



" أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية "

د/ يسرى محمد محمود البتاجي

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (متغير مستقل)، وجوده التقارير المالية (متغير تابع)، ولبين تأثير المتغيرات الرقابية تم ادخالها في النموذج، وذلك بعمل نموذج انحدار متعدد تكون جودة التقارير المالية فيه هي المتغير التابع والمتغيرات المستقلة هي تخصص مراقب الحسابات ودرجة الرفع المالي وربحية السهم، وقد أوضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجوده التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية والمحددة بالشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية، وقد اتفقت نتائج هذه الدراسة مع نتائج بعض الدراسات السابقة والتي أرجعت جودة المراجعة وبالتالي جودة التقارير المالية إلى بعض خصائص العميل (الحجم، الأداء المالي، معدلات النمو) وليس إلى تخصص مراقب الحسابات، أما عن تأثير المتغيرات الرقابية، فقد تبين أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالي وجوده التقارير المالية، وعدم وجود علاقة ذات معنوية احصائية بين مقدار ربحية السهم وجوده التقارير المالية.

ملخص البحث

استهدف البحث بيان أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية، وذلك من خلال لقاء الضوء على استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة وجودة التقارير المالية. وتم إجراء دراسة تطبيقية لإثبات فرض الدراسة القائم بوجود علاقة طردية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجوده 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 وذلك اشتملت العينة على ٢٤٨ مفردة، وقد تمثلت متغيرات الدراسة في متغيرين أساسيين يمثلان فرض الدراسة وهما تخصص مراقب الحسابات وجوده التقارير المالية، ومتغيرين رقابيين كان الهدف من ادراجهما هو بيان مدى تأثيرهما على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجوده التقارير المالية، وهما متغيرا الرفع المالي وربحية السهم. ولإثبات فرض الدراسة تم إجراء علاقة انحدار بسيط بين متغير

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 relations-

hip 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 التي يقدمها مراقب الحسابات محوراً رئيسياً في تحديد مدى مصداقية وموثوقية التقارير المالية والمعلومات المحاسبية المنشورة للأطراف ذات العلاقة ، وهي 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 استراتيجية التخصص المهني بمثابة استراتيجية بقاء ومنافسة تقوم على أساس التميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات مما ينعكس في النهاية على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمى التقارير المالية .

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

ب- مشكلة البحث

تلعب الأسواق المالية دوراً كبيراً في مجال التنمية وتوجيه المدخرات والاستثمارات خاصة في الدول النامية ، ومن هذا المنطلق يتعاطم 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 الصناعي 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 الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر على جودة التقارير المالية للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية السعودية ؟ .

ج- هدف البحث

تعتبر عملية التخصص الصناعي 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 واكتشاف

الأخطاء وكذلك القضاء على مشكلة ضغط الوقت ، ولذلك فإن الهدف الرئيسي لهذا البحث هو :

بيان أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة التقارير المالية .

ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الهدفين الفرعيين التاليين :

١- القاء الضوء على استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة .

٢- القاء الضوء على العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

د- أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية لهذا البحث في القاء الضوء على تأثير استخدام استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ، والتي 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 الصناعي والتي تتمثل في تقليل التكاليف وكفاءة عملية تخطيط المراجعة وتقدير المخاطر واكتشاف الأخطاء والقضاء على مشكلة ضغط الوقت ، والثاني هو زيادة جودة التقارير المالية المقدمة وبالتالي زيادة رشد القرارات الاقتصادية التي تتخذها الأطراف ذات العلاقة .

هـ- حدود البحث

سوف يتناول البحث تحليل العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومحددات

جودة المراجعة ، ويحاول اثبات العلاقة بين التخصص الصناعي وجودة التقارير المالية .

و- خطة البحث

سوف يتناول البحث النقاط التالية :

١- استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة .

٢- استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية .

٣- الدراسة التطبيقية .

٤- الخلاصة والنتائج والتوصيات .

٥- مراجع البحث .

٦- الملاحق.

١- استراتيجية التخصص الصناعي

لمراقب الحسابات وجودة المراجعة

التخصص الصناعي هو قيام مراقب الحسابات بأداء خدمات المراجعة المستقلة إلى عملاء ينتمون إلى قطاع صناعي واحد بما يضمن ذلك تماثل طبيعة العمليات التي 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 التمرکز حول الشركات المحاطة بالمشاكل والنزاعات (Hogan & Jeter, 1999).

