحليل اتجاهات أراء المستقصي منهم لمتغيرات الدراسة
١٥٢	-----	٨/٥ بيان علاقات الإرتباط بين متغيرات الدراسة
١٥٦	-----	٩/٥ اختبار فروض الدراسة
١٥٦	-----	١/٩/٥ اختبار الفرض الرئيسي الأول
١٥٦	-----	١/١/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول
١٥٧	-----	٢/١/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني
١٥٧	-----	٣/١/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث
١٥٨	-----	٤/١/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعي الرابع
١٥٨	-----	٥/١/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعي الخامس
١٥٩	-----	٦/١/٩/٥ استخدام أسلوب الانحدار المترادج لاختبار صحة الفرض الرئيسي الأول
١٦٢	-----	٧/١/٩/٥ اختبار صلاحية النموذج

قائمة المحتويات

١٦٣	-	٢/٩/٥ اختبار الفرض الرئيسي الثاني -
١٦٣	-	١/٢/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الأول -
١٦٥	-	٢/٢/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثاني -
١٦٦	-	٣/٢/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث -
١٦٧	-	٤/٢/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الرابع -
١٦٨	-	٥/٢/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الخامس -
١٦٩	-	٣/٩/٥ اختبار الفرض الرئيسي الثالث -
١٧٠	-	١/٣/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الأول -
١٧٠	-	٢/٣/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثاني -
١٧١	-	٣/٣/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث -
١٧١	-	٤/٣/٩/٥ استخدام اسلوب الانحدار المتدرج لاختبار صحة الفرض الرئيسي الثالث -
١٧٣	-	٥/٣/٩/٥ اختبار صلاحية النموذج -
١٧٤	-	٤/٩/٥ اختبار الفرض الرئيسي الرابع -
١٧٤	-	١/٤/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الأول -
١٧٦	-	٢/٤/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثاني -
١٧٧	-	٣/٤/٩/٥ نتائج اختبار الفرض الفرعى الثالث -
١٧٨	-	٥/٩/٥ اختبار الفرض الرئيسي الخامس -
١٨١	-	١/٥/٩/٥ استخدام اسلوب الانحدار المتعدد لاختبار صحة الفرض الرئيسي الخامس -
١٨١	-	٢/٥/٩/٥ اختبار صلاحية النموذج -
١٨٢	-	٣/٥/٩/٥ تحليل التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة المخاطر على جودة عملية المراجعة باستخدام تحليل المسار المغلق -
١٨٣	-	١٠/٥ إطار التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة من منظور الدراسة الميدانية -

الفصل السادس : ملخص الدراسة والنواتج والتوصيات

١٨٧	-	مقدمة
١٨٧	-	١/٦ ملخص الدراسة -
١٨٩	-	٢/٦ نتائج الدراسة -
١٨٩	-	١/٢/٦ نتائج الدراسة النظرية
١٩١	-	٢/٢/٦ نتائج الدراسة الميدانية
١٩٤	-	٣/٦ التوصيات
١٩٨	-	المراجع
٢٢٢	-	الملاحق
(iii-i)	-	الملخصات
(d-b)	-	الملخص باللغة العربية -
	-	الملخص باللغة الانجليزية -

قائمة الأشكال

رقم الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
٢٢	دوفع تبني استراتيجية التخصص الصناعي -	(١-٢)
٥١	عملية إدارة المخاطر -	(١-٣)
٥٤	تصنيفات مخاطر نشاط العميل -	(٢-٣)
٦٠	وسائل تحسين قدرة مراقب الحسابات في إدارة مخاطر نشاط العميل	(٣-٣)
٧٦	خطوات تقدير مخاطر الرقابة -	(٤-٣)
٨٣	العلاقة بين مكونات خطر المراجعة -	(٥-٣)
٨٦	مكونات خطر الارتباط -	(٦-٣)
٨٧	ارتباط مخاطر المراجعة بعمليات منشأة العميل -	(٧-٣)
٩٠	خطوات تطبيق إدارة المخاطر -	(٨-٣)
٩٤	الأطراف المعنية بجودة عملية المراجعة -	(١-٤)
١٢٤	العوامل المؤثرة على جودة عملية المراجعة -	(٢-٤)
١٢٧	إطار التكامل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وإدارة مخاطر المراجعة على جودة عملية المراجعة -	(٣-٤)
	تأثير متغيرات التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة -	(٤-٥)
١٦١	التوزيع الطبيعي للبواقي في نموذج الفرض الرئيسي الأول -	(٢-٥)
١٦٢	العلاقة غير المباشرة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع توسيط متغير الكفاءة المهنية لمراقب الحسابات المتخصص صناعيا -	(٣-٥)
١٦٣	العلاقة غير المباشرة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع توسيط متغير الشك المهني لمراقب الحسابات المتخصص صناعيا -	(٤-٥)
١٦٤	العلاقة غير المباشرة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع توسيط متغير استقلالية مراقب الحسابات المتخصص صناعيا -	(٥-٥)
١٦٥	العلاقة غير المباشرة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة مع توسيط متغير ضغط قيود موازنة وقت عملية المراجعة -	(٦-٥)