



أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ محمد إبراهيم محمد راشد

مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث تحليل واختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة ككل من ناحية؛ ومراقب الحسابات من ناحية أخرى؛ بعميل المراجعة؛ وبين تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومدى وجود تأثير لمستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبى كمتغير معدل Moderator Variable لهذه العلاقة.

وباستخدام القوائم المالية لعدد 181 شركة خلال الفترة من 2020 - 2021 أمكن استخلاص عدد 323 مشاهدة ، توفر كل مشاهدة منها مقياساً لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميل المراجعة، فترة تأخير تقرير المراجعة، ومدى تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية. وخلص البحث إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، كما تبين وجود تأثير معنوي لمدى تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على تلك العلاقة. كما خلص البحث إلى عدم وجود تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على تأخير تقرير المراجعة، مع عدم وجود تأثير معنوي لمدى تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على تلك العلاقة.

الكلمات المفتاحية: طول فترة ارتباط مراقب الحسابات، طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة، تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية، تأخير تقرير المراجعة

The Effect of Applying New Accounting Standards on the Relationship between both Auditor Tenure, Audit Firm Tenure and audit report Lag- Evidence from Listed Companies in Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to analyze and test the relationship between audit firm tenure; the auditor tenure on audit report lag of the annual financial statements of Egyptian listed companies, and the extent to which there is an impact of Applying New Accounting Standards as one of the indicators of accounting complexity as a moderating variable for this relationship.

Using the financial statements of 181 companies during the period from 2020–2021, it was possible to extract 323 observations, each of which provides a measure of the auditor tenure and audit Firm tenure, audit report lag, and the extent to which new accounting standards are applied. The research concluded that there is a direct and significant effect of the audit firm tenure on audit report lag, and it was found that there is a significant effect of the extent of applying new accounting standards on that relationship. The research also concluded that there is no significant effect of auditor tenure on audit report lag, with no significant effect of the extent of applying new accounting standards on that relationship.

Keywords: Audit Firm Tenure, Auditor Tenure, Applying New Accounting Standards, Audit Report Lag.

1- مقدمة البحث

لقد أبرزت الأدبيات البحثية في مجال المراجعة الخارجية جدلاً واسعاً أسفر عن اختلافات في وجهات النظر بشأن مزايا أو عيوب طول أو قصر فترة ارتباط مراقب الحسابات بمنشأة عميله. حيث أنه على الرغم من أن استراتيجية التغيير الدوري لمراقب الحسابات قد لقيت الدعم والتأييد للعديد من الأسباب والمبررات، إلا أن تطبيقها لم يخل من السلبيات وأوجه الانتقاد. فلقد تبنت الجهات المهنية المعنية بتنظيم الممارسة المهنية استراتيجية التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات للحد من طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وعميله من منطلق أنها أحد أهم آليات دعم الثقة في مهنة المراجعة وتعزيز استقلال وحياد مراقب الحسابات وتجنب التأثيرات السلبية المحتملة من استمرار الارتباط مع عميله لفترة طويلة. وفي ظل هيمنة مكاتب المحاسبة والمراجعة، ولاسيما المكاتب الأربعة الكبرى، لما لها من اسم وسمعة مهنية، فتسعى الدول نحو الموازنة بين المنافع المرجوة من قصر فترة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، وبين مزايا طول فترة الارتباط من خلال القواعد التي التحكم في الفترة التي يجب بعدها تغيير مراقب الحسابات من نفس مكتب المحاسبة، والفترة التي يجب بعدها أن يتم تغيير مكتب المحاسبة ذاته.

ولقد لاقى التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي، وبالتبعية قصر فترة الارتباط مع منشأة العميل تأييداً بسبب الاعتقاد بشأن الأثر الإيجابي على زيادة نزعة الشك المهني لدى المراجع والتي تساعد بدورها على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال تمكين المراجع من ممارسة استجواب العقل، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتقييم الإنتقادي، ومقاومة ضغوط الإدارة. بينما على الجانب الآخر، فقد ينتج عن انخفاض فترة الارتباط مع العميل عدم استفادة مراقب الحسابات من تراكم المعارف والخبرات التي قد يمكن اكتسابها على مدار فترات زمنية طويلة، وبالتبعية عدم القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما يزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة. ولذلك فهناك جدل مستمر على المستوى المهني والأكاديمي ولدى كل من الهيئات التنظيمية وصانعي السياسات، حيث لا يوجد دليل قابل للتعميم سواء بشأن المزايا أو العيوب المترتبة على التدوير الإلزامي *Sharma et al.* (2017).

من ناحية أخرى، يعتبر تقرير المراجعة مكملاً أساسياً للقوائم المالية الكاملة، وعليه تتوقف منفعة القوائم المالية من المعلومات التي تحتويها، لذا فإن تأخير إصدار تقرير المراجعة ينعكس على تأخير إصدار القوائم المالية مما يؤثر سلباً على ثقة المتعاملين بالسوق المالية حيث أن تأخر التقارير المالية قد يدفع المستخدمين للجوء إلى مصادر أخرى للمعلومات، فضلاً عن اعتبار فترات التأخير غير العادية في إصدار تقارير المراجعة كمؤشر لانخفاض مستوى جودة الأرباح.

ولقد تعددت العوامل المؤثرة في تأخير تقرير المراجعة؛ منها عوامل تخضع لتأثير بعض خصائص منشأة عميل المراجعة بصفقتها المسؤولة عن إصدار القوائم المالية مجال المراجعة، ومنها عوامل تتأثر بخصائص عملية المراجعة ذاتها. إلا أن هناك مجال لتقديم المزيد من الأدلة التجريبية بشأن العلاقة بين المزيد من خصائص عملية المراجعة كطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات من ناحية؛ ومكتبه من ناحية أخرى؛ بعميله؛ وبين تأخير تقرير المراجعة، في ظل إمكانية اختبار مدى اختلاف تلك العلاقة مع اختلاف تأثير وجود مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي لدى منشأة العميل، وأحد أهم المتغيرات ذات الصلة بكل من خصائص منشأة العميل وخصائص عملية المراجعة على حد سواء. تلك الأدلة التجريبية المرجوة قد تساعد أصحاب المصلحة على الوصول إلى تفسيرات أكثر دقة ومنطقية لكل حالة من حالات تأخير تقرير المراجعة.

2- مشكلة البحث

على الرغم من تركيز اهتمام غالبية الدراسات السابقة على تحليل محددات تأخير تقرير المراجعة من خلال تصنيفها ما بين محددات تخص منشأة العميل كمستوى الربحية، مستوى المديونية، وحجم المنشأة،، ومحددات تخص عملية المراجعة ذاتها كحجم منشأة المراجعة، ونوع تقرير المراجعة، إلا أن هناك ندرة في البحوث التي تناولت العوامل ذات التأثير على كل من منشأة العميل من ناحية؛ وعملية المراجعة من ناحية أخرى؛ والتي قد تشكل محور التفاعل في التأثير على تأخير تقرير المراجعة، والتي منها مستحدثات المتطلبات النظامية الخاصة بإعداد التقارير المالية. وتعد الخلافات في الرأي بين مراقب الحسابات وإدارة منشأة العميل من أهم مسببات الضغوط التي تواجه مراقب الحسابات والتي قد تتسبب في تأخير تقرير المراجعة، وقد يكون مستحدثات المعايير المحاسبية من أهم مسببات تلك الخلافات (أبو نصار، 1998؛ Cairney and Stewart, 2019؛ Habib, 2015).

ويعتقد الباحث أن مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي لدى منشأة عميل المراجعة، والتي قد تختص بقطاع صناعي دون آخر، قد تنعكس على مخرجات عملية المراجعة كتأخير تقرير المراجعة في ظل تأثير فترة الارتباط بين مراقب الحسابات ومكتبه من ناحية؛ وعميله من ناحية أخرى، الأمر الذي يستوجب ضرورة إدراج أثر مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي ضمن نموذج اختبار العلاقة بين فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله، وتأخير تقرير المراجعة.

ولذا يمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية: هل يوجد تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة ككل من ناحية؛ ومراقب الحسابات من ناحية أخرى؛ بعمل المراجعة، على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟ وهل يختلف هذا التأثير المعنوي في حالة وجود مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي لدى منشأة عميل المراجعة؟ وما هي دلالة اختلاف هذا التأثير إن وجد في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟ هذا ما سيجيب عنه هذا البحث نظرياً وعملياً.

3- هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل واختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة ككل من ناحية؛ ومراقب الحسابات من ناحية أخرى؛ بعمل المراجعة؛ وبين تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومدى وجود تأثير لمستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي كمتغير معدل لهذه العلاقة.

4- أهمية ودوافع البحث

يستمد البحث أهميته الأكاديمية كونه امتداداً لسلسلة البحوث في تحليل العوامل المؤثرة على تأخير تقرير المراجعة نظراً لأهمية وقتية التقارير المالية السنوية في التأثير على مستوى ثقة أصحاب المصلحة في مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام، حيث يتناول البحث تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد المتغيرات ذات الصلة بكل من منشأة عميل المراجعة وأعمال المراجعة على حد سواء ودورها كمتغير معدل للعلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعمل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة. وعملياً يستمد البحث أهميته من واقع إمكانية تقديم نتائج وتوصيات تسهم إيجاباً في هذا المجال بعد اختبار فروض البحث وتحليل نتائجه تطبيقاً على بيئة الممارسة المهنية في مصر، بما قد يمكن منشآت المحاسبة والمراجعة من رسم استراتيجية قبول العملاء أو الاستمرار معهم من ناحية، وتخطيط أعمال المراجعة بما يضمن وقتية إصدار تقرير المراجعة من ناحية أخرى.

ولعل من أهم دوافع البحث هو دراسة وتحليل نفعية استخدام مكاتب المحاسبة لمستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي لدى منشأة العميل، في وضع سياسات قبول عملاء المراجعة والاستمرار معهم وفق منهجية تطبيقية تتلافى عيوب منهجية الاستقصاء.

5- حدود البحث

يخرج عن نطاق البحث اختبار أثر بعض العوامل المؤثرة في تأخير تقرير المراجعة ذات الصلة بالحوكمة حيث يعتقد الباحث أن حجم منشأة العميل ينعكس على تأثير هذه العوامل حيث يفترض أن حجم الشركة ينعكس على مستوى الالتزام بتطبيق وتفعيل آليات الحوكمة ومن ضمنها الرقابة والمراجعة الداخلية وتأثير لجان المراجعة ومجلس الإدارة من منطلق خضوعها للإشراف النظامي من جانب المستثمرين وأصحاب المصلحة ضمن الضغوط السياسية التي تعمل في إطارها.

كما يخرج عن نطاق البحث اختبار أثر بعض العوامل المؤثرة في تأخير تقرير المراجعة ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والمراجعة ككل (مثل ضغط الوقت، وشهر نهاية العام، مستوى التخصص الصناعي، نوع منشأة المحاسبة والمراجعة، وأتعاب المراجعة) حيث يعتقد الباحث أن حجم منشأة المحاسبة والمراجعة من حيث انتائها لأحد المكاتب الأربعة الكبرى بعد متغيرا كافيا لأن ينعكس على تأثير كافة تلك العوامل التي تخرج عن نطاق البحث. وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم مشروطة بضوابط اختيار عينته.

6- خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث وتناول مشكلته، في ضوء حدوده، فسوف يستكمل كالتالي: -

- 6-1 طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله من منظور مهني.
- 6-1-1 دوافع تغيير مراقب الحسابات من وجهة نظر منشأة عميل المراجعة.
- 6-1-2 موقف الجهات المهنية من طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميله.
- 6-1-3 المردود المهني لطول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميله، والجدل بشأن الإيجابيات والسلبيات.
- 6-2 تأخير تقرير المراجعة، المفهوم والمسببات والمردود المهني.
- 6-2-1 أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة والانعكاسات المهنية لزمان التأخير.
- 6-2-2 العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجعة.
- 6-2-3 تحليل العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة، واشتقاق الفرضين الأول والثاني للبحث.
- 6-3 مستحدثات المعايير المحاسبية: الأهمية والانعكاسات المهنية.
- 6-3-1 انعكاس تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على أعمال المراجعة الخارجية.

- 6-3-2 أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة، واشتقاق الفرضين الثالث والرابع.
- 6-4 منهجية البحث.
- 6-5 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

6-1 طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله من منظور مهني

تركز اهتمام الأدب المحاسبى في مجال تدوير مراقب الحسابات على المزايا والوفورات التي يمكن تحقيقها من اتباع مكاتب المحاسبة والمراجعة لتلك الاستراتيجية سواء لصالح منشأة عميل المراجعة، أو لصالح منشأة المحاسبة والمراجعة ذاتها. لذا فقد ورد بالأدبيات المحاسبية العديد من المزايا والانتقادات التي يمكن توجيهها سواء لطول أو قصر فترة الارتباط بين مراقب الحسابات من ناحية، ومكتب المحاسبة والمراجعة من ناحية أخرى، ومنشأة عميل المراجعة. ويمكن للباحث تناول تلك النقاط من خلال الفرعيات التالية:

6-1-1 دوافع تغيير مراقب الحسابات من وجهة نظر منشأة عميل المراجعة

قد يتم تغيير مراقب الحسابات من جانب عميل المراجعة ذاته، فلقد توصل الدويرى (2009) إلى دليل تجريبي يخص الشركات المقيدة بالبورصة المصرية على مدار الفترة من 2002 حتى 2008 أنه يتم تغيير مراقبى الحسابات بعد إصدار تقارير تقرير متحفظة، وأنه لا توجد تأثير جوهري لاختلاف اسم مكتب المحاسبة والمراجعة الذي ينتمى إليها مراقب الحسابات على قرارات العزل اللاحقة لإصدار التقارير المتحفظة. وتؤيد دراسة (2016) Heliodoro *et al.* ارتباط تغيير مراقب الحسابات بنوع الرأى في تقرير المراجعة وأن إصدار تقرير مراجعة معدل برأى متحفظ يعد مؤشر لحدوث تغيير للمراجع. ولقد أبرزت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع يحدث بشكل معنوى بعد إبداء رأى متحفظ بشأن أحد عناصر الأصول مقارنة بأسباب التحفظ الأخرى ذات الصلة بالالتزامات وحقوق الملاك. وفسرت الدراسة تلك النتائج باحتمال أن يكون تغيير المراجع متعمدا من جانب ملاك المنشأة بدافع الحفاظ على انطباعات أصحاب المصلحة التي قد تتأثر بالمشكلات المحاسبية ذات الصلة الأصول مقارنة بالالتزامات أو حقوق الملاك.

ولقد تناول عبد الغفار (2017) دراسة وتحليل العوامل المسببة لتغيير مراقب الحسابات من خلال اختبار تأثير كل من حجم منشأة العميل، جودة مكتب المراجعة من حيث مدى انتماءه لأحد المكاتب الأربعة الكبار، تغيير قيمة أتعاب المراجعة، رأى المراجع المعدل، التعثر المالى لمنشأة العميل، تغيير الإدارة أو لجان المراجعة لدى منشأة العميل. وأثبتت نتائج الدراسة أن تغيير المراجع

يتأثر معنوياً بكل من حجم منشأة العميل، وحدث تغيير في قيمة أتعاب المراجعة. كما تناولت دراسة هندی وآخرون (2018) العوامل المؤثرة على استقلال وحياد المراجع والتي كان من ضمنها ظاهرة تسوق رأى المراجع التي تعكس تأثير مرونة المبادئ المحاسبية على استقلال المراجع، حيث قد يسعى بعض عملاء المراجعة إلى تغيير مراقب الحسابات من أجل الحصول على تقرير مراجعة يؤيد تطبيق طرق أو سياسات محاسبية لم يقبلها مراقب الحسابات السابق. وتمثل تلك الظاهرة تهديدا للمراجعين لما تسببه من ضغوط عليهم نحو عدم تعديل تقاريرهم، وذلك في ظل احتمال تدخل إدارة منشأة العميل في قرارات تعيين وعزل مراقب الحسابات التي هي في الأساس من اختصاصات الجمعية العمومية للمساهمين.

ولقد أشارت دراسة Cairney and Stewart (2019) إلى أن تغيير المراجع قد يحدث بسبب بعض العوامل التي ترتبط بالمراجع ذاته من ناحية كمستوى المنافسة في سوق مهنة المراجعة Auditor Competition، وتلك التي ترتبط بمنشأة عميل المراجعة من ناحية أخرى مثل مستوى تجانس الصناعة Client Industry Homogeneity. ومستوى المنافسة في صناعة العميل Client Industry Competition، كما تشير نتائج الدراسة إلى انخفاض احتمال تغيير مراقب الحسابات من مكتب محاسبة ومراجعة كبير الحجم إلى آخر صغير الحجم وذلك مع ارتفاع مستوى تعقد متطلبات المعايير المحاسبية ذات الصلة بصناعة منشأة العميل.

ومما سبق يخلص الباحث إلى أن من أهم أسباب تغيير مراقب الحسابات من جانب منشأة العميل تتلخص في تجنب تكرار الحصول على تقرير مراجعة برأى معدل، مع وجود احتمال للدافع نحو تغيير مكتب المحاسبة والمراجعة إلى مكتب آخر كبيرة الحجم مع ارتفاع مستوى تعقد متطلبات المعايير المحاسبية.

6-1-2 موقف الجهات المهنية من طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميله

تبنت الجهات المهنية المعنية بتنظيم الممارسة المهنية مفهوم التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي Mandatory Auditor Rotation من منطلق أنه أحد أهم آليات دعم الثقة في مهنة المراجعة وتجنب الآثار السلبية المحتملة من طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل. ويرى الباحث أن أي دعم أو تأييد للتغيير الدوري الإلزامي للمراجع سواء على المستوى المهني أو الأكاديمي هو بمثابة دعم وتأييد لتخفيض طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي ومنشأة عميل المراجعة.

ولقد لخص محمد (2019) تطور تطبيق استراتيجية التغيير الإلزامي للمراجع من حيث إمكانية تطبيقه من خلال بديلين، الأول هو تغيير شريك المراجعة فقط، بينما الثاني هو تغيير منشأة

المراجعة ككل. ولقد تنوعت اختيارات الدول التي تبنت هذه الآلية بين المزج بين الاختيارين أو اختيار أحدهما حيث بدأ تطبيق التغيير الإلزامي لمكتب المحاسبة والمراجعة ككل في الولايات المتحدة الأمريكية بصور لائحة SOX عام 2002. ثم صدر قرار الاتحاد الأوروبي عام 2006 بتطبيق التغيير الإلزامي للشريك دون إلزام بتغيير مكتب المراجعة ككل. بينما في عام 2008 وخلال الأزمة المالية العالمية قامت الولايات المتحدة الأمريكية بتطبيق التغيير لمنشأة المراجعة وللشريك معاً كأحد حلول إعادة الانضباط إلى مهنة المراجعة. كما أصدرت المفوضية الأوروبية في عام 2010 توصية للدول الأعضاء بضرورة تطبيق عدة إصلاحات في مهنة المراجعة كان أهمها التغيير الإلزامي لمنشأة المراجعة إلى جانب تغيير الشريك، ثم أصدر البرلمان الأوروبي ومجلس الاتحاد الأوروبي لائحة لنفس الغرض في 2014 وطُبقت في 2016، والتي حثت الدول الأعضاء على إلزام الشركات بتغيير إما منشأة المراجعة أو الشريك كل فترات زمنية قصيرة مع إتاحة إمكانية الاحتفاظ بالمراجع لمدة لا تزيد عن 10 سنوات بناء على طلب الشركة الخاضعة للمراجعة.

من ناحية أخرى فلقد تناول الوكيل (2019) موقف مهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية من تغيير المراجع، حيث أصدر مركز المديرين المصريين بالهيئة العامة للرقابة المالية الدليل المصري لحوكمة الشركات في 2016، وحدد به ألا يعين مراقب الحسابات كشخص طبيعي لأكثر من خمس سنوات، ولا يجب إعادة تعيينه قبل انقضاء ثلاث سنوات على انتهاء عمله كمراقب حسابات للشركة". كما أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم (107) لسنة 2016 بشأن قواعد حوكمة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وحدد في البند رقم (7) أن يعين مراقب حسابات سنوياً ويجوز أن يجدد له بعد أقصى ست سنوات مالية متصلة، على أن يراعى تغييره بعد ذلك، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها". وفي أبريل 2018 أصدر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية القرار رقم (59) لسنة 2018 بشأن تعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (107) لسنة 2016، والذي نص على أن يعين مراقب حسابات سنوياً ويجوز أن يجدد له بعد أقصى ست سنوات مالية متصلة، على أن يراعى تغييره بعد ذلك بمراقب حسابات آخر مستقل لا تربطه شراكة مهنية بمراقب الحسابات الذي تم تغييره، ولا يجوز أن يعاد تعيينه إلا بعد مرور ثلاث سنوات مالية من انتهاء الست سنوات السابق الإشارة إليها". ويلاحظ أن التعديل يؤكد على ضرورة تغيير مكتب المحاسبة والمراجعة ككل وليس تغيير شريك المراجعة بآخر من نفس المكتب، وذلك تدعيماً لاستقلال المراجع.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن الجهات المهنية تدعم وتؤيد قصر فترة الارتباط بين مراقب الحسابات ومنشأة العميل، إلا أنه على ما يبدو من الواقع العملي لسوق المهنة من حيث سيطرة مكاتب المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم وذات الانتماء والشراكة مع المكاتب الأربعة الكبرى لما لها من اسم وسمعة مهنية، فتسعى الدول نحو الموازنة بين المنافع المرجوة من قصر فترة الارتباط بين المراجع والعميل، وبين مزاي طول فترة الارتباط من خلال القواعد التي التحكم في الفترة التي يجب بعدها تغيير مراقب الحسابات من نفس مكتب المحاسبة والمراجعة، والفترة التي يجب بعدها أن يتم تغيير مكتب المحاسبة والمراجعة ذاته.

