مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية
كلية التجارة
جامعة الإسكندرية

العدد الثانى – المجلد الرابع والخمسون – يوليو ٢٠١٧

" أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى بورصة الأوراق المالية السعودية "

د/ يسرى محمد محمود البلتاجى

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

ملخص البحث[1]

استهدف البحث بيان أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية ، وذلك من خلال القاء الضوء على استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة وجودة التقارير المالية .وتم إجراء دراسة تطبيقية لإثبات فرض الدراسة القائل بوجود علاقة طردية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، وتمثل مجتمع الدراسة في التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية السعودية ، وشملت عينة الدراسة ٦٢ شركة في ٨ قطاعات خلال الفترة من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٦ وبذلك اشتملت العينة على ٢٤٨ مفردة ، وقد تمثلت متغيرات الدراسة في متغيرين أساسيين يمثلان فرض الدراسة وهما تخصص مراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، ومتغيرين رقابيين كان الهدف من ادراجهما هو بيان مدى تأثيرهما على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، وهما متغيرا الرفع المالى وربحية السهم .ولإثبات فرض الدراسة تم اجراء علاقة انحدار بسيط بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات (متغير مستقل) ، وجودة التقارير المالية (متغير تابع)، ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية تم ادخالها في النموذج ، وذلك بعمل نموذج انحدار متعدد تكون جودة التقارير المالية فيه هى المتغير التابع والمتغيرات المستقلة هى تخصص مراقب الحسابات ودرجة الرفع المالى وربحية السهم ، وقد أوضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية والمحددة بالشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية ، وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج بعض الدراسات السابقة والتى أرجعت جودة المراجعة وبالتالى جودة التقارير المالية إلى بعض خصائص العميل (الحجم ، الأداء المالى ، معدلات النمو) وليس إلى تخصص مراقب الحسابات ، أما عن تأثير المتغيرات الرقابية ، فقد تبين أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالى وجودة التقارير المالية ، وعدم وجود علاقة ذات معنوية احصائية بين مقدار ربحية السهم وجودة التقارير المالية .

Abstract

The research aimed to showing the impact of the auditor industrial specialization on the financial reports quality, by shedding light on the strategy of the auditor industrial specialization and its relation to the audit quality and the financial report quality . An empirical study was conducted to prove the imposition of the study that there is a direct relationship between the auditor industrial specialization and the financial reports quality. The study population is represented in the published financial reports of companies listed on the Saudi Stock Exchange. The study sample included 62 companies in 8 sectors during the period 2013-2016 The sample consisted of 248 individuals. The variables of the study were two main variables that represent the hypothesis of the study: the auditor's specialization and the quality of the financial reports, and two control variables. The purpose of their inclusion is to show their effect on the relationship between the auditor industrial specialization And the quality of financial reports, which are the financial leverage and earnings profitability variables . In order to prove the validity of the study, a simple regression relationship has been done between the variable of the auditor industrial specialization (independent variable) and the quality of the financial reports (a dependent variable), and to show the effect of the control variables was introduced in the model. The dependent variable is the quality of the financial reports , The independent variables are the auditor's specialty, the degree of financial leverage and the profitability of the stock. The results of the study showed that there is no statistically significant relationship between the variable of the auditor industrial specialization and the quality of financial reports in the Saudi business environment, The results of this study were agreed with the results of some previous studies. The audit quality and the quality of the financial statements have been attributed to some characteristics of the client (size, financial performance, growth rates) and not to the auditor's specialty. There is an inverse correlation between the financial leverage and the quality of the financial reports, and there is no significant statistical relationship between the earnings per share and the quality of the financial reports .

أ- مقدمة البحث

تمثل خدمات المراجعة التى يقدمها مراقب الحسابات محوراً رئيسياً فى تحديد مدى مصداقية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة للأطراف ذات العلاقة ، وهى بذلك تعد من المؤشرات الهامة لهذه الأطراف لتوجيه استثماراتها وتحديد العوائد المتوقعة منها والمخاطر والتكاليف المرتبطة بها ، ونتيجة لما يشهده العالم الآن من تغيرات متسارعة اقتصادياً واجتماعياً وتكنولوجياً وما يصاحب هذه التغيرات من تعقد وتشابك العملية الانتاجية وكثرة القوانين واللوائح الخاصة بتنظيمها ، فقد انعكس ذلك على مراقب الحسابات في صعوبة الإلمام بأمور كل الأعمال التجارية ، وكذلك في مقدرته على مواجهة مشكلات المراجعة في ظل اختلاف أنواع تلك الأعمال وأحجامها ، لذلك زاد الاهتمام نحو التوجه للتخصص في ممارسة مهنة المراجعة ، وأعتبرت أستراتيجية التخصص المهنى بمثابة أستراتيجية بقاء ومنافسة تقوم على أساس التميز والتحسين المستمر في الخدمات التى يقدمها مراقب الحسابات مما ينعكس في النهاية على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمى التقارير المالية .

ويمثل التخصص الصناعى لمراقب الحسابات أحد الأبعاد الهامة الذى يمكن مراقبى الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة للعملاء واحتياجاتهم الخاصة ، فتمثل المعارف والخبرات التى يحوزها مراقبى الحسابات على مستوى القطاع الصناعى أحد العوامل التى تؤثر في مستوى كفاءة وجودة المراجعة وبالتالى جودة التقارير المالية.

ب- مشكلة البحث

تلعب الأسواق المالية دوراً كبيراً في مجال التنمية وتوجيه المدخرات والأستثمارات خاصة في الدول النامية ، ومن هذا المنطلق يتعاظم الدور الذى تلعبه المعلومات المحاسبية ومحتواها المعلوماتى في هذه الأسواق ، ويظهر كذلك دور مراقب الحسابات على أنه مكمل لدور الادارة في عملية التقرير المالى بما يضيفه من مصداقية لهذا التقرير خاصة في إطار الأزمات التى تعرضت لها بيئة الأعمال المعاصرة .

وتبرز أهمية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات في تعزيز مصداقية وملائمة التقرير المالى والمعلومات التى تتضمنها التقارير المالية من خلال دوره كجزء مكمل لاستراتيجية الافصاح الكلية للمنشأة ودوره في تقييد الممارسات التى قد تتبعها الادارة لتحقيق منافع خاصة والإضرار بالأطراف ذات العلاقة.

ومن هذا المنطلق تتمثل مشكلة هذا البحث في الأجابة على التساؤل التالى :

هل التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يؤثر على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية السعودية ؟ .

ج- هدف البحث

تعتبر عملية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات من استراتيجيات العمل في مجال المراجعة الخارجية التى زاد استخدامها في الآونة الأخيرة ، لما ينتج عن تطبيقها من زيادة جودة المراجعة من خلال تقليل التكاليف وزيادة كفاءة عملية تخطيط المراجعة وتقدير المخاطر وأكتشاف

الأخطاء وكذلك القضاء على مشكلة ضغط الوقت ، ولذلك فإن الهدف الرئيسى لهذا البحث هو :
بيان أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية .

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الهدفين الفرعيين التاليين :

١- القاء الضوء على استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة .
٢- القاء الضوء على العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

د- أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في القاء الضوء على تأثير استخدام استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، والتى تناولتها العديد من الدراسات العربية والأجنبية في الآونة الأخيرة على جودة التقارير المالية ، وتتمثل الأهمية العملية للبحث في محورين ، الأول هو تحسين جودة خدمات المراجعة المقدمة من خلال اتباع استراتيجية التخصص الصناعى والتى تتمثل في تقليل التكاليف وكفاءة عملية تخطيط المراجعة وتقدير المخاطر وأكتشاف الأخطاء والقضاء على مشكلة ضغط الوقت ، والثاني هو زيادة جودة التقارير المالية المقدمة وبالتالى زيادة رشد القرارات الاقتصادية التى تتخذها الأطراف ذات العلاقة .

هـ- حدود البحث

سوف يتناول البحث تحليل العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ومحددات جودة المراجعة ، ويحاول اثبات العلاقة بين التخصص الصناعى وجودة التقارير المالية .

و- خطة البحث

سوف يتناول البحث النقاط التالية :

١- استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة المراجعة .
٢- استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .
٣- الدراسة التطبيقية .
٤- الخلاصة والنتائج والتوصيات .
٥- مراجع البحث .
٦- الملاحق.

١- استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة المراجعة

التخصص الصناعى هو قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعى واحد بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التى تقوم بها المنشآت في نفس القطاع وامكانية الحصول على المعرفة والخبرات المتعلقة بطبيعة تلك العمليات (محمد ، ٢٠١٣) ، ويعتبر التخصص Specialization أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة ، لمواجهة التغيرات والتطورات في بيئة الأعمال والبيئة التنظيمية المرتبطة بممارسة المهنة وأحد أبرز مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العولمة وانفتاح الأسواق (عوض ، ٢٠٠٦) .

ومع زيادة توجه منشآت المراجعة نحو التخصص بحثاً عن زيادة جودة المراجعة وتخفيض

التكاليف، ظهر مصطلح جديد يطلق عليه مهارات التخصص ، وهى الاستراتيجيات التى تضعها مكاتب المراجعة لتحوز النصيب الأكبر من سوق الصناعة وتصبح متخصصة ، وتمركز مكاتب المراجعة يزيد حول الصناعات المنظمة دون الصناعات غير المنظمة ، وحول الشركات ذات معدلات النمو الأسرع ، ويقل هذا التمركز حول الشركات المحاطة بالمشاكل والنزاعات (Hogan & Jeter ,1999).

إن العلاقة الموجبة بين مدة المراجعة وجودة المراجعة محكومة بمتغيرى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات والأتعاب ، فعلى الرغم من أن زيادة مدة المراجعة تزيد من حجم معرفة مراقب الحسابات بطبيعة منشأة العميل وبالتالى تزيد قدرتة على اكتشاف الأخطاء وبالتالى زيادة جودة المراجعة ، إلا أن قوة هذه العلاقة تتوقف على التخصص الصناعى للمراجع ، على أساس أن مراقب الحسابات المتخصص تكون له دافعية أكبر من غير المتخصص لزيادة جودة المراجعة وذلك للحفاظ على سمعته ، وتتوقف أيضاً على الأتعاب ولكن بطريقة عكسية بمعنى أن العلاقة الطردية تكون قوية بين مدة المراجعة وجودة المراجعة في حالة الأتعاب المنخفضة ، وذلك على أساس أن الأتعاب الكبيرة يمكن أن تؤثر على استقلالية مراقب الحسابات وبالتالى أحكامه وقراراته (Lim, et al., 2010) .

