

أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع و توقيت إصدار تقرير المراجعة على جودة
الارباح المحاسبية

دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية

بحث مقدم من

دكتور

هشام بن محمد البراك

أستاذ المحاسبة المساعد

كليات الشرق العربي للدراسات العليا

دكتور

علاء الدين توفيق إبراهيم

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة- جامعة طنطا

الخلاصة

يمثل توقيت Timeliness إصدار القوائم المالية للشركات عاملاً حاسماً في خفض ظاهرة عدم تماثل المعلومات ، وما يترتب عليها من تكاليف وكالة ، بين المتعاملين بالأسواق المالية ومن ثم تعزيز كفاءة تلك الاسواق. حيث تعتمد الأطراف ذات المصالح على المعلومات المفصح عنها بتلك القوائم في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية الخاصة بها، ومن ثم فإن الهدف من توفير خاصية توقيت إصدار القوائم المالية ، كأحد خصائص جودة المعلومات المحاسبية، هو تمكين الأطراف ذات المصالح بالشركة ، في أن واحد، من الحصول على المعلومات التي يعتمدوا عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية المرتبطة بها. ويهدف هذا البحث دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع و توقيت إصدار تقرير المراجعة كاحد العوامل الحاكمة في تعزيز توقيت إصدار القوائم المالية للشركات وأثر تلك العلاقة على جودة الارباح المحاسبية. ولقد أسفر تحليل نتائج الإختبارات الإحصائية لفروض البحث عن وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وتخصص شركة المراجعة في كل من صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل، وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و جودة الأرباح المحاسبية .

الكلمات الدلالية :- توقيت إصدار القوائم المالية ، التخصص الصناعي للمراجع ، جودة الارباح المحاسبية ، توقيت إصدار تقرير المراجعة.

١ طبيعة المشكلة.

يمثل موضوع تحسين توقيت إصدار القوائم المالية أحد أهم إستراتيجيات الهيئات المشرفة على الأسواق المالية، في معظم بلدان العالم، لتعزيز القيمة المعلوماتية Value Relevance لتلك القوائم. كذلك تهتم الهيئات و المجالس المهنية المشرفة على تنظيم مهنة المحاسبة بالعمل على تحسين جودة القوائم المالية للشركات ، وذلك من خلال تحسين توقيت إصدارها. فعلى سبيل المثال أكد مشروع الإطار الفكري للمحاسبة المشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولي ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، سنة ٢٠١٠، على أهمية توافر عنصر توقيت إصدار القوائم المالية كأحد عناصر جودة المعلومات المفصح عنها بتلك القوائم. (Whitworth and Lambert, 2014; Abbott et al. 2012). وفي هذا الصدد تناولت العديد من الإصدارات المهنية توضيح مفهوم و محددات أو عناصر جودة القوائم المالية. فعلى سبيل المثال تضمن الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولي بعدين رئيسيين لجودة القوائم المالية للشركات وهما الملائمة والتعبير الصادق. ويقصد بعنصر الملائمة أن تكون

المعلومات المفصّل عنها بالقوائم المالية قادرة على إحداث فروقات في القرارات التي يتم اتخاذها بواسطة الأطراف ذات العلاقة بالشركة، وذلك إذا توافرت بتلك المعلومات أربعة خصائص وهي القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والقابلية للفهم، وأن يتم توفيرها في الوقت المناسب، أو ما يعرف بتوقيت إصدار القوائم المالية. وفي هذا الصدد يوجد مظهرين للتوقيت الملائم لإصدار القوائم المالية، حيث يتعلق المظهر الأول بتكرار إصدار القوائم المالية سواء كانت سنوية أو نصف سنوية. بينما يتعلق المظهر الثاني بطول الفترة الزمنية المنقضية منذ نهاية الفترة المالية للشركة إلى تاريخ إصدار القوائم المالية والتي يطلق عليها فترة تأخير Reporting lag أو فترة إصدار القوائم المالية. كذلك يمثل تقرير المراجعة الوسيلة التي يمكن من خلالها تحويل رأى المراجع عن القوائم المالية للشركات إلى الأطراف ذات المصالح مما يعزز من خاصية التعبير الصادق، كأحد محددات جودة المعلومات المفصّل عنها بالقوائم المالية. ومن ثم فإن توقيت إصدار تقرير المراجعة يمثل أحد محددات جودة القوائم المالية للشركات. حيث يمثل توقيت إصدار تقرير المراجعة أحد العوامل الحاسمة في توفير خاصية توقيت إصدار القوائم المالية من ناحية و الأداء التي يمكن من خلالها تعزيز خاصية التعبير الصادق لتلك القوائم من ناحية أخرى. (الهيئة السعودية ٢٠١٧؛ Habib and Bhuiyan , 2011)

ومن ثم فإن الأطراف المسؤولة عن عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية يشكلان معاً بعدين رئيسيين لمحددات جودة القوائم المالية بصفة عامة وخاصية توقيت إصدار القوائم المالية بصفة خاصة. حيث يعتبر طول فترة إصدار القوائم المالية^١ بمثابة دالة في كل من طول فترة إعداد القوائم المالية من قبل إدارة الشركة وطول فترة إصدار تقرير المراجعة من قبل المراجع الخارجي. ومن ثم يمكن توقع علاقة سببيه بين توقيت إصدار تقرير المراجعة والقيمة المعلوماتية للمعلومات المفصّل عنها بالقوائم المالية للشركات. وفي هذا الصدد ركزت أدبيات المحاسبة المالية على دراسة وتحليل العلاقة بين طول فترة إعداد القوائم المالية وخصائص الشركات فقط، باعتبارها وكيلاً Proxy لطول فترة إصدار القوائم المالية، بينما ندرت الدراسات التي تناولت دراسة العلاقة بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة، ومن ثم طول فترة إصدار القوائم المالية، وخصائص عملية المراجعة، والتي يأتي في مقدماتها التخصص الصناعي للمراجع.

ويتناول هذا البحث دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وكل من الملائمة و التعبير الصادق كبعدين رئيسيين لجودة القوائم المالية. وذلك من خلال دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع و توقيت إصدار تقرير المراجعة، كمقياس أو وكيل Proxy لتوقيت إصدار القوائم المالية، و

١ _ يقصد الباحثان بطول فترة إصدار القوائم المالية عدد الأيام المنقضية بين نهاية السنة المالية للشركة و تاريخ إصدار قوائمها المالية

اثر تلك العلاقة على جودة الارباح المحاسبية، كمقياس أو وكيل للتعبير الصادق للمعلومات المحاسبية المفصح عنها بتلك القوائم. ومن ثم يمكن بلورة طبيعة مشكلة البحث في:

" دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي و توقيت إصدار تقرير المراجعة وأثر هذه العلاقة

على جودة الارباح المحاسبية " .

٢ هدف البحث

ومن ثم يمكن صياغة هدف البحث في صورة تساؤلين كما يلي:-

"هل توجد علاقة بين تبني شركات المراجعة إستراتيجية التخصص الصناعي وتوقيت إصدار تقرير المراجعة؟، وما هو تأثير هذه العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات ؟ " .

٣ أهمية البحث.

تتجسد أهمية البحث في تناوله قضية بحثية معاصرة على المستويين العلمي والعملي، فمن الناحية العملية يساهم البحث في تقديم أدلة ميدانية على أهمية التخصص الصناعي كأحد آليات تعزيز جودة الأداء المهني بسوق خدمات المراجعة ومن ثم تحسين كفاءة الأسواق المالية. أما من الناحية العلمية يمثل البحث إمتداداً لأدبيات المراجعة، والتي إهتمت بدراسة وتحليل أثر التخصص الصناعي لشركة المراجعة على طول فترة إصدار تقرير المراجعة هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى يمثل البحث إمتداداً لجهود الباحثين والتي تناولت دراسة الأثار الاقتصادية لتبني شركات المراجعة إستراتيجية التخصص الصناعي، وذلك من خلال دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي و جودة الارباح المحاسبية للشركات.

٤ حدود البحث.

وللاعتبارات العملية يقتصر نطاق البحث على الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأسهم السعودي، كما يقتصر نطاق البحث على شركات المراجعة التي لديها إرتباطات مراجعة مع الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأسهم السعودي خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، من سنة ٢٠١٣ إلى سنة ٢٠١٦ .

٥ تنظيم البحث.

ولتحقيق هدف البحث، تم تنظيم الجزء المتبقي من البحث على النحو التالي : يتناول القسم السادس من البحث عرض وتحليل الدراسات السابقة المرتبطة بطبيعة مشكلة وهدف البحث، بينما يتضمن القسم السابع الإطار النظري و إشتقاق وصياغة فروض البحث، أما القسم الثامن فيتضمن تصميم وتنفيذ الدراسة الميدانية للبحث، كما يتناول القسم التاسع عرض نتائج وتوصيات البحث.

٦ الدراسات السابقة

من الممكن تبويب الدراسات السابقة المرتبطة بطبيعة وهدف البحث الى مجموعتين من الدراسات وهما:

-

المجموعة الاولى: - دراسات تناولت العلاقة بين خصائص الشركات وطول فترة إصدار القوائم المالية لها. حيث اهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمحاول تقديم ادلة ميدانية على العلاقة بين طول فترة إصدار القوائم المالية وحجم إيرادات الشركة و طبيعة النشاط التي تنتمي اليه...الى غير ذلك من خصائص الشركات المعدة للقوائم المالية. فعلى سبيل المثال تناول بعض الباحثين دراسة وتحليل العلاقة بين خصائص الرؤساء التنفيذيين للشركات وتوقيت إصدار تقرير المراجعة والذي يمثل أحد محددات طول فترة إصدار القوائم المالية. حيث ان تقرير المراجعة يمثل المنتج النهائي للجهد المشترك بين الإدارة العليا والمراجع، وعلى الرغم من ان الرئيس التنفيذي للشركة لا يمتلك سلطة التحكم في تاريخ إصدار تقرير المراجعة ، الا للرئيس التنفيذي تأثير على عملية المراجعة ككل، وذلك من خلال تأثيره على اتخاذ القرارات المرتبطة بعملية التقرير المالي. ومن ثم فان امتلاك الرئيس التنفيذي للشركة الخبرة المهنية ، المحاسبية و المالية ، سيؤدى الى توجيه رسائل ايجابية للمراجع عن مستوى جودة القوائم المالية ، مما يؤدى الى خفض نطاق اختبارات المراجعة وعدد الساعات اللازمة لتنفيذها ، بالإضافة الى خفض نطاق القضايا المحاسبية الجدلية في نهاية الفترة المالية بين المراجع و الإدارة العليا ، مما ينعكس بأثاره الايجابية على طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، ومن ثم توقيت إصدار القوائم المالية للشركات. كذلك تناولت بعض الدراسات تحليل العلاقة بين عملية اعداد القوائم المالية و كل من مدة تغيير الرئيس التنفيذي للشركة و الخبرة المهنية المالية للرؤساء التنفيذيين...الى غيرها من الخصائص الديموغرافية demographic characteristics للرؤساء التنفيذيين والتي لها تأثير جوهري على نتائج عمليات الشركة و قوائمها المالية. وفي هذا الصدد قدمت مجموعة من الدراسات أدلة ميدانية على أن خصائص الرؤساء التنفيذيين لها تأثير جوهري على نمط والمحتوى الإعلامي للقوائم المالية للشركات. (Baatwah, et al, 2015; Salleh, et al, 2018) . وفى نفس الاتجاه قدمت دراسة Salleh, et al, 2018 وجود علاقة ارتباط عكسية بين الخبرة المهنية لاعضاء لجنة المراجعة وطول فترة إصدار تقرير المراجعة (Baatwah, et al, 2015; Salleh, et al, 2018) . وفى نفس الاتجاه اكدت النتائج الميدانية لدراسة Al-Ghanem and Hegazy,2011 على وجود تباين في فترة إصدار تقرير المراجعة بين الشركات التي تتمايز فيما بينها من حيث طبيعة النشاط الاقتصادي الذى تنتمي اليه كذلك فان نتيجة اعمال الشركة من ربح او خسارة تمثل أحد العوامل الحاكمة في طول فترة إصدار تقرير المراجعة. حيث قد ترغب ادارة الشركة عند تحقيق خسائر الى تأجيل الإعلان عن الاخبار السيئة ، مما يؤدى الى زيادة طول فترة إصدار القوائم المالية. لهذا قدمت