6-1-3 المردود المهني لطول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميله، والجدل بشأن الإيجابيات والسلبيات

أبرزت الأدبيات البحثية في مجال المراجعة الخارجية جدلاً واسع المجال قد أسفر عن اختلافات في أوجه النظر بشأن مزايا أو عيوب طول أو قصر الفترة الزمنية لارتباط المراجع الخارجي بمنشأة العميل. فلقد تركزت غالبية وجهات النظر المؤيدة لتطبيق استراتيجية التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي كأحد أهم آليات تخفيض طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي ومنشأة عميل المراجعة في تعزيز استقلال المراجع.

وفى هذا الصدد، فلقد أشارت دراسة مبارك (2012) إلى أن معظم آراء الأدبيات المحاسبية تتادى بأن طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل قد يؤدي إلى نشأة علاقات الألفة Familiarity والتقارب بين المصالح الشخصية للمراجع مع أفراد إدارة منشأة العميل مما قد يجعل المراجع أكثر تساهلاً نتيجة تأثير فقد الاستقلال الذهني، الأمر الذي قد يدفع الإدارة نحو ممارسة الغش والتلاعب.. كما أيد (هندي، وآخرون، 2018) أن ارتفاع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بمنشأة العميل هو بمثابة مؤشر عن احتمال التأثير السلبي لاستقلال وحياد المراجع، وخاصة في ظل احتمال تدخل إدارة منشأة العميل في قرارات تعيين وعزل مراقب الحسابات من أجل الحصول على تقارير مراجعة غير معدلة.

وعلى مستوى سوق مهنة المحاسبة والمراجعة، فقد ينتج عن التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي الحد من ظاهرة تركيز سوق المهنة بين عدد من مكاتب المحاسبة والمراجعة وبصفة خاصة، المكاتب ذات الشراكة مع المكاتب الأربعة الكبار وتشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة على النمو والتطور وتنويع الخبرة والمعرفة لدى المراجعين، بما يولد أجواء إيجابية من التنافس التي ترفع لدى المراجع مخاطر الارتباطات الجديدة مع العملاء مما يدفعه نحو بذل عناية

مهنية إضافية عند القيام بعملية المراجعة. الأمر الذي يؤدي إلى زيادة الثقة في القوائم المالية وتقارير المراجعة، وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل عام (الوكيل، 2019).

بينما على الجانب الآخر، فلقد أشار Bratten *et al.* (2019) إلى أن هناك مجالاً لأن يستثمر كل طرف من الأطراف خلال فترة استمرار العلاقة، حيث يتم إنفاق مبالغ نظير دعم المعارف اللازمة لتوطيد واستمرار التعامل بين الأطراف، وتكون تلك الاستثمارات ذات أهمية نسبية في حال الإرتباطات مع أحد المؤسسات الكبيرة ذات البيئة المعقدة كالبنوك. وقد تنطبق تلك التحديات على مراقبي حسابات تلك المؤسسات حيث تعتمد كفاءة وفعالية مهام المراجعة على حجم الاستثمارات التراكمية التي يتحملها مراقب الحسابات في سبيل دعم الخبرة الخاصة بنشاط العميل والتي تتطلب بقاء العلاقة خلال فترة ارتباط طويلة مع العميل.

على الجانب الآخر، يمكن انتقاد سياسة التغيير الدوري الإلزامي المؤدية إلى فرض قصر فترة الارتباط بين المراجع والعميل من حيث أنها قد تخل باستقلال المراجع في الحالات التي من المحتمل أن يسعى المراجع نحو إرضاء منشأة العميل للاحتفاظ به لأطول فترة ممكنة من أجل تعويض تكاليف المراجعة المرتفعة التي يتحملها خلال السنوات الأولى من ارتباطه بمنشأة العميل والتي تتطلب تخصيص ساعات عمل أكبر لتنفيذ مهام المراجعة في بداية الارتباط، الأمر الذي قد يجعل من قصر عدد سنوات الارتباط بمثابة مؤثراً سلبياً على جودة المراجعة. كما أن هناك تكاليف إضافية قد يتحملها عميل المراجعة نتيجة التغيير الدوري الإلزامي بشكل عام وبالنتيجة نتيجة انخفاض فترة الارتباط، فمن جانب، يحتمل أن يطالب المراجع برفع قيمة أتعاب المراجعة لتعويض تكاليف المراجعة المرتفعة خلال السنوات الأولى من بداية الارتباط. كما قد يتحمل أيضاً عميل المراجعة تكاليف إضافية تتمثل في تخصيص موارد الشركة لمساعدة المراجعين على فهم عمليات وأنشطة الشركة عند بداية الارتباط (مبارك، 2012؛ الوكيل، 2019).

وفي سياق اختبار الآثار المترتبة عن التدوير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة، قامت دراسة Sharma *et al.* (2017) باختبار أثر التدوير الإلزامي لشريك المراجعة على كل من أتعاب المراجعة ووقتية تقرير المراجعة المقاس بفترة تأخير تقرير المراجعة، حيث أكدت نتائج الدراسة على ارتفاع كل من أتعاب المراجعة وزمن تأخير تقرير المراجعة بشكل ملحوظ خلال الفترة التالية مباشرة للتدوير الإلزامي لشريك المراجعة، ولاسيما في حالة عدم انتماء منشأة المراجعة لأحد المكاتب الأربعة الكبار Big4، كذلك في حالة ارتفاع حجم منشأة عميل المراجعة، وأخيراً في حالة عدم التخصص الصناعي لمنشأة المحاسبة والمراجعة في قطاع منشأة العميل. كما أكدت الدراسة

على استمرار حدوث نفس التأثير على الأتعاب وتأخير التقرير في حالات تكرار تدوير الشريك ضمن نفس منشأة المراجعة، الأمر الذى يعكس طول فترة الارتباط بين منشأة المراجعة والعميل وما تتضمنه من اكتساب معارف وخبرات خاصة بالعميل على مستوى منشأة المراجعة ككل لا تخفف تماما من أثر فقدان تلك المعارف والخبرات نتيجة التدوير الإلزامى لشريك المراجعة. وبالتالي يمكن القول بناء على تلك الأدلة أن للتدوير الإلزامى لشريك المراجعة تكاليف يتحملها كل من منشأة المحاسبة والمراجعة، و عميل المراجعة، وكافة أصحاب المصلحة.

من ناحية أخرى فلقد لاقى التغيير الدورى الإلزامى للمراجع الخارجي، وبالتبعية قصر فترة الارتباط مع منشأة العميل تأييداً بسبب الاعتقاد بشأن الأثر الإيجابى على زيادة نزعة الشك المهني لدى المراجع والتي تساعده على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وذلك من خلال تمكين المراجع من ممارسة استجواب العقل، وبذل العناية المهنية الواجبة، والتقييم الإنتقادي، والبحث عن الحقائق، ومقاومة ضغوط الإدارة.

وكلما كان التغيير الدورى إلزامياً، فإن القيمة الحالية للمنافع المستقبلية من علاقة المراجع بعميله ستخفض وبالتالي تقل حوافز التبعية وعدم الموضوعية. بينما على الجانب الآخر، فقد ينتج عن تخفيض طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي ومنشأة عميل المراجعة، عدم استفادة المراجع من تراكم المعارف والخبرات التي قد يمكن اكتسابها من العلاقات الطويلة الممتدة بين المراجع وعميله، وذلك من منظور أن جودة المراجعة قد تكون منخفضة خلال السنوات الأولى من الارتباط لعدم إلمام المراجعين الجدد بكافة مخاطر نشاط العميل، وبالتبعية عدم القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية، مما يزيد من مخاطر فشل عملية المراجعة (مبارك، 2012؛ الوكيل، 2019).

وعلى الجانب التطبيقي فلقد انقسمت الدراسات إلى مجموعتين. أكدت نتائج المجموعة الأولى على حياد تأثير طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل على جودة القوائم المالية. فتطبيقاً على الشركات السعودية، توصلت نتائج دراسة مبارك (2012) إلى عدم وجود تأثير معنوي لطول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل على جودة عملية المراجعة من حيث قدرة المراجع على كشف التلاعب أو التقرير عن التلاعب المكتشف. حيث تم قياس جودة المراجعة بمعلومية جودة الأرباح باستخدام الاستحقاقات غير العادية حيث أن مدى معرفة المراجع بالشركة محل المراجعة ودرجة استقلاله وجودة تنفيذه لمهام تخطيط المراجعة وجمع الأدلة هي عوامل تساعد المراجع على كشف من اكتشاف الاستحقاقات غير العادية غير المرتبطة بالأداء، ثم التفاوض مع الإدارة لعمل التصحيح اللازم أو التقرير عنها. وبالطبع يؤدي تخفيض حجم الاستحقاقات غير المرتبطة بالأداء

إلى تحسين جودة رقم الأرباح. وتطبيقاً على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية توصل على (2018) إلى عدم تأثير تدوير مكتب مراقب الحسابات من حيث عدد السنوات على تقلبات عوائد الأسهم. ويرى الباحث أن تقلبات عوائد الأسهم هي مؤشر لمدى إدراك المستثمرين للقيمة الحقيقية للأسهم التي تتأثر بمستوى جودة القوائم والتقارير المالية، والتي أثبتت نتائج الدراسة عدم تأثيرها بعملية تغيير مراقب الحسابات.

بينما على النقيض، توصلت المجموعة الثانية إلى وجود شبه اجماع بين نتائج البحوث على وجود تأثير ايجابي لزيادة طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل على جودة القوائم المالية. فأشارت دراسة عصيمي (2015) تطبيقاً على البنوك السعودية إلى أن طول فترة ارتباط المراجعين الخارجيين للبنوك لها تأثير معنوي على جودة القوائم المالية من حيث تحقيق تغير إيجابي في كل من رقم صافي الدخل التشغيلي والدخل الشامل، والتدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية. كما توصلت دراسة أبو جبل (2017) إلى وجود علاقة معنوية بين طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل، وجودة التقارير المالية التي تم قياسها بمستوى التحفظ المحاسبي من ناحية، ومستوى إدارة الأرباح من ناحية أخرى.

ولقد تناولت دراسة Mukhlisin (2018) الشركات المقيدة في بورصة أندونيسيا لاختبار تأثير كل من طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بمنشأة العميل على قدرة المراجع على كشف الغش والاحتيال في التقارير المالية. ولم تؤيد نتائج الدراسة فقدان المراجع للاستقلالية نتيجة طول فترة العلاقة بينه وبين العميل. كما أكدت نتائج دراسة Hapsoro and Santoso (2018) أن لطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة والمراجعة والعميل تأثير معنوي ايجابي على ارتفاع كفاءة المراجع حيث تبين انعكاس ارتفاع عدد سنوات الإرتباط بين المراجع والعميل على قدرة المراجع على إبداء الرأي بشأن القدرة على الاستمرار، وذلك نتيجة ارتفاع مستوى إدراك أنشطة وأداء منشأة العميل.

ولقد أكدت نتائج دراسة Bratten *et al.* (2019) على وجود ارتباطاً إيجابياً بين طول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة والمراجعة وبين مستوى جودة التقارير المالية، وبشكل خاص في البنوك الأكثر تعقيداً حيث تبين أن المنافع من ارتفاع فترة الارتباط بين البنوك ومراقبي الحسابات تتحقق نتيجة تراكم الخبرة على مدار فترات الارتباط الطويلة، الأمر الذي يؤيد أن طول فترة العلاقة بين المراجع والعميل ينتج عن الطلب الأساسي على الخبرة، وهو أمر بالغ الأهمية لعمليات المراجعة المعقدة. وبالتالي فإن وضع ضوابط تشترط فترات تدوير قصيرة الأجل لمراقبي حسابات تلك المنظمات سيؤثر سلباً على استثمارات المراجعين لاكتساب الخبرة الخاصة بالعميل خاصة في الحالات التي تكون فيها هذه الخبرة

مطلوبة بشدة. الأمر الذي يتعارض مع تطبيق التدوير الإلزامي لمراقب الحسابات في حالة المؤسسات المعقدة الكبيرة.

كما أكدت نتائج الوكيل (2019) من خلال الدراسة التطبيقية تزايد ممارسات إدارة الأرباح ممثلة بالقيمة المطلقة لحسابات الاستحقاق الاختيارية مع ارتفاع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات والشركة محل المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق بأن غالبية النتائج تؤيد منفعة زيادة عدد سنوات ارتباط المراجع مع منشأة العمل لما لها من انعكاس على دعم قدرة المراجع على كشف التحريفات الجوهرية والحد من الممارسات الانتهازية من جانب إدارة منشأة العمل، وذلك نتيجة اكتساب الخبرة والتعلم على مدار سنوات الارتباط مع منشأة العمل.

6-2 تأخير تقرير المراجعة، الأهمية والمسببات والمردود المهني

أشارت دراسة (Abernathy *et al.* (2017) إلى أنه يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في تأخير تقرير المراجعة حيث أن منها عوامل تخضع لتأثير بعض خصائص منشأة عمل المراجعة بصفتها المسئولة عن إصدار القوائم المالية مجال المراجعة، وبعضها عوامل تتأثر بخصائص عملية المراجعة ذاتها. ويرى الباحث أن هناك مجال لتقديم المزيد من الأدلة التجريبية بشأن العلاقة بين المزيد من خصائص عملية المراجعة كطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات من ناحية؛ ومكتبه من ناحية أخرى؛ بعمله؛ وبين تأخير تقرير المراجعة، في ظل إمكانية اختبار مدى اختلاف تلك العلاقة مع اختلاف تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبي لدى منشأة العمل، وأحد أهم المتغيرات ذات الصلة بكل من خصائص منشأة العمل وخصائص عملية المراجعة على حد سواء. تلك الأدلة التجريبية المرجوة قد تساعد أصحاب المصلحة على الوصول إلى تفسيرات أكثر دقة ومنطقية لكل حالة من حالات تأخير تقرير المراجعة.

6-2-1 أهمية توقيت إصدار تقرير المراجعة والانعكاسات المهنية لزمن التأخير

اهتمت الجهات التنظيمية بإصدار القواعد الخاصة بإصدار التقارير المالية المعتمدة من مراقبي الحسابات، فعلى سبيل المثال حددت الهيئة العامة للرقابة المالية ضمن قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية؛ من خلال المادة رقم (46) من قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (11) لسنة 2014 وتعديلاته؛ ضرورة أن يتم إعداد القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة أوراقها المالية بالبورصة واعتمادها من الجمعية العامة للشركة خلال مدة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من تاريخ انتهاء السنة المالية، وبالتالي فمن المفترض أن ينتهي مراقب الحسابات من إعداد تقرير المراجعة خلال ثلاثة أشهر كحد أقصى.

ولقد أشار الجبر (2012) إلى أن أحد أهم محددات منفعة القوائم المالية هو توقيت الإعلان عن المعلومات التي تحتويها، وأن العوامل المؤثرة في تأخير الإعلان عن المعلومات المالية منها حجم الشركة، مستوى المديونية، نوعية الأبناء، كذلك نوع الصناعة التي تنتمي لها المنشأة. لذا فإن تأخير اصدار تقرير مراقب الحسابات ينعكس على تأخير اصدار القوائم المالية مما يؤثر سلباً على ثقة المتعاملين بالسوق المالية. كما أشارت دراسة (Amirul and Salleh (2014 إلى أن قيمة المعلومات التي تقدمها التقارير المالية تنخفض مع ارتفاع فترة تأخر تقرير المراجعة حيث أن تأخر التقارير المالية يدفع المستخدمين للجوء إلى مصادر أخرى للمعلومات المالية وبالتالي فإن تأخير تقرير المراجعة يقلل من أهم عناصر جودة التقارير المالية ككل وهو عنصر الوقتية. كما أشارت دراسة (Asthana (2014 إلى أن المتعاملين بالسوق لا يمكنهم ملاحظة مستوى جودة الأرباح بشكل مباشر، بينما يمكنهم ملاحظة فترات التأخير غير العادية في إصدار تقارير المراجعة كمؤشر لتكوين توقعات بشأن مستوى جودة الأرباح. ولذلك ترتبط فترات التأخير غير العادية لتقارير المراجعة عكسياً بمستوى جودة الأرباح المحاسبية لمنشأة عميل المراجعة.

بينما أشار (Boshoff and Wesson (2019 إلى أن فترة تأخير تقرير المراجعة أصبحت من أحد أهم الإشارات الإعلامية التي ينتظرها المتعاملون بالسوق كمصدر للمعلومات، كما توصل الوكيل (2020) إلى أن خاصية الوقتية تتطلب أن تكون المعلومات المتاحة لدى المستخدمين في توقيت اتخاذ قراراتهم، وأن فترة إصدار تقرير المراجعة هي الفترة المطلوبة لإتمام عملية المراجعة وتوقيع تقرير المراجعة، وأن التأخر في إصدار تقرير المراجعة (ARL) يؤثر على توقيت إصدار ونشر القوائم المالية، والتي بدورها تتسبب في خضوع الشركات للعقوبات النظامية. وبالتالي يسهم انخفاض زمن تأخير إصدار تقرير المراجعة في تحسين وقتية إصدار التقارير المالية، وتجنب الآثار السلبية لتأخير نشر القوائم المالية مثل لجوء المستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين إلى مصادر أخرى غير رسمية بديلة عن التقارير المالية المنشورة للحصول على المعلومات، والتأثير السلبي على عمليات تداول الأسهم.

وقد أدى وجود فجوة زمنية بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركات وتاريخ نشر التقارير المالية، إلى زيادة الاهتمام بتوقيت إصدار تقرير المراجعة وتحديد العوامل المؤثرة على تأخير إصدار ذلك التقرير، وقد تناولت العديد من الدراسات مفهوم تأخير إصدار تقرير المراجعة وهو ما سوف يتطرق له البحث في الفرعية التالية.

6-2-2 العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجعة

من خلال استقراء الدراسات والبحوث السابقة يمكن تصنيف العوامل المؤثرة في زمن تأخير تقرير المراجعة، وهي المحددات المتعلقة بالمراجع وعملية المراجعة؛ والمحددات المتعلقة بمنشأة عميل المراجعة. وسوف يتناول الباحث تلك الفئات الثلاث من خلال الفرعيات التالية على النحو التالي:

6-2-2-1 عوامل تأخير تقرير المراجعة والمتعلقة بمنشأة عميل المراجعة

قدمت دراسة الإيبيري (2017) مسببات للجزء المسموح به من فترة تأخير تقرير المراجعة وأطلقت عليها المحددات القسرية والتي تلخصت في ممارسات إدارة الأرباح أو التدفقات النقدية من جانب منشأة العميل، والتي تنعكس على أعمال المراجعة سواء في شكل اكتشاف تحريفات جوهرية، أو وجود خلافات بين المراجع وإدارة منشأة العميل، أو وجود قيود على نطاق أعمال المراجعة. كما اقترحت الدراسة مسببات للجزء غير المسموح به من فترة تأخير تقرير المراجعة وأطلقت عليها المحددات الإصطناعية وهي وجود رأى معدل، احتواء القوائم المالية على أنباء غير سارة، تلك المحددات التي تجعل الإدارة قد تتباطأ في نشر القوائم المالية.

كما تناولت دراسة الصيرفي (2017) العوامل المؤثرة على اختلاف زمن تأخير تقرير المراجعة بين مراقبي حسابات الجهاز المركزي للحسابات وبين مراقبي الحسابات التابعين لمنشآت المحاسبة والمراجعة الخاصة، حيث أكدت النتائج ان تأخير تقرير المراجعة يتأثر بنوع رأى مراقب الحسابات، كما يتأثر تأخير التقرير لمنشآت المراجعة الخاصة بتاريخ نهاية السنة المالية للشركة، بينما يتأثر تأخير تقارير الجهاز المركزي بمستوى مديونية الشركة محل المراجعة. بينما أشارت النتائج إلى أن تأخير تقرير المراجعة لا يتأثر بحجم الشركة أو ربحيتها.

بينما تناولت دراسة (Fathi and Gerayli 2017) اختبار خصائص الشركة المؤثرة فترة تأخير تقرير المراجعة تطبيقاً على الشركات الإيرانية المقيدة بالبورصة خلال الفترة من 2011-2015، وتبين من نتائج الدراسة أن زيادة حجم الشركة يقلل من تأخير تقرير المراجعة، الأمر الذي فسرتة الدراسة بأن الشركات الأكبر حجماً تخضع للمزيد من الرقابة من جانب أصحاب المصلحة بما يدفع مديرو الشركات الكبيرة إلى تقليل تأخير تقرير المراجعة. وأكدت أن ارتفاع الربحية يعد بمثابة أنباء سارة تدفع المديرين إلى محاولة تقليل تأخير تقرير المراجعة، بخلاف ارتفاع مستوى المديونية يرتبط معنوياً بتأخير التقرير.