إن العلاقة الموجبة بين مدة المراجعة وجودة المراجعة محكومة بمتغيرى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والأتعاب ، فعلى الرغم من أن زيادة مدة المراجعة تزيد من حجم معرفة مراقب الحسابات بطبيعة منشأة العميل وبالتالي تزيد قدرته على اكتشاف الأخطاء وبالتالي زيادة جودة المراجعة ، إلا أن قوة هذه العلاقة تتوقف على التخصص الصناعي 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 وبالتالي أحكامه وقراراته (Lim, et al., 2010).

والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من قدرته على الحصول على المعلومات المطلوبة وتحديثها بسرعة ، وبالتالي 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، وبالتالي 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 وبالتالي قدرته على القيام بنفس الأعمال أو

ومن الجدير بالذكر أن هناك العديد من الدراسات التى تناولت العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والأتعاب ، فالأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات المتخصص في الصناعات غير المنظمة تكون أعلى من الأتعاب التى يحصل عليها مراقب الحسابات غير

السابقة كانت وفقاً لحالة خاصة وهى حالة الشركات التى تراجع من قبل مكتب (أندرسون) وتحولت إلى مراقب حسابات آخر ، إلا أنه فى الظروف العادية نجد أن القوة التفاوضية للعميل التى تتوقف على حجمه تؤثر فى 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 تحديد 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 فى 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 ، وبالتالي الحصول على الخدمات المتميزة بأتعاب أقل ، وذلك ما دفع المتخصصين الكبار إلى العملاء

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 فى 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 وبالتالي الأتعاب ، ووجدت الدراسة أيضاً أن هذا التأثير يكون موجود فى العام الأول فقط لتطبيق المعيار ، لأن مكاتب المراجعة بعد هذا العام تكون قد تخطت مرحلة تطبيق المعيار بكفاءة نتيجة لتأثير التعلم وبالتالي 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 فى 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

، 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 الأساسي لتخصص مراقب الحسابات هو تحقيق وفر في تكاليف المراجعة وبالتالي تحقيق أعلى عائد اقتصادي ، فكلما كانت الوحدات محل المراجعة أكثر تجانساً في عملياتها كلما تشابهت اجراءات وخطوات المراجعة المطبقة بين العملاء وكلما قلت تكاليف المراجعة وزاد العائد الاقتصادي لمراقب الحسابات .

كما أن تخصص مراقب الحسابات يمكن أن يعطى له ميزة تنافسية في مجال التكلفة ، وبالتالي يستطيع تقديم نفس الخدمات التي يقدمها منافسيه بنفس الجودة أو أعلى ولكن بتكلفة أقل ، فالتخصص يعني زيادة قدرة مراقب الحسابات على ادارة تكاليفه بشكل أفضل عن طريق توزيعها على عدد أكبر من العملاء ، وبالتالي يمكن أن تزيد هذه الميزة من قدرته التفاوضية وبالتالي 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 مراقبي الحسابات الكبار من غير المتخصصين يستطيعون الحصول على

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

كما أن المحدد الأكبر لأتعاب مراقب الحسابات هو التخصص وليس اسم المكتب فالأتعاب التي يحصل عليها مراقبو الحسابات المتخصصين الكبار أكبر من الأتعاب التي يحصل عليها مراقبو الحسابات الكبار من غير المتخصصين ، وأن حصول مراقبو الحسابات الكبار من غير المتخصصين على أتعاب إضافية لا يكون إلا من العملاء الصغار فقط ، كما أن حجم العميل وماله من قدره تفاوضي يمكن أن يلاشى تأثير التخصص الصناعي 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 الصناعي لمراقب الحسابات على الأتعاب ، أجريت إحدى الدراسات (Fung, et al., 2012) على عينيتين من الشركات الأمريكية في إحدى الصناعات التي تزيد درجة التخصص في إحداها عن الأخرى بمقدار ١٢ مرة، وتبين أن أتعاب مراقب الحسابات في الشركات الأكثر تخصصاً أكثر بكثير من أتعاب مراقبي الحسابات في الشركات الأقل تخصصاً ، كما أن أتعاب مراقبي 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 الوفرة في التكاليف الراجع إلى تمكن مراقب الحسابات المتخصص من ادارة أعمال المراجعة بشكل أفضل