ومن الجدير بالذكر أن هناك العديد من الدراسات التى تناولت العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات والأتعاب ، فالأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات المتخصص في الصناعات غير المنظمة تكون أعلى من الأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات غير المتخصص في نفس الصناعات، ويرجع ذلك إلى جودة أعمال المراجعة المرتبطة بعملية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، كما أن الأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات المتخصص في الصناعات غير المنظمة تكون أكبر من الأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات المتخصص في الصناعات المنظمة ، وذلك على أساس أن الخدمات التى يقدمها مراقب الحسابات في الحالة الأولى تكون أفضل وذلك طبقاً لطبيعة هذه الصناعات (Chen ., 2001) .

والتخصص الصناعى لمراقب الحسابات يزيد من قدرته على الحصول على المعلومات المطلوبة وتحديثها بسرعة ، وبالتالى فهو ينفق وقت أقل على أعمال المراجعة وينجزها بشكل أفضل ، أى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً لا يتعرض لمشكلة ضغط الوقت التى يمكن أن تؤثر سلباً على جودة المراجعة ، وأوضحت نفس الدراسة أنه لا توجد علاقة بين حجم الشركة وضغط الوقت الذى يمكن أن يتعرض له مراقب الحسابات ، فلم يتم قبول فرض الدراسة القائل بأنه توجد علاقة طردية بين حجم العميل وضغط الوقت، وبالتالى فإن ضغط الوقت يرتبط بكفاءة مراقب الحسابات وليس بحجم العميل (Huang , et al ., 2015) .

ولذلك فإن السبب الرئيسى لتحول العملاء من الاعتماد على مراقب الحسابات غير المتخصص إلى مراقب الحسابات المتخصص هو خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من تخصصه في صناعة معينة مما ينعكس إيجاباً على جودة أعمال المراجعة التى يؤديها (Macc., 2014) .

إن تخصص مراقب الحسابات يزيد من كفاءته وبالتالى قدرته على القيام بنفس الأعمال أو

أكثر منها بنفس تكاليف المراجعة أو أقل ، والدليل على ذلك دراسة (Fleming, et al.,2014) حول تأثير التخصص على زيادة الأتعاب أثناء تطبيق معايير المراجعة الهامة ، فهناك علاقة عكسية بين الأتعاب وتخصص مراقب الحسابات في العام الأول لتطبيق معيار (SOX) وما يتطلبه من زيادة الاختبارات الخاصة بنظام الرقابة الداخلية للعملاء، مما يعنى أن مراقب الحسابات المتخصص يستطيع زيادة حجم أعماله دون زيادة التكاليف وبالتالى الأتعاب ، ووجدت الدراسة أيضاً أن هذا التأثير يكون موجود في العام الأول فقط لتطبيق المعيار، لأن مكاتب المراجعة بعد هذا العام تكون قد تخطت مرحلة تطبيق المعيار بكفاءة نتيجة لتأثير التعلم وبالتالى لا تعطى أى ميزة تكاليفية .

ومن الجدير بالذكر أن وجود مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يعزز من صورة الشركة التى يراجعها أمام الأطراف أصحاب المصلحة ، ويعد ذلك دليلاً على زيادة كفاءة مراقب الحسابات المتخصص نسبة إلى غير المتخصص ، فبعد حادثة (أندرسون) تحول العملاء إلى مراقبى حسابات آخرين ، وأن معظم هؤلاء العملاء قد تحولوا إلى مراقبى حسابات متخصصين على الرغم من ارتفاع أتعاب هؤلاء المراقبين المتحول إليهم ، وأوضحت الدراسة أن قبول العملاء بهذه الأتعاب المرتفعة يرجع إلى انخفاض قدراتهم التفاوضية نتيجة رغبتهم في الانتساب إلى مراقبى حسابات متخصصين لتعزيز موقفهم أمام الأطراف ذات العلاقة ، وما يؤكد ذلك أن العملاء الذين أمضوا وقتاً أطول مع مكتب (أندرسون) كانوا هم الأكثر توجهاً نحو مراقب الحسابات المتخصص (Scott & Gist ,.2013) ، وعلى الرغم من أن النتائج السابقة كانت وفقاً لحالة خاصة وهى حالة الشركات التى تراجع من قبل مكتب (أندرسون) وتحولت إلى مراقب حسابات آخر ، إلا أنه في الظروف العادية نجد أن القوة التفاوضية للعميل والتى تتوقف على حجمه تؤثر في تحديد مقدار الأتعاب حتى مع مراقب الحسابات المتخصص ، فمراقب الحسابات المتخصص يستطيع رفع أتعابه ولكن مع الشركات الصناعية الصغيرة ولا يحدث ذلك مع الشركات الصناعية الكبيرة لما تتمتع به من قوة تفاوضية عالية (Casterella, et al.,2004) .

وإذا تم تحييد حجم العميل يمكن القول أن مكاتب المراجعة الكبيرة المتخصصة تستطيع الحصول على أتعاب أكبر من التى تحصل عليها المكاتب الكبيرة غير المتخصصة ، وأن الأتعاب التى تحصل عليها المكاتب الكبيرة غير المتخصصة أكبر من الأتعاب التى تحصل عليها باقى المكاتب ، فمن خلال إحدى الدراسات التى أجريت في هونج كونج على أكبر ٦ مكاتب مراجعة متخصصة وغير متخصصة (الستة الكبار) أن أتعاب الستة الكبار المتخصصين أكبر من أتعاب الستة الكبار غير المتخصصين بمقدار ٢٩%، وأن أتعاب الستة الكبار غير المتخصصين أكبر من أتعاب باقى المراجعين بمقدار ٣٧% (Defond, et al.,2000).

إن القوة التفاوضية هى التى تحكم عملية تحديد الأتعاب بين مراقب الحسابات والعميل ، وذلك ما يفسر توجه العديد من الشركات نحو مراقبى الحسابات المتخصصين الصغار (من دون الأربعة الكبار) وذلك لإنخفاض القوة التفاوضية لهم ، وبالتالى الحصول على الخدمات المتميزة بأتعاب أقل ، وذلك ما دفع المتخصصين الكبار إلى العملاء

الأصغر حجماً وذلك للحصول على أتعاب أكبر (Huang,et al.,2007).

كما أن المحدد الأكبر لأتعاب مراقب الحسابات هو التخصص وليس اسم المكتب فالأتعاب التى يحصل عليها مراقبو الحسابات المتخصصين الكبار أكبر من الأتعاب التى يحصل عليها مراقبو الحسابات الكبار من غير المتخصصين ، وأن حصول مراقبو الحسابات الكبار من غير المتخصصين على أتعاب أضافية لا يكون إلا من العملاء الصغار فقط ، كما أن حجم العميل وماله من قدره تفاوضية يمكن أن يلاشى تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات عند تحديد الأتعاب (Wang.,2011).وما يؤكد ذلك أن مراقب الحسابات المتخصص يمكن أن يلجأ إلى العملاء الصغار لرفع الأتعاب (Huang,et al.,2007).

ولبيان تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على الأتعاب ، أجريت احدى الدراسات (Fung,et al.,2012) على عينيتين من الشركات الأمريكية في إحدى الصناعات التى تزيد درجة التخصص في إحداها عن الأخرى بمقدار ١٢ مرة، وتبين أن أتعاب مراقب الحسابات في الشركات الأكثر تخصصاً أكثر بكثير من أتعاب مراقبى الحسابات في الشركات الأقل تخصصاً ، كما أن أتعاب مراقبى الحسابات المتخصصين تكون أكبر في السنوات الأخيرة ، وذلك ما يثبت العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات ومدة المراجعة والأتعاب ، ولأن الدراسة حاولت قياس الأتعاب اقتصادياً من وجهه نظر مراقب الحسابات، أمكن القول أن تأثير زيادة الأتعاب يرجع في المقام الأول إلى الوفر في التكاليف الراجع إلى تمكن مراقب الحسابات المتخصص من ادارة أعمال المراجعة بشكل أفضل ، كما أن القوة التفاوضية للعميل تقلل من تأثير التخصص على تحديد الأتعاب ، لذلك فإن مراقب الحسابات المتخصص يفضل دائماً العميل الأصغر ذو القوة التفاوضية الأقل .

ولبيان العلاقة بين تجانس الصناعة وتخصص مراقب الحسابات ، ووجدت (Cairney& Young 2006)., أن بينهما علاقة موجبة قوية ، فكلما زادت درجة تجانس الصناعة زاد تخصص مراقب الحسابات ، وأرجعت ذلك إلى أن السبب الأساسى لتخصص مراقب الحسابات هو تحقيق وفر في تكاليف المراجعة وبالتالى تحقيق أعلى عائد اقتصادى ، فكلما كانت الوحدات محل المراجعة أكثر تجانساً في عملياتها كلما تشابهت اجراءات وخطوات المراجعة المطبقة بين العملاء وكلما قلت تكاليف المراجعة وزاد العائد الاقتصادىلمراقب الحسابات .

كما أن تخصص مراقب الحسابات يمكن أن يعطى له ميزة تنافسية في مجال التكلفة ، وبالتالى يستطيع تقديم نفس الخدمات التى يقدمها منافسيه بنفس الجودة أو أعلى ولكن بتكلفة أقل ، فالتخصص يعنى زيادة قدرة مراقب الحسابات على ادارة تكاليفه بشكل أفضل عن طريق توزيعها على عدد أكبر من العملاء ، وبالتالى يمكن أن تزيد هذه الميزة من قدرته التفاوضية وبالتالى يستطيع الحصول على نصيب أكبر من السوق (Mayhew & Wilkins.,2003) .

ولتحديد أثر اندماج مكاتب المراجعة على خدمات المراجعة المقدمة وكذلك الأتعاب وأثر التخصص على هذه العلاقة ، يوضح (Ferguson & Stokes.,2002) أن مراقبى الحسابات الكبار من غير المتخصصين يستطيعون الحصول على

أتعاب أكبر من التى يحصل عليها مراقبو الحسابات الصغار من غير المتخصصين في الصناعات التى يوجد بها مراقبى حسابات متخصصين ،ولم يوجد دليل على قدرة مراقبى الحسابات الكبار على الحصول على أتعاب أكبر من التى يحصل عليها مراقبو الحسابات الصغار في الصناعات التى ليس بها متخصصين ، ولم تجد الدراسة دليلاً على تحقيق عوائد أعلى لمراقبى الحسابات المتخصصين بعد عملية الاندماج ، وذلك يعنى أن المؤثر على عملية تحديد الأتعاب يمكن ان يكون التخصص وليس الاندماج .

