أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الدكتور
أحمد السيد إبراهيم صالح
مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. أحمد السيد إبراهيم صالح (*)

خلاصة البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة كمتغيرات مُعدلة على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره. ولتحقيق هدف البحث تم تحليل الإصدارات والدراسات المحاسبية السابقة لاشتقاق فرض البحث، ثم تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية بلغت ٦٤ شركة خلال الفترة بين ٢٠١٤- ٢٠١٦. وأظهرت نتائج الدراسة أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مقاساً بدلالة، عدد عملاء المراجعة لمراقب الحسابات، له تأثير سالب معنوي على تأخير تقريره. ولذلك فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلى تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة، مما ينعكس على تحسين نفعية ووقتية المعلومات المالية. كما تشير النتائج إلى أن درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة لهما تأثير إيجابي معنوي على تأخير تقرير مراقب الحسابات. وكذلك يوجد تأثير معنوي للأثر التفاعلي لدرجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة كمتغيرات مُعدلة على العلاقة الرئيسية للبحث.

وتم إجراء تحليل إضافي من خلال تغيير معالجة المتغيرات المُعدلة في نموذج البحث الأساسي واعتبارها متغيرات رقابية، وأظهرت نتائج هذا التحليل أفضلية تبني مدخل المتغيرات المُعدلة، مقارنةً بمدخل المتغيرات الرقابية، وتوفيق الباحث في اختياره مدخل المتغيرات المُعدلة، خاصةً في ظل إظهاره ضمنياً الأثر الرقابي للمتغيرات إلى جانب الأثر التفاعلي لتلك المتغيرات مع المتغير المستقل، وانعكاس ذلك على العلاقة الرئيسية للبحث.

كما تم إجراء تحليل حساسية للتحقق من دقة النتائج الرئيسية للبحث، وذلك من خلال استخدام مقاييس بديلة لقياس كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وتأخير تقريره. وأظهرت نتائج هذا التحليل عدم وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات في حالة قياسه على أساس إجمالي مبيعات عميل المراجعة، على تأخير تقريره. بينما لم تختلف النتائج في حالة استخدام اللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام بدلاً من عدد الأيام لقياس تأخير تقرير مراقب الحسابات، مما يدعم النتائج الرئيسية للدراسة، ويشير إلى أفضلية وملائمة طرق القياس بالنموذج الأساسي البحث.

الكلمات المفتاحية: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات – تأخير تقرير مراقب الحسابات – تنوع عمليات عميل المراجعة – تعقد عمليات عميل المراجعة.

(*) مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة – كلية التجارة – جامعة الاسكندرية
البريد الإلكتروني: ahmed2elsyed2000@yahoo.com

The effect of the degree of diversity and complexity of the audit client's operations on the relationship between the auditor's industrial specialization and his report lag - an applied study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the impact of the degree of diversity and complexity of the audit client's operations as Moderating variables on the relationship between the auditor's industrial specialization and his report lag. In order to achieve the research objective, the previous issues and accounting studies were analyzed to derive the research hypotheses. Then, an applied study was conducted on a sample of 64 listed companies during the period 2014-2016. The results of the study showed that auditor's industrial specialization measured in terms of the number of audit clients has a significant negative effect on the delay of his report. Therefore, selection of an auditor specialized in the industry to audit the financial statements will reduce the period of issuing the audit report. thereby improving the usefulness and timeliness of the published financial information. The results also indicate that the degree of diversity and complexity of the audit client's operations has a significant positive effect on the delay of the auditor's report. There is also a significant impact of the interactive effect on the degree of diversity and complexity of the client's operations as Moderating variables on the main relationship of the research.

An additional analysis was carried out by changing the treatment of the Moderating variables in the basic research model and considering them as control variables. The results of this analysis showed the advantage of adopting the modified variables entrance, compared with the control variables entrance, and the researcher succeeded in choosing the modified variables entrance, especially in light of the implicit showing the control effect of the variables Besides the interactive effect of these variables with the independent variable, and its reflection on the main relationship.

A Sensitivity analysis was also carried out to verify the accuracy of the main findings of the research, through the use of alternative measures to measure both of the auditor's industrial specialization and the delay of his report. The results of this analysis showed that there was no significant effect of the auditor's industrial specialization, if measured in terms of the total sales of the audit client, on the delay of his report. But The results did not differ if natural logarithm of number of days instead of number of days to measure the delay of the auditor's report, which supports the main results of the study and indicates the preference and appropriateness of measurement methods in the basic research model.

Keywords: auditor's industrial specialization - Audit report lag - Diversity of audit client's operations - Complexity of audit client's operations.

١- مقدمة:

تُعرّف المراجعة الخارجية بأنها "عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة المتعلقة بتأكيدات الإدارة Management Assertions عن أحداث وأنشطة اقتصادية، وذلك بغرض تحديد مدى التوافق بين هذه التأكيدات وإطار إعداد القوائم المالية Financial Reporting Framework وتوصيل النتائج للأطراف المعنية" (AAA, 1973)، وعرّفها (صالح، ٢٠١٤) بأنها خدمة مهنية توكيدية تستهدف إضفاء الثقة على القوائم المالية، من خلال قيام مراقب حسابات مستقل بتخطيط عملية المراجعة، وتنفيذ الإجراءات التي تمكّنه من الحصول على الأدلة الكافية والملائمة، لإبداء رأي فني محايد، في صورة إيجابية، بشأن عدالة وصدق القوائم المالية وخلوها من التحريفات الجوهرية، وتوصيل ذلك الرأي للمستخدمين من خلال تقرير مكتوب.

ويعتبر تقرير مراقب الحسابات[١] المنتج النهائي لعملية المراجعة، وتنبع أهميته من أنه يضفي الثقة على المعلومات الواردة في القوائم المالية. وحتى تتحقق الأهداف المرجوة منه يجب أن يتم تقديمه قبل أن تفقد المعلومات قيمتها التأثيرية في قرارات أصحاب المصالح. كما أن تأخير توصيل المعلومات الواردة في تقرير مراقب الحسابات يسمح بوصول البعض لتلك المعلومات والاستفادة منها على حساب مصلحة باقي المستخدمين لذلك زاد اهتمام الدراسات بظاهرة تأخير تقرير مراقب الحسابات[٢] (Chan et al; 2016).

كما أشار (IASB, 2010) إلى أن وقتية[٣] المعلومات المحاسبية تعد من الخصائص المعززة للمعلومات المحاسبية والتي يجب توافرها حتى يمكن الاستفادة من تلك المعلومات. ونظراً لتعاقب حالات الغش والتلاعبات المالية في الفترة الأخيرة، فقد زاد اهتمام أصحاب المصالح بتقرير مراقب الحسابات لما له من أهمية في اضفاء المصداقية على المعلومات الواردة في القوائم المالية، وحتى يكون لتقرير مراقب الحسابات تأثير في قرارات أصحاب المصالح يجب أن يقدم في الوقت المناسب.

---

(١) **تقرير مراقب الحسابات Auditor Report:** هو عبارة عن المنتج النهائي لعملية المراجعة ويعتبر وسيلة أو أداة لتوصيل الرأي الفني المحايد لمراقب الحسابات على القوائم المالية محل المراجعة إلى مستخدمي القوائم المالية أصحاب المصالح (Arens et al,2011). **وتجدر الاشارة إلى أن الباحث سيستخدم لفظ تقرير المراجع الخارجي أو تقرير مراقب الحسابات أو تقرير المراجعة الخارجية كمترادفات.**

(٢) **يقصد بفترة تأخير تقرير المراجعة:** الفترة من انتهاء العام المالي لعميل المراجعة حتى تاريخ توقيع مراقب الحسابات على هذا التقرير(Abernathy et al., 2017; Cullinan & Zheng, 2017; Meckfessel & Sellers, 2017; Hassan, 2016).

(٣) **يقصد بالوقتية Timeliness:** توفير المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات، قبل أن تفقد قدرتها على التأثير على القرارات. وتشير الوقتية إلى الوقت الذي يتم استغراقه في الافصاح عن المعلومات (IASB, 2010)

ويُعد توقيت إصدار تقرير مراقب الحسابات من العوامل الهامة المحددة لتوقيت إصدار القوائم المالية، فكلما تأخر تقرير مراقب الحسابات كلما تأخر إصدار القوائم المالية، مما يؤدي إلى إلحاق الضرر بمستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة عدم قدرتهم على اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب. كما انه يعتبر مقياس لفاعلية عملية المراجعة ويعكس الملائمة والمصداقية للمعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات.(Dhaliwal et al, 2011)

ويتأثر توقيت إصدار تقرير مراقب الحسابات ببعض الخصائص الفنية لمراقب الحسابات مثل **التخصص الصناعي** لمراقب الحسابات وبعض الخصائص التشغيلية للشركات مثل **درجة تنوع وتعقد عمليات الشركة**. حيث يمثل **التخصص الصناعي** لمراقب الحسابات في نشاط العميل أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، ومدخلاً مهماً للتميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات والذي ينعكس على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية، كما يعتبر أحد مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (عوض، ٢٠٠٦).

ويُعتبر مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكى (AICPA, 1998) التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المراجعة في القرن الواحد والعشرين وقضية حاسمة لاستمرارية منشآت المراجعة في الوجود مستقبلاً. بل بإعتبار التخصص الصناعي لمراقب الحسابات عامل حيوى وهام لإختيار منشات الأعمال لمراقب الحسابات. كما يُمكن التخصص الصناعي مراقب الحسابات من استخدام إستراتيجية التميز لخدمة مجموعة كبيرة نسبيا من العملاء التي تتصف بنفس الخصائص. فقد قامت مكاتب المراجعة وبشكل متزايد بهيكلة أقسام المراجعة لديها إتساقا مع الخطوط الصناعية مع تخصص أغلبية فريق المراجعة ليكونوا متخصصين في قطاع صناعي معين، وذلك بهدف تحسين كفاءة وجودة عملية المراجعة (Brian& Wilkins, 2003).

أما **بالنسبة لتنوع وتعقد عمليات الشركة** فقد اتفق كل من (Khoufi & Khoufi, 2018; Abernathy et al., 2017) على أن تعقد عمليات عميل المراجعة من العوامل التي لها تأثير معنوي على تأخير تقرير مراقب الحسابات، فتعدد الشركات التابعة، والانتشار الجغرافي لفروع الشركات، وتعدد المنتجات، واختلاف القطاع الذى ينتمى إليه عميل المراجعة ينعكس على حجم النشاط ودرجة تعقد عمليات الشركة. كما أن استراتيجية الإدارة المتبعة لها تأثير على درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، فإتباع الشركة لاستراتيجية اللامركزية في الإدارة يؤدى إلى زيادة تعقد عملياتها نتيجة زيادة عدد القرارات الناتجة عن تعدد مراكز اتخاذ القرار، وهو ما يؤدي بالتبعية لزيادة الحاجة إلى المزيد من الأنشطة الرقابية، وينتج عن ذلك حاجة مراقب الحسابات إلى المزيد من الوقت للتأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية وبالتالي زيادة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وفي بيئة الأعمال المصرية تعتبر قضية وقتية التقارير المالية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات من القضايا الهامة التي لا تقل أهمية عنها في الدول الأجنبية، حيث أكدت معايير المحاسبة المصرية المُعدلة لسنة ٢٠١٥ على ضرورة توفير المعلومات المتاحة لمتخذي القرارات في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم، كما وضعت قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية حد أقصى للفترة التي يتم فيها تقديم القوائم المالية السنوية مرفقة بها تقرير مراقب الحسابات، وهي ثلاثة شهور من تاريخ نهاية السنة المالية.

وإذا كان توقيت إصدار تقرير المراجعة يتأثر بمجموعة من العوامل الهامة، والتي يمكن تقسيمها إلى؛ عوامل ترتبط بخصائص منشأة عميل المراجعة (الخصائص التشغيلية للشركات)، وأخرى ترتبط بخصائص مراقب الحسابات و/ أو منشأته (التخصص الصناعي، حجم منشأة المراجعة، غيرها). فهل يوجد دليل ميداني في مصر على تأثير بعض تلك العوامل على تأخير تقرير مراقب الحسابات، هذا ما سوف يجيب عليه البحث نظرياً وعملياً.

٢- مشكلة البحث:

أصبح التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ضرورة ملحة وذو اهمية عالية لممارسة مهنة المراجعة في الوقت الحالي نتيجة؛ التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية والمهنية والتطورات المتلاحقة والمتسارعة التي يتسم بها الاقتصاد العالمي وانفتاح الأسواق في ظل العولمة، ووجود العديد من حالات التقاضي والدعاوى الجنائية والمدنية ضد أعضاء مهنة المراجعة، الزيادة في حجم القواعد المحاسبية الخاصة بكل نشاط صناعي على حده. الأمر الذي أدى إلى ضرورة تطوير عملية مراجعة الحسابات بما يتسق مع هذه التغيرات، بحيث يصبح مراقب الحسابات أكثر خبرة وإلماماً ومعرفة بطبيعة عمل نشاط عملاء المراجعة على كل من المستويين العالمي والمحلى مما يؤثر على رضاء المستفيدين من خدمات المهنة (متولي، ٢٠٠٩).

كما تمثل فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أحد الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر المحاسبي في السنوات الأخيرة نظراً لتأثيرها على وقتية التقارير المالية، ومن ثم منفعة معلومات هذه التقارير. فكلما تأخر تقرير مراقب الحسابات كلما تأخر إصدار ونشر القوائم المالية، مما يؤدي إلى تضرر مستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة عدم قدرتهم على اتخاذ قراراتهم في الوقت المناسب (Ahmed et al, 2016).

وقد ركزت معظم الدراسات السابقة على دراسة العوامل المُحددة لتأخير تقرير مراقب الحسابات سواء الخاصة بمراقب الحسابات ومنشأته أو الخاصة بمنشأة عميله، لذلك توجد حاجة إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة لزيادة منفعة معلومات القوائم المالية. ونظراً لأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من المتوقع أن يقلل هذه الفترة. فإنه من المهم دراسة تأثيره على تأخير تقرير مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية لتقييم فاعليته في تدعيم وقتية التقارير المالية وتحسين منفعة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات.

وبناءاً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في كيفية الإجابة نظرياً وتطبيقياً على التساؤلات التالية:

ما هو المقصود بتأخير تقرير مراقب الحسابات؟، وكيف يقاس مردوده على أصحاب المصالح مستخدمي القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات؟، ما هو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وما هي أهم مقاييسه؟، ما شكل العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره؟، وهل تختلف هذه العلاقة باختلاف درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة؟.

٣- هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلي دراسة واختبار أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره من جهة. وكذلك أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة، كمتغيرات مُعدلة، على هذه العلاقة من جهة أخرى.

٤- أهمية ودوافع البحث:

يكتسب البحث أهمية أكاديمية من تجاوبه مع الاهتمام العالمي والمحلي لأهمية التعرف على الظروف التي ينتج عنها تأخير تقرير مراقب الحسابات، وتتسبب في الوقت ذاته في انخفاض مستوى نفعية المعلومات الواردة في القوائم المالية. ومحاولة تضييق الفجوة البحثية في هذا المجال، حيث أن الكتابات العربية التي اهتمت بدراسة العوامل المؤثرة على تأخير إصدار التقارير المالية تتسم بالحداثة والندرة، في حين أن هذا المجال قد حظي بكم وافر من الدراسات في الدول الأجنبية لإيمان تلك المجتمعات بأهمية عنصر الوقت وأثرة على جودة المعلومات المحاسبية. كما ركزت معظم الدراسات العربية السابقة في هذا المجال على دراسة تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، جودة التقارير المالية. ولم يلق تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره الاهتمام الكافي في الدراسات المحاسبية التي تمت في بيئة الأعمال المصرية.

كما يستمد البحث أهميته العملية لكونه يسعى إلى توفير دليل تطبيقي لأثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، ودوره في تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة. ويوجه الشركات لاختيار مراقب الحسابات المتخصص في صناعة عميل المراجعة، وتقديم التوصية للجهات التنظيمية والرقابية في مصر لوضع الضوابط التي تؤدي إلى تقليل فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، مما يحسن من وقتية التقارير المالية ومنفعة المعلومات المحاسبية. وهو ما يلفت نظر أصحاب المصلحة، لأهمية توقيت تقرير مراقب الحسابات. وهو ما يعد من الأمور المشجعة على البحث في هذا المجال لإثراء الفكر المحاسبي من جهة، وكبداية منطقية للحد من تأثيرها السلبي على نفعية المعلومات الواردة في القوائم المالية من جهة أخرى.

