

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني (دراسة تطبيقية)

محمد عادل محمد محمد – مجدى مليجى عبدالحكيم – محمد عبدالله زكى
قسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة بنها

ملخص البحث:

هدفت هذه الدراسة إلى اختبار أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني، وقد تم التطبيق على عينة مكونة من ٨٩ شركة مقيدة بسوق الأوراق المالية المصري موزعة على ٦ قطاعات وفقاً للمعيار الدولي لتصنيف القطاعات (الصناعات) (GICS) Global Industry Classification Standard خلال الفترة من عام ٢٠١٤ وحتى عام ٢٠٢٢، بما يمثل ٨٠١ مشاهدة.

وقد توصلت نتائج الدراسة في ظل التحليل الرئيسي إلى: وجود تأثير معنوي عكسي بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، وكذلك وجود تأثير معنوي عكسي بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات، بالإضافة إلى تأثير معنوي عكسي للتفاعل بين التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله معاً على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات.

كما توصلت الدراسة في ظل التحليل الإضافي إلى: وجود تأثير معنوي عكسي لتغير مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه الصناعي وجودة حكمه المهني، فضلاً عن وجود تأثير معنوي عكسي لكثرة أعمال مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه الصناعي وجودة حكمه المهني واستناداً إلى ما سبق توصي الدراسة: بضرورة التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي والتي سيكون لها أثر إيجابي على جانبيين: - ويتمثل الجانب الأول في تحسين سمعة المكتب في السوق وبالتالي زيادة القدرة على المنافسة بين باقي المكاتب وبالتالي زيادة الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات، بينما يتمثل الجانب الثاني في زيادة مصداقية القوائم المالية للمستخدمين، بالإضافة إلى ضرورة التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات، كما يجب على السجل العام للمحاسبين والمراجعين عدم تصريح لأي مراقب غير متخصص وضرورة أن يكون مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً لكي يستطيع موازنة مهنة المراجعة، وكذلك ضرورة التشديد من جانب هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية على الشركات المسجلة لديها بضرورة التعاقد مع مراقب حسابات متخصص حتى لا يتم توقيع عقوبات عليها، ضرورة أن يكون هناك معيار مصري يشير بوضوح إلى ضرورة توافر التخصص الصناعي لدى مراقب الحسابات

الكلمات المفتاحية: درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، طول فترة التعاقد مع العميل، جودة الحكم المهني.

**The Impact of industry specialization and Tenure of professional
Judgement Quality: Empirical study**
**Mohamed Adel Mohamed Mohamed - Magdy Meligy Abdel Hakim -
Mohamed Abdullah Zaki**
**Department of Accounting and Auditing - Faculty of Commerce -
Benha University**

Abstract

This study aimed to test the effect of the degree of industrial specialization of the auditor and the length of the contract period with his client on the quality of professional judgment. The application was carried out on a sample of 89 companies listed on the Egyptian Stock Exchange distributed over 6 sectors according to the Global Industry Classification Standard (GICS) during the period from 2014 to 2022, representing 801 observations.

The results of the study, under the main analysis, reached: There is a significant inverse effect between the industrial specialization of the auditor and the quality of the auditor's professional judgment, as well as a significant inverse effect between the length of the contract period between the auditor and his client and the quality of the auditor's professional judgment, in addition to a significant inverse effect of the interaction between the industrial specialization and the length of the contract period between the auditor and his client together on the quality of the auditor's professional judgment.

The study also concluded, under the additional analysis, that: There is a negative moral effect of changing the auditor on the relationship between his industrial specialization and the quality of his professional judgment, in addition to the negative moral effect of the auditor's many works on the relationship between his industrial specialization and the quality of his professional judgment.

Based on the above, the study recommends: The necessity of accounting and auditing offices to adhere to the industrial specialization strategy, which will have a positive impact on two aspects: - The first aspect is to improve the reputation of the office in the market and thus increase the ability to compete among other offices and thus increase the fees received by the auditor, while the second aspect is to increase the credibility of the financial statements for users, in addition to the necessity of scientific and practical qualification of the auditor. The General Register of Accountants and Auditors must not permit any non-specialized auditor and the necessity for the auditor to be an industrial specialist in order to be able to practice the auditing profession, as well as the necessity for the Financial Regulatory

Authority and the Egyptian Stock Exchange to emphasize on the companies registered with them the necessity of contracting with a specialized auditor so that penalties are not imposed on them. The necessity of having an Egyptian standard that clearly indicates the necessity of the availability of industrial specialization in the auditor.

Keywords: Degree of specialization Industrial auditor, length of contract with client, quality of professional judgment.

مقدمة:

يشير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات إلى توافر المعرفة والخبرة بمجال الصناعة التي تعمل فيها الشركة التي يتم مراجعتها، وبالتالي من المتوقع أن يستغرق المراقب المتخصص وقت أقل للتعامل مع القضايا والمشاكل المحاسبية المعقدة مقارنة بالمراقب غير المتخصص، وايضاً يستطيع المراقب المتخصص صناعياً مراجعة القوائم المالية بصورة أسرع من المراقب غير المتخصص (Habib,A.,Bhuiyan. 2011. p. 32)

ويحقق التخصص الصناعي العديد من المميزات ومن بينها انه يؤدي إلى تخفيض الوقت والمجهود والموارد اللازمة لأداء عملية المراجعة وبالتالي تخفيض تكاليف عملية المراجعة، كما يزيد التخصص الصناعي للمراقب من قدرته على التفاوض عند تحديد أتعاب عملية المراجعة والارتقاء بمستوى المنافسة بين شركات المراجعة المبنية على مهارات وقدرات المراجع المتخصص (وهدان، ٢٠١٩، ص ٢٥).

كما تُعرّف فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل بأنها تلك الفترة التي يُقدم فيها مراقب الحسابات خدمة المراجعة الخارجية للعميل ومعرفة المراجع بأداء الشركة سوف تتحسن عندما يقضي المراجع فترة طويلة مع العميل بالإضافة إلى تحقيق جودة تقرير المراجعة في ظل زيادة كفاءة عملية المراجعة (Hapsoro et al., 2018. P 145)

وزيادة هذه الفترة بين المراقب والعميل يكون له تأثير إيجابي و سلبي على استقلالية وحيادية مراقب الحسابات، ويتمثل التأثير الإيجابي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل في تقليل تأخير إصدار تقرير المراجعة كما أنه يعمل على زيادة الأتعاب التي يحصل عليها المراقب وهذا يمثل فائدة لمراقب الحسابات ومنفعة كبيرة لمكاتب المراجعة الكبرى (Big4) بينما تكون المنفعة قليلة بالنسبة لبقية مكاتب المراجعة دون المكاتب الكبرى (Ghosh et al., 2017. P 1)، وتناولت دراسة (Putri et al., 2021. p 11) أن الفترة التي يؤدي خلالها المراقب عمله ويقوم بعملية المراجعة كلما طالت يكون لها تأثير إيجابي على الحكم الذي يصدره المراقب بالإضافة إلى التسهيل ومساعدة المراقب على تصميم برنامج للمراجعة بشكل أكثر فعالية وينتج عنه نتائج عالية الكفاءة، وكذلك دراسة (Muhammad et al., 2022. P 1) أوضحت أن فترة المراجعة الطويلة تعمل على تحسين جودة المراجعة لأن المراقب يكون على وعي وفهم بالمخاطر والفجوات في نطاق العمل ومن ثمّ يستطيع الحفاظ على نزاهة العمل وتحقيق جودة عملية المراجعة.

اما بالنسبة للتأثير السلبي لطول فترة التعاقد بين المراقب والعميل تناولت دراسة (Kalabeke et al., 2019. P 335) وجود علاقة عكسية بين مدة خدمة المراجع وجودة التقارير المالية فكلما زادت مدة خدمة

المراجع وأدائه أعمال المراجعة للعميل فإن ذلك يزيد من ممارسات إدارة الأرباح ويضعف من جودة التقارير المالية، وتناولت دراسة (Agustianto et al., 2022. P 445) أن طول فترة ارتباط المراقب بالعميل تعمل على خلق علاقة وثيقة للغاية وهذا يؤثر سلباً على استقلالية وموضوعية مراقب الحسابات.

ونجد أن لمهنة المحاسبة والمراجعة أهمية واضحة وتظهر من خلال توفير المعلومات لمستخدمي القوائم المالية ومع تزايد الضغوط على المهنة في الوقت الحاضر لرفع مستوى الأداء المهني لمراقب الحسابات من أجل تحسين جودة عملية المراجعة ككل، أصبح هناك حاجة ملحة لترشيد الحكم المهني للمراقب. ولذلك يُعتبر الحكم المهني هو جوهر نجاح عملية المراجعة واتسامه بالدقة والصحة للمراقب يؤدي بلا شك إلى نجاح عمله وهذا لن يأتي إلا من خلال التزام المراقب بالإرشادات والتوجيهات التي تتطلبها معايير المراجعة (الأشول، ٢٠٢٤، ص ١١٨١).

وفي ضوء ما سبق يتضح أن مفهوم الحكم المهني لمراقب الحسابات يتمثل في مجموعة العمليات الذهنية التي يقوم بها المراقب مستنداً على الخبرة العلمية والعملية وملتزماً بقواعد السلوك المهني من أجل تكوين رأي فني محايد يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي توفير معلومات ذات جودة عالية للمستخدمين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات وتحقيق جودة المراجعة لمراقب الحسابات يعزز من مكانته بين باقي مراقبي الحسابات ويزيد من سمعته وكذلك المحاولات المبذولة من جانب المراقب من أجل زيادة جودة عملية المراجعة وبالتالي تخفيض مخاطر المراجعة.

في ضوء ما سبق يتضح للباحث أهمية البحث الحالي حيث يحاول تحليل أثر كل من درجة التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد مع العميل على جودة الحكم المهني.

١ - طبيعة المشكلة ودوافع الدراسة:

ورد في أدبيات المراجعة عدة مفاهيم بشأن التخصص الصناعي حيث أشار (بابكر، ٢٠١٨، ص ٧) أن التخصص الصناعي للمراجع يتمثل في تخصص المراجع في قطاع معين من الأنشطة الاقتصادية حتى يقوم بأداء عملية المراجعة بدقة وسهولة.

وتعتبر المراجعة الخارجية أداة هامة للحد من تلاعب الإدارة بأساليب إدارة الأرباح، إلا أن دور المراجعة في هذه الحالة يتوقف على جودتها التي تنتج من عدة عوامل منها تخصص المراجع الخارجي، والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات له أهمية جوهرية وأشارت دراسة (الجندي، ٢٠١٩، ص ١٦٠) إلى أن أهمية التخصص الصناعي تتمثل في "تسهيل مهمة المراجع عند فحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٥٦ -

والتي تعتمد على التقدير الشخصي وما ينتج عن ذلك من تخفيض احتمالات عدم اكتشاف احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية".

كما أن التخصص الصناعي يؤثر على سمعة مكتب المراجعة ويعمل على توسيع نطاق عملها وذلك لما تقدمه هذه المكاتب من خدمات مراجعة وتكون مصحوبة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وهذا يجعل مكتب المراجعة مميز عن غيره من المكاتب والتي لم ينتشر بينها أهمية التخصص الصناعي، وهذا التميز للمكتب في التخصص الصناعي يعمل على زيادة الأتعاب التي سيتم الحصول عليها من العميل محل المراجعة. ووفقاً لما تم ذكره فهذا يمثل الجانب الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

ولكن على الجانب الآخر يظهر الجانب السلبي وهو إذا لم يكن حجم مكتب المراجعة كبير وليس لدى مراقب الحسابات القدر الكاف من المعرفة والخبرة في مجال الصناعة الخاصة بالعميل وبالتالي في هذه الحالة نجد أن الشخص القائم بعملية المراجعة يكون غير متخصص ومن هنا تظهر المشكلة الكبرى وهذا يؤثر سلباً على المراقب ويمنعه من تقديم حلول للمشكلات التي تواجه العميل محل المراجعة وكذلك التأخير في تقديم تقرير المراجعة وبالتالي عدم قدرة متخذي القرارات الحصول على المعلومات في التوقيت المناسب وهذا يفقد قيمة وجودة المعلومات.

ويتضح مما سبق أن هناك عدة دوافع لهذه الدراسة تبرز قيمتها المضافة من أهمها أن الدراسات السابقة لم تقدم أدلة حاسمة بشأن العلاقة بين التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد والحكم المهني باستثناء دراسة (علي، ٢٠١٨) لذلك فإن تحليل هذه العلاقة في البيئة المصرية سوف يساعد على تفسير تباين جودة المراجعة، بالإضافة إلى تزايد الاهتمام من جانب واضعي المعايير المحاسبية والهيئات الرقابية بالعوامل المؤثرة في الحكم المهني لمراقب الحسابات للوصول إلى فهم أفضل لجودة المراجعة وكذلك من دوافع هذه الدراسة توضيح الآثار الايجابية والسلبية الناتجة عن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل والإشارة إلى ضرورة وجود آلية للحد من الآثار السلبية والتي تتمثل في التناوب الإلزامي للمراقب ومدى تأثيره على جودة الحكم المهني للمراقب

وبناءً على ما سبق يمكن للباحث صياغة مشكلة البحث من خلال السؤال الرئيسي التالي:

هل يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني؟
وفي إطار الإجابة على السؤال السابق يحاول الباحث الإجابة على الاسئلة الفرعية التالية:

أ- هل يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني؟

ب- هل تؤثر طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني؟

ج- ما هو الأثر التفاعلي لكل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد على جودة الحكم المهني؟

٢- أهداف البحث:

يتمثل الهدف الرئيس للدراسة في تحليل مدي تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني، وينبثق عن هذا الهدف الأهداف الفرعية التالية:

- أ- تحديد أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني.
- ب- تحديد أثر طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني
- ج - تحليل الأثر التفاعلي لكل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد على جودة الحكم المهني.