المحددات الأساسية لتخصص مراقب الحسابات وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر ايجابياً في شـكـه 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 فرصة 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 التي 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 احدهما متخصصة في صناعة البنوك والأخرى غير متخصصة في هذه الصناعة، حيث كانت المهمة هي 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

أتعاب أكبر من التي يحصل عليها مراقبو الحسابات الصغار من غير المتخصصين في الصناعات التي يوجد بها مراقبى حسابات متخصصين ، ولم يوجد دليل على قدرة مراقبى الحسابات الكبار على الحصول على أتعاب أكبر من التي يحصل عليها مراقبو الحسابات الصغار في الصناعات التي 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 أدائه من خلال زيادة قدرته على معرفة ما وراء الأشياء والتي تسمى بالمعارف الضمنية ، والمرجعية 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 التي يمكن أن تزيد من قدراته المهنية ، ويظهر جودة أداء مراقب الحسابات المتخصص في الشك وما يرتبط بذلك من فهم دليل المراجعة المقدم وتقييمه وبالتالي تصرف مراقب الحسابات نحوه ، تميز مراقب الحسابات وهو أدائه لعمله بطريقة أفضل تميزه عن باقى مراقبى الحسابات غير المتخصصين ، جودة التقرير المقدم وقد وجدت الدراسة بالفعل أن المعرفة والتعلم المستمر والتحليل البيئى هي

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

وتجب الإشارة إلى أن تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات لا بد من قياسية 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 السوقي 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 لا بد 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 مراقبي الحسابات إحداها متخصصة والأخرى غير متخصصة ، يقومون بمراجعة عدد من الشركات متماثلة الخصائص ، وجد أنه لا يوجد فرق جوهري بين جودة المراجعة في المجموعتين ، وإذا وجد فرق بين جودة المراجعة لمراقبي حسابات متخصصين

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

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

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

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

أما عن علاقة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والاستقلالية فيفترض أن تكون هذه العلاقة طردية (Pendley.,1998) ، فالتخصص يعنى خبرة أكبر ومعرفة أكثر وأداء أفضل وبالتالي 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 الصناعي لمراقب الحسابات في تضيق 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 ، وبالتالي فإن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يضيق من فجوة التوقعات (مودة ، ٢٠١٤) .

والتخصص الصناعي 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 الصناعي وجودة عملية المراجعة (مرسى ، ٢٠١٥) .

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 المتشابهة (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) .

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

وهناك دور إيجابى لاستراتيجية التخصص الصناعي 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 الصناعي 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).

٢- التخصص الصناعي لمراقب

الحسابات وجودة التقارير المالية

والمؤسسات 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 الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من حجم معرفته بطبيعة صناعة العميل مما ينعكس ذلك في تقليل تكاليف المراجعة وبالتالي 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 ، وبترتب 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 الصناعي لمراقب الحسابات وجودة المراجعة .

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 ، وبالتالي 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 & Kwon, et al.,2013) ، وذلك ما تؤكده دراسة (Liu.,2007) والتي توضح أن العلاقة الموجبة بين وجود مراقب الحسابات المتخصص وجودة الأرباح تتوقف على البيئة النظامية التي تعمل في ظلها الشركة ، فالأنظمة الأكثر صرامة تحد من قدرة الداخليين على استخدام المعلومات الداخلية وبالتالي 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 والتي هي جزء هام من البيئة النظامية التي 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

تعتبر عملية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بمثابة عملية تدريب مستمر يكتسب مراقب الحسابات من خلالها خبرات كبيرة من خلال التركيز على صناعة معينة ، مما يؤدي إلى زيادة معرفته بخصائص هذه الصناعة وبالتالي تزيد كفاءته خاصة فيما يتعلق بقدرته على اكتشاف الأخطاء المتعلقة بالتقديرات المحاسبية (Romanus, et,al.,2008) ويزيد ذلك من جودة المراجعة وبالتالي 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 صحيحاً بصورة مطلقة حيث يوضح (Dunn & Mayhew.,2004) أن الصناعات التي تسعى ادارات شركاتها لتعيين مراقب حسابات متخصص هي الصناعات الغير منظمة ، وذلك على عكس الصناعات المنظمة حيث يوجد مقدار أعلى من الافصاح والشفافية ومقدار أقل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية وبالتالي 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 الصناعي 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 والتي يشار إليها بمعاملات استجابة الأرباح ، وهى قدرة الأرباح الحالية على التنبؤ بالتدفقات

المعلومات المحاسبية وتكلفة الاقتراض ، وأن قيمة مراقب الحسابات المتخصص تكون أكبر لدى الشركات الأكثر تعثراً ، وبالتالي 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 الإفصاح المالي وبالتالي تقلل مخاطر المعلومات وتقل تكلفة الاقتراض ، ولقد تبين بالفعل أن تكلفة الاقتراض تكون أقل للشركات التي تراجع بواسطة مراقب حسابات متخصص (Li, et al.,2010) .