بعض الدراسات ادلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط عكسية بين جودة الأرباح وفترة إصدار تقرير المراجعة. كما قدمت بعض الدراسات ادلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط طردية بين إمكانية افلاس الشركة وطول فترة إصدار تقرير المراجعة ومن ثم طول فترة إصدار القوائم المالية. منها على سبيل المثال دراسة كل من Bamber et al. (1993); Jaggi and Tsui (1999) ; Henderson and Kaplan (2000). كذلك قدمت بعض الدراسات ادلة ميدانية على وجود علاقة طردية بين مستوى المخاطر المحيطة بالشركات مثل مخاطر الائتمان وطول فترة إصدار تقرير المراجعة. (Hegazy, et al., 2015)

المجموعة الثانية: - دراسات تناولت العلاقة بين خصائص مكتب المراجعة وطول فترة إصدار القوائم المالية. حيث اهتمت هذه المجموعة من الدراسات بمحاول تقديم ادلة ميدانية على العلاقة بين طول فترة إصدار القوائم المالية وحجم مكتب المراجعة ونوع تقرير المراجعة ... إلى غير ذلك من خصائص عملية المراجعة. فعلى سبيل المثال أكدت النتائج الميدانية لدراسة Al-Ghanem and Hegazy, 2011 على عدم وجود تباين في طول فترة إصدار تقرير المراجعة بين الشركات التي تتمايز فيما بينها من حيث نوع الرأي أو خصائص مكتب المراجعة (Hegazy, et al., 2015). كذلك قدمت مجموعة من الدراسات أدلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم مكتب المراجعة و طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، بينما اكدت بعض الدراسات الأخرى على وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم مكتب المراجعة وطول فترة تقرير المراجعة. (Hassan, 2016). وفي نفس الاتجاه تناولت مجموعة اخرى من الدراسات تحليل العلاقة بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة ونوع مكتب المراجعة ما إذا كان ينتمي الى أحد مكاتب المراجعة الكبرى أم لا. فعلى سبيل المثال اكدت النتائج الميدانية لدراسة كل من (Ashton et al., 1989; Imam, et al, 2001; Leventis et al., 2005). على ان انخفاض طول فترة إصدار تقرير المراجعة الصادرة عن شركات المراجعة الكبرى مقارنة بغيرها من شركات المراجعة المحلية او الوطنية. حيث تملك شركات الكبرى المراجعة آليات مراقبة قوية وموارد بشرية ذات خبرة مهنية عالية وبرامج تدريبية أفضل وموارد تقنية عالية مما يؤهلها الى خفض فترة إصدار تقرير المراجعة بصورة أسرع من شركات المراجعة الاخرى. Al-Ajmi, 2008 ; Afify, 2009; Newton & Ashton, 1989 . في حين قدمت دراسة Lee and Jahng , 2008 ادلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط عكسية بين طول فترة المراجعة وكل من اتعاب الخدمات الاستشارية وجودة المراجعة والرأي غير المتحفظ للمراجع. في حين لا توجد علاقة بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة والتغيير الدوري للمراجع. كذلك اكدت دراسة Whittred (1980) على ان صدور رأى متحفظ عن القوائم المالية يؤدي الى تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة. لقد تركزت أدبيات المراجعة التي تناولت دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لشركات المراجعة ونتائج ارتباطات المراجعة، على دراسة وتحليل أثر التخصص الصناعي على جودة مراجعة

القوائم المالية. ومما هو جدير بالذكر أن جودة خدمات المراجعة مفهوم متعدد الأبعاد ولا يمكن ملاحظتها، ومن ثم لا يوجد متغير وحيد يعتبر هو الأفضل لقياس جودة أداء هذه الخدمات. ولهذا اعتمد الباحثون بأدبيات المراجعة على مقاييس متعددة لجودة خدمات المراجعة والتي تأتي في معظمها كمقاييس لجودة القوائم المالية، وذلك بافتراض أن تحسين جودة خدمات المراجعة سيؤدي في النهاية إلى تحسين جودة القوائم المالية للشركات. ومن ثم اعتمدت هذه الدراسات، في دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لشركات المراجعة وجودة القوائم المالية للشركات، على استخدام مجموعة من المقاييس لجودة القوائم المالية مثل جودة الأرباح المحاسبية وجودة الإفصاح والشفافية وطول فترة إصدار القوائم المالية. وفي هذا الصدد اعتمد مجموعة من الباحثين على فرضية أن المراجع المتخصص يمتلك هيكل من المعرفة المتخصصة والخبرة المهنية والحوافز الكافية التي تساهم في الحد من ممارسة الإدارة العليا للشركة محل المراجعة لظاهرة إدارة الأرباح عند اتخاذ القرارات المرتبطة بعملية التقرير المالي لها. فعلى سبيل المثال قدمت دراسة Balsam, et al., 2003 أدلة ميدانية على انخفاض مقدار الاستحقاق الاختياري Discretionary accruals، كمقياس لإدارة الأرباح، ومن ثم زيادة جودة الأرباح المحاسبية للقوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعين متخصصين، وذلك مقارنة بالقوائم المالية التي يتم مراجعتها بواسطة مراجعين غير متخصصين. بالإضافة إلى إدراك المتعاملين بالأسواق المالية لهذه العلاقة مما يؤكد على وجود آثار اقتصادية للتخصص الصناعي للمراجع على كفاءة الأسواق المالية. (Balsam, et al. 2003; Carcello, and Nagy, 2004)؛ محمد، ٢٠٠٨؛ محمد، ٢٠١٣؛ محمد، ٢٠٠٨؛ الديسطي، ٢٠١١). (Hegazy, et al, 2015)؛ ضيف، ٢٠١٧. وعلى النقيض من ذلك قدمت دراسة Hegazy, et al, 2015 أدلة ميدانية على عدم وجود فروق معنوية بين المراجعين المتخصصين وغير المتخصصين في الحد من ظاهرة ممارسات إدارة الأرباح بالقوائم المالية. (Hegazy, et al., 2015). كذلك قدمت دراسة Dunn, et al, 2000 أدلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين التخصص الصناعي للمراجع ومستوى الإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية محل المراجعة، وقد أيدت هذه النتيجة دراسة Dunn and Mayhew, 2002. كما أكدت النتائج الميدانية لبعض الدراسات على وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين التخصص الصناعي للمراجع وحدوث التلاعب بالقوائم المالية محل المراجعة. (Owhoso, et al, 2002; Careelo and Nagy, 2002)؛ محمد السيد، ٢٠٠٨؛ على، عبد الرحمن، ٢٠١٣؛ محمد، ٢٠٠٨؛ عوض، ٢٠٠٦). وفي نفس الاتجاه قدمت دراسة Habib and Bhuiyan, 2011 أدلة ميدانية على وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وطول فترة إصدار تقرير المراجعة. ولقد أيدت هذه النتائج دراسة كل من (Ahmad, et al., 2016; Blankley, et al., 2014; Whitworth and Lambert, 2014 ; Al Boor, and Khamees, 2016)؛ محمد، ٢٠١٣؛ وعلى

العكس من ذلك قدمت دراسة Abidin and Ahmad-Zaluki, 2012 أدلة ميدانية على عدم وجود فروق جوهرية في توقيت نشر القوائم المالية ما بين المراجعين المتخصصين وغير المتخصصين. (Abidin and Ahmad-Zaluki, 2012).

ومن ثم يمكن تلخيص نتائج الدراسات السابقة المرتبطة بطبيعة مشكلة وهدف البحث في نتيجتين رئيسيتين. حيث تتمثل النتيجة الأولى في وجود أدلة ميدانية مختلطة للعلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وجودة القوائم المالية للشركات، وربما يرجع ذلك، إلى سببين رئيسيين:- السبب الأول: - وجود قصور في بعض الدراسات من حيث منهجية قياس التخصص الصناعي لشركات المراجعة بالعينة محل اهتمام كل منها، حيث اعتمدت بعض الدراسات على حجم مكتب المراجعة كمقياس للتخصص الصناعي لها، مقاساً بمدى تبعية شركة المراجعة لإحدى شركات المراجعة الكبرى BIG-4 من عدمه. ومن ثم إفتترضت هذه الدراسات، بصورة ضمنية، أن شركة المراجعة المتخصصة لا بد وأن تكون إحدى شركات المراجعة الكبرى BIG-4 فقط، وهذا افتراض غير عملي فقد تكون إحدى الشركات المحلية متخصصة ولكنها ليست شريكا لإحدى شركات المراجعة الكبرى. السبب الثاني: - اختلاف بيئة الأعمال محل تطبيق كل دراسة من الدراسات السابقة والتي تتمايز فيما بينها من حيث طبيعة ومستوى المنافسة بسوق خدمات المراجعة بكل منها.

أما النتيجة الثانية فتتمثل في وجود شبه اتفاق بين نتائج الدراسات السابقة تجاه الدور الإيجابي للتخصص الصناعي للمراجع في تحسين جودة خدمات المراجعة .

وامتداداً لهذا الاتجاه من الدراسات يتناول الباحثان في الجزء التالي دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي وتوقيت إصدار تقرير المراجعة وأثر هذه العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية للشركة محل المراجعة، ثم اشتقاق وصياغة الفروض الخاصة بالاختبار الميداني لهذه العلاقة.

٧ الإطار النظري وفروض البحث.

ركزت نظرية الوكالة على تحليل الآثار السلبية للفصل بين ملكية وإدارة الشركات. والتي من بينها مشكلة عدم تماثل المعلومات بين الأطراف المهتمة بالشركة وما يترتب عليها من تكاليف وكالة، والتي يمكن تبويبها الى ثلاثة أنواع من التكاليف وهي:-

١. تكاليف المراقبة Monitoring costs: ويقصد بها التكاليف التي يتحملها الأصيل لتوظيف الآليات المختلفة لمراقبة الوكيل بهدف الحد من التصرفات الانتهازية له، مثل أتعاب مراجعة القوائم المالية.

٢. تكاليف التعاقدات Bonding costs: ويقصد بها التكاليف التي يتحملها الأصيل لتوظيف الآليات المختلفة لمراقبة سلوك الوكيل والتأكد من أنه لا يعمل في غير صالح الأصيل مثل خطط حوافز الإدارة العليا بالشركات.

٣. التكاليف المتبقية Residual costs: ويقصد بها التكاليف التي يتحملها الأصيل نتيجة فشل آليات المراقبة والتعاقدات في الحد من السلوك الانتهازي للوكيل.