٣- أهمية البحث:

تظهر الأهمية العلمية في دراسة تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه مع عميله على جودة الحكم المهني وتظهر هذه الأهمية في اختبار العلاقة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، والتأكيد على ضرورة فهم مراقب الحسابات لنشاط العميل وتخصصه في صناعة العميل وزيادة إمام مراقب الحسابات بطبيعة النشاط الخاص بالعميل يؤدي إلى التأثير على جودة الحكم المهني وهذا يساعد المراقب على حل المشكلات التي تواجه العميل.

بينما تظهر الأهمية العملية في تحديد العوامل التي تؤثر على جودة الحكم المهني لمكاتب المراجعة وهذا سيكون سبباً أمام المكاتب الصغيرة بضرورة أن تلتزم بالتخصص الصناعي لينعكس ذلك على جودة الأحكام التي تصدرها. وضرورة أن يكون هناك مسئولية على المراقب بأن يلتزم بالتخصص الصناعي، كما أنها تظهر عوامل تؤثر على تطبيق التخصص الصناعي في مكاتب المراجعة.

بالإضافة إلى توضيح فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وضرورة أن يكون هناك توازن فيها لأن زيادة الفترة التعاقدية بين المراقب والعميل يؤدي إلى تكوين تحالف وتآلف بينهم وهذا يكون له آثار سلبية من ضمنها زيادة ممارسات المحاسبة الابتكارية.

وفي مصر تم إصدار القرار رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧ طبقاً للمادة رقم (١) بضرورة التزام الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية والشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية بقواعد الدليل المصري لحوكمة الشركات ومركز المديرين المصري التابع لوزارة الاستثمار في عام ٢٠١١ والذي نص على أن يعين مراقب الحسابات سنوياً ويجدد له بحد أقصى ست سنوات (قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال، رقم ١١ لسنة ٢٠٠٧)

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٥٨ -

ولا ينبغي إعادة تعيينه قبل انقضاء سنتين على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة وإذا قلت الفترة التعاقدية بين المراقب والعميل فإن ذلك يجعل المراقب متحفظاً ويقوم ببذل العناية المهنية الواجبة وكذلك الشك المهني.

٤ - منهج البحث

تعتمد الدراسة على استخدام المنهج الإيجابي Positive Approach لشرح وتفسير العلاقة بين درجة التخصص الصناعي، طول فترة التعاقد وجودة الحكم المهني من خلال إطار تحليلي (نظري) يمكن من خلاله صياغة واختبار فروض الدراسة، كما تعتمد الدراسة التطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٤ إلى ٢٠٢٢

سوف يعتمد الباحث علي المنهج الاستقرائي من خلال استقراء الدراسات السابقة والتي تكون مرتبطة بموضوع الدراسة وذلك بالتطرق إلى البحوث والدوريات والإصدارات المتعلقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومدى تأثيره علي جودة الحكم المهني ودراسة النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسات، وتوضيح نقاط الاتفاق والاختلاف بين فيما بينها، وكذلك المنهج الاستنباطي لاستنتاج العلاقة بين كل من التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد، وجودة الحكم المهني.

٥ - حدود البحث:

أ - تقتصر الدراسة على تحليل أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله وذلك على جودة الحكم المهني دون التطرق إلى العوامل الأخرى المؤثرة في جودة الحكم المهني.

ب - تقتصر الدراسة التطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٤ حتى عام ٢٠٢٢

٦ - تنظيم البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث ومعالجته مشكلته يمكن للباحث استكمال ما تبقى من البحث كما يلي:
يتناول القسم الأول: الدراسات السابقة وتطوير الفروض، كما يتناول القسم الثاني الإطار النظري لمتغيرات الدراسة، في حين يتناول القسم الثالث: الدراسة التطبيقية، أما القسم الرابع يتناول النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

القسم الأول

الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث

يتناول الباحث في هذا القسم عرض وتحليل الدراسات السابقة المتعلقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله وأثرهما على جودة الحكم المهني وذلك كمحاولة لتحقيق الأهداف التالية: **الهدف الأول:** تحديد المتغيرات محل الدراسة بالإضافة إلى مؤشرات قياسها، وتحديد العلاقة بين هذه المتغيرات، **الهدف الثاني:** تحديد الفجوة البحثية من جانب وكذلك تحديد الأساس العلمي لفروض الدراسة من جانب آخر.

ومن أجل تحقيق هذه الأهداف يقوم الباحث بتناول تلك الدراسات من خلال تقسيمها إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي:

١/١ المجموعة الأولى: الدراسات التي اهتمت بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأثره على جودة الحكم المهني.

٢/١ المجموعة الثانية: الدراسات التي اهتمت بفترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وأثرها على جودة الحكم المهني.

٣/١ المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت العلاقة التفاعلية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع العميل على جودة الحكم المهني.

١/١ المجموعة الأولى: الدراسات التي اهتمت بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأثره على جودة الحكم المهني

هدفت دراسة (Fangfei Ding et al., 2023) إلى: فحص ما إذا كان التخصص الصناعي لمراقب الحسابات من الممكن أن يؤثر على جودة عملية المراجعة واستخدمت هذه الدراسة عينة مكونة من (٢٣٦٤) شركة من الشركات العامة الصينية خلال الفترة من عام ٢٠٠٦ إلى عام ٢٠١٥ في دولة الصين.

وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن التخصص الصناعي لشركاء المراجعة والذين تتوفر لديهم الخبرة والمسئولية يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة، وكذلك تم التوصل إلى أن تغيير مراقب الحسابات يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة من جانب آخر وانخفاض التوقعات المالية وهذا يتفق مع الأدبيات السابقة. كما يمكن للأسواق الناشئة على سبيل المثال دولة الصين أن تقوم بتحسين جودة المراجعة من خلال الاهتمام بتفعيل دور التخصص الصناعي وبالتالي تزداد القدرة على منافسة مكاتب المراجعة الكبرى (Big 4).

كما هدفت دراسة (Ebenezer Nana Yeboah et al., 2023) إلى: تحديد تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على كلاً من أتعاب عملية المراجعة وتأخير إصدار تقرير المراجعة، وتم إجراء هذه الدراسة على عينة مكونة من (١٠٠) شركة من عام ٢٠٠٨ إلى عام ٢٠١٨ في دولة غانا بالإضافة إلى إجراء مزيد

من التحليل على الشركات الكبيرة والشركات الصغيرة والشركات المملوكة للدولة والشركات الخاصة وذلك من أجل توضيح أثر التخصص الصناعي على أتعاب عملية المراجعة. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى: وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على أتعاب عملية المراجعة وهذا يعني أن توافر المعرفة من جانب مراقب الحسابات بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل محل المراجعة فإن ذلك يؤدي إلى زيادة الأتعاب التي يحصل عليها المراقب، بالإضافة إلى وجود تأثير سلبي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على تأخر إصدار تقرير المراجعة ويتمثل ذلك في أن توافر الخبرة من جانب مراقب الحسابات بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل محل المراجعة يقلل من الوقت المستغرق لتقديم تقرير المراجعة وبالتالي فإن التفاعل بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخر إصدار تقرير المراجعة يقلل من أتعاب عملية المراجعة. أما دراسة (Esraa Esam Alharasis et al., 2022) فقد هدفت إلى: فحص العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وأتعاب عملية المراجعة ومدى تأثيرهم على جودة عملية المراجعة وتم إجراء هذه الدراسة على عينة مكونة من ٢١٠٠ شركة أردنية وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ إلى عام ٢٠١٨ في دولة الأردن. وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة: اختيار العميل محل المراجعة لمراقب الحسابات المتخصص صناعياً يؤدي إلى مساعدة العميل في الحصول على معلومات مالية ذات شفافية ومصداقية عالية، وهذا يكون له تأثير هام في الحد من مشاكل الوكالة، أما بالنسبة لتأثير التخصص الصناعي على أتعاب عملية المراجعة فقد توصلت الدراسة إلى أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يكون أكثر اتجاهًا للحصول على أتعاب المراجعة بقيمة أقل من المراقب غير المتخصص وهذا من أجل المنافسة بين المراجعين. في حين هدفت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٢) إلى: تحديد أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مراجعة القوائم المالية، وتم إجراء الدراسة الاختبارية عن طريق تصميم قائمة استقصاء وتوزيعها على عينة البحث متمثلة في (١٢٥) مفردة من الأكاديميين (شركات المساهمة المسجلة في البورصة المصرية- مكاتب المحاسبة والمراجعة العاملة في مصر- أعضاء هيئة التدريس بأقسام المحاسبة والمراجعة بكليات التجارة بالجامعات المصرية) من خلال المقابلة الشخصية والتسليم باليد أو إرسالها واستلامها عن طريق البريد الإلكتروني. تشير نتائج هذه الدراسة إلى: تطبيق التخصص الصناعي للمراقب يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة وكذلك كشف التلاعب والغش والأخطاء في القوائم المالية وهذا يعمل على تدعيم ثقة المستخدمين ودعم كفاءة المراقب وزيادة حجم المعرفة لدى المراقب عند مراجعة القوائم المالية، وفي ظل تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي يستطيع المراقب ان يحافظ على سمعته بين باقي المكاتب وبالتالي الحصول على أتعاب مراجعة مرتفعة. كما هدفت دراسة (Fan-Hua Kung et al., 2021) إلى: فحص استراتيجية الأتعاب المنخفضة لمراقب الحسابات المتخصص في الصناعة التي ينتمي إليها العميل محل المراجعة، وكذلك جودة عملية المراجعة ويتضح أن مراقب الحسابات المتخصص يكون لديه الخبرة بطبيعة الصناعة الخاصة بالعميل وهذا يكون له الأثر الواضح في مراجعة القوائم المالية وإصدار تقرير المراجعة

بشكل أكثر دقة وكفاءة وسرعة مقارنة بمراقب الحسابات غير المتخصص ويستخلص الباحث أن مراقب الحسابات المتخصص لا يحتاج إلى تخفيض أتعابه لكي يحصل على عملاء جدد، وتم إجراء هذه الدراسة على الشركات المُدرجة في تايوان وذلك خلال الفترة من عام ٢٠٠٩ إلى عام ٢٠١٨.

وقد أظهرت نتائج هذه الدراسة: أن مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة لديهم وضوح ولا يعتمدوا على استخدام استراتيجيات التسعير التنافسية والتي تتمثل في تخفيض الأتعاب عند المنافسة بين العملاء ومراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة يتنافسون على العملاء بدرجة عالية، ولكن يميلون إلى استخدام إستراتيجية الأتعاب المنخفضة وذلك في خلال بداية فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل كما أن لإستراتيجية الأتعاب المنخفضة تأثير واضح على ممارسات إدارة الأرباح لعملاء المراجعة. أما دراسة (ضيف، ٢٠١٨) فقد هدفت إلى: دراسة العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة كأحد العوامل الحاكمة في تعزيز توقيت إصدار القوائم المالية للشركات وأثر تلك العلاقة على جودة الأرباح المحاسبية. وتمثلت عينة البحث في الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأسهم السعودي خلال السنوات التالية الأربعة من سنة ٢٠١٣ إلى سنة ٢٠١٦. وتشير نتائج هذه الدراسة إلى: وجود ارتباط طردي ومعنوي بين طول فترة إصدار تقرير المراجعة وتخصص شركة المراجعة في كل من صناعة إدارة وتطوير العقارات، صناعة المواد الأساسية، صناعة الاتصالات والنقل، وصناعة الطاقة، والمرافق العامة، والرعاية الصحية، بالإضافة إلى وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين التخصص الصناعي لشركة المراجعة وجودة الأرباح المحاسبية. في حين هدفت دراسة (رضوان، ٢٠٢٠) إلى: التعرف على دور التخصص النوعي للمراجع الحسابات الخارجي في إدارة الوحدة الاقتصادية بخصوص تبني سياسة إدارة الضريبة وذلك من أجل تخفيض الضرائب التي تتحملها المنشأة والتي تكون سبباً لتحقيق الوفر الضريبي والتأثير بشكل إيجابي على الأداء المالي، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة تم تصميم قائمة استقصاء مع متغيرات مشكلة الدراسة وفروضها وتم توزيع (٨٠) قائمة استقصاء على مكاتب المراجعة وكانت الردود (٦٥). توصلت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التخصص النوعي للمراجع الخارجي وإدارة الضريبة فالتخصص النوعي للمراجع الخارجي يقلل من قدرة إدارة الوحدة الاقتصادية على التحكم في معدل الضريبة الفعلي كما يساعد التخصص النوعي للمراجع في تفعيل دور الرقابة الداخلية الضريبية، بالإضافة إلى أن التخصص النوعي للمراجع الخارجي يقلل من قدرة الوحدة الاقتصادية على ارتكاب أي مخالفات مع الكيانات القانونية وبالتالي ترتفع جودة الاقرارات الضريبية. كما هدفت دراسة (Cory Cassell et al., 2019) إلى: تحديد المواقف التي يكون فيها التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يمثل ضرراً على جودة عملية المراجعة، ومراقب الحسابات المتخصص يجب أن يكون لديه الخبرة والمعرفة الفريدة التي تؤدي إلى دقة المراجعة، ولكن من الممكن أن تظهر مجموعة من المخاطر التي ترتبط بالصناعة وتظهر الجهود المبذولة من جانب مراقب

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٦٢ -

الحسابات من أجل تأمين وتخصيص الموارد المرتبطة بهذه الصناعة، وذلك من أجل تخفيض المخاطر المرتبطة بهذه الصناعة، وقد قامت الدراسة بتحليل آثار الأزمة المالية التي حدثت عام ٢٠٠٨ وأثرها على عملية المراجعة لحسابات العملاء في القطاع المصرفي. وتضمنت عينة الدراسة (٣١٩٩) بنك في دولة الولايات المتحدة الأمريكية، وكانت فترة الدراسة من عام ٢٠٠٤ إلى عام ٢٠٠٩.

وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى: أنه خلال الفترة التي سبقت الأزمة المالية كانت لا توجد أي مخاطر في القطاع المصرفي وكان التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مؤثراً بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة، وعلى النقيض خلال الأزمة المالية ظهر عدم التخصص الكافي لمراقب الحسابات للتعامل مع مثل هذه الظروف و كذلك عدم قدرته على حل مشكلة تخصيص الموارد. ولذلك أصبح التخصص الصناعي للمراقب مؤثراً بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة.

تحليل دراسات المجموعة الأولى:

اعتمد الباحث في هذه المجموعة من الدراسات على بيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين هذه الدراسات، والتي اتفقت حول وجود تأثير لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني، ولكن نجد أن هذا التأثير للتخصص الصناعي للمراقب ينقسم إلى: تأثير إيجابي وتأثير سلبي على جودة الحكم المهني.

أولاً: - بالنسبة للتأثير الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني:

تعددت الدراسات التي تناولت الأثر الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني وذلك في الشركات الكبيرة التي يكون لديها دافع إلى تعيين مراقبي حسابات متخصصين في الصناعة لكي تتوافر المصداقية والثقة في القوائم والتقارير المالية وأيضاً عدم التأخير في إصدار تقرير المراجعة. هذا الأمر الذي سينعكس بشكل إيجابي على القرارات التي تصدرها الشركة وذلك بلا شك سيؤدي إلى زيادة الأتعاب التي يحصل عليها المراقب (Ebenezer Nana Yeboah.2023)، وأشارت دراسة (Fangfei) (Ding et al., 2023) إلى أن التخصص الصناعي لشركاء المراجعة والذين تتوافر لديهم الخبرة والمسئولية يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة، وأشارت دراسة (إبراهيم، ٢٠٢٢) إلى أن تطبيق استراتيجية التخصص الصناعي للمراقب يساعد على تحسين جودة عملية المراجعة وكذلك كشف التلاعب والغش والأخطاء في القوائم المالية وهذا يعمل على تدعيم ثقة المستخدمين.

وبالنسبة لبيئة التطبيق نجد أن دراسة (Fangfei Ding et al., 2023) في دولة الصين، ودراسة (Ebenezer Nana Yeboah.2023) في غانا، دراسة (Esraa Esam Alharasis et al., 2022) في دولة الأردن، ونستخلص من ذلك اختلاف بيئة التطبيق إلا أنه يوجد اتفاق حول التأثير الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني.

ثانياً: بالنسبة للتأثير السلبي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني:

على الرغم من أن التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات يحقق العديد من المنافع ومنها زيادة كفاءة وفعالية اختبار وتطبيق إجراءات المراجعة، إلا أنه تظهر مخاطر تكون مرتبطة بالتخصص الصناعي للمراقب وهذا ما تناولته دراسة (Cory Cassell et al. 2019) قد أشارت إلى أنه خلال الأزمة المالية كان التخصص الصناعي لمراقب الحسابات مؤثراً بشكل سلبي على جودة عملية المراجعة وهذا بسبب عدم التخصص الكافي من جانب المراقب في هذه الظروف على التعامل مع مشاكل تخصيص الموارد.

ويتضح للباحث وجود اختلاف في نتائج الدراسات ما بين التأثير الإيجابي والسلبي لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني، وأن العلاقة بين التخصص الصناعي والحكم المهني ما زالت محل جدل ونقاش في الفكر المحاسبي، وهو ما يظهر أهمية اختبار تلك العلاقة في بيئة الأعمال المصرية.

ومن ثم يمكن للباحث صياغة الفرض الرئيسي الأول H1 كما يلي:

لا يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة حكمه المهني.

٢/١ المجموعة الثانية: الدراسات التي اهتمت بفترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وأثرها على جودة الحكم المهني:

يهدف الباحث من خلال تناوله هذه المجموعة من الدراسات إلى تحليل وتحديد العلاقة بين فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وأثرها على جودة الحكم المهني.

هدفت دراسة (حسن، ٢٠٢١) إلى: اختبار العلاقة بين فترة بقاء مراقب الحسابات والتقلبات في عوائد الأسهم بالإضافة إلى اختبار تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير معدل لتلك العلاقة وذلك للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية، وتم إجراء الدراسة على عينة من الشركات ببورصة المصرية وبلغت (٤٣) شركة وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠١٨ في دولة مصر. توصلت نتائج هذه

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٦٤ -

الدراسة إلى: وجود علاقة عكسية (سالبة) بين فترة بقاء مراقب الحسابات وتقلبات أسعار الأسهم وذلك يعني أنه كلما زادت فترة بقاء مراقب الحسابات فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض تقلبات أسعار الأسهم بالإضافة إلى أن طول فترة بقاء مراقب الحسابات تعمل على حصول مراقب الحسابات على المزيد من المعلومات التي تخص العميل محل المراجعة وهذا سينعكس بشكل إيجابي على تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية. أما دراسة (مسعود، ٢٠١٩) فقد هدفت إلى: تحليل أثر التغيير الدوري لمراقب الحسابات على جودة المراجعة، من وجهة نظر البنوك محل المراجعة. ولتحقيق هدف الدراسة تم تصميم استمارة استقصاء وتوزيعها على العاملين في البنوك محل الدراسة، وعددهم (١٤) بنك، خلال الفترة ما بين شهر يناير ٢٠١٨ إلى شهر ابريل ٢٠١٨ في دولة اليمن. ومن أجل تحليل بيانات استمارة الاستقصاء واختبار الفروض تم استخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود علاقة ذات تأثير إيجابي بين التغيير الدوري لمراقب الحسابات واستقلالية مراقب الحسابات وهذا يعني أنه في حالة التغيير الدوري لمراقب الحسابات فإن ذلك يساعد على زيادة استقلالية مراقب الحسابات وعدم التبعية لإدارة الشركة وزيادة جودة عملية المراجعة، وفي حالة طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة فإن ذلك يزيد من الألفة بينهم ويؤثر سلباً على استقلال المراجع، ويؤدي إلى انخفاض جودة عملية المراجعة ومن ناحية أخرى نجد أنه لطول فترة التعاقد تأثير إيجابي على حجم المعرفة المرتبطة بأنشطة هذه المنشأة وهذا يساعد المراجع على اكتشاف التحريفات الجوهرية. كما هدفت دراسة (Okeke-Muogo et al., 2019) إلى: توضيح أثر فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على ممارسات إدارة الأرباح خلال الفترة من عام ٢٠٠٧ إلى عام ٢٠١٧ وذلك للشركات غير المالية المدرجة ببورصة نيجيريا، كما أن البيانات تم الحصول عليها من ٢٤ شركة في دولة نيجيريا. وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود علاقة طردية بين فترة تعاقد مراقب الحسابات والعميل والقيام بممارسات إدارة الأرباح. فكلما زادت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل فإن ذلك يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح. ولتقليل هذه الآثار السلبية يجب تطبيق التناوب الإلزامي.

في حين هدفت دراسة (Shiva Hassanpour.2023) إلى: التحقق من فعالية التناوب الإلزامي لمكتب المراجعة ومراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة في الشركات المدرجة ببورصة طهران وتم استخدام طريقة الفرز لعدد ٩٠ شركة تم قبولها وذلك باستخدام معامل بيرسون خلال الفترة من عام ٢٠١٦ إلى عام ٢٠٢١ في دولة إيران، والبيانات المجمعة تتعلق بـ ٦٣٠ شركة. حيث توصلت نتائج هذه الدراسة إلى: أن هناك ارتباط بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، تُظهر الدراسة أن الشركات التي غيرت مراقبي الحسابات خلال فترة الدراسة لديها متوسط "جودة في عملية المراجعة" بدرجة أعلى ومعامل تشتت بدرجة أقل وذلك مقارنة بمجموعة الشركات المنافسة التي تحتفظ بمراجعين مستقلين.

تحليل دراسات المجموعة الثانية: اعتمد الباحث في هذه المجموعة من الدراسات على بيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين هذه الدراسات، ومعظم الدراسات اتفقت حول وجود تأثير فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني. ولكن نجد أن هذا التأثير لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل ينقسم إلى: تأثير إيجابي وتأثير سلبي على جودة الحكم المهني ولكي يتم تقليل الآثار السلبية نتيجة طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل والتي يترتب عليها زيادة المحبة والألفة بين مراقب الحسابات والعميل وبالتالي ظهور ممارسات إدارة الأرباح تؤدي إلى الحاجة للتغيير الإلزامي لمراقب الحسابات (MAFR).

أولاً: بالنسبة للتأثير الإيجابي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني:

يكون لطول فترة التعاقد تأثير إيجابي على حجم المعرفة المرتبطة لمراقب الحسابات بأنشطة هذه المنشأة محل المراجعة وهذا يساعد مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية (مسعود، ٢٠١٩)، بينما اشارت دراسة (حسن، ٢٠٢١) انه كلما زادت فترة بقاء مراقب الحسابات فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض تقلبات أسعار الأسهم و تحسين جودة عملية المراجعة.

ثانياً : بالنسبة للتأثير السلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني:

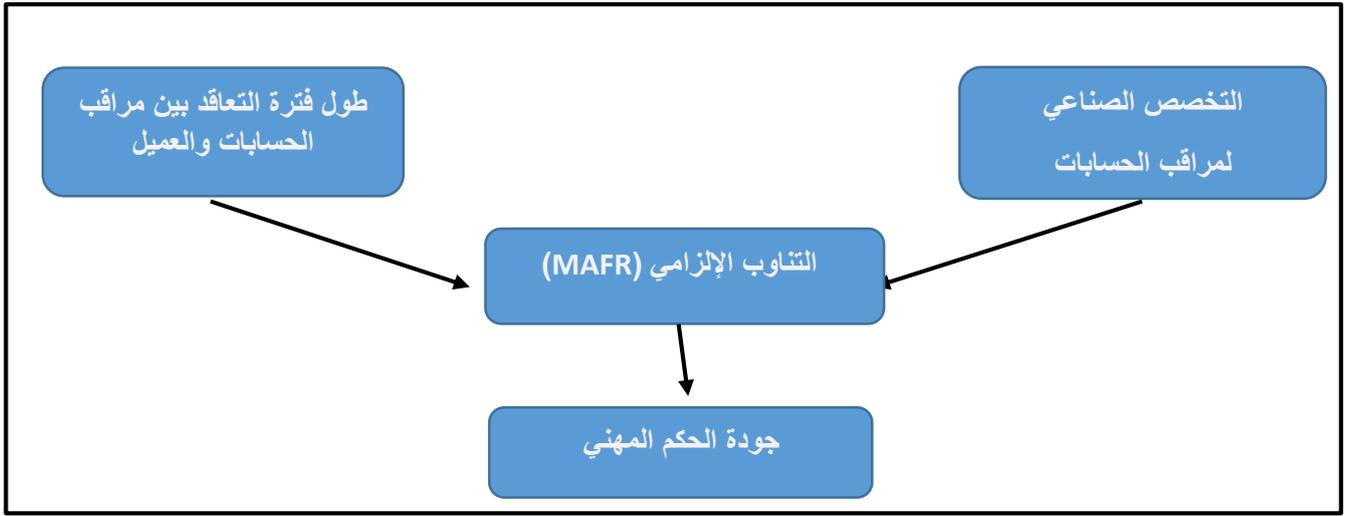
على الرغم من أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات له تأثير إيجابي على جودة الحكم المهني إلا أنه تظهر جوانب سلبية لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وذلك كما اشارت دراسة (Okeke- Muogbo et al., 2019) فكلما زادت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل فإن ذلك يؤدي إلى زيادة ممارسات إدارة الأرباح. ولتقليل هذه الآثار السلبية يجب تطبيق التناوب الإلزامي وبالاستناد إلى بيئة التطبيق للدراسات التي تناولت الأثر الإيجابي والسلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وبالإشارة إلى دراسة (حسن، ٢٠٢١) في مصر، (Okeke-Muogbo et al., 2019) في دولة نيجيريا نتوصل إلى اختلاف في بيئة التطبيق.

وكذلك نجد أن هناك اختلاف في نتائج الدراسات ما بين التأثير الإيجابي والسلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وأثره على جودة الحكم المهني، وعلى الرغم من هذا الاختلاف في بيئة التطبيق ونتائج الدراسات إلا أنه يوجد تأثير لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل على جودة الحكم المهني.

ومن ثمّ يمكن للباحث صياغة الفرض الثاني الرئيس H 2 كما يلي:

لا يؤثر طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميله على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات

شكل رقم (١): يوضح التناوب الإلزامي كألية لتقليل الآثار السلبية الناتجة عن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل. المصدر: إعداد الباحث.