وما يؤكد ذلك وجود علاقة عكسية قوية بين تخصص مراقب الحسابات وعدم تماثل المعلومات المحاسبية مفاضة بمدى السعر (Bid Ask Spr- ead) الذي يضعه صانع السوق في سوق الأوراق المالية ، والذي يمثل الفرق بين سعري الشراء والبيع والذي يتناسب مع مقدار عدم تماثل المعلومات في السوق ، إذن وجود مراقب الحسابات المتخصص يزيد من جودة الإفصاح 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 ، ويعني ذلك أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمكن أن يعالج مشكلة انخفاض مدة المراجعة ويزيد من تأثيرها السلي على 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

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

كما أن استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تؤدي إلى تفعيل عملية حوكمة الشركات من خلال دورها في تحقيق الإفصاح والشفافية ودقة المعلومات التي 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 يعني رقابة على التقارير المالية وبالتالي جودة الإفصاح وتقليل عدم تماثل المعلومات مما يؤدي إلى زيادة تقبل الادارة للمخاطرة ، ومن خلال قياس مدى تقبل الادارة للمخاطرة من خلال عاملين ، الأول هو الانحراف المعياري (تشتت) عوائد الأسهم ، والثاني ، مصاريف البحوث والتطوير ، على أساس أن زيادة تشتت العوائد وزيادة مصاريف البحوث والتطوير تعني توجه أكبر نحو المخاطرة، تبين أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يؤدي إلى زيادة توجه الادارة نحو المخاطرة (Hoelscher & Sea-vey.,2014) .

كما أن وجود مراقب الحسابات المتخصص يزيد من جودة الإفصاح المحاسبي 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

السوق - والتحفظ المحاسبي والقدرة التنبؤية للأرباح ، تبين أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر إيجابياً على القيمة الملائمة للأرباح المحاسبية، فيوجد ارتفاع ملحوظ في قيمة معامل التحديد عند ارتفاع درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، كما وجد أثر للتخصص الصناعي 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 الصناعي لمراقب الحسابات وزيادة كفاءته المهنية وذلك فيما يتعلق بتقليل تكاليف أعمال المراجعة ، تخطيط أعمال المراجعة ، تقدير المخاطر ، اكتشاف الغش ، التغلب على مشكلة ضغط الوقت .

- استعرض الباحث في الجزء الثاني من البحث العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية ، ووجد الباحث أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يفعل من اجراءات الحوكمة ويقلل من عدم تماثل المعلومات المحاسبية في الأسواق المالية مما يزيد من ثقة الأطراف ذات العلاقة وبالتالي يقلل من تكلفة الاقتراض ويزيد كذلك من درجة تقبل الادارة للمخاطرة مما يزيد من العوائد المتوقعة على الاستثمارات وبالتالي عوائد الأسهم والقيمة الاقتصادية للوحدة ككل .

بين تخصص مراقب الحسابات وادارة الأرباح ، إلا أن هذا التأثير يمكن أن يظهر في حالة الشركات التي لديها معدلات عالية من ادارة الأرباح ، أو بمعنى آخر البيئة التي نقل 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 ، والتي تم قياسها عن طريق حجم مكتب المراجعة (الأربعة الكبار وما دون ذلك) ، ويعنى ذلك أن جودة المراجعة يمكن أن تعادل التأثير السلبي 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 للتحويل بين مراقبي الحسابات المتخصصين وغير المتخصصين ، تبين وجود أثر إيجابي كبير عند التحول من الأربعة غير الكبار غير المتخصصين إلى الأربعة الكبار المتخصصين ، وأنه يوجد تأثير سلبي 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 الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الأرباح مفاة بالقيمة الملائمة للأرباح المحاسبية - تأثير الأرباح المحاسبية على

ومن هذا المنطلق يمكن الخروج بفرض الدراسة وهو :

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

٣- الدراسة التطبيقية

١-٣ - هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى اثبات الفرض النظرى للبحث وهو العلاقة الطردية بين التخصص الصناعي 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 .