كما أن وراء هذا البحث العديد من الدوافع يتمثل أهمها في؛ قلة البحوث المصرية التي تناولت العوامل المحددة لفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات عموماً، أو استهدفت تحديد مدى تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (و/أو منشأته) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، مسايرة الاتجاه بشأن الوعي المتزايد بأهمية توقيت إصدار تقرير مراقب الحسابات لأغراض نفعية ووقتية المعلومات المحاسبية، تقديم مساهمة أكاديمية هامة من خلال دراسة تأثير بعض الخصائص التشغيلية للشركة، كمتغيرات مُعدلة، على العلاقة السابقة في بيئة الاعمال والممارسة المهنية المصرية من جهة. وإيجاد دليل عملي على هذه العلاقة التأثيرية من خلال منهجية بحث متطورة وموضوعية موثقة تشمل تحليلاً أساسياً وآخر إضافياً وثالث للحساسية من جهة أخرى. وهو ما أغفلته غالبية البحوث الأكاديمية في هذا المجال في مصر. وهو ما يعتبره الباحث دوافع منطقية لإجراء هذا البحث.

٥- حدود البحث:

يقتصر هذا البحث على دراسة واختبار العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وأثر بعض الخصائص التشغيلية للشركة (درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة) كمتغيرات مُعدلة Moderators على هذه العلاقة. وبالتالي يخرج عن نطاق هذا البحث دراسة واختبار تأثير أي متغيرات أخرى، بخلاف ذلك، على تأخير تقرير مراقب الحسابات (مثل: حجم مكتب المراجعة، نتيجة نشاط عميل المراجعة). كما يقتصر البحث على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة، نظراً لأن المؤسسات المالية ذات طبيعة خاصة، وتخضع لمتطلبات افصاح ولوائح تنظيمية تختلف عن باقي القطاعات ولديها ضوابط

خاصة بشأن تعيين من يراقب حساباتها، هذا بالإضافة إلى أن هذا البحث يركز على دراسة تأخير تقرير مراقب الحسابات الخاص بمراجعة التقارير المالية السنوية، وبالتالي يخرج عن نطاقه دراسة نفس العلاقة في حالة التقارير الأخرى لمراقب الحسابات (مثل تقرير الفحص المحدود ومراجعة القوائم المالية المختصرة، وكذلك تقارير التوكيد على المسئولية الاجتماعية والبيئية، التوكيد على الاستدامة وغيرها من تقارير التوكيد المهني). وأخيراً فأن القدرة على تعميم النتائج ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

٦- خطة البحث:

لمعالجة مشكلة البحث في ضوء حدوده فسوف يستكمل البحث كالتالي:

٦/١: تأخير تقرير مراقب الحسابات (المفهوم، والمقاييس) من وجه نظر أصحاب المصالح.

٦/٢: التخصص الصناعي من المنظورين المهني وأصحاب المصالح.

٦/٣: تحليل العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٦/٤: تحليل أثر درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة، واشتقاق الفرض الثاني وفرعياته.

٦/٥: منهجية البحث (التحليل الأساسي – التحليل الإضافي – تحليل الحساسية).

٦/٦: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٦: تأخير تقرير مراقب الحسابات (المفهوم، والمقاييس) من وجه نظر أصحاب المصالح:

تعتبر قضية وقتية التقارير المالية واحدة من القضايا الهامة التي لاقت اهتماماً كبيراً من جانب واضعي المعايير. فوفقاً لإطار مجلس معايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض التقارير المالية (IASB, 2010)، فإن الهدف من التقرير المالي هو توفير معلومات مالية عن الوحدة الاقتصادية تكون مفيدة للمستثمرين الحاليين والمحتملين وغيرهم من أصحاب المصالح، تساعدهم في اتخاذ القرارات: ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة لمتخذ القرار فإنها يجب أن تكون ملائمة وتعبر بصدق عما يجب عرضه. وتتحسن فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، قابلة للتحقق منها، تتوافر فيها الوقتية والقابلية للفهم. (منصور، ٢٠١٨).

كما اهتمت الجهات التنظيمية في الدول المختلفة بوقتية التقارير المالية، حيث وضعت بعض الدول حداً أقصى للفترة التي يتم فيها نشر هذه التقارير، وتبنت بعض الدول قواعد لتقليل هذه الفترة. ففي الولايات المتحدة الامريكية أشارت المادة (٤٠٤) من قانون (SOX, 2002) إلى ضرورة قيام الشركات بالتعجيل من اصدار التقارير المالية. كما عدلت لجنة المبادلات والأوراق المالية الأمريكية (SEC) القواعد التنظيمية الخاصة بتاريخ إصدار التقارير المالية من ٩٠ يوم إلى ٦٠ يوم خلال الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٥ بعد نهاية السنة المالية، وتقديم التقارير المالية ربع السنوية في مدة أقصاها ٣٥ يوما بدلاً من ٤٥ يوما بعد نهاية كل ربع سنة. (Lambert et al, 2008)

أن توقيت نشر القوائم المالية يتوقف على فترة إصدار تقرير المراجعة من قبل مراقب الحسابات، حيث كلما زادت فترة إصدار تقرير المراجعة كلما زاد التأخير في نشر القوائم المالية، وهذا بدوره يؤثر سلبا في قرارات مستخدمي القوائم المالية. كما أن تأخير عرض النتائج المالية يؤدي إلى تأخير الإفصاح عن المعلومات، ويفتح الباب أمام نشر الشائعات حول أداء الشركة ووضعها المالي مما قد يؤثر على أداء الأسهم في الأسواق المالية. (Azubike & Aggreh, 2014; Ahmed et al, 2016)

وقد اتفقت بعض الدراسات (Hassan, 2016; Pham et al., 2014; Abernathy et al., 2017) على التأثير السلبي لفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات على مستوى نفعية المعلومات الواردة في القوائم المالية: والذي يتمثل في عدم تمكن مستخدمي تلك المعلومات من الحصول على احتياجاتهم من المعلومات في الوقت المناسب لأغراض اتخاذ القرارات، وانخفاض مستوى جودة هذه المعلومات من وجهة نظر مستخدميها، وزيادة مستوى خطر المعلومات، ومواجهة أصحاب المصالح لمستوى مرتفع من عدم التأكد عند اتخاذهم قرارات بشأن الشركات التي تشهد قوائمها المالية وتقرير المراجعة المرفق مثل هذا التأخير.

- أما من ناحية قياس فترة تأخير تقرير المراجعة، فقد اتفقت العديد من الدراسات (Abernathy et al, 2017; krishman & Yang, 2009; Ahmad et al;2016; Akhalumeh et al., 2017; Dao & Pham, 2014) على انها الفترة ما بين تاريخ نهاية السنة المالية لمنشاة عميل المراجعة وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة. بينما قسم البعض (Kim & Son, 2014; Dibia & Onwuchekwa, 2013; Sakka & Jarboui, 2016) هذه الفترة إلى فترتين الأولى: هي الفترة ما بين انتهاء السنة المالية واعتماد مراقب الحسابات لتلك التقارير، ويكون المسئول عنها والمتحكم فيها مراقب الحسابات. والثانية: تتمثل في الفترة ما بين تاريخ اعتماد مراقب الحسابات للتقارير المالية وتاريخ إتاحة وهذه التقارير لمستخدميها وهذه الفترة تتحكم فيها إدارة الشركة. غير أنه بمراجعة الممارسات في البورصة المصرية يمكن القول بأنه لا يوجد تحكم من جانب الإدارة في تلك الفترة حيث أن الشركات ملزمة بتسليم التقارير المالية في أول جلسة تداول فور انتهاء اعتمادها من مراقب الحسابات، وبالتالي مسئولية تأخير إصدار التقارير المالية تقع على مراقب الحسابات بمفرده دون إدارة الشركة.

وفي بيئة الأعمال المصرية تعتبر قضية وقتية التقارير المالية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات من القضايا الهامة التي لا تقل أهمية عنها في الدول الأجنبية، حيث أكدت معايير المحاسبة المصرية المُعدلة لسنة ٢٠١٥ على ضرورة توفير المعلومات المتاحة لمتخذي القرارات في الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير في قراراتهم. كما ألزم قانون الشركات رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١، والمعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٩٨ مجالس إدارات الشركات بإعداد قوائم مالية سنوية مشتملة على تقرير مراقب الحسابات واعداد تقرير عن نشاط الشركة على أن يتم تقديمه خلال ٩٠ يوم من تاريخ انتهاء السنة المالية وموافاة الهيئة العامة للرقابة المالية بها. كما نصت اللائحة التنفيذية لقانون رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢بأنه على الشركات المقيدة بالبورصة أن تقدم القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجعة خلال ٩٠ يوم من انتهاء السنة المالية، والقوائم الربع سنوية مرفقاً بها تقرير الفحص المحدود من مراقب الحسابات خلال ٤٥ يوم من تاريخ انتهاء كل ربع سنة.

ووفقاً للمادة (٤٦) لقواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية وفقاً لأخر تحديث في يونيو ٢٠١٩ أنه يجب على الشركات موافاة الهيئة والبورصة بنسخة من القوائم المالية السنوية الصادرة من مجلس ادارة الشركة، مرفقاً بها تقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الادارة وذلك قبل بداية اول جلسة تداول تالية للتاريخ المدون بتقرير مراقب الحسابات. ويتم اعداد القوائم المالية السنوية واعتمادها من الجمعية العامة للشركة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية.

وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الدارسات السابقة (Habib & Bhuiyan, 2011; Ram & Hassan, 2017; Dao & Pham, 2014) من القرن الماضي وحتى الآن قد حاولت تحديد العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات عن القوائم المالية السنوية في العديد من الدول، ويرى الباحث أنه في ضوء نتائج تلك الدراسات يمكن تحديد مجموعة من العوامل المشتركة والتي استقر الرأي إلى حد كبير على معنوية تأثيرها على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في أكثر من دراسة وفي أكثر من بيئة من البيئات التي خضعت للدراسة. حيث يمكن تقسيم تلك العوامل إلى عوامل ترتبط بخصائص مراقب الحسابات ومنشأته (التخصص الصناعي، حجم منشأة المراجعة،غيرها)، وأخرى ترتبط بخصائص منشأة عميل المراجعة (الخصائص التشغيلية للشركات).

٢/٦: التخصص الصناعي من المنظورين المهني وأصحاب المصالح:

يعتبر أحد أهداف منشآت المحاسبة والمراجعة البحث عن وسائل لتمييز نفسها عن المنافسين وتلبية احتياجات عملائها. فهذا التمييز يساعد مراقب الحسابات على التركيز على أبعاد، بخلاف الأتعاب، للحفاظ على عملائه. ويعتبر التخصص الصناعي أحد أهم الأبعاد التي تضيف قيمة لمنشأة عميل المراجعة. فالتخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات يحقق قيمة مضافة تتمثل في زيادة معرفة مراقب الحسابات واستخدام تلك المعرفة في زيادة قدرته على اكتشاف ومنع التحريفات الجوهرية في القوائم المالية مما ينعكس في تحسين جودة المراجعة الخارجية وبالتالي جودة التقارير المالية (Su et al, 2016; Hassan, 2016).

ويعتبر المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA, 1989) التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أحد أبرز خمس قضايا تؤثر على مهنة المحاسبة والمراجعة في القرن الواحد والعشرين وقضية هامة وحاسمة لاستمرارية منشآت المراجعة في الوجود مستقبلاً. لذلك اتجهت منشآت 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 مراقبي الحسابات المنتمين إليها، بحيث يكون لديها فرق مراجعة متخصصة في صناعات محددة (محمد، ٢٠١٦).

ومن منظور مهني حظي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات باهتمام الهيئات المهنية، فعلى سبيل المثال ركزت معايير الرقابة على جودة المراجعة والصادرة عن المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA,1993) على ضرورة تفهم مراقب الحسابات بيئة الأعمال وطبيعة الصناعة التي تنتمي إليها الشركة محل المراجعة. أما بالنسبة لمعايير المراجعة الدولية فقد أشارت إلى التخصص

الصناعي لمراقب الحسابات **بشكل غير مباشر** من خلال معيار المراجعة الدولي (IAS,310) بعنوان "الإلمام بطبيعة نشاط العميل"، معيار المراجعة الدولي (IAS,315) بعنوان "فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية"، والذي تطلب ضرورة تفهم مراقب الحسابات طبيعة أنشطة وعمليات الشركة محل المراجعة وخصائص بيئة الأعمال التي تنتمي إليها قبل الموافقة علي التكليف بعملية المراجعة وبعد قبول التكليف. ويهدف هذا المعيار إلى وضع معايير وتوفير إرشادات عن المقصود من المعرفة بأعمال المنشاة وأهميتها لمراقب الحسابات ومدي ملاءمتها في جميع مراحل عملية المراجعة. فعند تنفيذ عملية المراجعة للقوائم المالية يجب على مراقب الحسابات أن يحصل على معرفة كافية بأعمال المنشاة محل المراجعة حتى يمكنه تحديد وفهم الأحداث والتصرفات المالية التي قد يكون لها تأثير هام في تقدير مراقب الحسابات وتقييمه لأنواع المخاطر المختلفة. (Khalil, et al, 2011; Habib & Bhuiyan, 2011; Whitworth & Lambert, 2014)

كما أشارت الفقرة السادسة من معيار المراجعة الدولي (IAS, 550) بعنوان الأطراف ذوي العلاقة بأن مراقب الحسابات يحتاج مستوي من المعرفة بأعمال المنشأة والصناعة التي تنتمي إليها لمساعدته في معرفة الأحداث والمعاملات التي قد يكون لها أثر جوهري علي القوائم المالية. **ووفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS)** أشار المعيار الأول من معايير العمل الميداني، إلى أنه يجب أن يتم التخطيط لعملية المراجعة علي نحو مناسب. ويعد فهم عميل المراجعة والنشاط الذي يعمل فيه وحصول مراقب الحسابات علي المعرفة المتعلقة ببيئة نشاط العميل الإطار الذي يمكن المراقب الحسابات من خلاله ممارسة دوره في القيام بأعمال التخطيط الاستراتيجي للمراجعة، فمن خلال فهم بيئة الأعمال المحيطة وفهم الأحداث والمعاملات التي تتم داخل المنشأة يمكن لمراقب الحسابات تقييم المخاطر وتحديد الصعوبات التي تواجهه عند تنفيذ عملية المراجعة (Kato et al, 2016).

وبشأن **تعريف التخصص الصناعي**، فقد تعددت التعريفات الخاصة به في العديد من الدراسات. حيث قام (Gul et al., 2009) بتعريفه على أنه " امتلاك مراقب الحسابات المعرفة المتخصصة بصناعة معينة من خلال الاستمرار لفترة طويلة في خدمة العملاء التي تنتمي إلى هذه الصناعة. كما عرفه (Casterella et al, 2004) على أنه" استراتيجية التمايز التي تهدف إلى تزويد مراقبي الحسابات **بميزة تنافسية مستدامة** Sustainable Competitive Advantage عن مراقبي الحسابات غير المتخصصين في الصناعة. بينما عرفه (O Reilly & Reisch, 2002) على أنه إتجاه منشأة المراجعة إلى استثمار مواردها في خلق وتطوير المعرفة المتعلقة بصناعة معينة مما يترتب عليه استحواذها على حصة جوهرية من عملاء هذه الصناعة. وأشارت دراسة Lowensohn)

(et al, 2007) إلى أن التخصص الصناعي هو خبرة مراقب الحسابات القائمة على التدريب والخبرة المكتسبة من مراجعة قطاع صناعة معينة والتي تستمد من خلال التجربة التي تزيد قدرة مراقبي الحسابات على اكتشاف التحريفات في القوائم المالية.

وفي نفس السياق عرفه (Hegazyet al, 2015) على أنه " قدرة منشأة المراجعة على إشباع احتياجات عملائها في قطاع صناعي محدد من خلال توفير الموارد الاستراتيجية والجهود والخبرات المتخصصة لإرضاء عملائها. بينما عرفه (Dunn & mayhew, 2004) علي أنه زيادة الحصة السوقية لمراقب الحسابات من عملاء صناعة معينة، وتزداد هذه الحصة السوقية مع مرور الوقت. كما عرفه (عوض ،٢٠٠٦) علي أنه قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلي قطاع أو نشاط صناعي واحد ، بما يضمن تماثل طبيعة العمليات التي تقوم بها منشآت هذا القطاع، وإمكانية الحصول علي المعارف والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات. كما عرفته دراسة (Cohan et al ,2010) علي أن يكون لدي مراقب الحسابات خبرة طويلة وفهم عميق لطبيعة أعمال عميل المراجعة، مما يؤدي إلي زيادة جودة المراجعة. كما عرفه (موسى & فتوحة، ٢٠١٦) على أنه قيام مراقب الحسابات بعملية المراجعة في مجال معين، بما لا يقل عن نسبة معينة، أو أن تكون جملة أتعابه لا تقل عن نسبة معينة من دخله السنوي من مراجعة حسابات قطاع معين.

بينما أشارت دراسة (Fernando et al., 2007) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بأنه " استراتيجية التميز أو الاختلاف والتي تعمل على تنمية قدرات مراقبي حسابات مما يجعلهم يتمتعون بميزة تنافسية "، كما عرفته دراسة (إبراهيم، ٢٠٠٧) على أنه مدى إلمام مراقب الحسابات بجميع مقومات مهنة المراجعة، سواء تمثلت في الإطار الفكري للمراجعة أو معايير الأداء المهني بأنواعها المختلفة، ومدى قدرته على تطويع استخدام جميع تلك المقومات في مراجعة نشاط أو صناعة معينة. واخيراً عرفته دراسة (Sarwoko & Agoes, 2014) بأنه وجود فهم عميق وخبرة طويلة لمراقب الحسابات بطبيعة الأعمال الخاصة بصناعة العميل وعملياته وكيفية تطبيق القواعد المحاسبية العامة والمعالجات المحاسبية الخاصة به والتحديات التشغيلية التي يوجهها.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يمكن **تعريف التخصص الصناعي** لمراقب الحسابات بأنه " اكتساب مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والقدرة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والتي تزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية. والذي يمكنه من الحصول على حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع، وبما يؤهله من إصدار تقارير مراجعة بجودة عالية".

أما من ناحيه مقاييسه، فيوجد مدخلان لقياس التخصص الصناعي وهما؛ **مدخل الحصة السوقية Market share approach** ، **ومدخل المحفظة Portfolio share approach.** فوفقاً **لمدخل الحصة السوقية** يمكن قياس معرفة وخبرة مراقب الحسابات في صناعة معينة من خلال حصته السوقية في هذه الصناعة، وبالتالي فإن مراقب الحسابات الذي يكون له حصة سوقية أكبر في صناعة معينة من المفترض أن يكون لديه معرفة وخبرة أكبر في هذه الصناعة. **وتوجد عدة مقاييس لتحديد الحصة السوقية**، حيث يمكن تحديدها على أساس؛ **عدد عملاء المراجعة** لمراقب الحسابات في صناعة معينة كنسبة من إجمالي عدد العملاء في تلك الصناعة، **أو إجمالي مبيعات عملائه** في صناعة معينة كنسبة من إجمالي مبيعات جميع العملاء في تلك الصناعة، **أو إجمالي أصول عملائه** في صناعة معينة كنسبة من إجمالي أصول جميع العملاء في تلك الصناعة (Kato et al, 2016 ; Karami et al, 2017) ويعتبر مدخل الحصة السوقية هو المدخل الأكثر شيوعاً واستخداماً في تحديد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. كما يوجد شبه اتفاق بين الدراسات السابقة (Bergen, 2013; Asthana, 2014; Habib & Bhuiyan, 2011) على أن الحصة السوقية الملائمة للفصل بين منشآت المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة في صناعة معينة، تتراوح ما بين ١٠% إلى ٢٠%.

أما مدخل المحفظة فإنه يعتمد في تحديد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على ملاحظة التوزيع النسبي لخدمات المراجعة التي يقدمها مراقب الحسابات والأتعاب المرتبطة بها بين القطاعات الصناعية المختلفة. والصناعة التي تحظى بنسبة أكبر من خدمات المراجعة في المحفظة (سواء نسبة عدد العملاء، أو نسبة اجمالي المبيعات، أو نسبة إجمالي الأصول) تعتبر مجال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (منصور، ٢٠١٨).

ومن تحليل الدراسات السابقة التي تناولت التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يلاحظ وجود العديد من الطرق التي تم استخدامها في قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات. فقد اتفق البعض (Stanley & Dezoort, 2007; Dunn & mayhew, 2004; Almutairi, 2006; Bergen, 2013) على استخدام مدخل الحصة السوقية، وتم قياسه من خلال الحصة السوقية لمراقب الحسابات من **مبيعات الصناعة** وبذلك يكون التخصص الصناعي مساوياً لإجمالي مبيعات عميل المراجعة في صناعة معينة / إجمالي مبيعات جميع العملاء في نفس الصناعة، فاذا كان يراجع أكثر من ١٠ % من شركات قطاع صناعي معين يأخذ القيمة (واحد)، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك.

بينما استخدمت دراسة (Hope et al, 2008) **عدد العملاء** لكل مراقب الحسابات في نفس الصناعة، ويتم قياسه من خلال عدد عملاء صناعة معينة لدى مراقب الحسابات / إجمالي عدد عملاء الصناعة. وفي نفس السياق استخدمت دراسة (Hsieh & Lin, 2016) متغيراً ثنائياً يأخذ القيمة واحد إذا حقق مراقب الحسابات أعلى حصة سوقية على مستوى القطاع، والمقاسة بنسبة إجمالي عدد عملاء مراقب الحسابات في قطاع صناعي معين إلى إجمالي عدد عملاء جميع مراقبي الحسابات في هذا القطاع، ويأخذ القيمة صفر بخلاف ذلك.

وفي اتجاه اخر استخدمت دراسات (Stanley & Dezoort, 2007; Habib & Bhulyan, 2011) **اتعاب المراجعة** كمقياس للتخصص الصناعي، ويتم قياس التخصص الصناعي من خلال: أتعاب مراقب الحسابات من صناعة معينة/ إجمالي أتعاب الصناعة، فاذا كان يحصل على أتعاب تعادل ٢٠ % أو أكثر من أتعاب المراجعة في صناعة معينة يأخذ قيمة (واحد)، ويأخذ قيمة (صفر) بخلاف ذلك. أو من خلال اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب مراقب الحسابات من عملاء نفس الصناعة. بينما استخدمت دراسة (Asthana, 2014) **أجمالي الأصول** لقياس التخصص الصناعي من خلال متغيراً ثنائياً يأخذ القيمة (واحد) إذا كان مراقب الحسابات مستحوذاً على نسبة ٢٠% أو أكثر من الحصة السوقية في قطاع صناعي معين، والقيمة صفر بخلاف ذلك. وتم قياسها بنسبة مجموع اللوغاريتم الطبيعي لأجمالي أصول عملاء مراقب الحسابات المنتمين إلى قطاع صناعي معين إلى مجموع اللوغاريتم الطبيعي لأصول مختلف عملاء المراجعة المنتمين إلى هذا القطاع.

واعتمدت دراسة (Havasi & Davabi, 2016) على قياس التخصص الصناعي من خلال مقياسين؛ المقياس الأول عبارة عن الحصة السوقية لمراقب الحسابات من الأتعاب /اجمالي أتعاب الصناعة، والمقياس الثاني من خلال الحصة السوقية لمراقب الحسابات من إجمالي أصول الصناعة. كما يعتبر **نموذج Krishnan** من النماذج الأكثر استخداماً في هذا الصدد، والذي يعتمد على مبيعات عملاء شركة المراجعة بصناعة معنية، كبديل لأتعاب المراجعة، عند حساب الحصة السوقية لها بهذه الصناعة، ويتم تحديد الحصة السوقية مقاسة بنسبة مبيعات العميل في نشاط معين وذلك على النحو التالي:

$$\text{التخصص الصناعي لمراقب الحسابات} = \frac{\text{إجمالي مبيعات عملاء منشأة المراجعة في قطاع صناعي معين}}{\text{إجمالي مبيعات جميع العملاء لكل منشآت المراجعة في ذلك القطاع}}$$

ويخلص الباحث مما سبق، إلى وجود العديد من الطرق لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ونظراً لعدم وجود إلزام بنشر قيمة أتعاب المراجعة وصعوبة الحصول على بيانات عنها في بيئة الممارسة المهنية المصرية. فقد **اعتمد الباحث** على **مدخل الحصة السوقية** من خلال مقياسين لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات هما؛ عدد عملاء المراجعة (التحليل الأساسي)، إجمالي مبيعات عملاء المراجعة (تحليل الحساسية) خلال الفترة الزمنية محل الدراسة. بالإضافة إلى إعتبار نسبة ١٠ % حداً فاصلاً بين منشأت المراجعة المتخصصة وغير المتخصصة في صناعة معينة. بمعنى أن منشأة المراجعة تعتبر متخصصة بصناعة معينة إذا كانت الحصة السوقية لها أكبر من أو تساوي ١٠%، وبخلاف ذلك تعتبر منشأة المراجعة غير متخصصة.

ومن منظور أصحاب المصالح، يساهم التخصص الصناعي لمنشآت المحاسبة والمراجعة في تعزيز معرفتها حول طبيعة الصناعة، وادراك مراقبي الحسابات لأنواع المخاطر التي يتعرض لها العملاء المرتبطة بالصناعة، والناتجة عن طبيعة أنشطتها. وبالتالي فإن التخصص الصناعي لمنشآت المحاسبة والمراجعة يوفر فرصاً لأداء خدمات عالية الجودة لمجموعة كبيرة نسبياً من عملاء الصناعة ذات الاحتياجات المتماثلة. فالتخصص الصناعي يمنح منشآت المحاسبة والمراجعة ميزة نسبية تسمح له بتحقيق القيادة السوقية بحصولهم على حصة في سوق المراجعة على مستوى الصناعة تتيح لهم التحكم في سوق المراجعة بتلك الصناعة. وهو ما يشير إلى أن الاستثمار في التخصص الصناعي ينتج عنه عوائد أعلى لمنشآت المحاسبة والمراجعة. كما أن القيادة السوقية التي يكتسبها مراقبي الحسابات المتخصصون قد تدفعهم إلى المبالغة في أتعاب المراجعة التي يتقاضونها من عملائهم داخل الصناعة المسيطر على سوق المراجعة بها. علاوة على ذلك، أن هذا التزايد في الحصة السوقية لمراقبي الحسابات على مستوى الصناعة يقابل بقناعة لدى عملاء المراجعة بأن منشآت المحاسبة والمراجعة المتخصصة تقدم خدمات عالية الجودة، وفرص أقل للتلاعب في التقارير المالية التي يراجعونها ومصداقية أعلى لتقارير المراجعة، وبالتالي يفضل عملاء المراجعة توظيف مراقبي الحسابات المتخصصين صناعياً بدلاً من غير المتخصصين. (Bills et al 2014; Salehi and Bayaz, 2018)

كما يحقق التخصص الصناعي فائدة للمستثمرين تتمثل في تحسين جودة الإفصاح المحاسبي للمعلومات المالية الواردة بالقوائم المالية المنشورة. فمنشآت المراجعة المتخصصة في الصناعة تحقق هذه الفائدة من إكتسابها معارف وخبرة أكثر بالصناعة يتم تحسينها بشكل مستمر من خلال تطبيق أفضل الممارسات وتراكم الخبرات المكتسبة من الخدمات السابقة لعملاء المراجعة في نفس الصناعة.

لذلك فإن التخصص الصناعي يمنح مراقبي الحسابات المزيد من القدرات للتعرف على الأخطاء بشكل أكثر فعالية، وينعكس ذلك على السوق بتزايد القناعة لدى المستثمرين بأن التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات يدعم جودة الإفصاح في القوائم المالية للشركات التي يقوموا بمراجعتها. (Salehi and Bayaz, 2018; Aobdia et al, 2015)

يشكل تبنى منشآت المحاسبة والمراجعة لاستراتيجية التخصص الصناعي كممثل لجانب العرض في سوق خدمات المراجعة إلى الحد من مخاطر بيئة أعمال المراجعة. ومن ناحية أخرى يؤدي تبنى شركة المراجعة لاستراتيجية التخصص الصناعي إلى تعزيز الإفصاح والشفافية بالتقارير المالية المنشورة للشركات ومن ثم الحد من ظاهرة عدم تماثل المعلومات. مما يؤدي إلى زيادة الطلب من قبل عملاء المراجعة كممثل لجانب الطلب بسوق خدمات المراجعة الى الدخول في إرتباطات مراجعة مع منشآت المراجعة المتخصصة للحد من الأزمات المالية للشركات وتطوير الأسواق المالية. ولهذا فإن تبنى منشآت المحاسبة والمراجعة لاستراتيجية التخصص الصناعي سيؤدي إلى تحسين جودة خدمات المراجعة الخارجية مقاسة بجودة التقارير المالية للشركات من ناحية، وتحسين كفاءة الأسواق المالية مقاسة بتكلفة الوكالة وتماثل المعلومات من ناحية أخرى. (Fernando et al, 2017)

كما أضافت دارسة (Sarwoko & Agoes, 2014) أن مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة يحقق منافع لعميل المراجعة تتمثل في أنه يكون لديه قدرة على اختيار وتطبيق إجراءات مراجعة بشكل أكثر فعالية لكشف الغش بحيث تناسب طبيعة صناعة العميل بشكل أفضل من مراقب الحسابات غير المتخصص في هذه الصناعة. ويكون لديه الشك المهني في وجود أخطاء أو غش في القوائم المالية بشكل أكبر، مما يساعده على أداء إجراءات الفحص وتحليل لأدلة المراجعة بشكل أفضل. ويحقق عميل المراجعة منافع من تخصص مراقب الحسابات تتمثل في زيادة جودة المراجعة، كما يزيد من إدراك أصحاب المصالح لإمكانية الاعتماد على القوائم والتقارير المالية.

وقد اتفقت بعض الدراسات (Su et al, 2016; Habib & Bhuiyan, 2011; Bergen, 2013; Numan & Willekensm, 2012) على أن أهمية التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات تنبع من أن مراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة العميل يكون لديهم هياكل معرفة جيدة في الصناعة التي يتخصصون بها بحيث يكون بمقدورهم اكتشاف التحريفات بالقوائم المالية مقارنة بغيرهم، كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة درجة الإفصاح بالقوائم المالية وإضافة المصداقية عليها، وبالتالي زيادة جودة عملية المراجعة، كما يزيد التخصص الصناعي من قدرة مراقب الحسابات على التحكم بمخاطر أعمال عميل المراجعة عن طريق دراسة وتحليل

الجوانب الإدارية للعميل، ونزاهة الإدارة والمنافسة في الصناعة، كما يؤثر التخصص الصناعي بشكل ايجابي علي جودة الأداء المهني والارتقاء بمستوي المنافسة في سوق مهنة المراجعة.

وأشارت دراسة (قاسم، ٢٠٠٨) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعتبر أحد وسائل تحقيق جودة المراجعة والتي تمثل مطلباً ضرورياً لكافة الأطراف المهتمة بعملية المراجعة. فمراقب الحسابات يهمه أن تتم عملية المراجعة بجوده عالية بهدف إضفاء المصداقية على تقريره، أما الإدارة فتحرص على أن تتم عملية المراجعة بجودة عالية لإضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، والمستفيدون يرغبون أن تتم عملية المراجعة بجوده عالية بهدف التأكد من دقة وعدالة المعلومات المالية الواردة بالقوائم التي تم مراجعتها والتي سيعتمدون عليها عند اتخاذ قراراتهم. كما أن المنظمات المهنية تسعى إلى الارتقاء بجودة المراجعة للمحافظة على مصالح جميع الأطراف المختلفة وذلك من خلال إصدار المعايير المنظمة للمهنة والتأكد من تطبيقها.

كما أشارت دراسة (Zhang et al, 2017) إلى أن الشركات التي تعتمد علي مراقب حسابات متخصص صناعية تزيد جودة المراجعة لديها، وذلك لان مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يكون لديه دراية بالسياسات المحاسبية المتبعة في الشركة وطبيعة أعمال الشركة، مما يمكنه من أداء عملية المراجعة بجودة أعلى. كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في صناعة معينة يكسبه شهرة في تلك الصناعة، مما يحفزه لزيادة جودة المراجعة للحفاظ على تلك السمعة، من خلال مقاومة ضغوط العميل ووضع معايير صارمة عند أداء عملية المراجعة لتقليل مخاطر وجود تحريفات في المعلومات المحاسبية.

واتفقت دراسة (Romanus et al, 2008; He, 2015) على أن التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات يرتبط سلبا بإعادة اصدار القوائم المالية للشركة، فنظراً لان اعادة الإصدار يعتبر خبرا سيئا بالنسبة للشركة وبالتالي فان استعانة الشركة بمراجع متخصص صناعياً يقلل احتمال حدوثه إعادة اصدار القوائم المالية كما أنه يزيد من جودة التقارير المالية. كما أشار (Kato et al, 2016) إلي أن تحول منشات المحاسبة والمراجعة من Big4 إلي Big3 يزيد من اتجاه المكتب إلي التخصص الصناعي ويزيد من جودة المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يعمل على الارتقاء بدرجة كفاءة الاداء المهني له وذلك من خلال تحسين قدرته على دقة تقدير المخاطر والحد من مخاطر بيئة عميل المراجعة وزيادة جودة عملية المراجعة الخارجية. كما توجد العديد من الآثار

الإيجابية المترتبة علي التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لعملائه عامة، وأصحاب المصلحة في منشأة عميله تحديداً. فهو يساعد المساهمين من خلال زيادة جودة التقارير المالية وجودة الإفصاح المحاسبي وتحسين ثقتهم في معلومات القوائم المالية. كما يساعد إدارة الشركة من خلال تحسين سمعة الشركة وزيادة قدرتها علي الحصول علي القروض والاستثمارات المالية. ويعتبر البحث الحالي امتداداً للدراسات السابقة والذي يهدف إلى دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخير تقريره، وهل للتخصص الصناعي دور في تقليل هذه الفترة. وهو ما سيتناوله الباحث في الجزئية التالية.

٣/٦: تحليل العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، واشتقاق الفرض الأول للبحث:

يعتبر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من أهم محددات فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، فمراقب الحسابات المتخصص في صناعة معينة تتوافر لديه المعرفة والخبرة بمجال الصناعة التي يعمل فيها عميله، وبالتالي من المتوقع أن يستغرق وقت أقل في التأقلم مع نظام التقرير المالي للشركة التي يقوم بمراجعتها، وسيحتاج إلى وقت أقل للتعامل مع القضايا والمشاكل المحاسبية المعقدة مقارنة بغير المتخصص، وبالتالي يستطيع مراجعة القوائم المالية بصورة أسرع من غير المتخصص (Ram and Hassan, 2017; Habib and Bhuiyan, 2011) ومراقب الحسابات المتخصص صناعياً يكون لديه القدرة على اكتشاف الأخطاء بصورة أفضل مقارنةً بمراقب الحسابات غير المتخصص. كما أن منشاة مراقب الحسابات المتخصصة في صناعة معينة تتوافر لديها الامكانيات والتكنولوجيا والافراد المؤهلين مما يساعد في تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة.(Albhoor and Khamees, 2016)

وقد تناولت بعض الدراسات التي تمت في بيئات مختلفة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره. حيث استهدفت دراسة (Habib & Bhuiyan, 2011) اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة إصدار تقرير المراجعة، وقد تمت الدراسة بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة ببورصة نيوزيلاندا خلال الفترة من ٢٠٠٤ إلى ٢٠٠٨. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة يستطيعون تطوير المعرفة والخبرات الخاصة بالصناعة، والتعرف بسرعة على العمليات التجارية لعملاء المراجعة، وبالتالي من المحتمل أن يكملوا أنشطة المراجعة في وقت أقرب من مراقبي الحسابات غير المتخصصين في الصناعة. أي أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير معنوى سالب على تأخير تقريره. وتوصلت الدراسة إلى أن المستثمرين عموماً يفضلون فترة تأخير أقل لتقرير المراجعة. لأنه كلما حصلوا على رأي مراقب

الحسابات في وقت مبكر، كلما أسرعوا في ضبط تفضيلاتهم الإستثمارية. كما خلصت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة تكون لديه القدرة لإيجاد الحلول لتعقد العمليات بالمنشأة التي يقوم بمراجعتها. بينما هدفت دراسة (Abidin and Zaluki, 2012) إلى اختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على وتأخير تقريره على عينة من ٨٧٣ شركة مسجلة بالبورصة في ماليزيا، وعلى النقيض من الدراسة السابقة توصلت إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات **ليس له تأثير معنوي** على تأخير تقريره.

في نفس السياق اختبرت دراسة (Dao and Pham, 2014) العلاقة بين فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وتأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على هذه العلاقة، وذلك على عينة من الشركات الأمريكية خلال الفترة من ٢٠٠٨ إلى ٢٠١٠. وحددت الدراسة مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة إذا استحوذ على نسبة من الحصة السوقية لعملاء الصناعة لا تقل عن ١٠ %. وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كان له تأثير سالب معنوي على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يضعف العلاقة بين الفترة الزمنية لارتباط مراقب الحسابات بالشركة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. كما تشير النتائج إلى أن مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة قادرون على الحد من الآثار السلبية؛ لافتقار مراقبي الحسابات إلى المعرفة بشأن عمليات عملاء المراجعة. وبالتالي فإن فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة خلال السنوات القليلة الأولى من المشاركة في عملية المراجعة هي أقصر بالنسبة لمراقبي الحسابات المتخصصين في صناعة عميل المراجعة.

واختبرت دراسة (Ahmed et al, 2016) العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات على عينة من الشركات المسجلة في ماليزيا بلغت ٣٤٢ شركة تنتمي إلى ١٣ قطاع خلال عام ٢٠١٢. وتوصلت الدراسة إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مقاسة باستخدام الحصة السوقية على أساس عدد عملاء مراقب الحسابات، يقلل فترة إصدار تقرير المراجعة. وفي نفس السياق توصلت دراسة (Albhoor & Khamess, 2016) التي تمت على عينة من الشركات الأردنية المسجلة ببورصة عمان خلال الفترة من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٣، إلى وجود علاقة سالبة معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخير تقريره.

وفي نفس الاتجاه تناولت دراسة (Rusmin & Evans, 2017) العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وتأخير إصدار التقارير المالية في إندونيسيا، وذلك على عينة بلغت ٤٠٧ شركة مسجلة في بورصة إندونيسيا خلال عامي ٢٠١٠، ٢٠١١. وتم التعبير عن جودة المراجعة الخارجية بالاعتماد

على مؤشرين هما التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وسمعة مكتب المراجعة، ولأغراض تجنب عدم التجانس بين شركات العينة تم اختيار الشركات الصناعية فقط ضمن عينة الدراسة. وانتهت الدراسة إلى وجود علاقة سالبة معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخير إصدار التقارير المالية للشركات، فالشركات التي تم مراجعتها بواسطة مراقب حسابات متخصص في الصناعة كان لديها فترة تأخير أقل في توقيت إصدار تقرير المراجعة. كما أوضحت النتائج أن فترات التأخير في إصدار التقارير المالية تكون أقل في الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة إحدى مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4).

وعلى صعيد الاهتمام بالقضية محل البحث في البيئة المصرية؛ تناولت دراسة (محمد، ٢٠١٦) قياس وتفسير العلاقة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والفترة الزمنية لارتباط مراقب الحسابات بالشركة. وتم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بلغت ٢٤ شركة خلال الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤. وتوصلت نتائج الدراسة التطبيقية إلى عدة نتائج والتي من أهمها؛ وجود علاقة ذات دلالة معنوية سالبة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والمتغيرات المتمثلة في؛ التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والفترة الزمنية لارتباطه بالشركة، وربحية الشركة. كذلك وجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة وتغيير مراقب الحسابات وحجم الشركة.

بينما اتجهت دراسة (**الصيرفي، ٢٠١٧**) إلى بحث أثر اختلاف جهة المراجعة على تحديد العوامل المؤثرة على فترة تأخر توقيت تقرير المراجعة الخارجية لكل من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتوصلت الدراسة إلى وجود اختلاف بين متوسط فترة تأخير تقرير مراجعي المكاتب الخاصة ومتوسط فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، كما توصلت الدارسة إلى أن فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة تتأثر بكل من تاريخ نهاية السنة المالية، ورأى مراقب الحسابات. وأن فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات تتأثر بكل من مديونية الشركة ونوع الرأي الفني لمراقب الحسابات. وأنه لا يوجد تأثير لمتغيرات مثل حجم الشركة وربحيتها وجهد مراقب الحسابات على كلا الفترتين.

وفي نفس السياق هدفت دراسة (منصور، ٢٠١٨) إلى اختبار وتحليل أثر كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة. وتم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بلغت ٨٨ شركة خلال عامي ٢٠١٥، ٢٠١٦. وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير سالب معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلى تقليل هذه الفترة، مما ينعكس على تحسين منفعة معلومات القوائم المالية المنشورة. كما تشير النتائج إلى أن حجم منشأة مراقب الحسابات ليس لها تأثير معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة.

يتضح من تحليل نتائج الدراسات السابقة والتي تمت في بيئات مختلفة إلى وجود اتفاق بين غالبية هذه الدراسات على أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له تأثير معنوي سالب على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. حيث يساعد التخصص الصناعي على امتلاك مراقب الحسابات الخبرة المهنية والمعرفة الخاصة بصناعة معينة، ومن ثم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتكوين رأيه وإصدار تقرير المراجعة لعملائه بصورة أسرع من المراجع غير المتخصص. وفي ضوء تلك النتائج سوف يتم اختبار أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في بيئة الأعمال المصرية. حيث يتوقع الباحث أن يكون له تأثير معنوي، ويعتقد أن يؤدي إلى تقليل هذه الفترة لأن مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة يتوقع أن يكون لديه القدرة على إنهاء مهام المراجعة المختلفة في وقت أقل من الوقت الذي يستغرقه مراقب الحسابات غير المتخصص في الصناعة. **وبالتالي يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:**

H_1: تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٤/٦: تحليل أثر درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة، واشتقاق الفرض الثاني وفرعياته:

أن عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة، يُعد من أهم المقاييس المستخدمة لقياس درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، حيث من المتوقع أن يزداد تعقد نشاط عميل المراجعة كلما تعددت فروع الشركة. كما أن بعض الشركات الكبيرة وخاصة الشركات القابضة والتي تتبعها بعض الشركات

سواء كانت تعمل في صناعة واحدة أو عدة صناعات مختلفة تمارس أنشطتها من خلال القرارات الإدارية المختلفة، كما أن الشركات التابعة لها عادة ما تقوم بإعداد قوائمها المالية الخاصة بها منفصلة عن القوائم التي تعدها الشركة الأم. ومن البديهي أن ينعكس هذا التنوع في الأنشطة وتعدد فروع الشركة على الوقت والجهد الذي سيبذله مراقب الحسابات في عملية مراجعة هذه الشركات، حيث تكون هناك ضرورة لزيارة مراقب الحسابات أو مساعديه لهذه الفروع المتعددة، مما يؤثر على توقيت أنهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة (chang et al, 2017).

ويعتبر مؤشر عدد الشركات التابعة لمنشأة عميل المراجعة من أكثر المؤشرات استخداماً لقياس درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة. حيث كلما ازدادت عدد الشركات والفروع التابعة لمنشأة عميل المراجعة، كلما ازدادت درجة تعقد نشاط عميل المراجعة وبالتالي تعقد عملية المراجعة. الأمر الذي يستلزم من مراقب الحسابات تطبيق إجراءات إضافية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة للتعرف على طبيعة الأعمال أو الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الشركة محل المراجعة. وكذلك التأكد من قدرة النظام المحاسبي للشركة على توفير معلومات على مستوي القطاعات المختلفة للمنشأة للتحقق من مدى توافق المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها على مستوى القطاعات المختلفة للشركة مع المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المجمعة (chen & keung; 2018).

كما تناول البعض (Abernathy et al., 2017; Khoufi & Khoufi, 2018; sha & lin, 2018)أثر تنوع عمليات الشركة على طول الفترة اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة، حيث اتفق (Abernathy et al., 2017; Khoufi & Khoufi, 2018) على أن تنوع عمليات عميل المراجعة من العوامل التي لها تأثير معنوي على فترة تأخير تقرير المراجعة. فتعدد الشركات التابعة، والانتشار الجغرافي لفروع الشركات، وتعدد المنتجات، واختلاف القطاع الذى ينتمى إليه عميل المراجعة ينعكس على حجم النشاط ودرجة تعقد عمليات الشركة محل المراجعة. والأكثر من ذلك أن استراتيجية الإدارة المتبعة لها تأثير على درجة تعقد أنشطة عميل المراجعة، فإتباع الشركة لاستراتيجية اللامركزية في الإدارة يؤدى إلى زيادة تعقد عمليات عميل المراجعة نتيجة زيادة عدد القرارات الناتجة عن تعدد مراكز اتخاذ القرار، مما يترتب عليه زيادة الحاجة إلى المزيد من الأنشطة الرقابية، وينتج عن ذلك حاجة مراقب الحسابات إلى المزيد من الوقت للتأكد من كفاءة وفعالية الأنشطة الرقابية وبالتالي زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. بينما خلصت دراسة (sha & lin, 2018) إلى وجود علاقة ارتباط موجبة بين تعدد فروع الشركة والمواقع التابعة للشركة محل المراجعة وبين طول الفترة اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة.

وقد أختبرت دراسة (Asthana, 2014) أثر طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة. حيث أشارت إلى أن انتماء الشركة محل المراجعة لقطاع غير مالي سوف يؤدي إلى طول الفترة اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة، بينما يؤدي انتماؤها لقطاع مالي إلى انخفاض هذه الفترة. حيث أن الشركات الصناعية (غير المالية) عادةً ما تتصف بأن لديها نظم رقابة داخلية ونظم محاسبية أقل مركزية، كما أنها تتسم بالتنوع في عملياتها وكذلك إمتلاكها لقدر كبير من المخزون ومن الأصول الثابتة والتي تشكل في الغالب النسبة الكبيرة من إجمالي أصولها. الأمر الذي يحتاج من مراقب الحسابات إلى وقت اكثر وجهد أكبر للتأكد منه، وهذا بدوره يؤثر تأثيراً مباشراً على فترة تأخير عملية المراجعة، وعلى العكس من ذلك، فالوحدات التي تنتمي لقطاع مالي غالباً ما تكون النظم المحاسبية فيها مركزية، وكذلك تتوافر فيها نظم الرقابة الداخلية الفعالة، كما أنها لا تحتفظ إلا بقدر محدود نسبياً من أصولها على هيئة مخزون، أو في صورة أصول ثابتة. مما يؤدي إلى تخفيض الجهد والوقت الذي يبذله مراقب الحسابات، وبالتالي انخفاض الفترة الزمنية اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة.

وقد تناولت دراسة كل من (Ozcan, 2016; Lynda, 2016) أثر تعقد عمليات الشركة محل المراجعة (مقاساً بمعدل دوران العملاء ومعدل دوران المخزون) على طول الفترة اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة. حيث أشارت إلى أن تعقد عمليات الشركة محل المراجعة يزيد من مخاطر أعمالها ومن ثم ينعكس على مخاطر عملية المراجعة، بما يجعل مراقب الحسابات أكثر حرصاً وحفاظاً على سمعته، وبالتالي يزيد من الوقت المستغرق في عملية المراجعة مما يؤثر بالسلب على تأخير تقرير مراقب الحسابات. وعلى النقيض من ذلك أشارت دراسة (Francais, 2009) إلى عدم وجود تأثير لتعقد عمليات الشركة محل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة يؤثر على طول الفترة اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة، حيث تزيد تلك الفترة في الشركات الصناعية الأمر الذي يؤدي إلى تأخر صدور تقرير المراجعة، مقارنة بالشركات التي تعمل في القطاع المالي. كما أن درجة تنوع عمليات عميل المراجعة يُعد من المؤشرات الدالة على تعقد مهام المراجعة بمنشأة عميل المراجعة، وبالتالي ارتباطه بعلاقة موجبة مع طول الفترة الزمنية اللازمة للانتهاء من عملية المراجعة، حيث أن مراقب الحسابات عند قيامه بمراجعة الشركات التي تحتوي على العديد من الفروع والأنشطة سيستغرق وقتاً أطول في فحص القوائم المالية الخاصة بكل فرع لتقدير مدى دقة القوائم المالية المجمعة. كما أن الفروع المنتشرة عبر عدد من الدول تقوم بإعداد قوائمها المالية في إطار الالتزام بمتطلبات الإفصاح

القانونية والمهنية السائدة في تلك الدول، الأمر الذي يتطلب من مراقب الحسابات إتباع المزيد من الإجراءات والاختبارات للتأكد من مدى صدق وعدالة القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وقتاً أطول للانتهاء من عملية المراجعة، وإعداد تقرير المراجعة.

لذلك يعتبر من دوافع البحث الحالي محاولة أختبار أثر الخصائص التشغيلية للشركة والمتمثلة في؛ درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره في بيئة الممارسة المهنية المصرية. وعليه **يمكن اشتقاق الفرض الثاني وفرعياته على النحو التالي:**

H_2: يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجتي تنوع وتعقد عمليات عميله.

ومن المنطقي أن يتم تقسيم هذا الفرض إلى فرضين فرعيين يتناول أحدهما تأثير درجة التنوع، والأخر درجة التعقد الخاصتين بعمليات عميل المراجعة على العلاقة محل الدراسة كما يلي:

H_{2a}: يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تنوع عمليات عميله.

H_{2b}: يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميله.

٥/٦: منهجية البحث:

تستهدف هذه الجزئية من البحث عرض منهجية الدراسة التطبيقية بهدف اختبار فرضي البحث. وفي سبيل تحقيق هذا الهدف سيعرض الباحث لكل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأدوات وإجراءات الدراسة، وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة، والنموذج الإحصائي المستخدم، ونتائج اختبار فرضي البحث، وذلك كما يلي:

١/٥/٦: الهدف من الدراسة:

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرضي البحث، التي خلص إليهما الباحث في الدراسة النظرية، والتي تتناول اختبار أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره من جهة. وكذلك أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة، كمتغيرات مُعدلة، على هذه العلاقة من جهة أخرى.

٦/٥/٢: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل **مجتمع الدراسة** في جميع الشركات المساهمة المدرجة في البورصة المصرية، وتتكون **عينة الدراسة** من عينة حُكمية من هذه الشركات التي أفصحت عن قوائمها المالية مرفقاً بها تقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الإدارة عبر موقع مباشر مصر أو موقعها الالكتروني خلال الفترة من عام ٢٠١٤ حتي ٢٠١٦. وقد اعتمد الباحث على عينة نهائية من الشركات المساهمة المدرجة في البورصة المصرية تضم ١٩٢ مشاهدة خاصة بعدد ٦٤ شركة، وذلك قياساً على (منصور، ٢٠١٨). روعى في اختيارها ما يلى:

- أن تكون الشركة مُدرجة في البورصة المصرية خلال فترة الدراسة.
- تداول أسهم الشركة في البورصة المصرية خلال فترة الدراسة.

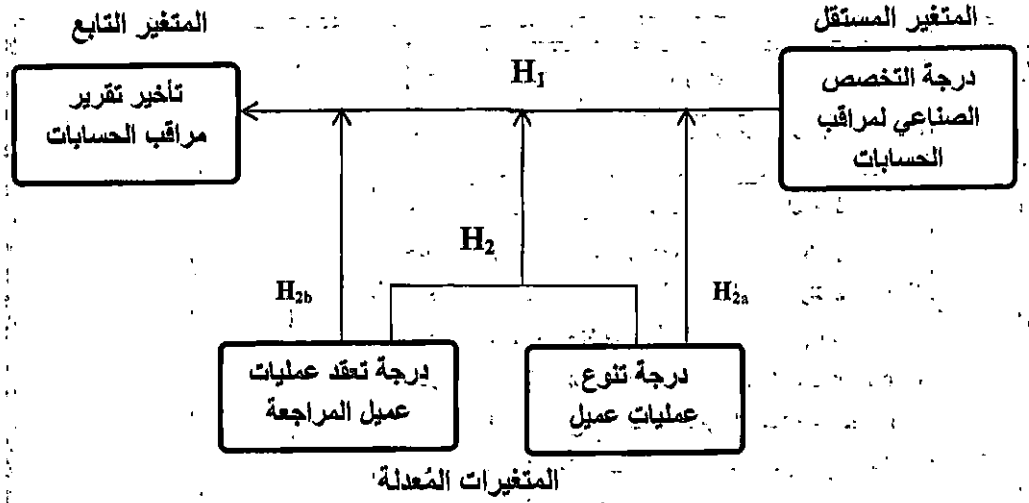
٦/٥/٣: أدوات وإجراءات الدراسة:

تتمثل **أدوات الدراسة** في القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة وتقرير مجلس الادارة والتي تم الحصول عليها من خلال عدة مصادر منها؛ موقع مباشر لنشر المعلومات، وكتاب الإفصاح السنوي الصادر عن البورصة المصرية والمواقع الإلكترونية للشركات كوسيلة رئيسية للحصول على المعلومات. كما تم الرجوع إلى تقرير مراقب الحسابات المرفق بالقوائم المالية للشركات عينة الدراسة لتحديد؛ هوية مراقبي الحسابات الذين يوقعون على تقرير المراجعة، ودرجة تخصصهم الصناعي في الشركات عملاء المراجعة، وتأخير تقرير مراقب الحسابات.

أما فيما يتعلق **بإجراءات الدراسة** فتتمثل في تحليل محتوى القوائم المالية وتقرير مجلس الادارة للشركات عينة الدراسة، وتقرير مراقب الحسابات المرفق بها لتحديد؛ درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة، درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وتأخير تقرير مراقب الحسابات، وذلك قياساً على (الصيرفي، ٢٠١٧).

٦/٥/٤: نموذج البحث:

يتضح من تتبع فرضي البحث، أن متغيرات الدراسة تتضمن؛ **متغير مستقل**، هو درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، **ومتغير تابع**، هو تأخير تقرير مراقب الحسابات، **ومتغيرات مُعدلة** للعلاقة الرئيسية، تتمثل في كل من؛ درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة. **ويظهر نموذج البحث تبعاً لذلك كما يلي:**



شكل رقم (١): نموذج البحث

٦/٥/٥: توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

جدول رقم(١): متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياس كل منها وتأثيرها المتوقع:

المتغير	رمزه	نوعه	توصيفه وطريقة قياسه	تأثيره المتوقع
تأخير تقرير مراقب الحسابات	ARL	متغير تابع	يقصد به الفترة بين نهاية السنة المالية لمنشأة عميل المراجعة وتاريخ توقيع تقرير مراقب الحسابات على تقريره، وقد تم قياسها من خلال عدد الايام بين نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقريره، قياساً على (Abernathy et al., 2017; Khlif and Smaha, 2014; Rusmin and Evans, 2017; Ahmed et al, 2016)	
التخصص الصناعي لمراقب الحسابات	SPEC	متغير مستقل	هو اكتساب مراقب الحسابات درجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة القائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والذي يُمكنه من الحصول على حصة سوقية كبيرة في ذلك القطاع، وبما يؤهله من إصدار تقارير مراجعة بجودة عالية". وتم قياسه في هذه الدراسة من خلال مدخل الحصة السوقية على أساس عدد عملاء المراجعة لمراقب الحسابات في قطاع معين قياساً على (Ghosh et al, 2016; Asthana, 2014; Hsieh & Lin, 2016; Aljaaidi & Abidin, 2014; Ahmed et al, 2016) وذلك على النحو التالي:	

			الحصة السوقية لمراقب الحسابات = عدد عملاء مراقب الحسابات في القطاع / اجمالي عملاء القطاع حيث يعبر البسط عن عدد عملاء المراجعة الذي قام مراقب الحسابات بمراجعة شركاتهم في قطاع صناعي معين، بينما يعبر المقام عن إجمالي عدد العملاء في هذ القطاع. ولتحديد ما إذا كان مراقب الحسابات متخصص في قطاع معين أم لا، فقد اتفق البعض (Hope et al, 2008; Ahmed et al, 2016; Hsieh & Lin, 2016) على أن الحصة السوقية الملائمة للفصل بين مراقب الحسابات المتخصص وغير المتخصص في الصناعة تتراوح بين ١٠% إلى ٢٠%. وبالتالي إذا زادت الحصة السوقية لمراقب الحسابات في صناعة معينة عن هذه النسبة يعتبر متخصص صناعياً، وبناء على ذلك يتم استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة (واحد) إذا كان مراقب الحسابات متخصص في الصناعة، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك. ولتحقيق مزيد من الدقة في قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وبدلاً من الاعتماد على متغير وهمي (١،٠) لقياس التخصص الصناعي. فقد اعتمد الباحث على مقياس ترتيبي يتمثل في درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لاختبار العلاقة بينه وبين تأخير تقرير مراقب الحسابات بشكل أكثر دقة، قياساً على دراسة (الصيرفي، ٢٠١٧).		
درجة تنوع عمليات عميل المراجعة	DIV	متغير معدل	يمكن استخدام العديد من المؤشرات لقياس درجة تنوع عمليات عميل المراجعة منها: عدد فروع الشركة أو اللوغاريتم الطبيعي لعدد فروع الشركة، مدى وجود فروع أجنبية للشركة أم لا؟، مدى وجود معاملات بالعملة الأجنبية للشركة أم لا؟. إعتمد الباحث لقياس درجة تنوع عمليات عميل المراجعة على مقياس عدد فروع الشركة، بمعنى هل الشركة لها فروع او شركات تابعة أم لا: حيث يتم استخدام متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان للشركة فروع، ويأخذ القيمة (٠) بخلاف ذلك، قياساً على (Abernathy et al., 2017; Khoufi & Khoufi, 2018)	+ أو −

درجة تعقد عمليات عميل المراجعة	COM	متغير مُعدل	تم قياسها بمعدل دوران العملاء، ومعدل دوران المخزون، قياساً على(Ozcan, 2016)	+ أو -

٦/٥/٦: النماذج الإحصائية المستخدمة لإختبار فرضي البحث:

اعتمد الباحث على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS 22) لإجراء التحليل الإحصائي اللازم للبيانات الفعلية التي تم تجميعها من القوائم المالية، وتقارير المراجعة، وتقارير مجلس الإدارة الخاصة بشركات العينة لاختبار فرضي البحث. وقام الباحث بصياغة معادلات انحدار توضح العلاقة التأثيرية بين المتغير المستقل (درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات)، والمتغير التابع (تأخير تقرير مراقب الحسابات)، وقياس مدى تأثير كل من؛ درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، **كمتغيرات مُعدلة**، على العلاقة الأساسية للبحث باستخدام أسلوب تحليل الانحدار المتعدد **Regression Test**، وتظهر معادلات الانحدار لإختبار فرضي البحث على النحو التالي:

١/٦/٥/٦: نموذج اختبار الفرض الأول للبحث (H_1):

لإختبار الفرض الأول، والذي يتناول أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره تم إستخدام **نموذج الانحدار الخطي البسيط** لمعرفة إتجاه العلاقة ومدى التأثير بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (كمتغير مستقل)، وتأخير تقريره كمتغير تابع، وفيما يلي النموذج المستخدم وتوصيف متغيراته:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \varepsilon \qquad (1)$$

حيث:

ARL: تأخير تقرير مراقب الحسابات.

SPEC: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

β_0: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

β_1: معامل الإنحدار للمتغير المستقل، والذي يحدد إتجاه العلاقة ويقيس نسبة ما يفسره التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من تأخير تقرير مراقب الحسابات.

ε : حد الخطأ العشوائي، ويمثل الجزء من تأخير مراقب الحسابات والذي يتغير بطريقة عشوائية نتيجة عوامل أخرى لا يتضمنها نموذج الانحدار.

٢/٦/٥/٦: نموذج اختبار الفرض الثاني للبحث (H_2):

لإختبار الفرض الثاني، والذي يتناول ما إذا كان التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره يختلف باختلاف درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة، فسوف يتم اختبار تأثير كل متغير من المتغيرات المُعدلة على العلاقة محل الدراسة، ثم يتم تجميع كل المتغيرات المُعدلة في نموذج واحد للوصول للأثر الاجمالي لها على العلاقة محل الدراسة، ويتم ذلك إعتماداً على **نموذج الإنحدار الخطي المتعدد.**

ولاختبار الفرض الفرعي (H_{2a}) تم صياغة نموذج (٢) للانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تنوع عمليات عميله والأثر التفاعلي بينهما(SPEC*DIV) على تأخير تقرير مراقب الحسابات (ARL) كمتغير تابع كما يلي:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 DIV + \beta_3 (SPEC * DIV) + \varepsilon \qquad (٢)$$

حيث:

DIV: درجة تنوع عمليات عميل المراجعة.

(SPEC * DIV): تشير إلى **الأثر التفاعلي** لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تنوع عمليات عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات.

β_3 :β_1: تمثل معاملات الانحدار للمتغيرات.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

ولاختبار الفرض الفرعي (H_{2b}) تم صياغة نموذج (٣) للانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تعقد عمليات عميله والأثر التفاعلي بينهما (SPEC*COM) على تأخير تقرير مراقب الحسابات (ARL) كمتغير تابع كما يلي:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 COM + \beta_3 (SPEC * COM) + \varepsilon \qquad (٣)$$

حيث:

COM: درجة تعقد عمليات عميل المراجعة.

(SPEC * COM): تشير إلى **الأثر التفاعلي** لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات.

β_3 :β_1: تمثل معاملات الانحدار للمتغيرات.

وباقي المتغيرات كما سبق تعريفها.

ولاختبار الفرض الثاني للبحث (H_2) تم صياغة نموذج (٤) للانحدار الخطي المتعدد لاختبار العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تنوع عمليات عميل المراجعة **والأثر التفاعلي بينهما** (SPEC*DIV) والعلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة **والأثر التفاعلي بينهما** (SPEC*COM) على تأخير تقرير مراقب الحسابات (ARL) كمتغير تابع كما يلي:

$$ARL = \beta0 + \beta1\ SPEC + \beta2\ DIV + \beta3\ (SPEC * DIV) + \beta4\ COM + \beta5\ (SPEC * COM) + \varepsilon \quad (٤)$$

٦/٥/٧: نتائج اختبار فرضي البحث:

تتناول هذه الجزئية من البحث عرض النتائج الخاصة **بالتحليل الأساسي** Fundamental Analysis لمتغيرات الدراسة. وفي سبيل تحقيق ذلك سيعرض الباحث لكل من؛ الإحصاءات الوصفية، تحليل الارتباط، ونتائج تحليل الانحدار لإختبار فرضي البحث، وذلك كما يلي:

٦/٥/٧/١- الإحصاءات الوصفية: Descriptive Statistics

قام الباحث باحتساب عدد من الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة خلال فترة الدراسة مثل؛ الوسط الحسابي (Mean)، الانحراف المعياري (Std. Deviation)، وأدنى قيمة (Minimum)، وأعلى قيمة (Maximum). ويوضح جدول (٢) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، حيث تشير إلى أن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات تتراوح بين (148 يوم؛ 16 يوم) بمتوسط 71 يوم تقريباً وانحراف معياري 17.3 يوم. مما يعنى أن غالبية الشركات تلتزم بالقواعد المحددة لتلك الفترة والتى حددتها قواعد القيد والشطب فى البورصة المصرية بثلاثة اشهر من تاريخ إنتهاء السنة المالية، وأن الشركات غير الملتزمة بالحدود القصوى لتلك الفترة تمثل إستثناء وليس قاعدة.

كما يوضح الجدول أيضاً الإحصاءات الوصفية للمتغير المستقل وهو درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، والمتغيرات المُعدلة والتي تتضمن درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، حيث وجد أن درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تتراوح بين 11.6% إلى 38.7% بمتوسط 24.5% وانحراف معياري 6.5 %، بينما درجة تنوع عمليات عميل المراجعة تأخذ متغير وهمي (0 ،1) بمتوسط 43. وانحراف معياري 15. ، وأخيراً فأن درجة تعقد عمليات عميل المراجعة تتراوح بين 11 إلى 34 بمتوسط 21.2 وانحراف معياري 6.3 .

جدول رقم (٢): الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ARL	192	16.00	148.00	71.057	17.367
SPEC	192	.1168	.3872	.2412	.0651
DIV	192	.00	1.00	.4329	.1501
SPEC*DIV	192	0.08	0.63	.3538	.1034
COM	192	11.00	34.00	21.25	6.321
SPEC*COM	192	4.23	9.93	7.062	1.295

٢/٧/٥/٦- تحليل الارتباط: Correlation Analysis

قام الباحث قبل إجراء تحليل الإنحدار، بإيجاد مصفوفة الإرتباط بين كافة المتغيرات محل الدراسة للتأكد من عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد **Multicollinearity** بين المتغيرات. واعتمد الباحث على معامل إرتباط **Pearson** لإستكشاف علاقة الإرتباط المبدئية بين كافة متغيرات الدراسة. ويوضح جدول رقم (٣) معاملات ارتباط بيرسون بين تأخير تقرير مراقب الحسابات (المتغير التابع) والمتغير المستقل (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات) والمتغيرات المُعدلة للعلاقة الأساسية. ويتضح من خلال مصفوفة الإرتباط **عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد** بين متغيرات الدراسة، وذلك لأن معاملات الإرتباط أقل من ٨٠%.

يتضح من نتائج تحليل الارتباط المتعلق بتأخير تقرير مراقب الحسابات، وجود **إرتباط سالب معنوى** بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (**0.467*** -) مما يشير إلى أنه كلما زادت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كلما قل تأخير تقريره. كما يظهر الجدول وجود **إرتباط موجب معنوى** بين درجة تنوع عمليات عميل المراجعة وتأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (**0.443****) مما يشير إلى أن تأخير تقرير مراقب الحسابات يكون أكبر في الشركات التي لديها فروع وشركات تابعة أكثر وبالتالي تنوع في عملياتها.

كما يوجد **إرتباط موجب معنوى** بين درجة تعقد عمليات عميل المراجعة وتأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (**0.546****) مما يشير إلى أن تأخير تقرير مراقب

الحسابات يكون أكبر في الشركات التي لديها تعقد في عملياتها مقاساً بمعدل دوران كل من العملاء والمخزون. علاوة على ما سبق، يتضح وجود **إرتباط موجب معنوى قوي** بين درجة تنوع عمليات عميل المراجعة ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط (**0.731***).

جدول رقم (٣): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

معامل إرتباط Pearson	ARL	SPEC	DIV	COM
ARL	1			
SPEC	- 0.467*	1		
DIV	0.443**	0.183	1	
COM	0.546**	0.100	0.731*	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

٦/٥/٧/٣- نتائج تحليل الإنحدار: Regression Model

تتناول هذه الجزئية نتائج تحليل الإنحدار لإختبار فرضي البحث ذات الصلة بعلاقة درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بتأخير تقريره في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وتأثير درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على هذه العلاقة، وذلك كما يلي:

٦/٥/٧/٣/١- نتيجة اختبار الفرض الأول للبحث:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى وجود تأثير معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره. وذلك بالاعتماد على نموذج **الانحدار الخطي البسيط**، وفقاً للمعادلة التالية:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \varepsilon \qquad (1)$$

ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته **كفرض عدم**، وذلك كما يلي:

H_0: لا تؤثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

جدول رقم (٤): نتائج تحليل الانحدار لاختبار العلاقة محل الفرض الأول.

Model	B معاملات الانحدار	Std. Error الخطأ المعياري	إحصائية (T)	Sig(T)
Constant	38.716	2.033	3.574	0.000
SPEC	-5.257	0.059	-2.447	0.024
R^2	0.573			
Adjusted R^2	0.571			
إحصائية (F)	8.311			
Sig (F)	0.004			

بالنظر إلى جدول (٤)، يتضح من خلال إحصائية (F) وجود معنوية للنموذج ككل (Sig=**0.004**) عند مستوي معنوية 0.05، وهو ما يشير إلى **صلاحية النموذج لإختبار العلاقة** محل البحث. كما أن **المقدرة التفسيرية** للنموذج بلغت (**Adj** R^2=**0.571**) وهو يشير الي أن 0.571 من اجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع (تأخير تقرير مراقب الحسابات) يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل (درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات) وباقي التغيرات وقدرها 0.429 ترجع إلى الخطأ العشوائي في التقدير أو لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من الممكن إدراجها ضمن النموذج ويكون لها تاثير على العلاقة.

وبتحليل **معاملات الانحدار**، تبين **وجود تأثير سلبي ومعنوي** لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره بمقدار (**-5.257**) وذلك عند قيمة إحتمالية (**0.024**). وهو **ما يتفق** مع نتائج دراسات (Habib & Bhuiyan, 2011; Dao &Pham, 2014; Ahmed et al, 2016; Rusmin &Evans, 2017) **ولا يتفق** مع نتائج دراسة (Abidin & Zaluki, 2012). وعليه فقد **تم رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل** (H_1)، القائل **بوجود تأثير معنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، ومن ثم تم **قبول الفرض الأول للبحث**:

ويرى الباحث، أن **التأثير السلبي** لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره يعتبر **تأثيراً منطقياً** يستند في الأساس على أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً تتوافر لديه المعرفة والخبرة بمجال صناعة عميل المراجعة، وبالتالي من المتوقع أن يستغرق وقت أقل للتعامل

مع القضايا والمشاكل المحاسبية المعقدة مقارنة بغير المتخصص، وبالتالي يستطيع مراجعة القوائم المالية بضرورة أسرع من غير المتخصص.

٦/٥/٧/٣/٢- نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث وفرعياته:

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره باختلاف درجتي **تنوع وتعقد** عمليات عميل المراجعة: وقد تم اختباره من خلال تقسيمه لفرضين فرعيين، وذلك كما يلي:

أ- نتيجة اختبار الفرض الفرعي (H_{2a}):

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره باختلاف درجة **تنوع عمليات** عميل المراجعة. وقد تم اختباره بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 DIV + \beta_3 (SPEC * DIV) + \varepsilon \quad (٢)$$

ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته **كفرض عدم**، وذلك كما يلي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تنوع عمليات عميله.

جدول رقم (٥): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعي (H_{2a})

Model	B معاملات الانحدار	Std. Error الخطأ المعياري	إحصائية (T)	Sig (T)	Collinearity Statistics	
					Tolerance التباين المسموح به	VIF معامل تضخم التباين
Constant	37.512	2.162	3.842	.000	-	-
SPEC	-5.186	.062	-2.147	.031	0.264	3.784
DIV	2.177	.863	2.522	.015	0.372	2.685
SPEC* DIV	-2.253	.115	-1.828	.021	0.226	4.431
R^2	0.613					
Adj R^2	0.610					
إحصائية (F)	9.211					
Sig (F)	0.032					

يتضح من جدول (٥) عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد **Multicollinearity** بين المتغيرات نظراً لانخفاض معامل تضخم التباين (VIF) عن (١٠)، وانخفاض مؤشر التباين

المسموح به عن (١). وهو ما أكدته معاملات الإرتباط. كما يتضح من خلال إحصائية (F) معنوية النموذج ككل (Sig=0.032) عند مستوي معنوية 0.05، وهو ما يشير إلى أن **النموذج معنوي** ويمكنه تفسير التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع حتى بعد ادخال المتغير المعدل وتأثيره التفاعلي مع المتغير المستقل. كما تشير النتائج أيضاً إلى **زيادة المقدرة التفسيرية** للنموذج (**Adj R^2**) مقارنةً بجدول (٣) من **0.57 إلى (0.61)**، مما يعني أن المتغيرات التفسيرية (المستقل والمُعدل) تفسر (**61%**) من تأخير تقرير مراقب الحسابات، وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات التفسيرية الأخرى التي لا يتضمنها النموذج.

كما أشارت **معاملات الإنحدار** إلى أن متغير درجة تنوع عمليات عميل المراجعة له **تأثير إيجابي** ومعنوي على العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، حيث بلغ معامل الانحدار (**2.177**) وبصورة معنوية.(**sig=0.015**)، كما أن **المتغير التفاعلي** لدرجة تنوع عمليات عميل المراجعة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له **تأثير سلبي (-2.253) ومعنوي (Sig.= .021)**. وهو ما يشير إلى إنخفاض قوة التأثير السلبي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره بصورة معنوية للشركات التي لديها تنوع في عملياتها مقارنةً بالشركات التي ليس لديها تنوع في عملياتها. لذا تم **رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل**، القائل باختلاف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تنوع عمليات عميله، ومن ثم تم **قبول الفرض الفرعي** (**H_{2a}**).

ويرى الباحث، أن إنخفاض قوة التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره في ظل أخذ درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، كمتغير مُعدل للعلاقة، **يرجع إلى** تجاوز قوة التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره بدرجة **أدت إلى تغير إتجاه تأثير** درجة تنوع عمليات عميل المراجعة من مجرد **تأثير إيجابي بمفرده إلى تأثير سلبي عند تفاعله** مع درجة التخصص الصناعي. أي أن التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي تفوق على التأثير الإيجابي لدرجة تنوع العمليات في تفاعلهما معاً وتأثيرهما على العلاقة الأساسية وهو ما أدى إلى إنخفاض فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ولكن بصورة أقل من النموذج الأساسي قبل إدخال المتغيرات المُعدلة.

ب- نتيجة اختبار الفرض الفرعى (H_{2b}):

استهدف هذا الفرض اختبار مدى اختلاف تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره باختلاف **درجة تعقد عمليات** عميل المراجعة. وقد تم اختباره بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 COM + \beta_3 (SPEC * COM) + \varepsilon \quad (٣)$$

ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته **كفرض عدم**، وذلك كما يلي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميله.

جدول رقم (٦): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الفرعى (H_{2b})

Model	B معاملات الانحدار	Std. Error الخطأ المعياري	إحصائية (T)	Sig (T)	Collinearity Statistics	
					Tolerance	VIF
Constant	39.718	3.024	2.715	.000	-	-
SPEC	-4.813	0.074	-3.016	.038	0.257	3.892
COM	6.810	1.923	3.162	.026	0.214	4.671
SPEC * COM	-3.672	0.245	-1.578	.037	0.277	3.612
R^2	0.597					
Adj R^2	0.588					
إحصائية (F)	7.247					
Sig (F)	0.043					

يتضح من جدول (٦) معنوية النموذج ككل (Sig=**0.043**) من خلال إحصائية (F)، كما تشير النتائج أيضاً إلى **زيادة المقدرة التفسيرية** للنموذج (**Adj R^2**) مقارنةً بجدول (٣) من **0.57 إلى (0.59)**. كما أشارت **معاملات الإنحدار** إلى أن متغير درجة تعقد عمليات عميل المراجعة له **تأثير إيجابي ومعنوي** على العلاقة بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، حيث بلغ معامل الانحدار (**6.810**) وبصورة معنوية.(**sig=0.026**)، كما أن **المتغير التفاعلي** لدرجة تعقد عمليات عميل المراجعة ودرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات له **تأثير سلبي (-3.672) ومعنوي (Sig.= .037)**. وهو ما يشير إلى **إنخفاض قوة التأثير السلبي** للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره بصورة معنوية للشركات التي لديها تعقد عمليات مرتفع مقارنةً بالشركات التي لديها تعقد عمليات منخفض. لذا تم **رفض فرض العدم، وقبول الفرض البديل**، القائل

باختلاف تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، ومن ثم تم **قبول الفرض الفرعي** (H_{2b}).

ويرى الباحث أيضاً، أن إنخفاض قوة التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره في ظل أخذ درجة تعقد عمليات عميل المراجعة، كمتغير مُعدل للعلاقة، يرجع إلى تجاوز قوة التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره بدرجة أدت إلى **تغير إتجاه تأثير** درجة تعقد عمليات عميل المراجعة من مجرد **تأثير إيجابي بمفرده إلى تأثير سلبي عند تفاعله** مع درجة التخصص الصناعي. أي أن التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي تفوق على التأثير الإيجابي لدرجة تعقد العمليات في تفاعلهما معاً وتأثيرهما على العلاقة الأساسية وهو ما أدى إلى إنخفاض فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

جـ- نتيجة إختبار الفرض الثاني للبحث (H_2):

قام الباحث فيما سبق باختبار تأثير المتغيرات المُعدلة (درجة تنوع عمليات عميل المراجعة، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة) **كلاً على حده** على العلاقة الرئيسية، وأثرها التفاعلي والتي أظهرت تحسناً، ليس بالكبير، في العلاقة محل الدراسة والمفسر بمعامل التحديد، فهل سيكون هناك تأثير للمتغيرات المُعدلة معاً (**الأثر المُجمع**) على العلاقة الرئيسية أكبر من تأثير كل منهما على حده، وقد تم اختباره بالاعتماد على المعادلة التالية:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 DIV + \beta_3 (SPEC * DIV) + \beta_4 COM + \beta_5 (SPEC * COM) + \varepsilon \quad (٤)$$

ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته **كفرض عدم**، وذلك كما يلي:

H_0: لا يختلف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجتي تنوع وتعقد عمليات عميله.

جدول رقم (٧): نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الأثر التفاعلي لتنوع وتعقد عمليات عميله

Model	B معاملات الانحدار	Std. Error الخطأ المعياري	إحصائية (T)	Sig (T)	Collinearity Statistics	
					Tolerance	VIF
Constant	38.761	3.351	2.611	.000	-	-
SPEC	-3.682	0.079	-3.218	.036	0.249	4.014
DIV	2.810	0.923	1.992	.021	0.307	3.258
SPEC* DIV	1.415	0.197	1.241	.043	0.264	3.791
COM	6.582	1.831	3.155	.028	0.354	2.827
SPEC* COM	2.031	0.253	1.447	.039	0.279	3.582
R^2	0.748					
Adj R^2	0.734					
إحصائية (F)	8.412					
Sig (F)	0.029					

يتضح من الجدول السابق عدم وجود مشكلة الارتباط الخطي المتعدد في ظل معالجة كل المتغيرات معاً نظراً لانخفاض معامل تضخم التباين (VIF) عن رقم (١٠)، وانخفاض مؤشر التباين المسموح به عن (١). كما يتضح من خلال إحصائية (F) وجود معنوية للنموذج ككل (Sig=0.029)، كما تشير النتائج إلى **زيادة المقدرة التفسيرية** للنموذج (Adj R^2) إلى (0.73) والذي يشير إلى أن 73 % من إجمالي التغيرات التي تحدث في المتغير التابع – تأخير تقرير مراقب الحسابات – يمكن تفسيرها من خلال المتغير المستقل والمتغيرات المعدلة والأثر التفاعلي بينهما.

ويخلص الباحث مما سبق، أن هناك تحسناً كبيراً في العلاقة محل الدراسة عند إختبار جميع المتغيرات المعدلة للعلاقة معاً (R^2=0.73) مقارنةً باختبار كل متغير بمفرده؛ درجة تنوع عمليات عميل المراجعة (R^2=0.59)، درجة تعقد عمليات عميل المراجعة (R^2=0.61) علي العلاقة محل الدراسة.

كما أشارت **معاملات الإنحدار** إلى **اختلاف اتجاه تأثير** درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره، **بصورة معنوية**، بعد الأخذ في الإعتبار درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة، كمتغيرات معدلة للعلاقة معاً، حيث بلغ معامل الانحدار **للأثر التفاعلي** للمتغيرين المعدلين (1.415)، (2.031) على التوالي وذلك عند قيمة احتمالية معنوية (.043)، (.039) على

التوالي. وبالتالي فقد تم **رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل**، القائل باختلاف التأثير المعنوي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف درجتي تعقد وتنوع عمليات عميله، **ومن ثم تم قبول الفرض الثاني للبحث** (H_2).

ويرى الباحث، أن اختلاف إتجاه العلاقة التأثيرية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره في ظل الأخذ في الاعتبار المتغيرات المُعدلة معاً، **من التأثير السلبي المُثبت بالفرض الأول إلى التأثير الإيجابي**، يشير إلى تجاوز قوة التأثير الإيجابي للمتغيرين المُعدلين قوة التأثير السلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره، بدرجة أدت إلى **تغير إتجاه التأثير التفاعلي للتخصص الصناعي** مع المتغيرات المعدلة على تأخير تقرير مراقب الحسابات **من سلبي إلى إيجابي**. بمعنى أن درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة تفوقا على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في تأثيرهما على تأخير تقريره، **وهو يعني أن الشركات التي يزيد فيها عدد الفروع والشركات التابعة، وكذلك لديها تعقد في عملياتها بشكل كبير يزيد فيها تأخير تقرير مراقب الحسابات حتى ولو كان مراقب الحسابات متخصص في الصناعة.**

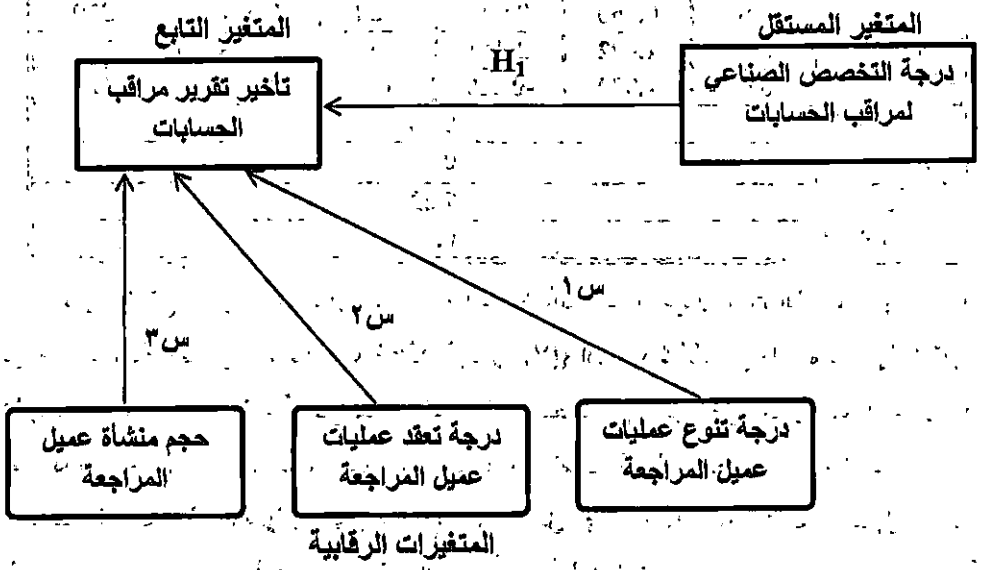
٩/٥/٦-التحليل الإضافي : Additional Analysis

يعتبر التحليل الإضافي أحد الأساليب المستخدمة لإضفاء المزيد من الوضوح أو الفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الأساسي، ومعالجة أي خلل بنموذج البحث الأساسي، إن وجد، **من** خلال الاعتماد على متغيرات لم يسبق التحقق من أثرها (مثل: حجم شركة عميل المراجعة) أو تغيير طريقة معالجة أثر المتغيرات المستخدمة من قبل، على العلاقات محل الدراسة.

ويمكن تعريف **التحليل الإضافي** على أنه منهجية **لإعادة اختبار** العلاقات الرئيسية محل الدراسة بالتحليل الأساسي **بعد** تعديلها من خلال **استحداث** متغيرات جديدة (ومعالجتها كمتغيرات رقابية أو مُعدلة) أو **تغيير طريقة** معالجة المتغيرات الإضافية بها، بخلاف المتغيرين المستقل والتابع (باعتبارهما المتغيرات الرئيسية بأي علاقة) **وذلك لإجراء** مقارنة بين نتائج التحليلين الإضافي والأساسي، لتحديد مدى الاختلاف فيما بينهما، وأثر ذلك الاختلاف على ما تم التوصل إليه من نتائج. (زكي، ٢٠١٨).

قام الباحث بمعالجة **المتغيرات المُعدلة**، بالتحليل الأساسي، **كمتغيرات رقابية**، وذلك للتعرف على مدى أفضلية إتباع أي المدخلين، الرقابي والمُعدل لمعالجة تلك المتغيرات. **بالاضافة إلى** إدخال

متغير رقابي جديد في نموذج البحث هو **حجم شركة عميل المراجعة** (تم قياسه باللوغاريتم الطبيعى لإجمالى أصول الشركة قياساً على (Habib & Bhuiyan, 2011; Rusmin & Evans, 2017). وبالتالي تم إعادة تحليل الإنحدار بالاعتماد على **المدخل الرقابي** لمعالجة المتغيرات، ومن ثم استبدال الفرض الثاني للبحث والخاص بالمتغيرات الرقابية **بثلاثة أسئلة**. وفيما يلى توضيح لنموذج البحث والنتائج في ظل منهجية التحليل الإضافي:



شكل رقم (٢): نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي

١/٩/٥/٦- نتائج الإجابة على أسئلة البحث فى ظل التحليل الإضافي:

في **سياق العلاقة التأثيرية** بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، **استهدفت الأسئلة الثلاثة** (س١، س٢، س٣) اختبار ما إذا كان كل من (درجة تنوع العمليات، درجة تعقد العمليات، حجم منشأة عميل المراجعة) **كمتغيرات رقابية** تؤثر، أيضاً، بجانب درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره. وسوف يتم الإجابة على هذه الاسئلة **(بنعم أو لا)** بناءاً على نتائج تشغيل نموذج الإنحدار، إعتماداً على **المعادلة التالية:**

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 SPEC + \beta_2 DIV + \beta_3 COM + \beta_4 SIZE + \varepsilon \qquad (٥)$$

جدول رقم (٨): نتائج تحليل الانحدار المتعدد للإجابة على أسئلة البحث

Model	B معاملات الانحدار	Std. Error الخطأ المعياري	إحصائية (T)	Sig (T)	collinearity Statistics	
					Tolerance	VIF
Constant	39.822	3.154	2.589	.000	-	-
SPEC	-3.516	0.082	-3.146	.041	0.361	2.773
DIV	2.783	0.768	2.072	.038	0.301	3.319
COM	6.179	1.682	2.914	.036	0.368	2.715
SIZE	-6.97	1.923	-0.429	.168	0.320	3.128
R^2	0.507					
Adj R^2	0.494					
إحصائية (F)	7.825					
Sig (F)	0.041					

بالنظر للنتائج بجدول (٨) تبين **انخفاض** المقدرة التفسيرية للنموذج (R^2 المُعدلة) من (٦٤%) في ظل معالجة المتغيرات **كمتغيرات مُعدلة** {جدول (٧)} إلى (٤٩%) في ظل معالجتها **كمتغيرات رقابية**، وهو ما يشير **لأفضلية** تبني مدخل المتغيرات المُعدلة. كما تبين من تحليل **معاملات الانحدار** وجود **تأثير إيجابي ومعنوي** لدرجة تنوع عمليات عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات، **لذا تمت الإجابة على السؤال الأول** (س١) القائل: **هل تؤثر درجة تنوع عمليات عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في سياق العلاقة التأثيرية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره؟** بـ "نعم".

كما تبين أيضاً وجود **تأثير إيجابي ومعنوي** لدرجة تعقد العمليات على تأخير تقرير مراقب الحسابات، **لذا تمت الإجابة على السؤال الثاني** (س٢) القائل: **هل تؤثر درجة تعقد عمليات عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في سياق العلاقة التأثيرية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره؟** بـ "نعم".

وأخيراً، تبين وجود تأثير **سلبي ولكن غير معنوي** لحجم منشأة عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث بلغ معامل الانحدار (**-6.97**) وبصورة غير معنوية (**sig=.168**). **لذا تمت الإجابة على السؤال الثالث** (س٣) القائل: **هل يؤثر حجم منشأة عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات على القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في سياق العلاقة التأثيرية بين درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره؟** بـ "لا". وبالتالي هذه

النتيجة **لا تتفق** مع الإفتراض القائل بأن الشركات كبيرة الحجم تكون قادرة على الضغط على مراقب الحسابات للإنتهاء من عملية المراجعة بصورة أسرع وإصدار تقرير مراجعة في وقت قصير. حيث أن هذه الشركات تكون مرصودة بشكل كبير من جانب المستثمرين والجهات التنظيمية والنقابات، كما يكون لديها في الغالب هيكل رقابة داخلية قوي يمكن مراقب الحسابات من الاعتماد عليه مما يقلل من أعمال المراجعة ووقت عملية المراجعة (Habib & Bhuiyan, 2011; Rusmin & Evans, 2017).

وتحقيقاً للهدف من إجراء التحليل الإضافي، والإجابة على التساؤل الذي يتعلق **بمدى أفضلية أي المدخلين**، الرقابي والمُعدل، **تم إجراء مقارنة** بين نتائج اختبار **الفرض الثاني** للبحث في ظل المدخلين **للتحقق من مدى اختلاف العلاقات** محل الدراسة باختلاف أي من المدخلين. **ويري الباحث من تتبع** إجابة الأسئلة في ظل مدخل المتغيرات الرقابية، ومقارنتها بنتائج اختبار الفروض في ظل مدخل المتغيرات المعدلة، **أظهرت النتائج** رفض تأثير حجم منشأة عميل المراجعة على العلاقة الأساسية في ظل اتباع مدخل المتغيرات الرقابية، وكذلك دعم المدخلين لتأثير كل من درجتي تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على تلك العلاقة. **بالإضافة إلى**، زيادة المقدرة التفسيرية للنموذج في ظل معالجة المتغيرات كمتغيرات مُعدلة. **وهو ما يشير لأفضلية تبني مدخل المتغيرات المُعدلة**، مقارنةً بمدخل المتغيرات الرقابية، **وتوفيق الباحث** في اختياره **مدخل المتغيرات المُعدلة** للتحقق من مدى اختلاف تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره باختلاف الخصائص التشغيلية لمنشأة عميل المراجعة، **بالتحليل الأساسي للدراسة. ويؤيد استمرار** اقتناع الباحث باتباعه لمدخل المتغيرات المُعدلة، خاصةً في ظل **إظهاره ضمنياً الأثر الرقابي للمتغيرات** إلى جانب إظهاره الأثر التفاعلي لتلك المتغيرات مع المتغير المستقل وانعكاس ذلك على العلاقة الأساسية، وهو ما يدعم وجهة نظر الباحث وتوفيقه في اختيار ذلك المدخل.

٦/٥/١٠: تحليل الحساسية Sensitivity Analysis

يعتبر **تحليل الحساسية** أحد الأساليب المستخدمة لتقييم مدى قوة النتائج التي تم التوصل إليها بالتحليل الأساسي، عن طريق التحقق من أثر اختلاف افتراضاته على ما تم التوصل إليه من نتائج (Thabane et al., 2013). كما اتفق (Asare & Ball et al, 2015; Abdolmohammadi, 2017) على إمكانية إجراء تحليل الحساسية **في ظل ثلاثة بدائل رئيسية**، يشير البديل الأول إلى اختلاف طرق قياس المتغيرات، بينما يشير **البديل الثاني** إلى اختلاف حجم العينة، وأخيراً يشير **البديل الثالث** إلى اختلاف الفترة الزمنية مجال الدراسة.

ويمكن **تعريف تحليل الحساسية** على أنه أسلوب أو منهجية لتحديد مدى تأثير اختلاف؛ طرق قياس المتغيرات؛ الرئيسية (المستقل، التابع)، حجم العينة، الفترة الزمنية مجال الدراسة، كل على حده، أو مجتمعة، على قوة نتائج التحليل الأساسي، من خلال إجراء مقارنة بين النتائج في ظل التحليلين الأساسي والحساسية، ومن ثم تحديد أفضل نموذج لاختبار العلاقات محل الدراسة (زكي، ٢٠١٨).

قام الباحث **بإجراء تحليل حساسية** للتحقق من **دقة النتائج الرئيسية للدراسة**، وقد اعتمد الباحث على البديل الأول والخاص **باختلاف طرق قياس المتغيرات**، لقياس هل إختلاف طريقة قياس كل من؛ تأخير تقرير مراقب الحسابات، التخصص الصناعي له ستؤدي إلى إختلاف نتائج اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره أم لا. حيث تم إعادة تحليل الانحدار في ظل **استخدام مقاييس بديلة** لقياس كل من؛ تأخير تقرير مراقب الحسابات، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وذلك كما يلي:

٦/٥/١٠/١: مقياس بديل لتأخير تقرير مراقب الحسابات:

قام الباحث بإجراء تحليل إنحدار تم فيه **استخدام مقياس بديل** لقياس تأخير تقرير مراقب الحسابات، وهو **اللوغاريتم الطبيعي** لعدد الأيام من نهاية السنة حتى تاريخ تقرير مراقب الحسابات **بدلاً من** عدد الأيام نفسها. مع إستمرار قياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بنفس طريقة القياس المستخدمة في التحليل الأساسي. وأظهرت نتائج هذا التحليل (جدول رقم (٩)) **نفس النتائج** التي تم التوصل إليها في التحليل الأساسي، وهو وجود **علاقة سالبة معنوية** بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، حيث بلغ **معامل الانحدار** (4.571-)، بقيمة إحتمالية **معنوية** (Sig =0.021) مما يدعم النتائج الرئيسية للدراسة.

٦/٥/١٠/٢: مقياس بديل للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات:

قام الباحث بإجراء تحليل إنحدار تم فيه استخدام **مقياس بديل** لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، وهو مقياس الحصة السوقية على أساس **إجمالي مبيعات عميل المراجعة** لمراقب الحسابات **بدلاً من** مقياس عدد عملاء المراجعة لمراقب الحسابات. مع إستمرار قياس تأخير تقرير مراقب الحسابات بنفس طريقة القياس المستخدمة في التحليل الأساسي. قياساً على (kato et al, 2016; Bergen, 2013; ghosh et al, 2016). وأظهرت نتائج هذا التحليل **إختلاف النتائج** التي تم التوصل إليها في التحليل الأساسي، حيث أشارت النتائج إلى عدم **وجود تأثير معنوي** بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، حيث بلغ **معامل الانحدار** (3.207-)، بقيمة إحتمالية **غير معنوية** (Sig =.157)

جدول رقم (٩): نتائج تحليل الانحدار في ظل النماذج البديلة، مقارنةً بالنموذج الأساسي

Model	النموذج الأساسي			النماذج البديلة					
				البديل الأول			البديل الثاني		
	التخصص الصناعي مقاس بعدد عملاء المراجعة، تأخير تقرير مراقب الحسابات مقاس بعدد الأيام ١			التخصص الصناعي مقاس بعدد عملاء المراجعة، تأخير تقرير مراقب الحسابات مقاس باللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام			التخصص الصناعي مقاس بإجمالي مبيعات عميل المراجعة، تأخير تقرير مراقب الحسابات مقاس بعدد الأيام		
	B	(T)	Sig (T)	B	(T)	Sig (T)	B	(T)	Sig (T)
Constant	38.716	3.574	0.000	38.579	3.314	0.000	50.814	3.567	0.000
SPEC	-5.257	-2.447	0.024	-4.571	-2.357	0.021	-3.207	-1.51	0.157
R^2	0.573			0.569			0.523		
Adj R^2	0.571			0.567			0.521		
إحصائية (F)	8.311			8.306			8.143		
Sig (F)	0.014			0.016			0.028		

أما بشأن أفضلية النماذج (النموذج الأساسي، النماذج البديلة) فقد أيدت النتائج أفضلية النموذج الأساسي، نتيجة لإشارته **لمعنوية** العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره (مقاس بعدد عملاء المراجعة)، مما يدعم النتائج الرئيسية للدراسة، ويشير إلى **أفضلية وملائمة طرق القياس بالنموذج الأساسي البحث.**

ويخلص الباحث من هذا التحليل إلى، أن تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره **إختلف باختلاف طريقة القياس** المستخدمة في قياس التخصص الصناعي (عدد عملاء المراجعة، إجمالي مبيعات عميل المراجعة). وقد يرجع ذلك إلى أن مراقب الحسابات يتم تصنيفه على أنه متخصص في الصناعة على أساس عدد عملاءه، بينما يتم تصنيفه على أنه غير متخصص على أساس إجمالي مبيعات عميل المراجعة. حيث يوضح قياس الحصة السوقية على أساس عدد عملاء المراجعة بصورة أدق تخصص مراقب الحسابات في قطاع صناعي معين مقارنةً بقياس الحصة السوقية على أساس إجمالي مبيعات عميل المراجعة. فمراقب الحسابات قد يكون لديه خبرة ومعرفة كبيرة في قطاع صناعي معين نتيجة قيامه بمراجعة عدد كبير من الشركات صغيرة الحجم، ولذلك فهو يعتبر متخصص في تلك الصناعة حتى ولو كان حصته فيها صغير مقاساً بإجمالي مبيعات عميل المراجعة. وهو ما يتفق مع دراسة (منصور، ٢٠١٨) ويختلف مع دراسة (الصيرفي، ٢٠١٧).

٦/٦: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث اختبار وتحليل أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة **كمتغيرات مُعدلة** على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره. وخلصت الدراسة إلى، أن غالبية الشركات قامت بالتقرير عن تقاريرها المالية في الفترة المحددة من قبل الجهات التنظيمية في مصر وهي ثلاثة شهور من تاريخ نهاية السنة المالية، وبلغ متوسط فترة تأخير تقرير المراجعة ٦٤ يوماً. وأظهرت نتائج **تحليل الإرتباط** وجود ارتباط سالب معنوي بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، ووجود ارتباط موجب معنوي بين كل درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة وتأخير تقرير مراقب الحسابات.

أظهرت نتائج <u>التحليل الأساسي</u>، أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مقاساً بدلالة، عدد عملاء المراجعة لمراقب الحسابات، له تأثير سالب معنوي على تأخير تقريره. ولذلك فإن اختيار الشركات لمراقب حسابات متخصص في الصناعة لمراجعة قوائمها المالية سيؤدي إلى تقليل فترة إصدار تقرير المراجعة، مما ينعكس على تحسين نفعية ووقتية المعلومات المالية المنشورة. كما تشير النتائج إلى أن درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة لهما تأثير ايجابي معنوي على تأخير تقرير مراقب الحسابات. وكذلك يوجد تأثير معنوي للأثر التفاعلي لدرجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة كمتغيرات مُعدلة على العلاقة الرئيسية للبحث.

وأظهرت نتائج <u>التحليل الإضافي</u>، أفضلية تبني مدخل **المتغيرات المُعدلة**، مقارنةً بمدخل المتغيرات الرقابية، وتوفيق الباحث في اختياره مدخل المتغيرات المُعدلة، خاصةً في ظل إظهاره ضمنياً الأثر الرقابي للمتغيرات إلى جانب الأثر التفاعلي لتلك المتغيرات مع المتغير المستقل، وانعكاس ذلك على العلاقة الرئيسية. **وأخيراً أظهرت نتائج <u>تحليل الحساسية</u>، إختلاف النتائج** المتعلقة بتأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره عن النتائج الرئيسية في حالة استخدام **مقياس بديل** لقياس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وهو الحصة السوقية على أساس إجمالي مبيعات عميل المراجعة. حيث أشارت نتائج هذا التحليل إلى عدم وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخير تقريره. بينما **لم تختلف النتائج** في حالة استخدام **اللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام** بدلاً من عدد الأيام لقياس تأخير تقرير مراقب الحسابات، مما يدعم النتائج الرئيسية للدراسة ويشير إلى أفضلية وملائمة طرق القياس بنموذج البحث الأساسي.

وفي ضوء نتائج الدراسة، يوصي الباحث؛ بضرورة توجه منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات من خلال إعادة النظر في متطلبات التأهيل العلمي والعملي له، وتوفير الامكانيات المادية والبشرية للتخصص في قطاع صناعي معين، لما له من مردود إيجابي على كل من منشأة عميل المراجعة وأصحاب المصالح فيها، كما يجب على هيئة الرقابة المالية اتخاذ الاجراءات اللازمة تجاه الشركات التي لم تلتزم بالمدة المُحددة لنشر قوائمها المالية التي حددتها قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، مع فرض عقوبات على الشركات غير الملتزمة. وأخيراً يوصي الباحث، بضرورة وجود ارشادات لمعايير المراجعة المصرية توجه مراقبي الحسابات لإتمام عملية المراجعة في وقت مناسب حتى تستطيع الشركات إصدار تقاريرها المالية، وتوفير المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب.

علاوة على ذلك، يعتقد الباحث بوجود بعض مجالات البحث المستقبلية ذات الصلة، أهمها؛ أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره، دور التخصص الصناعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية وارتكاب الغش في القوائم المالية، أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على سلامة حكمه على مقدرة الشركة على الاستمرار، أثر إدارة مستوى خطر المراجعة على العلاقة بين مستوى هذا الخطر وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وأخيراً، أثر وجود الغش في القوائم المالية للشركة على تأخير تقرير مراقب الحسابات.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- ابراهيم، اشرف محمد، ٢٠٠٧، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر اطراف عملية المراجعة- دراسة نظرية تطبيقية، **مجلة الدراسات المالية والتجارية**، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد ٢٢: ٢٢٩-٢٨٤.

- الصغير، محمد السيد محمد، ٢٠٠٨، دور التخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حكومة الشركات، **مجلة البحوث التجارية المعاصرة**، كلية التجارة - جامعة سوهاج، المجلد ٢٢، العدد الثاني:١٩١-٢٤٦.

- الصيرفي، أسماء محمد، ٢٠١٧، نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، كلية التجارة - جامعة بني سويف: ١٠١-١٢٨.

- _____، ٢٠١٧، الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات مُعدلة للعلاقة بين التخصص الصناعى لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية، **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة - جامعة طنطا، العدد (٢)، ٣٤٢ - ٣٩٢.

- زكي، نهى محمد، ٢٠١٨، **أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**، رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة- جامعة الأسكندرية.

- صالح، صفاء أحمد محمود،٢٠١٤، " **أثر اختلاف مستوى التوكيد المهنى لمراقب الحسابات على قرارات منح الائتمان للمنشآت الصغيرة والمتوسطة - دراسة تجريبية**، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة - جامعة الأسكندرية.

- عوض، أمال محمد، ٢٠٠٦،" قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح الشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري"، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، كلية التجارة - جامعة المنصورة، مجلد ٣٠، العدد الأول: ١٧١- ٢٣٧.

- قاسم، عبد السلام، ٢٠٠٨، "**العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية في الجمهورية اليمنية** "، رسالة ماجستير غير منشورة - كلية التجارة، جامعة أسيوط.

- لبيب، ليلى عزيز، ٢٠٠٣، أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة، **المجلة المصرية للدراسات التجارية**، مجلد ٢٧، العدد (١)، ٣٦٨- ٤١٦.

- متولي، أحمد زكي حسين، ٢٠٠٩، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة، **مجلة التجارة والتمويل**، كلية التجارة جامعة طنطا، العدد (١)، ١٦٣-٢٤٦.

- محمد، سامي حسن علي، ٢٠١٦، إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية"، **الفكر المحاسبي**، **كلية التجارة**- جامعة عين شمس، مجلد ٢٠، العدد (١)، ٣٠٣-٣٥٢.

- محمد، منى حلمي محمد، ٢٠١٣، أثر استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحساب على جودة أداء عملية المراجعة، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة -جامعة عين شمس، مجلد ١٧، عدد (١)، ٤٦٣-٤٠٩.

- منصور، محمد السيد، ٢٠١٨، " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **الفكر المحاسبي**، كلية التجارة – جامعة عين شمس، مجلد ٢٢، عدد (٢)، ٩٨٤-١٠٣٩.

- موسى، علي محمد؛ فتوحة، مصطفي ساسي، ٢٠١٦، " التخصص الصناعي للمراجع ودوره في تخفيض مخاطر المراجعة"، **مجلة الجامعة**، العدد الثامن: ٩١-١٢٠.

ثانياً: المراجع الأجنبية:

-Abernathy, J. L.; Michael B.; Chad S. & Alexandria W., 2017, "an International Perspective on Audit Report Lag: a Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research", **International Journal of Auditing** (21):100–127.

-Abidin, S., and N. Zaluki., 2012, Auditor industry specialism and reporting timeliness. Procedla - **Social and Behavioral Sciences** (65): 873 - 878.

-Ahmed, M., H. Mohamed, and S. Nelson, 2016, The association between industry specialist auditor and financial reporting timeliness- Post MFRS period, **Procedia Social and Behavioral Sciences,** 219: 55-62.

-Akhalumeh, P. B. et al., 2017, " Firm Characteristics And Audit Report Delay In Nigeria: Evidence From The Post-IFRS Adoption Era", **Accounting & Taxation Review**,3(1): 83-105.

-Albhoor, A. and B. Khamees, 2016, Audit report lag, audit tenure and auditor industry specialization: Empirical evidence from Jordan. **Jordan Journal of Business Administration** 12 (2): 459-479.

-Aljaaidi, K., and Abidin, 2014, Auditor industry specialization and concentration: Evidence from Kingdom of Saudi Arabia. **Journal of Economic and Administration** 28 (1): 347–482.

-Aljaaidi, K., Ghassan S. B.; Noor A. I; & Faudziah H. F., 2015, "An Empirical Investigation of Determinants Associated with Audit Report Lag in Jordan", **Jordan Journal of Business Administration**, 11(4): 963-980.

-Almutairi, A.R., 2006, **The economic consequences of auditor industry specialization**. Dissertation Doctor, The School of Accounting and The Faculty of College of Business, Florida.

-Arens, A., Elder, R., Hogan, C., & Beasley, M., 2011, **Auditing and Assurance Services, An Integrated Approach**, Fourteenth Edition, Pearson Education Inc., USA.

-Azami, Z., & Salehi, T., 2017, The relationship between audit report delay and investment opportunities. **Eurasian Business Review**, 7(3), 437-449.

- Azubike, J., & Aggreh, M., 2014 , Corporate governance and audit delay in Nigerian quoted companies. **European Journal of Accounting Auditing and Finance Research**, 2(10), 22-33.

-Bergen, D. , 2013, **Auditor industry specialization and audit quality**. Working paper, Tilburg university, School of economics and management.

-Blankley, Alan I.; David N. Hurtt & Jason E. MacGregor., 2014; "The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements", **Auditing: a Journal of Practice & Theory**, 33(2): 27–57.

-Blankley, Alan I.; David N. Hurtt & Jason E. MacGregor., 2015, "Practitioner Summary: are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?", **Current Issues in Auditing**, 9(2):19-28.

-Brian W. Mayhew, M. Wilkins, 2003, Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 22 (2): 33-52.

-Casterella, J. R., Francis, J. R., Lewis, B. L., & Walker, P. L, 2004, Auditor industry specialization, client bargaining power, and audit pricing, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 23(1): 123-140.

-Chan, K.H., Luo, V.W. and & Mo, P. L.L., 2016, Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China, **Accounting and Business Research**, 46(2): 145-166.

-Cohan, S.F., Jeter, D.C., &Naiker, V., 2010, **Are All Industry Specialist Auditors The Same?** Working Paper at Auckland Business School, University Of Auckland. NZ.

-Cullinan, Charles P. & X. Zheng., 2017,"Accounting Outsourcing and Audit Lag", **Managerial Auditing Journal,** 32 (3): 276 – 294.

-Dao, M., & Pham, T. , 2014, Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. **Managerial Auditing Journal,** 29(6), 490-512.

-Dhaliwal. D.S. , Khurama , I.K. & Pereira ,R., 2011, Disclosure Policing and the Choice Between Private and Public Debt, **Contemporary Accounting Research,** 28(1): 293-330.

-Dibia.' N., and J. Onwuchekwa, 2013, An examination of the audit report lag of companies quoted in the Nigeria stock exchange. **International Journal of Business and Social Research** 3 (9): 8-16.

-Dong, B., & Robinson, D., 2018, Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. **Advances in Accounting,** 40, 11-19

- Dunn, K.A. and Mayhew, B.W., 2004, Audit firm industry specialization and client disclosure quality. **Review of Accounting Studies,** 9(1), 35-58.

-Fakhfakh Sakka, I., & Jarboui, A., 2016, Audit reports timeliness: Empirical evidence from Tunisia. **Cogent Business & Management,** 3(1), :1-13.

-Fernando, Guy D., Randal J. Elder, & Ahmed M. Meguid, 2007 , "Audit Quality Attributes, Client Size and Cost of Capital" , **available at www.ssrn.com.**

-Financial Accounting Standards Board (FASB)., 2010, Conceptual Framework for Financial Reporting: Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, **available at www.fasb.org.**

-Gul, F. A., Fung, S. Y. K., & Jaggi, B, 2009, Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise, **Journal of accounting and Economics,** 47(3): 265-287.

-Habib, A., & Bhuiyan, M. B., 2011, Audit firm industry specialization and the audit report lag. **Journal of international accounting, auditing and taxation,** 20(1), 32-44.

-Hassan, Y. M. , 2016, Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. **Journal of Accounting in Emerging Economies,** 6(1), 13-32.

-Havasi, R. and Darabi, R., 2016, The Effect of Auditor's Industry Specialization on the Quality of Financial Reporting of the Listed Companies in Tehran Stock Exchange. **Asian Social Science,** 12(8): 92-103.

-He, J., 2015, Auditor industry specialization, auditor Experience, and accounting restatements. **International Business Management,** 9(7),: 1686-1697.

-Hegazy, M., A. Al Sabagh and R. Hamdy, 2015, The effect of audit firm specialization on earnings management and quality of audit work. Working paper available On: **https://papers.ssm.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2723531.**

-Hope, O.K., Kang, T., Thomas, W.B. and Yoo, Y.K., 2008, Impact of excess auditor remuneration on the cost of equity capital around the world. **Journal of Accounting, Auditing & Finance,** 24(2),:177-210.

-Hsieh, Y. T., & Lin, C. J. , 2016, Audit firms' client acceptance decisions: Does partner-level industry expertise matter?. **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** 35(2), 97-120.

-International Accounting Standards Board (IASB), 2010, The conceptual framework for financial reporting.

-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)., 2015, Agreeing the Terms of Audit Engagements: International Standard on Auditing (ISA No.210), **Available at www. web.ifac.org.**

-Karami, J., T.Karimiyani, and S. Salati, 2017, Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran. **Iranian Journal of Management Studies** 10 (3): 641-666.

-Kato, R., H. Semba, and Frendy, 2016, Influence of the audit market shift from big 4 to big 3 on audit firms' industry specialization and audit quality: Evidence from Japan. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 20 (3): 62-83.

-Khlif, H., and K. Samaha., 2014, Internal control quality, Egyptian standards on auditing and external audit delays: Evidence from the Egyptian stock exchange. **International Journal of Auditing** 18: 139-154

-Lee, H. Y., Mande, V., & Son, M., 2009, Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags?. **International Journal of Auditing,** 13(2), 87-104.

-Lee, H. & Jahng, G., 2008, Determinants of audit report lag: Evidence from Korea-an examination of auditor-related factors. **Journal of Applied Business Research,** 24(2), 27.

-Lowensohn, S., Johnson, L. E., Elder, R. J., & Davies, S. P, 2007, Auditor specialization, perceived audit quality, and audit fees in the local government audit market, Journal of Accounting and Public Policy, 26(6): 705-732.

-Meckfessel, M. D., & Sellers, D. 2017, The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. **Managerial Auditing Journal,** 32(1), 19-49.

-Numan, W., and M. Willekens., 2012, An empirical test of spatial competition in the audit market. **Journal of Accounting and Economics** 53 (1-2): 450-465.

-O Reilly, D. M., & Reisch, J. T., 2002, Industry specialization by audit firms: what does academic research tell us?, **Ohio CPA Journal**, 61(3): 42-45.

-Pham, T., Dao, M., & Brown, V. L., 2014, Investment opportunities and audit report lags: Initial evidence. **Accounting and Finance Research**, 3(4), 45-57.

-Puat N S., & Norwahida, S., 2011, Corporate governance and audit report timeliness: evidence from Malaysia. **Research in Accounting in Emerging Economies**, 11(1): 109–127.

-Ram, B., and A. Hassan., 2017, Audit quality and audit report lag in Malaysia. Imperial **Journal of Interdisciplinary Research** 3 (10): 624-630.

-Romanus, R:N., Maher, J.J. and Fleming, D.M., 2008, Auditor industry specialization, auditor changes, and accounting restatements. **Accounting Horizons**, 22(4): 389-413.

-Rusmin, R., and J. Evans., 2017, Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies. **Asian Review of Accounting** 25 (2): 191-210.

-Salehi, M. and Bayaz, M., 2018, The Effect of CEO Tenure and Specialization on Timely Audit Reports of Iranian Listed Companies, **Management Decision,** 56(2): 311-328.

-Salleh, Z., Baatwah, S. R., & Ahmad, N., 2017, Audit Committee Financial Expertise and Audit Report Lag: Malaysia Further Insight. **Asian Journal of Accounting and Governance**, 8, 137-150.

-Sarwoko, I. &Agoes, S., 2014, An empirical analysis of auditor's industry specialization, auditor's independence and audit procedures on audit quality: Evidence from Indonesia'. Procedia- **Social and Behavioral Sciences**,16 (4): 271-281.

-Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A., 2016, Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 36(1), 129-149.

-Stanley, J.D. and DeZoort, F.T., 2007, Audit firm tenure and financial restatements: An analysis of industry specialization and fee effects. **Journal of Accounting and Public Policy,** 26(2): 131-159.

-Su, L., Zhao, X. and Zhou, G., 2016, Auditor tenure and stock price idiosyncratic volatility: the moderating role of industry specialization. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 35(2), : 147-166.

-Whitworth, J. D., & Lambert, T. A., 2014, Office-level characteristics of the Big 4 and audit report timeliness. **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33(3), 129-152.

-Zhang Y. Fang S., Chunwei X., 2017, "Does auditor industry expertise affect bank loan costs? ", **Managerial Auditing Journal**, 32 (3): 295–324.