٣/١ المجموعة الثالثة: الدراسات التي تناولت العلاقة التفاعلية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة تعاقد مع العميل على جودة الحكم المهني.

هدفت دراسة (Syamsu Rijal.2023) إلى: توضيح تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وخصائص مراقب الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة على جودة عملية المراجعة من خلال رأس المال الفكري في شركات الخدمات في جاوة الغربية. تم إجراء البحث باستخدام عينة مكونة من (٣٨٤) شركة خدمات في دولة أندونيسيا. توصلت نتائج هذه الدراسة إلى: أن توافر التخصص الصناعي والخبرة لمراقب الحسابات بالإضافة إلى استقلالية مجلس الإدارة لهم تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة. وكذلك رأس المال الفكري له تأثير وسيط على العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وخبرة مراقب الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة. كما توفر نتائج هذه الدراسة نقاط مهمة وتتمثل في العوامل التي تساعد على تعزيز جودة عملية المراجعة. كما تقترح هذه الدراسة ضرورة تفكير مكاتب المراجعة في تعيين مراقبي حسابات متخصصين ولديهم خبرة وكفاءة عالية وضرورة وجود مجالس إدارة مستقلة في الشركات لتحسين جودة عملية المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، يجب أن تركز الشركات أيضا على تطوير رأس المال الفكري باعتباره متطلب أساسي

لتحقيق جودة عملية المراجعة. في حين هدفت دراسة (Muslim et al., 2020) إلى: فحص تأثير الضغط من جانب العميل وفترة المراجعة على جودة عملية المراجعة في ظل وجود استقلالية مراقب الحسابات وذلك عن طريق تقديم عدد ٤٥ استبيان في وتضمنت هذه الدراسة مراقبي الحسابات العاملين في مكاتب المحاسبة العامة بمدينة ماسار وذلك في عام ٢٠١٧ في دولة أندونيسيا. وأشارت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود تأثير إيجابي للضغط من جانب العميل على جودة عملية المراجعة وهذا يعني أنه في حالة زيادة الضغط من جانب العميل فإن ذلك يؤدي إلى زيادة جودة عملية المراجعة والعكس صحيح، وأيضاً وجود تأثير سلبي لفترة المراجعة على جودة عملية المراجعة وهذا يعني أنه في حالة طول الفترة التي يقضيها مراقب الحسابات فإن ذلك يؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة. كما هدفت دراسة (الجندي، ٢٠١٩) إلى: تحديد أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة المراجعة المشتركة ومن أجل تحقيق هذا الهدف تم تناول الجوانب الإيجابية والسلبية للتخصص الصناعي وكذلك الجوانب الإيجابية والسلبية للمراجعة المشتركة، وتضمن مجتمع الدراسة المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر وبلغت العينة من المراجعين (١٥٠) مفردة بالإضافة إلى (٥٠) مفردة من الأكاديميين العاملين بأقسام المحاسبة بكليات التجارة في الجامعات المصرية. وقد توصلت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود تأثير إيجابي للتخصص الصناعي على تحسين جودة المراجعة المشتركة فكلما زادت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات فإن هذا يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة المشتركة. وبالتالي فإن ذلك يزيد من إيجابيات المراجعة المشتركة ويقلل من سلبياتها. أما دراسة (حسين، ٢٠١٩) فقد هدفت إلى: توضيح تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين استقلالية مجلس الإدارة وجودة المراجعة من خلال تخفيض فرص التحريف في القوائم المالية، والتي تكون ناتجة عن التلاعب بالمستحقات الاختيارية، أو ناتجة عن ارتكاب الغش في القوائم المالية، وبالتحديد فإن هذه الدراسة حاولت تحديد دور التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، هل سيكون التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بمثابة دور مكمل Complementary Perspective لنظام حوكمة يكون متصفاً بالجودة ويتمثل في استقلالية مجلس الإدارة، أم سيكون التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بمثابة بديل Perspective Substitute لنظام حوكمة يتسم ببعض القصور؟

وتم إجراء هذه الدراسة بواسطة تحليل قطاعي زمني Panel Data وذلك لعدد (٤١) شركة وفترة الدراسة من عام ٢٠٠٧ إلى عام ٢٠١٧ في مصر. توصلت نتائج هذه الدراسة إلى: وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، استقلالية مجلس الإدارة والقيمة المطلقة للمستحقات الاختيارية وذلك بالنسبة للشركات التي تعتمد على مراقب حسابات متخصص في الصناعة. وهذا يؤكد أن الاستعانة بمراقب حسابات متخصص في الصناعة هو مكمل لنظام حوكمة قائم بالتخصص Complementary Perspective وتشير النتائج إلى عدم قدرة مراقب الحسابات المتخصص صناعياً على اكتشاف الغش في القوائم المالية وحده بل لا بد أن يكون هناك نظام حوكمة قوي داخل الشركة.

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٦٨ -

ويستنتج الباحث أن نتائج هذه الدراسة غير متوافقة مع أغلب نتائج الدراسات السابقة وهذا يشير إلى أن التخصص الصناعي ليس وحدة كاف لاكتشاف الغش بالقوائم المالية والذي يكون له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة وتصبح القوائم المالية مضللة وغير موضحة للوضع المالي الحقيقي وفي سبيل ذلك فإنه يجب توافر نظام رقابة داخلية قوي يضمن تقليل فرص ارتكاب الانحرافات والغش.

هدفت دراسة (Mehdi Safari Gerayeli.2018) إلى: تحديد العلاقة بين فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وتقلبات أسعار الأسهم في ظل وجود التخصص الصناعي كمتغير وسيط وذلك من خلال اختيار عدد ٩٥ شركة مُدرجة ببورصة طهران للأوراق المالية خلال الفترة من عام ٢٠١١ إلى عام ٢٠١٥ في دولة إيران. أظهرت نتائج هذه الدراسة:- إلى أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وتوافر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات فإن ذلك يعمل على فهم مراقب الحسابات لطبيعة العمليات التجارية وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة وجودة التقارير المالية بالإضافة إلى أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل تعمل على تخفيض حدة تقلب عوائد الأسهم للشركات.

تحليل دراسات المجموعة الثالثة:

اعتمد الباحث في هذه المجموعة من الدراسات على بيان أوجه الاتفاق والاختلاف بين هذه الدراسات والتي أشارت إلى وجود تأثير لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني، وتضمنت التأثير الإيجابي والسلبي لدرجة التخصص الصناعي للمراقب على جودة الحكم المهني وعملية المراجعة.

وبالنسبة للتأثير الإيجابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني وعملية المراجعة فإن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات بالإضافة إلى خبرته ودرايته بطبيعة الصناعة التي ينتمي إليها العميل محل المراجعة واستقلالية مجلس الإدارة يكون لهم تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة (Rijal.2023).

كما أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر على المراجعة المشتركة فكلما زادت درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات فإن هذا يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة المشتركة والتقليل من سلبياتها (الجندي، ٢٠١٩). ومن ناحية أخرى أشارت دراسة (حسين، ٢٠١٩) إلى أن التخصص الصناعي ليس وحدة كاف لاكتشاف الغش بالقوائم المالية ويكون له تأثير سلبي على جودة عملية المراجعة وبالتالي تصبح القوائم المالية مضللة وغير موضحة للوضع المالي الحقيقي وفي سبيل ذلك فإنه يجب توافر نظام رقابة داخلية قوي يضمن تقليل فرص ارتكاب الانحرافات والغش.

وبالنسبة لبيئة التطبيق وبالإشارة إلى دراسة (Syamsu Rijal.2023) في دولة أندونيسيا، دراسة (الجندي، ٢٠١٩) في دولة مصر، نستخلص من ذلك اختلاف بيئة التطبيق لهذه الدراسات. وكذلك وجود اختلاف في نتائج تأثير درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ما بين التأثير الإيجابي والسلبي على جودة الحكم المهني وعلى الرغم من ذلك إلا أنه يوجد تأثير لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على جودة الحكم المهني.

وأشارت بعض الدراسات إلى وجود تأثير لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة على جودة الحكم المهني وتضمنت الدراسات الجانب الإيجابي والسلبي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات. وتوصلت دراسة (Gerayeli.2018) إلى أن طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل وتوافر التخصص الصناعي يساعدوا المراقب على الفهم والإلمام بطبيعة العمليات التجارية وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة بالإضافة إلى تخفيض خطورة التقلبات في عوائد الأسهم الشركات

بينما أشارت دراسة (Muslim et al., 2019) إلى أنه في حالة طول الفترة التي يقضيها مراقب الحسابات مع العميل تؤدي إلى انخفاض جودة المراجعة بسبب التقارب بين المراقب والعميل والذي يعمل على فقد مراقب الحسابات القدرة على اكتشاف الأخطاء الجوهرية وذلك خوفاً من إنهاء التعاقد معه ومن ثم عدم حصوله على أتعاب المراجعة ولذلك يكون هذا سبباً في فقد استقلالية وحكمه المهني. وبالاستناد إلى بيئة التطبيق للدراسات والإشارة إلى (Mehdi Safari Gerayeli. 2018) في دولة إيران، ودراسة (Muslim et al., 2019) في دولة أندونيسيا، نجد أن هناك اختلافاً في بيئة التطبيق وعلى الرغم من ذلك إلا أنه يوجد تأثير لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل سواء بالإيجاب أو السلب على جودة الحكم المهني وعملية المراجعة.

ويستخلص الباحث أن هناك تأثيراً مشتركاً لدرجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع العميل على جودة الحكم المهني. ونظراً لوجود اختلاف في نتائج هذه الدراسات ما بين تأثير إيجابي وتأثير سلبي وكذلك اختلاف بيئة التطبيق لهذه الدراسات. فإنه من الضروري أن يتم التركيز والتأكد من وجود تأثير للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني في البيئة المصرية. وبذلك يمكن صياغة الفرض الثالث في صورة الفرض البديل كما يلي:

لا يؤثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع العميل على جودة حكمه المهني

القسم الثالث: - الدراسة التطبيقية

٣/١ مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصري، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٤ وحتى عام ٢٠٢٢، إلا أنه قد تم استبعاد بعض الشركات التي لم تتوفر لها البيانات المطلوبة لقياس متغيرات الدراسة، كما تم استبعاد الشركات المتعلقة بقطاع البنوك والمؤسسات المالية بخلاف البنوك طبقاً لما ورد بالدراسات السابقة، وذلك لاختلاف طبيعتها عن باقي القطاعات، وبالتالي يصبح حجم عينة الدراسة ٨٩ شركة مقيدة بسوق الأوراق المالية المصري موزعة على ٦ قطاعات وفقاً للمعيار الدولي لتصنيف القطاعات (الصناعات) (Global Industry Classification Standard (GICS)، خلال الفترة من عام ٢٠١٤ وحتى عام ٢٠٢٢، بما يمثل ٨٠١ مشاهدة، ويوضح الجدول التالي بيان بعدد شركات العينة.

جدول رقم (١) - عدد شركات عينة الدراسة
Tabulation of GICSSectorName Year

GICSSectorName	Year									
	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Total
Consumer Discretionary	15	15	15	15	15	15	15	15	15	135
Consumer Staples	15	15	15	15	15	15	15	15	15	135
Health Care	7	7	7	7	7	7	7	7	7	63
Industrials	16	16	16	16	16	16	16	16	16	144
Materials	18	18	18	18	18	18	18	18	18	162
Real Estate	18	18	18	18	18	18	18	18	18	162
Total	89	89	89	89	89	89	89	89	89	801

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات (رئيسية / ثانوية) اللازمة لإتمام الدراسة الحالية وتم تجميع

هذه المعلومات من خلال قاعدة بيانات طومسون رويترز

٣/٢ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

اختبار (ت) للفرق بين متوسط عينتين Two-Sample T-Test، بالإضافة إلى الانحدار المتعدد مع تحسين الخطأ العشوائي Multiple Regression Analysis with Robust Standard Error. وقد تم الاعتماد على تحسين الخطأ العشوائي لمراعاة المشاكل التي قد تنشأ بسبب عدم ثبات التباين، وكما يتضح من مصفوفة الارتباط وكما سيرد لاحقاً من معامل VIF عدم وجود أي ازدواج خطي بين المتغيرات في كل نموذج انحدار.