٢-٣ - 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 الأ نشط 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 الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، لذلك فإن المتغير الأول هو التخصص الصناعي 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 المقاييس التى يمكن استخدامها لقياس هذا

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

١- مقاييس تعتمد على قيم الأصول ، ومنها ما يعتمد على قياس التحفظ الكامن في القيم الدفترية لصافي الأصول التشغيلية لإحدى الفترات بمعامل تأثير تلك القيم على الأرباح التشغيلية غير العادية للفترة اللاحقة، حيث أن الإشارة الموجبة لذلك المعامل تعنى أن التحفظ المحاسبي يؤدي إلى تقييم الأصول التشغيلية بأقل من قيمتها الحقيقية في الفترة الحالية إلا أنه ينعكس على ارتفاع الأرباح التشغيلية للفترة القادمة ، ومنها ما يعتمد على ثلاثة من الطرق المحاسبية المسببة لوجود التحفظ المحاسبي وهي 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 في انخفاض القيم الدفترية عن القيم السوقية لصافي الأصول ، ومنها ما يعتمد على قياس مستوى التحفظ من خلال تقدير نسبة الاحتياطات السرية الناتجة عن تطبيق طرق محاسبية متحفظة- نفس الطرق السابقة - إلى صافي الأصول التشغيلية.

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

المتغير - كما سبق ايضاحه في الجزء النظري من البحث - منها جودة الأرباح ومدى تمثيلها للوضع التشغيلي 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 المحاسبي أحد المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً التي تطبقها المنشآت في كل دول العالم ، ويمكن أن يوصف التحفظ المحاسبي 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 المبادئ المحاسبية التي تقود لتقليل الأرباح التراكمية المقرر عنها من خلال الاعتراف المتأخر للإيرادات والاعتراف الفوري بالنفقات وتقييم الأصول بأقل من القيم والالتزامات بأعلى من القيم.

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

الحسابات وجودة التقارير المالية تزيد مع زيادة درجة الرفع المالي ، وذلك من منطلق أن زيادة درجة الرفع المالي تجعل مراقب الحسابات المتخصص أكثر تركيزاً واهتماماً بحماية أموال المقرضين من عمليات ادارة الأرباح التي يمكن أن تقوم بها ادارات الشركات لتحقيق أهداف خاصة ، وسيتم قياس هذا المتغير من خلال العلاقة بين الالتزامات غير المتداولة واجمالي الأصول .

درجة الرفع المالي = اجمالي الالتزامات غير المتداولة ÷ اجمالي الأصول .

ب- **ربحية السهم**: حيث يتوقع الباحث أيضاً أن قوة العلاقة بين التخصص الصناعي 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 = صافي الأرباح ÷ عدد الأسهم .

٣-٤ - كيفية إجراء الدراسة

تتاول البحث العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية، ويمكن صياغة هذا الفرض إحصائياً كالتالي :

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

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

وسوف يقوم الباحث بالإعتماد على أحد النماذج التي تعتمد على قيم الأصول وهى الطريقة التي 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 لصافي الأصول ، وبالتالي 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 اقبال السهم × عدد الأسهم .

وسيتناول الباحث كذلك بعض المتغيرات الرقابية التي يمكن أن يكون لها تأثير جوهري على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية وهى :

أ- **الرفع المالي**: حيث يتوقع الباحث أن قوة العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب

جودة التقارير المالية فيه هي المتغير التابع والمتغيرات المستقلة هي تخصص مراقب الحسابات ودرجة الرفع المالي وربحية السهم ، ويمكن توضيح ذلك كالتالي :

$$Y = B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + E$$

حيث أن :

Y هي المتغير التابع والتي تشير إلى جودة التقارير المالية .

B0 المقدار الثابت .

B1 معامل المتغير المستقل X1 .

X1 المتغير المستقل الأول والذي يشير إلى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات .

B2 معامل المتغير المستقل X2 .

X2 المتغير المستقل الثاني والذي يشير إلى الرفع المالي .

B3 معامل المتغير المستقل X3 .

X3 المتغير المستقل الثالث والذي يشير إلى ربحية السهم .

E مقدار الخطأ العشوائي .

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

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

$$Y = B_0 + B_1 X_1 + E$$

حيث أن :

Y هي المتغير التابع والتي تشير إلى جودة التقارير المالية .

B0 المقدار الثابت .

B1 معامل المتغير المستقل .

X1 المتغير المستقل والذي يشير إلى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات .

E مقدار الخطأ العشوائي .

ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية سيتم ادخال المتغيرات الرقابية في النموذج ، وذلك بعمل نموذج انحدار متعدد تكون

٣-٥ - نتائج الدراسة

تم إجراء تحليل الانحدار من خلال استخدام حزمة البرامج الاحصائية SPSS ، وقد كانت النتائج

على النحو التالي :

(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 (0.004)، وذلك يعنى أن المتغير المستقل (x_1) والذى يشير إلى (y) والذى يشير إلى جودة التقارير المالية . تفسير (4 %) فقط من التغيرات في المتغير التابع

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), x_1

ويتضح من جدول (٢) السابق وهو جدول تحليل التباين ANOVA أن قيمة F (1.045)، وأن (0.308) وهى أكبر من (0.05) . النموذج غير معنوى حيث أن (P Value) تساوى

جدول (٣)
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	3.110	.255		12.207	.000
x_1	-.708-	.693	-.065-	-1.022-	.308

a. Dependent Variable: y

ويتضح كذلك من جدول (٣) السابق أن قيمة t للمتغير x_1 تبلغ (-1.022) و (P Value) تساوى (0.308) وهى أكبر من (0.05)، ويعنى ذلك عدم معنوية هذا المتغير . وتوجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير

ولبيان تأثير المتغيرات الرقابية وهى درجة الرفع المالى وربحية السهم ، فلقد أدخل الباحث هذين المتغيرين تباعاً إلى نموذج الانحدار ، حيث يشير المتغير (x_2) إلى الرفع المالى ، ويشير المتغير (x_3) إلى ربحية السهم .

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

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 المعامل التحديد المعدلة Adjusted R Square هي (0.033) ، 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 سالبه (-3.702) ، ويعنى ذلك أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالى وجوده التقارير المالية . من اختبار t أن (P Value) الخاصة بهذا المتغير (0.003) وهى أقل من (0.05) ، قيمة b الخاصة بهذا

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 (0.03) ، 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

ويتضح من خلال جدول (٩) السابق أن المتغير (x_1) والذي يشير إلى التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ما زال غير معنوي (P Value) (.866) أكبر من (.05) ، والمتغير (x_2) والذي يشير إلى الرفع المالي ما زال معنوياً (P Value) (.004) أقل من (.05) ، والمتغير (x_3) والذي يشير إلى ربحية السهم غير معنوي (P Value) (.556) أكبر من (.05) ، أي أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين مقدار ربحية السهم وجودة التقارير المالية .

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

إلى زيادة درجة الشفافية وزيادة جودة الإفصاح المالي والعكس صحيح ، حيث أن زيادة درجة الرفع المالي يعنى سوء المركز المالي للشركة وبالتالي تسعى الإدارة إلى تقليل مقدار الشفافية للتغطية على سوء موقفها المالي مما ينعكس في انخفاض جودة التقارير المالية.

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

٤- الخلاصة والنتائج والتوصيات

الخلاصة

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

بورصة الأوراق المالية السعودية ، ولذلك كان الهدف الرئيسي لهذا البحث هو بيان أثر التخصص الصناعي 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 الصناعي لمراقب الحسابات وعلاقتها بمحددات جودة المراجعة ، والثاني هو القاء الضوء على العلاقة بين استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية.

النتائج

وأوضحت نتائج الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات معنوية احصائية بين متغير التخصص الصناعي 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 والتي أرجعت جودة المراجعة وبالتالي جودة التقارير المالية إلى بعض خصائص العميل (الحجم ، الأداء المالي ، معدلات النمو) وليس إلى تخصص مراقب الحسابات ، أما عن تأثير المتغيرات الرقابية وهي درجة الرفع المالي وربحية السهم ، فقد تبين أن هناك علاقة عكسية ذات معنوية احصائية بين درجة الرفع المالي وجودة التقارير المالية ، وأوضح الباحث أن الخصائص المالية للعميل ومنها درجة الرفع المالي تعتبر من المحددات الأساسية لجودة التقارير المالية، فإنخفاض درجة الرفع المالي تعنى جودة الهيكل المالي للشركة وذلك ما يدفع الإدارة إلى زيادة درجة الشفافية وزيادة جودة الإفصاح المالي والعكس صحيح ، حيث أن زيادة درجة الرفع المالي يعنى سوء المركز المالي للشركة وبالتالي تسعى الإدارة إلى تقليل مقدار الشفافية