من ناحية أخرى، فلقد هدفت دراسة (Maggy (2018) إلى اختبار محددات فترة تأخير تقرير المراجعة على الشركات المسجلة في البورصة الماليزية خلال الفترة 2013 - 2015. وأكدت نتائجها أن الشركات ذات أعلى مستوى تأخير في تقرير المراجعة هي الشركات الصناعية ذات مستويات الديون المرتفعة (الملاءة المالية (Solvability) مع الربحية المنخفضة. وكان تبرير الدراسة بشأن تأثير الملاءة المالية على تأخير تقرير المراجعة أنه كلما ارتفع معدل الديون إلى الملكية كلما ارتفعت المخاطر الناتجة عن عدم قدرة الشركة على سداد التزاماتها مما يدفع المراجعين إلى اجراء اختبارات مراجعة إضافية أكثر تعقيداً مما قد يؤخر اصدار التقرير. كما تبين من نتائج الدراسة ارتباط حجم الشركة عكسياً بتأخير تقرير المراجعة. ولم تؤكد نتائج الدراسة على وجود تأثير معنوي على تأخير تقرير المراجعة لكل من؛ ارتفاع ربحية الشركة، مستوى تعقيد نشاط الشركة من حيث عدد الفروع والأنشطة، وحجم مكتب المحاسبة والمراجعة من حيث انتماءها أو عدم انتماءها إلى المكاتب الأربعة الكبرى.

ولقد أشارت دراسة (Ha et al. (2018) إلى أنه من أهم العوامل المسببة لتأخير اصدار القوائم المالية السنوية هي إعداد القوائم المالية الموحدة من جانب الشركة الأم، حيث اعتبرت الدراسة أن إعداد القوائم المالية الموحدة من أهم سمات التعقيد المحاسبي حيث أنها يعتمد اعدادها على تاريخ نشر القوائم المالية النهائية والمعتمدة من مراقبي حسابات الشركات التابعة. كما أن إجراءات مراجعة القوائم المالية الموحدة تستغرق وقتاً أطول من القوائم المالية الفردية حيث يقوم مراقب حسابات الشركة الأم بتنفيذ إجراءات إضافية مثل التحقق من قيم المعاملات المتبادلة بين شركات المجموعة. وبالتالي يستغرق اصدار تقرير المراجعة للقوائم المالية الموحدة وقتاً أطول من إصدار تقرير المراجعة للقوائم المالية الفردية.

بينما أكدت دراسة صالح (2019) على وجود مجموعة تعد من أهم العوامل المؤثرة على زمن تأخير تقرير مراقب الحسابات؛ وهي طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة حيث ترتفع هذه الفترة لدى الشركات الصناعية إذا قورنت بشركات القطاع المالي. كذلك أكدت النتائج على وجود تأثير إيجابي على طول الفترة الزمنية اللازمة للانتهاء من أعمال المراجعة وإصدار التقرير لكل من درجة تنوع ودرجة تعقد عمليات عميل المراجعة من حيث ارتفاع معدل دوران كل من العملاء والمخزون، وتنوع العمليات من حيث تعدد الأنشطة والفروع أو وجود شركات تابعة.

ولقد اختص فريق من الدراسات بالشركات المقيدة بالبورصة في اندونيسيا، حيث توصلت دراسة (Abdillah et al. (2019) إلى أدلة تؤكد التأثير السلبي لربحية الشركة على زمن تأخير تقرير المراجعة

بينما الوضع المالي مقاساً باحتمال تعرضها للإفلاس يرتبط جوهرياً بارتفاع زمن تأخير تقرير المراجعة. ولم يتبين للدراسة وجود تأثير معنوي على زمن تأخير التقرير لمستوى التعقيد المحاسبي مقاساً بعدد قطاعات الشركة، كذلك لم يتبين معنوية تأثير المتغيرات ذات الصلة بمكتب المحاسبة والمراجعة ذاته، كالمسعة، ومستوى التخصص الصناعي ، وطول فترة الارتباط مع العميل.

أما دراسة (Shofiyah and Suryani (2020)، فلقد أظهرت نتائجها أن الربحية وحجم الشركة فقط لهما آثار معنوية على فترة تأخير تقرير المراجعة، بخلاف الملاءة المالية ومسعة مكتب المحاسبة والمراجعة حيث لم يكن لهما أي تأثير معنوي. كما ركزت دراسة (Yuliusman et al. (2020 على الشركات التابعة لقطاع النقل وتبين من اختبار الفروض معنوية تأثير كل من الربحية، والقدرة على الملاءة Solvability مشاراً إليه بدرجة الرفع المالي. Leverage، وحجم الشركة، ونوع رأي المراجع، وحجم مكتب المحاسبة والمراجعة.

وجدير بالذكر أن بعض الدراسات تناولت أثر تفعيل آليات الحوكمة ولاسيما لدى الشركات كبيرة الحجم على زمن تأخير تقرير المراجعة الخارجية، فلقد تناولت دراسة (Pizzini et al. (2015 الفترة اللاحقة لتنفيذ القسم رقم 404 من لائحة Sarbanes-Oxley الصادرة عن مجلس النواب الأمريكي عام 2002 والمختص بتفعيل دور المراجعة الداخلية في الحفاظ على ضوابط الرقابة الداخلية من ناحية، وتقديم المساعدة للمراجع الخارجي من ناحية أخرى. حيث أشارت إلى أن تدخل خبراء المراجعة الداخلية قد ينعكس على تأخير إعداد القوائم المالية وبالتالي تأخير في إنهاء أعمال المراجعة الخارجية. إلا أن النتائج أكدت انخفاض زمن التأخير بشكل ملحوظ عندما يعتمد المراجع الخارجي على نتائج أعمال المراجعة الداخلية، وليس عندما يعمل المراجعون الداخليون بشكل مباشر كمساعدين في أداء بعض مهام المراجعة الخارجية.

كما أكدت نتائج دراسة (Mitra et al. (2015 انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة لدى الشركات ذات الرقابة الداخلية الفعالة خلال الفترة اللاحقة لتطبيق المعيار (AS5-2007) الصادر عن المجلس الأعلى للرقابة المحاسبية على الشركات العامة PCAOB ، الذي استهدف تحسين كفاءة ووقائية اختبارات الرقابة الداخلية. بينما ارتفع زمن تأخير تقارير المراجعة نسبياً لدى الشركات التي تعاني من نقاط ضعف جوهرياً بشأن الرقابة الداخلية. ولقد قدمت دراسة (Belina (2022 نتائج مختلفة حيث أكدت عدم وجود أي تأثير معنوي على زمن تأخير تقرير المراجعة لمفاجأة الإفصاح الصادم لدى الشركات التي تعلن عن نقاط الضعف الجوهرياً لديها في الرقابة الداخلية في نهاية العام ولم تكن قد أفصحت عنها خلال التقارير ربع السنوية.

أيضاً، فلقد توصلت دراسة (Baatwah *et al.* (2019) إلى أن ارتفاع مستوى الخبرة المحاسبية لرئيس لجنة المراجعة يرتبط بانخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة، إلا أن ذلك التأثير قد يضعف بسبب ارتفاع عدد سنوات شغل رئيس لجنة المراجعة هذا المنصب، أو تعدد اللجان التي يشارك بها والتي من المفترض أنها تمنح رئيس لجنة المراجعة الفرصة لتنوع خبراته وتمديد مداركه في شتى المجالات. كما تناولت دراسة (Juwita *et al.* (2020) الشركات الصناعية المقيدة في بورصة اندونيسيا خلال الفترة من 2015-2018 لاختبار تأثير كل من لجنة المراجعة واعمال المراجعة الداخلية على تأخير تقرير المراجعة الخارجية، وأكدت النتائج أن لوجود لجنة المراجعة وارتفاع مستوى جودة نشاطها تأثير معنوي ينعكس على انخفاض زمن تأخير تقرير المراجعة الخارجية في حين أن المراجعة الداخلية لم يتبين لها أي تأثير. كما قدمت دراسة (Al-Ebel *et al.* (2020) تطبيقاً على سوق رأس المال العماني خلال الفترة 2010-2019 دليلاً على استجابة مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى Big4 لارتفاع مستوى الخبرة المحاسبية لرئيس لجنة المراجعة بدرجة أكبر من استجابتها للخبرة المحاسبية لدى المدير التنفيذي، وتلك الاستجابة تتمثل في انخفاض زمن تأخير تقرير المراجعة.

كذلك فلقد أظهرت نتائج دراسة (Kaaroud *et al.* (2020) أن ارتفاع مستوى الخبرة المحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وارتفاع عدد مرات اجتماعاتهم له علاقة عكسية معنوية بفترات تأخير تقرير المراجعة. من ناحية أخرى، إلا أنه لم يتبين من نتائج الدراسة التأثير العكسي على فترات تأخير تقرير المراجعة لمقومات أخرى للحكومة مثل ارتفاع مستوى استقلالية أعضاء مجلس الإدارة من حيث نسبة غير التنفيذيين، ارتفاع عدد أعضاء لجنة المراجعة.

يخلص البحث مما سبق إلى أنه من أهم محددات تأخير التقرير ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة هي؛ مستوى الربحية حيث يفترض أن الشركات مرتفعة الربحية لديها الدافع لإعلان أنبائها السارة بسرعة مما ينعكس على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة، مستوى المديونية حيث يفترض أن الشركات مرتفعة المديونية لديها الدافع لتأجيل الإعلان أنبائها غير السارة مما ينعكس على ارتفاع فترة تأخير تقرير المراجعة؛ حجم منشأة عميل المراجعة حيث يفترض أن الشركات كبيرة الحجم لديها رقابة داخلية فعالة والموارد الكافية للارتباط بمكاتب مراجع كبرى كما تخضع للإشراف النظامي من جانب المستثمرين وأصحاب المصلحة ولديها الدافع للالتزام بتطبيق وتنفيذ آليات الحوكمة وتقديم البيانات المالية في التوقيت المنضبط بما ينعكس على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة.

6-2-2-2 عوامل تأخير تقرير المراجعة والمتعلقة بالمراجع الخارجى وأعمال المراجعة

قدمت دراسة (Knechel and Payne (2001) بعض المحددات المقترحة الخاضعة لتحكم المراجع؛ والتي من المحتمل أن يكون لها تأثير على فترة تأخير تقرير المراجعة، وهي (1) مدى وجود جهود مراجعة إضافية تتطلب ساعات مراجعة زائدة، (2) اختلاف تخصيص الموارد البشرية لفريق العمل من حيث مستويات الخبرة، (3) مدى تقديم خدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة كالاستشارات الادارية والضرائب. وأكدت نتائج الدراسة على أن من أكثر تلك العوامل ارتباطاً بارتفاع زمن تأخير تقرير المراجعة كانت وجود جهود مراجعة إضافية، وتقديم خدمات ضريبية لعملاء لديهم نزاعات ضريبية جوهرية، انخفاض مستوى خبرة أعضاء فريق العمل. بينما تشير نتائج الدراسة أنه الدمج بين خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية يقلل من زمن تأخير تقرير المراجعة.

ولقد قدمت دراسة (Blankley et al. (2014, 2015) أدلة تجريبية تؤكد ارتباط ارتفاع فترة تأخير تقرير المراجعة بحالات حدوث إعادة الإصدار اللاحق للقوائم المالية، حيث أكدت النتائج على أن حالات إعادة إصدار القوائم المالية تقترن غالباً بحدوث تأخير غير عادى أو غير متوقع لتقرير المراجعة. كما أكدت النتائج أن ضغط الوقت Time Pressure يعد من أهم العوامل تفسيراً لتلك العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجعة وبين حدوث إعادة الإصدار اللاحق للقوائم المالية. حيث أنه في ظل ضغط الوقت الناتج عن كثرة الطلب على خدمات المراجع قد يؤدي إلى عدم قدرته على التطبيق السليم للحكم المهني مع ضعف مستوى ممارسة الشك المهني مما قد يؤدي إلى القبول الخاطئ لإقرارات إدارة منشأة العميل الضعيفة، الأمر الذي يفسر إعادة الإصدار اللاحق للقوائم المالية.

من جانب آخر فلقد تطرقت دراسة منصور (2018) إلى اختبار لعوامل ذات الصلة بمراقب الحسابات والمتوقع تأثيرها على فترة إصدار تقرير المراجعة. حيث ركزت الدراسة على اختبار أثر كل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم مكتبه. وأكدت نتائج الدراسة عدم وجود تأثير جوهري لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة على فترة إصدار التقرير بينما اختلفت النتائج بشأن تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات باختلاف مدخل القياس المستخدم لمستوى التخصص.

وتطبيقاً على الشركات الفرنسية خلال الفترة من 2010-2014، فلقد أكدت نتائج دراسة Khoufi and (2018) أن من أهم العوامل ذات الدلالة الإحصائية المؤثرة في فترة تأخير تقرير المراجعة هي نوع مكتب المحاسبة والمراجعة، وأتعباب المراجعة، ورأي المراجعة، وحجم الشركة، والربحية، وشهر نهاية العام. وبصفة خاصة فلقد تبين وجود ارتباط جوهري بين حالات زيادة فترة

تأخير تقرير المراجعة وتضمنها على آراء مراجعة متحفظة. كما تبين ارتباط انخفاض فترات تأخير تقارير المراجعة في حالات الشركات التي تتعامل مع أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبرى، أو كبر حجم شركة العميل، أو ارتفاع أتعاب المراجعة، مع ضرورة الأخذ بالحسبان دور الجهات التنظيمية تجاه لتقليل تأخير التقارير السنوية عن المساهمين وبالتالي لا يعكس التقرير المبكر عن كفاءة مهام المراجعة قدر ما يعكس الرغبة في الإلتزام بالمتطلبات النظامية.

ومن خلال الدراسة التطبيقية أكدت نتائج دراسة الوكيل (2020) أن تطبيق مدخل المراجعة المشتركة من خلال مكتبين للمحاسبة والمراجعة أحدهما على الأقل من المكاتب الأربعة الكبار يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة مما يعطى دليلاً على وجود علاقة عكسية بين تطبيق المراجعة المشتركة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

وأكدت نتائج دراسة (Habib et al. (2019) أن من أهم محددات تأخر تقرير المراجعة المتعلقة بالمراجع وعملية المراجعة؛ كل من الرأي المعدل وضغط العمل في موسم المراجعة يرتبطان معنوياً بزيادة فترة تأخر تقرير المراجعة، في حين يرتبط انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة معنوياً مع انتماء المراجع لأحد المكاتب الأربعة الكبرى، وتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة ، وطول فترة ارتبط المراجع مع العميل.

ولقد اعتبرت دراسة (Al-Mulla and Bradbury (2020) ان تأخير تقرير المراجعة السنوي يرتبط بمتغيرات ذات صلة بعملية المراجعة ذاتها إلى حد كبير ومنها؛ تعقد عملية المراجعة *Audit Complexity* حيث استخدمت لها الدراسة مؤشر مراجعة قوائم مؤسسات مالية. ارتفاع مخاطر المراجعة *Audit Risk* استخدمت لها الدراسة مؤشر مراجعة قوائم شركات خاسرة، معوقات انتهاء مهام المراجعة *Audit Production Difficulties* استخدمت لها الدراسة مؤشر مراجعة القوائم المالية إلزامية النشر خلال فترات ضغط الوقت. إلا أن النتائج أيضاً قد أشارت إلى أن انتماء مكتب المحاسبة والمراجعة لأحد المكاتب الأربعة الكبار يمكن أن يخفف من تأثير تلك العوامل على فترة تأخير تقرير المراجعة.

يخلص البحث مما سبق إلى أنه من أهم محددات تأخير التقرير ذات الصلة بالمراجع الخارجي وأعمال المراجعة هي؛ حجم مكتب المحاسبة والمراجعة حيث يفترض أن المكاتب ذات الشراكة مع المكاتب الأربعة الكبرى تسعى للحفاظ على الاسم والسمعة المهنية ويكون لديها الموارد والقدرة على بذل العناية المهنية الجيدة لرفع جودة المراجعة مع الحفاظ على كفاءة توقيت إتمام أعمال المراجعة بما ينعكس على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة، كذلك نوع تقرير المراجعة حيث أن الرأي

المعدل في تقرير المراجعة يكون مؤشر لخلافات بين المراجع والإدارة من ناحية كما أنه يحتوى على أنباء غير سارة تحاول الإدارة تأخير وصولها للسوق مما قد ينعكس على محاولة الإدارة تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة.

ولقد اهتم فريق من الدراسات بتناول طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميل المراجعة كأحد العوامل المؤثرة في زمن تأخير تقرير المراجعة ، وهو ما سوف يتم تناوله من خلال الفرعية التالية:

6-2-3 تحليل العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة، واشتقاق الفرضين الأول والثانى للبحث

تناولت دراسة (Tanyi et al. (2010 الفترة الزمنية المحيطة بإغلاق مكتب المحاسبة والمراجعة أندرسون Andersen، وذلك لتحليل مدى اختلاف تأثير التغيير الإختياري أو الاجباري لمكتب المحاسبة والمراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة. حيث تبين للدراسة أنه للعام المنتهى في 2002، هناك ارتفاع جوهري في فترة تأخير تقرير المراجعة للعملاء الذين استمروا مع شريك مراجعة جديد داخل مكتب Andersen مقارنة بالعملاء الذين قاموا اختياريًا بتتبع شريك المراجعة السابق إلى مكتب محاسبة مراجعة آخر. كما تبين أن عملاء Andersen السابقين الذين تتبعا الشريك السابق إلى مكتب جديدة لديهم تأخيرات في تقرير المراجعة أقصر من العملاء الذين قاموا بالارتباط مع شريك مراجعة جديد بمكتب محاسبة ومراجعة آخر. وبالتالي فإن نتائج تلك الدراسة تسلط الضوء على أهمية العلاقات الفردية الضمنية بين شريك المراجعة وعملاء المراجعة وأثرها على جودة عملية المراجعة بشكل عام، وعلى الأحكام المهنية لشركاء المراجعة بشكل خاص، وعلى تأخير تقرير المراجعة بشكل أخص.

واظهرت نتائج دراسة محمد (2016) وجود تأثير معنوي موجب على فترة التأخير في توقيت إصدار تقرير المراجعة لحدوث تغيير للمراجع خلال السنة، كما تبين وجود تأثير معنوي على فترة تأخير إصدار التقرير لطول الفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة، حيث تبين أن قصر فترة الارتباط تؤدي إلى تأخر إصدار تقرير المراجعة. من جانب آخر فلقد تم اختبار تلك العلاقات من جانب دراسة (Karami et al. (2017 على الشركات الإيرانية المسجلة بالبورصة خلال الفترة من 2010 حتى 2014، وأكدت نتائجها رفض وجود أى تأثير معنوي لطول فترة ارتباط المراجع على زمن إصدار تقرير المراجعة، كما لم يتبين وجود أى تأثير معنوي لمستوى خبرة المراجع بصناعة العميل على العلاقة بين فترة الارتباط وزمن إصدار تقرير المراجعة.

كما تناولت دراسة نمير (2017) اختبار تأثير طول فترة استمرار مراقب الحسابات الحالي بعمله على تأخير إصدار تقرير المراجعة حيث توقعت الدراسة مساهمة طول فترة الاستمرارية بين المراجع وعملائه في نمو مستوى معرفة المراجع ببيئة نشاط العميل وارتفاع منحى التعلم مع مرور الوقت بما يسهم في ارتفاع مستوى كفاءة عملية المراجعة بما ينعكس في النهاية على تدنيه فترة تأخير تقرير المراجعة. ولقد تبين من خلال النتائج وجود علاقة إيجابية لكن غير معنوية بين استمرار المراجع مع عميله مدة أقل من أو تساوي سنتين وبين تأخير تقرير المراجعة، بينما تبين أن هذه العلاقة تصبح عكسية ولكن أيضا غير معنوية في حالة استمرار العلاقة بين المراجع وعميله فترة تقل عن أو تساوي خمسة سنوات.

ولقد تطرقت مجموعة من الدراسات إلى اختبار دور التخصص الصناعي في التأثير على العلاقة بين طول فترة الارتباط مع مكتب المحاسبة والمراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، فلقد توصلت دراسة (2014) Dao and Pham إلى نتائج تؤكد أن فترة الارتباط القصيرة بين المراجع والعميل ترتبط بزيادة زمن تأخير تقرير المراجعة، مما يمكن تبريره بأن المراجع يحتاج إلى المزيد من الوقت خلال سنوات الارتباط الأولى مع العميل لكي يتقهم طبيعة النشاط والصناعة مما ينعكس على تأخير إصدار تقرير المراجعة. كما أكدت النتائج أن التخصص الصناعي للمراجع يخفف من انعكاس قصر فترة ارتباط المراجع مع العميل على زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، مما يمكن تبريره بأن المعرفة المسبقة بطبيعة صناعة العميل تنعكس على تخفيف زمن تأخير تقرير المراجعة. بينما لم تؤكد النتائج أن فترة الارتباط الطويلة بين المراجع والعميل ترتبط بانخفاض زمن تأخير تقرير المراجعة.

بينما أكدت نتائج دراسة (2016) Al Bhoor and Khamees تطبيقاً على الشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان خلال الفترة من 2009 حتى 2013، عدم وجود علاقة معنوية بين تأخير تقرير المراجعة وبين طول فترة الارتباط مع مكتب المحاسبة والمراجعة ولا يوجد تأثير لمستوى التخصص الصناعي للمراجع على تلك العلاقة، وذلك وعلى الرغم من وجود تأثير معنوي لمستوى التخصص الصناعي على فترة تأخير تقرير المراجعة. ولذلك أوصت الدراسة في ضوء تشجيع الجهات التنظيمية لتطبيق سياسة التدوير الإلزامي للمراجعين بضرورة الحرص على تعيين مراجعين متخصصين صناعياً حفاظاً على عدم تأخير تقارير المراجعة.