٣/٣ قياس متغيرات الدراسة

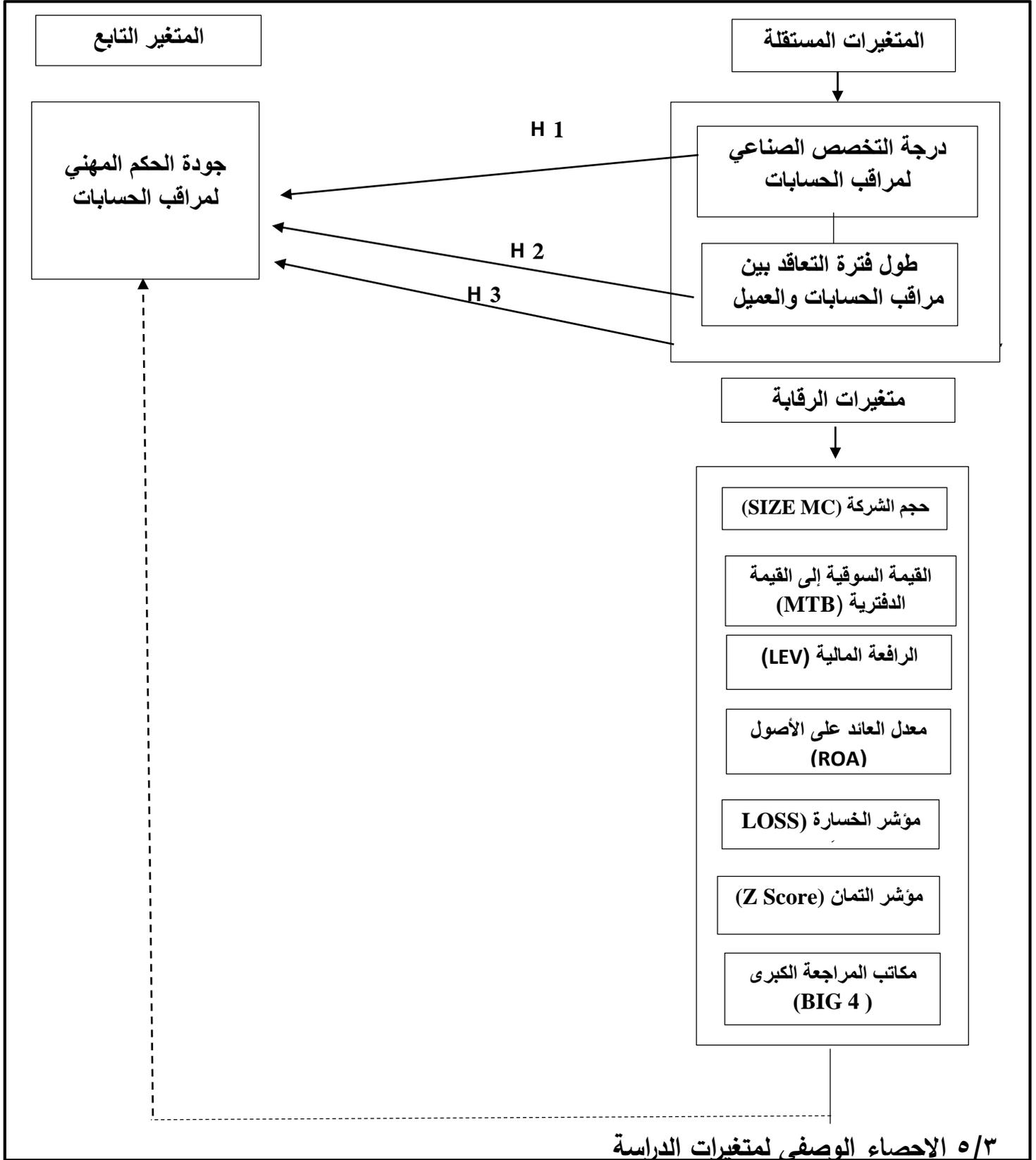
جدول رقم (٢) - توصيف وقياس متغيرات الدراسة - المصدر: إعداد الباحث

اسم المتغير	الرمز	القياس
جودة الحكم المهني	PJQ	اولاً: - من خلال تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) من قِبَل المراقب من خلال اللوغاريتم الطبيعي لعدد الأيام بين تاريخ انتهاء السنة المالية وإصدار المراقب تقرير المراجعة (Escaloni et al. 2021. P 7). ثانياً: - عن طريق المستحقات الكلية (TACC) والتي تُحدد من خلال الفرق بين صافي الربح التشغيلي وصافي التدفقات النقدية التشغيلية (السنيدي، ٢٠٢٢، ص ١٩٥).
التخصص الصناعي	SPEC	اولاً: - بواسطة الخبرة المتراكمة لمراقب الحسابات في كل فترة، من خلال جمع عدد الشركات التي قام المراجع بمراجعتها في القطاع من فترة لأخرى، ثانياً: - بالإضافة إلى الحصة السوقية لمراقب الحسابات (MS) وهي عبارة عن عدد الشركات التي قام المراجع بمراجعتها في القطاع ÷ على إجمالي شركات القطاع (خليل، ٢٠١٩، ص ٢٠)
فترة التعاقد	Tenure	متغير وهمي يأخذ ١ إذا تم تغير مراقب الحسابات في الفترة الحالية قياساً على الفترة السابقة لنفس الشركة وصفر فيما عدا ذلك (Meza.M.,et al.2013 p 814)
حجم الشركة	SIZE MC	اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية للشركة (الأنصاري، ٢٠٢٣، ص ٤٤٥)
القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية	MTB	يقاس بنسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية (زهرا، ٢٠٢٣، ص ١١٣)
الرافعة المالية	LEV	$\frac{\text{إجمالي الديون}}{\text{إجمالي الأصول}}$ (Rajgopal et al.,2021. P 609)
معدل العائد على الأصول	ROA	$\frac{\text{صافي الربح قبل البنود غير العادية}}{\text{إجمالي الأصول في السابقة}}$ (عليوي، ٢٠١٩، ص ١٠)
مؤشر الخسارة	LOSS	متغير وهمي يأخذ ١ إذا حققت الشركة صافي خسارة خلال الفترة وصفر فيما عدا ذلك (Minutti–Meza.M.,2013. P 814)

<p>قيمة مؤشر التمان $Z \text{ Score} = 1.2 A + 1.4 B + 3.3 C + 0.6 D + 1.0 E$ A: نسبة رأس المال العامل إلى إجمالي الأصول B: نسبة الأرباح المحتجزة إلى إجمالي الأصول C: نسبة صافي الربح قبل الفوائد والضرائب إلى إجمالي الأصول D: نسبة القيمة السوقية إلى إجمالي الالتزامات E: نسبة المبيعات إلى إجمالي الأصول وكلما كانت قيمة المؤشر أقل من ١,٨ فهذا يشير إلى احتمال إفلاس الشركة، وكلما زادت قيمة المؤشر دل ذلك على الصحة المالية للشركة (بهارون، ٢٠٢٢، ص ٣٧٦)</p>	<p>Z Score</p>	<p>نموذج التمان (Altman)</p>
<p>متغير وهمي يأخذ ١ إذا كان المراقب من المكاتب الأربعة الكبرى وصفر فيما عدا ذلك (Rajgopal.S.et al., 2021. P 608)</p>	<p>BIG 4</p>	<p>مكاتب المراجعة الكبرى</p>
<p>يتم قياس جودة لجان المراجعة من خلال خمسة مقاييس وتتمثل في: استقلال لجنة المراجعة، الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، التأهيل المحاسبي المهني لأعضاء لجنة المراجعة، عدد الاجتماعات لجنة المراجعة، عدد التقارير الصادرة عن اللجنة (فرج، ٢٠٢١، ص ٩٣).</p>	<p>ACQ</p>	<p>جودة لجان المراجعة</p>
<p>يتم قياس الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات من العميل محل المراجعة عن طريق مجموع الأموال المدفوعة للمراقب نظير أعمال المراجعة التي قام بها (Kanakriyah. 2020. P 8)</p>	<p>AF</p>	<p>أتعاب المراجعة</p>

٤/٣ العلاقة بين متغيرات الدراسة (النموذج البحثي)

شكل رقم (٢) العلاقة بين متغيرات الدراسة (النموذج البحثي) - المصدر: إعداد الباحث



تمثل الإحصاء الوصفي أهمية بالغة لما لها من دور هام في الفهم المتعمق للظاهرة محل الدراسة والابعاد المرتبطة بها وكذلك رصد القيم التي قد تكون غير منطقية في المجال ولها تفسيرات مختلفة، جدير بالذكر

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٧٤ -

أن الباحث فضل عدم استبدال أي قيم مفقودة وتركها كما هي وذلك حتى لا تتأثر المتغيرات بأي تدخل قد يترتب عليه تشويه النتائج، كما قام الباحث بحذف القيم الشاذة والمنترفة محدداً مستوى قطع ١ %؛ حيث تم حذف أي قيمة أقل من قيمة المؤين الأول، كما تم حذف أي قيمة أكبر من قيمة المؤين التاسع والتسعون، وأيضاً فضل الباحث حذف القيم الشاذة على استبدالها حتى لا يترتب على هذا الاستبدال أي تشويه في النتائج.

المتغيرات المفصلة

جدول رقم (٣) - نتائج الإحصاء الوصفي

Summary statistics

أولاً: - الإحصاء الوصفي

	N	Min	p25	Mean	Median	p75	Max	SD
Report Lag	801	15	60.000	81.357	72	92	179	32.475
ARL	801	2.708	4.094	4.33	4.277	4.522	5.187	.364
TACC	760	.013	0.456	1.489	1	1.984	8.386	1.493
SPEC	801	1	2.000	5.875	5	8	27	4.699
Tenure	801	1	2.000	4.09	4	6	9	2.442
SIZE MC	784	17.074	18.994	20.238	20.044	21.409	24.393	1.649
LEV	759	.005	0.312	.471	.482	.636	.969	.215
MTB	756	.094	0.746	1.71	1.17	2.035	13.401	1.609
ROA	778	-.247	0.002	.037	.035	.079	.247	.073
Z Score	783	-.088	0.222	.739	.627	.98	9.381	.754
MS	800	.05	0.056	.092	.059	.125	.286	.057

ثانياً: - الإحصاء الوصفي للمتغيرات المفصلة (الوهمية)

Variable	0	1	Total
LOSS	595	193	788
BIG4	520	281	801
TEN	141	660	801

في ضوء الجدول السابق يتضح ما يلي:-

١- يتضح أن الحد الأدنى لفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة ١٥ يوم والحد الأعلى ١٧٩ يوم لعينة الدراسة، وأن الوسط الحسابي لفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بلغ ٨١ يوم تقريباً، كما بلغ الانحراف المعياري ٣٢,٤٧٥ مما يُشير إلى وجود تباين كبير بين الشركات فيما يتعلق بفترة التأخير في إصدار قوائمها المالية المعتمدة.

٢- بلغ الوسط الحسابي للمستحقات الكلية نسبة إلى استحقاقات القطاع ١,٤٨٩، مما يشير على وجود زيادة نسبية في مقدار الاستحقاقات الكلية لدى شركات العينة قياساً على قيمة الوسيط الخاص بالقطاع في كل فترة، كما بلغ الحد الأدنى والأعلى ٠,٠١٣ و ٨,٣٨٦ على التوالي، وبلغ الانحراف المعياري ١,٤٩٣.

٣- بلغ الوسط الحسابي للتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ٥,٨٧٥؛ أي أن متوسط خبرة مراقبي الحسابات في عينة الدراسة مقاسة بالخبرة المتراكمة لعدد السنوات ومرحلة بعدد الشركات حوالي ٦ سنوات تقريباً، كما بلغ الحد الأدنى والأعلى ١ و ٢٧ على التوالي، وبلغ الانحراف المعياري ٤,٦٩٩، مما يشير إلى تفاوت الخبرة المتراكمة لدى مراقبي الحسابات فيما يتعلق بكل قطاع من قطاعات العينة.

٤- بلغ الوسط الحسابي لطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله ٤,٠٩، كما بلغ الحد الأدنى والأعلى ١ و ٩ على التوالي، وبلغ الانحراف المعياري ٢,٤٤٢. ويلاحظ ان الحد الأعلى لفترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله تتجاوز ٥ سنوات، على الرغم من أن الدليل المصري لحوكمة الشركات الصادر عن هيئة الرقابة المالية يلزم بعدم جواز تعيين مراقب الحسابات (كشخص طبيعي) لنفس الشركة أكثر من ٥ سنوات، ولا يجوز مراجعته لنفس الشركة بعد انقضاء الخمس السنوات إلا بمرور ٣ سنوات إضافية. ولكن مراقب الحسابات في هذه العينة يشير إلى المكتب ذاته وليس شريك المكتب؛ بمعنى أن مكتب KPMG قد يتعاقد مع الشركة فترة تزيد على ٥ سنوات وقد تصل إلى ٩ سنوات (فترة عينة الدراسة) وهذا يشير إلى تدوير الشريك بالمكتب؛ أي أن المكتب الأساسي KPMG ولكن يتم تغيير الشركاء من نفس المكتب.

٥- بلغ الوسط الحسابي لحجم الشركات ٢٠,٢٣٨ ونلاحظ انخفاض الانحراف المعياري في العينة ككل ١,٦٤٩ وبلغت أدنى وأعلى قيمة على الترتيب ١٧,٠٧٤ و ٢٤,٣٩٣ والسبب في ذلك هو أخذ اللوغاريتم الطبيعي للقيمة السوقية للشركة. وذلك لتقليل الفروق لنفس نسب الفروق الحقيقية بين المشاهدات المختلفة وبالتالي الحفاظ خصائص البيانات كما هي.

٦- بلغ أدنى وأعلى قيمة لمتغير الرافعة المالية ٠,٠٠٥ و ٠,٩٦٩ على التوالي، مما يُشير إلى أن بعض الشركات المدرجة في البورصة المصرية تعتمد على التمويل الذاتي؛ أي لا تعتمد على الديون في تمويل أصولها وأنشطتها حيث يكون اعتماد هيكل رأس مالها بالكامل على حقوق

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٧٦ -

الملكية، كما أن البعض الآخر من الشركات التي تدخل ضمن عينة الدراسة تعتمد على الديون بنسبة تصل الي ٩٦,٩% في تمويل أصولها وهيكل رأس مالها. وعلى الرغم من التفاوت الكبير بين الشركات من حيث اعتمادهم على الديون في تمويل هيكل رأس المال وارتفاع الانحراف المعياري ٠,٢١٥، إلا أن الوسط الحسابي لاعتماد شركات العينة على الديون يساوي ٤٧,١% خلال فترة الدراسة.