إن تركيز مراقب الحسابات في صناعة معينة تكفل له عملية التحليل البيئى والتعلم المستمر بما يمكن معه زيادة كم المعارف لديه وهنا يطلق عليه مراقب الحسابات المتخصص ، وهذا التخصص يزيد من جودة أداؤه من خلال زيادة قدرته على معرفة ما وراء الأشياء والتى تسمى بالمعارف الضمنية ، المرجعية العلمية والخاصة بمعرفة معايير المحاسبة والمراجعة وتكنولوجيا المعلومات والضرائب والقوانين مما يعطى له قدره عالية على تشغيل دليل المراجعة وتوقع الأحداث والأخطاء المحتملة في التقارير المالية ، التركيز في التعلم وهو محاولة الحصول على كل المعارف والتدريبات واكتساب المهارات التى يمكن أن تزيد من قدراته المهنية ، ويظهر جودة أداء مراقب الحسابات المتخصص في الشك وما يرتبط بذلك من فهم دليل المراجعة المقدم وتقييمه وبالتالى تصرف مراقب الحسابات نحوه ، تميز مراقب الحسابات وهو أداؤه لعمله بطريقه أفضل تميزه عن باقى مراقبى الحسابات غير المتخصصين ، جودة التقرير المقدم وقد وجدت الدراسة بالفعل أن المعرفة والتعلم المستمر والتحليل البيئى هى المحددات الأساسية لتخصص مراقب الحسابات وأن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يؤثر ايجابياً في شكه وتميزه وجودة التقرير (Thongchai.,2015) .

والعلاقة بين تقدير خطر المراجعة وقرارات مراقب الحسابات الخاصة بتخطيط أعمال المراجعة تكون أكثر قوة في حالة تخصص مراقب الحسابات عنها في حالة مراقب الحسابات غير المتخصص ، فمراقب الحسابات المتخصص تكون له فرصه أكبر لزيادة المعارف الخاصة بصناعة العميل مما يؤثر ايجابياً على كفاءة عمله ، كما أن مراقب الحسابات المتخصص يكون أكثر قدره على تحديد مخاطر المراجعة (عالية – منخفضة) ، مراقب الحسابات المتخصص يقوم بإجراء تغييرات في اجراءات المراجعة أكثر من مراقب الحسابات غير المتخصص ، كما أن التغييرات التى يقوم بها مراقب الحسابات المتخصص في فريق المراجعة ووقت المراجعة تكون أكثر ارتباطاً بتقديره لخطر المراجعة ، وأن جودة هذه التغييرات تكون أكبر في حالة مراقب الحسابات المتخصص (Low.,2004) .

ومراقب الحسابات المتخصص صناعياً يكون أكثر ثقة عند تقدير المخاطر المتأصلة للحسابات ، فمن خلال استخدام مجموعتين من مراقبى الحسابات احداهما متخصصة في صناعة البنوك والأخرى غير متخصصة في هذه الصناعة، حيث كانت المهمة هى تقدير المخاطر المتأصلة في حسابين أحدهما يرتبط بصناعة البنوك وهو حساب القروض المستحقة ، والآخر غير مرتبط بصناعة البنوك وهو حساب المعدات والأصول ، وجد أن تقدير المخاطر المتأصلة الخاصة بحساب القروض المستحقة كان أكبر بالنسبة لمراقبى الحسابات غير

المتخصصين ، ولم يوجد هناك فرق بين درجة المخاطرة المقدرة بين المجموعتينفى حساب المعدات والأصول ، ويعنى ذلك أن تخصص مراقب الحسابات يعطيه ثقه أكبر عند تقدير المخاطر المتأصلة لحسابات الصناعات المتخصص فيها (Taylor.,2000) .

أما عن العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات وادارة مخاطر مكتب المراجعة متمثلة في الدعاوى القضائية التى يواجهها مكتب المراجعة ، تبين أن مراقب الحسابات المتخصص يكون أكثر قدرة على ادارة هذا النوع من المخاطر، أى أن هناك علاقة عكسية بين تخصص مراقب الحسابات وحدوث هذه الدعاوى (Raedy.,1998).

فالخبرة المتخصصة لمراقب الحسابات في صناعة معينة تزيد من قدرته على تقييم خطر التحريف وهو عبارة عن (الخطر المتلازم× خطر الرقابة الداخلية) ، وخطر الاكتشاف وهو عبارة عن (خطر الاجراءات التحليلية× خطر اختبارات التفاصيل)، التغيرات المحاسبية المعقدة (تقديرات الادارة)، بعض المعلومات الأخرى الهامة (صليب ، ٢٠٠٣).

وبعبارة أخرى يمكن القول أن تخصص مراقب الحسابات يزيد من خبرته في الصناعةالتى تخصص فيها مما يقلل من مخاطر عدم المطابقة ويقلل من فجوة التوقعات وبالتالى يقلل من الدعاوى القضائية التى يمكن أن يتعرض لها ، ويوضح (Cenker& Nagy.,2008) في دراسته للعلاقة بين تخصص مراقب الحسابات وقرار تنحيته ، أن تخصص مراقب الحسابات يزيد من جودة المراجعة وبالتالى يقلل من المخاطر التى يمكن أن يتعرض لها وبذلك تقل احتمالية تنحيته .

وتتوقف جودة المراجعة على تخصص مراقب الحسابات وليس على أسمه أو حجمه ، فجودة المراجعة المقدمة من قبل مراقبى الحسابات الصف الثانى والثالث (ليسوا من الأربعة الكبار) المتخصصين أكبر من جودة المراجعة المقدمة من الأربعة الكبار من غير المتخصصين ، وأن جودة مراجعة مراقبى الحسابات الصف الثالث المتخصصين أكبر من جودة المراجعة المقدمة من مراقبى الحسابات الصف الثالث من غير المتخصصين (Meyer.,2009) .

وتجب الإشارة إلى أن تاثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات لابد من قياسة من خلال فترة زمنية طويلة ، حيث أن هذا التأثير يفترض عدم ظهوره في السنوات الأولى ، ومن خلال اختبار العلاقة على عينة تمثل ٦٣ صناعة حيث تم قياس التخصص بالنصيب السوقى وقياس جودة المراجعة بالاختلافات في رأس المال العامل لشركات العينة ، تبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة احصائية بين تخصص مراقب الحسابات وجودة أعمال المراجعة (Bergen.,2013) .

ومن ناحية أخرى يمكن القول أنه لتحديد أثر تخصص مراقب الحسابات على جودة المراجعة لابد من تحييد خصائص العميل (الحجم، الأداء المالى، معدلات النمو ، ....) حيث أن هذه الخصائص تؤثر في طبيعة هذه العلاقة ، ومن خلال الدراسة التى أجراها (Meza.,2010) على مجموعتين من مراقبى الحسابات إحداها متخصصة والأخرى غير متخصصة ، يقومون بمراجعة عدد من الشركات متماثلة الخصائص ، وجد أنه لا يوجد فرق جوهرى بين جودة المراجعة في المجموعتين ، وإذا وجد فرق بين جودة المراجعة لمراقبى حسابات متخصصين

وغير متخصصين فإن هذا الاختلاف يعود إلى خصائص العميل وليس إلى عامل تخصص مراقب الحسابات ، كما أن هناك خطأ كبير يقع فيه العديد من الباحثين في هذا المجال وهو أن مراقب الحسابات الذى يقوم بمراجعة شركات (عملاء) كبار عادة ما يصنف على أنه متخصص .

إن خصائص العميل وعلى الأخص حجم العميل تؤثر في العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات وجودة المراجعة ، وذلك لا يعنى أن تخصص مراقب الحسابات ليس مهماً في التأثير على جودة المراجعة ولكن المشكلة التى يقع فيها العديد من الباحثين هو عدم الفصل بين تأثير خبرة الصناعة من التخصص وخصائص العميل ، كما أن نماذج التوقع الخاصة بمراقب الحسابات (على مستوى اجراءات المراجعة) يمكن أن تحسن من خلال المعلومات المستخلصة من المقارنات الاقتصادية للمنشآت المتشابهه(Meza.,2011) .

كما أن تمركز أعمال المراجعة في يد عدد أقل من مراقبى الحسابات الكبار يزيد من جودة المراجعة ، فمن خلال الدراسة التى أجريت على عينة من ١١٨١٣ شركة يابانية خلال الفترة من عام ٢٠٠١ حتى ٢٠٠٦ والتى سميت بفترة الأربعة الكبار ، وخلال الفترة من ٢٠٠٧ وحتى ٢٠١٢ والتى سميت بفترة الثلاثة الكبار ، تبين أن جودة المراجعة في الفترة الثانية –فترة التمركز– أكبر من الفترة الأولى ، أن جودة المراجعة لمراقبى الحسابات المتخصصين أكبر من غير المتخصصين خلال كلتا الفترتين ، ويعد ذلك دليلاً على أن عامل التمركز والتخصص من العوامل المؤثرة على جودة المراجعة (Kato,et al.,2016) .

أما عن علاقة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات والاستقلالية فيفترض أن تكون هذه العلاقة طردية (Pendley.,1998) ، فالتخصص يعنى خبرة أكبر ومعرفة أكثر وأداء أفضل وبالتالى يفترض أن انخفاض درجة التخصص يعنى اتجاه أقل نحو ابداء الرأى المعاكس ، ومن خلال اجراء دراسة على عينة من الشركات التى أفلست في الفترة ما بين ١٩٨٠ – ١٩٩٢ ، وجمع آراء مراقبى الحسابات في السنة السابقة على إشهار الافلاس تبين أنه لا يوجد علاقة معنوية بين تخصص مراقب الحسابات وابداء الرأى المؤيد للإفلاس .

أما عن دور التخصص الصناعى لمراقب الحسابات في تضييق فجوة التوقعات ، وهى الفجوة بين الأداء الفعلى لمراقب الحسابات والأداء المتوقع منه من قبل الملاك ، يمكن القول أن تخصص مراقب الحسابات يزيد من الكفاءة المهنية له ويزيد من استقلاله وقدرته على تحديد مؤشرات القدرة على الاستمرار ، وبالتالى فإن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يضيق من فجوة التوقعات(حمودة ، ٢٠١٤) .

والتخصص الصناعى وإن كان محدود القيمة في ظل المهام الروتينية إلا أنه ذو قيمة كبيرة في المهام المعقدة ، حيث يتوافر لدى مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة التى يعمل بها العميل موضوع المراجعة هيكل معرفة يساعد على بناء أحكام قوية ومتميزة مما ينعكس ايجابياً على جودة المراجعة ، وقد تبين بالفعل وجود علاقة ذات معنوية احصائية بين تطبيق استراتيجية التخصص الصناعى وجودة عملية المراجعة (مرسى ، ٢٠١٥).