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

للتغطية على سوء موقفها المالي مما ينعكس في انخفاض جودة التقارير المالية ، أما عن تأثير المتغير الرقابي الثاني 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 الصناعي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية ، وأن محدد جودة هذه التقارير هو احدى الخصائص المالية للتعامل وهي درجة الرفع المالي ، وبما أن العلاقة بين تخصص المراجع وجودة التقارير المالية قد ثبتت في العديد من بيئات الأعمال الأخرى وفي العديد من الدول ، وثبت التأثير الايجابي لتخصص مراقب الحسابات على جودة التقارير المالية ، فإن الباحث يرى أنه في مجال ممارسة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية لم تؤثر عملية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على كفاءة مراقب الحسابات وبالتالي جودة المراجعة وجودة التقارير المالية ، لذلك فإنه لا بد من التركيز على عملية التأهيل الفندلمراقب الحسابات في المملكة العربية السعودية سواء في مرحلة التعليم الجامعي أو مرحلة التدريب على أعمال المراجعة بعد التخرج وأثناء العمل ، حتى يمكن أن يكون لعملية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات تأثير ايجابي على كفاءة المراجع وبالتالي على جودة مخرجات عمله ، ومن هذا المنطلق يوصى الباحث بالآتي :

١- الاهتمام بعملية التعليم والتدريب الفني لدارسي المراجعة في المرحلة الجامعية لتوسيع أفق الدارسين ومداركهم وبالتالي زيادة قدرتهم على

الاستفادة من التخصص الصناعي في زيادة كفاءتهم في مجال عملهم .

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

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

٤- على مكاتب الأعمال ألا تركز أثناء عملية التعاقد مع مراقبي الحسابات على عنصر الأتعاب فقط ، ولكن على محددات الكفاءة المهنية والتي من أهمها التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ، حتى يمكن توسيع دائرة التخصص الصناعي 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 الثاني والعشرون - العدد الثاني .
- ٢- حمودة ، مازن عوني ، ٢٠١٤ " مدى تأثير استراتيجيية التخصص الصناعي من قبل مراجعي الحسابات في تضيق فجوة التوقعات : دراسة تحليلية تطبيقية في قطاع غزة " ، رسالة ماجستير ، الجامعة الاسلامية (غزة)
- <http://search.mandumah.com/Record/696316>

- 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 استراتيجية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة أداء عملية المراجعة " ، الفكر المحاسبي - مصر <http://search-mandumah.com/Record/414772>
- ٨- مرسي ، هبة 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 المسؤولة 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 المحاسبي 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, JereR Lewis, Barry LWalker, Paul L, 2004 ,** "Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, and Audit Pricing", Auditing; 23.1 : 123-140.
- 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; R-aghunandan, 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 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 .
- 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, CheeYeo-wTan, 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 Specialization and Discretionary Accruals for Big 4 and Non – Big 4 Auditors", Florida State University,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, 2013**, " Forced auditor change, Industry specialization and audit fees", *Managerial Auditing Journal*; 28.8 708-734.
- 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 : 693-712.
- 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, 2014**, " 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 :

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

<p>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)</p>	
<p>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 العقاري ٦-٩- شركة مدينة المعرفة الاقتصادية ٦-١٠- شركة الأندلس العقارية</p>	<p>٦- قطاع ادارة وتطوير العقارات</p>
<p>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</p>	<p>٧- قطاع الخدمات الاستهلاكية</p>
<p>٨-١- شركة الحسن غازى ابراهيم شاعر ٨-٢- الشركة المتحدة للإلكترونيات (اكسترا) ٨-٣- الشركة السعودية للعدد والادوات (ساكو) ٨-٤- الشركة السعودية لخدمات السيارات والمعدات (ساسكو) ٨-٥- شركة جريبر للتسويق ٨-٦- شركة فواز عبد العزيز الحكير وشركاه</p>	<p>٨- قطاع تجزئة السلع الكمالية</p>