٧- بلغ أدني وأعلي قيمة نسبة القيمة السوقية للقيمة الدفترية ٠,٠٩٤ و ١٣,٤٠١ على التوالي، كما بلغ الانحراف المعياري ١,٦٠٩، والوسط الحسابي ١,٧١.

٨- بلغ الوسط الحسابي لمعدل العائد على الأصول ٠,٠٣٧، وهو ما يشير الى أنه في المتوسط تحقق شركات العينة عوائد علي أصولها بنسبة تبلغ ٣,٧% تقريباً أي أن كل جنيهه تستثمره الشركات في اصولها يحقق في المتوسط ٠,٠٣٧ جنيهه، ونلاحظ ارتفاع الانحراف المعياري للعينة ككل ٠,٠٧٣، عن المتوسط مما يشير الي عدم تجانس الشركات في معدل العائد علي الاصول الذي تحققه، كما نلاحظ ان أدني قيمة سالبة (-٠,٢٤٧)، مما يشير الي ان بعض الشركات في البيئة المصرية تعاني من معدل عائد سالب علي أصولها يصل الي -٢٤,٧% حيث لا تستطيع ادارة أصولها ومواردها بشكل كفاء لتوليد صافي ارباح موجبة، بينما تُشير أعلي قيمة (٠,٢٤٧) الي تحقيق بعض الشركات في البيئة المصرية معدل عائد موجب علي أصولها يصل الي ٢٤,٧% حيث تقوم باستغلال مواردها بشكل أمثل لتحقيق أعلي ربحية.

٩- بلغ الوسط الحسابي لمؤشر ألتمان ٠,٧٣٩، كما بلغت قيمة الوسيط ٠,٦٢٧؛ الأمر الذي يشير إلى أن نصف مشاهدات العينة يشير إلى شركات قد تعاني من مخاطر الإفلاس. كما بلغ الحد الأدنى والأعلى -٠,٠٨٨ و ٩,٣٨١ على التوالي، وبلغ الانحراف المعياري ٠,٧٥٤.

١١- بالنسبة لمتغير صافي الخسارة (LOSS) فإن عينة الدراسة تشمل فقط ١٩٣ مشاهدة تم فيها تحقيق صافي خسارة بنسبة ٢٤,٥%، بينما توجد ٥٩٥ مشاهدة بنسبة ٧٥,٥% تم فيها تحقيق صافي ربح.

١٢- بالنسبة لمتغير المكاتب الأربعة الكبرى (BIG4) فإن عينة الدراسة تشمل ٢٨١ مشاهدة بنسبة ٣٥ % كان فيها مراقب الحسابات من المكاتب الأربعة الكبرى، بينما توجد ٥٢٠ مشاهدة بنسبة ٦٥ % لم يكن فيها مراقب الحسابات من المكاتب الأربعة الكبرى.

١٣- بالنسبة لمتغير تغيير مراقب الحسابات (TEN) فإن عينة الدراسة تشمل ١٤٠ مشاهدة بنسبة ١٧ % تم فيها تغيير مراقب الحسابات لنفس الشركة خلال فترة الدراسة، بينما لم يتغير مراقب الحسابات لنفس الشركة خلال فترة الدراسة في ٦٦١ مشاهدة بنسبة ٨٣ %.

٦/٣ مصفوفة الارتباط

اختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة: توضح مصفوفة ارتباط بيرسون مدى قوة العلاقة بين متغيرات الدراسة واتجاهها من خلال معامل الارتباط، بالإضافة لمدى معنوية الارتباط بين متغيرات الدراسة من خلال مستوى المعنوية. ويوضح الجدول التالي نتائج تحليل مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة

جدول رقم (٤) - مصفوفة ارتباط بيرسون Pairwise correlations

Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)
(1) Report_Lag	1.000													
(2) ARL	0.964* **	1.00 0												

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٧٨ -

(3) TACC	-0.010	-0.012	1.000											
(4) _SPEC	0.149**	0.140***	-0.036	1.000										
(5) Tenure	0.164**	0.149***	0.088*	0.623***	1.000									
(6) SIZE_MC	0.074*	0.098***	-0.038	0.260***	0.124***	1.000								
(7) LEV	0.101**	0.123***	0.052	0.188***	0.092**	0.353***	1.000							
(8) MTB	-0.058	0.069*	0.036	0.077**	0.034	0.333***	0.063*	1.000						
(9) ROA	0.208**	0.228***	0.087*	0.036	0.092**	0.246***	0.066*	0.175***	1.000					
(10) LOSS	0.157**	0.165***	-0.034	0.006	0.088**	0.240***	0.083**	0.010	0.699***	1.000				
(11) Z_Score	0.090*	0.097***	0.075*	0.045	0.008	0.076**	0.147***	0.243***	0.286***	0.201***	1.000			
(12) BIG4	0.014	0.023	0.090*	0.402***	0.036	0.444***	0.279***	0.064*	0.074**	0.105***	0.058*	1.000		
(13) TEN	0.187**	0.176***	0.005	0.401***	0.574***	0.041	0.068*	0.054	0.041	0.020	0.013	0.051	1.000	
(14) MS	0.047	0.034	0.015	0.504***	0.091**	0.248***	0.067*	0.029	0.115***	0.127***	0.048	0.486***	0.013	1.000

*** $p < 0.01$, ** $p < 0.05$, * $p < 0.1$

يتضح من مصفوفة الارتباط ما يلي:

١- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن ($r = -0.140$ $p\text{-value} = 0.001$)، مما يدل على انه كلما زاد التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين المستحقات الكلية.

٢- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميله وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن ($r = -0.149$ $p\text{-value} = 0.001$)، مما يدل

على انه كلما زادت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. كذلك وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله وبين المستحقات الكُلية، حيث إن $(r=-0.088 p=0.005)$ ، مما يدل على انه كلما زادت فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله كلما انخفضت المستحقات الكُلية.

٣- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين حجم الشركة وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن $(r=-0.098 p-value=0.001)$ ، مما يدل على انه كلما زاد حجم الشركة كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين حجم الشركة وبين المستحقات الكُلية.

٤- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين الرافعة المالية وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن $(r=0.123 p-value=0.001)$ ، مما يدل على انه كلما زادت الرافعة كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين الرافعة المالية وبين المستحقات الكُلية.

٥- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن $(r=-0.069 p-value=0.10)$ ، مما يدل على انه كلما زادت نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية وبين المستحقات الكُلية.

٦- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين معدل العائد على الأصول وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن $(r=-0.228 p-value=0.001)$ ، مما يدل على انه كلما زاد معدل العائد على الأصول كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. كذلك وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين معدل العائد على الأصول وبين المستحقات الكُلية، حيث إن $(r=0.087 p-value=0.005)$ ، مما يدل على انه كلما زادت معدل العائد على الأصول كلما زادت المستحقات الكُلية.

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٨٠ -

٧- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين مؤشر الخسارة وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن ($r=0.165$ p-value=0.001)، مما يدل على انه كلما زاد مؤشر الخسارة كلما زادت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين مؤشر الخسارة وبين المستحقات الكلية.

٨- وجود علاقة ارتباط عكسية معنوية بين مؤشر ألتمان وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، حيث إن ($r=-0.097$ p-value=0.001)، مما يدل على انه كلما زاد مؤشر ألتمان كلما انخفضت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. كذلك وجود علاقة ارتباط طردية معنوية بين مؤشر ألتمان وبين المستحقات الكلية، حيث إن ($r=0.075$ p-value=0.005)، مما يدل على انه كلما زادت مؤشر ألتمان كلما زادت المستحقات الكلية.

٩- عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما وجد علاقة ارتباط عكسية معنوية بين حجم مكتب المراجعة وبين المستحقات الكلية، حيث إن ($r=-0.090$ p-value=0.005)، مما يدل على انه كلما زاد حجم مكتب المراجعة كلما انخفضت المستحقات الكلية.

١٠- وجود علاقة ارتباط طردية معنوية حيث إن ($r=0.176$ p-value=0.001)، مما يدل على انه كلما تم تغير مراقب الحسابات كلما زادت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. بينما لا توجد علاقة بين تغير مراقب الحسابات وبين المستحقات الكلية.

١١- لا توجد علاقة بين انشغال (كثرة أعمال) مراقب الحسابات وبين كل من فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة والمستحقات الكلية.

٧/٣ تحليل الانحدار:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى تقدير نموذج الدراسة للوصول إلى طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة للدراسة من واقع تحليل الانحدار المتعدد لتحديد أثر المتغير المستقل على المتغير التابع، ولغرض تقدير نموذج الانحدار الخاص بأثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني، استند على الاعتماد على طريقة الانحدار المتعدد مع مراعاة استبدال المتغير التابع في كل نموذج نظراً لوجود مقياسين للمتغير التابع الخاص بجودة الحكم المهني.

نتائج اختبار الفرض الأول:

بينت نتائج الجدول رقم (٥) في العمود الأول والمتعلق بمقياس فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٩,٠٤%، أي أن المتغيرات المستقلة يمكنها أن تفسر التغير في المتغير التابع جودة الحكم المهني مُقاساً بفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) بنسبة ٩,٠٤%. ويتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بالتخصص الصناعي للمراجع، ويتبين أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما كان المراجع متخصص في صناعة معينة كلما قلت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، مؤشر الثمان Z-score، مؤشر الخسارة Loss وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL)، كما أوضحت النتائج وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية LEV وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين كل من نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB، معدل العائد على الأصول ROA، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

كما بينت نتائج العمود الثاني والمتعلق بمقياس المستحقات الكلية (TACC) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٧,٤٢%، أي أن المتغيرات المستقلة يمكنها أن تفسر التغير في المتغير التابع جودة الحكم المهني مُقاساً بالمستحقات الكلية (TACC) بنسبة ٧,٤٢%. ويتبين للباحث عدم معنوية المتغير المستقل الخاص بالتخصص الصناعي للمراجع، مما يدل على عدم وجود علاقة بين التخصص الصناعي للمراجع والمستحقات الكلية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين المستحقات الكلية (TACC)، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من الرافعة المالية LEV ومعدل العائد على الأصول ROA وبين المستحقات الكلية. وبالتالي يُمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض الاحصائي الأول " يوجد تأثير معنوي عكسي بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ".

جدول رقم (٥) نتيجة اختبار الفرض الأول

Variable	ARL	TACC
_SPEC	-0.0137***	-0.0022
SIZE_MC	-0.0115	-0.0653
LEV	0.2411***	0.5275*
MTB	-0.0142*	0.05

ROA	-0.7677***	2.5071***
LOSS	0.0163	
Z_Score	-0.0245	
BIG4	0.0616**	-0.1921
TACC		
L1.		0.2092***
_cons	4.5523***	2.1472**
N	744	630
r2	0.0904	0.0742
r2_a	0.0805	0.0638
F	10.501	5.8573
P	0.000	0.000
Vif	1.55	1.29
Legend:	* p<.1; **	p<.05; *** p<.01

نتائج اختبار الفرض الثاني:

بينت نتائج الجدول رقم (٦) في العمود الأول والمتعلق بمقياس فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٨,٦٦%، أي أن المتغيرات المستقلة يمكن أن تفسر التغير في المتغير التابع جودة الحكم المهني مُقاساً بفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) بنسبة ٨,٦٦%. ويتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميله، ويتبين أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميله وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما كان ارتباط مراقب الحسابات بالعميل أطول كلما قلت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB، مؤشر التمان Z-score، مؤشر الخسارة Loss، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL)، كما أوضحت النتائج وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية LEV وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين معدل العائد على الأصول ROA وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

كما بينت نتائج العمود الثاني والمتعلق بمقياس المستحقات الكلية (TACC) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٨,٣١%، أي أن المتغيرات المستقلة يمكن أن تفسر التغير في المتغير التابع جودة الحكم المهني مُقاساً بالمستحقات الكلية (TACC) بنسبة ٨,٣١%. ويتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات و عميله، ويتبين أنه يحمل إشارة

سالبية مما يدل على وجود علاقة عكسية بين فترة ارتباط مراقب الحسابات بالشركة محل المراجعة والمستحقات الكلية، أي أنه كلما زاد طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله كلما قلت المستحقات الكلية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB، حجم مكتب المراجعة BIG 4 وبين المستحقات الكلية (TACC)، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من الرافعة المالية LEV ومعدل العائد على الأصول ROA وبين المستحقات الكلية. وبالتالي يُمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض الاحصائي الثاني " يوجد تأثير معنوي عكسي بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله وجودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ".

جدول رقم (٦) نتيجة اختبار الفرض الثاني

Variable	ARL	TACC
Tenure	-0.0226***	-0.0609**
SIZE_MC	-0.0109	-0.0492
LEV	0.2330***	0.5360*
MTB	-0.0115	0.0436
ROA	-0.7859***	2.2816**
LOSS	0.0224	
Z_Score	-0.0184	
BIG4	0.0099	-0.2049
TACC		
L1.		0.2072***
_cons	4.5649***	2.1022**
N	744	630
r2	0.0866	0.0831
r2_a	0.0767	0.0728
F	9.6225	6.789
P	0.000	0.000
vif	1.5	1.22
Legend:	* p<.1; **	p<.05; *** p<.01

نتائج اختبار الفرض الثالث:

أوضحت نتائج اختبار الفرض الثالث في الجدول رقم (٧) والتمثل في تأثير كل من التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله معاً على جودة الحكم المهني لمراقب

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٨٤ -
الحسابات ما يلي، فيما يتعلق بالعمود الأول والمتعلق بمقياس فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٩,٥٧%. ويتبين للباحث عدم وجود علاقة تفاعلية بين كل من التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله معاً وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، مؤشر التمان Z-score، مؤشر الخسارة Loss، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL)، كما أوضحت النتائج وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية LEV وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين كل من معدل العائد على الأصول ROA، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

كما بينت نتائج العمود الثاني والمتعلق بمقياس المستحقات الكلية (TACC) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٨,٦٩%. ويتبين للباحث عدم وجود علاقة تفاعلية بين كل من التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله معاً وبين المستحقات الكلية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB وبين المستحقات الكلية (TACC)، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من الرافعة المالية LEV ومعدل العائد على الأصول ROA وبين المستحقات الكلية، كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين المستحقات الكلية (TACC).