في نفس السياق فلقد تناولت دراسة (2016) Panggabean and Yendrawati الشركات الصناعية المدرجة في البورصة الإندونيسية خلال الفترة 2011-2013، وأكدت نتائجها أن

التفاعل بين طول فترة ارتباط المراجع مع الشركة مع التخصص الصناعي للمراجع تؤثر معنوياً على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة. كذلك تبين من نتائج دراسة Hertanto and Rustiana (2019) أن كل من، زيادة فترة ارتباط المراجع؛ ارتفاع عمر الشركة من حيث عدد سنوات قيدها بالبورصة، تنعكس معنوياً على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة. كذلك أكدت النتائج وجود تأثير جوهري لتلك العلاقة في حالة التفاعل بين مستوى التخصص الصناعي والمراجعة كمتغير معدل للعلاقة بين كل من طول فترة ارتباط المراجع وعدد سنوات قيد الشركة بالبورصة على انخفاض زمن تأخير تقرير المراجعة. بينما لم يتبين من نتائج الدراسة وجود تأثير معنوي لحجم الشركة على زمن تأخير تقرير المراجعة ولا يوجد تأثير معنوي للتخصص الصناعي للمراجعة في تعديل تلك العلاقة.

وتطبيقاً على الشركات غير المالية المدرجة في سوق رأس المال العماني بين عامي 2013 - 2016، قدمت دراسة Raweh *et al.* (2021) أدلة تجريبية تؤكد إيجابية العلاقة بين طول فترة الارتباط بين شريك المراجعة مع منشأة العميل وارتفاع مستوى كفاءة عملية المراجعة *Audit Efficiency* التي تم رصدها بانخفاض زمن تأخير تقرير المراجعة، حيث أن الكفاءة هي تحقيق أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات والتي منها زمن المراجعة. كما أكدت نتائج الدراسة عدم وجود أي تأثير معنوي لانشغال شريك المراجعة *Partner Busyness* على زمن تأخير تقرير المراجعة حيث تم قياس الانشغال بعدد العملاء الذين يتعامل معهم شريك المراجعة خلال نفس السنة ويخلص الباحث من استعراض الدراسات السابقة إلى وجود تباين في نتائجها بشأن العلاقة بين طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة عميل المراجعة وبين تأخير تقرير المراجعة من ناحية، كذلك تباين النتائج بشأن دور التخصص الصناعي للمراجع كمتغير معدل لتلك العلاقة. ولذا وتحقيقاً لهدف البحث، يمكن للباحث اشتقاق الفرضين الأول والثاني واللذان يتناولان تأثير طول فترة ارتباط المراجع بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك على النحو التالي:

الفرض الأول: يوجد تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

الفرض الثاني: يوجد تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

6-3 مستحداثات المعايير المحاسبية: الأهمية والانعكاسات المهنية

تتعدد الآثار المترتبة عن تطبيق الشركات للمعايير المحاسبية الجديدة ومتطلباتها، فتنعكس عملية إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية على الجهات التنظيمية والمهنية المعنية بالمحاسبة والمراجعة وكافة أصحاب المصالح بالمشروعات الاقتصادية بشكل عام، بينما تنعكس بشكل مباشر على القوائم والتقارير المالية للشركات بما قد يمثل أحد درجات التعقيد المحاسبى التي قد تنعكس على كل من معدى ومستخدمى القوائم المالية على حد سواء، كما تنعكس عملية إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة على خدمة المراجعة الخارجية للقوائم المالية (Miah *et al.*, 2020; Zhan *et al.*, 2022; Tawiah, 2022).

فتستهدف عملية اصدار المعايير المحاسبية في المقام الأول تلبية احتياجات المستثمرين أصحاب المصلحة بشكل عام والمستثمرين بشكل خاص من المعلومات المحاسبية الناتجة عن القياس والإفصاح الملائم عن المعالجات المحاسبية السليمة لمعاملات المشروعات الاقتصادية. فلقد أشار (Mizuno (2004 إلى المرحلة الانتقالية التي مرت بها الشركات اليابانية وقت البدء نحو التحول لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية، حيث كان نظام المحاسبة القديم مشتق من ثلاثة مصادر تختلف من حيث الهدف وهي؛ القانون التجارى الياباني الذى كان يستهدف حماية مصالح الدائنين، قانون الأوراق المالية الذى يستهدف حماية مصالح المستثمرين، و قانون الضرائب الذى يسعى إلى تنظيم تحصيل الضرائب، بخلاف المعايير المحاسبية الدولية التي تستهدف تلبية يلائم احتياجات المستثمرين وكافة أصحاب المصلحة من خلال المحاسبة عن بعض الأمور المستحدثة؛ كالانضمام، وتكاليف البحوث والتطوير، ومزايا التقاعد، والأدوات المالية، واضمحلال قيم الأصول.

ولقد أشارت دراسة (Francis and Gunn (2015 إلى دور الجهات التنظيمية لمهنة المحاسبة والمراجعة في مجال إصدار الإرشادات التكميلية للمعايير المحاسبية التي تستهدف تنظيم الممارسة العملية لتطبيق المعيار الجديد والموجهة للشركات التي تنتمى لقطاع صناعى معين. إلا أن نتائج الدراسة أشارت إلى أن تلك الإصدارات التكميلية غالبا ما ترتبط بانخفاض مستوى جودة الأرباح المحاسبية، وارتفاع مستوى أخطاء تنبؤات المحللين الماليين. ولذلك فلقد ورد ضمن توصيات دراسة قابل وعبد السميع (2017) ضرورة أن يتم حث الجهات المهنية والتنظيمية على توفير إرشادات لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ووضع الضوابط في ظل تعدد بدائل القياس المحاسبى الأمر الذى يضمن الجودة الفعلية للقوائم المالية التي يتم إعدادها بناء على المعايير في البيئة المصرية المصرية. ويرى الباحث أن لهذه التوصية أهمية بالغة حيث أن إصدار معايير

محاسبى مصري متوافق مع معيار دولى وحده لا يضمن سلامة التطبيق وأثره المنشود، بل ان الأمر قد يحتاج إلى المزيد من الإصدارات الإرشادية في بعض القطاعات وهو الدور الذى تلعبه المتطلبات المحاسبية والنظامية التي قد يتم إصدارها لتصبح واجبة التطبيق لأحد القطاعات الصناعية دون غيرها.

كما أوصت دراسة عبدالوهاب والقرنشاوي (2017) بضرورة قيام المنظمات المهنية المحاسبية المصرية بخلق قنوات اتصال مع المستفيدين من الأنظمة المحاسبية لاكتشاف فجوة التوقعات وأسبابها وبشكل خاص في ظل التوجه بالمعايير المحاسبية الدولية، والعمل على تضيق فجوة التوقعات سواء فيما يختص بالاعتراف المحاسبى بالعناصر غير الملموسة، وتضييق الفجوة بين القيم الدفترية والقيم السوقية، وتقليل الاعتماد على الإفصاح الاختيارى كبديل للاعتراف المحاسبى.

كما أشارت دراسة (Ram and Newberry 2017) إلى أن صياغة المعايير المحاسبية المحلية هي عملية تتصف بالتعقد حيث تترابط مع الكثير من المتغيرات والأحداث، كما تتم تحت وطأة الضغوط السياسية. وتتفاقم حدة تلك التعقيدات عند صياغة المعايير المحاسبية الدولية لتتناسب دول تختلف من حيث مستوى كفاءة سوق رأس المال وثقافات الأعمال المختلفة، ونتيجة لذلك فقد تسمح بعض الدول التي تتبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ببعض الاختلافات المحلية أو تطبيقها بشكل انتقائي.

كما قدمت دراسة (Baudot *et al.* 2018) محاور مقترحة لانعكاس الإصدارات الحديثة لمعايير المحاسبة والتعديلات عليها على القوائم المالية ولأنظمة المحاسبية للشركات، تلك المحاور هي؛ مدى اتاحة المعيار المحاسبى لبدائل محاسبية يمكن للشركات الاختيار من بينها، مدى توفير المعيار المحاسبى للإرشادات اللازمة للتطبيق، مدى اسهام المعيار المحاسبى في تحقيق الاتساق في الممارسة المحاسبية وأخيرا؛ التكلفة المتوقع أن تتحملها الشركات نتيجة تطبيق المعيار المحاسبى الجديد.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة تتطلب من الشركات الالتزام ببعض متطلبات الإفصاح عن بعض الجوانب المحيطة بالتطبيق والممارسة العملية لمعيار الجديد وأثره على القوائم المالية . كما يعتقد الباحث أن تلك المحاور الأربع التى اقترحها Baudot *et al.* (2018) يمكن ان تمثل الجوانب التي يمكن للشركات أن تتناولها ضمن الإفصاح الإيضاحى عن التزامها بالمتطلبات المحاسبية أو النظامية الحديثة.

6-3-1 انعكاس تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على أعمال المراجعة الخارجية

قد يصاحب عملية التطبيق والممارسة العملية للإصدارات المحاسبية الجديدة بعض الصعوبات التي يعاني منها جميع الأطراف ذات الصلة بإعداد القوائم والنقارير المالية وكذلك المراجع الخارجي على حد سواء. كما قد يترتب عن تطبيق المعيار المحاسبى الجديد تأثير جوهري على صلب ومضمون القوائم المالية. فأشارت دراسة (Amir and Ziv (1997 إلى أن الشركات التي لديها أنباء سارة تميل إلى التطبيق المبكر للمعيار المحاسبى الجديد بما قد ينعكس إيجاباً على أسعار الأسهم، بينما تميل الشركات التي لديها أنباء غير سارة إلى الإفصاح الهامشى عن الآثار المتوقعة عن بدء تطبيق المعيار الجديد وتأجيل تطبيق المعيار الجديد حتى تاريخ التطبيق الاجبارى مع محاولة إعادة التفاوض بشأن الاتفاقات التعاقدية التي قد تتأثر بتطبيق المعيار المحاسبى الجديد.

وأشارت دراسة (Yang *et al.* (2015 أنه قد ترتب عن التحول إلى تطبيق المعايير المحاسبية الأمريكية (FASB Nos. 141R and 160) والمختصة بالمحاسبة عن انضمام الشركات واعداد القوائم المالية المراجعة تأثيرات جوهريه في قيمة كل من الشهرة وحقوق ملكية الأقلية غير المسيطرة وهما من أكثر أرصدة عناصر القوائم المالية المراجعة من حيث الأهمية. كما أشارت دراسة (Malaquias and Zambra (2019 إلى أن المحاسبة عن المشتقات المالية والمحاسبة عن التحوط، وقياس القيم العادلة للأدوات المالية تعتبر من القضايا المحاسبية التي تتسم بالتعقيد بسبب صعوبات اختيار أو تطبيق نموذج التقييم المناسب، أو صعوبة الإلتزام بكافة المتطلبات النظامية والتنظيمية بشأن كفاية وملائمة الإفصاح.

وقد يتطلب تطبيق الشركات للمعايير المحاسبية الجديدة المزيد من الإفصاح الإيضاحى اللازم لتوفير احتياجات مستخدمي القوائم المالية من المعلومات المفيدة. تلك الأمور التي تنعكس على مهام المراجعة الخارجية وقد تتأثر تلك الانعكاسات بمستوى إدارك المراجع بطبيعة أنشطة ومعاملات منشأة العميل. حيث قد يختلف مضمون تطبيق المعايير المحاسبية بين القطاعات الاقتصادية . فلقد أشارت نتائج دراسة (Filzen and Peterson (2015 إلي وجود اختلاف جوهري بين الشركات الصناعية بشكل عام مقارنة بقطاع البنوك والمؤسسات المالية وقطاع الموارد الأساسية، وذلك من حيث طول الإفصاح عن السياسات المحاسبية ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية لأغراض كمقياس لمستوى تعقيد البيانات المالية للشركات المدرجة. ويعتقد الباحث أن طول الجمل المطلوبة لشرح السياسات المحاسبية لشركة تنتمي إلى قطاع صناعى محدد قد يرجع إلى التزامها بمتطلبات نظامية تخص ذلك القطاع الصناعى بذاته.

ولقد نتج عن بدء تطبيق لتطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 والمختص بالمحاسبة عن إيرادات التعاقدات مع العملاء آثار جوهرية على دلالات القوائم المالية فلقد أشار الرشيدي (2016) إلى أن التطبيق المبكر للمعيار بأثر رجعي؛ من جانب شركتين إماراتيتين والتي تمتلك احداها كشركة أم 100% من احدى شركات المقاولات المسجلة بالبورصة المصرية؛ قد حقق المزيد من الإفصاح والشفافية بصدد الاعتراف بالإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء، وذلك مقارنة بمتطلبات المعيار المصري رقم (11) المختص بعقود الانشاءات بما يعمل على تلبية احتياجات المستثمرين. كذلك تناولت دراسة جابر (2018) شركات الاتصالات المقيدة بالبورصة المصرية وقامت بتطبيق متطلبات المعيار الدولي IFRS 15 بأثر رجعي على القوائم المالية خلال الفترة من 2015-2017، وتوصلت الدراسة إلى نتائج تؤكد وجود أثر معنوي لتطبيق المعيار على أجمالي إيرادات شركات الاتصالات المصرية. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير متطلبات الإفصاح لاستيعاب التغيرات الجيدة في ظل تطبيق المعيار. كما أكدت دراسة Napier and Stadler (2020) أن الشركات قد تحملت تكاليف ضخمة لإعادة هيكلة العمليات الأساسية من أجل تطوير وتشغيل البرمجيات اللازمة لتطبيق معيار التقرير المالي IFRS 15 لتتبع المعاملات مع العملاء وتحديد توقيت وجوب تنفيذ الالتزامات المبرمة في العقود مع العملاء، وأن بعض الشركات قد قامت بإجراء تغييرات جذرية على هيكل عملياتها التجارية بحيث تتوافق تماماً مع متطلبات المعيار.

ولقد أوصت دراسة حسن (2020) بأنه يجب على الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في مصر أن تصدر الإرشادات الضرورية للمحاسبين ولمراقبي الحسابات خاصة فيما يتعلق كيفية تطبيق المعيار 47 "الأدوات المالية" لرفع مستويات الأمان، كيفية تحديد سعر العملية من قبل الإدارة عند تطبيق المعيار 48 "الإيراد من العقود مع العملاء"، كيفية الالتزام بالمبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عند تطبيق المعيار 49 "عقود التأجير". وهذا يؤكد اعتقاد الباحث بعدم كفاية صدور معيار محاسبي لتنظيم الممارسة المحاسبية في جميع الأحوال بل أن الأمر قد يستلزم المزيد من الإصدارات التنظيمية الإرشادية الهادفة إلى تحسين مستوى التطبيق العملي.

ولقد ركزت دراسة Miah *et al.* (2020) على اختبار أثر التعقيد المحاسبي الناتج عن التحول نحو تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS في استراليا من خلال قياس الجهد اللازم لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي (IFRS effort) بمقدار التسويات التي تعبر عن الفرق بين أرصدة بعض الحسابات قبل، وبعد تطبيق عدد من المعايير التي حددتها الدراسة بأنها معايير يتطلب

تطبيقها المزيد من الجهد المطلوب من المحاسبين وكذلك من المراجعين الخارجيين، ولقد أكدت الدراسة أنه كلما ارتفع مستوى الجهد اللازم لتطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي، كلما ارتفعت أتعاب المراجعة الخارجية، ويكون الارتفاع أكثر جوهرية مع ارتفاع مستوى تخصص المراجعين في مجال صناعة منشأة العميل. إلا أن الدراسة لم تتطرق إلى قياس الأثر على زمن تأخير تقرير المراجعة.

من ناحية أخرى، أكدت نتائج دراسة (Zhan *et al.* (2022) انعكاس تطبيق معيار المحاسبة الصيني لمؤسسات الأعمال رقم 33 لعام 2014 (CAS33-2014) والمختص البيانات المالية الموحدة، جوهرياً على ارتفاع أتعاب المراجعة. حيث تطلب المعيار التحول من تطبيق طريقة حقوق الأغلبية Majority Interest نحو تطبيق طريقة السيطرة الجوهرية Substantial Control، مما أسفر عن تضخيم البيانات المالية الواردة في القوائم المالية الموحدة، والتي أدت إلى ارتفاع مخاطر المراجعة وبالتالي أتعابها. إلا أن الدراسة لم تتطرق إلى تأثير تلك المسببات على فترة تأخير تقرير المراجعة عن القوائم المالية الموحدة. بينما استخدمت فترة تأخير التقرير كأحد المتغيرات الرقابية والمؤثرة على أتعاب المراجعة.

وفى نفس السياق فلقد أكدت دراسة (Tawiah (2022) أن ارتفاع زمن تأخير تقرير المراجعة يرتبط بالارتفاع في أتعاب المراجعة الناتج عن البدء في التحول نحو تطبيق معايير التقرير المالي الدولي IFRS، حيث استخدمت الدراسة الشركات المقيدة في سوق المال بدولتين أفريقيتين وهما جنوب أفريقيا التي تمثل حالة التطبيق المبكر للمعايير الدولية في 2012. حيث تبين من نتائج الدراسة أن التطبيق المبكر للمعايير الدولية يؤثر معنوياً على زيادة أتعاب المراجعة، وزيادة زمن تأخير التقرير خلال السنة المالية التي تم خلالها البدء في التطبيق لسنة واحدة تالية لها. ولكن تأثير التطبيق المتأخر للمعايير الدولية يكون أقل من تأثير التطبيق المبكر ولكنه يكون معنوياً على ارتفاع الأتعاب وزمن تأخير التقرير فقط خلال السنة المالية التي تم خلالها البدء في التطبيق.

6-3-2 أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب

الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة، واشتقاق الفرضين الثالث والرابع

تتبع الجوانب المحيطة بإعداد القوائم المالية لمنشأة العميل على أعمال المراجعة الخارجية بشكل عام، فعلى سبيل المثال أكدت نتائج دراسة (Cullinan and Zheng (2017) إلى أن قيام منشأة العميل بإسناد أعمال المحاسبة Accounting Outsourcing إلى طرف خارجي مستقل يرتبط جوهرياً

بتأخير تقرير المراجعة حيث يحتاج المراجع إلى المزيد من الوقت للتنسيق بينه وبين إدارة منشأة العميل من جهة وبين مقدم خدمات المحاسبة من جهة أخرى.

ولذا فلقد اختص فريق من الدراسات بتناول تأثير تطبيق المعايير المحاسبية على أعمال المراجعة الخارجية حيث تناولت دراسة (Amirul and Salleh (2014) اختبار أثر تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة في ماليزيا في إطار التوافق التام مع معايير التقرير المالي الدولية الذي بدأ من عام 2012، وذلك على تأخير تقرير المراجعة للشركات المسجلة بالبورصة. حيث كانت الشركات الماليزية قد بدأت بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية منذ 2006 وبن بداية 2010 تطلبت البورصة البدء بتطبيق عدد أربعة معايير جديدة تتسم بالتعقيد عام 2010 وهى (IFRS No. 4, 7, 123, 139) تمهيداً للتوافق الكامل مع المعايير الدولية عام 2012، ولقد أكدت نتائج الدراسة عدم حدوث تأثير معنوى على زمن تأخير تقارير المراجعة بعد تطبيق المعايير الأربعة الجديدة مقارنة بالفترة السابقة لتطبيقهم.

بينما توصلت دراسة (Habib (2015) إلى وجود دليل تجريبي على وجود زيادة معنوية في فترات تأخر إصدار تقرير المراجعة في الصين بعد اعتماد تطبيق معايير المحاسبة الصينية عام 2007 والمختلفة جوهرياً عن نظام المحاسبة الصيني الموحد السابق حيث تطلبت المعايير الجديدة قياس القيم العادلة والتي تتطلب ممارسة التقديرات والأحكام من جانب إدارة منشأة العميل. كما كشفت الأدلة عن أن تطبيق المعايير الجديدة قد أدى إلى زيادة فترة تأخير تقارير المراجعة بشكل كبير لجميع عملاء المراجعة باستثناء عملاء مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار ويليها أكبر عشرة مكاتب محاسبة ومراجعة محلية، حيث كان تأثير تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة على تأخير تقرير المراجعة أكثر وضوحاً مع انخفاض حجم مكتب المحاسبة والمراجعة.

ولقد تبنت دراسة (Khlif and Achek (2016) تحليل النتائج التي توصلت إليها ستة وعشرون دراسة تجريبية سابقة في مجال تأثير اعتماد تطبيق IFRS على كفاءة وجودة مهام المراجعة حيث كشفت النتائج عن ارتباط تطبيق IFRS بزيادة زمن تأخير تقارير المراجعة، وأن هناك تأثير لاختيار نوع مكتب المحاسبة والمراجعة على مستوى تحقيق الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما أكدت نتائج دراسة (Musah et al. (2018) المطبقة على الشركات المقيدة بالبورصة في غانا على وجود ارتفاع جوهري في أتعاب خدمات المراجعة بعد اعتماد تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم والتقارير المالية في عام 2007، وخاصة خلال الفترة الانتقالية لتطبيق المعايير الدولية، نتيجة ارتفاع مستوى التعقيدات بصدد القياس والإفصاح المحاسبى مما ينعكس على مستوى مخاطر المراجعة مما أدى إلى ارتفاع الأتعاب.

وتطبيقاً على الإفصاح المحاسبى عبر منصات XBRL، فقد أكدت دراسة Hoitash and (2018) على أن متطلبات الإفصاح المحاسبى الإلزامى بالملاحظات أو الإيضاحات المتممة ضمن عناصر التقرير السنوي، تؤثر على احتمال حدوث إعادة إصدار القوائم المالية كمقياس لاحتمال وقوع الأخطاء المحاسبية، وعلى تأخر إصدار تقرير المراجع الخارجي.

ولقد أشار Mohammed *et al.* (2018) إلى أنه يفترض أن ينتج عن التحول نحو تطبيق IFRS حدوث تعديلات في الطرق المحاسبية المستخدمة من طرف إدارة الشركات بما قد يتسبب تأخير تقديم القوائم المالية للمراجعين. إلى جانب أن IFRS تعتمد على نهج قائم على أساس المبادئ وليس القواعد ولذلك قد يحدث خلافات مهنية بين المراجعين والإدارة بسبب ما يقتضيه التطبيق العملي من ممارسة الأحكام الأمر الذى قد ينعكس على ارتفاع زمن تأخير إنهاء أعمال ومهام المراجعة.

ولذلك فلقد تناولت دراسة عبد الرحيم (2019) اختبار أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية عام 2015 في مصر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات حيث خلص البحث في شقه النظرى إلى وجود تأثير ايجابى، وذلك حيث أن معايير التقرير المالى الدولية قائمة على أساس المبادئ وليس القواعد حيث تسمح ببدائل للقياس والاعتراف التي يحق للإدارة حرية الاختيار من بينها، مع التوسع في تطبيق متطلبات المحاسبة القيم العادلة التي تتسم معاييرها بالتعقيد وعدم توافر الإرشادات الكافية للتفسير مما يستلزم من مراقب الحسابات القيام بالمزيد من المهام التي تتطلب المزيد من الوقت اللازم لإتمام أعمال المراجعة مما قد ينعكس على تأخير إصدار التقرير. بينما تبين من خلال الدراسة التطبيقية وجود تأثير معنوى سلبى على فترة تأخير التقرير بما أرجعته الدراسة إلى أسباب مقترحة كتفسيرات لنتائجها والتي تتلخص في عدم وجود اختلافات جوهرية بين نسخة المعايير المصرية الجديدة لعام 2015 عن سابقتها مع وجود فترة انتقالية كافية بين تبني المعايير الجديدة وتطبيقها مما أتاح لمراقبى الحسابات إنهاء أعمال المراجع في وقت أقل. كما أضافت الدراسة إلى الأسباب عدم التأثير الإيجابى لتبني المعايير على تأخير التقرير جانب آخر وهو عدم تدوير شريك المراجعة.

ولقد أكدت نتائج دراسة Kanakriyah (2020) ارتباط ارتفاع أتعاب المراجعة نتيجة ارتفاع زمن تأخير إصدار تقرير المراجعة وارتفاع مستوى تعقيد نشاط العميل من حيث عدد الشركات التابعة والفروع، ونوع الصناعة حيث تبين ارتفاع أتعاب المراجعة للشركات الصناعية، ولم يتبين وجود تأثير لتدوير المراجع في بداية الفترة على أتعاب المراجعة. بينما تناولت دراسة Zhou *et al.*

(2022) *al.*، والتي هدفت إلى اختبار مدى اختلاف كل من زمن تأخير تقرير المراجعة، وأتباع المراجعة نتيجة تأثير اختلاف الإطار المالي لإعداد القوائم المالية بين الشركات الأجنبية المدرجة بالبورصات الأمريكية والتي تقدم قوائمها المالية وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)، والشركات الأمريكية المحلية التي تطبق مبادئ المحاسبة الأمريكية المقبولة عموماً (US GAAP)، وذلك باستخدام بيانات عن الفترة من خلال السنة المالية 2007-2019، حيث أنه منذ 2007 قد ألغت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية SEC شرط تقديم الشركات الأجنبية المدرجة قوائمها المالية وفق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة، والالتزام بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. حيث تبين من النتائج وجود ارتفاع جوهري في زمن تأخير تقرير المراجعة وكذلك أتباع المراجعة لدى الشركات الأجنبية المدرجة التي تقدم تقارير بموجب المعايير الدولية (IFRS) مقارنة بالشركات المحلية التي تقدم تقارير بموجب (US GAAP).

ولذا يخلص الباحث مما سبق إلى أن غالبية الدراسات تناولت اختبار تأثير تبني معايير التقرير المالي الدولي لأول مرة على زمن تأخير تقرير المراجعة، مع ندرة البحوث في مجال دور التغييرات في متطلبات النظامية الخاصة بإعداد التقارير المالية على فترة تأخير تقرير المراجعة. ويعتقد الباحث أن للإصدارات المحاسبية الحديثة التي قد تختص بقطاع صناعي دون آخر؛ كأحد المتغيرات التي تعكس مستوى تعقد نشاط عميل المراجعة؛ قد تنعكس على بعض العوامل ذات الصلة بالمراجع ومنها فترة تأخير تقرير المراجعة. ولذا يمكن للباحث صياغة فرضين للبحث على النحو التالي:

الفرض الثالث: يختلف التأثير المعنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية.

الفرض الرابع: يختلف التأثير المعنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية.

ومن خلال استقراء واقع الممارسة المحاسبية المصرية، فبتاريخ 18 مارس 2019 صدر قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولي رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015، وذلك كما يلي:

أولاً: إضافة معايير جديدة تم إصدارها لأول مرة

1- المعيار رقم (47) بشأن " الأدوات المالية " والذي استهدف وضع مبادئ التقرير المالي عن الأصول المالية والالتزامات المالية لعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية في شأن تقديرهم للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتوقيتها وعدم تأكدها، ولوضع المبادئ التي يجب على المنشأة أن تطبقها. ويسرى المعيار رقم (47) على الفترات المالية التي تبدأ من أو بعد 1 يناير 2020 ، ويسمح بالتطبيق المبكر بشرط أن يتزامن التطبيق المبكر للمعيار 47 في نفس التاريخ مع تطبيق معايير المحاسبة المصرية أرقام (1) و (5) و(26) و (40) المعدلة عام 2019.

ويتطلب المعيار أن يتم توييب الأصول المالية على أساس قياسها لاحقاً إما بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر أو بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر. وأن يتم توييب الالتزامات المالية على أساس قياسها لاحقاً بالتكلفة المستهلكة باستثناء الالتزامات المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر والالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا يتأهل تحويل أصل مالي للاستبعاد من الدفاتر. وفيما يتعلق بقياس الاضمحلال للأصول المالية فلقد تم استبدال نموذج الخسائر المحققة بنموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة حيث يجب على الشركة أن تثبت مخصص خسارة مقابل الخسائر الائتمانية المتوقعة من الأصل المالي الذي يتم قياسه طبقاً لهذا المعيار، أو من ارتباطات القروض وعقود الضمان المالي، أو من أية مبالغ ايجار مستحقة التحصيل وفق المعيار (49)، أو أصل عقد مع عميل وفق المعيار (48). فإذا زادت المخاطر الائتمانية المتوقعة في تاريخ التقرير بشكل جوهري لأداة مالية بعد الاعتراف الأولى فيجب على الشركة قياس خسارة الاضمحلال لتلك الأداة المالية بمبلغ يعادل للخسائر الائتمانية المتوقعة عن 12 شهر.

2- المعيار رقم (48) بشأن "الإيراد عن العقود مع العملاء" والذي استهدف تقديم معلومات مفيدة إلى مستخدمي القوائم المالية عن طبيعة ومبلغ وتوقيت وظروف عدم التأكد المحيطة بالإيراد والتدفقات النقدية المتعلقة بالعقد مع العميل. ويسرى المعيار رقم (48) على الفترات المالية التي تبدأ من أو بعد 1 يناير 2020 ، ويسمح بالتطبيق المبكر.

ويتطلب المعيار أن يتوافر للعقد مضمون تجارى حتى يتم الاعتراف بالإيراد كما يتطلب تحقق خمس خطوات لاستيفاء إجراءات شروط الاعتراف بالإيراد وهي؛ تحديد أطراف العقد، تحديد التزامات الأداء (حقوق كل طرف)، تحديد سعر المعاملة (مقابل السلع والخدمات التي سيتم

تحويلها)، تخصيص سعر المعاملة (توزيع السعر على التزامات الأداء في حالة احتواء العقد على أكثر من التزام أداء). كما يحدد المعيار كيفية المحاسبة عن التكاليف الإضافية اللازمة للحصول على العقد حيث يتم الاعتراف بها كأصل إذا كانت تتوقع استرداد تلك التكاليف كما يتم الاعتراف بتكاليف الوفاء بالعقد كأصل في ظل اشتراطات محددة. ويستوجب المعيار استخدام نموذج السيطرة للاعتراف بالإيراد بدلاً من نموذج المنافع والمخاطر.

3- المعيار رقم (49) بشأن " عقود التأجير " والذي استهدف تحديد المبادئ المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن عقود التأجير لضمان تقديم المستأجرون والمؤجرون لمعلومات ملائمة بطريقة تعبر بصدق عن هذه المعاملات، بما يفيد مستخدمي القوائم المالية في تقييم أقر عقود الإيجار على المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويسرى المعيار رقم (49) على الفترات المالية التي تبدأ من أو بعد 1 يناير 2020 ، ويسمح بالتطبيق المبكر إذا تم تطبيق المعيار رقم (48) بشأن " الإيراد من العقود مع العملاء " في نفس التوقيت. وبالاستثناء من تاريخ السريان السابق، يسرى لمعيار رقم (49) على عقود التأجير التي كانت تخضع لأحكام قانون التأجير التمويلي رقم 95 لسنة 1995 وتعديلاته والتي كان يتم تطبيقها وفقاً لمعيار المحاسبة المصري رقم (20) بشأن " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي"، وكذلك عقود التأجير التمويلي التي تنشأ في ظل وتخضع لقانون تنظيم نشاطى التأجير التمويلي والتخصيم رقم (176) لسنة 2018.

وفيما يتعلق بالشركات المستأجرة، يتطلب المعيار أن يتم الاعتراف بحق انتفاع الأصل المستأجر بالتكلفة ضمن الأصول في بداية العقد مقابل إثبات القيمة الحالية للدفعات غير المسددة في ذلك التاريخ ضمن الالتزامات على ان يتم استهلاك الأصل "حق الانتفاع" من تاريخ بداية العقد حتى تاريخ نهاية العمر الإنتاجي للأصل محل العقد وفق متطلبات الإهلاك الواردة بالمعيار رقم (10) مع احتساب أي خسائر اضمحلال في قيمة الأصل "حق الانتفاع" ان وجدت.

أما فيما يتعلق بالشركات المؤجرة، فيتطلب المعيار أن يتم تصنيف العقد طبقاً لجوهر المعاملة وليس بناء على شكل العقد، وذلك إلى أحد التصنيفات التالية:-

- عقد تأجير تمويلي:- حيث أن العقد يحول بصورة جوهرية كافة ما يرتبط بملكية الأصل من مخاطر ومنافع، ولذا يتم الاعتراف بالأصول المحتفظ بها وعرضها على أنها مبالغ مستحقة التحصيل بمبلغ يعادل صافى الاستثمار كما يتم توزيع إيرادات التمويل على مدار مدة العقد على أساس منتظم ومنطقي يعكس مصدر عائد دورى ثابت لصادف الاستثمار المؤجر في عقد التأجير.

- عقد تأجير تشغيلي:- حيث أن العقد لا يحول بصورة جوهرية كافة ما يرتبط بملكية الأصل من مخاطر ومنافع، ولذا يتم الاعتراف بعقود التأجير التشغيلية على انها دخل إما بطريقة القسط الثابت أو أي أساس منتظم آخر
- معاملات البيع وإعادة الاستئجار:- إذا قامت منشأة بتحويل أصل إلى منشأة أخرى ثم قامت بإعادة استئجاره مرة أخرى فيجب التمييز بين حالتين وهما ما إذا كان تحويل الصل بمثابة عملية بيع أم لا؛ حيث أن حصول الطرف المحول له الأصل على السيطرة على كافة المنافع المتبقية منه مع القدرة على توجيه استخدام الصل فيتم اعتبارهما عملية بيع، مع التزام الطرفين البائع المستأجر والمشتري المؤجر بتطبيق متطلبات المعيار (49) ، أما في حالة عدم حصول الطرف المحول له الأصل على السيطرة الكاملة على استخدام الأصل ومنافعه المتبقية فيتم معالجة المعاملة على انها عملية تمويل وليس بيع حيث يجب على الطرف المحول والمستأجر الاستمرار في الاعتراف بالأصل في دفاتره مع اثبات التزام مالي يعادل مقدار الأصل المالي الذي يجب على الطرف المحول اليه والمؤجر أن يعترف به وهو مقدار متحصلات التحويل مع التزام الطرفين بتطبيق متطلبات المعيار (47).

4- إضافة تفسير محاسبي مصرى رقم (1) بشأن ترتيبات امتيازات الخدمات العامة، والذي استهدف تقديم إرشادات بشأن المحاسبة من قبل المشغلين لترتيبات امتياز الخدمات العامة من كيان عام إلى كيان خاص، وذلك لتشييد أو صيانة البنية التحتية للمنافع العامة كالطرق والأنفاق والمستشفيات والمطارات ومرافق توزيع المياه أو إمدادات الطاقة وشبكات الاتصالات، وغيرها. ويسرى التفسير رقم (1) على الفترات المالية التي تبدأ من أو بعد 1 يناير 2019 .

ثانياً: معايير تم استبدالها لتتوافق مع المعايير الجديدة

- 1- المعيار رقم (1) بشأن " عرض القوائم المالية " والمعدل عام 2019.
- 2- المعيار رقم (4) بشأن " قائمة التدفقات النقدية " والمعدل عام 2019.
- 3- المعيار رقم (22) بشأن " نصيب السهم من الأرباح " والمعدل عام 2019.
- 4- المعيار رقم (25) بشأن " الأدوات المالية - العرض " والمعدل عام 2019.
- 5- المعيار رقم (26) بشأن " الأدوات المالية - الاعتراف والقياس " وحيث تم استبعاد الفقرات الخاصة بالموضوعات التي تناولها المعيار رقم (47)، فبذلك أصبح نطاق المعايير المعدل يتعامل فقط مع حالات محدودة من محاسبة التغطية وفقاً لاختيار كل منشأة.
- 6- المعيار رقم (34) بشأن " الاستثمار العقاري " والمعدل عام 2019.

- 7- المعيار رقم (38) بشأن " مزايا العاملين " والمعدل عام 2019. حيث تم إضافة وتعديل بعض الفقرات لتعديل قواعد المحاسبة عن تعديل وتقليص وتسوية نظام مزايا العاملين.
- 8- المعيار رقم (40) بشأن " الأدوات المالية - الإفصاحات " والمعدل عام 2019.
- 9- المعيار رقم (42) بشأن " القوائم المالية المجمعة " والمعدل عام 2019. حيث تم إضافة بعض الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع. ولقد ترتب على ذلك تعديل مجموعة أخرى من المعايير المرتبطة بموضوع المنشآت الاستثمارية على النحو التالي:

ثالثاً: معايير تم تعديلها

- 1- المعيار رقم (15) بشأن "الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة" ، حيث تم إضافة الاستثناء في الفقرة رقم (4) وتعديل الفقرة رقم (7) لتتوافق بإضافة المصطلحات التي وردت بالمعيار رقم (42) وهي؛ سيطرة منشأة استثمارية ؛ وسيطرة مشتركة ؛ وتأثير هام ، ليتم استخدام معانى تلك المصطلحات في المعيار رقم (18) بشأن " الاستثمارات في شركات شقيقة"، والمعيار رقم (41) بشأن " الترتيبات المشتركة".
- 2- المعيار رقم (17) بشأن "القوائم المالية المستقلة" ، حيث تم إضافة الفقرات (أ8) ، (أ11)، (ب11)، (أ16).
- 3- المعيار رقم (18) بشأن " الاستثمارات في شركات شقيقة " ، حيث تم تعديل الفقرة (36) باستثناء ما ورد بالفقرة الجديدة المضافة رقم (أ36).
- 4- المعيار رقم (24) بشأن "ضرائب الدخل" ، حيث تم تعديل الفقرة (58ب) ، (68ج/ب).
- 5- المعيار رقم (29) بشأن "تجميع الأعمال" ، حيث تم إضافة الفقرة (أ2).
- 6- المعيار رقم (30) بشأن "القوائم المالية الدورية" ، حيث تم الفقرة (16أ-ك).
- 7- المعيار رقم (31) بشأن "اضمحلال قيمة الأصول" ، حيث تم إضافة نص الفقرة (و) إلى الفقرة رقم (2) وتعديل نص الفقرة رقم (5)
- 8- المعيار رقم (32) بشأن "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة" ، حيث تم إضافة نص الفقرة (و) إلى الفقرة رقم (5).
- 9- المعيار رقم (44) بشأن "الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى" ، حيث تم تعديل الفقرة رقم (2) بإضافة البند رقم (أ2). كما تم إضافة العنوان " التصنيف كمنشأة استثمارية" ليسبق الفقرتين (9/أ و 9/ب)، وإضافة العنوان "الحصص في الشركات التابعة والمجموعة (المنشآت الاستثمارية) ليسبق الفقرات (19/أ ، ب ، ج ، د ، هـ ، و) ، مع إضافة الفقرة (أ/21) والفقرة (أ/25).

رابعاً: معايير تم إلغاؤها

- 1- المعيار رقم (8) بشأن " عقود الإنشاء" والمعدل عام 2015. والمعيار رقم (11) بشأن " الإيراد" والمعدل عام 2015، حيث حل محلها المعيار رقم (48) لعام 2019 بشأن " الإيراد عن العقود مع العملاء".
- 2- المعيار رقم (20) بشأن " القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي" والمعدل عام 2015. والمعيار رقم (11) بشأن " الإيراد" والمعدل عام 2015، حيث حل محله المعيار رقم (49) لعام 2019 بشأن " عقود التأجير".

ولقد قررت الهيئة العامة للرقابة المالية في بيانها الصادر بتاريخ ١٢ أبريل ٢٠٢٠ تأجيل تطبيق معايير المحاسبة المصرية الجديدة والتعديلات المصاحبة لها الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ علي القوائم المالية الدورية (الربع سنوية) التي ستصدر خلال سنة ٢٠٢٠ علي أن تقوم الشركات بتطبيق هذه المعايير وهذه التعديلات علي القوائم المالية السنوية لهذه الشركات في نهاية السنة المالية المنتهية في ٣١ ديسمبر ٢٠٢٠ وإدراج الأثر المجمع بالكامل في نهاية السنة، مع التزام الشركات بالإفصاح الكافي في قوائمها الدورية خلال سنة ٢٠٢٠ عن هذه الحقيقة وأثارها المحاسبية إن وجدت. وفي 12 ابريل 2020 أصدرت الهيئة العامة للرقابة المالية قراراً بشأن تأجيل تطبيق التعديلات في معايير المحاسبة المصرية الجديدة على القوائم المالية الدورية وقصرها على القوائم المالية السنوية بنهاية عام 2020. وفي ١٧ سبتمبر ٢٠٢٠ صدر قرار رئيس مجلس الوزراء رقم 1871 لسنة 2020 بتأجيل تطبيق كل من المعيار رقم (47)، والمعيار رقم (48)، والمعيار رقم (49) حتى ١ يناير ٢٠٢١، على أن يتم تعديل الرصيد الإفتتاحي للأرباح المرحلة في اول يناير 2021 بالأثر التراكمي المعدل الناتج عن التطبيق لأول مرة ولا يتم تعديل الأرقام المقارنة في ضوء متطلبات المعايير الجديدة.

المصدر:

- القوائم المالية للشركة العربية لإدارة وتطوير الأصول (شركة مساهمة مصرية) عن السنة المالية المنتهية في 2020/12/31
- القوائم المالية لشركة كفر الزيات للمبيدات والكيماويات (شركة مساهمة مصرية) عن السنة المالية المنتهية في 2020/12/31
- القوائم المالية لشركة بالم هيلز للتعمير (شركة مساهمة مصرية) عن السنة المالية المنتهية في 2021/12/31

6-4 منهجية البحث

لمعالجة مشكلة البحث وسعياً لتحقيق أهدافه، سوف يتم اختبار فروض البحث من خلال دراسة تطبيقية، كما يلي:

6-4-1 أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار الفروض التي انتهى إليها الباحث بالشق النظري من الدراسة بشأن تحديد ما إذا كان هناك تأثير معنوي لطول فترة الارتباط بين المراجع و منشأة العميل على فترة تأخير تقرير المراجعة من جهة، وما إذا كان هناك تأثير على هذه العلاقة لمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة والتي تخص قطاع الصناعة التي تنتمي إليها منشأة عميل المراجعة.

6-4-2 مجتمع وعينة وأدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة بقطاعات السوق بالبورصة المصرية، وتقارير مراقبي الحسابات لهذه الشركات للعامين 2020-2021. واعتمدت الدراسة على القوائم المالية السنوية التاريخية الفعلية وتقارير مراقبي الحسابات عنها، والمنشورة لكافة الشركات التي تلتزم بنشر قوائمها المالية وتقديمها لهيئة الرقابة المالية، والمدرجة بكافة قطاعات السوق المصرية، وذلك بعد استبعاد قطاع البنوك لما له من طبيعة خاصة، حيث تلتزم البنوك بشأن إعداد قوائمها المالية إلى جانب معايير المحاسبة المصرية بأسس وقواعد إعداد القوائم المالية للبنوك والتي تصدر عن البنك المركزي المصري. كما تم استبعاد القوائم المالية للشركات التي يتم مراجعة قوائمها المالية فقط من جانب الجهاز المركزي للحسابات، وكذلك تم استبعاد بعض القوائم المالية السنوية وتقارير مراقبي الحسابات عنها لبعض شركات العينة بسبب عدم إتاحتها.

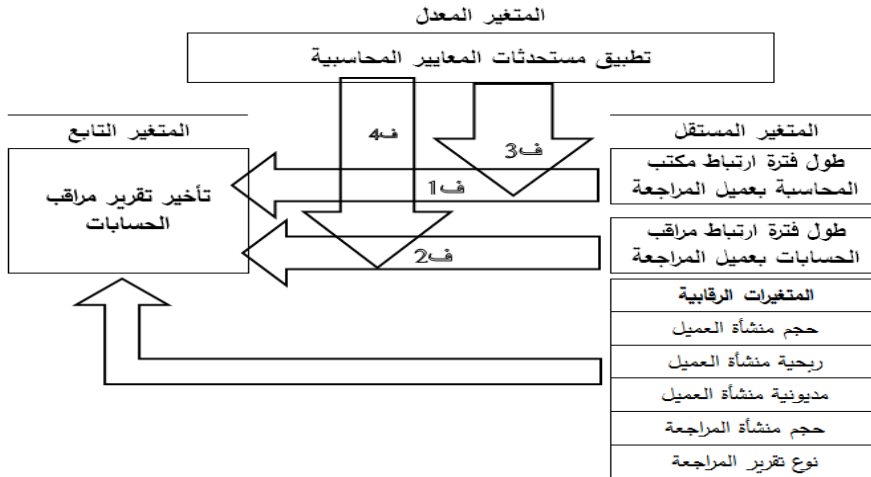
وتجدر الإشارة إلى أنه بالنسبة للشركات يتم مراجعة قوائمها المالية من خلال اثنين من مراقبي الحسابات اللذان يختلفان فيما بينهما من حيث فترة الارتباط مع الشركة، فقد تم اعتبار كل منهما مشاهدة مستقلة عن الآخر، وبالتالي بلغ إجمالي عدد التقارير المالية السنوية للشركات المستخدمة لرصد المشاهدات اللازمة لقياس المتغيرات ذات الصلة بفروض الدراسة عدد 323 تقريراً سنوياً مرفق بها تقرير مراقب الحسابات. ولقد استرشد الباحث في سبيل تصميم إجراءات الدراسة التطبيقية بالمنهجية المتبعة من جانب الدراسات (نمير، ؛ 2017؛ عبد الرحيم، 2019).

وبيين الجدول رقم (1) عدد القوائم المالية للشركات وتقارير مراقبي الحسابات عنها التي أمكن للباحث الحصول عليها؛ والمستخدمه بعينة الدراسة؛ من خلال الموقع الإلكتروني "مباشر معلومات مصر" <https://www.mubasher.info/markets/EGX>.

جدول 1: بيان الشركات المستخدمة عن الفترة 2020 - 2021 والتقارير المالية المستخدمة ضمن عينة الدراسة

القوائم والتقارير المستخدمة لعام 2021	القوائم والتقارير المستخدمة لعام 2020	الشركات المستخدمة	الشركات المستبعدة	الشركات المدرجة	قطاعات السوق المصرية
10	12	12	8	20	1 موارد أساسية
13	15	15	6	21	2 رعاية صحية ودوية
6	9	9	0	9	3 خدمات ومنتجات صناعية وسيارات
18	31	31	1	32	4 عقارات
9	12	12	6	19	5 سياحة وترفيه
6	6	6	1	7	6 اتصالات واعلام وتكنولوجيا المعلومات
19	22	22	8	30	7 أغذية ومشروبات وتبغ
3	3	3	0	3	8 طاقة وخدمات مساندة
6	7	7	0	7	9 تجارة وموزعون
1	1	1	5	6	10 خدمات النقل والشحن
4	4	4	1	5	11 خدمات تعليمية
25	24	25	9	34	12 خدمات مالية غير مصرفية
6	8	9	5	14	13 مقاولات وإنشاءات هندسية
8	9	9	0	9	14 منسوجات وسلع معمرة
7	13	13	0	13	15 مواد البناء
3	3	3	2	5	16 ورق ومواد تعبئة وتغليف
144	179	181	52	234	اجمالي
قائمة و تقرير	قائمة و تقرير	شركة	شركة	شركة	

6-4-3 نموذج البحث



6-4-4 توصيف وقياس متغيرات الدراسة

استناداً إلى فروض البحث، يمكن توصيف متغيرات الدراسة ورموزها المستخدمة لأغراض الاختبار الإحصائي وكيفية قياس وتوظيف كل منها لأغراض الدراسة من خلال الجدول رقم (2) على النحو التالي:

جدول 2: توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	النوع	الرمز	التوصيف وطريقة القياس
تأخير تقرير المراجعة	تابع	ARL	عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية لدى منشأة العميل وحتى تاريخ توقيع تقرير المراجعة. (محمد، 2016؛ نمير، 2017؛ منصور، 2018؛ عبد الرحيم، 2019) (Karami et al., 2017; Hoitash and Hoitash, 2018; Juwita et al., 2020; Kanakriyah, 2020; Kaaroud et al., 2020; Yuliusman et al., 2020; Shofiyah and Suryani, 2020; Raweh et al., 2021; Zhou et al., 2022) ويمكن استخدام اللوغاريتم الطبيعي لعدد أيام التأخير استرشاداً بدراسة Zhan et al. (2022)
طول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة	مستقل	Audit Firm Tenure (AF _{Tenure})	عدد سنوات الارتباط بين (مكتب المحاسبة / مراقب الحسابات) وعميل المراجعة معبراً عنه بعدد سنوات إصدار (مكتب المحاسبة / مراقب الحسابات) لتقرير المراجعة للعميل (أبو جبل، 2017؛ على، 2018؛ Blankley et al., 2014; 2015; Karami et al., 2017; Mukhlisin, 2018; Bratten et al., 2019; Hertanto and Rustiana, 2019; Habib et al., 2019; Raweh et al., 2021; Tawiah, 2022)
طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله	مستقل	Auditor Tenure (Auditor _{Tenure})	ويمكن استخدام مقياس بديل بمتغير وهمي يأخذ القيمة (0) في حالة الارتباط بين المراجع والشركة لمدة قصيرة أو القيمة (1) في حالة فترة الارتباط الطويلة بين المراجع والشركة. (Dao and Pham, 2014; Sharma et al., 2017) ، ولقد حددت المدة بسنتين في دراسة محمد (2016) ، وبخمس سنوات في دراسة نمير (2017).
تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية	معدل	NewAS	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا افصحت الشركة ضمن ايضاحاتها المتممة عن تطبيق مستحدثات للمعايير المحاسبية، أو القيمة (0) في خلاف ذلك. (Bills et al. 2015)، وكذلك استرشاداً بدراسة (Ha et al. 2018) حيث استدل بمتغير وهمي عن مدى وجود متطلب توحيد القوائم المالية، واسترشاداً بدراسة عبد الرحيم، 2019 حيث عبر بمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) عن المشاهدات قبل تبنى المعايير الدولية، أو القيمة (0) عن المشاهدات بعد تبنى المعايير الدولية. واسترشاداً بدراسة كل من (Zhou et al., 2022; Tawiah, 2022) حيث استخدم متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة الشركات التي تستخدم (IFRS) ، أو القيمة (0) للشركات خلاف ذلك.
حجم منشأة العميل	رقابي	Client Firm Size (CFsize)	اللوغاريتم الطبيعي لقيمة إجمالي أصول منشأة العميل في نهاية السنة المالية (محمد، 2016؛ منصور، 2018؛

Fathi and Gerayli,2017; Khoufi and Khoufi, 2018; Maggy, 2018; Shofiyah and Suryani, 2020; Yuliusman <i>et al.</i> , 2020; Tawiah, 2022)			
نسبة رقم صافي الربح للعام قبل الضرائب إلى اجمالي الأصول (مجد، 2016؛ منصور، 2018؛ الصيرفي، 2017؛ Khoufi and Gerayli,2017; Khoufi, 2018; Maggy, 2018; Shofiyah and Suryani, 2020; Yuliusman <i>et al.</i> , 2020; Tawiah, 2022)	Profit	رقابي	ربحية منشأة العميل
نسبة اجمالي الإلتزامات إلى اجمالي الأصول (مجد، 2016؛ الصيرفي، 2017؛ منصور، 2018؛ عبد الرحيم، 2019؛ Fathi and Gerayli,2017; Maggy, 2018; Shofiyah and Suryani, 2020; Yuliusman <i>et al.</i> , 2020; Tawiah, 2022)	Leverage (LEV)	رقابي	مديونية منشأة العميل
مدي انتماء مكتب المحاسبة لأحد المكاتب الكبرى KPMG, Ersnt &Young,PWC, Delliotte وقد تم التعبير عن المتغير من خلال متغير وهمي = (1) المكتب كبير ويأخذ القيمة (0) في خلاف ذلك (الصيرفي، 2017؛ منصور، 2018؛ Khoufi and Khoufi, 2018; Maggy, 2018; Habib <i>et al.</i> , 2019; Shofiyah and Suryani, 2020; Yuliusman <i>et al.</i> , 2020; Al-Mulla and Bradbury, 2020; Tawiah, 2022)	Audit Firm Size (AFsize)	رقابي	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة
وقد تم التعبير عن المتغير من خلال متغير وهمي = (1) في حالة التقرير برأى معدل ويأخذ القيمة (0) إذا كان التقرير نظيف برأى غير معدل (الابيارى، 2017؛ الصيرفي، 2017؛ Khoufi and Khoufi, 2018; Habib <i>et al.</i> , 2017; Yuliusman <i>et al.</i> , 2020	Opinion	رقابي	نوع الرأى في تقرير المراجعة

6-4-5 النموذج الاحصائي المستخدم

حيث تستهدف فروض البحث اختبار أثر طول فترة الارتباط بين المراجع ومنشأة العميل على زمن تأخير تقرير المراجعة، واختبار ما إذا كان هناك اختلاف في هذا التأثير باختلاف متطلبات الإفصاح المحاسبى عن تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ولذا تم صياغة نماذج اختبار فروض البحث احصائياً على النحو التالي:

$ARL = \beta_0 + \beta_1 AF_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 Profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \epsilon$	ف1
$ARL = \beta_0 + \beta_1 Auditor_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 Profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \epsilon$	ف2
$ARL = \beta_0 + \beta_1 AF_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \beta_7 NewAS + \beta_8 (NewAS * AF_{Tenure}) + \epsilon$	ف3
$ARL = \beta_0 + \beta_1 Auditor_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \beta_7 NewAS + \beta_8 (NewAS * Auditor_{Tenure}) + \epsilon$	ف4

حيث	
ARL	تأخير تقرير المراجعة
AF _{Tenure}	طول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة
Auditor _{Tenure}	طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة
CFsize	حجم منشأة عميل المراجعة
Profit	ربحية منشأة عميل المراجعة
LEV	مديونية منشأة عميل المراجعة
AFsize	حجم مكتب المحاسبة والمراجعة
Opinion	نوع الرأي في تقرير المراجعة
NewAS	تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية
(NewAS*AF _{Te} nure)	التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية مع طول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة
(NewAS*Audi tor _{Tenure})	التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية مع طول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة
β_0	الجزء الثابت في نموذج الانحدار
$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7, \beta_8$	معاملات نموذج الانحدار
ϵ	الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار

6-4-6 التحليل الإحصائي للبيانات ونتائج اختبار فروض البحث

اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي Stata 15.0، وذلك لاختبار فروض البحث من خلال إجراء تحليل الانحدار الخطي Linear Regression لاختبار فروض البحث.

6-4-6-1 نتائج اختبار الفرض الأول

يتناول الفرض الأول اختبار مدى وجود تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. وقام الباحث بتحويله إلى فرض عدم على النحو التالي:

الفرض الأول (ف-1): لا يوجد تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة

على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولقد قام الباحث أولاً بإجراء تحليل انحدار بسيط لمعرفة تأثير عدد سنوات الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة. ويبين الجدول رقم (3-أ) معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 10.99 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0010 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 3.01%. الأمر الذي يدل على رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل بمعنوية تأثير عدد سنوات الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة بمعامل الانحدار الموجب الذي بلغ 3.139.

جدول (3 - أ)

. regress ARL AFTenureNo						
Source	SS	df	MS	Number of obs	= 323	
Model	15565.3848	1	15565.3848	F(1, 321)	= 10.99	
Residual	454640.244	321	1416.32475	Prob > F	= 0.0010	
				R-squared	= 0.0331	
				Adj R-squared	= 0.0301	
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	= 37.634	
ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
AFTenureNo	3.139991	.9471744	3.32	0.001	1.276538	5.003445
_cons	63.07817	3.929761	16.05	0.000	55.34683	70.80951
. estat vif						
Variable	VIF	1/VIF				
AFTenureNo	1.00	1.000000				
Mean VIF	1.00					

ثم قام البحث بتشغيل نموذج الانحدار الخطى المتعدد التالي:-

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 AF_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 Profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \epsilon$$

وكما هو مبين بالجدول رقم (3-ب)، فلقد بلغت قيمة F المحسوبة 4.84 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0001 وهو أقل من 0.05 مما يدل على معنوية النموذج، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 8.42%، ولقد تبين معنوية التأثير الإيجابي لطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة مقاساً بعدد سنوات الارتباط على فترة تأخير تقرير المراجعة مقاساً بعدد الأيام بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات في مصر، وذلك من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 2.99 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.003. كما تبين معنوية التأثير العكسي لربحية منشأة عميل المراجعة من خلال معامل الانحدار السالب الذي بلغ -37.22 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي كان 0.001. وكذلك معنوية التأثير الإيجابي لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 13.07 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.008. بينما لم يتبين معنوية تأثير كل من حجم ومديونية منشأة عميل المراجعة، وكذلك نوع الرأي في تقرير المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة. كما تبين من تشخيص نموذج الانحدار الخطى Regression Diagnostics، أن قيم معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor (vif) لكافة متغيرات النموذج أقل من 10 مما يدل على عدم وجود ارتباط خطى متعدد Multicollinearity ناتج عن التفاعل بين متغيرات النموذج.

جدول (3 - ب)

. regress ARL AFTenureNo CF_size Profit LEV AFsize Opinion							
Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323	
Model	39592.2773	6	6598.71289	F(6, 316)	=	4.84	
Residual	430613.351	316	1362.70048	Prob > F	=	0.0001	
				R-squared	=	0.0842	
				Adj R-squared	=	0.0668	
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	36.915	
ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]		
AFTenureNo	2.991761	.9926988	3.01	0.003	1.038626	4.944895	
CF_size	-4.54e-10	3.72e-10	-1.22	0.224	-1.19e-09	2.78e-10	
Profit	-37.22214	12.01309	-3.10	0.002	-60.85789	-13.58639	
LEV	-.195437	.9186165	-0.21	0.832	-2.002815	1.611941	
AFsize	13.06756	4.901232	2.67	0.008	3.424393	22.71073	
Opinion	4.493471	4.977675	0.90	0.367	-5.300102	14.28704	
_cons	63.92978	4.402643	14.52	0.000	55.26758	72.59198	
. estat vif							
Variable	VIF	1/VIF					
AFTenureNo	1.14	0.875916					
CF_size	1.14	0.877786					
AFsize	1.12	0.892403					
Opinion	1.03	0.973390					
Profit	1.01	0.986283					
LEV	1.01	0.994047					
Mean VIF	1.07						

ولقد توصل الباحث كما يتبين من الجدول رقم (3-ج) إلى نتائج متماثلة باستخدام مقياس بديل لطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (0) في حالة الارتباط بين المراجع والشركة في حدود سنتين كمدة قصيرة أو القيمة (1) في حالة الارتباط الطويلة لأكثر من سنتين كمدة طويلة. فلقد بلغت قيمة F المحسوبة 4.01 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value قد بلغ 0.0007 وهو أقل من 0.05 مما يدل على معنوية النموذج، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 7.08%، ولقد تبين معنوية التأثير الإيجابي لطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة في مصر، وذلك من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 2.32 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.037. كما تبين معنوية التأثير العكسي لربحية منشأة عميل المراجعة من خلال معامل الانحدار السالب الذي بلغ -35.08 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.004. وكذلك معنوية التأثير الإيجابي لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 13.13 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.009. كذلك لم يتبين معنوية تأثير كل من حجم ومديونية منشأة عميل المراجعة، وكذلك نوع الرأي في تقرير المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة. كما تبين من تشخيص نموذج الانحدار الخطي Regression Diagnostics، أن قيم معامل تضخيم التباين Variance Inflation Factor (vif) لكافة متغيرات النموذج أقل من 10 مما يدل على عدم وجود ارتباط خطي متعدد Multicollinearity ناتج عن التفاعل بين متغيرات النموذج.

جدول (3 - ج)

. regress ARL AFTenureif CF_size Profit LEV AFsize Opinion						
Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	33298.2475	6	5549.70792	F(6, 316)	=	4.01
Residual	436907.381	316	1382.61829	Prob > F	=	0.0007
				R-squared	=	0.0708
				Adj R-squared	=	0.0532
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.184

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
AFTenureif	9.327033	4.446651	2.10	0.037	.5782497	18.07582
CF_size	-2.90e-10	3.67e-10	-0.79	0.430	-1.01e-09	4.33e-10
Profit	-35.08128	12.12787	-2.89	0.004	-58.94285	-11.2197
LEV	-.239292	.9253187	-0.26	0.796	-2.059856	1.581272
AFsize	13.13383	5.013202	2.62	0.009	3.270356	22.9973
Opinion	4.107934	5.012431	0.82	0.413	-5.754021	13.96989
_cons	68.50388	3.884623	17.63	0.000	60.86089	76.14687

. estat vif		
Variable	VIF	1/VIF
AFsize	1.16	0.865452
AFTenureif	1.13	0.888093
CF_size	1.09	0.913691
Opinion	1.03	0.973969
Profit	1.02	0.981848
LEV	1.01	0.994019
Mean VIF	1.07	

تحليل اضافي للفرض الأول

قام الباحث باستخدام مقياس بديل لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة وذلك من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (0) في حالة الارتباط بين المراجع والشركة لمدة قصيرة أو القيمة (1) في حالة فترة الارتباط الطويلة بين مكتب المراجع وعميله ولك استرشادا بدراسات (Dao and Pham, 2014; Sharma et al., 2017)، ولقد حددت المدة بسنتين استرشادا بدراسة محمد (2016). وكما هو مبين بالملحق رقم (1-أ) فلقد تبين من خلال تحليل الانحدار البسيط معنوية العلاقة الإيجابية بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميله وبين تأخير تقرير المراجعة من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 12.33، حيث بلغت قيمة F المحسوبة 8.39 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0040 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 2.24%.

كذلك، وكما هو مبين بالملحق رقم (1-ب)، فمن خلال تحليل الانحدار المتعدد فلقد بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 2.24%، وتبين معنوية التأثير الإيجابي أيضا لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 9.32 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي يعادل 0.037 وهو أقل من 0.05.

ويخلص الباحث من تحليل نتائج اختبار الفرض الأول إلى إمكانية رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود تأثير معنوي لعدد سنوات الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة. وأن هذا التأثير المعنوي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة هو تأثير إيجابي على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية محل الدراسة 2020 - 2021.

ويرى الباحث أن اتجاه التأثير الإيجابي لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على زمن تأخير تقرير المراجعة ربما يتعارض مع نتائج الدراسات (Dao and Pham, 2014; Panggabean and Yendrawati, 2016; Hertanto and Rustiana, 2019; Raweh et al., 2021)، حيث يعتقد الباحث أن النتائج التي تم التوصل إليها ربما تعود إلى اقتران تلك الفترة الزمنية بوجود معايير محاسبية مستحدثة قد بدأ تطبيقها من جانب بعض الشركات حيث انعكس أثر تطبيقها على القوائم المالية لتلك الشركات، الأمر الذي يستوجب اختبار تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد العوامل المؤثرة على زمن تأخير تقرير المراجعة من ناحية، ودورها في تعديل العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة وزمن تأخير تقرير المراجعة من ناحية أخرى.

6-4-6-2 نتائج اختبار الفرض الثاني

يتناول الفرض الثاني اختبار مدى وجود تأثير معنوي لطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. وقام الباحث بتحويله إلى فرض عدم على النحو التالي:

الفرض الثاني (ف-2): لا يوجد تأثير معنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولقد قام الباحث أولاً بإجراء تحليل انحدار بسيط لمعرفة تأثير عدد سنوات الارتباط بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة. ويبين الملحق رقم (2-أ) عدم معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 0.08 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.7762 وهو أكبر من 0.05 كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 0.03%. مما يدل على عدم معنوية تأثير العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ثم قام الباحث بتشغيل نموذج الانحدار الخطى المتعدد التالي:-

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Auditor_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 Profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \epsilon$$

وكما هو مبين بالملحق رقم (2-ب)، فلقد بلغت قيمة F المحسوبة 3.27 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0039 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 5.85%، مما يدل على معنوية النموذج ككل. إلا أنه قد تبين عدم معنوية التأثير الإيجابي لطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله مقياساً بعدد سنوات الارتباط على فترة تأخير تقرير المراجعة مقياساً بعدد الأيام بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقرير مراقب الحسابات في مصر، وذلك من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 0.51 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.640. بينما تبين معنوية التأثير العكسي لربحية منشأة عميل المراجعة ومعنوية التأثير الإيجابي لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة. بينما لم يتبين معنوية تأثير كل من حجم ومدى منشأة عميل المراجعة، وكذلك نوع الرأي في تقرير المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة. كما تبين من تشخيص نموذج الانحدار الخطى regression diagnostics، أن قيم معامل تضخيم التباين (vif) variance inflation factor لكافة متغيرات النموذج أقل من 10 مما يدل على عدم وجود ارتباط خطى متعدد multicollinearity ناتج عن التفاعل بين متغيرات النموذج.

تحليل اضافى للفرض الثانى

توصل الباحث؛ كما يتبين من الملحق رقم (2-ج)؛ إلى نتائج متماثلة باستخدام مقياس بديل لطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات وعميله من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (0) في حالة الارتباط في حدود سنتين كمدة قصيرة أو القيمة (1) في حالة الارتباط الطويلة لأكثر من سنتين كمدة طويلة. فلقد بلغت قيمة F المحسوبة 3.45 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0026 وهو أقل من 0.05 مما يدل على معنوية النموذج، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 6.14%، حيث تبين عدم معنوية التأثير الإيجابي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات وعميله المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة في مصر، وذلك من خلال معامل الانحدار الموجب الذي بلغ 4.60 بمستوى المعنوية المشاهد P-value الذي بلغ 0.275. بينما تبين معنوية التأثير العكسي لربحية منشأة عميل المراجعة ومعنوية التأثير الإيجابي لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة. بينما لم يتبين معنوية تأثير كل من حجم ومدى منشأة عميل المراجعة، وكذلك نوع الرأي في تقرير المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجعة.

ويخلص الباحث من تحليل نتائج اختبار الفرض الثانى إلى عدم إمكانية رفض فرض العدم حيث تبين عدم وجود تأثير معنوى لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعمله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية محل الدراسة 2020 - 2021. بما يعارض النتائج التي أبرزتها دراسة (Raweh et al. (2021). ويعتقد الباحث أن تلك النتائج ربما تعود إلى اقتران تلك الفترة الزمنية بوجود معايير محاسبية مستحدثة كأحد العوامل المؤثرة على زمن تأخير تقرير المراجعة من ناحية، والذي ربما قد أثر على طبيعة العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعمل المراجعة وزمن تأخير تقرير المراجعة.

6-4-3 نتائج اختبار الفرض الثالث

يتناول الفرض الثالث اختبار مدى وجود اختلاف في التأثير المعنوى لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعمل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية باختلاف مدى تطبيق الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمستحدثات معايير المحاسبة، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العمل، ربحية منشأة العمل، مديونية منشأة العمل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. وقام الباحث بتحويله إلى فرض عدم على النحو التالى:

الفرض الثالث: لا يختلف التأثير المعنوى لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعمل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية.

ولقد قام الباحث أولاً باختبار مدى تأثير معنوى للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعمل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة، وبين الجدول رقم (4-أ) معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 9.80 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0000 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 8.44%. كما تبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعمل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث تبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.035 وهو أقل من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذى بلغ 3.949 .

جدول (4-أ)

. regress ARL AFTenureNo NewAS NewAS*AFTenure						
Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	39667.7967	3	13222.5989	F(3, 319)	=	9.80
Residual	430537.832	319	1349.64838	Prob > F	=	0.0000
				R-squared	=	0.0844
				Adj R-squared	=	0.0758
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	36.738

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureNo	.746399	1.320859	0.57	0.572	-1.852297 3.345094
NewAS	1.255103	7.708491	0.16	0.871	-13.9108 16.42101
NewAS*AFTe~e	3.949959	1.862629	2.12	0.035	.2853701 7.614549
_cons	63.04736	5.196958	12.13	0.000	52.82272 73.272

. estat vif		
Variable	VIF	1/VIF
NewAS*AFTe~e	4.95	0.202224
NewAS	3.55	0.281888
AFTenureNo	2.04	0.490010
Mean VIF	3.51	

ومن أجل اختبار مدى وجود تأثير معنوي للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة ، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. فلقد قام الباحث بتشغيل نموذج الانحدار الخطي المتعدد التالي:-

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 AF_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \beta_7 NewAS + \beta_8 (NewAS * AF_{Tenure}) + \epsilon$$

ويبين الجدول رقم (4-ب) معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 5.83 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0000 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 12.93%. كما تبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغ مستوى المعنوية المشاهد P-value مقدار 0.007 وهو أقل من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذي بلغ 4.586. ويلاحظ أن التأثير الإيجابي لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة على تأخير تقرير المراجعة قد أصبح غير معنوياً حيث بلغ مستوى المعنوية المشاهد P-

value مقدار 0.090 وهو أكبر من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذي بلغ 4.586. وبالتالي يمكن القول بإمكانية رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود تأثير معنوي للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة.

جدول (4-ب)

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	60820.3104	8	7602.5388	F(8, 314)	=	5.83
Residual	409385.318	314	1303.7749	Prob > F	=	0.0000
Total	470205.628	322	1460.26593	R-squared	=	0.1293
				Adj R-squared	=	0.1072
				Root MSE	=	36.108

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureLog	.4605188	3.868121	0.12	0.905	-7.150193 8.071231
CF_size	-4.39e-10	3.62e-10	-1.21	0.226	-1.15e-09 2.73e-10
Profit	-39.74485	11.79628	-3.37	0.001	-62.9546 -16.53511
LEV	-.1551013	.9014136	-0.17	0.863	-1.928676 1.618473
AFsize	8.472761	4.974325	1.70	0.090	-1.31446 18.25998
Opinion	5.135309	4.875755	1.05	0.293	-4.457972 14.72859
NewAS	-.9598008	7.115047	-0.13	0.893	-14.959 13.03939
NewAS×AFTe~e	4.586325	1.685446	2.72	0.007	1.27013 7.902521
_cons	66.70442	4.945109	13.49	0.000	56.97468 76.43416

Variable	VIF	1/VIF
NewAS×AFTe~e	4.19	0.238582
NewAS	3.13	0.319626
AFTenureLog	1.81	0.552373
AFsize	1.21	0.828907
CF_size	1.13	0.887861
Opinion	1.03	0.970641
Profit	1.02	0.978641
LEV	1.01	0.987710
Mean VIF	1.82	

تحليل اضافي للفرض الثالث

قام الباحث باستخدام مقياس بديل لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة وذلك من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (0) في حالة الارتباط بين المراجع والشركة لمدة قصيرة أو القيمة (1) في حالة فترة الارتباط الطويلة بين مكتب المراجع وعميله ولك استرشادا بدراسات (Dao and Pham, 2014; Sharma et al., 2017)، ولقد حددت المدة بسنتين استرشادا بدراسة محمد (2016). وكما هو مبين بالملحق رقم (3-أ) الخاص باختبار تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة، فلقد تبين معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 9.79 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0000 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد

(R-squared) %8.43. كما تبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث كان مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.006 وهو أقل من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذى بلغ 4.266 .

كما يبين الملحق رقم (3-ج) نتائج اختبار مدى وجود تأثير معنوى للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة ، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل. فلقد تبين معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 5.83 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0000 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) %12.94. كما تبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغ مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.003 وهو أقل من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذى بلغ 4.598. ويلاحظ أيضاً أن التأثير الإيجابى لحجم مكتب المحاسبة والمراجعة على تأخير تقرير المراجعة قد أصبح غير معنوياً حيث كان مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.093 وهو أكبر من 0.05 لمعامل الانحدار الموجب الذى بلغ 4.586.

ويخلص الباحث من تحليل نتائج اختبار صحة الفرض الثالث إلى وجود تأثير إيجابي للتفاعل بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة مع عميل المراجعة مع تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية خلال الفترة محل الدراسة 2020-2021 على تأخير تقرير المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. الأمر الذى يفسره الباحث بأن تطبيق الشركات المقيدة للبورصة المصرية لمستحدثات المعايير المحاسبية المصرية قد انعكس على تأخير توقيت اصدار القوائم المالية وبالتبعية توقيت اصدار تقرير المراجعة. وأن ذلك التأخير قد ارتفع للشركات ذات فترات الإرتباط الأطول بينها وبين مكتب المحاسبة والمراجعة بما يؤكد ما سبق وان اقترحه الباحث بشأن تبرير النتائج التي توصل اليها بشأن اختبار الفرض الأول، بأن اقتران الفترة الزمنية 2020-2021 بوجود معايير محاسبية مستحدثة قد بدأ تطبيقها من جانب بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية حيث انعكس أثر تطبيقها كأحد العوامل المؤثرة على زمن تأخير تقرير المراجعة من ناحية، وعلى العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة وزمن تأخير تقرير المراجعة من ناحية أخرى.

6-4-4-6 نتائج اختبار الفرض الرابع

يتناول الفرض الرابع مدى وجود اختلاف في التأثير المعنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية باختلاف مدى تطبيق الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمستحدثات معايير المحاسبة، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. وقام الباحث بتحويله إلى فرض عدم على النحو التالي:

الفرض الرابع: لا يختلف التأثير المعنوي لطول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، باختلاف تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية.

ولقد قام الباحث أولاً باختبار مدى تأثير معنوي للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة، ويبين الملحق رقم (4-أ) معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 5.33 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0014 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 4.77%. لكن لم يتبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغ مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.693 وهو أكبر من 0.05.

ومن أجل اختبار مدى وجود تأثير معنوي للتفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة، في ظل وجود المتغيرات الرقابية المتمثلة في حجم منشأة العميل، ربحية منشأة العميل، مديونية منشأة العميل، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة. فلقد قام الباحث بتشغيل نموذج الانحدار الخطى المتعدد التالي:-

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Auditor_{Tenure} + \beta_2 CFsize + \beta_3 profit + \beta_4 LEV + \beta_5 AFsize + \beta_6 Opinion + \beta_7 NewAS + \beta_8 (NewAS * Auditor_{Tenure}) + \epsilon$$

ويبين الملحق رقم (4-ب) معنوية نموذج الانحدار حيث بلغت قيمة F المحسوبة 4.20 وتبين أن مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.0001 وهو أقل من 0.05، كما بلغ مقدار معامل التحديد (R-squared) 7.37%. لكن أيضاً لم يتبين معنوية تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية وطول فترة الارتباط بين مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغ مستوى المعنوية المشاهد P-value يعادل 0.679 وهو أكبر من 0.05.

ويخلص الباحث من تحليل نتائج اختبار الفرض الرابع إلى عدم وجود تأثير معنوي للتفاعل بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات مع عميل المراجعة مع تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على تأخير تقرير المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة محل الدراسة 2020-2021. الأمر الذي يفسره الباحث بأن تطبيق الشركات المقيدة للبورصة المصرية لمستحدثات المعايير المحاسبية المصرية لم ينعكس على تأثير ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة.

6-5 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث تحليل واختبار العلاقة بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة ككل من ناحية؛ ومراقب الحسابات من ناحية أخرى؛ بعميل المراجعة؛ وبين تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ومدى وجود تأثير لتطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبى كمتغير معدل لهذه العلاقة.

وخلص البحث في شقه النظرى إلى أن من أهم محددات تأخير التقرير ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة هي؛ مستوى الربحية، مستوى المديونية؛ حجم منشأة عميل المراجعة، وأن من أهم محددات تأخير التقرير ذات الصلة بالمراجع وأعمال المراجعة هي؛ حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، كذلك نوع الرأي في تقرير المراجعة. كما خلص البحث إلى تباين في نتائج الدراسات السابقة بشأن العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميل المراجعة وبين تأخير تقرير المراجعة من ناحية، وإلى ضرورة إدراج تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد العوامل المؤثرة على تأخير التقرير من ناحية، وكمتغير معدل للعلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة من ناحية أخرى.

كما خلص البحث في الشق التطبيقي إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة وتأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، كما تبين من النتائج اختلاف التأثير المعنوى لطول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة باختلاف مدى تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية خلال الفترة الزمنية محل الدراسة. من ناحية أخرى فلقد تبين عدم معنوية تأثير طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية مع عدم معنوية تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كمتغير معدل لتلك العلاقة خلال الفترة الزمنية محل الدراسة.

ويعتقد الباحث أن تلك النتائج تعتبر بمثابة امتداداً لسلسلة البحوث في مجال العوامل المحددة لتأخير تقرير المراجعة، حيث تناول البحث تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد المتغيرات ذات الصلة بكل من منشأة عميل المراجعة وأعمال المراجعة على حد سواء ودورها كمتغير معدل للعلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات ومكتبه بعميل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة، الأمر الذي يعتبره الباحث اسهاماً يضيف بعداً جديداً ضمن اجراءات قبول مكاتب المحاسبة والمراجعة لعملائها أو الاستمرار معهم من ناحية، وتخطيط أعمال المراجعة لضمان وقتية التقارير من ناحية أخرى.

ولذا، فإن الباحث يوصى بما يلي: -

- أن تقوم منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر بدراسة وتدريب مراقبي الحسابات على تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية كأحد مؤشرات التعقيد المحاسبى لدى منشأة عميل المراجعة ضمن إجراءات قبول العملاء والاستمرار معهم ، وتخطيط اعمال المراجعة لضمان وقتية إصدار تقرير المراجعة.
- أن تهتم الجهات التنظيمية ذات الصلة بتوفير الإرشادات اللازمة لتحديد تأثير تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على القوائم المالية بما يؤثر ايجاباً على تخفيض زمن إصدار القوائم المالية خلال الفترات المالية المصاحبة لبدء تطبيق تلك المستحدثات.
- يجب إجراء المزيد من البحوث والدراسات الأكاديمية العربية في مجال تأثير التعقيد المحاسبى على مختلف الأبعاد ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وأخيراً يعتقد الباحث بأهمية البحث محاسبياً مستقبلاً فى المجالات التالية:-

- أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على مستوى قابلية القوائم المالية للقراءة.
- أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على أتعاب المراجعة.
- أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على نوع الرأى بتقرير المراجعة.
- أثر تطبيق بدائل المحاسبة عن ترتيبات الحوسبة السحابية على تأخير تقرير المراجعة.
- أثر الاعتراف بالأصول الرقمية المشفرة على تأخير تقرير المراجعة.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

أبو جبل، نجوى محمود أحمد، 2017، " تحليل العلاقة بين التناوب الإلزامي لمراقب الحسابات وجودة التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، *الفكر المحاسبي*، المجلد 21، العدد 4، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 144-197 .

أبو نصار، محمد حسين، 1998، "العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير المالية السنوية للشركات الأردنية"، *دراسات- العلوم الإدارية*، المجلد 25، العدد 2، الجامعة الأردنية - عمادة البحث العلمي، ص.ص. 376-385.

الإبياري، هشام فاروق مصطفى، 2017، " نحو إطار لقياس تأخير تقرير المراجعة وأثره على قيمة منشأة عميل المراجعة: منظور تحليلي ودراسة تطبيقية"، *مجلة التجارة والتمويل*، العدد 2، جامعة طنطا - كلية التجارة، ص.ص. 2-44.

الجبر، يحيى بن على، 2012، " العلاقة بين توقيت الإعلان عن المعلومات المالية وخصائص الشركات المساهمة السعودية"، *مجلة المحاسبة*، السنة 16، العدد 54، الجمعية السعودية للمحاسبة، غير محكمة.

الدويرى، صفوت مصطفى محمد إبراهيم، 2009، " العلاقة بين نوع تقرير مراقب الحسابات وقرار عزل المراقب: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 13، العدد 1، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 273-316.

الرشيدى، طارق عبد العظيم يوسف، 2016، " أثر تطبيق معيار التقارير المالية الدولي رقم (15) على قائمة الدخل في شركات المقاولات: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 20، العدد 3، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 257-596.

الصيرفي، أسماء أحمد، 2017، "نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبة ومكاتب المراجعة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة"، *مجلة*

المحاسبة والمراجعة، العدد 2، كلية التجارة، جامعة بنى سويف، ص. ص 101 - 128.

الوكيل، حسام السعيد، 2019، " أثر التغيير الدوري الإلزامي للمراجع الخارجي على الحد من ممارسات إدارة الأرباح في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 23، العدد 4، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 1-48.

الوكيل، حسام السعيد، 2020، " أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 24، العدد 2، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 1-59.

جابر، خالد فتحى، 2018، "أثر تطبيق معيار التقرير المالي الدولي IFRS 15 على التقارير المالية لشركات الاتصالات المصرية: دراسة تطبيقية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، العدد 3، جامعة بنى سويف - كلية التجارة، ص.ص. 1-52.

حسن، دينا كمال عبد السلام على، 2020، " أثر تطبيق معايير المحاسبة المصرية المضافة على تحسين جودة المعلومات المحاسبية في ضوء جائحة كورونا Covid-19: دراسة ميدانية"، *مجلة البحوث المالية والتجارية*، المجلد 21، العدد 4، جامعة بورسعيد - كلية التجارة، ص.ص. 49-116.

صالح، أحمد السيد إبراهيم، 2019، " أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة على العلاقة بين التخصص الصناعى لمراقب الحسابات وتأخير تقريره: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، العدد 2، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ص.ص 309-362.

عبد الرحيم، رضا محمود محمد، 2019، " أثر فعالية لجان وجودة المراجعة على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالى الدولية عام 2015 وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، العدد 2، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ص.ص 97-151.

عبد الغفار، السيد ممدوح مصطفى، 2017، "محددات تغيير مراقب الحسابات فى البيئة المصرية: دراسة إمبريقية"، *مجلة البحوث التجارية*، المجلد 39، العدد 1، جامعة الزقازيق - كلية التجارة، ص.ص. 109-143.

عبد الوهاب، وائل محمد، والسيد، عبد النبي القرنشاوي، 2017، "قياس أثر تطبيق المعايير الدولية على الجودة المحاسبية من منظور العميل"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد 41، العدد 3، جامعة المنصورة - كلية التجارة، ص.ص. 1-48.

عصيمي، أحمد زكريا زكى، 2015، "أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية بالشركات المساهمة: بالتطبيق على البنوك السعودية"، *الإدارة العامة*، السنة 55، العدد 3، معهد الإدارة العامة، ص.ص. 625-662.

على، محمود أحمد أحمد، 2018، "أثر درجة التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتدوير منشأته على تقلبات عوائد الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة المحاسبة والمراجعة*، العدد 3، جامعة بني سويف - كلية التجارة، ص.ص. 53-105.

قابل، سامى عبد الرحمن، وإيمان، مدحت عبد السميع، 2017، "أثر تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على جودة القوائم المالية وإنعكاس ذلك على تكلفة رأس المال: دراسة تطبيقية"، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد 41، العدد 2، جامعة المنصورة - كلية التجارة، ص.ص. 131-167.

مبارك، الرفاعي إبراهيم، 2012، "التغيير الدوري للمراجعين وأثره على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية"، *مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الإدارية*، المجلد 24، العدد 2، جامعة الملك سعود، ص.ص. 241-265.

محمد، أحمد سليم، 2019، "تحليل ثنائية العلاقة والتأثير بين حوافز الاحتفاظ بالمراجع والأتعاب غير العادية وبين استدامة الشركات وتصنيفها الائتماني: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبى*، المجلد 23، العدد 2، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 1-46.

محمد، سامى حسن، 2016، "إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير

- المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 20، العدد 1، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 303-352.
- منصور، محمد السيد، 2018، "أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *الفكر المحاسبي*، المجلد 22، العدد 2، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة، ص.ص. 984-1039.
- نمير، أمينة رمضان محمد، 2017، "تأثير إدارة مستوى خطر أعمال مراقب الحسابات على علاقة مستوى هذا الخطر بمدى تأخير إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية*، العدد 1، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ص.ص. 338-392.
- هندي، نصر الدين محمد علي، شريف، شفيق يني، ناصر، محمد أنور أبو الوفاء، وحكمت، صلاح علي علان، 2018، "دور آليات دعم استغلال المراجع الخارجي في تضيق فجوة التوقعات في المراجعة"، *مجلة البحوث التجارية المعاصرة*، المجلد 32، العدد 1، جامعة سوهاج - كلية التجارة، ص.ص. 309-323.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdillah, M. R., A. W. Mardijuwono and H. Habiburrochman, 2019, "The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag", *Asian Journal of Accounting Research*, Vol. 4 No. 1, PP. 129-144.
- Abernathy, J. L., M. Barnes, C. Stefaniak and A. Weisbarth, 2017, 'An International Perspective on Audit Report Lag: A Synthesis of the Literature and Opportunities for Future Research', *International Journal of Auditing*, Vol. 21, PP. 100-127.
- Al Bhoor, A. Y., and B. A. Khamees, 2016, "Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization; Empirical Evidence from Jordan", *Jordan Journal of Business Administration*, Vol. 12, No. 2, PP. 459- 479
- Al-Ebel, A., S. Baatwah and M. Al-Musali, 2020, "Religiosity, accounting expertise, and audit report lag: Empirical evidence from the individual level", *Cogent Business & Management*, Vol, 7, PP. 1-29.
- Al-Mulla, M., and M. E. Bradbury, 2020, "The Demand and Supply Timely Financial Reports", *Pacific Accounting Review*, Vol. 32, No. 3, PP. 335-353.
- Amir, E., and A. Ziv, 1997, " Economic Consequences of Alternative Adoption Rules of New Accounting Standards", *Contemporary-Accounting Research*, Vol. 14, No. 3, PP.543-568.
- Amirul, S. M., and M. F. Salleh, 2014, "Convergence to IFRs and Audit Report Lag in Malaysia", *Research Journal of Finance and Accounting*, Vol.5, No.23, PP 9 -16.
- Asthana, S., 2014, "Abnormal Audit Delays, Earnings Quality and Firm Value in the USA", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 12 No. 1, PP. 21-44.

- Baatwah, S. R., Z. Salleh and J. Stewart, 2019, "Audit Committee Chair Accounting Expertise and Audit Report Timeliness: The Moderating Effect of Chair Characteristics", *Asian Review of Accounting*, Vol. 27, No. 2, PP. 273-306.
- Baudot, L., K. C. Demekm, and Z. Huang, 2018, "The Accounting Profession's Engagement with Accounting Standards: Conceptualizing Accounting Complexity Through Big 4 Comment Letters", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 37, No. 2, PP. 175-196.
- Belina, H., 2022, "Surprise" Material Weakness Disclosures: Effects on Audit Fees and Audit Report Lags", *Journal of Accounting and Public Policy*, Available online 22 March 2022, 106979, In Press.
- Bills, K. L., D. C. Jeter, and S. E. Stein, 2015., "Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries", *The Accounting Review*, Vol. 90, No. 5, PP. 1721-1754.
- Blankley, A. I., D. N. Hurtt, and J. E. MacGregor, 2014, " The Relationship between Audit Report Lags and Future Restatements", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 33, No. 2, PP.27-57
- Blankley, A. I., D. N. Hurtt, and J. E. MacGregor, 2015, "Practitioner Summary: Are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?", *Current Issues in Auditing*, Vol. 9, Issue 2, PP.19-28
- Boshoff, C.W.H., and N. Wesson, 2019, "A Comparison of Quartile Calculation Methods to Measure Audit Report Lag", *Management Dynamics*, Vol. 28, No 2, PP. 14-27.
- Bratten, B, M. Causholli, And T. C. Omer, 2019 "Audit Firm Tenure, Bank Complexity, and Financial Reporting Quality", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 36, No. 1, PP. 295-325.
- Cairney, T., and E. G., Stewart, 2019, "Client Industry Characteristics and Auditor Changes", *Review of Accounting & Finance*, Vol. 18, No. 2, PP. 245-267.

- Cullinan, C. P. and X. Zheng, 2017, "Accounting Outsourcing and Audit Lag", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32, No. 3, PP. 276-294.
- Dao, M., and T. Pham, 2014, "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 29, No. 6, PP. 490-512.
- Fathi, M., and M. A. Gerayli, 2017, " Firm-Specific Characteristics and Audit Report Delay: Empirical Evidence from Iranian Firms", *International Journal of Economic Perspectives*, Vol.11, Issue 3, PP. 1078-1083.
- Filzen, J. J., and K. Peterson, 2015, "Financial Statement Complexity and Meeting Analysts' Expectations", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 32, No. 4, PP. 1560-1594
- Francis, J. R. and J. L. Gunn, 2015, "Industry Accounting Complexity and Earnings Properties: Does Auditor Industry Expertise Matter?", *Working Paper, available at: <https://www.semanticscholar.org/>*
- Ha, H. T. V., D. N. Hung, N. T. T. Phuong, 2018, "The Study of Factors Affecting the Timeliness of Financial Reports: The Experiments on Listed Companies in Vietnam", Vol. 8, No. 2, *Asian Economic and Financial Review*, PP. 294-307.
- Habib, A., 2015, "The New Chinese Accounting Standards and Audit Report Lag", *International Journal of Auditing*, Vol. 19, Issue 1, PP. 1-14.
- Habib, A., M. B. U. Bhuiyan, H. J. Huang, and M. S. Miah, 2019, "Determinants of Audit Report Lag: A Meta-Analysis", *International Journal of Auditing*, Vol. 23, Issue 1, PP. 20-44.
- Hapsoro, D., and T. R. 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 Issues*, Vol.8, No.1, PP. 143-152.

- Heliodoro, P. A., F. A., Carreira, and M. M., Lopes, 2016, "The Change of – Auditor: The Portuguese Case", ***Revista de Contabilidad–Spanish Accounting Review***, Vol. 19, No. 2, PP. 181–186.
- Hertanto, N. H. F., and S. H. Rustiana, 2019, "The Effect of Audit Tenure, Company Age, and Company Size on Audit Report Lag with Manufacturing Industrial Specialization Auditors As Moderation Variables: Empirical Study on Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange", International Conference on Economics, Management, and Accounting, ***KnE Social Sciences***, PP.888–905.
- Hoitash, R., and U. Hoitash, 2018, "Measuring Accounting Reporting Complexity with XBRL", ***The Accounting Review***, Vol.93, No.1, PP. 259–287
- Juwita, R., S, T_b and B. Hariadi, 2020, "Influence of Audit Committee and Internal Audit on Audit Report Lag: Size of Public Accounting Firm as a Moderating Variable", ***International Journal of Research in Business & Social Science***, Vol. 9, No. 1, PP. 137–142.
- Kaaroud, M. A., N. M. Ariffin and M. Ahmad, 2020, " The Extent of Audit Report Lag and Governance Mechanisms Evidence from Islamic Banking Institutions in Malaysia", ***Journal of Islamic Accounting and Business Research***, Vol. 11, No. 1, PP. 70–89
- Kanakriyah, R, 2020, "Model to Determine Main Factors Used to Measure– Audit Fees", ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal***, Vol. 24, Issue 2, pp. 1–13
- Karami, G., T. Karimiyan and S. Salati, 2017, "Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences of Iran", ***Iranian Journal of Management Studies (IJMS)***, Vol. 10, No. 3, PP. 641–666.
- Khelif, H. and I. Achek, 2016, "IFRS adoption and auditing: A review", ***Asian Review of Accounting***, Vol.24, No. 3, PP. 338– 361.

- Khoufi, N. and W. Khoufi, 2018, "An Empirical Examination of the Determinants of Audit Report Delay in France". *Managerial Auditing Journal*, Vol. 33, No. 8/9, PP. 700-714
- Knechel, W.R. and J.L. Payne, 2001, "Additional Evidence on Audit Report Lag", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol 20, No. 1, PP. 137-146.
- Maggy, D.P., 2018, "Internal and External Determinants of Audit Delay: Evidence from Indonesian Manufacturing Companies", *Accounting- & Finance Review (AFR)*, Vol. 3, No. 1, PP. 15-26.
- Malaquias, R. F., and P. Zambra , 2019, "Complexity in Accounting for Derivatives: Professional Experience, Education and Gender Differences", *Accounting Research Journal*, Vol. 33, No. 1, pp. 108-127
- Miah, M. S., H. Jiang, A. Rahman, and W. Stent, 2020, "Audit Effort, Materiality and Audit Fees: Evidence from the Adoption of IFRS in Australia", *Accounting Research Journal*, Vol.33 No.1, PP. 186-216
- Mitra, S., H. Song, and J. S. Yang, 2015, "The Effect of Auditing Standard No. 5 on Audit Report Lags", *Accounting Horizons*, Vol. 29, No. 3, pp. 507-527
- Mizuno, M., 2004, " The Impact of New Accounting Standards on Japanese Companies", *Pacific Economic Review*, Vol.9, Issue 4, PP.357-369.
- Mohammed, I. A., A. Che-Ahmed and M. Malek, 2018, "IFRS Adoption and Audit Delay: The Role of Shareholders in the Audit Committee", *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, Vol. 8, No. 1, PP. 325- 343.
- Mukhlisin, M., 2018, "Auditor Tenure and Auditor Industry Specialization as a Signal to Detect Fraudulent Financial Reporting", *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, Vol. 22, No.- 5, PP. 1-10.

- Musah, A., F. K. Anokye and E. Dodzi, 2018, "The Effects of IFRS Adoption and Big 4 Audit Firms on Audit and Non-Audit Fees: Evidence from Ghana", *Accounting and Management Information Systems*, Vol. 17, No. 3, PP. 330-352.
- Napier, C. J., and C. Stadler, 2020, "The Real Effects of a New Accounting Standard: The Case of IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers" *Accounting and Business Research*, Vol. 50, No. 5, PP.474-503
- Panggabean, A. P., and R. Yendrawati, 2016, "The Effect of Corporate Governance, Tenure Audit and Quality of Earnings Towards Audit Delay with Auditor's Specialization as the Variable of Moderation", *Asian Journal of Innovation and Entrepreneurship*, Vol. 1, No. 1, PP. 48 – 61.
- Pizzini, M., S. Lin, and D. E. Ziegenfuss, 2015, "The Impact of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 34, No.1, PP. 25-58.
- Ram, R., and S. Newberry, 2017, "Agenda Entrance Complexity in International Accounting Standard Setting: The Case of IFRS for SMEs", *Abacus*, Vol. 53, No. 4, PP. 485- 512.
- Raweh, N. A. M., H. Kamardin, M. M. Malek, and A. A. H. Abdullah, 2021, "The Association Between Audit Partner Busyness, Audit Partner Tenure, And Audit Efficiency", *Asian Economic and Financial Review*, Vol. 11, No. 1, PP. 90-103.
- Sharma, D. S., P. N. Tanyi, and B. A. Litt, 2017, "Costs of Mandatory Periodic Audit Partner Rotation: Evidence from Audit Fees and Audit Timeliness", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 36, No. 1, PP. 129-149.

- Shofiyah, L. and A. W. Suryani, 2020, " Audit Report Lag and Its Determinants", 3rd International Research Conference on Economics and Business, *KnE Social Sciences*, PP. 202-221.
- Tanyi, P., K. Raghunandan, and A. Barua, 2010, "Audit Report Lags After Voluntary and Involuntary Auditor Changes", *Accounting Horizons*, Vol. 24, No. 4, PP. 671-688.
- Tawiah, V. K., 2022, "Does the Impact of IFRS on Audit Fees Differ Between Early and Late Adopters?", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 30, No. 1, PP. 1-21
- Yang, J. G. S., W. W. Poon, J. Z.-H. Lee, 2015, "The Impact of the New-Consolidation Accounting Standards on Financial Statements", *Franklin Business & Law Journal*, Vol. 2015, Issue 1, PP. 96-109.
- Yuliusman, W. E. Putra, M. Gowon, Dahmiri, and N. Isnaeni, 2020, "Determinant Factors Audit Delay: Evidence from Indonesia", *International Journal of Recent Technology and Engineering (IJR-TE)*, Vol, 8, Issue 6, PP.1088-1095.
- Zhan, X., M. Zhao, and L. Yan, 2022, " An Empirical Study on the Influence of Consolidated Financial Statement's Amplification Effect on Audit Fees", *Discrete Dynamics in Nature and Society*, Vol. 2022, Article ID 4691533, PP. 1-11.
- Zhou. Y., J. Liu, and D. Lei, 2022, "The Effect of Financial Reporting Regimes on Audit Report Lags and Audit Fees: Evidence from Firms Cross-Listed in the USA", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print, No. ahead-of-print. Publisher: Emerald Publishing Limited, <https://doi-org.sdl.idm.oclc.org/10.1108/JFRA-09-2021-0261>

ملحق 1: نتائج التحليل الإضافي للفرض الأول

ملحق (1-أ): نتائج الانحدار البسيط بين طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعملية المراجعة وتأخير تقرير المراجعة

```
. regress ARL AFTenureif
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	11971.9888	1	11971.9888	F(1, 321)	=	8.39
Residual	458233.64	321	1427.51913	Prob > F	=	0.0040
				R-squared	=	0.0255
				Adj R-squared	=	0.0224
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.783

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureif	12.33088	4.257964	2.90	0.004	3.953842 20.70792
_cons	66.96324	3.239825	20.67	0.000	60.58926 73.33721

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
AFTenureif	1.00	1.000000
Mean VIF	1.00	

ملحق (1-ب): تأثير طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة بعملية المراجعة وتأخير تقرير المراجعة ضمن نموذج انحدار متعدد

```
. regress ARL AFTenureif CF_size Profit LEV AFsize Opinion
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	33298.2475	6	5549.70792	F(6, 316)	=	4.01
Residual	436907.381	316	1382.61829	Prob > F	=	0.0007
				R-squared	=	0.0708
				Adj R-squared	=	0.0532
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.184

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureif	9.327033	4.446651	2.10	0.037	.5782497 18.07582
CF_size	-2.90e-10	3.67e-10	-0.79	0.430	-1.01e-09 4.33e-10
Profit	-35.08128	12.12787	-2.89	0.004	-58.94285 -11.2197
LEV	-.239292	.9253187	-0.26	0.796	-2.059856 1.581272
AFsize	13.13383	5.013202	2.62	0.009	3.270356 22.9973
Opinion	4.107934	5.012431	0.82	0.413	-5.754021 13.96989
_cons	68.50388	3.884623	17.63	0.000	60.86089 76.14687

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
AFsize	1.16	0.865452
AFTenureif	1.13	0.888093
CF_size	1.09	0.913691
Opinion	1.03	0.973969
Profit	1.02	0.981848
LEV	1.01	0.994019
Mean VIF	1.07	

ملحق 2: نتائج تحليل الفرض الثاني

ملحق (2-أ): نتائج تحليل الانحدار البسيط بين طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله وزمن تأخير تقرير المراجعة

```
. regress ARL AuditorTenureNo
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	118.497966	1	118.497966	F(1, 321)	=	0.08
Residual	470087.131	321	1464.44589	Prob > F	=	0.7762
				R-squared	=	0.0003
				Adj R-squared	=	-0.0029
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	38.268

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AuditorTen~o	.3144835	1.105552	0.28	0.776	-1.860559 2.489526
_cons	73.20448	3.80695	19.23	0.000	65.71475 80.6942

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
AuditorTen~o	1.00	1.000000
Mean VIF	1.00	

ملحق (2-ب): تأثير طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله وزمن تأخير تقرير المراجعة ضمن نموذج انحدار متعدد

```
. regress ARL AuditorTenureNo CF_size Profit LEV AFsize Opinion
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	27522.4893	6	4587.08154	F(6, 316)	=	3.27
Residual	442683.139	316	1400.89601	Prob > F	=	0.0039
				R-squared	=	0.0585
				Adj R-squared	=	0.0407
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.429

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AuditorTenureNo	.5130815	1.095456	0.47	0.640	-1.642229 2.668391
CF_size	-2.10e-10	3.69e-10	-0.57	0.570	-9.37e-10 5.17e-10
Profit	-36.59576	12.1882	-3.00	0.003	-60.57603 -12.61549
LEV	-.3189796	.9315762	-0.34	0.732	-2.151855 1.513896
AFsize	15.99829	4.912022	3.26	0.001	6.333888 25.66269
Opinion	3.418298	5.034622	0.68	0.498	-6.487317 13.32391
_cons	71.81251	4.529802	15.85	0.000	62.90012 80.72489

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
AFsize	1.09	0.913391
CF_size	1.09	0.915485
AuditorTen~o	1.03	0.974318
Opinion	1.02	0.978164
Profit	1.02	0.985003
LEV	1.01	0.993674
Mean VIF	1.04	

ملحق (2-ج): نتائج استخدام مقياس بديل لتحليل الاختبار الإضافي لتأثير طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميله على زمن تأخير تقرير المراجعة ضمن نموذج انحدار متعدد

```
. regress ARL AuditorTenureif CF_size Profit LEV AFsize Opinion
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	28883.9247	6	4813.98745	F(6, 316)	=	3.45
Residual	441321.704	316	1396.58767	Prob > F	=	0.0026
				R-squared	=	0.0614
				Adj R-squared	=	0.0436
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.371

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AuditorTenureif	4.600887	4.209006	1.09	0.275	-3.680331 12.88211
CF_size	-2.23e-10	3.67e-10	-0.61	0.544	-9.46e-10 5.00e-10
Profit	-36.09383	12.17846	-2.96	0.003	-60.05495 -12.13272
LEV	-.2961481	.9296557	-0.32	0.750	-2.125245 1.532949
AFsize	15.77435	4.878558	3.23	0.001	6.17579 25.37291
Opinion	3.5941	5.029581	0.71	0.475	-6.301598 13.4898
_cons	71.18903	3.707138	19.20	0.000	63.89524 78.48282

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
CF_size	1.08	0.923011
AFsize	1.08	0.923117
Opinion	1.02	0.977112
Profit	1.02	0.983545
AuditorTen~f	1.01	0.985338
LEV	1.01	0.994716
Mean VIF	1.04	

ملحق (3-أ): نتائج استخدام مقياس بديل لتحليل الاختبار الإضافي لتأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة

```
. regress ARL AFTenureif NewAS NewAS*AFTenure
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	39647.9942	3	13215.9981	F(3, 319)	=	9.79
Residual	430557.634	319	1349.71045	Prob > F	=	0.0000
				R-squared	=	0.0843
				Adj R-squared	=	0.0757
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	36.738

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureif	2.699125	4.890265	0.55	0.581	-6.922122 12.32037
NewAS	-.0166515	6.742315	-0.00	0.998	-13.28167 13.24837
NewAS*AFTe~e	4.2669	1.526507	2.80	0.006	1.263607 7.270193
_cons	64.14653	3.799537	16.88	0.000	56.67121 71.62185

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
NewAS*AFTe~e	3.32	0.301098
NewAS	2.71	0.368483
AFTenureif	1.40	0.716800
Mean VIF	2.48	

ملحق (3-ب): نتائج استخدام مقياس بديل لتحليل الاختبار الإضافي لتأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مكتب المحاسبة وعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة في ظل تأثير المتغيرات الرقابية لنموذج البحث

```
. regress ARL AFTenureif CF_size Profit LEV AFsize Opinion NewAS NewAS*AFTe-nure
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	60832.0835	8	7604.01044	F(8, 314)	=	5.83
Residual	409373.545	314	1303.7374	Prob > F	=	0.0000
				R-squared	=	0.1294
				Adj R-squared	=	0.1072
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	36.107

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AFTenureif	.7489669	4.916705	0.15	0.879	-8.924884 10.42282
CF_size	-4.37e-10	3.60e-10	-1.22	0.225	-1.15e-09 2.71e-10
Profit	-39.64221	11.82855	-3.35	0.001	-62.91545 -16.36897
LEV	-.1563003	.8998148	-0.17	0.862	-1.926729 1.614128
AFsize	8.423794	5.000872	1.68	0.093	-1.41566 18.26325
Opinion	5.145165	4.876788	1.06	0.292	-4.450148 14.74048
NewAS	-1.024191	6.699717	-0.15	0.879	-14.2062 12.15782
NewAS*AFTe-e	4.598216	1.524163	3.02	0.003	1.599353 7.59708
_cons	66.75246	4.264802	15.65	0.000	58.36125 75.14366


```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
NewAS*AFTe-e	3.43	0.291737
NewAS	2.77	0.360473
AFTenureif	1.46	0.684958
AFsize	1.22	0.820106
CF_size	1.11	0.897985
Opinion	1.03	0.970202
Profit	1.03	0.973279
LEV	1.01	0.991194
Mean VIF	1.63	

ملحق 4: نتائج تحليل الفرض الرابع

ملحق رقم (4-1)

نتائج اختبار تأثير التفاعل بين تطبيق مستحدثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة

```
. regress ARL AuditorTenureNo NewAS NewAS*AuditorTenure
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	22448.6426	3	7482.88086	F(3, 319)	=	5.33
Residual	447756.986	319	1403.62692	Prob > F	=	0.0014
				R-squared	=	0.0477
				Adj R-squared	=	0.0388
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	37.465

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]
AuditorTen~o	.8337937	1.439828	0.58	0.563	-1.998965 3.666553
NewAS	19.03676	7.495764	2.54	0.012	4.289377 33.78414
NewAS*Audi~e	-.8642475	2.184875	-0.40	0.693	-5.162832 3.434338
_cons	63.02463	5.178393	12.17	0.000	52.83651 73.21275


```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
NewAS*Audi~e	3.91	0.256068
NewAS	3.23	0.310038
AuditorTen~o	1.77	0.565087
Mean VIF	2.97	

ملحق (4-ب): نتائج اختبار تأثير التفاعل بين تطبيق مستحداثات معايير المحاسبة مع طول فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة على عدد أيام تأخير تقرير المراجعة في ظل تأثير المتغيرات الرقابية لنموذج البحث

```
. regress ARL AuditorTenureNo CF_size Profit LEV AFsize Opinion NewAS NewASxA
> uditorTenure
```

Source	SS	df	MS	Number of obs	=	323
Model	45496.7481	8	5687.09351	F(8, 314)	=	4.20
Residual	424708.88	314	1352.57605	Prob > F	=	0.0001
				R-squared	=	0.0968
				Adj R-squared	=	0.0737
Total	470205.628	322	1460.26593	Root MSE	=	36.777

ARL	Coef.	Std. Err.	t	P> t	[95% Conf. Interval]	
AuditorTen~o	.9672797	1.421424	0.68	0.497	-1.82944	3.763999
CF_size	-2.31e-10	3.63e-10	-0.64	0.526	-9.46e-10	4.84e-10
Profit	-40.31737	12.02239	-3.35	0.001	-63.97199	-16.66275
LEV	-.1218255	.9176866	-0.13	0.894	-1.927418	1.683767
AFsize	11.39943	4.989038	2.28	0.023	1.583257	21.2156
Opinion	3.703687	4.947674	0.75	0.455	-6.031098	13.43847
NewAS	18.06533	7.522341	2.40	0.017	3.264769	32.8659
NewASxAudi~e	-.8896542	2.151123	-0.41	0.679	-5.122091	3.342783
_cons	63.83188	5.54605	11.51	0.000	52.91976	74.744

```
. estat vif
```

Variable	VIF	1/VIF
NewASxAudi~e	3.93	0.254559
NewAS	3.37	0.296654
AuditorTen~o	1.79	0.558726
AFsize	1.17	0.854868
CF_size	1.09	0.913657
Profit	1.02	0.977442
Opinion	1.02	0.977911
LEV	1.01	0.988662
Mean VIF	1.80	