وبالإشارة إلى العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وتوقيت اصدار تقرير المراجعة، تبين أن زيادة خبرة وكفاءة مراقب الحسابات المتخصص تجعله قادراً على اصدار تقريره في الوقت المحدد له، كما أنه يوجد علاقة معنوية ذات تأثير سلبى للتخصص الصناعى لمراقب الحسابات على التأخير في توقيت اصدار تقرير المراجعة (Balsam,et al.,2003) .

وهناك دور إيجابى لاستراتيجية التخصص الصناعى في تقييم مخاطر المراجعة بأنواعها المختلفة وأن لها تأثير على زيادة جودة عملية المراجعة وتطوير الخدمات التأكيدية وزيادة أتعاب المراجعة الخارجية وسرعة الاستجابة لتعديل التقرير ، كما أن لهذه الاستراتيجية دور فعال في تقوية سوق خدمات مهنة المراجعة الخارجية من أجل رفع كفاءة أداء مراقب الحسابات وتطوير الآليات والأدوات الحديثة المستخدمة لأداء عملية المراجعة ، وهناك مجموعة من الآليات لتطبيق استراتيجية التخصص الصناعى في مكاتب المراجعة أهمها زيادة درجة التركيز السوقى وتخفيض الجوانب السلبية للمعرفة المتخصصة بالإضافة إلى تفعيل دور لجان المراجعة في ادارة الشركات (Hogan & Jeter., 1999) .

وللجهات المهنية – مكاتب المراجعة ، المنظمات المهنية ، مكاتب الأعمال –دوراً كبيراً في تفعيل سياسة التخصص الصناعى ، فعلى أصحاب مكاتب المراجعة أن يقتنعوا بأن التخصص الصناعى سيؤدى إلى زيادة كفاءتهم في أداء أعمالهم وسيؤدى إلى تقليل المنافسة بينهم ولن يؤثر على ايراداتهم ، وأن عليهم ان يقسموا سوق المراجعة عليهم بالتناسب بين حجم العميل وحجم مكتب المراجعة ، وعلى المنظمات المهنية أن تقوم بإصدار الارشادات التى توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمة له ، وكذلك اعداد دورات تدريبية لتدريب مراقبى الحسابات على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة ، وعلى منشآت (مكاتب) الأعمال أن تدعم مبدأ التخصص النوعى لمراقب الحسابات من خلال التعاقد مع مراقب حسابات متخصص في مراجعة نشاط المنشأة وألا تركز على عنصر الأتعاب عند التعاقد ، وأن تكون على قناعة بأن التعاقد مع مراقب الحسابات المتخصص سوف يزيد من جودة التقارير المالية (منصور ، ٢٠١٣).

ومن خلال استعراض الدراسات السابقة يمكن القول أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يزيد من حجم معرفته بطبيعة صناعة العميل مما ينعكس ذلك في تقليل تكاليف المراجعة وبالتالى الأتعاب مما يسمح له بتحقيق ميزة تنافسية ، تخطيط أعمال المراجعة بصورة أفضل ، زيادة الكفاءة في تقييم مخاطر المراجعة بأنواعها ، القدرة العالية على اكتشاف الغش والأخطاء ، التغلب على مشكلة ضغط الوقت ، ويترتب على ذلك بطبيعة الحال زيادة كفاءة مراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة ، وعلى الرغم من وجود بعض الدراسات التى أرجعت جودة المراجعة لخصائص العميل دون تخصص مراقب الحسابات الحسابات فإن عدد هذه الدراسات قليل جداً نسبة إلى الدراسات التى أكدت العلاقة الموجبة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة المراجعة .

٢- التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية

تعتبر عملية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات بمثابة عملية تدريب مستمر يكتسب مراقب الحسابات من خلالها خبرات كبيرة من خلال التركيز على صناعة معينة ، مما يؤدى إلى زيادة معرفته بخصائص هذه الصناعة وبالتالى تزيد كفاءته خاصة فيما يتعلق بقدرته على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (Romanus, et,al.,2008)ويزيد ذلك من جودة المراجعة وبالتالى قدرة أرباح العميل على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة ، ولذلك يمكن القول أن هناك علاقة طردية بين وجود مراقب الحسابات المتخصص وجودة الافصاح ، بل وأن مجرد وجود مراقب حسابات متخصص يعد مؤشراً قوياً على جودة الافصاح (Dunn & Mayhew.,2004) ، إلا أن ذلك لا يعد صحيحا بصورة مطلقة حيث يوضح (Dunn & Mayhew.,2004) أن الصناعات التى تسعى ادارات شركاتها لتعيين مراقب حسابات متخصص هى الصناعات الغير منظمة ، وذلك على عكس الصناعات المنظمة حيث يوجد مقدار أعلى من الافصاح والشفافية ومقدار أقل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية وبالتالى فإن ادارات هذه الشركات في تلك الصناعات لن تسعى لتعيين مراقب حسابات متخصص إما لأغراض المنافسة أو لأغراض تحقيق أرباح غير عادية خاصة .

إن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يزيد من جودة المراجعة وأن جودة المراجعة ترتبط طردياً مع جودة الافصاح المالى ، فمن خلال قياس جودة المراجعة اعتماداً على تخصص مراقب الحسابات، وقياس جودة الافصاح المالى من خلال جودة الأرباح والتى يشار إليها بمعاملات استجابة الأرباح ، وهى قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالتدفقات النقدية المتوقعة ، تبين وجود علاقة طردية قوية بين تخصص مراقب الحسابات وجودة الافصاح المالى(Balsam, et al.,2003) .

والعلاقة الموجبة بين لجان الحوكمة وجودة التقارير المالية محكومة بوجود مراقب الحسابات المتخصص، فمراقب الحسابات المتخصص بما لديه من خبرة وفهم أعمق لصناعة العميل يستطيع دعم ميكانيكية الحوكمة ، وبالتالى يكون تأثيرها أكبر على ادارة ورقابة التقارير المالية ، وقد تبين بالفعل أن العلاقة بين لجان الحوكمة وجودة التقارير المالية – مقاسة بعمليات ادارة الأرباح – تكون أكبر في ظل وجود مراقب الحسابات المتخصص (Sun & Liu.,2013) ، وذلك ما تؤكده دراسة (Kwon, et al.,2007) والتى توضح أن العلاقة الموجبة بين وجود مراقب الحسابات المتخصص وجودة الأرباح تتوقف على البيئة النظامية التى تعمل في ظلها الشركة ، فالأنظمة الأكثر صرامة تحد من قدرة الداخليين على استخدام المعلومات الداخلية وبالتالى تكون جودة الأرباح أعلى ، ويمكن القول أن الطلب على مراقب الحسابات المتخصص سيكون أكبر في ظل الأنظمة الأضعف ، فوجود مراقب الحسابات المتخصص يعتبر مؤشراً على تفعيل آليات الحوكمة والتى هى جزء هام من البيئة النظامية التى تعمل في ظلها الوحدات الاقتصادية .

ومن ناحية أخرى يمكن القول أن غطاء التحليل المالى من قبل المحللين الماليين للتقارير المالية للشركة يؤثر على الطلب على مراقب الحسابات المتخصص ، على أساس أن المحلل المالى يتنافس مع مراقب الحسابات المتخصص في ادارة (رقابة) عملية التقرير المالى ، وقد تبين بالفعل أنه في حالة توافر غطاء من التحليل المالى الموسع فإن ذلك

يحسن من جودة التقارير المالية ، وسيؤدى ذلك إلى الاعتماد بصورة أقل على مراقب الحسابات المتخصص (Sun & Liu.,2011) .

كما أن استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات تؤدى إلى تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الافصاح والشفافية ودقة المعلومات التى يعتمد عليها أصحاب المصلحة ، ويكون ذلك من خلال تحسين قدرة مراقب الحسابات على تخطيط عملية المراجعة وكشف الغش والتلاعب ، الحد من ممارسات الادارة حول رقم الربح ، فهم وفحص المعلومات غير المالية ، تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار (الصغير ، ٢٠٠٨) .

أما عن العلاقة بين وجود مراقب الحسابات المتخصص ومدى تقبل الادارة للمخاطرة ، فيمكن القول أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يعنى رقابة على التقارير المالية وبالتالى جودة الافصاح وتقليل عدم تماثل المعلومات مما يؤدى إلى زيادة تقبل الادارة للمخاطرة ، ومن خلال قياس مدى تقبل الادارة للمخاطرة من خلال عاملين ، الأول هو الانحراف المعيارى (تشتت) عوائد الأسهم ، والثانى ، مصاريف البحوث والتطوير ، على أساس أن زيادة تشتت العوائد وزيادة مصاريف البحوث والتطوير تعنى توجه أكبر نحو المخاطرة، تبين أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يؤدى إلى زيادة توجه الادارة نحو المخاطرة (Hoelscher & Sea-vey.,2014) .

كما أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يزيد من جودة الافصاح المحاسبى ويقلل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية ويقلل من تكلفة الاقتراض ، وقد تبين بالفعل وجود علاقة عكسية معنوية بين تخصص مراقب الحسابات وكلاً من عدم تماثل المعلومات المحاسبية وتكلفة الاقتراض ، وأن قيمة مراقب الحسابات المتخصص تكون أكبر لدى الشركات الأكثر تعثراً ، وبالتالى فإن هذه الشركات ستكون أكثر سعياً نحو مراقب الحسابات المتخصص (Almutairi.,2006) ، كما أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يزيد من جودة المراجعة ويحسن من عملية الافصاح المالوبالتالى تقل مخاطر المعلومات وتقل تكلفة الاقتراض ،ولقد تبين بالفعل أن تكلفة الاقتراض تكون أقل للشركات التى تراجع بواسطة مراقب حسابات متخصص (Li, et al.,2010) .

وما يؤكد ذلك وجود علاقة عكسية قوية بين تخصص مراقب الحسابات وعدم تماثل المعلومات المحاسبية مقاسة بمدى السعر (Bid Ask Spr-ead الذى يضعه صانع السوق في سوق الأوراق المالية ، والذى يمثل الفرق بين سعرى الشراء والبيع والذى يتناسب مع مقدار عدم تماثل المعلومات في السوق ، إذن وجود مراقب الحسابات المتخصص يزيد من جودة الافصاح ويقلل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية (Schauer.,2002) .

أما عن تأثير تخصص مراقب الحسابات على العلاقة بين مدة المراجعة وجودة الأرباح ، فقد تبين أن العلاقة بين انخفاض مدة المراجعة وانخفاض جودة الأرباح تكون أضعف في حالة وجود مراقب الحسابات المتخصص ، ويعنى ذلك أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يمكن أن يعالج مشكلة انخفاض مدة المراجعة ويزيد من تأثيرها السىءعلى جودة الأرباح (Gul ,et al.,2007) .

كما أن هناك علاقة سالبة قوية بين حجم مكتب المراجعة (يقاس بالأسماء الأربعة الكبار وما دون ذلك) وعملية ادارة الأرباح ، وأنه لا توجد علاقة

بين تخصص مراقب الحسابات وادارة الأرباح ، إلا أن هذا التأثير يمكن أن يظهر في حالة الشركات التى لديها معدلات عالية من ادارة الأرباح ، أو بمعنى آخر البيئة التى تقل فيها الشفافية بصورة كبيرة ويزيد فيها مقدار عدم تماثل المعلومات المحاسبية (Zuo& Guan.,2014) .

وفى نفس السياق يمكن القول أن هناك علاقة عكسية بين ادارة الأرباح وعوائد الأسهم ، وأن هذا التأثير أو قوة هذه العلاقة تزيد مع زيادة جودة المراجعة ، والتى تم قياسها عن طريق حجم مكتب المراجعة (الأربعة الكبار وما دون ذلك) ، ويعنى ذلك أن جودة المراجعة يمكن أن تعادل التأثير السلبى لإدارة الأرباح على عوائد الأسهم (Nuryaman.,2013) .

ولبيان تأثير تخصص مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة على عوائد الأسهم عن طريق بيان ردة فعل سوق الأوراق المالية للتحول بين مراقبى الحسابات المتخصصين وغير المتخصصين ، تبين وجود أثر إيجابى كبير عند التحول من الأربعة غير الكبار غير المتخصصين إلى الأربعة الكبار المتخصصين ،وأنه يوجد تأثير سلبى كبير عند التحول من الأربعة الكبار المتخصصين إلى الأربعة الكبار غير المتخصصين ، ويعنى ذلك أنه عند تحييد تأثير الحجم فإن التأثير يرجع إلى تخصص مراقب الحسابات ، أيضاً أنه عند التحول من الأربعة غير الكبار إلى الأربعة الكبار فإن التأثير الموجب يكون أكبر عندما يكون مراقب الحسابات المتحول إليه متخصص (Knechel, et al.,2007) .

ومن خلال بيان تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة الأرباح مقاسة بالقيمة الملائمة للأرباح المحاسبية – تأثير الأرباح المحاسبية على السوق – والتحفظ المحاسبىوالقدرة التنبؤية للأرباح ، تبين أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يؤثر إيجابياً على القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية، فيوجد ارتفاع ملحوظ في قيمة معامل التحديد عند ارتفاع درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، كما وجد أثر للتخصص الصناعى على تحفظ الأرباح المحاسبية وكذلك على قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية (عوض ، ٢٠٠٦) .

ومما سبق يمكن القول أن :

- أستعرض الباحث في الجزء الأول من البحث ما توصلت إليه الدراسات السابقة من ثبوت العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وزيادة كفاءته المهنية وذلك فيما يتعلق بتقليل تكاليف أعمال المراجعة ، تخطيط أعمال المراجعة ، تقدير المخاطر ، أكتشاف الغش ، التغلب على مشكلة ضغط الوقت .
- استعرض الباحث في الجزءالثانى من البحث العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، ووجد الباحث أن التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يفعل من اجراءات الحوكمة ويقلل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الأسواق المالية مما يزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة وبالتالى يقلل من تكلفة الاقتراض ويزيد كذلك من درجة تقبل الادارة للمخاطرة مما يزيد من العوائد المتوقعة على الاستثمارات وبالتالى عوائد الأسهم والقيمة الاقتصادية للوحدة ككل .

ومن هذا المنطلق يمكن الخروج بفرض الدراسة وهو :

H1 : يؤثرالتخصص الصناعى لمراقب الحسابات إيجاباً على جودة التقارير المالية.

٣- الدراسة التطبيقية

٣-١ – هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اثبات الفرض النظرى للبحث وهو العلاقة الطردية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، وذلك من خلال عمل علاقة انحدار بين جودة التقارير المالية المنشورة لعدد من الشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية السعودية ومدى تخصص مراقبى الحسابات الذين قاموا بمراجعة هذه التقارير وابداء رأيهم فيها .

٣-٢- مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية السعودية ، وتشمل عينة الدراسة مجموعة من هذه التقارير تمثل كل الشركات في بعض القطاعات وتمثل الشركات ذات الأسهم الأنشط في البعض الآخر ، علماً بأنه سيتم تحديد نشاط السهم عن طريق متوسط حجم التعاملات حيث أن حجم التعاملات عبارة عن مجموع عدد الأسهم التى تم تداولها في كل عملية تداول .

ومن هذا المنطلق تمثلت عينة الدراسة فى ٦٢ شركة في ثمانية قطاعات من قطاعات الأعمال في المملكة العربية السعودية ، والمدرجة أسهمها في بورصة الأوراق المالية السعودية وهى قطاع الطاقة ، المواد الأساسية ، السلع الرأسمالية ، قطاع النقل ، انتاج الأغذية ، ادارة وتطوير العقارات ، الخدمات الاستهلاكية ، تجزئة السلع الكمالية (ملحق ١) . وقد تم جمع البيانات عن متغيرات الدراسة الأربعة (تخصص مراقب الحسابات ، الرفع المالى ، ربحية السهم ، جودة التقارير المالية) خلال أربعة سنوات وهى ٢٠١٣، ٢٠١٤ ، ٢٠١٥ ، ٢٠١٦ ، وبذلك يكون عدد مفردات عينة الدراسة ٢٤٨ مفردة (٦٢ شركة × ٤ سنوات) .

٣-٣- قياس متغيرات الدراسة

يتناول البحث العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، لذلك فإن المتغير الأول هو التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، وهناك مدخلان شائعان لقياس هذا المتغير – كما سبق ايضاحه في الجزء النظرى من البحث – يسمى المدخل الأول مدخل الحصة السوقية ويقاس تخصص مراقب الحسابات وفقاً لهذا المدخل إما وفقاً لنسبة عدد عملاء مكتب المراجعة إلى إجمالى عدد عملاء الصناعة ، أو وفقاً لنسبة مبيعات عملاء مكتب المراجعة إلى إجمالى مبيعات عملاء الصناعة ، ويسمى المدخل الثانى مدخل المحفظة ، ويعتمد هذا المدخل في قياسه لتخصص مراقب الحسابات على نسبة أتعاب مراقب الحسابات إلى إجمالى أتعاب مراقبى الحسابات في الصناعة ، وسوف يستخدم الباحث في هذا البحث المدخل الأكثر شيوعاً واستخداماً وهو مدخل الحصة السوقية باستخدام نسبة مبيعات عملاء المكتب إلى إجمالى مبيعات عملاء الصناعة، وذلك لأن استخدام نسبة عدد عملاء المكتب إلى إجمالى عدد عملاء الصناعة تتجاهل عامل حجم العميل .

والمتغير الثانى هو جودة التقارير المالية ، وهناك العديد من المقاييسالتى يمكن استخدامها لقياس هذا

المتغير – كما سبق ايضاحه في الجزء النظرى من البحث – منها جودة الأرباح ومدى تمثيلها للوضع التشغيلى الصحيح للوحدة ، القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية وتشير إلى تأثير الأرباح على سوق الأوراق المالية ، القدرة التنبؤية للأرباح وتعنى قدرة الأرباح على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية، تحفظ الأرباح المحاسبية ، ويعد التحفظ المحاسبى أحد المبادىء المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التى تطبقها المنشآت في كل دول العالم ، ويمكن أن يوصف التحفظ المحاسبى بأنه رد فعل حذر لعدم التأكد ، لذلك فهو يتضمن عدم المبالغة في تقييم الأصول أو الدخل وعدم تقييم الالتزامات أو النفقات بأقل مما يجب ، ويمكن القول (عوض، ٢٠٠٦) أنه معيار للاختيار بين المبادىء المحاسبية التى تقود لتقليل الأرباح التراكمية المقرر عنها من خلال الاعتراف المتأخر للإيرادات والاعتراف الفورى بالنفقات وتقييم الأصول بأقل من القيم والالتزامات بأعلى من القيم.

وبالتالى يمكن القول أن التحفظ المحاسبى يعتبر مؤشراً على جودة وموثوقية الأرباح المحاسبية ، فإذا كانت الوحدة تطبق محاسبة متحفظة بشكل اختيارى فإن ذلك يعد مؤشراً على حماية أموال المقرضين ، فيمنع التحفظ المديرين من التصرف بشكل نفعى في الأرباح التى يقررون عنها وبالتالى فهو يعزز من الدور الاشرافى ونظم حوكمة الشركات ، ولهذه الأسباب سوف يقوم الباحث بقياس جودة التقارير المالية من خلال قياس تحفظ الأرباح المحاسبية .

وهناك العديد من المقاييس التى يمكن استخدامها لقياس التحفظ المحاسبى (راشد ، ٢٠١٠) يمكن تقسيمها إلى :

١- **مقاييس تعتمد على قيم الأصول** ، ومنها ما يعتمد على قياس التحفظ الكامن فى القيم الدفترية لصافى الأصول التشغيلية لإحدى الفترات بمعامل تأثير تلك القيم على الأرباح التشغيلية غير العادية للفترة اللاحقة، حيث أن الإشارة الموجبة لذلك المعامل تعنى أن التحفظ المحاسبى يؤدى إلى تقييم الأصول التشغيلية بأقل من قيمتها الحقيقية فى الفترة الحالية إلا أنه ينعكس على ارتفاع الأرباح التشغيلية للفترة القادمة ، ومنها ما يعتمد على ثلاثة من الطرق المحاسبية المسببة لوجود التحفظ المحاسبى وهى الإهلاك المعجل، ومعالجة نفقات البحوث والتطوير ونفقات الإعلان كمصروفات وتقييم المخزون بطريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، حيث أن ارتفاع مقدرات التحفظ المتمثلة في اتباع تلك المعالجات تنعكس فى انخفاض القيم الدفترية عن القيم السوقية لصافى الأصول ، ومنها ما يعتمد على قياس مستوى التحفظ من خلال تقدير نسبة الاحتياطيات السرية الناتجة عن تطبيق طرق محاسبية متحفظة– نفس الطرق السابقة – إلى صافى الأصول التشغيلية.

٢- **مقاييس تعتمد على مستوى الاستحقاقات** ، فالتحفظ المحاسبى يؤدى إلى تراكم الاستحقاقات وبالتالى اختلاف الأرباح المحاسبية عن التدفقات النقدية. وبالتالى يمكن قياس التحفظ بمستوى الاستحقاقات السالبة التجميعية لدى المنشآت على مدار الفترات الزمنية الطويلة.

٣- مقاييس تعتمد على العلاقة بين الأرباح وعوائد الأسهم ، فالتحفظ يعنى وقتية Timeliness الاعتراف بالخسائر غير المحققة مقارنة بالمكاسب، وبالتالى يمكن قياس التحفظ اعتماداً على عدم تماثل سرعة انعكاس الأنباء غير السارة مقارنة بالأنباء السارةعلى الأرباح المحاسبية، اعتماداً على إشارة عوائد الأسهم السالبة أو الموجبة لغرض الاسترشاد عن نوعية الأنباء.

وسوف يقوم الباحث بالإعتماد على أحد النماذج التى تعتمد على قيم الأصول وهى الطريقة التى تعتمد على أن ارتفاع مقدرات التحفظ المتمثلة في اتباع المعالجات الدالة عليه (الإهلاك المعجل، ومعالجة نفقات البحوث والتطوير ونفقات الإعلان كمصروفات وتقييم المخزون بطريقة (الوارد أخيراً صادر أولاً) ينعكس في انخفاض القيم الدفترية عن السوقية لصافى الأصول ، وبالتالى فإن التحفظ المحاسبى يقاس بحاصل قسمة القيمة السوقية لحقوق الملاك في نهاية الفترة على القيمة الدفترية لحقوق الملاك في نهاية الفترة ،

التحفظ المحاسبى = القيمة السوقية لحقوق الملاك في نهاية الفترة ÷ القيمة الدفترية لحقوق الملاك في نهاية الفترة .

حيث أن القيمة السوقية لحقوق الملاك في نهاية الفترة = سعر اقفال السهم × عدد الأسهم .

وسيتناول الباحث كذلك بعض المتغيرات الرقابية التى يمكن أن يكون لها تأثير جوهرى على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية وهى :

أ- **الرفع المالى:** حيث يتوقع الباحث أن قوة العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية تزيد مع زيادة درجة الرفع المالى ، وذلك من منطلق أن زيادة درجة الرفع المالى تجعل مراقب الحسابات المتخصص أكثر تركيزاً واهتماماً بحماية أموال المقرضين من عمليات ادارة الأرباح التى يمكن أن تقوم بها ادارات الشركات لتحقيق أهداف خاصة ، وسيتم قياس هذا المتغير من خلال العلاقة بين الالتزامات غير المتداولة واجمالى الأصول .

درجة الرفع المالى = اجمالى الالتزامات غير المتداولة ÷اجمالى الأصول .

ب- **ربحية السهم:** حيث يتوقع الباحث أيضاً أن قوة العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية تزيد مع زيادة ربحية السهم ، وذلك من منطلق أن زيادة الأرباح يمكن أن تكون مؤشراً على درجة ادارة الأرباح من قبل ادارة المنظمة مما يجعل مراقب الحسابات المتخصص أكثر تركيزاً لحماية الأطراف ذات العلاقة ، وسيتم قياس هذا المتغير من خلال العلاقة بين أرباح الفترة وعدد الأسهم .

ربحية السهم = صافى الأرباح ÷ عدد الأسهم .

٣-٤- كيفية اجراء الدراسة

تناول البحث العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، ويمكن صياغة هذا الفرض إحصائياً كالتالى :

H0 : لا توجد علاقة طردية ذات معنوية إحصائية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

H1 : توجد علاقة طردية ذات معنوية إحصائية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

ولإثبات هذا الفرض سيقوم الباحث بعمل علاقة انحدار بسيط بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات (متغير مستقل) ، وجودة التقارير المالية (متغير تابع) وذلك كالتالى :

$$Y = B0 + B1\,X1 + E$$

حيث أن :

Yهى المتغير التابع والتى تشير إلى جودة التقارير المالية .

B0 المقدار الثابت .

B1 معامل المتغير المستقل.

X1 المتغير المستقل والذى يشير إلى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات .

E مقدار الخطأ العشوائى .

ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية سيتم ادخال المتغيرات الرقابية في النموذج ، وذلك بعمل نموذج انحدار متعدد تكون جودة التقارير المالية فيه هى المتغير التابع والمتغيرات المستقلة هى تخصص مراقب الحسابات ودرجة الرفع المالى وربحية السهم ، ويمكن توضيح ذلك كالتالى :

$$Y = B0 + B1X1 + B2X2 + B3X3 + E$$

حيث أن :

Y هى المتغير التابع والتى تشير إلى جودة التقارير المالية .

B0 المقدار الثابت .

B1 معامل المتغير المستقلX1 .

X1 المتغير المستقل الأول والذى يشير إلى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات .

B2 معامل المتغير المستقل X2 .

X2 المتغير المستقل الثانى والذى يشير إلى الرفع المالى .

B3 معامل المتغير المستقل X3 .

X3 المتغير المستقل الثالث والذى يشير إلى ربحية السهم .

E مقدار الخطأ العشوائى .

٣-٥- نتائج الدراسة

تم إجراء تحليل الانحدار من خلال استخدام حزمة البرامج الاحصائية SPSS ، وقد كانت النتائج على النحو التالى :

(جدول ١)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.065[a]	.004	.000	3.03404

a. Predictors: (Constant), x1

يتضح من خلال جدول (١) السابق أن قيمة معامل التحديد R Square (.004) ، وذلك يعنى أن المتغير المستقل (x1) والذى يشير إلى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات يستطيع تفسير (% 4.) فقط من التغيرات في المتغير التابع (y) والذى يشير إلى جودة التقارير المالية .

جدول (٢)
ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	9.624	1	9.624	1.045	.308[b]
	Residual	2264.531	246	9.205		
	Total	2274.155	247			

a. Dependent Variable: y
b. Predictors: (Constant), x1

ويتضح من جدول (٢) السابق وهو جدول تحليل التباين **ANOVA** أن قيمة F (١.٠٤٥)، وأن النموذج غير معنوى حيث أن (P Value) تساوى (.308) وهى أكبر من (.05) .

جدول (٣)
Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.110	.255		12.207	.000
	x1	-.708-	.693	-.065-	-1.022-	.308

a. Dependent Variable: y

ويتضح كذلك من جدول (٣) السابق أن قيمة t للمتغير x1 تبلغ (1.022-) و (P Value) تساوى (.308) وهى أكبر من (.05) ، ويعنى ذلك عدم معنوية هذا المتغير.

ومما سبق يمكن قبول فرض العدم والقائل بأنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، ورفض الفرض البديل القائل بأنه توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية وهى درجة الرفع المالى وربحية السهم ، فلقد أدخل الباحث هذين المتغيرين تباعاً إلى نموذج الانحدار ، حيث يشير المتغير (x2) إلى الرفع المالى ، ويشير المتغير (x3) إلى ربحية السهم .

جدول (٤)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.202[a]	.041	.033	2.98400

a. Predictors: (Constant), x2, x1

ويتضح من خلال جدول (٤) السابق أن قيمة معامل التحديد المعدلة Adjusted R Square هى (.033) ، وذلك يعنى أن المتغيرين المستقلين (x1) ، (x2) يستطيعا تفسير ٣.٣% من التغيرات في المتغير التابع (y) .

جدول (٥)

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	92.606	2	46.303	5.200	.006[b]
	Residual	2181.549	245	8.904		
	Total	2274.155	247			

a. Dependent Variable: y
b. Predictors: (Constant), x2, x1

ويتضح من خلال جدول (٥) السابق وهو جدول تحليل التباين **ANOVA** أن قيمة F أصبحت أفضل (٥.٢) نتيجة لدخول المتغير المستقل (x2) للنموذج .

جدول (٦)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.649	.307		11.904	.000
	x1	-.169-	.704	-.016-	-.240-	.810
	x2	-3.702-	1.213	-.197-	-3.053-	.003

a. Dependent Variable: y

ومن خلال جدول (٦) السابق يتضح أن المتغير (x2) ذو معنوية احصائية ، حيث يتضح من اختبار t أن (P Value) الخاصة بهذا المتغير (.003) وهى أقل من (.05) ، قيمة b الخاصة بهذا المتغير سالبة (3.702-) ، ويعنى ذلك أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالى وجودة التقارير المالية .

جدول (٧)

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.205[a]	.042	.030	2.98798

a. Predictors: (Constant), x3, x1, x2

وعند ادخال المتغير (x3) والذى يشير إلى ربحية السهم إلى نموذج الانحدار ، يتضح من جدول (٧) السابق أن قيمة معامل التحديد أصبحت (.03) ، أى أن المتغيرات المستقلة x1 ، x2 ، x3 تستطيع تفسير ٣% من التغيرات في المتغير التابع (y) .

جدول (٨)

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	95.712	3	31.904	3.573	.015[b]
	Residual	2178.442	244	8.928		
	Total	2274.155	247			

a. Dependent Variable: y

b. Predictors: (Constant), x3, x1, x2

ويتضح من خلال جدول (٨) السابق والخاص بتحليل التباين **ANOVA** أن قيمة F للنموذج أصبحت أقل (3.573) ، ويعنى ذلك أن النموذج أصبح أسوأ في ظل دخول المتغير (x3) .

جدول (٩)

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	3.620	.311		11.655	.000
	x1	-.120-	.710	-.011-	-.169-	.866
	x2	-3.586-	1.230	-.191-	-2.915-	.004
	x3	.002	.004	.038	.590	.556

a. Dependent Variable: y

إلى زيادة درجة الشفافية وزيادة جودة الافصاح المالى والعكس صحيح ، حيث أن زيادة درجة الرفع المالى يعنى سوء المركز المالى للشركة وبالتالى تسعى الادارة إلى تقليل مقدار الشفافية للتغطية على سوء موقفها المالى مما ينعكس في انخفاض جودة التقارير المالية.

ومما سبق يمكن القول أنه في بيئة الأعمال السعودية لا تؤثر درجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية ، وأن هناك عدداً من العوامل أو المتغيرات الأخرى هالتى تتحكم في جودة هذه التقارير وهى العوامل المرتبطة بخصائص العميل ، وقد استطاع الباحث رصد تأثير أحد هذه العوامل وهى درجة الرفع المالى ، وأوضح أنه توجد علاقة عكسية بين درجة الرفع المالى وجودة التقارير المالية ، وأوضح كذلك أن عامل ربحية السهم ليس له تأثير على جودة التقارير المالية.

٤- الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة

يمثل التخصص الصناعى لمراقب الحسابات أحد الأبعاد الهامة الذى يمكن مراقبى الحسابات من ربط أنفسهم مع الخصائص المحددة للعملاء واحتياجاتهم الخاصة ، فتمثل المعارف والخبرات التى يحوزها مراقبى الحسابات على مستوى القطاع الصناعى أحد العوامل التى تؤثر في مستوى كفاءة وجودة المراجعة وبالتالى جودة التقارير المالية ، وقد تمثلت مشكلة البحث في الاجابة على السؤال الخاص بمدى تأثير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية والمحددة بالشركات المقيدة في

ويتضح من خلال جدول (٩) السابق أن المتغير (x1) والذى يشير إلى التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ما زال غير معنوى (P Value) (.866) أكبر من (.05) ، والمتغير (x2) والذى يشير إلى الرفع المالى ما زال معنوياً (P Value) (.004) أقل من (.05) ، والمتغير (x3) والذى يشير إلى ربحية السهم غير معنوى (P Value) (.556) أكبر من (.05) ، أى أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين مقدار ربحية السهم وجودة التقارير المالية .

وتتفق النتائج السابقة مع نتائج بعض الدراسات السابقة والتى قام الباحث بعرضها في الجزء النظرى من هذا البحث ومنها (Meza.,2010) ، (Meza.,2011) والتى أرجعت جودة المراجعة وبالتالى جودة التقارير المالية إلى خصائص العميل (الحجم ، الأداء المالى ، معدلات النمو) وليس إلى تخصص مراقب الحسابات ، وكذلك دراسة (Rendley.,1998) والتى لم تجد علاقة معنوية بين تخصص مراقب الحسابات واستقلالية المراجع والمقاسة باتجاهه نحو ابداء الرأى المؤيد للإفلاس ، ودراسة (Zuo&Guan.,2014) والتى أوضحت أنه لا توجد علاقة بين تخصص مراقب الحسابات وعملية ادارة الأرباح ، حيث أن هذه العلاقة لا توجد إلا في حالة وجود قدر عالى من عدم الشفافية وزيادة مقدار عدم تماثل المعلومات . أما عن نتيجة تأثير متغير الرفع المالى فتتفق مع دراسة (Meza.,2011) ، حيث أن الخصائص المالية للعميل ومنها درجة الرفع المالى تعتبر من المحددات الأساسية لجودة التقارير المالية ، فإنخفاض درجة الرفع المالى تعنى جودة الهيكل المالى للشركة وذلك ما يدفع الادارة

لمراقب الحسابات (متغير مستقل) ، وجودة التقارير المالية (متغير تابع) ، ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية تم ادخال المتغيرات الرقابية في النموذج ، وذلك بعمل نموذج انحدار متعدد تكون جودة التقارير المالية فيه هى المتغير التابع والمتغيرات المستقلة هى تخصص مراقب الحسابات ودرجة الرفع المالى وربحية السهم.

النتائج

أوضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية والمحددة بالشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية ، وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج بعض الدراسات السابقة والتى أرجعت جودة المراجعة وبالتالى جودة التقارير المالية إلى بعض خصائص العميل (الحجم ، الأداء المالى ، معدلات النمو) وليس إلى تخصص مراقب الحسابات ، أما عن تأثير المتغيرات الرقابية وهى درجة الرفع المالى وربحية السهم ،فقد تبين أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالى وجودة التقارير المالية ، وأوضح الباحث أن الخصائص المالية للعميل ومنها درجة الرفع المالى تعتبر من المحددات الأساسية لجودة التقارير المالية، فإنخفاض درجة الرفع المالى تعنى جودة الهيكل المالى للشركة وذلك ما يدفع الادارة إلى زيادة درجة الشفافية وزيادة جودة الافصاح المالى والعكس صحيح ، حيث أن زيادة درجة الرفع المالى يعنى سوء المركز المالى للشركة وبالتالى تسعى الادارة إلى تقليل مقدار الشفافية بورصة الأوراق المالية السعودية ، ولذلك كان الهدف الرئيسى لهذا البحث هو بيان أثر التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية ، وأوضح الباحث أنه يمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق هدفين فرعيين ، الأول هو القاء الضوء على استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة ، والثانى هو القاء الضوء على العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية.

وقد قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية محاولاً اثبات فرض الدراسة والقائل بوجود علاقة طردية بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، وتمثل مجتمع الدراسة في التقارير المالية المنشورة للشركات المدرجة في بورصة الأوراق المالية السعودية ، وشملت عينة الدراسة مجموعة من هذه التقارير تمثل كل الشركات في بعض القطاعات وتمثل الشركات ذات الأسهم الأنشط في البعض الآخر ، وبذلك اشتملت العينة على ٦٢ شركة في ٨ قطاعات خلال الفترة من ٢٠١٣ وحتى ٢٠١٦ وبذلك اشتملت عينة الدراسة على ٢٤٨ مفردة ، وقد تمثلت متغيرات الدراسة في متغيرين أساسيين يمثلان فرض الدراسة وهما تخصص مراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، ومتغيرين رقابيين كان الهدف من ادراجهما في الدراسة التطبيقية هو بيان مدى تأثيرهما على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، وهما متغير الرفع المالى وربحية السهم .

ولإثبات فرض الدراسة قام الباحث بعمل علاقة انحدار بسيط بين متغير التخصص الصناعى

الاستفادة من التخصص الصناعى في زيادة كفاءتهم في مجال عملهم .

٢- على المنظمات المهنية اصدار الارشادات والتوصيات اللازمة لمكاتب المراجعة التى توضح مضمون التخصص وأهميته وكيفية تطبيقه والمقومات اللازمه له .

٣- على المنظمات المهنية أن تقوم بعمل دورات تدريبية لمراقبى الحسابات على مراجعة أنشطة أو صناعات معينة .

٤- على مكاتب الأعمال ألا تركز أثناء عملية التعاقد مع مراقبى الحسابات على عنصر الأتعاب فقط ، ولكن على محددات الكفاءة المهنية والتى من أهمها التخصص الصناعى لمراقب الحسابات ، حتى يمكن توسيع دائرة التخصص الصناعى والاستفادة من مزاياه .

٥- المراجع

مراجع باللغة العربية

١- **الصغير، محمد السيد محمد ،٢٠٠٨ ،** " دورالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات الخارجي في تفعيل قواعد حوكمة الشركات " ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة (كلية التجارة جامعة سوهاج)- مصر ،المجلد الثانى والعشرون – العدد الثانى .

٢- **حمودة ، مازن عونى ، ٢٠١٤** " مدى تأثير أستراتيجية التخصص الصناعى من قبل مراجعى الحسابات في تضييق فجوة التوقعات : دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة " ، رسالة ماجيستير ، الجامعة الاسلامية (غزة)
http://search.mandumah.com/Record/696316

للتغطية على سوء موقفها المالى مما ينعكس في انخفاض جودة التقارير المالية ، أما عن تأثير المتغير الرقابى الثانى وهو ربحية السهم فقد تبين أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين مقدار ربحية السهم وجودة التقارير المالية .

التوصيات

أوضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية ، وأن محدد جودة هذه التقارير هو احدى الخصائص المالية للعميل وهى درجة الرفع المالى ، وبما أن العلاقة بين تخصص المراجع وجودة التقارير المالية قد ثبتت في العديد من بيئات الأعمال الأخرى وفى العديد من الدول ، وثبت التأثير الايجابى لتخصص مراقب الحسابات على جودة التقارير المالية ، فإن الباحث يرى أنه في مجال ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية لم تؤثر عملية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات على كفاءة مراقب الحساباتوبالتالى جودة المراجعة وجودة التقارير المالية ، لذلك فإنه لابد من التركيز على عملية التأهيل الفنلمراقب الحسابات في المملكة العربية السعودية سواء في مرحلة التعليم الجامعى أو مرحلة التدريب على أعمال المراجعة بعد التخرج وأثناء العمل ، حتى يمكن أن يكون لعملية التخصص الصناعى لمراقب الحسابات تأثير ايجابى على كفاءة المراجع وبالتالى على جودة مخرجات عمله ، **ومن هذا المنطلق يوصى الباحث بالآتى :**

١- الاهتمام بعملية التعليم والتدريب الفنى لدارسى المراجعة في المرحلة الجامعية لتوسيع أفق الدارسين ومداركهم وبالتالى زيادة قدرتهم على

٦- **متولي ، أحمد زكي حسين ، ٢٠٠٦ ، "** نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة بإدارة عملية المراجعة دراسة ميدانية – تطبيقية " ، مجلة التجارة والتمويل (كلية التجارة – جامعة طنطا) – مصر ، العدد الأول .

٧- **محمد ، منى حلمي محمد ، ٢٠١٣ ، "** أثر استراتيجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة " ،الفكرالمحاسبي – مصر http://search-mandumah.com/Record/414772.

٨- **مرسي ، هبه سعيد السيد ، ٢٠١٥ ، "** أثر استخدام إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة للحد من ممارسات إدارة الأرباح : دراسة ميدانية "، إدارة الاعمال – مصر ، http://search.mandumah.com/Record/699599

٩- **منصور، أشرف محمد إبراهيم ، ٢٠١٣ ، "** دورالجهات المسئولة عن تنظيم مزاولة مهنة المراجعة في تفعيل سياسة التخصص الصناعي للمراجعين الخارجيين " ، المحاسبة – السعودية ، المجلد السابع عشر – العدد السادس والخمسون .

٣- **راشد ، محمد إبراهيم محمد ، ٢٠١٠ ، "** دراسة وتحليل نماذج قياس التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية فى إطار الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية لتقييم أثره على تكلفة التمويل بالملكية والاقتراض (دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية) " ، رسالة دكتوراة غير منشورة ، كلية التجارة – جامعة الاسكندرية .

٤- **صليب ، ليلى عزيز ، ٢٠٠٣ ، "** أثر التخصص الصناعي للمراجع على تقليل خطر المراجعة " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية – مصر، المجلد السابع والعشرون – العدد الاول .

٥- **عوض ، آمال محمد محمد ، ٢٠٠٦ ، "** قياس أثرالتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرى " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية – مصر ، المجلد الثلاثون – العدد الأول .

مراجع باللغة الانجليزية

10-Almutairi,A,R, 2006 ," The Economic Consequences of Auditor Industry Specialization ", Florida Atlantic University .

11- Anonymous ,2013," The Influence of Earnings Management on Stock Return and the Role of Audit Quality as a Moderating Variable", International Journal of Trade, Economics and Finance; 4.2 : 73.

12-Balsam, Steven; Krishnan, Jagan-Yang, JoonSn, 2003, "Auditor Industry Specialization and Earnings Quality", Auditing; 22.2 : 71-97.

13- Bergen, D,V, 2013, " Auditor Industry Specialization and Audit Quality", Tilburg University, School of Economics and Management

14-Cairney, Timothy D; Young, George R , 2006," Homogenous Industries and Auditor Specialization: An Indication of Production Economies-",Auditing; 25.1 : 49-67.

15-Casterella, Jeffrey RFrancis, Jere-RLewis, Barry LWalker, Paul L, 2004 , "Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Pricing", Auditing; 23.1 : 12-3-140.

16- Cenker, William JNagy, Albert L , 2008," Auditor Resignations and Auditor Industry Specialization",Accounting Horizons; 22.3 279-295.

17- Chen, Yao-Tsung, 2001, " Industry specialization and audit fees: The effect of industry type and market definition", Syracuse University, ProQuest Dissertations Publishing, 3019-140.

18-DeFond, Mark L; Francis, JereR-Wong, T J ,2000," Auditor industry specialization and market segmentation: Evidence from Hong Kong",; Auditing; 19.1 49-66.

19-Dunn, Kimberly A; Mayhew, Brian W, 2004," Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality",Review of Accounting Studies; 9.1 : 35-58.

20-Ferguson, Andrew; Stokes, Donald , 2002,"Brand name audit pricing, industry specialization, and leadership premiums post-Big 8 and Big 6 mergers", Contemporary Accounting Research; 19.1 : 77-110.

21-Fleming, DamonHee, KevinN. Romanus, Robin, 2014, " Auditor industry specialization and audit fees surrounding Section 404 implementation", Review of Accounting & Finance; 13.4 353-370.

22-Fung, Simon Yu Kit; Gul, Ferdinand A; Krishnan, Jagan , 2012, " City-Level Auditor Industry Specialization, Economies of Scale, and Audit Pricing",The Accounting Review; 87.4 : 1281-1307.

23-Gul, Ferdinand AFung, Simon Yu Kit; Jaggi, Bikki, 2009," Earnings quality: Some evidence on the role of auditor tenure and auditors' industry expertise",Journal of Accounting & Economics; 47.3 : 265.

24-Hogan, Chris E; Jeter, Debra C,1-999, " Industry specialization by auditors",Auditing; 18.1 : 1-17.

25- Huang, L; Endrawes, M; Hellmann , A, 2015, " An Experimental Examination of the Effect of Client Size and Auditors Industry Specialization on Time Pressure in Australia", Corporate Ownership Control, 12 . 4 -3 .

26-Hua-Wei, Huang; Li-Lin, Liu; Raghunandan, KRama, Dasaratha V , 2007," Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Fees: Further Evidence", Auditing; 26.1 : 147-158.

27- Kato, Ryo , 2016 ," Influence of the Audit Market Shift from Bif 4 to Big 3 on Audit Firms Industry Specialization and Audit Quality : Evidence from Japan ", Academy of Accounting and Financial Studies Journal 20, 3 .

28- Kin-Yew Low, 2004," The Effects of Industry Specialization on Audit Risk Assessments and Audit-Planning Decisions",The Accounting Review; 79.1 : 201-219.

29-Knechel, W RobertNaiker, VicPacheco, Gail , 2007," Does Auditor Industry Specialization Matter? Evidence from Market Reaction to Auditor Switches",Auditing; 26.1 : 19-45.

30-Kwon, Soo Young; Lim, CheeYeowTan, Patricia Mui-Siang, 2007," Legal Systems and Earnings Quality: The Role of Auditor Industry Specialization",Auditing; 26.2 : 25-55.

31- L. Hoelscher, Jamie; E. Seavey, Scott , 2014," Auditor industry specialization and corporate risk-taking-", Managerial Auditing Journal; 29.-7 : 596-620.

32- Li, ChanXie, Yuan; Zhou, Jian , 2010," National Level, City Level Auditor Industry Specialization and Cost of Debt", Accounting Horizons; 24.3 : 395-417.

33- Lim, Chee-Yeow; Tan, Hun-Tong ,2010," Does Auditor Tenure Improve Audit Quality? Moderating Effects of Industry Specialization and Fee Dependence ", Contemporary Accounting Research; 27.3 .

34-Mayhew, Brian WWilkins, Michael S, 2003," Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public",Auditing; 2-2.2 : 33-52.

35-Meyer,K, 2009 , " Industry Specilization and Discretionary Accruals for Big 4 and Non – Big 4 Auditors", Florida State Unversity,College of Business

36- Meza, Miguel,A,M,2011," Using Peer Firms to Examine Whether Auditor Industry Specialization Improves Audit Quality and to Enhance Expectation Models for Analytical Audit Procedures ",University of Toronto

37- **Minutti-Meza, Miguel , 2013,** "Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?",Journal of Accounting Research; 51.4 : 779-817.

38- **Pendley, John A, 1998,** " Industry Specialization in the Auditors Going Concern Opinion Decision ", Accounting Enquiries , 7, 2 .

39- **Raedy, Kevin Michael, 1998,**" Auditors' litigation risk: The effect of industry specialization on auditor litigation and audit-firm management of the risk-return relationship", The Pennsylvania State University, ProQuest Dissertations Publishing, 990-1118.

40- **Romanus, Robin N; Maher, John J; Fleming, Damon M, 2008,**" Auditor Industry Specialization, Auditor Changes, and Accounting Restatements", Accounting Horizons; 22.-4 : 389-413.

41- **Schauer,Paul,C, 2002,**" The Effects of Industry Specilization on Audit Quality : an Examination Using Bid-Ask Spreads",Journal of Accounting and Finance Research, 10 . 1 .

42- **Scott, Winifred DGist, Willie E, 2-013,** " Forced auditor change, Industry specialization and audit fees",Managerial Auditing Journal; 28.8 70-8-734.

43- **Singhvi, Ankita, 2014,**" Three essays on auditor industry specialization", The University of Texas at El Paso, ProQuest Dissertations Publishing, 3623462.

44- **Sun, Jerry; Liu, Guoping, 2011,** "-Industry specialist auditors, outsider directors, and financial analysts",Journal of Accounting and Public Policy; 30.4 : 367.

45- **Sun, Jerry; Liu, Guoping, 2013,**" Auditor industry specialization, board governance, and earnings management", Managerial Auditing Journal; 28.1 : 45-64.

46- **Taylor, Mark H, 2000,**" The effects of industry specialization on auditors' inherent risk assessments and confidence judgements", Contemporary Accounting Research; 17.4 : 693-71-2.

47- **Thongchai, C,2015,**" Audit Specialization and Audit Success : an Empirical Investigation of Certified Public Accountants (CPAs) in Thailand", The Business and Management Review, 7. 1 .

48- **Wang, W; Sewon,O; Iqbal, Z;Smith,L,M , 2011,** " Auditor Marcet Share and Industry Specialization of Non – Big 4 Firm ", Journal of Accounting and Finance, 11(2).

49- **Zuo,Lingyan ; Guan,Xiaomeng, 2-014,**" The Association of Audit Firm Size and Industry Specialization on Earning Management : Evidence in China", The Macrotheme Review, 3 (7).

٦- الملاحق

ملحق القطاعات وأسماء شركات العينة :

القطاع	اسم الشركة
١- قطاع الطاقة	١-١- الشركة السعودية للنفل البحرى ١-٢- شركة المصافي العربية السعودية ١-٣- شركة رابغ للتكرير والبتروكيماويات ١-٤- شركة الدريس للخدمات البترولية والنقليات
٢- قطاع المواد الأساسية	٢-١- شركة أسمنت أم القرى ٢-٢- شركة أسمنت المدينة ٢-٣- شركة كيماويات الميثانول ٢-٤- شركة سابك ٢-٥- شركة اللجين ٢-٦- شركة الزامل للاستثمار الصناعى ٢-٧- المجموعة السعودية للاستثمار الصناعى ٢-٨- شركة الصحراء للبتروكيماويات ٢-٩- الشركة السعودية لطباعة الورق ٢-١٠- الشركة السعودية العالمية للبتروكيماويات ٢-١١- شركة كيان السعودية للبتروكيماويات ٢-١٢- شركة أسمنت نجران ٢-١٣- شركة تكوين المتطورة للصناعات
٣- قطاع السلع الرأسمالية	٣-١- شركة بوان ٣-٢- شركة أبناء عبد الله عبد المحسن الخضرى ٣-٣- شركة الاحساء للتنمية ٣-٤- الشركة السعودية للخدمات الصناعية (سيسكو) ٣-٥- شركة البابطين للطاقة والاتصالات ٣-٦- شركة الشرق الأوسط للكابلات المتخصصة (مسك) ٣-٧- شركة الصناعات الكهربائية
٤- قطاع النقل	٤-١- الشركة السعودية للخدمات الأرضية ٤-٢- الشركة السعودية للنقل الجماعى ٤-٣- شركة باتك للاستثمار والأعمال اللوجستية ٤-٤- الشركة المتحدة الدولية للمواصلات
٥- قطاع انتاج الأغذية	٥-١- مجموعة صافولا ٥-٢- شركة وفرة للصناعة والتنمية ٥-٣- الشركة السعودية لمنتجات الألبان والأغذية (سدافكو) ٥-٤- شركة المراعى ٥-٥- شركة حلوانى اخوان ٥-٦- الشركة الوطنية للتنمية الزراعية (نادك) ٥-٧- شركة القصيم القابضة للأستثمار (جاكو)

	٥-٨- شركة تبوك للتنمية الزراعية ٥-٩- الشركة السعودية للأسماك ٥-١٠- الشركة الشرقية للتنمية ٥-١١- شركة الجوف الزراعية ٥-١٢- شركة جازان للتنمية (جازادكو)
٦- قطاع ادارة وتطوير العقارات	٦-١- الشركة العقارية السعودية ٦-٢- شركة طيبة القابضة ٦-٣- شركة مكة للإنشاء والتعمير ٦-٤- شركة الرياض للتعمير ٦-٥- شركة اعمار المدينة الاقتصادية ٦-٦- شركة البحر الأحمر العالمية ٦-٧- شركة جبل عمر للتطوير ٦-٨- شركة دار الأركان للتطوير العقارى ٦-٩- شركة مدينة المعرفة الاقتصادية ٦-١٠- شركة الأندلس العقارية
٧- قطاع الخدمات الاستهلاكية	٧-١- مجموعة الطيار للسفر ٧-٢- مجموعة عبد المنعم الحكير للسياحة والتنمية ٧-٣- شركة دور للضيافة ٧-٤- شركة المشروعات السياحية (شمس) ٧-٥- شركة الخليج للتدريب والتعليم ٧-٦- شركة هرفى للمنتجات الغذائية
٨- قطاع تجزئة السلع الكمالية	٨-١- شركة الحسن غازى ابراهيم شاكر ٨-٢- الشركة المتحدة للإلكترونيات (اكسترا) ٨-٣- الشركة السعودية للعدد والادوات (ساكو) ٨-٤- الشركة السعودية لخدمات السيارات والمعدات (ساسكو) ٨-٥- شركة جرير للتسويق ٨-٦- شركة فواز عبد العزيز الحكير وشركاه