وبالتالي يُمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض الاحصائي الثالث " يوجد تأثير معنوي عكسي للتفاعل بين التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعميله معاً على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ".

جدول رقم (٧) نتيجة اختبار الفرض الثالث

Variable	ARL	TACC
Tenure	-0.0186**	-0.0804**
_SPEC	-0.0163**	0.0355
c._SPEC#c.Tenure	0.0013	-0.0016
SIZE_MC	-0.0105	-0.0532
LEV	0.2354***	0.5308*
MTB	-0.0136*	0.0528
ROA	-0.7877***	2.3019**
LOSS	0.0182	

Z_Score	-0.0216	
BIG4	0.05	-0.3190**
TACC		
L1.		0.2027***
_cons	4.5879***	2.1296**
N	744	630
r2	0.0957	0.0869
r2_a	0.0833	0.0737
F	9.0119	5.4185
p	0.000	0.000
vif	3.42	3.59
Legend:	* p<.1; **	p<.05; *** p<.01

اختبارات إضافية:

يقوم الباحث بهذه الاختبارات لاستكشاف جوانب إضافية خاصة بمتغيرات الدراسة، ومن خلال هذه الاختبارات يتم استخدام المتغيرات المحفزة (تغير مراقب الحسابات، انشغال (كثرة أعمال) مراقب الحسابات) بهدف تحديد مدى تأثير المتغيرات المحفزة على العلاقة بين المتغيرات التي يتضمنها النموذج البحثي. وقد توصلت نتائج الاختبارات إلى ما يلي:

نتائج اختبار الفرض الرابع:

بينت نتائج الجدول رقم (٨) في العمود الأول والمتعلق بمقياس فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ١٠%. ويتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بتغير مراقب الحسابات، ويتبين أنه يحمل إشارة موجبة مما يدل على وجود علاقة طردية بين تغير مراقب الحسابات وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما تم تغيير مراقب الحسابات كانت فترة إصدار التقرير أطول. كما أشارت النتائج إلى أن العلاقة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر بشكل سلبي على العلاقة بين تغير مراقب الحسابات وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما تم تغيير مراقب الحسابات بمراقب حسابات آخر متخصص في القطاع كلما قلت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة قياساً على تغير مراقب الحسابات بمراقب آخر غير متخصص أو أقل تخصصاً في القطاع، وفي الاجمال تشير النتائج إلى أن تغير مراقب الحسابات يترتب عليه تأخير أكبر في فترة إصدار التقرير الأمر الذي قد يرجع إلى عدة عوامل منها طول فترة المراجعة لأسباب مثل تفهم نشاط العميل وتسهيل التعامل مع العميل وما إلى ذلك من أسباب مرتبطة بفترة التعاقد الأولى. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، مؤشر التمان Z-score، مؤشر الخسارة Loss، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٨٦ -
 فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL)، كما أوضحت النتائج وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية
 LEV وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين كل من
 معدل العائد على الأصول ROA، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB وبين فترة تأخير إصدار
 تقرير المراجعة.

كما بينت نتائج العمود الثاني والمتعلق بمقياس المستحقات الكلية (TACC) للمتغير التابع جودة الحكم
 المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٧,٦٥%. ويتبين للباحث عدم وجود علاقة بين تغير مراقب
 الحسابات وبين المستحقات الكلية. كما أشارت النتائج أيضاً إلى أن العلاقة بين تغير مراقب الحسابات
 وتخصصه الصناعي لا تؤثر على الاستحقاقات الكلية. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج
 الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة
 الدفترية MTB، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين المستحقات الكلية (TACC)، بينما أشارت النتائج إلى
 وجود علاقة إيجابية بين كل من الرافعة المالية LEV ومعدل العائد على الأصول ROA وبين المستحقات
 الكلية. وبالتالي يُمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض الاحصائي الرابع " يوجد تأثير معنوي
 عكسي لتغير مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه الصناعي وجودة حكمه المهني ".

جدول رقم (٨) نتيجة اختبار الفرض الرابع

Variable	ARL	TACC
TEN	0.2087***	0.3606
c._SPEC#c.TEN	-0.0176	-0.0477
SIZE_MC	-0.0154*	-0.0659
LEV	0.2327***	0.5195*
MTB	-0.0108	0.0479
ROA	-0.7669***	2.4423***
LOSS	0.0159	
Z_Score	-0.0204	
BIG4	0.0252	-0.1792
L1. TACC		0.2106***
_cons	4.5281***	2.1259**
N	744	630
r2	0.1	0.0769
r2_a	0.089	0.065
F	9.3404	5.2583
P	0	0
Vif	1.64	1.36
Legend:	* p<.1; **	p<.05; *** p<.01

نتائج اختبار الفرض الخامس:

بينت نتائج الجدول رقم (٩) في العمود الأول والمتعلق بمقياس فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٩,٨٤%. ويتبين للباحث معنوية المتغير المستقل الخاص بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ويتبين أنه يحمل إشارة سالبة مما يدل على وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما كان التخصص الصناعي لمراقب الحسابات أكبر كلما قلت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. كما أشارت النتائج إلى أن العلاقة بين انشغال مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي تؤثر بشكل ايجابي على فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، أي أنه كلما كان المراجع متخصص في مجاله وكلما زاد انشغاله كلما زادت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة؛ أي أن المراجع حتى إذا كان متخصص في القطاع ولكن هناك زيادة في حجم أعماله، فإن كثرة أعماله وانشغاله يمتص تأثير التخصص الصناعي في تخفيض فترة اصدار التقرير، بحيث يترتب على هذا الانشغال تأخر في اصدار التقرير على الرغم من وجود تخصص صناعي في القطاع وخبرة لدى المراجع. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم الشركة Size MC، مؤشر الثمان Z-score، مؤشر الخسارة Loss، حجم مكتب المراجعة BIG4 وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (ARL)، كما أوضحت النتائج وجود علاقة إيجابية بين الرافعة المالية LEV وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين كل من معدل العائد على الأصول ROA، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

كما بينت نتائج العمود الثاني والمتعلق بمقياس المستحقات الكلية (TACC) للمتغير التابع جودة الحكم المهني أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٨,٣٢%. ويتبين للباحث وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وبين المستحقات الكلية، أي كلما زاد تخصص مراقب الحسابات كلما انخفضت المستحقات الكلية. كما أوضحت النتائج أيضاً إلى أن العلاقة بين انشغال مراقب الحسابات وتخصصه الصناعي تؤثر بشكل ايجابي على المستحقات الكلية، أي أنه كلما كان المراجع متخصص في مجاله وكلما كانت فترة انشغاله أطول كلما زادت المستحقات الكلية، أيضاً يشير ذلك إلى أن كثرة انشغال مراقب الحسابات تمتص تأثير التخصص الصناعي في التأثير على حجم الاستحقاقات الكلية وتخفيضها، بل يترتب على ذلك زيادة في الاستحقاقات الكلية، الأمر الذي يشير إلى أنه رغم وجود تخصص صناعي

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٨٨ -
لمراقب الحسابات في القطاع وخبرة مترجمة إلا أن كثر الأعمال قد تحول دون تأثير هذا التخصص
وتلك الخبرة في استكشاف الاستحقاقات الاجمالية المبالغ فيها ومناقشة العميل فيها والعمل على تخفيضها.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أوضحت نتائج الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين كل من حجم
الشركة Size MC، نسبة القيمة السوقية إلى القيمة الدفترية MTB وبين المستحقات الكلية (TACC)،
بينما أشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين كل من الرافعة المالية LEV ومعدل العائد على الأصول
ROA وبين المستحقات الكلية، كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة سلبية بين حجم مكتب المراجعة
BIG4 والمستحقات الكلية. وبالتالي يُمكن للباحث رفض الفرض العدم وقبول الفرض الاحصائي الخامس
" يوجد تأثير معنوي عكسي لانشغال (كثرة أعمال) مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه
الصناعي وجودة حكمه المهني ".

جدول رقم (٩) نتيجة اختبار الفرض الخامس

Variable	ARL	TACC
_SPEC	-0.0257***	-0.0568**
c._SPEC#c.MS	0.0664**	0.2886**
SIZE_MC	-0.011	-0.0652
LEV	0.2507***	0.5834**
MTB	-0.0152**	0.0511
ROA	-0.8078***	2.2677**
LOSS	0.0226	
Z_Score	-0.0183	
BIG4	0.0448	-0.2521*
TACC		
L1.		0.2046***
_cons	4.5666***	2.2905***
N	744	630
r2	0.0984	0.0832
r2_a	0.0874	0.0714
F	10.2871	5.8934
P	0.000	0.000
Vif	2.28	2.18
Legend:	* p<.1; **	p<.05; *** p<.01

٨/٣ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة١/٨/٣ النتائج

فيما يتعلق بنتائج البحث في الجانب النظري، فقد توصل الباحث إلى تعريف التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، على أنه: توافر الخبرة العلمية والعملية للمراقب والتي تساعده على مراجعة القوائم المالية بشكل دقيق وسريع وذلك مقارنة بالمراقب غير المتخصص الذي يستغرق وقت أطول في أداء عمله ولا يستطيع الكشف عن التحريفات الجوهرية والتي بلا شك تفقد قيمة المعلومات المستخلصة من القوائم المالية. ووجود آراء تشير إلى الدور الإيجابي للتخصص الصناعي وعلى الجانب الآخر الآراء التي تشير إلى الدور السلبي للتخصص الصناعي.

وكذلك مفهوم طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات والعميل محل المراجعة والتي فيها يقدم المراقب خدمات المراجعة للعميل والتي تبين أن لها تأثير إيجابي وكذلك تأثير سلبي على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ولذلك تناول الباحث ان يتم وضع آلية للتقليل من الآثار السلبية لطول فترة التعاقد بين المراقب والعميل والتي تتمثل في التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.

وأيضاً مفهوم جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات والذي يتمثل في مجموعة من العمليات الذهنية التي يقوم بها المراقب مستنداً على الخبرة العلمية والعملية وملتزماً بقواعد السلوك المهني من أجل تكوين رأي فني محايد يعبر عن صدق وعدالة القوائم المالية وبالتالي توفير معلومات ذات جودة عالية للمستخدمين ومساعدتهم في اتخاذ القرارات وتحقيق جودة الحكم المهني للمراقب سبباً لتمييزه عن باقي مراقبي الحسابات.

أما فيما يتعلق بنتائج الدراسة التطبيقية، فقد توصل الباحث في ظل التحليل الأساسي إلى وجود تأثير معنوي عكسي بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وجودة الحكم المهني، بالإضافة إلى التأثير المعنوي العكسي بين طول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعملياته وجودة الحكم المهني للمراقب وكذلك وجود تأثير معنوي عكسي ناتج عن التفاعل بين التخصص الصناعي وطول فترة التعاقد بين مراقب الحسابات وعملياته معاً على جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات ."

وفي ظل التحليل الإضافي يوجد تأثير معنوي عكسي لتغير مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه الصناعي وجودة حكمه المهني، كما يوجد تأثير معنوي عكسي لانشغال مراقب الحسابات على العلاقة بين تخصصه الصناعي وجودة حكمه المهني.