لقد نشأت مهنة المراجعة نتيجة حاجات المجتمع إليها، ولضمان استمرارية المهنة كان لابد لها أن تتطور بتطور تلك الحاجات، وذلك من خلال إتباع شركات المراجعة منهج متكامل لتطوير الأداء المهني بسوق خدمات المراجعة. وفي بؤرة هذا المنهج تأتي استراتيجية التخصص الصناعي لشركات المراجعة، حيث تمتلك شركات المراجعة العديد من الحوافز لتبنى هذه الاستراتيجية والتي تنعكس بآثارها الإيجابية على نتائج ارتباطات المراجعة. فمن منظور جانب الطلب على خدمات المراجعة فإن تحسين جودة خدمات المراجعة يمثل أحد آليات تحسين جودة الإفصاح والشفافية بالقوائم المالية للشركات، مما يؤدي إلى الحد من تكاليف الوكالة ومن ثم إضافة قيمة للشركة محل المراجعة. ولهذا قد تتجه بعض الشركات إلى التعاقد مع شركات مراجعة متخصصة، بغية تحسين مستوى جودة خدمات المراجعة ومن ثم جودة القوائم المالية لها. ومن منظور جانب عرض خدمات المراجعة، فإن تبنى شركات المراجعة استراتيجية التخصص الصناعي يؤدي إلى اكتساب المراجعين المنتسبين إليها هيكل من المعرفة المتعمقة بطبيعة وأنواع مخاطر مراجعة القوائم المالية للشركات التي تنتمي إلى الصناعة التي تخصص بها. بالإضافة إلى الاعتماد على هذا الهيكل في تكوين وإصدار الأحكام المهنية المرتبطة بتخطيط وتنفيذ ارتباطات المراجعة، مما يؤدي إلى تحسين جودة خدمات المراجعة وتحقيق ميزة تنافسية لشركات المراجعة المتخصصة مقارنة بشركات المراجعة غير المتخصصة.

ولهذا اتجه كل من الباحثين والهيئات التنظيمية والتشريعية، في معظم بلدان العالم، إلى البحث عن كيفية تطوير وتفعيل آليات العمل المهني بسوق خدمات المراجعة، بهدف تعزيز الميزة التنافسية لشركات المراجعة، ومن ثم الارتقاء بجودة الخدمات المهنية التي تقدمها شركات المراجعة لعملائها. وفي هذا الصدد قدمت أدبيات المراجعة استراتيجيتين لتحسين جودة خدمات المراجعة وتحقيق ميزة تنافسية لشركات المراجعة، وهما استراتيجية التنوع Diversification والتي تعتمد على اتجاه شركات المراجعة إلى تقديم خدمات مهنية لعملائها في قطاعات صناعية متنوعة. واستراتيجية التخصص والتي تعتمد على تخصص شركة المراجعة في تقديم الخدمات المهنية لعملائها في صناعة معينة أو مجموعة محدودة من الصناعات، وهو ما يطلق عليه التخصص الصناعي لشركة المراجعة. حيث يمكن تعريف التخصص الصناعي على أنه " امتلاك المراجع المعرفة المتخصصة بصناعة معينة من خلال

الاستمرار لفترة طويلة في خدمة العملاء التي تنتمي إلى هذه الصناعة (Gul et al., 2009). كما عرف Casterella et al. (2004) التخصص الصناعي على أنه " استراتيجية التمايز التي تهدف إلى تزويد المراجعين بميزة تنافسية مستدامة A Sustainable Competitive Advantage عن المراجعين غير المتخصصين ". كما يقصد بالتخصص الصناعي " اتجاه شركة المراجعة إلى استثمار مواردها في خلق وتطوير المعرفة والخبرة المتعلقة بصناعة معينه، مما يترتب عليه استحواذها على حصة جوهرية من عملاء هذه الصناعة (O' Reilly and Reisch, 2002) ". كذلك يمكن تعريف التخصص الصناعي على أنه " قدرة شركة المراجعة على إشباع احتياجات عملائها في قطاع صناعي محدد من خلال تكريس الموارد الاستراتيجية والجهود والخبرات المتخصصة لإرضاء عملائها (Hegazy, et al, 2015; Gul, et al., 2009; O' Reilly and Reisch, 2002; Carrera, et al, 2003; Casterella, et al., 2004; ٢٠٠٧

وفي هذا الصدد أكد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA، سنة ١٩٨٩، على أن التخصص الصناعي يمثل أحد أبرز خمس قضايا ستؤثر في مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين، بالإضافة إلى أنه قضية حاسمة لاستمرارية شركات المراجعة، ومن ثم إمكانية استمرارية مهنة المراجعة. لذلك اتجهت شركات المراجعة الكبرى، في بداية التسعينيات، إلى تبني استراتيجية التخصص الصناعي. فعلى سبيل المثال قامت شركة KPMG، سنة ١٩٩٣، بإعادة هيكلة عملياتها وأنشطتها لتتلاءم مع تخصص اغلبية المراجعين المنتسبين إليها، بحيث يكون لديها فرق مراجعة متخصصة في صناعات محددة. (O' Reilly and Reish, 2002; عوض، ٢٠٠٦؛ لبيب، ٢٠٠٥؛ محمد، ٢٠١٣، ضيف، ٢٠١٧)

و مما هو جدير بالذكر أن احد العوامل المؤثرة في احترافية المراجعين بالممارسة العملية هي توقيت إصدار تقرير المراجعة. حيث يعتمد توقيت إصدار القوائم المالية للشركة على توقيت الانتهاء من وإصدار تقرير المراجعة. ومن ثم فإن التأخير في إصدار القوائم المالية بسبب التأخير في إصدار تقرير المراجعة يؤدي إلى فقدان المعلومات المحاسبية قيمتها من ناحية وتهديد منفعة تقرير المراجعة و تهديد مهنة المراجعة من ناحية أخرى. حيث أن التأخر في إصدار القوائم المالية يؤدي الى ظهور و تقاوم ظاهرة عدم تماثل المعلومات، وما يترتب عليها من تكاليف وكالة، بين الأطراف المهتمة بالشركة. وفي هذا الصدد تمتلك شركات المراجعة المتخصصة الموارد البشرية و المادية الكافية على تحسين توقيت إصدار تقرير المراجعة دون غيرها من شركات المراجعة الاخرى. ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاول للبحث كما يلي:-

"لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة "

كذلك تتطلب معايير المراجعة الدولية تصميم وتنفيذ إجراءات مراجعة مناسبة للظروف المحيطة بارتباط المراجعة، بغرض جمع وتقييم القدر الكافي والملائم من أدلة مراجعة، والتي تمكن المراجع من الحصول على تأكيد معقول بشأن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية محل المراجعة. وفي هذا الصدد يلعب التخصص الصناعي للمراجع دوراً محورياً في تحسين عميلة تكوين وإصدار أحكامه المهنية المرتبطة باتخاذ القرار الخاص بقبول أو رفض إرتباطات المراجعة ومروراً بالقرارات الخاصة بتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة و تكوين و إصدار رأيه المهني عن القوائم المالية محل المراجعة، مما يؤدي إلى تحسين كفاءة و فعالية تنفيذ ارتباطات المراجعة و من ثم تحسين جودة الأداء المهني في سوق خدمات المراجعة من ناحية، وتعزيز جودة القوائم المالية للشركات من ناحية أخرى. (Abidin and Ahmad-Zaluki, 2012; معيار المراجعة الدولي رقم (٥٠٠) ، (٢٠٠)). فعلى سبيل المثال أكدت مجموعة من الدراسة الميدانية على وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين تمتع المراجع بالتخصص الصناعي وجودة تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة. (Zerni, 2012; Nagy,2014, Blankley, et al., 2014; Asthana, 2014; Low, 2004; موسى ، ٢٠٠٥ ؛ فتوحه ، ٢٠١٦ ، عوض ، ٢٠٠٦ ؛ متولى ، ٢٠٠٦ ؛ صليب ، ٢٠٠٣ ؛ محمد ، ٢٠١٣ ؛ الديسبي ، ٢٠١١ ؛ سعيد ، ٢٠١٤ ؛ خطاب ، ٢٠١٣).

ولهذا يمكن توقع وجود علاقة ايجابية بين التخصص الصناعي للمراجع و جودة الارباح المحاسبية، كمقياس لجودة القوائم المالية ، ومن ثم يمكن صياغة الفرض الثاني للبحث كما يلي: -
"لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وجودة الارباح المحاسبية".

٨ الدراسة الميدانية.

يتناول هذا الجزء تصميم الدراسة الميدانية للبحث، من حيث تحديد عينة ومتغيرات ونموذج البحث والأدوات المستخدمة لجمع وتحليل بيانات الدراسة الميدانية، وكذلك الأساليب الإحصائية المستخدمة في تنفيذ الاختبارات الميدانية لفروض البحث، وأخيراً عرض وتحليل نتائج البحث.

١/٨ عينة البحث والفترة الزمنية محل الدراسة.

تتمثل عينة البحث في الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأسهم السعودي، خلال السنوات المالية الأربعة، من سنة ٢٠١٣ إلى سنة ٢٠١٦، ويوضح الجدول التالي العدد الكلي لشركات العينة، مبوباً طبقاً لنوع الصناعة التي تنتمي إليها كل شركة، خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

النسبة المئوية	عدد الشركات	بيان
		نوع الصناعة
٣٦%	٤٠	١. المواد الأساسية
١٤%	١٥	٢. تجزئة الاغذية وخدمات استهلاكية و سلع كمالية
١٣%	١٤	٣. انتاج الأغذية و السلع طويلة الاجل
١١%	١٢	٤. السلع الرأسمالية
١١%	١٢	٥. الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية
٨%	٩	٦. إدارة وتطوير العقارات
٧%	٨	٧. الاتصالات والنقل
١٠٠%	١١٠	المجموع

جدول رقم (١): يوضح عدد شركات العينة والتوزيع النسبي لها طبقاً للصناعة التي تنتمي إليها كل شركة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

ويتضح من الجدول السابق رقم (١) أن إجمالي عدد شركات العينة (١١٠) شركة، ومن ثم يبلغ إجمالي عدد مشاهدات العينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة (٤٤٠) مشاهدة (١١٠ شركة × ٤ سنوات مالية). كما يتضح من الجدول السابق رقم (١) أن شركات العينة موزعة طبقاً لنوع الصناعة التي تنتمي إليها كل منها إلى سبع صناعات، حيث تأتي صناعة المواد الأساسية في المرتبة الأولى بنسبة (٣٦%)، وفي المرتبة الثانية صناعة تجزئة الأغذية والخدمات الاستهلاكية والسلع الكمالية بنسبة (١٤%)، و صناعة إنتاج الأغذية والسلع طويلة الأجل في المرتبة الثالثة بنسبة (١٣%)، ثم كل من صناعة السلع الرأسمالية و صناعة قطاع الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية بنسبة (١١%) لكل منهم، وفي المرتبة الخامسة تأتي صناعة إدارة وتطوير العقارات بنسبة (٨%)، ثم تأتي في المرتبة السادسة والأخيرة صناعة الاتصالات والنقل بنسبة (٧%).

كما تتضمن عينة الدراسة مجموعة من شركات المراجعة العاملة بالمملكة العربية السعودية، والتي تم اختيارها بناءً على وجود ارتباطات مراجعة بينها وبين شركات العينة المدرجة بسوق الأسهم السعودي خلال الفترة الزمنية محل الدراسة. حيث بلغ إجمالي عدد شركات المراجعة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة (٢٨) شركة مراجعة، كما بلغ عدد تقارير المراجعة الصادرة عنها خلال الفترة الزمنية محل الدراسة (٤٤٠) تقرير (١١٠ شركة × ٤ سنوات مالية).

٢/٨ أسلوب جمع بيانات الدراسة الميدانية.

اعتمد الباحثان في جمع بيانات الدراسة الميدانية، لتنفيذ الاختبارات الإحصائية لفروض البحث، على التقارير المالية السنوية متضمنة تقرير المراجعة لشركات العينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، بالإضافة إلى البيانات المتوفرة على الموقع الإلكتروني لسوق الأسهم السعودي "تداول".

٣/٨ الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة الميدانية.

اعتمد الباحثان في تنفيذ الاختبارات الإحصائية والتحقق من قبول أو رفض فروض البحث على كل من نموذج الانحدار المتدرج Stepwise Regression، ومقياس ارتباط بيرسون Pearson Correlation.

٤/٨ تصميم وتنفيذ الدراسة الميدانية.

يهدف البحث إلى توفير أدلة ميدانية للعلاقة بين التخصص الصناعي لشركات المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة وأثر هذه العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية للشركات. ولتحقيق الاختبار الميداني لفروض البحث، قام الباحثان بتصميم وتنفيذ الدراسة الميدانية على ثلاث خطوات. حيث تضمنت الخطوة الأولى قياس التخصص الصناعي لشركات المراجعة على مستوى الصناعات السبع والواردة بالجدول السابق رقم (١). بينما تهدف الخطوة الثانية إلى اختبار نوع وطبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة. كما تهدف الخطوة الثالثة إلى اختبار نوع وطبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وجودة الأرباح المحاسبية للشركات.

١/٤/٨ قياس التخصص الصناعي لشركات المراجعة.

أفرزت أدبيات المراجعة مجموعة من المؤشرات Proxies التي يمكن الاعتماد عليها في التمييز بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة. حيث اعتمد الباحثون بأدبيات المراجعة على مدخلين رئيسيين لقياس التخصص الصناعي لشركات المراجعة وهما مدخل الحصة السوقية Market Share Approach ومدخل محفظة أتعاب شركة المراجعة Auditor Portfolio Shares Approach. حيث يعتمد مدخل الحصة السوقية في التمييز بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة بصناعة معينة على الحصة السوقية التي تستحوذ عليها كل منها، في صورة ارتباطات مراجعة، داخل هذه الصناعة. بحيث تتمثل الحصة السوقية لشركة المراجعة بصناعة معينة في إجمالي الأتعاب التي تحصل عليها شركة المراجعة من جميع عملائها بهذه الصناعة منسوبة إلى مجموع أتعاب المراجعة لكل شركات المراجعة بهذه الصناعة. ولكن نظراً لعدم وجود إلزام بنشر قيمة أتعاب المراجعة في بعض البلدان مثل السعودية وأمريكا، فقد اتجه مجموعة من الباحثين إلى البحث عن مؤشرات لأتعاب المراجعة منها على سبيل المثال عدد عملاء شركة المراجعة، وحجم أصول عملاء شركة المراجعة. (Krishnan, 2000; Defond, et. al, 2000; Dunn and Mayhew, 2004; Balsam et al, 2003; 2003، ويعتبر نموذج

Krishnan من النماذج الأكثر استخدامًا في هذا الصدد، والذي يعتمد على مبيعات عملاء شركة المراجعة بصناعة معينة، كبديل لأتباع المراجعة، عند حساب الحصة السوقية لها بهذه الصناعة، ومن ثم يتم صياغة نموذج حساب الحصة السوقية لشركة المراجعة بصناعة معينة كما يلي: -

$$IMS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}}{\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}} \quad (1)$$

IMS_{ik} : يعبر عن النصيب السوقي لشركة المراجعة (i) بالصناعة (k) ، حيث تأخذ (i) الأرقام من (1) إلى (28) ، بينما تأخذ (k) الأرقام من (1) إلى (7).

$$\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk} : \text{ يعبر عن مجموع مبيعات العملاء } (j) \text{ لشركة المراجعة } (i) \text{ بالصناعة } (k)$$

$$\sum_{i=1}^{I_k} \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk} : \text{ يعبر عن مجموع مبيعات الشركات محل المراجعة } (j) \text{ في الصناعة } (k) \text{ لكل شركات المراجعة } (i).$$

بينما يعتمد مدخل محفظة اتعاب شركة المراجعة، في التمييز بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة بصناعة معينة، على التوزيع النسبي لأتباع خدمات المراجعة بين الصناعات المختلفة. حيث تعكس الحصة الأكبر في تلك المحفظة مجال تخصص شركة المراجعة بصناعة معينة، بمعنى اعتبار شركة المراجعة متخصصة بصناعة معينة إذا كانت أتباع المراجعة من عملائها بهذه الصناعة تمثل نسبة كبيرة من إجمالي أتباع المراجعة لعملائها من كل الصناعات. ويعتبر أيضا نموذج Krishnan من أكثر النماذج استخدامًا في هذا الصدد، والذي يعتمد على مبيعات عملاء شركة المراجعة بصناعة معينة كمؤشر لأتباع المراجعة، ومن ثم يتم اعداد محفظة أتباع شركة المراجعة طبقا للنموذج التالي:

$$PS_{ik} = \frac{\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}}{\sum_{k=1}^K \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk}} \quad (2)$$

PS_{ik} : يعبر عن النصيب السوقي لشركة المراجعة (i) بالصناعة (k). حيث تأخذ (i) الأرقام من (1) إلى (28) ، بينما تأخذ (k) الأرقام من (1) إلى (7).

$$\sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk} : \text{ يعبر عن مجموع مبيعات كل العملاء } (j) \text{ لشركة المراجعة } (i) \text{ بالصناعة } (k).$$

$$\sum_{k=1}^K \sum_{j=1}^{J_{ik}} SALES_{ijk} : \text{ يعبر عن مجموع مبيعات كل العملاء } (j) \text{ لشركة المراجعة } (i) \text{ من جميع الصناعات.}$$

ولكن عند إتباع المدخل الأول أو المدخل الثاني، تظل المشكلة القائمة وهي كيفية التمييز بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة بصناعة معينة. فعلى سبيل المثال إذا تم الاعتماد على مدخل

الحصص السوقية فما هو مقدار الحصة السوقية الذي يساعد الباحثان للفصل بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة بصناعة معينة. في هذا الصدد يوجد شبه اتفاق بين الباحثين على أن الحصة السوقية الملائمة للفصل بين شركات المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة بصناعة معينة، تتراوح ما بين ١٠% الى ٢٠%. (الديسوى ، ٢٠١١؛ لبيب، ٢٠٠٥؛ متولي، ٢٠٠٦؛ محمد ، ٢٠١٣، Krishnan) 2003;

ولقد اعتمد الباحثان على المدخل الأول في تبويب شركات المراجعة بالعينة ما بين شركات مراجعة متخصصة بصناعة معينة وأخرى غير متخصصة، خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، بالإضافة إلى اعتبار نسبة ٢٠% حد فاصل بين كلا المجموعتين من الشركات. بمعنى ان شركة المراجعة تعتبر متخصصة بصناعة معينة، من الصناعات السبع الواردة بالجدول السابق رقم (١)، إذا كانت الحصة السوقية لها، طبقا للمعادلة رقم (١) ، أكبر من أو تساوى ٢٠% وبخلاف ذلك تعتبر شركة المراجعة غير متخصصة. ويوضح الجدول التالي رقم (٢) ملخص نتائج تبويب شركات المراجعة طبقا للصناعات المتخصصة بها خلال الفترة الزمنية محل الدراسة والواردة بالجدول رقم (١) بملاحق البحث.

شركات المراجعة المتخصصة	القطاع الصناعي
١- كيه بي ام جى KPMG	١. إدارة وتطوير العقارات
	٢. المواد الأساسية
	٣. السلع الرأسمالية
	٤. إنتاج الأغذية و السلع طويلة الاجل
	٥. تجزئة اغذية وخدمات استهلاكية و سلع كمالية
	٦. الطاقة و المرافق العامة و الرعاية الصحية
	٧. الاتصالات و النقل
٢- برايس ووتر هاوس كوبرز PWC	١. إدارة وتطوير العقارات
	٢. المواد الأساسية
	٣. السلع الرأسمالية
	٤. إنتاج الأغذية و السلع طويلة الاجل

٥. تجزئة اغذية وخدمات استهلاكية و سلع كمالية	
٦. الطاقة و المرافق العامة و الرعاية الصحية	
٧. الاتصالات و النقل	
١. إدارة وتطوير العقارات	٣- ديلويت توش توهاماتسو Deloitte
٢. تجزئة اغذية وخدمات استهلاكية و سلع كمالية	
٣. الاتصالات و النقل	
١. إدارة وتطوير العقارات	٤- ارنست ويونغ EY
٢. المواد الأساسية	
٣. الاتصالات و النقل	
١. السلع الرأسمالية	٥- محمد العمري
٢. انتاج الأغذية و السلع طويلة الاجل	
١. السلع الرأسمالية	٦- كرو هورواث Crowe Horwath
١. الطاقة و المرافق العامة و الرعاية الصحية	٧- البسام و النمر
١. السلع الرأسمالية	٨- الدار
١. إدارة وتطوير العقارات	٩- الخراشي
١. إدارة وتطوير العقارات	١٠- المحاسبون المتحدون

جدول رقم (٢): يوضح ملخص توييب شركات المراجعة بالعينة

طبقا للصناعات المتخصصة بها خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

ويتضح من الجدول السابق رقم (٢) أن عدد شركات المراجعة التي تتبنى استراتيجية التخصص الصناعي يبلغ (١٠) شركات بنسبة (٣٥,٧٤ %) من إجمالي شركات العينة وقدرها (٢٨) شركة. مع مراعاة أن عدد شركات المراجعة المتخصصة من شركات المراجعة الكبرى BIG-4 يبلغ (٤) شركات بنسبة (٤٠ %) من إجمالي شركات المراجعة التي تتبنى استراتيجية التخصص الصناعي بالعينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة. حيث تأتي في المرتبة الأولى كل من شركة KPMG وشركة PWC والتي تتبنى كل منها استراتيجية التخصص الصناعي على مستوى الصناعات السبعة الواردة بالجدول السابق رقم (١)، وفي المرتبة الثانية تأتي شركة ديلويت توش توهاماتسو Deloitte والتي يتخصص المراجعون المنتسبون إليها في ثلاثة صناعات فقط وهي صناعة إدارة وتطوير العقارات ، صناعة تجزئة الأغذية وخدمات استهلاكية و سلع كمالية ، وصناعة الاتصالات والنقل ، كما يتخصص المراجعون المنتسبون إلى شركة ارنست ويونغ EY في ثلاث صناعات فقط وهي صناعة إدارة وتطوير العقارات ، صناعة المواد الأساسية ، و صناعة الاتصالات و النقل . ثم يأتي في المرتبة الثالثة شركة محمد العمري، حيث يتخصص المراجعون المنتسبون إليها في صناعيتين فقط وهما صناعة السلع الرأسمالية وصناعة انتاج الأغذية والسلع طويلة الاجل. وفي المرتبة الرابعة والأخيرة تأتي كل من، شركة كرو هورواث Crowe Horwath والبسام والنمر والدار والخراشي والمحاسبون المتحدون، حيث يتخصص كل منها في قطاع صناعي واحد فقط من القطاعات الصناعية السبع والواردة بالجدول السابق رقم (١).

٢/٤/٨ التخصص الصناعي و توقيت إصدار تقرير المراجعة.

أفرزت أدبيات المراجعة العديد من العوامل التي تؤثر في طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، والتي يمكن تبويبها الى مجموعتين من العوامل. حيث ترتبط المجموعة الأولى منها بخصائص الشركة محل المراجعة مثل حجم وتعدد أنشطة وعمليات الشركة، بينما ترتبط المجموعة الثانية بخصائص عملية المراجعة مثل حجم شركة المراجعة وعدد المراجعين المشاركين بعملية المراجعة. ولكن هل يمثل التخصص الصناعي لشركة المراجعة أحد هذه العوامل؟. وللإجابة الميدانية على هذا التساؤل قام الباحثان باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتدرج للتحقق ميدانيا من وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات بالصناعات السبع للعينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة، وذلك بالأخذ في الاعتبار أن يتضمن نموذج البحث توقيت إصدار تقرير المراجعة كمتغير تابع ، و التخصص الصناعي لشركات المراجعة كمتغير مستقل ، بالإضافة إلى مجموعة من المتغيرات الرقابية المرتبطة بخصائص كل من عملية المراجعة و الشركة محل المراجعة ، وذلك بهدف استبعاد أثر العوامل الأخرى ، بخلاف التخصص الصناعي، والمؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجعة. ومن ثم يمكن التعبير عن متغيرات نموذج البحث وطريقة قياس كل منها كما بالجدول التالي: -

طريقة القياس	البديل او المؤشر Proxy	متغيرات النموذج	
		نوع المتغير	اسم المتغير
عدد الأيام منذ نهاية الفترة المالية للشركة محل المراجعة وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة.	طول فترة إصدار تقرير المراجعة	متغير تابع	توقيت إصدار تقرير المراجعة
طبقا لمدخل الحصة السوقية والمعبر عنه بالمعادلة السابقة رقم (١)	الحصة السوقية لشركة المراجعة في صناعة معينة	متغير مستقل	التخصص الصناعي لشركة المراجعة
مدى تبعية شركة المراجعة إلى إحدى شركات المراجعة الكبرى BIG-4 من عدمه.	حجم شركة المراجعة	متغير رقابي	خصائص عملية المراجعة
عدد المراجعين المصدقين على تقرير المراجعة للشركة محل المراجعة	عدد المراجعين المشاركين بارتباط المراجعة	متغير رقابي	
عدد سنوات ارتباط شركة المراجعة بالشركة محل المراجعة في بداية الفترة محل المراجعة	فترة الارتباط مع الشركة محل المراجعة	متغير رقابي	
طبقا للمعيارين الدوليين رقم (٧٠٠)، (٧٠٥).	نوع تقرير المراجعة	متغير رقابي	
جودة الأرباح المحاسبية ، باستخدام نموذج Jones's المعدل والمعبر عنه بالمعادلة التالية رقم (٣)	جودة القوائم المالية محل المراجعة	متغير رقابي	
إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة محل المراجعة	حجم الشركة محل المراجعة	متغير رقابي	

عدد قطاعات الشركة محل المراجعة	مستوى تعقد أنشطة و عمليات	متغير رقابي	خصائص الشركة محل المراجعة
عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة	الشركة محل المراجعة	متغير رقابي	
نسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	المركز المالي للشركة محل المراجعة		
نسبة إجمالي الأصول المتداولة إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة			

جدول رقم (٥) : يوضح متغيرات نموذج البحث وطريقة قياس كل منها

ومما هو جدير بالذكر أن قيم المتغيرات الواردة بالجدول السابق رقم (٥) تتوافر بالقوائم المالية لشركات العينة، فيما عدا جودة الأرباح المحاسبية. حيث أفرزت أدبيات المحاسبة المالية العديد من نماذج قياس ظاهرة إدارة الأرباح بالقوائم المالية للشركات، ومن أكثر هذه النماذج شيوعاً واستخداماً بأدبيات المحاسبة المالية، النماذج التي اعتمدت في تطويرها على مفهوم الاستحقاق المحاسبي، منها على سبيل المثال نموذج كل من Healy, 1985 ; DeAngelo, 1986 , Liberty and Zimmerman,1996; Jones,1991; Kang and Siveramakrishnan, 1991.

(أبو الخير، ١٩٩٧).

وسوف يعتمد الباحثان على نموذج Jones المعدل، في تقدير قيمة الاستحقاق الاختياري ، كمقياس لجودة الأرباح المحاسبية بالقوائم المالية لشركات العينة ، حيث تم صياغة نموذج Jones المعدل (Kothari, et al., 2005) كما يلي:-

$$TACt / At-I = \beta_1 (1 / At-I) + \beta_2 (\Delta Ret - \Delta Art) / At-I + \beta_3 (PPE t / At-I) + \varepsilon \quad (3)$$

TACt : تعبر عن قيمة الاستحقاق المحاسبي الكلي في نهاية الفترة المالية (t)

At-I : تعبر عن إجمالي الاصول في بداية الفترة المالية (t-1)

Δ Ret : تعبر عن التغير في إيرادات المبيعات خلال الفترة المالية (t)

Δ Art : تعبر عن التغير في أرصدة حسابات العملاء خلال الفترة المالية (t)

PPE t : تعبر عن قيمة العقارات والآلات والمعدات في نهاية الفترة المالية (t)

β1:β3 : معاملات نموذج الانحدار المتعدد

ε : بواقي نموذج الانحدار المتعدد

ومما هو جدير بالذكر أن قيم متغيرات المعادلة السابقة رقم (٣) تتوافر بالقوائم المالية لشركات العينة، فيما عدا قيمة الاستحقاق المحاسبي الكلي (بشقيه الاختياري وغير الاختياري) والمعبر عنه بالرمز (TACt) لكل شركة من شركات العينة في نهاية كل فترة المالية. وفي هذا الصدد أفرزت أدبيات المحاسبة المالية مدخلين لقياس قيمة الاستحقاق المحاسبي الكلي، وهما مدخل الميزانية ومدخل قائمة

الدخل. وطبقاً لمدخل الميزانية يتم قياس قيمة الاستحقاق المحاسبي الكلي (رضوان، ٢٠١٣) كما يلي:

الاستحقاق المحاسبي الكلي =

التغير في الأصول المتداولة - التغير في الالتزامات المتداولة - التغير في النقدية + التغير في الديون المتضمنة في الالتزامات المتداولة - مصروف الاهلاك السنوي

بينما يتم قياس قيمة الاستحقاق المحاسبي الكلي طبقاً لمدخل قائمة الدخل بالمعادلة التالية: -

الاستحقاق المحاسبي الكلي =

صافي الدخل قبل البنود الاستثنائية - صافي التدفق النقدي التشغيلي

ولقد اعتمد الباحثان على نموذج Jones المعدل، كما بالمعادلة السابقة رقم (٣)، لقياس قيمة الاستحقاق الاختياري وذلك بإتباع الخطوات التالية: -

١. تطبيق المعادلة رقم (٣) على مستوى كل صناعة من الصناعات السبع الواردة بالجدول السابق

رقم (١) وذلك بهدف تقدير معاملات نموذج الانحدار المتعدد $(\beta_1, \beta_2, \beta_3)$

٢. استخدام قيم معاملات نموذج الانحدار المتعدد $(\beta_1, \beta_2, \beta_3)$ في تقدير الاستحقاق المحاسبي غير

الاختياري السنوي والمتوقع على مستوى القوائم المالية الخاصة بكل شركة من شركات العينة

وعلى مستوى كل صناعة من الصناعات السبع الواردة بالجدول السابق رقم (١).

٣. استخدام مدخل قائمة الدخل في حساب الاستحقاق المحاسبي السنوي الكلي على مستوى القوائم

المالية والخاصة بكل شركة من شركات العينة على مستوى كل صناعة من الصناعات السبع

الواردة بالجدول السابق رقم (١).

٤. وبناءً على مقارنة نتائج الخطوة رقم (٢) بنتائج الخطوة رقم (٣) يتم تقدير الاستحقاق

الاختياري السنوي على مستوى القوائم المالية والخاصة بكل شركة من شركات العينة على

مستوى كل صناعة من الصناعات السبع الواردة بالجدول السابق رقم (١).

ومن ثم قام الباحثان بصياغة نموذج البحث لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشركات المراجعة

وتوقيت إصدار تقرير المراجعة، كما يلي: -

$$Y_{jikp} = \beta_0 + \beta_1 X1_{jikp} + \beta_2 X2_{jikp} + \beta_3 X3_{jikp} + \beta_4 X4_{jikp} + \beta_5 X5_{jikp} + \beta_6 X6_{ikjp} + \beta_7 X7_{ijkp} + \beta_8 X8_{ijkp} + \beta_9 X9_{ijkp} + \beta_{10} X10_{ijkp} + \beta_{11} X11_{ijkp} + \epsilon \quad (٤)$$

Y_{jikp} : يعبر عن طول فترة إصدار تقرير المراجعة، كمؤشر Proxy لتوقيت إصدار تقرير المراجعة (j) للعميل (i)

بالصناعة (k) والخاصة بالفترة المالية محل المراجعة (p). بحيث تم قياس طول فترة إصدار تقرير المراجعة

بعدد الأيام منذ نهاية الفترة المالية للعميل حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة.

$X1_{jikp}$: يعبر عن التخصص الصناعي لشركة المراجعة (j) المرتبطة بمراجعة القوائم المالية للعميل (i) بالصناعة

(k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p). بحيث تأخذ شركة المراجعة رقم "١" إذا كانت متخصصة

بصناعة العميل (i) والتي تمثل إحدى الصناعات السبع الواردة بالجدول السابق رقم (١)، وتأخذ "صفر

"بخلاف ذلك.

X2 jikp : يعبر عن حجم شركة المراجعة (j) المرتبطة بمراجعة القوائم المالية للعميل (i) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p) ، بحث تأخذ شركة المراجعة رقم " ٣ " إذا كانت تنتمي إلى إحدى شركات المراجعة الكبرى BIG-4، ورقم "٢" إذا كانت تنتمي إلى إحدى شركات المراجعة الاجنبية ، وإعطاء شركة المراجعة رقم " ١ " إذا كانت تمثل إحدى شركات المراجعة المحلية.

X3 jikp : يعبر عن عدد شركات المراجعة (j) التي ترتبط بمراجعة القوائم المالية للعميل (i) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p). بحيث يأخذ هذا المتغير رقم " ١ " إذا كان ارتباط عملية المراجعة يتضمن مشاركة أكثر من مراجع في مراجعة القوائم المالية، ويأخذ "صفر" بخلاف ذلك.

X4 jikp : يعبر عن طول فترة ارتباط شركة المراجعة (j) بمراجعة القوائم المالية للعميل (i) بالصناعة (k) ، معبرا عنها بعدد السنوات السابقة للفترة المالية محل المراجعة (p) .

X5 jikp : يعبر عن نوع رأى المراجع (j) عن القوائم المالية للعميل (i) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p). بحيث يأخذ رأى المراجع رقم "١" إذا كان يمثل رأى نظيف ، ويأخذ "صفر" بخلاف ما سبق.

X6 ikjp : يعبر عن مقدار الاستحقاق الاختياري، كمقياس لجودة صافي الربح بالقوائم المالية للعميل (i) بالصناعة (k) والمرتبط بشركة المراجعة (j) عن الفترة المالية محل المراجعة (p). بحيث تم قياس مقدار الاستحقاق الاختياري باستخدام نموذج Jones المعدل (طبقا للمعادلة السابقة رقم (٣)).

X7 ijkp : يعبر عن اللوغاريتم الطبيعي لمجموع أصول العميل (i) المرتبط بشركة المراجعة (j) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p).

X8 ijkp : يعبر عن عدد قطاعات العميل (i) المرتبط بشركة المراجعة (j) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p).

X9 ijkp : يعبر عن عدد الشركات التابعة للعميل (i) المرتبط بشركة المراجعة (j) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p).

X10 ijkp : يعبر عن نسبة إجمالي التزامات إلى إجمالي أصول العميل (i) المرتبط بشركة المراجعة (j) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p).

X11 ijkp : يعبر عن نسبة إجمالي الأصول المتداولة الى إجمالي أصول العميل (i) المرتبط بشركة المراجعة (j) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p).

$\beta 0$: يعبر عن المقدار الثابت لنموذج الانحدار المتعدد

$\beta 1:\beta 11$: يعبر عن معاملات نموذج الانحدار المتعدد

ε : يعبر عن بواقي نموذج الانحدار المتعدد

ويعرض الجدول التالي ملخص نتائج تطبيق اسلوب تحليل الانحدار المتدرج، لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة ، والواردة بالجدول رقم (٢) بملاحق البحث.

النتائج الاحصائية للمتغيرات محل اهتمام الدراسة الميدانية		قيمة معامل الانحدار (B)	نوع المتغير	المتغير أو المتغيرات التفسيرية للنموذج	معامل التحديد (R^2)	قيمة معامل الارتباط المتعدد (R)	معنوية نموذج الانحدار P. Value	بيان الصناعة
طبيعية العلاقة	نوع العلاقة							

مغنوية	طردية	٠,٠٠٢	٢٦,٩	مستقل	التخصص الصناعي لشركة المراجعة	٠,٢٦	٠,٥١	٠,٠٠٢	إدارة وتطوير العقارات
مغنوية	طردية	٠,٠١٢	٤٣,٦	مستقل	التخصص الصناعي لشركة المراجعة	٠,٥٦٧	٠,٣٢١	٠,٠٠٤	الاتصالات والنقل
مغنوية	طردية	٠,٠٠٤	٨,٨١٦	مستقل	التخصص الصناعي لشركة المراجعة	٠,٠٩٦	٠,٣١٠	٠,٠٤٠	الطاقة و المرافق العامة و الرعاية الصحية
مغنوية	طردية	٠,٠٠٣	٤,٦٣٩	مستقل	التخصص الصناعي لشركة المراجعة				
مغنوية	طردية	٠,٠٠١	٢,٠٤٧	رقابي	عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية				
مغنوية	طردية	٠,٠٠١	١٨,٠٧٨	رقابي	نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	٠,١٩٧	٠,٤٤٤	٠,٠٠٠	المواد الأساسية
مغنوية	طردية	٠,٠٠١	٠,٠٧٦	رقابي	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية	٠,١٧٨	٠,٤٢٢	٠,٠١٠	السلع الرأسمالية
مغنوية	طردية	٠,٠٠٠	٠,٧٧٩	رقابي	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية	٠,٧٥٢	٠,٨٦٧	٠,٠٠٠	إنتاج الأغذية والسلع طويلة الاجل
مغنوية	طردية	٠,٠١٢	١,٣٣٤	رقابي	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية				تجزئة اغذية وخدمات استهلاكية والسلع الكمالية
مغنوية	طردية	٠,٠٣٣	١,١٢١	رقابي	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية	٠,١٩٠	٠,٤٣٦	٠,٠١٠	

جدول رقم (٦): يوضح ملخص نتائج اسلوب تحليل الانحدار المتدرج لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة ، على مستوى كل صناعة من الصناعات السبع بالعينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة. يتضح من تحليل النتائج الإحصائية بالجدول السابق رقم (٦) مغنوية نموذج الانحدار المتدرج للصناعات السبع بالعينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة حيث جاءت قيمة P. Value لأي منها أقل من ٥%، وإن اختلفت فيما بينها من حيث نوع المتغيرات التفسيرية للنموذج بكل صناعة على حدة. ومن ثم يمكن تقسيم الصناعات بالعينة، من حيث طبيعة العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة ، إلى مجموعة من الصناعات أفرزت أدلة ميدانية تؤيد وجود هذه العلاقة وأخرى لا تؤيدها. وذلك على النحو التالي: -

١/٢/٤/٨ صناعات أفرزت أدلة ميدانية تؤيد وجود علاقة ارتباط طردية ومغنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة.

يتضح من تحليل النتائج الإحصائية بالجدول السابق رقم (٦) مغنوية P. Value نموذج الانحدار لصناعة إدارة وتطوير العقارات (٠.٠٠٢) وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، وهذا ما تؤكدته قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (٠.٢٦) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير المستقل للنموذج وهو التخصص الصناعي لشركة المراجعة،

وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (0.51) بين المتغير التابع والمتغير المستقل للنموذج. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين تخصص شركة المراجعة في صناعة إدارة وتطوير العقارات و طول فترة إصدار تقرير المراجعة لعملائها بتلك الصناعة حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value للتخصص الصناعي لشركات المراجعة بالنموذج (26,9)، (0.002) على التوالي. كما بلغت قيمة المعنوية P. Value لنموذج الانحدار لصناعة الاتصالات والنقل (0.004) وذلك بمستوى ثقة 95%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (0.567) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير المستقل للنموذج وهو التخصص الصناعي لشركة المراجعة، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (0.321) بين المتغير التابع والمتغير المستقل للنموذج. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين تخصص شركة المراجعة في صناعة الاتصالات والنقل و طول فترة إصدار تقرير المراجعة لعملائها بتلك الصناعة، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value للتخصص الصناعي لشركات المراجعة بالنموذج (43,6)، (0.012) على التوالي. كذلك بلغت قيمة المعنوية P. Value لنموذج الانحدار لصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية (0.040) وذلك بمستوى ثقة 95%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (0.096) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير المستقل للنموذج وهو التخصص الصناعي لشركة المراجعة، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد (0.31) بين المتغير التابع والمتغير المستقل للنموذج. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين تخصص شركة المراجعة في صناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية و طول فترة إصدار تقرير المراجعة لعملائها بتلك الصناعة حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value للتخصص الصناعي لشركات المراجعة بالنموذج (8,816)، (0.040) على التوالي. كما بلغت قيمة المعنوية P. Value لنموذج الانحدار لصناعة المواد الأساسية (0.000) وذلك بمستوى ثقة 95%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (0.197) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير المستقل للنموذج وهو التخصص الصناعي لشركة المراجعة، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (0.444) بين المتغير التابع وكل من التخصص الصناعي لشركة المراجعة وعدد قطاعات الشركة محل المراجعة، ونسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة كمتغيرات تفسيرية للنموذج. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين تخصص شركة المراجعة في صناعة المواد الأساسية وطول فترة إصدار تقرير المراجعة لعملائها بتلك الصناعة حيث بلغت قيمة

معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value للتخصص الصناعي لشركات المراجعة بالنموذج (٤,٦٣٩)، (٠.٠٣) على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وعدد قطاعات الشركة محل المراجعة التي تنتمي إلى صناعة المواد الأساسية، حيث بلغت قيمة معاملات الانحدار (B) وقيمة P. Value لعدد قطاعات الشركة محل المراجعة بالنموذج (٢,٠٤٧)، (٠.٠٠١) على التوالي. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة ونسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي أصول الشركة التي تنتمي إلى صناعة المواد الأساسية، حيث بلغت قيمة معاملات الانحدار (B) وقيمة P. Value لنسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي أصول الشركة التي تنتمي إلى صناعة المواد الأساسية بالنموذج (١٨,٠٧٨)، (٠.٠٠١) على التوالي.

٢/٢/٤/٨ صناعات أفرزت أدلة ميدانية تؤيد عدم وجود علاقة ارتباط بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و توقيت إصدار تقرير المراجعة.

يتضح من تحليل النتائج الإحصائية بالجدول السابق رقم (٦)، معنوية P. Value نموذج الانحدار لصناعة السلع الرأسمالية (٠.٠١٠) وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (٠.١٨٧) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير الرقابي للنموذج وهو عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (٠.٤٢٢) بين المتغير التابع والمتغير الرقابي. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value لعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية بالنموذج (٠.٧٦)، (٠.٠١) على التوالي.

كذلك معنوية P. Value نموذج الانحدار لصناعة إنتاج الأغذية والسلع طويلة الأجل (٠.٠٠٠) وذلك بمستوى ثقة ٩٥%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (٠.٧٥٢) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في المتغير الرقابي

النموذج وهو عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (0.867) بين المتغير التابع والمتغير الرقابي. بالإضافة الى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value لعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية بالنموذج (0.779)، (0.000) على التوالي. وايضاً معنوية P. Value نموذج الانحدار لصناعة تجزئة الأغذية والخدمات الاستهلاكية والسلع الكمالية (0.10) وذلك بمستوى ثقة 95%، وهذا ما تؤكد قيمة R-square للنموذج والتي تشير إلى أن نسبة (0.19) من التغير في المتغير التابع وهو طول فترة إصدار تقرير المراجعة ترجع إلى التغير في إجمالي الأصول وعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية كمتغيرات تفسيرية للنموذج، وكذلك قيمة معامل الارتباط المتعدد للنموذج (0.436) بين المتغير التابع وكل من اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة محل المراجعة، وعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية كمتغيرات تفسيرية للنموذج. بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة واللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value لإجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية بالنموذج (1,334)، (0.012) على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية ، حيث بلغت قيمة معامل الانحدار (B) وقيمة المعنوية P. Value لعدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية بالنموذج (1,121)، (0.033) على التوالي.

ومن ثم يمكن تلخيص تحليل النتائج الاحصائية بالجدول السابق رقم (6)، في وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة والتخصص الصناعي لشركة المراجعة في كل من الصناعات الأربعة التالية: صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية. في حين لا تتوافر هذه العلاقة في كل من الصناعات الثلاثة التالية: صناعة السلع الرأسمالية، صناعة انتاج الأغذية والسلع طويلة الاجل وصناعة تجزئة الاغذية والخدمات الاستهلاكية والسلع الكمالية. حيث ترتبط طول فترة إصدار تقرير المراجعة للشركات العاملة بأي من هذه الصناعات الثلاثة السابقة بكل من عدد الشركات التابعة، إجمالي الأصول في نهاية الفترة المالية، ونسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي الأصول في نهاية الفترة المالية للشركة محل المراجعة. ومن ثم يقدم البحث دليلاً ميدانياً على أن توقيت إصدار تقرير المراجعة ، لا يتأثر فقط بالتخصص الصناعي لشركة المراجعة، ولكن تتأثر أيضا ببعض العوامل الأخرى المرتبطة

بالشركة محل المراجعة مثل تعقد عمليات وأنشطة وحجم الشركة محل المراجعة ومركزها المالي. ولهذا يتم رفض الفرض الأول للبحث لكل من صناعة إدارة وتطوير العقارات، وصناعة المواد الأساسية وصناعة الاتصالات والنقل، وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية، وقبول الفرض الأول لكل من صناعة السلع الرأسمالية، صناعة انتاج الأغذية والسلع طويلة الأجل، وصناعة تجزئة الاغذية والخدمات الاستهلاكية والسلع الكمالية.

٣/٤/٨ التخصص الصناعي و جودة الارباح المحاسبية.

قد تؤدي العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، إلى تحقيق بعض الآثار الإيجابية على جودة تخطيط وتنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية ، والتي يأتي في مقدمتها جودة الارباح المحاسبية. وللتحقق ميدانياً من تأثير جودة الارباح المحاسبية بالعلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة و طول فترة إصدار تقرير المراجعة ، إستخدم الباحثان مقياس إرتباط بيرسون Pearson Correlation لدراسة أثر تبني شركات المراجعة استراتيجية التخصص الصناعي على جودة الارباح المحاسبية للشركات، وذلك بالاعتماد على قياس وتحليل النتائج الإحصائية للعلاقة بين المتغيرين التاليين: -

$Y1 jikp$: يعبر عن التخصص الصناعي لشركة المراجعة (j) والمرتبطة بمراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة (i) بالصناعة (k) في نهاية الفترة المالية محل المراجعة (p). بحث تأخذ شركة المراجعة رقم "١" إذا كانت متخصصة بإحدى الصناعات الأربعة التالية: صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل، وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية، وتأخذ "صفر" بخلاف ذلك.

$X1 ikjp$: يعبر عن مقدار الاستحقاق الاختياري، كميّاس لجودة صافي الربح بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة (i) بالصناعة (k) والمرتبطة مع شركة المراجعة (j) في نهاية الفترة المالية (p). بحيث تم قياس مقدار الاستحقاق الاختياري باستخدام نموذج Jones المعدل، والوارد بالمعادلة السابقة رقم (٣). كما تأخذ (k) الرقم من (١) إلى (٤) للتعبير عن الصناعات الأربعة التالية : صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل ، وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية ويعرض الجدول التالي نتائج تطبيق أسلوب معامل ارتباط بيرسون للعلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وقيمة الاستحقاق الاختياري لشركات العينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

قيمة الاستحقاق الاختياري بالقوائم المالية محل المراجعة	التخصص الصناعي لشركة المراجعة		
-0.024	1	Pearson Correlation	التخصص الصناعي لشركة
.012		Sig. (2-tailed)	

276	276	N	المراجعة
1	-.024	Pearson Correlation	قيمة الاستحقاق الاختياري
	.012	Sig. (2-tailed)	بالتقارير المالية محل المراجعة
276	276	N	

جدول رقم (٧): يوضح النتائج الإحصائية لمقياس ارتباط بيرسون لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وقيمة الاستحقاق الاختياري لشركات العينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

ويتضح من تحليل النتائج الإحصائية لمقياس ارتباط بيرسون، والواردة بالجدول السابق رقم (٧)، انخفاض مستوى المعنوية (٠.٠١٢) عن ٥% وقيمة سالبة لمعامل ارتباط بيرسون (-٠.٠٢٤)، للعلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وقيمة الاستحقاق الاختياري بالقوائم المالية للشركة محل المراجعة، وذلك بمستوى ثقة ٩٥% . مما يقدم دليلاً ميدانياً على وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وقيمة الاستحقاق الاختياري، ومن ثم زيادة جودة الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة القوائم المالية لعملائها.

٩ النتائج والتوصيات.

تناول البحث دراسة وتحليل العلاقة بين التخصص الصناعي و توقيت إصدار تقرير المراجعة وأثر هذه العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة القوائم المالية لعملائها. ويمكن تلخيص تحليل نتائج الاختبارات الإحصائية لفروض البحث، في نتيجتين رئيسيتين. حيث تتمثل النتيجة الأولى في وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وتخصص شركة المراجعة في أي من الصناعات الأربعة التالية: صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل، وصناعة الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية. في حين لا تتوافر هذه العلاقة في أي من الصناعات الثلاثة التالية: صناعة السلع الرأسمالية، صناعة إنتاج الأغذية والسلع طويلة الأجل، وصناعة تجزئة الأغذية والخدمات الاستهلاكية والسلع الكمالية. أما النتيجة الثانية فتتمثل في وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وقيمة الاستحقاق الاختياري، ومن ثم زيادة جودة الأرباح المحاسبية كمقياس لجودة القوائم المالية لعملائها.

وفي ضوء الإطار النظري والنتائج الميدانية للبحث، يوصي الباحثان بأهمية وجود آليات لتحفيز شركات المراجعة على تبني استراتيجية التخصص الصناعي لما له من آثار إيجابية على الأطراف المتعاملة بكل من سوق خدمات المراجعة والأسواق المالية. منها على سبيل المثال إعداد ونشر دليل لشركات المراجعة مبوبة حسب مجال تخصص كل منها بالصناعات المختلفة، وإلزام الشركات الكبرى بصفة عامة والمدرجة منها بالأسواق المالية بصفة خاصة، على الدخول في ارتباطات مراجعة مع شركات المراجعة المتخصصة فقط.

كما يقترح الباحثان بعض الاتجاهات البحثية المستقبلية المرتبطة بموضوع التخصص الصناعي، منها على سبيل المثال دراسة أثر التخصص الصناعي على طول فترة إصدار تقرير المراجعة عند تبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة، دراسة مقارنة لأثر التمايز في المنافسة بأسواق خدمات المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة مراجعة القوائم المالية.

مراجع البحث

أولاً: - المراجع العربية.

١. -----، ٢٠١٧، " معيار المراجعة (٥٠٠): أدلة المراجعة"، *المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
٢. أبو الخير، مدثر، ٢٠٠٠، " درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر"، *مجلة التجارة والتمويل*، العدد (١)، ص ١-٣٥.
٣. أبو الخير، مدثر، ١٩٩٧، " تقدير مدى تدخل الإدارة في تقرير الأرباح السنوية المنشورة من خلال مرونة تطبيق أساس الاستحقاق المحاسبي : نموذج مقترح ودراسة ميدانية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، مجلد (٢١)، العدد (٣)، ص ٥٩-٨٢.
٤. الإبياري هشام، ٢٠٠٨، " التخصص القطاعي لمراقبي الحسابات والطبيعة الاقتصادية لسوق خدمة المراجعة في مصر دراسة ميدانية"، *مجلة التجارة والتمويل*، العدد (٢)، ص ١-٢٦.
٥. الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٢٠١٧، " معيار المراجعة (٢٠٠): الأهداف العامة للمراجع المستقل والقيام بالمراجعة طبقاً لمعايير المراجعة"، *المعايير الدولية لرقابة الجودة والتدقيق والمراجعة وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة*، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
٦. خطاب جمال، ٢٠١٣، " العلاقة التشابكية بين التخصص النوعي للمراجعين وإدارة الأرباح وانعكاسات ذلك على الأداء السوقي لمنشآت الأعمال"، *الفكر المحاسبي*، مجلد (١٧)، العدد (٤)، ص ٢٩٣-٣٦١.
٧. الديسطي محمد، و آخرون، ٢٠١١، " العلاقة بين التخصص و الجودة في مجال المراجعة: دراسة تطبيقية عن قرار المراجع بشأن استمرار شركات المساهمة المصرية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، مجلد (٣٥)، العدد (٢)، ص ٣٠٩-٣٣٣.
٨. رضوان، أحمد، ٢٠١٣، "أثر جودة المراجعة على أساليب إدارة الأرباح : دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد (٣٧)، العدد (٣)، ص ٣٤٧-٤١٩

٩. ريك هانز، وآخرون، ٢٠١٥، " **مبادئ المراجعة: مقدمة للمعايير الدولية للمراجعة** "، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الطبعة الثالثة.
١٠. سعيد فاطمة، ٢٠١٤، " دور التخصص القطاعي لمراجعة الحسابات على زيادة فعالية جودة المراجعة في منظمات الأعمال الصناعية: دراسة نظرية ميدانية"، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، العدد (١)، ص ص ٢٢٣-٢٣٧.
١١. سليمان أسامة، ٢٠١٤، " **التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS**"، المكتبة الأكاديمية - القاهرة.
١٢. صليب ليلي، ٢٠٠٣، " أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، مجلد (٢٧)، العدد (١)، ص ص ٣٦٨-٤١٦.
١٣. ضيف علاء ، ٢٠١٧، " التخصص الصناعي وأتعب المراجعة الإضافية ونتائج ارتباطات المراجعة: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية " **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٢)، ديسمبر ٢٠١٧.
١٤. عبد العزيز جعفر، ٢٠١٦، " مدى مساهمة التخصص المهني للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة"، **مجلة العلوم الاقتصادية**، مجلد (١٧)، العدد (١)، ص ص ٤٢-٥٦.
١٥. على صالح، عبد الرحمن عبد الرحمن، ٢٠١٣، " دور التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية: بحث عن المصارف السودانية"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، مجلد (٢٧)، العدد (٢)، ص ص ١٦٩-٢٠٧.
١٦. عوض آمال، ٢٠٠٦، "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، مجلد (٣٠)، العدد (١)، ص ص ١٧١-٢٣٧.
١٧. لبيب خالد، ٢٠٠٥، " دور التخصص الصناعي في تحسين كفاءة عملية الأداء المهني للمراجع الخارجي: دراسة تطبيقية مقارنة"، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، مجلد (٤٢)، العدد (١)، ص ص ٨٣-١٨٥.
١٨. متولي احمد، ٢٠٠٦، "، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة دراسة ميدانية - تطبيقية "، **مجلة التجارة والتمويل**، العدد (١)، ص ص ١٦٣-٢٤٦.
١٩. مجلس معايير المحاسبة الدولي، ٢٠١٧، "معايير التقارير المالية الدولية"، **ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين**.
٢٠. محمد محمد، ٢٠٠٨، " دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات"، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، مجلد (٢٢)، العدد (٢)، ص ص ١٩١-٢٤٦.
٢١. محمد محمد، ٢٠١٣، " أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة"، **الفكر المحاسبي**، مجلد (١٧)، العدد (١)، ص ص ٤٠٩-٤٣٦.
٢٢. منصور أشرف، ٢٠٠٧، "تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر اطراف عملية المراجعة: دراسة ميدانية"، **مجلة الدراسات المالية و التجارية**، العدد (٢)، ص ص ١-١٣.
٢٣. موسى على، فتوحه مصطفى، ٢٠١٦، "التخصص الصناعي ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة"، **المجلة الجامعة**، مجلد (١)، العدد (١٠)، ص ص ٩١-١٢٠.
٢٤. هلال عبد العظيم، ٢٠٠٨، "تأثير التخصص الصناعي لمكتب المراجعة على الحد من ممارسات إدارة الأرباح: مع دراسة ميدانية في مصر"، **المجلة العلمية: التجارة والتمويل**، العدد (٣)، ص ص ٨٣-١٥٠.

ثانيا: - المواقع الإلكترونية.

- هيئة سوق المال السعودية، تداول، <http://www.tadawul.com.sa>

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، <http://www.socpa.org.sa>

ثالثاً: - المراجع الأجنبية.

1. Abbott, L., Parker, S., Peters, G. and Raghunandan, K. (2003) "The Association between Audit Committee Characteristics and Audit Fees", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 22(2): 17-32.
2. Abidin, S., and Ahmad-Zaluki, N., 2012, "Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 65, PP. 873 – 878.
3. Ahmad, M., Mohamed, H., and Nelson, S., 2016, "The association between industry specialist auditor and financial reporting timeliness – post MFRS period", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 219, PP.55 – 62.
4. Al Bhoor , A., and Khamees, B., 2016 , "Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization; Empirical Evidence from Jordan", *Jordan Journal of Business Administration*, Vol.12, No. 2, PP.1-22.
5. Asthana, S., 2014, " Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the USA", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 12 No. 1, PP. 21-44.
6. Baatwah, S., et al, 2015,"CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30, No. 8, PP. 998 - 1022.
7. Balsam, S., Krishnan, J., and Yang, J., 2003, " Auditor Industry Specialization and Earnings Quality", *AUDITING: A Journal of Practice and Theory* , Vol. 22, No. 2, pp. 71-97.
8. Blankley, A., Hurtt, D., and MacGregor, G., 2014, "The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 33, No. 2, PP. 27–57.
9. Carcello, J., and Nagy, A., 2004, " Client size, auditor specialization and fraudulent financial reporting", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 19, No.5, PP.651-668.
10. Carrera, M., Gutierrez, N., and Carmona, S., 2003, " Specialization and Diversification in Audit Firms: A Test of Firms Strategies in the Spanish Audit Market ", Working Paper, School of Accounting and Finance the University of Manchester Oxford Road, Manchester, Available at <http://www.uib.es/>, PP: 1-43.
11. Casterella, R., Francis, R., Lewis, L., and Walker, L.,2004," Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 23, No.1, PP.123–140.
12. Fama, E.F. and Jensen, M.C. ,1983, "Separation of ownership and control", *Journal of Law and Economics*, Vol. 26, No.2, PP.301-325.
13. Financial Accounting Standards Board, 1987, " Statement of Financial Accounting Concepts No. 2: Qualitative Characteristics of Accounting Information".
14. Gul , F., Simon , F., and Bikki , J., ,2009, "Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise", *Journal of Accounting and Economics* , Vol. 47, PP.265-287.
15. Habib, A., 2011, "Audit firm industry specialization and audit outcomes: Insights from academic literature", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 23, PP.114–129.
16. Habib, A., and Bhuiyan, M., 2011, "Audit firm industry specialization and the audit report lag", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 20, PP. 32–44.
17. Hassan, Y., 2016, "Determinants of audit report lag: evidence from Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 6, No. 1, PP. 13-32.
18. Hegazy , M., Sabagh, A., and Hamdy , R., 2015 , " The Effect of Audit Firm Specialization on Earnings Management and Quality of Audit Work ", *Journal of Accounting and Finance*, Vol. 15, No.4 , PP.143-164.

19. Kothari, P., Leone, A., and Wasley, C., 2005, " Performance matched discretionary accrual measures ", Journal of Accounting and Economics, Vol.39, PP. 163–197.
20. Krishnan, V., 2003, "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrains Earnings Management?", Accounting Horizons, Vol. 17, PP. 1-16.
21. Lee, Y.C. and Lu, C.C. (2015), "Is Earnings Information Superior to Net Income as a Measure of Future Earnings? A Study on Accruals and Real Earnings Management", International Journal of Financial Research, Vol. 6 No. 1, pp. 119-136.
22. Low, W., 2004, "The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions", The Accounting Review, Vol. 79, NO. 1, PP.201-219.
23. Nagy, A., 2014, "Audit partner specialization and audit fees", Managerial Auditing Journal, Vol. 29, No. 6, PP. 513-526.
24. O'Reilly, M., and J., Reish, 2002, " Industry Specialization by Audit Firms: What Does Academic Research Tell us? ", Ohio CPA Journal, July / September, PP.42-45.
25. Owoso, V.E., Messier, W.F., Lynch, J.G., 2002. Error detection by industry-specialized teams during sequential audit review. Journal of Accounting Research 40, 883-900.
26. Salleh, Z., et al, 2018, "Audit Committee Financial Expertise and Audit Report Lag: Malaysia Further Insight", Asian Journal of Accounting and Governance, Volume 8, PP. 137 – 150.
27. Whitworth, J., and Lambert, T., 2014, "Office-Level Characteristics of the Big 4 and Audit Report Timeliness', Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 33, No. 3, PP. 129–152.
28. Zerni, M., 2012, "Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden", Contemporary Accounting Research, Vol. 29, No. 1, PP. 312–340.

ملاحق البحث

جدول (١) - يوضح نتائج تبويب شركات المراجعة بالعينة طبقاً للصناعات المتخصصة بها خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

الإحصاءات والنقل	الطاقة و المرافق العامة و الرعاية الصحية	تجزئة اعلية وخدمات استهلاكية و سلع كالمالية	المنتجات الأخرية و السلع هوية الاجل	السلع الرأسمالية	العمارة الهندسية	إدارة وتطوير العقارات	السنة
سنة ٢٠١٣							
		%٤١	%٢٧			%٢٤	جى كيه بى ام KPMG
%٣٠	%٥٣		%٥٥	%٢٠	%٧٥		كوبيرز برايس و تر هاووس PWC
%٦٢		%٣٥				%٤٥	ديلويت توش توهامتسو Deloitte
				%٦٣			كرو هوروث Crowe Horwath
	%٣٧						البسام و النمر
%٨	%١٠	%٢٤	%١٨	%١٧	%٢٥	%٣١	شركات مراجعة أخرى
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	المجموع
سنة ٢٠١٤							
		%٤٠	%٢٩			%٢٤	جى كيه بى ام KPMG
	%٣٩			%٦٢			ارنست ويونغ EY
%٣١	%٥١	%٢٥	%٥٥		%٧٠	%٢٤	كوبيرز برايس و تر هاووس PWC
%٦٢						%٣٦	ديلويت توش توهامتسو Deloitte
%٧	%١٠	%٣٥	%١٦	%٣٨	%٣٠	%١٦	شركات مراجعة أخرى
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	المجموع
سنة ٢٠١٥							
%٢٢		%٦١	%٣٢			%٢٦	جى كيه بى ام KPMG
%٦٨	%٥٩			%٥٧	%٧٨		ارنست ويونغ EY
	%٣٢	%٢٠	%٤٧			%٢٧	كوبيرز برايس و تر هاووس PWC
				%٢٠			الدار
						%٢٩	الخرشى
%١٠	%٩	%١٩	%٢١	%٢٣	%٢٢	%١٨	شركات مراجعة أخرى
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	المجموع

سنة ٢٠١٦							السنة
%٢٢	%٥٣		%٨٤				جى كيه بى ام KPMG
%٦٧				%٧٩	%٣١		ارنست ويونغ EY
	%٢٧	%٢١					كوبيرز برايس وتر هاووس PWC
					%٢٠		المحاسبون المنحون
		%٤٢		%٧٠			محمد المعري
					%٢٣		الخرشى
%١١	%٢٠	%٣٧	%١٦	%٣٠	%٣١	%٢٦	شركات مراجعة أخرى
%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	%١٠٠	المجموع

جدول (٢) :- يوضح النتائج الإحصائية لأسلوب تحليل الانحدار المتدرج لاختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وطول فترة إصدار تقرير المراجعة ، على مستوى كل صناعة من الصناعات السبع بالعينة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة

١. قطاع : إدارة وتطوير العقارات

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.510 ^a	.260	.238	20.472422

a. Predictors: (Constant), التخصص النوعي لشركة المراجعة

ANOVA ^b						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	4860.010	1	4860.010	11.596	.002 ^a
	Residual	13830.962	33	419.120		
	Total	18690.971	34			

a. Predictors: (Constant), التخصص النوعي لشركة المراجعة

b. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	32.000	6.824		4.689	.000
	التخصص النوعي لشركة المراجعة	26.962	7.918	.510	3.405	.002

a. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

٢. قطاع : الاتصالات و النقل.

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	-.667 ^b	.321	.274	26.448896

a. Predictors: (Constant), التوافر الطبيعي إجمالي أصول الشركة محل المراجعة

b. Predictors: (Constant), التوافر الطبيعي إجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة، التخصص النوعي لشركة المراجعة

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9592.192	2	4796.096	6.856	.004 ^b
	Residual	20286.777	29	699.544		
	Total	29878.969	31			

a. Predictors: (Constant), التوافر الطبيعي إجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة، التخصص النوعي لشركة المراجعة

b. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

Coefficients						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.085	16.046		.192	.849
	التوافر الطبيعي إجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	7.206E-7	.000	.447	2.891	.007
	التخصص النوعي لشركة المراجعة	43.644	16.199	.416	2.694	.012

a. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

٣. قطاع: الطاقة والمرافق العامة والرعاية الصحية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.310 ^a	.096	.075	13.810455

Predictors: (Constant) التخصيص النوعي لشركة المراجعة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	853.123	1	853.123	4.473	.040 ^a
	Residual	8010.605	42	190.729		
	Total	8863.727	43			

Predictors: (Constant) التخصيص النوعي لشركة المراجعة

Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	55.381	3.014		18.376	.000
	التخصيص النوعي لشركة المراجعة	8.816	4.168	.310	.115	.040

Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

٤ . قطاع: المواد الأساسية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.336 ^a	.113	.107	13.886310
2	.415 ^b	.172	.162	13.454819
3	.444 ^c	.197	.181	13.295738

a. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

c. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

التخصيص النوعي لشركة المراجعة

ANOVA^d

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3866.297	1	3866.297	20.050	.000 ^a
	Residual	30467.078	158	192.830		
	Total	34333.375	159			
2	Regression	5911.328	2	2955.664	16.327	.000 ^b
	Residual	28422.047	157	181.032		
	Total	34333.375	159			
3	Regression	6756.216	3	2252.072	12.740	.000 ^c
	Residual	27577.159	156	176.777		
	Total	34333.375	159			

a. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

c. Predictors: (Constant) نسبة إجمالي الالتزامات الى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

التخصيص النوعي لشركة المراجعة

d. Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	36.472	2.210		16.500	.000
	نسبة إجمالي الائتمانات إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	24.490	5.469	.336	4.478	.000
2	(Constant)	34.103	2.255		15.125	.000
	نسبة إجمالي الائتمانات إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	19.337	5.517	.265	3.505	.001
	عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	2.013	.599	.254	3.361	.001
3	(Constant)	31.952	2.436		13.118	.000
	نسبة إجمالي الائتمانات إلى إجمالي أصول الشركة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	18.078	5.482	.248	3.298	.001
	عدد قطاعات الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	2.047	.592	.258	3.457	.001
	التخصص النوعي لشركة المراجعة	4.639	2.122	.158	2.186	.030

a. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

٥. قطاع: السلع الرأسمالية

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.422 ^a	.178	.154	11.865641

a. Predictors: (Constant) عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1036.579	1	1036.579	7.362	.010
	Residual	4786.977	34	140.793		
	Total	5823.556	35			

a. Predictors: (Constant) عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	46.086	2.913		15.822	.000
	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	.760	.280	.422	2.713	.010

a. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير المراجعة

٦. قطاع: إنتاج الأغذية والسلع طويلة الأجل.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.867 ^a	.752	.747	8.346679

a. Predictors: (Constant) عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

ANOVA^b

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	11380.819	1	11380.819	163.360	.000 ^a
	Residual	3762.020	54	69.667		
	Total	15142.839	55			

a. Predictors: (Constant) عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	11.445	2.723		4.203	.000
	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	.779	.061	.867	12.781	.000

a. Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

٧. قطاع: تجزئة اغذية وخدمات استهلاكية وسلع كمالية.

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.318 ^a	.101	.081	14.646283
2	.436 ^b	.190	.153	14.059927

a. Predictors: (Constant) اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Predictors: (Constant) اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

و عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1082.845	1	1082.845	5.048	.030 ^a
	Residual	9653.112	45	214.514		
	Total	10735.957	46			
2	Regression	2037.969	2	1018.985	5.185	.010 ^b
	Residual	8697.988	44	197.682		
	Total	10735.957	46			

a. Predictors: (Constant) اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

b. Predictors: (Constant) اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة و عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة

Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	44.955	2.837		15.847	.000
	اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	1.173E-7	.000	.318	2.247	.030
2	(Constant)	47.412	2.944		16.106	.000
	اللوغاريتم الطبيعي اجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	1.334	.000	.361	2.632	.012
	عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة في نهاية الفترة المالية محل المراجعة	1.121	.510	.301	2.198	.033

a. Dependent Variable: فترة اصدار تقرير المراجعة