٢/٨/٣ التوصيات

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٩٠ -

في ضوء طبيعة ومشكلة البحث وأهدافه وحدوده وما توصل إليه البحث من نتائج، يوصي الباحث بما يلي:

- ضرورة التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بتطبيق استراتيجية التخصص الصناعي والتي تُعتبر ثقافة إذا انتشرت بين المكاتب سيكون هناك الأثر الإيجابي على جانبيين ويتمثل الجانب الأول في تحسين سمعة ومكانة مكتب المراجعة في السوق وبالتالي زيادة القدرة على المنافسة بين باقي المكاتب وهذا سيقود إلى زيادة الأتعاب التي يحصل عليها مراقب الحسابات الذي يُصدر تقرير المراجعة الذي يُوضح فيه الوضع المالي الحقيقي لمنشأة العميل محل المراجعة، بينما يتمثل الجانب الثاني في زيادة مصداقية القوائم المالية للمستخدمين وعدم وجود أي تحريفات جوهرية وبالتالي تكون القرارات المُصدرة في صالح الشركة.
- الاهتمام بنشر الوعي بأهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وضرورة التأهيل العلمي وهذا يكون بداية من المقررات الدراسية لطلبة الجامعات، وكذلك الاهتمام بالتأهيل العملي عن طريق عقد ورش عمل وبرامج تدريب للطلبة وضرورة اجتيازها لكي يحصل الطالب على درجة البكالوريوس وكذلك تأهيل مراقبي الحسابات وتخصيص ورش عمل لهم أيضاً.
- التأكيد على ضرورة أن يكون مراقب الحسابات متخصصاً صناعياً لكي يستطيع موازنة مهنة المراجعة وهذا يكون من جانب السجل العام للمحاسبين والمراجعين وعدم تصريح العمل لأي مراقب غير متخصص.
- التشديد من جانب هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية على الشركات المسجلة لديها بضرورة التعاقد مع مراقب حسابات متخصص حتى لا يتم توقيع عقوبات عليها لأن ذلك سيعمل على تحقيق تأثير إيجابي على منفعة المعلومات المنشورة بالقوائم المالية وأيضاً توفير المعلومات في الوقت المناسب للمستخدمين.
- العمل على عقد ندوات علمية حول أهمية التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وذلك لما له من تأثير إيجابي في رفع كفاءة مراقبي الحسابات والعمل على زيادة جودة الحكم المهني.
- ضرورة أن يكون هناك معيار مصري يشير بوضوح إلى ضرورة توافر التخصص الصناعي لدى مراقب الحسابات وهذا ما استخلصه الباحث من خلال معيار المراجعة المصري رقم (٢٥٠) بعنوان/ مراعاة

القوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية - وهو لم يشر صراحة إلى ضرورة توافر التخصص الصناعي للمراقب، ولكن في مضمون المعيار هناك تأكيد على ضرورة التزام المراقب بالقوانين واللوائح عند مراجعة القوائم المالية، وكذلك معيار المراجعة المصري رقم (٢٤٠) بعنوان/ مسئولية مراقب الحسابات بشأن الغش والتدليس عند مراجعة القوائم المالية - ولضمان تحقيق هذا المعيار لابد أن يتأكد المراقب من مصداقية المعلومات التي حصل عليها من الإدارة بخصوص الأسباب التي أدت لارتكاب الغش لن يأتي إلا بتوافر التخصص الصناعي للمراقب.

- تطبيق آلية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات لتقليل الآثار السلبية الناتجة عن طول فترة التعاقد بين المراقب والعميل، والتي تتمثل في الآلفة والتقارب وإصدار تقرير المراجعة يكون متوافقاً مع العميل لزيادة أتعاب المراقب وتجديد عقده مع الشركة.

٣/٨/٣ مجالات البحث المقترحة:

- وبناءً على ما توصل إليه البحث بجانبه النظري والعملي وفي حدود مشكلة البحث وأهدافه وحدوده، يستخلص الباحث أهمية توجه البحث في البيئة المصرية مستقبلاً تجاه ما يلي: -
- أثر التخصص الصناعي وأتعاب مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة.
 - أثر خصائص لجان المراجعة في دعم تطبيق آلية التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات.
 - التأثير المشترك للتخصص الصناعي والشك المهني على جودة المعلومات المحاسبية.

المراجع

أولاً: - المراجع باللغة العربية

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٩٢ -

• إبراهيم، منى مغربي محمد، الملاح، شيرين شوقي السيد، والسيد، فاطمة حسن، (٢٠٢٢) أثر التدوير والتخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة مرجعة القوائم المالية: دراسة اختبارية، *مجلة الدراسات والبحوث المحاسبية*، قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة بنها، العدد (١)، ص.ص ٤٤٩ - ٤٨٢

• الجندي، تامر يوسف عبد العزيز على، (٢٠١٩) أثر التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على تحسين جودة أداء المراجعة المشتركة (دراسة ميدانية)، *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد (١)، العدد (١)، ص ص ١٣٨ - ٢٢٠

• السندي، مصطفى محمد جاسم محمد، السعد، فاطمة جاسم محمد، (٢٠٢٢) تقييم جودة الأرباح باستخدام نموذج جونز المعدل: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية، *مجلة دراسات إدارية*، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة البصرة، المجلد (١٦)، العدد (٣٣)، ص ص ١٨٤-٢٢٦

• الأشول، محمد حسن فهمي محمد، (٢٠٢٤) الإفصاح عن المعلومات المستقبلية في تحسين جودة الحكم المهني لمراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط، المجلد (٥)، العدد (١)، الجزء الثاني، ص.ص ١١٧٩ - ١٢٣٤

• الأنصاري، أنس عبد الله عبود، الحوشي، محمد محمود، (٢٠٢٣) أثر حجم الشركة على العلاقة بين الملكية العائلية وسلوك التصاق التكلفة (دراسة تطبيقية على الشركة المدرجة في السوق المالية السعودية)، *المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات*، كلية الشرق العربي للدراسات العليا - المملكة العربية السعودية، المجلد (٤)، الإصدار الثالث والأربعون، ص ص ٤٣١ - ٤٥٩

• بابكر، بشير عجيب، (٢٠١٨) دور التخصص الصناعي للمراجع في دعم الميزة التنافسية، *مجلة الفكر المحاسبي*، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٢، العدد ٢، ص ص ٧٤٣ - ٧٦٤

• باهارون، محمد أحمد، (٢٠٢٢) مدى قدرة نموذج التمان للتنبؤ بالفشل المالي، *المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات*، المملكة الأردنية، المجلد (٣)، العدد (٣٥)، ص ص ٣٥٤ - ٣٩٠

• حسن، يوسف صلاح عبد الله، (٢٠٢١) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين فترة بقائه وتقلبات أسعار الأسهم دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، *مجلة*

الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٥)، العدد (٢)، ص ص ٥٢٦ - ٥٨٦:

- حسين، محمد إبراهيم محمد، (٢٠١٩) تأثير التخصص الصناعي للمراجع الخارجي على العلاقة بين استقلالية مجلس الادارة وجودة المراجعة: دليل تطبيقي من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة الفكر المحاسبى*، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد (٢٣)، العدد (٢)، ص ص ٥٨٤ - ٦١٨
- خليل، محمد أحمد إبراهيم، (٢٠١٩) دور التخصص النوعي لمراقب الحسابات في الحد من ممارسة إدارة الأرباح بالأنشطة الحقيقية بمنظمات الأعمال: دراسة تحليلية، *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة بنها، المجلد ٣٩، العدد ٢، ص ص ٤٨ - ١
- رضوان، حسن رضوان محمد، (٢٠٢٠) إطار مقترح لقياس أثر التخصص النوعي للمراجع الخارجي على جودة الفحص الضريبي وانعكاس ذلك على إدارة الضريبة، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد (١)، ص ص ٢٠٦ - ٢٦٤
- زهران، مروة محمود سامي إسماعيل، (٢٠٢٣) أثر دورة حياة الشركة على العلاقة بين هيكل استحقاق الديون ومخاطر انهيار أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية، *رسالة ماجستير*، قسم المحاسبة كلية التجارة، جامعة القاهرة، ص ص ٢ - ٢٠١
- ضيف، علاء الدين توفيق إبراهيم، والبراك، هشام بن محمد (٢٠١٨) أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة وعلى جودة الأرباح المحاسبية: دراسة ميدانية على الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية، *مجلة التجارة والتمويل*، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد (٣)، ص ص ١٧٠ - ٢٠٣
- علي، نهى محمد زكي محمد، (٢٠٢٠)، أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة ارتباطه بعميله على جودة حكمه المهني بشأن الاستمرارية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد (٤)، العدد (٢)، ص ص ١ - ٨٦ -

أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وطول فترة التعاقد مع عميله على جودة الحكم المهني - ٥٩٤ -

• عليوي، نشأت حكمت، (٢٠١٩) أثر الرفع المالي على الأداء المالي في الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي، *رسالة ماجستير*، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، ص ص ٢ - ١١٧

• فرج، هاني خليل، (٢٠٢١) أثر جودة لجنة المراجعة على أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، كلية التجارة، جامعة دمياط المجلد (٢)، العدد (١)، ص ص ٦٩ - ١٣٥

• مسعود، عبد الله، مامش، يوسف، الشقاع، حنين، (٢٠١٩) التغيير الدوري لمراجع الحسابات وأثره على جودة المراجعة من وجهة نظر المنشآت محل المراجعة، *مجلة الباحث*، جامعة قاصدي مرباح ورقلة- الجزائر، المجلد (١٩)، العدد (١)، ص ص ٣٢٥-٣٣٧

• وهدان، محمد علي محمد، (٢٠١٩) تقييم تأثير المراجعة المشتركة على التحفظ المحاسبي في ضوء التخصص الصناعي للمراجع: دراسة تطبيقية، *المجلة العلمية للبحوث التجارية*، كلية التجارة، جامعة المنوفية، المجلد (٣٤)، العدد (٣)، ص ص ٩ - ٩٦

ثانياً: - المراجع باللغة الانجليزية

- Alharasis, E.E., Alidarous, M., Jamaani, F.,(2022). Auditor industry expertise and external audit prices: empirical evidence from Omman Stock Exchange-listed companies. *Asian Journal of Accounting*. Vol (8). Issue (1). pp. 94-107.

- Agustianto, D. R., Zakaria, A., and Respati, D.K., (2022), The Effect Of Audit tenure, workload, and Company size on Audit Quality. *Jurnal Akuntansi, Perpajakan dan Auditing*, vol (3), issue (2), p.p 443 – 460
- Cassell, C., Hunt, E., Narayanamoorthy, G., and P. Rowe, S.. (2019). A hidden risk of auditor industry specialization: evidence from the financial crisis. *Review of Accounting Studies*. Vol (24), P.P(891–926).
- Ding, F., Qiao, Z., Hu, M., and Lu, M., (2023). Industry Specialization and Audit Quality: Evidence from Audit Firm Switches in China. *Asia-Pacific Journal of Financial Studies*. Vol (51), Issue (5). pp 657–681
- Escaloni, S., Mareque, M., (2021). Audit Report Lag. Differential Analysis between Spanish SMEs and non-SMEs, *Sustainability, MDPI*, vol. 13, vol (22), pp. 1-21
- Gerayeli, M. S., Jorjani, M., (2018). Auditor Tenure and Stock Price Volatility: The Moderating Role of Auditor Industry Specialization. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. Vol (12). Issue (1). P.P 65:76.
- Habib, A., and M. Bhuiyan. (٢٠١١). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*. vol (20). issue (1). PP. 32 – 44.
- Hapsoro, Santoso, (2018), Does Audit Quality Mediate the Effect of Auditor Tenure, Abnormal Audit Fee and Auditor's Reputation on Giving Going Concern Opinion? *International Journal of Economics and Financial*, Vol (8), Issue (1), p.p 143 – 152.
- Hassanpour, S. (2023). The effectiveness of audit firm rotation on audit quality in companies listed on the Tehran Stock Exchange using Pearson's linear torque model. *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*. p.p1-10
- Hosseini, S. A., Khalighi, S., & Behbahaninia, P. S. (2021). Accounting Information Quality, Investment Efficiency, and Auditor Specialization. *International Journal of Finance & Managerial Accounting*, vol (6), Issue (23), p.p: 1-13.
- Ghosh, Alope. and Siriviriyakul, Subprasit. (2017), Quasi Rents to Audit Firms from Longer Tenure, *American Accounting Association*, Vol (32), Issue (2)

- Kalabeke, Wisdom & Sadiq, Muhammad & Keong, Ooi. (2019). Auditors Tenure and Financial Reporting Quality: Evidence from a Developing Country. *International Journal of Asian Social Science*. Vol (9), Issue (5), p.p 335-341
- Kanakriyah. Raed., (2020), Model to determine main factors used to measure audit fees , *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, vol (24), issue (2), p.p 1 – 13
- Kung, F, H, Chang. Y, S., and A. Forgione. D., (2021). industry specialist auditors and affiliated business groups: An examination of fee lowballing and audit quality. *wileyonlinelibrary.com/journal/ijau*. Vol (25). Issue (2). PP **534 :557**.
- Minutti-Meza. M, (2013), Does Auditor Industry Specialization Improve Audit Quality?, *Journal of Accounting Research*, vol (51), issue (4), p.p 779 – 817
Muogo, O., Nneka, G., Egungwu, and Ikenna (2019), Effect of Tenure of Audit on Earnings Management of Quoted Nigerian Firms", *International Journal in Management and Social Science*, Vol (7). Issue(1). P.P 134:151
- Muslim, Ahmed, H.,Rahim,S., Faisal AR Pelu,M.,(2020). Client Pressures, Audit Tenure to Audit Quality: Moderation of Auditor Independence. *JOURNAL OF AUDITING, FINANCE, AND FORENSIC ACCOUNTING*. Vol (8). Issue (2). P.P 67 : 75
- Muhammad, M., Muqorobin, M.M., and Narullia, D., (2022), Audit Firm Tenure: How They Affect Audit Quality? *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, vol (9), issue (1), p.p 1 – 15.
- Putri, A.P., Nabila, N., Augustin, V., and Fellia, (2021), Audit Tenure, Auditor Experience, Independency, and task complexity on audit judgement, *Jurnal Riset Akuntansi Kontemporer*, vol (13), issue (1)
Rajgopal,S., Srinivasan.S., and Zheng.X.,(2021) Measuring audit quality. *Review of Accounting Studies*,vol (26), p.p 559 – 619
- Rijal, S., Bakri, A. A., & Arjang. (2023). Effect of Auditor Specialization, Auditor Characteristics, Board Independence on Audit Quality through intellectual capital: Study on service companies. *The ES Accounting And Finance*, vol (1). Issue (02), p.p 95–103
- Yeboah. E.N., Addai.B., and Appiah. K.O., (2023). Audit pricing puzzle: Do audit firm industry specialization and audit report lag matter?, *Cogent Business & Management*, 10:1, 2172013,p.p 1:29: