

# أثر خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة في ضوء أدوات الحوكمة والمنافسة وطول فترة بقاء مراقب الحسابات كمتغيرات معدلة: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية

د/حسن شلقامي محمود

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة

جامعة بني سويف

drhassansholkamy@gmail.com

## ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار أثر كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمتغيرين مستقلين على تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع وذلك في ضوء أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة لتلك العلاقة، وذلك من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل واستنباط العلاقات بين متغيرات البحث بتحليل الإصدارات والدراسات المحاسبية السابقة في موضوع البحث واشتقاق فروض البحث، وإجراء دراسة تطبيقية حيث اعتمد فيها الباحث عند اختبار هذه العلاقة على أسلوب تحليل الانحدار المتعدد لبيانات عينة قوامها 70 تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئات أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2017 حتى 2022 بإجمالي عدد المشاهدات 420 مشاهدة وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض تلك الدراسة، والوقوف على إدراك مفردات العينة لأثار خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، وآثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة، وتوصلت الدراسة إلى وجود أثر معنوي لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة حيث أن قيمة المتغير المستقل (x) بلغت 0.00153 (أقل من 0,05)، وأوصت الدراسة بضرورة الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة، ومشاركته لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة مراقب الحسابات على ذلك التأخير.

**الكلمات المفتاحية:** خبرة مراقب الحسابات - التخصص في صناعة العميل - تأخير تقرير المراجعة - أدوات الحوكمة - المنافسة - طول الفترة - بورصة الأوراق المالية المصرية.

---

## **The Effect of Both External Auditor's Experience and Specialist on Audit Report Delay in the Light of Governance, Competition, and Auditor Tenure as Modified Variables**

### **An Applied Study from Non-Financial Registered Companies in Egyptian Stock Exchange**

#### **Abstract**

The aim of this research is to study and test the effect of both external Auditor's experience and specialist on audit report delay in the light of governance, competition and auditor tenure as modified variables, to achieve this goal it carried out a theoretical study to analyze the nature of the relations among research variables, it also carried out an applied study to check the statistical realization of study's assumptions and to check how sample realizes the effects of both external auditor's experience and specialist on audit report delay in the light of modified variables, this study reached a group of conclusions such as the more increasing in external auditor's experience and specialist, the more decreasing on audit report delay, it recommended with the necessity of balancing among customer size, auditor size and auditor's busy days when measuring of audit delay.

**Key words:** external auditor's experience– external auditor's specialist– audit report delay– governance– competition – auditor tenure– Egyptian Stock exchange.

## 1- مقدمة البحث

يعتبر تقرير المراجعة أحد المكونات الإلزامية للتقرير السنوي، ولا يقل أهمية عن التقارير السنوية من حيث الدور الذي يلعبه في التأثير على قرارات أصحاب المصالح بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة وذلك لتحقيق الهدف الرئيسي للمراجعة وهو إضفاء الثقة والمصداقية على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة من جانب مستخدميها (راشد، 2020)، كما يعتبر ذلك التقرير أداة هامة لتوصيل المعلومات عن نتائج أعمال المشروع ومركزها المالي للمستخدمين (Fakhfakh, 2016)، لذلك يؤثر بشكل جوهري على أسعار الأسهم للشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية.

ويتضمن تقرير المراجعة معلومات تعكس قدرة المنشأة على الاستمرار (Abdollahi & Others, 2020)، ويمثل أداة لكسب ثقة حملة الأسهم، ويعكس جودة العلاقة مع المستثمرين (Li, 2023)، لذلك أوصت دراسة (Isyaku, 2020) بضرورة مراعاة أثر التوقيت المناسب لتقرير المراجعة على زيادة ثقة المستخدمين، وأشارت دراسة (Muhamad, 2020) إلى أن التوقيت المناسب لتقرير المراجعة يزيد من ثقة مستخدمي القوائم المالية بشأن المعلومات الواردة بها، وفي المقابل أشارت دراسة (Handoko & Marshella, 2020) إلى أن تأخير ذلك التقرير يترتب عليه خسائر لمستخدمي القوائم المالية وغيرهم من أصحاب المصلحة.

وتؤدي الخبرة المهنية لمراقب الحسابات إلى تحسين أحكامه المهنية فيما يتعلق بتقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار، وزيادة المعلومات عن خصائص المهمة التي يقوم بها، كما تؤدي خبرة مراقب الحسابات بجانب تخصصه إلى تقديم خدمات مراجعة عالية الجودة، وزيادة قدرته على التعلم في مجال الصناعة، وسهولة اكتشاف المخالفات والتحريفات. (Saragih, 2019)

إن تخصص مراقب الحسابات في مراجعة نشاط أو صناعة معينة يترتب عليه المحافظة على الحصة السوقية للمكتب - إن لم يكن زيادتها- في سوق تنافسية، وتخفيض تكلفة عملية المراجعة، وأداء خدمة المراجعة بجودة عالية وفي الوقت المثالي (حمودة، 2018)، وانخفاض تأخير تقرير المراجعة، وفي نفس الاتجاه أشارت دراسة (طلخان، 2018) إلى أنه لا يمكن لمراقب الحسابات في الواقع العملي أن يضيف قيمة متميزة لعملاء المراجعة بدون فهم تام لطبيعة النشاط الذي يوفره التخصص.

ويمثل توقيت إصدار تقرير المراجعة قيمة مضافة لمستخدميه حيث يقيس فاعلية عملية المراجعة ويعكس ملاءمة ومصداقية المعلومات الواردة في القوائم المالية، ويزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية خاصة في ظل تكنولوجيا المعلومات (منصور، 2018)، (Ekundayo & Jamani, 2022)، وأشارت دراسة (الصيرفي، 2017)، (Endri & Others, 2024) إلى أن تأخير تقرير المراجعة يؤثر على الأسواق

المالية والمستثمرين، وأن هذا التأخير له أثر سلبي مزدوج على سمعة مكتب المراجعة، واستفادة المستخدمين، وسمعة مكتب المراجعة من حيث عدد الدعاوي القضائية المرفوعة ضده من قبل مستخدمي تقريره، وتوقيت الاعلان عن الأرباح وتوزيعاتها، ومستوى جودة التقارير المالية ودرجة ثقة مستخدميها، والتقلبات في أسعار الأسهم بالبورصة، ومدى تماثل المعلومات ومصادقتها. (Salehi & Others, 2020)

ويؤدي انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات، وانخفاض عدم التأكد عند اتخاذ القرارات، وزيادة كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية، وتحسين أسعار الأسهم بالبورصة، والحد من ظاهرة انتشار الإشاعات (حمودة، 2018)، (Nelson & Shukeri, 2011)، (Lin, 2020)، (Crucean, 2019)، (Shalimova & Stezh;o, 2016)، وفي المقابل يؤثر تأخير هذا التقرير بالسلب على جودة المعلومات المحاسبية حيث يفقدها أهم خصائصها وهي التوقيت المناسب. (سليم، 2016)

وتتعدد العوامل التي تؤثر على تأخير تقرير المراجعة منها ما يتعلق بمراقب الحسابات مثل حجم المكتب، والتخصص في صناعة العميل، ومدى تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة، وتقديره لمخاطر العميل، ومنها ما يتعلق بالمنشأة محل المراجعة مثل الحجم وتعقد النشاط، ودرجة الرافعة المالية، وهيكال الملكية، واستقلال وحجم لجنة المراجعة. (منصور، 2018)، (Habib & Huang, 2019)، (Lirungan & Hand, 2019)، (Rusmin & Evan, 2017)، (Alade & Others, 2022)، (Ekundayo & Jamani, 2022)

وقد جمع الباحث بين الخبرة والتخصص في جزء واحد من البحث باعتبار أنهما متغيران مستقلان يرتبط كل منهما بتأخير تقرير المراجعة بعلاقة عكسية، كما يرتبط المتغيران ببعضهما فكلما زادت الخبرة زاد تخصص المكتب في صناعة العميل، وكلما زادت خبرة مراقب الحسابات وزاد تخصصه في صناعة العميل كلما زاد الأثر على تأخير تقرير المراجعة، أما بخصوص الأهمية النسبية لكل متغير من المتغيرين في التأثير على تأخير تقرير المراجعة يشير الباحث إلى أنه لا يمكن الفصل بينهما في ذلك التأثير ولكن يتكاملان معاً في تقوية الأثر العكسي على تأخير تقرير المراجعة.

وقد يكون هناك تساؤل عن أولوية كل منهما في التأثير على تأخير تقرير المراجعة، ويجب الباحث بأن خبرة مراقب الحسابات تسبق تخصصه في صناعة عميل المراجعة لأنه ليس هناك مراقب حسابات يبدأ بالترخيص له في مزاوله المهنة وهو متخصص، كما أنه حتى يكون المراقب متخصصاً في مراجعة قطاع معين مثل قطاع البنوك أو قطاع صناعي معين فإنه يجب أن يكون لديه خبرة كافية تؤهله من التخصص؛ وبالتالي تأخذ الخبرة الأولوية الأولى قبل التخصص في التأثير على تأخير تقرير المراجعة.

وقد تعددت الدراسات المحاسبية التي تناولت تأخير تقرير المراجعة، حيث توصلت دراسة (Dao & Pham, 2014) إلى أن تخصص مراقب الحسابات يضاعف العلاقة الإيجابية بين تأخير تقرير المراجعة

وقصر فترة بقاءه أو استمراره في مراجعة حسابات وقوائم المنشأة محل المراجعة، في حين توصلت دراسة (Azubike & Aggreh, 2014) إلى وجود علاقة قوية بين حجم واستقلال المديرين وتأخير تقرير المراجعة، أما دراسة كل من (Hassan, 2016)، (Soyemi & Others, 2019) فتوصلتا إلى أن تأخير تقرير المراجعة يتأثر تأثيراً جوهرياً بكل من أدوات الحوكمة، وحجم مكتب المراجعة، وحجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها، في حين توصلت دراسة (Handoyo & Maulana, 2019) إلى أن تغيير مراقب الحسابات وطول فترة بقاءه يؤثران جوهرياً على تأخير تقرير المراجعة، واختبرت دراسة (Khani & Others, 2020) أثر خبرة مراقب الحسابات بصناعة العميل كمتغير وسيط على العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وتأخير تقرير المراجعة، وتوصلت دراسة (عبد العظيم، 2021) إلى أن تأخير تقرير المراجعة لا يتأثر بحجم مكتب المراجعة، وتوصلت دراسة (محمد، 2021) إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمستوى الكفاءة الاستثمارية على توقيت إصدار تقرير المراجعة.

وتناولت دراسة (منصور، 2018) محددات تأخير تقرير المراجعة، واختبرت دراسة (Wiyantoro & Usman, F., 2018) أثر كل من فترة استمرار مراقب الحسابات، وجودة المراجعة، وتقديم الخدمات بخلاف المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، كما اختبرت دراسة (Handoko & Marshella, 2020) أثر كل من حجم المنشأة محل المراجعة ونوع الرأي على تأخير تقرير المراجعة، في حين هدفت دراسة (Muhammad, 2020) إلى تحديد أثر خصائص مراقب الحسابات على تأخير تقريره، واقتصرت دراسة (طنطاوي، 2021) على قياس أثر قابلية القوائم المالية للقراءة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة، واختبرت دراسة (مشابط، 2023) العلاقة بين قابلية الايضاحات المتممة للقوائم المالية للقراءة وتأخير تقرير المراجعة، وأثر كل من طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتب المراجعة كمتغيرين معدلين على تلك العلاقة.

وتوصلت دراسة (Badawy, 2023) إلى أن إصدار القوائم المالية مرفق بها تقرير المراجعة النمطي يؤدي إلى تخفيض قيود رأس المال التي تواجه الشركات، وبهدف تحديد العوامل التي تتسبب في تأخير تقرير المراجعة في ضوء متغيرات رقابية وبالتطبيق على عينة قوامها 46 شركة من شركات التشبيد المسجلة ببورصة إندونيسيا للأوراق المالية توصلت دراسة (Endri & Others, 2024) إلى أن هناك أثر معنوي لكل من حجم مكتب المراجعة، والربحية، ونوع الرأي على تأخير تقرير المراجعة، بينما لا يوجد تأثير لكل من حجم المنشأة محل المراجعة، وحجم لجنة المراجعة على تأخير ذلك التقرير.

## 2- مشكلة وتساؤلات البحث

على الرغم من أهمية موضوع البحث من حيث تأثير خبرة وتخصص مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة والذي يؤثر على فئات متعددة من مستخدمي التقارير المالية المعتمدة والمرفقة مع هذا

التقرير إلا أن هناك تعارض بين نتائج بعض الدراسات فيما يتعلق بالعلاقات بين متغيرات البحث، حيث توصلت دراسة كل من (Shuraki & Others, 2021)، ودراسة (Shukeri & Islam, 2012)، (Rusmin & Evan, 2017)، (Yaacob & Ahmed, 2012)، (Endri & Others, 2024) إلى وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، في حين توصلت دراسة كل من (الصيرفي، 2017)، (ذكي، 2022)، (مطاوع، 2019)، (Endri & Others, 2024)، (محمد، 2020) إلى عدم وجود علاقة بين المتغيرين، واقتصرت دراسة كل من (Hassan, 2016)، (Francis, 2017)، (Durand, 2019)، (Alexender & Fatimoh, 2019)، (الصيرفي، 2017) على تحليل العوامل التي تؤثر على تأخير تقرير المراجعة، وبناء على ما تقدم يمكن التعبير عن مشكلة البحث في الإجابة نظرياً وعملياً عن التساؤلات التالية في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية:

- هل تؤثر خبرة مراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقرير المراجعة؟
- هل يؤثر تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل معنوياً على تأخير تقرير المراجعة؟
- هل تؤثر كل من أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء أو استمرار مراقب الحسابات في مراجعة المنشأة كمتغيرات معدلة معنوياً على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة؟

### 3- هدف البحث

استهدف البحث دراسة واختبار أثر كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمتغيرين مستقلين على تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع وذلك في ضوء أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة لتلك العلاقة وذلك من خلال إجراء دراسة نظرية لتحليل واستنباط العلاقات بين متغيرات البحث، وإجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 70 تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية منضمة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة.

### 4- فروض البحث

يشق الباحث فروض البحث من آخر ما توصلت إليه الدراسات السابقة والنقاط التي لم تتناولها فيما يتعلق بمتغيرات موضوع البحث، ومن تحليل تلك الدراسات اتضح أن هناك فجوة بحثية فيما يتعلق بتحليل متغيرات البحث والعلاقات بينها، ويتم في هذا البحث اختبار التحقق الإحصائي للفروض التالية:

**الفرض الأول ( $H_1$ ):** تؤثر خبرة مراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، ويكون الفرض العدمي ( $H_0$ ): لا تؤثر خبرة مراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

**الفرض الثاني ( $H_2$ ):** يؤثر تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، ويكون الفرض العدمي ( $H_0$ ): لا يؤثر تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

**الفرض الثالث ( $H_3$ ):** تؤثر كل من أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة معنوياً على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، ويكون الفرض العدمي ( $H_0$ ): لا تؤثر كل من أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة معنوياً على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

## 5- أهمية ودوافع البحث

تتمثل أهمية البحث على المستوى الأكاديمي في تحليل العلاقات بين متغيراته، والوقوف على طبيعة العلاقات بينها بما يسهم في الإثراء الأكاديمي لهذا المجال، أما من الناحية العملية فتتمثل أهمية البحث في إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 70 تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة، وذلك لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، والوقوف على إدراك مفردات العينة لأثار خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، وقياس آثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة.

ويمكن إبراز أهم دوافع البحث في النقاط التالية:

- إن تأخير تقرير المراجعة هو قضية محورية جديرة بالاهتمام وذلك لتعدد الأطراف التي تعني بهذا التقرير مما قد يؤثر على تخصيص الموارد وتحفيز الاستثمار في المجتمع، كما أن خبرة وتخصص مراقب

الحسابات في صناعة العميل يعتبران من العوامل الرئيسية في التأثير على تأخير هذا التقرير، لذلك تجدر أهمية البحث في هذا المجال.

- اختار الباحث قياس آثار كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة وذلك لما لكل منهما من آثار عكسية على تأخير ذلك التقرير، كما حدد الباحث عدة متغيرات معدلة تؤثر على العلاقة بين كل متغير مستقل والمتغير التابع بشكل مستقل لذلك أصبح الدافع قوياً للبحث في تلك العلاقات.

- يسعى البحث نحو استخدام منهجية واضحة لقياس آثار كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير.

تقرير المراجعة، وكذلك لقياس آثار المتغيرات المعدلة للسير في الركب العلمي في هذا المجال، وتضييق الفجوة البحثية في هذا المجال بين الدراسات العربية والتي تتسم بالحدثة، والدراسات الأجنبية والتي تتسم بالقدم والكثرة.

## 6- حدود ونطاق البحث

تتمثل الحدود الزمنية للبحث في البيانات عن الفترة من عام 2017 حتى 2022، بينما تتمثل الحدود المكانية في عينة مكونة من 70 تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة بواقع ست مشاهدات لكل تقرير، مع استبعاد مكاتب المراجعة التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات، ومكاتب المراجعة التي تراجع حسابات كل من الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية وكذلك التي تصدر قوائم ربع سوية والبنوك وشركات التأمين قياساً على دراسة (Balance & Others, 2021)، وكذلك الشركات التي لم تكن قوائمها المالية منشورة في أي سنة من سنوات الدراسة التطبيقية.

أما من الناحية الأكاديمية يقتصر البحث على قياس آثار خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل دون أن يتطرق إلى آثار العوامل الأخرى التي تؤثر في تأخير تقرير المراجعة مثل حجم مكتب المراجعة وحجم المنشأة محل المراجعة، ويوصي الباحث بتحليل آثار تلك العوامل في مجالات بحث مستقبلية.

## 7- منهجية البحث

لتحقيق هدف البحث ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يستخدم الباحث منهجية تعتمد على محورين أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي عن طريق استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة التي يعكسها كل من الفرض الأول (علاقة خبرة مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية) والفرض الثاني (علاقة تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية)، والفرض الثالث (أثار المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية)، وثانيهما يقوم على استخدام المنهج الاستقرائي في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بعينة من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدون بالقسم (أ)، و35 من المقيدون بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيرات البحث.

## 8- خطة البحث

تحقيقاً لهدف البحث ولمعالجة مشكلته بصورة منطقية يتم استكمالها على النحو التالي:

8-1 تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة خبرة مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث.

8-2 تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث.

8-3 تحليل الدراسات السابقة بشأن أثار المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثالث للبحث.

8-4 منهجية البحث.

8-4-1 نموذج البحث.

8-4-2 أهداف الدراسة التطبيقية.

8-4-3 مجتمع وعينة الدراسة.

8- 4- 4 أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية.

8- 4- 5 توصيف وقياس المتغيرات.

8- 4- 6 نتائج اختبار الفروض.

8- 5 نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية

## 8-1 تحليل الدراسات السابقة بشأن علاقة خبرة مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة

### واشتقاق الفرض الأول للبحث

تشير الخبرة إلى فترة قيام مراقب الحسابات بأداء مهام المراجعة مع الاستمرار في أداء تلك المهام بما يترتب عليه زيادة حصيلة المعرفة المهنية لديه فيما يتعلق بالمستجدات في مهنة المراجعة وما يترتب عليه تقديم خدمات المراجعة بمستوى مرتفع من الجودة لزيادة قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية، ووضع وتنفيذ خطة المراجعة وزيادة كفاءة أحكامه المهنية بما يعكس في النهاية على تخفيض تأخير تقرير المراجعة (Francis, 2017).

وأشار البعض (عبد العزيز، 2019)، (Metwaly, 2022) إلى أن خبرة مراقب الحسابات ترتبط بعدد السنوات التي مارس فيها المهنة ونوع الرأي في التقرير وما لذلك من أثر على تأخير تقرير المراجعة والذي يختلف في حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى مع إصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية عنه في حالة قيامه بمراجعة العميل للسنة الثالثة وما بعدها وإصدار تقرير نظيف عنه في حالة إصدار تقرير سلبي، حيث يختلف كل نوع من الرأي عن الآخر في متطلبات التحقيق وطبيعة المهام المطلوبة بما يختلف في الأثر على تأخير تقرير المراجعة.

وتعتبر فترة تأخير تقرير المراجعة عن عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة حتى تاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة (الصيرفي، 2017)، (علي، 2020)، (ويرى Mukhtarudin & Others, 2015)، (Wiyantoro & Usman, 2018) أنها الفترة من تاريخ الانتهاء من مراجعة القوائم المالية حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية ونشرها، ويقصر هذا الرأي تلك الفترة على مسؤولية الإدارة، أما دراسة كل من (Ekundayo & Jamani, 2022)، (Ohiokho & Idialu, 2017) فقد حددتها بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وحتى تاريخ نشر تلك القوائم مرفقاً بها تقرير المراجعة على موقع بورصة الأوراق المالية.

وتوصلت دراسة (محمد، 2021) إلى أن متوسط فترة إصدار تقرير المراجعة يبلغ 71 يوم بحد أدنى 10 أيام وبحد أقصى 220 يوم وذلك بمتوسط تأخير غير طبيعي 4 أيام عن التوقيت القانوني، وبمتوسط

تأخير غير طبيعي 9 أيام عن متوسط الصناعة، ويشير الباحث إلى أن تأخير تقرير المراجعة يعبر عن عدم اصدار ذلك التقرير في الوقت المحدد له من جانب القانون أي خلال 90 يوم من تاريخ نهاية السنة المالية للشركة، 45 يوم بالنسبة للقوائم المالية الربع سنوية، أما بعد تلك المدة فإن ذلك يعتبر تأخيراً لذلك التقرير يسأل عنه مراقب الحسابات؛ وبالتالي فإن فترة تأخير تقرير المراجعة تبدأ من أول إبريل من العام التالي حتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة وتسليمه للمعنيين، تلك الفترة تعتبر مسئولية مراقب الحسابات، كما أنه وفقاً للمادة رقم 46 من قرار مجلس إدارة هيئة البورصة المصرية يجب على الشركات موافاة الهيئة بنسخة من القوائم المالية السنوية الصادرة من مجلس الإدارة الشركة مرفقاً بها تقرير المراجعة في غضون مدة لا تتجاوز ثلاث شهور من تاريخ انتهاء السنة المالية. (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2019)

وتختلف فترة تأخير تقرير المراجعة عن فترة بقاء أو استمرارية مراقب الحسابات والتي تشير عدد السنوات التي يظل فيها المراقب في مراجعة دفاتر والقوائم المالية للعميل، وتتراوح تلك الفترة من 4 - 8 سنوات، ويمدها الاتحاد الأوروبي إلى عشر سنوات (Baffa & Others, 2023)، وتوصلت دراسة (Nourladeen & Others, 2021) إلى أن مدة بقاء مراقب الحسابات - كأحد المتغيرات المعدلة - في فحص حسابات وقوائم العميل ينبغي أن لا تكون قصيرة حتى تتفادى المنشأة تكاليف تعيين المراقب، وأن لا تكون طويلة لتجنب تكوين علاقات ومصالح شخصية مع العميل، بل يجب أن تكون متوسطة حيث أن المدة المعيارية من 3 - 5 سنوات.

ويقسم البعض (مطاوع، 2019) فترة إصدار تقرير المراجعة إلى فترتين: الأولى تبدأ من تاريخ انتهاء السنة المالية حتى تاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة مرفقاً بالقوائم المالية، ويكون مراقب الحسابات هو المسؤول والمتحكم في تلك الفترة، والفترة الثانية وتمتد من تاريخ التوقيع على تقرير المراجعة مرفقاً بالقوائم المالية وتسليمه للإدارة حتى تاريخ نشر التقارير المالية بالبورصة، وتكون الإدارة مسئولة عن تلك الفترة، ويفرق الباحث بين فترة إصدار تقرير المراجعة مرفقاً بالقوائم المالية والتي تعبر عن فترة المدة القانونية وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة والتي تبدأ بعد المدة القانونية (أول إبريل من العام التالي) حتى تاريخ إصدار ذلك التقرير.

إن انتهاء السنة المالية لمعظم الشركات المدرجة بالبورصة في تاريخ متزامن يؤدي إلى زيادة الضغوط على مكاتب المراجعة لإنهاء أعمال المراجعة لجميع الشركات في تاريخ واحد مما يؤدي إلى تأخير تقرير المراجعة، لذلك فإن هناك فترة تأخير أطول بالنسبة للشركات التي تنتهي السنة المالية لها في نهاية ديسمبر من كل عام (Bryan & Mason, 2020)، ويفسر البعض (علي، 2020)، (مطاوع، 2019) الفقرة السابقة بأنه وفقاً لمفهوم كثافة الأعمال المهنية لمراقب الحسابات auditor's busy يزداد الطلب على خدمة المراجعة في تاريخ واحد من قبل معظم عملاء المراجعة مما يمكن معه القول أن انتهاء السنة المالية

في 12/31 بالإضافة لمواعيد تقديم الإقرار الضريبي (وقت الذروة) لهما تأثير على تأخير تقرير المراجعة حيث يؤدي إلى زيادة طول تلك الفترة مقارنة بحالة انتهاء السنة لعميل المراجعة في 30 / 6..

أما فترة 90 يوم فإنها كما يرى (الإيباري، 2017) أنها تدخل ضمن متطلبات عملية المراجعة ولا تدخل ضمن فترة تأخير تقرير المراجعة لأنها فترة لازمة لتنفيذ خطة المراجعة من تجميع وتحليل أدلة الاثبات، وفحص الالتزامات العرضية، وفحص الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية، وتشير بعض الدراسات (Ezat, 2015)، (Balance & Others, 2021)، (Lin, 2020)، (Nouraldeen & Others, 2021) إلى أنه للوقوف على تأخير تقرير مراقب الحسابات يتطلب الأمر تحديد تاريخ كل من نهاية السنة المالية لعميل المراجعة، والانتهاء من إعداد القوائم المالية، وانتهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة، وتسليم مراقب الحسابات تقرير المراجعة، وتسليم الشركة لقوائمها المالية متضمنة تقرير المراجعة للبورصة للنشر للجمهور، ونتيجة لإفصاح الشركات فقط عن تاريخ نهاية السنة المالية، وتاريخ انتهاء عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة فإنه يتم قياس فترة التأخير بالفترة المنقضية بين ذلك التاريخين.

كما يرى (الإيباري، 2017) أن هناك فترة تأخير تقرير المراجعة مسموح بها لتسوية التحريفات التي اكتشفها وما تتطلبه العناية المهنية الواجبة، هذه الفترة لا تضيف قيمة، ويشير الباحث إلى أن تلك الفترة طالما لازمة لتكوين أساس لرأي فني محايد، وطالما أنها تدخل ضمن المدة القانونية التي حددها القانون (90 أو 45 يوم) فإنها لا تعتبر تأخيراً لذلك التقرير، مع مراعاة أن تلك الفترة تضاف خلالها قيمة لهذا التقرير لأنها تؤدي إلى تخفيض الدعاوي القضائية، وتعضد من مسؤولية مراقب الحسابات لبذل العناية المهنية الواجبة، ويتفق رأي الباحث مع دراسة (مشابط، 2023) والتي تشير إلى أن فترة التأخير غير المسموح بها تتحدد من خلال معرفة أقصى تاريخ يمكن فيه إصدار تقرير المراجعة وهو ثلاث شهور بعد انتهاء السنة المالية في البيئة المصرية، ويمكن النظر لأي فترة بعد هذه المدة على أنها تأخير غير مسموح به ومن صميم مسؤولية مراقب الحسابات.

وتؤكد دراسة (Nelson & Shukeri, 2011) على ارتباط تأخير الإفصاح عن القوائم المالية بتأخير تقرير المراجعة، حيث أنه لا يمكن الإفصاح عن تلك القوائم دون أن يرفق بها تقرير موقع من مراقب الحسابات، مع ملاحظة أن تأخير القوائم المالية يبدأ من تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة بينما يبدأ تأخير المراجعة بعد انتهاء المدة القانونية لتقديمه (أول أبريل من العام التالي)، ويشير الباحث إلى أنه قد يكون هناك فرق بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وتاريخ تقديم القوائم المالية لمراقب الحسابات أو تاريخ إسناد مهمة المراجعة له أو تاريخ التعاقد معه وتكليفه بمهام المراجعة، وفي هذه الحالة ينبغي خصم تلك الفترة من فترة تأخير تقرير المراجعة وذلك ليكون ذلك مبرراً له عند محاسبته عن التأخير من قبل هيئة عامة تضطلع بخدمة المراجعة.

وعند مناقشة تأخير تقرير المراجعة ينبغي الفصل بين مسئولية كل من مراقب الحسابات الفاحص، والمراقب الرئيسي المسئول أمام المستخدمين وذلك في حالة المحاسبة عن التأخير، حيث يتطلب معيار المراجعة الدولي IAS No.700 في الفقرة 45 الإفصاح عن شريك المراجعة الفاحص في تقرير مراقب الحسابات حتى يمكن أن يكون له دور تقييمي للمستثمرين في الاشراف على لجنة المراجعة في تصويت التصديق على مراقب الحسابات حيث يمكن للمستثمرين ملاحظة سجل تتبع شريك المراجعة خلال الفترات المختلفة (Baugh & Others, 2021)، وأشار أحد الباحثين (جمعة، 2020) إلى أن معايير المراجعة المصرية فقد تركت أمر ذلك الإفصاح اختيارياً لمراقب الحسابات الرئيسي.

وقد يكون هناك تساؤل عن الفرق بين الخبرة المهنية والخبرة العملية وأيهما يرتبط بالدراسة الحالية، وللإجابة عن هذا التساؤل يشير الباحث إلى أن الخبرة العملية تنتج من الممارسة العملية لمهنة المراجعة وتقديم خدماتها في الواقع العملي لعملاء المراجعة ومن ثم تبدأ مدة تلك الخبرة من تاريخ ممارسة مراقب الحسابات للمهنة، أما الخبرة المهنية فتعني بالإضافة إلى الممارسة العملية لمهنة المراجعة - مدى متابعة مراقب الحسابات للتطور في الاصدارات والمعايير والنشرات في مجال المراجعة، ومدى اشتراكه في الأعمال العامة للمراجعة مثل المشاركة في الموازنة العامة للدولة، مما يعني أنها أكثر شمولاً من الخبرة العملية، ويتناول البحث الحالي الخبرة العملية.

كما قد يكون هناك تساؤل عن مدى اختلاف الخبرة المهنية المستخدمة في البحث عن الملاءة المهنية، ويجب الباحث عن هذا التساؤل بأن الملاءة المهنية للمراجع الخارجي- من وجهة نظره - تعني مدى توافر القدرة والمقومات لديه والتي تمكنه من إنجاز المهام المكلف بها سواء من قبل عملائه أو من قبل الجهات الرقابية المعنية بالمراجعة بمستوى رائد مهنيًا ومشهود له بالكفاءة من قبل القائمين على المجال، كما تمكنه من حسن التصرف في ما يستجد من مواقف لا يتوافر فيها نص أو اصدار أو تشريع يحكم التصرف في تلك المواقف، ويتمتع المراجع الخارجي بالملاءة المهنية عندما يكون قادراً على الوفاء بمسئوليته تجاه العملاء، وزملاء المهنة، والمنظمات المهنية، وأفراد المجتمع الذين يستخدمون تقريره، لذلك فإن الملاءة المهنية أوسع نطاقاً من حيث علاقة مراقب الحسابات المعنيين بتقرير المراجعة.

ويتأثر تأخير تقرير المراجعة بالربط بين خبرة مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية في نهاية ديسمبر من كل عام بالنسبة لمعظم الشركات (وقت الذروة)، حيث أنه مع زيادة الخبرة يكون المراقب لديه القدرة على حسن تخطيط عملية المراجعة، وتوزيع العمل على المساعدين، وتكوين الأحكام المهنية وذلك في المواقف التي لا يوجد فيها اصدار أو معيار بما يخفف آثار أوقات الذروة على تأخير تقرير المراجعة. (علي، 2020)

وفي ضوء علاقة الخبرة بالتقرير غير النمطي للمراجعة يمكن القول أنه كلما زادت الخبرة المهنية لمراقب الحسابات كلما اتجه نحو اصدار تقرير مراجعة غير نمطي والذي يتضمن كما يشير أحد الباحثين(عبد العزيز، 2019) في ظل المعيار المراجعة الدولي المنقح ISA 700 revised الافصاح عن عناصر متعددة غير موجودة في التقرير النمطي مثل الافصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي بنت عليها الإدارة تقديرات القيمة العادلة، وكذلك تقييم افتراضات الاستمرارية، حيث يتطلب ذلك المزيد من الفحص بما يزيد من تأخير تقرير المراجعة.

وقامت دراسة (Hartati & Others, 2022)، (حمودة، 2018)، (Rusmin ، (Hassan,2016)، (Evans, 2017) & بقياس تأخير تقرير المراجعة على أنه الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ تقديم تقرير المراجعة، ويتم قياس فترة تأخير تقرير المراجعة في الدراسة الحالية بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a a d t - d a l)$$

حيث:

A D T : فترة التأخير الفعلية لتقرير المراجعة.

a a d t : عدد الأيام بعد المدة القانونية(اول أبريل من العام التالي ) حتى تاريخ تقديم تقرير المراجعة.

d a l : عدد الأيام من تاريخ انتهاء السنة المالية حتى تاريخ تكليف مراقب الحسابات بمهام المراجعة، هذه الفترة تدخل ضمن مسؤولية لجان المراجعة بالمنشأة محل المراجعة.

ويتضمن تحليل أثر خبرة مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة - من وجهة نظر الباحث - عدة متغيرات تعكس مكونات خبرة مراقب الحسابات، وما يتمخض عنها من آثار إيجابية وذلك كما يلي:

1-1-8 عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات: وذلك باعتبار أنه كلما زاد عدد سنوات مراجعة شركة ما كلما زادت خبرة مراقب الحسابات بها وكان ذلك عاملاً رئيسياً في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وتخفيض تأخير تقرير المراجعة عن تاريخ تقديمه من الناحية القانونية، وتقيس الدراسة الحالية تلك الخبرة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم صفر حالة السنة الأولى للمراجعة، بينما يأخذ الرقم 1 حالة المراجعة للسنة الثانية، ويأخذ الرقم 2 حالة المراجعة للسنة الثالثة، أما في حالة المراجعة بعد السنة الثالثة فإنه يأخذ الرقم 3 وذلك باعتبار أن مراقب الحسابات يكون بعد السنة الثالثة على التوالي لمراجعة حسابات وقوائم عميل معين على علم تام بمنشأة العميل.

ويتم تقسيم عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات - من وجهة نظر الباحث - من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة وربطه بنوع الرأي إلى ما يلي:

1- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى مع إصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية: توصلت دراسة (Durand, 2019) إلى أن نوع رأي مراقب الحسابات يعد من أهم وأحد العوامل التي تؤثر على تأخير ذلك التقرير، وفي حالة قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى تتخفف خبرة مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة ودرايته بكل من النظام المحاسبي، ونظم الرقابة الداخلية، ومناطق التحريفات الجوهرية وغيرها، ويحتاج المراقب إلى المزيد من الوقت لوضع خطة المراجعة، وتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة، مما قد يترتب عليه تأخير ذلك التقرير عن تاريخ تقديمه من الناحية القانونية، كذلك فإن وجود ملاحظات تفسيرية يحتاج إلى وقت أكبر لتبرير تلك التحفظات من جانب الإدارة مما يترتب عليه زيادة في تأخير تقرير المراجعة أيضاً، وذلك قياساً على دراسة (Badawy, 2023) أنه ليست هناك فروق معنوية بين رأي نظيف مع ملاحظات تفسيرية ورأي متحفظ من حيث التأثير على القرارات الاستثمارية.

ويفرق الباحث بين قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى ووقت الذروة وذلك بالربط بين المراجعة للمرة الأولى وتقديم القوائم المالية للمراجعة وقت الذروة في تاريخ انتهاء السنوات المالية لمعظم المنشآت في نهاية ديسمبر من كل عام أي مع زيادة ضغوط العمل على مكاتب المراجعة تزيد فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، مما يعني أن تأخير تقرير المراجعة يزيد عند مراجعة منشأة العميل للسنة الأولى، وإصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية.

ويشير الباحث إلى أنه كلما زادت المتغيرات الفرعية المرتبطة بخبرة مراقب الحسابات (قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى، وتقديم القوائم المالية في وقت الذروة، وإصدار تقرير مراجعة نظيف به ملاحظات تفسيرية) كلما زاد تأخير تقرير المراجعة، حيث تعتبر العلاقة بين تلك المتغيرات والمتغير التابع علاقة طردية، فكما راجع مراقب الحسابات دفاتر العميل للمرة الأولى كلما زادت فترة تأخير المراجعة، ويؤدي تقديم القوائم المالية في وقت الذروة إلى تقوية تلك العلاقة، كما أن إصدار تقرير مراجعة نظيف به ملاحظات تفسيرية يزيد من تأخير تقرير المراجعة حيث يتطلب مزيد من الوقت لإزالة أو تأكيد الشك بشأن تلك الملاحظات.

وتقيس الدراسة الحالية نوع الرأي في تقرير المراجعة باستخدام متغير وهمي يعكس أثر نوع الرأي على تأخير تقرير المراجعة، حيث يأخذ الرقم 3 في حالة الرأي السلبي - أكثر احتمالاً في تأخير تقرير المراجعة-، يليه في التأثير على تأخير ذلك التقرير الرأي المتحفظ أو الرأي النظيف مع ملاحظات تفسيرية والذي يأخذ الرقم 2، بينما يأخذ هذا المتغير الرقم 1 في حالة الرأي النظيف الأقل تأثيراً في تأخير التقرير، كما يتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجمعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى

للمنشأة مع ربطه بوقت الذروة، وإصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية على تأخير إصدار تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a e x)$$

$$a e x = f (u q o p + b d + s t y + e)$$

حيث

$u q o p$ : أثر الرأي النظيف مع وجود ملاحظات تفسيرية.

$b d$ : تقديم القوائم المالية في وقت الذروة.

$s t y$ : مراجعة القوائم المالية للعميل للسنة الأولى.

$a e x$ : خبرة مراقب الحسابات.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

2- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية مع إصدار تقرير مراجعة متحفظ: أشارت دراسة (Elshafie, 2020) إلى أنه عندما يصدر مراقب الحسابات تقريراً برأي متحفظ فإن هذا التقرير يجب أن يتضمن في فقرة توضيحية الأسباب التي دعت لإصدار هذا التقرير، ويشير الباحث إلى أن هناك علاقة عكسية بين خبرة مراقب الحسابات بمنشأة العميل وفترة تأخير تقرير المراجعة، وأن إصدار تقرير مراجعة متحفظ يتطلب وقتاً إضافياً لتبرير تلك التحفظات بما يؤدي في النهاية إلى زيادة تأخير تقرير المراجعة عن الوقت المحدد (أول أبريل) ؛ وبالتالي فإن الأثر الصافي لهذين المتغيرين على تأخير تقرير المراجعة يتم التعبير عنه بالفرق بين أثرهما.

ويراعى أنه عند قيام مراقب الحسابات بعملية المراجعة في السنة الثانية يكون قد زاد إلمامه بأمور الشركة حتى وإن لم يكن قد ألم بكل النواحي، ويحتاج إلى فترة ليست طويلة لتخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وإصدار تقرير المراجعة كما في حالة مراجعة العميل للسنة الأولى، وفي هذه الحالة قد يتأخر تقرير المراجعة لفترة قليلة حيث أنه كلما راجع مراقب الحسابات دفاتر العميل للمرة الثانية حيث لم تكن خبرته كافية بمنشأة العميل كلما زاد تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير مراجعة نظيف به ملاحظات تفسيرية يقوي تلك العلاقة حيث أن تبرير وإقناع مراقب الحسابات بتلك الملاحظات يحتاج إلى مزيد من الوقت ؛ وبالتالي زيادة تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ على تأخير إصدار تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a \text{ ex})$$

$$a \text{ ex} = f (u \text{ q op} + b \text{ d} + s \text{ a} + e)$$

حيث

s a :مراجعة القوائم المالية للعميل للسنة الثانية.

3- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثالثة وما بعدها مع إصدار تقرير نظيف: يراعى أن خبرة

مراقب الحسابات بمنشأة العميل في هذه الحالة تكون قد زادت، وتزيد قدرته على تخطيط عملية المراجعة، وتجميع وتقييم أدلة الاثبات، وإصدار تقرير المراجعة بشكل أسرع مما يترتب عليه تخفيض تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير نظيف لا يحتاج إلى وقت إضافي لتقييم أي تحفظات، وفي نفس الوقت يعكس انخفاض حجم التحريفات الجوهرية بما يترتب عليه تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

وتعتبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات ممثلة في القيام بالمراجعة للسنة الثالثة وما بعدها وتأخير تقرير المراجعة علاقة عكسية، حيث أنه كلما راجع مراقب الحسابات دفاتر العميل للمرة الثالثة وما بعدها كلما انخفض تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير مراجعة نظيف يقوي تلك العلاقة حيث أن لا يحتاج إلى مزيد من الوقت لتبرير أي تحفظات ؛ وبالتالي انخفاض تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثالثة وما بعدها للمنشأة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ على تأخير تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a \text{ ex}).$$

$$a \text{ ex} = f (u \text{ q op} + b \text{ d} + t \text{ a} + e)$$

حيث

t a :مراجعة القوائم المالية للعميل للسنة الثالثة.

4- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الأولى مع تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي والأثر على تأخير تقرير المراجعة: يراعى أن مراقب الحسابات في السنة الأولى ليست له خبرة بمنشأة العميل، وتقل قدرته على تخطيط عملية المراجعة وتجميع وتقييم أدلة الاثبات وإصدار تقرير المراجعة مما يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير

سلبي يحتاج إلى وقت إضافي لاتخاذ قرار برأي سلبي بعد إجراء المزيد من التحقيق لأدلة الاثبات، وفي نفس الوقت يعكس زيادة حجم التحريفات الجوهرية بما يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يترتب عليه المزيد من تأخير ذلك التقرير .

وتعتبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات ممثلة في القيام بالمراجعة للسنة الأولى وتأخير تقرير المراجعة علاقة طردية فقط في السنة الأولى، حيث أنه كلما راجع مراقب الحسابات دفاتر العميل للمرة الأولى لمنشأة العميل كلما زادت فترة تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير مراجعة سلبي يقوي تلك العلاقة حيث يحتاج ذلك إلى مزيد من الوقت قبل إصداره، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة ؛ وبالتالي يكون الأثر الاجمالي هو زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة.

وقامت دراسة كل من (Ayoola & Others, 2019)، (حمودة، 2018) بقياس تاريخ انتهاء السنة المالية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة انتهاء السنة المالية في نهاية ديسمبر، والرقم صفر بخلاف ذلك في حين تقتصر الدراسة الحالية على الشركات التي تنتهي السنة المالية لها في نهاية ديسمبر من كل عام، ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجمعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a \text{ ex}).$$

$$a \text{ ex} = f (n \text{ op} + s \text{ ty} + b \text{ d} + e)$$

حيث

n op : أثر الرأي السلبي

5- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الثانية، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي، والأثر على تأخير تقرير المراجعة: يراعى أن مراقب الحسابات في السنة الثانية ليست لديه خبرة كافية بمنشأة العميل بما يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير سلبي يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يترتب عليه المزيد من تأخير ذلك التقرير .

وتعتبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات ممثلة في القيام بالمراجعة للسنة الثانية وتأخير تقرير المراجعة علاقة طردية فقط عند المراجعة للسنة الثانية، حيث أن قيام مراقب الحسابات بمراجعة دفاتر العميل للمرة الثانية قد يترتب عليها تأخير تقرير المراجعة، كما أن إصدار تقرير مراجعة سلبي يقوي تلك العلاقة حيث

يحتاج ذلك إلى مزيد من الوقت قبل إصداره، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة ؛ وبالتالي يكون الأثر الاجمالي هو زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميحي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a ex).$$

$$a ex = f (n op + b d + s a + e)$$

6- قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الثالثة وما بعدها، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي، والأثر على تأخير تقرير المراجعة: يراعى أن مراقب الحسابات في السنة الثالثة وما بعدها أصبح لديه خبرة كافية بمنشأة العميل بما يترتب عليه تخفيض تأخير تقرير المراجعة، في أن إصدار تقرير سلبي يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يترتب عليه المزيد من تأخير ذلك التقرير.

وتعتبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات ممثلة في القيام بالمراجعة للسنة الثالثة وما بعدها وتأخير تقرير المراجعة علاقة عكسية، حيث أنه كلما راجع مراقب الحسابات دفاتر العميل للمرة الثالثة وما بعدها كلما انخفضت فترة تأخير تقرير المراجعة، في حين أن إصدار تقرير مراجعة سلبي يزيد من تأخير ذلك التقرير، حيث يحتاج ذلك إلى مزيد من الوقت قبل إصداره، كما أن تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة؛ وبالتالي يكون الأثر الاجمالي هو زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثالثة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، والرأي السلبي، وتأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميحي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة وذلك بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a ex).$$

$$a ex = f (n op + b d + t a + e).$$

## 8-1-2 الالتزام بمتطلبات التقرير غير النمطي وخبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة

يشير الباحث إلى أنه يتم استخدام التقرير غير النمطي كمتغير يعكس خبرة مراقب الحسابات باعتبار أنه كلما زادت الخبرة المهنية له كلما اتجه نحو اصدار تقرير غير نمطي والذي يتضمن كما يشير أحد الباحثين (عبد العزيز، 2019) في ظل المعيار المراجعة الدولي المنقح ISA 700 revised نقاط إضافية مثل اسم وتوقيع كل من المراجع الرئيسي والمراجع الشريك، وتقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، وتقييم قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار، والأمور الرئيسية للمراجعة (Elshafie, 2022)، ويشير الباحث إلى أنه من الضروري تحليل آثار إضافات هذا المعيار المنقح على تأخير تقرير المراجعة وذلك كما يلي:

1- الإفصاح في تقرير المراجعة عن اسم وتوقيع شريك المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: يتضمن الإرشاد الصادر عن وزارة الصحة في نيوزيلاندا في نوفمبر 2014 ضرورة كتابة اسم شريك المراجعة بالكامل لزيادة الثقة في تقرير المراجعة من قبل مستخدميه (Shalimova & Stezh, O., 2016)، ويتطلب معيار المراجعة الدولي ISA 700 ضرورة أن يتضمن ذلك التقرير اسم وتوقيع شريك المراجعة (Trpeska & Others, 2017)، وأشارت دراسة (جمعة، 2020) إلى إن ذكر اسم شريك المراجعة من شأنه استعادة ثقة المستثمر وأصحاب المصالح في التقارير المالية بشكل عام، وفي مصداقية تقرير المراجعة بشكل خاص، وفي حالات نادرة قد لا يتم ذكر هذا الاسم عند توافر معلومات باحتمال تهديد أمنه الشخصي أو قد يتسبب في ضرر مادي له.

وأوضحت دراسة (Porumb & Others, 2021) أن القانون في ألمانيا يتطلب توقيع كل من المراجع الشريك المتعهد مع عميل المراجعة وشريك المراجعة القائم على الفحص، حيث لا يؤثر ذلك على استقلالية مراقب الحسابات وذلك لعدم اتصال شريك المراجعة الفاحص مع عميل المراجعة، وتدعيم الرقابة على الفحص قبل إعداد تقرير المراجعة من خلال شريك المراجعة الفاحص ومرحلة إعداد تقرير المراجعة من جانب شريك المراجعة المتعهد مع عميل المراجعة وذلك لوجود رقابة مزدوجة بينهما.

ويشير الباحث إلى أن ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص يزيد من مسؤوليته أمام العميل بخلو القوائم المالية من التحريفات الجوهرية في ضوء العناية المبذولة منه مما يترتب عليه زيادة تحقيق أدلة الاثبات، وزيادة الوقت المطلوب لتنفيذ مهام المراجعة؛ وبالتالي تأخير تقرير المراجعة، كذلك فإن ذكر اسم شريك المراجعة المتعهد أو توقيعه على تقرير المراجعة يزيد من التحقق من قوة الأساس الذي يبني عليه الرأي الفني المحايد قبل التصريح بإصدار تقرير المراجعة وزيادة الدقة في تحقيق عناصر القوائم المالية؛ وبالتالي تأخير تقرير المراجعة.

وتعتبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات ممثلة في مراعاة متطلبات التقرير النمطي للمراجعة بذكر اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المتعهد وبين تأخير تقرير المراجعة علاقة طردية، حيث أنه كلما تطلب الأمر ضرورة ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المتعهد كلما زادت إجراءات التدقيق وزادت فترة تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المتعهد أو توقيعهما على تقرير المراجعة، على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميقي بأثر ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المتعهد أو توقيعهما على تقرير المراجعة، على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$ADT = f(n a p)$$

حيث

$n a p$ : ذكر اسم شريك المراجعة الفاحص وشريك المراجعة المتعهد أو توقيعهما على تقرير المراجعة.

2- الإفصاح في تقرير المراجعة عن قيام مراقب الحسابات بتقييم معقولة الافتراضات التي بنت عليها الإدارة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة: حتى يفي مراقب الحسابات بمسئوليته عن تقييم الافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في إجراء تلك التقديرات يتطلب الأمر تجميع أدلة الإثبات، والرجوع للأحكام المهنية السابقة في المواقف المشابهة بما يمكنه من تقييم تلك الافتراضات للتوصل إلى حكم مهني بمعقولة تلك الافتراضات، ويحتاج ذلك إلى المزيد من الوقت بما يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة؛ وبالتالي فإن العلاقة بين ذلك الإفصاح وتأخير تقرير المراجعة علاقة طردية.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميقي بأثر الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$ADT = f(d e v)$$

حيث

$d e v$ : الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات لمعقولة افتراضات القيمة العادلة.

3- الإفصاح في تقرير المراجعة عن قيام مراقب الحسابات بتقييم فرضية قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار: يجب أن يتضمن تقرير المراجعة في فقرة تفسيرية تقييم مراقب الحسابات للفرضية

التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار. (Tpeska & Others, 2017)، وأشار معيار المراجعة الدولي ISA 705 إلى أنه في حالات معينة قد يعدل تقرير المراجعة بإضافة فقرة لتوجيه انتباه القارئ لأمر معين يؤثر على القوائم المالية بشأن استمرارية المنشأة. (عبد العزيز، 2019)

وتوصلت دراسة (Hs & Azzahara, 2019) إلى أن هناك أثر سلبي لنوع تقرير المراجعة (نظيف - متحفظ - سلبي - الامتناع عن إبداء الرأي) على التقرير عن استمرارية المنشأة، وأنه في حالة وجود شك في استمرارية المنشأة في الفترة القادمة مثل خسائر التشغيل المتكررة يجب الإشارة إلى تلك المؤشرات للفت نظر المستخدمين لما وراء تلك المؤشرات (عبد العزيز، 2019)، ويعتبر مراقب الحسابات مسؤولاً عن تقييم الفرضيات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم الاستمرارية، وللوفاء بتلك المسؤولية يتطلب الأمر تجميع أدلة اثبات تمكنه من تقييم تلك الافتراضات للتوصل إلى حكم مهني أو شخصي بمعقولية تلك الافتراضات، وتقييم الدلائل على الاستمرارية أو عدم الاستمرارية مثل تحقيق خسائر نشاط متتالية، ويحتاج ذلك إلى المزيد من الوقت بما يترتب عليه زيادة تأخير تقرير المراجعة. (Tussadiy & Allmurni, 2020)

ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة الإفصاح، ويأخذ الرقم صفر حالة عدم الإفصاح، كما يتم قياس ذلك الأثر باستخدام مقياس تجميعي بأثر الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (d e c)$$

حيث

d e c: الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات لمعقولية افتراضات قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار.

### 8-1-3 مقومات الملاءة المهنية

قياساً على أن الملاءة المالية عن مقدرة المنشأة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير في الأجل الطويل تعني الملاءة المهنية لمراقب الحسابات - من وجهة نظر الباحث - مدى توافر القدرة والمقومات لديه وبما يمكنه من إنجاز المهام المكلف بها سواء من قبل عملائه أو من قبل الجهات الرقابية المعنية بالمراجعة بمستوى رائد مهنياً ومشهود له بالكفاءة من قبل القائمين على المجال، كما تمكنه من حسن التصرف في ما يستجد من مواقف لا يتوافر فيها نص أو إصدار أو تشريع يحكم التصرف في تلك المواقف، ويتمتع مراقب

الحسابات بالملاءة المهنية عندما يكون قادراً على الوفاء بمسئوليته تجاه العملاء، وزملاء المهنة، والمنظمات المهنية، وأفراد المجتمع الذين يستخدمون تقريره. (Metwaly, 2022)

وقد اعتبر الباحث مقومات الملاءة المهنية انعكاساً لخبرة مراقب الحسابات في ممارسة مهنة المراجعة حيث أنه كلما زادت خبرته زادت معها المقومات التي تمكنه من أداء مهام المراجعة باحترافية مثل تدعيم حكمه المهني، وتدعيم استقلاله عن عميل المراجعة، والوقوف على المستجدات في مجال المهنة، كما أن تحقيق الملاءة المهنية لمراقب الحسابات يتطلب توافر مجموعة من المقومات التي يترتب عليها تحسين الأحكام المهنية له، وأداء مهام المراجعة بمستوى جودة مرتفع، ويتم التحليل في هذا الشأن كما يلي:

1- التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه كأحد متطلبات تحقيق الملاءة المهنية: تقاس تلك الخاصية بعدد البرامج المتخصصة التي حصل عليها مراقب الحسابات ومساعدوه حيث يجب أن يكون المراقب حاصلاً على برامج تدريب في أساسيات المراجعة مثل أساليب المراجعة وأهدافها، وتنظيم مكتب المراجعة، والتوثيق المستندي، وهيكل نظم إدارة الجودة، والتقييم والتقرير، ويشير الباحث إلى أنه كلما زاد التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه زادت قدرته على تكوين أحكام مهنية صحيحة في المواقف التي لا يكون صادر في شأنها معيار أو معالجة معينة؛ وبالتالي سرعة وكفاءة انجاز مهام المراجعة مما يترتب عليه تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة وجود برامج تدريبية بالمكتب والصفير بخلاف ذلك، كما يتم قياس ذلك الأثر باستخدام مقياس تجميعي بأثر التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه على تأخير تقرير المراجعة بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (s t q)$$

حيث

S t q: أثر التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه.

1- الاستقلال سواء في الحقيقة أو في المظهر: يقصد باستقلالية مراقب الحسابات الحرية من الضغوط والعوامل التي تبعده عن الموضوعية عند أداء اختبارات المراجعة وتقييم النتائج وإصدار تقرير المراجعة (Salehi & Moradi, 2010)، وتجدر الإشارة إلى أنه كلما حافظ مراقب الحسابات عن استقلاله زاد شكه المهني في عناصر معينة في القوائم المالية وزادت إجراءات

تحقيق تلك العناصر مما يتطلب المزيد من الوقت؛ وبالتالي تأخير تقرير المراجعة؛ وبالتالي فإن محافظة المراقب على استقلاله تؤثر بشكل طردي على تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر استقلال مراقب الحسابات من خلال الثبات في حساب الاستحقاقات الاختيارية (الثبات في حساب إهلاك الأصول الثابتة وتقييم بضاعة آخر المدة) باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة الثبات والصفر بخلاف ذلك، كما يتم قياس ذلك الأثر باستخدام مقياس تجميعي بأثر استقلال مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (E A IND)$$

$$E A IND = f (d c c + e l v c + e)$$

حيث

E A IND: محافظة المراقب الحسابات على استقلاله.

d c c: الثبات في حساب إهلاكات الأصول الثابتة.

e l v c: الثبات في تقييم بضاعة آخر المدة.

2- توافر واستخدام مدعمات الحكم المهني أثناء قيام مراقب الحسابات بتنفيذ المراجعة: تشير مدعمات الحكم المهني لمراقب الحسابات إلى مجموعة من العوامل أو المقومات التي تساعده في اتخاذ قرار بحكم مهني معين يتعلق بعنصر معين لا يتوافر بشأنه نص أو معيار أو اصدار مثل محافظة المراقب على استقلاله، وتحقيق التكامل بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، والتخصص في صناعة العميل (Neisimcsavi & and Others, 2015)، وتجدر الإشارة إلى أن توافر واستخدام مدعمات الحكم المهني عند تخطيط وتنفيذ مهام المراجعة يساعد في زيادة كفاءة وسرعة انجاز عملية المراجعة؛ وبالتالي تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر توافر واستخدام مراقب الحسابات مدعمات حكمه المهني أثناء قيامه بتخطيط وتنفيذ المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة الثبات والصفر بخلاف ذلك، كما يتم قياس أثر توافر واستخدام مراقب الحسابات تلك المدعمات باستخدام مقياس تجميعي بأثر الثبات في قياس الإهلاك، والثبات في تقييم بضاعة آخر باعتبار أن استقلال مراقب الحسابات يمثل أحد مدعمات حكمه المهني كما بالمعادلة التالية:

$$ADT = f(PJS)$$

$$PJS = f(dcc + eIvc + e)$$

حيث

PJS: توافر واستخدام مدعمات الحكم المهني.

ويمكن تلخيص التحليلات السابقة فيما يتعلق الفرض الأول للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات

فرعية في الجدول رقم (1)

**جدول 1: تحليلات الفرض الأول للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية**

منطوق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	الأثر على تحقق الفرض
تؤثر خبرة مراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقرير	عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات في ضوء (عدد مرات قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات العميل - نوع الرأي- تقديم تقرير المراجعة في وقت الذروة)	كلما زاد عدد سنوات الخبرة يتم تقوية العلاقة العكسية بين المتغير المستقل (خبرة مراقب الحسابات) والمتغير التابع (تأخير تقرير المراجعة) والعكس صحيح.
المراجعة للشركات غيرالمالية المقيدة بالبورصة المصرية	التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التقرير غير النمطي للمراجعة في ضوء افصاح المراقب عن كل من اسم وتوقيع شريك المراجعة وتقييمه لافتراضات الإدارة لتقديرات القيمة العادلة وتقييمه لافتراضات الإدارة بشأن استمرارية المنشأة.	كلما زاد التزام مراقب الحسابات بمتطلبات التقرير غير النمطي للمراجعة كمتغير معدل كلما تحولت العلاقة العكسية بين المتغير المستقل (خبرة مراقب الحسابات) والمتغير التابع (تأخير تقرير المراجعة) إلى علاقة طردية.
	مقومات الملاءة المهنية في ضوء كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعدته الاستقلال - توافر واستخدام مدعمات الحكم المهني)	كلما زادت مقومات الملاءة المهنية كمتغير معدل كلما تم تقوية العلاقة العكسية بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة والعكس صحيح.

المصدر: من إعداد الباحث.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الأول كما يلي:

$$Ye = f AE$$

$$AE = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + e).$$

حيث

Ye: المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة في ضوء علاقته بخبرة مراقب الحسابات.

AE: خبرة مراقب الحسابات.

B<sub>0</sub>: الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_1$ : عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات.

$X_2$ : التقرير غير النمطي للمراجعة وخبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة.

$X_3$ : مقومات الملاءة المهنية.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f (x_{1/1} + x_{1/2} + x_{1/3} + x_{1/4} + x_{1/5} + x_{1/6} + x_{1/7})$$

حيث

$x_{1/1}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى مع إصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية.

$x_{1/2}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية مع إصدار تقرير مراجعة متحفظ.

$x_{1/3}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثالثة وما بعدها مع إصدار تقرير نظيف.

$x_{1/4}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الأولى، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي.

$x_{1/5}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الثانية، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي.

$x_{1/6}$ : قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة الثالثة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة مع إصدار تقرير سلبي.

$$X_2 = f (x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3})$$

حيث

$x_{2/1}$ : ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص والمراجع الشريك المتعهد أو توقيعهما على تقرير المراجعة.

$x_{2/2}$ : الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة.

$X_{2/3}$ : الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار.

$$X_3 = f (X_{3/1} + X_{3/2} + X_{3/3}).$$

حيث

$X_{3/1}$ : أثر التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعدية.

$X_{3/2}$ : أثر استقلال مراقب الحسابات.

$X_{3/3}$ : توافر واستخدام مدعمات الحكم المهني أثناء قيام مراقب الحسابات بتخطيط وتنفيذ المراجعة.

## 8-2 تحليل علاقة تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث

يقصد بالتخصص في صناعة العميل تركيز مراقب الحسابات لنشاطه المهني في نشاط اقتصادي معين حيث يمتلك المعرفة المتميزة والخبرة العملية بمهام عملية المراجعة في مجال هذا النشاط مما يؤدي إلى زيادة جودة الأداء المهني في مجال التخصص، ويزيد ذلك من امكانية اكتساب مراقب الحسابات نوعية متعمقة من المعلومات والخبرات الصناعية بتلك الشركات. (سلطان، 2023)

إن زيادة تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل يزيد من قدرته على اكتشاف حالات الغش بالقوائم المالية وذلك لتوافر المهارات والخبرة الكافية بنشاط العميل، وزيادة قدرته على الحد من ممارسات إدارة الأرباح، وإلمامه بمناطق ضعف وقوة نظام الرقابة الداخلية، وزيادة معرفته بأوجه القصور في طرق القياس والإفصاح بالقوائم المالية (Jenkins & Others, 2018). (Change & Stone, 2019)، كما يؤدي إلى زيادة معرفته بالنواحي الفنية لأصولها والتزاماتها، وما يترتب عليه من سهولة تحقيق تلك العناصر بما يؤثر على تخفيض تأخير تقرير المراجعة. (Annanda & Citra, 2023)، (Khani & Others, 2020)، وتوصلت دراسة (Rusdiyanto & Others, 2020) إلى أن تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل، ومدى تقديمه للخدمات بخلاف المراجعة يعتبران من أهم محددات تأخير تقرير المراجعة.

وقد توصلت دراسة (Wiyantoro & Usman, 2018) إلى أن التخصص في صناعة العميل يتوسط العلاقة بين فترة استمرار مراقب الحسابات مع المنشأة وتأخير تقرير المراجعة، ويشير الباحث أن تأخير تقرير المراجعة يتأثر بالربط بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل، وعدد سنوات التخصص حيث أن تأثير قيام المراقب بفحص حسابات العميل في السنة الأولى يختلف في التأثير على تأخير تقرير

المراجعة عنه في حالة المراجعة في السنة الثانية عنه في السنة الثالثة وهكذا، فكلما زاد عدد سنوات التخصص في صناعة العميل كلما انخفض تأخير تقرير المراجعة.

وفي ضوء تلك العلاقة تتمثل المتغيرات التي تعكس تخصص المراقب في حسابات العميل من وجهة نظر الباحث - فيما يلي:

**8-2-1 عدد سنوات التخصص:** باعتبار أنه كلما زاد عدد سنوات التخصص كلما دل على زيادة إلمام مراقب الحسابات بالقطاع الذي يتخصص في مراجعته، وتعكس تلك السنوات الفترة التي يظل فيها مراقب الحسابات في مراجعة قطاع أو صناعة معينة، وتعتبر العلاقة بين عدد سنوات التخصص وتأخير تقرير المراجعة علاقة عكسية فكلما زاد عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في مراجعة قطاع صناعي معين كلما زادت معرفته وإلمامه بعناصر القوائم المالية، ومقومات النظم المحاسبية بما فيها نظام الرقابة الداخلية وغير ذلك من الأمور التي تتطلبها عملية المراجعة بما يترتب عليه زيادة كفاءة عملية المراجعة؛ وبالتالي تخفيض تأخير تقرير المراجعة، والعكس صحيح.

ويتم تقسيم عدد سنوات التخصص من حيث التأثير على تأخير تقرير مراقب الحسابات كما يلي:

1- محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل: يفترض الباحث أن عدد سنوات التخصص يكون محدوداً إذا امتدت فترة أقل من 5 سنوات بافتراض أنه خلال تلك الفترة وحتى نهايتها يكون قد ألم بمتغيرات القطاع الصناعي الذي تخصص فيه وما يترتب على ذلك من تأثير على تأخير تقرير المراجعة، ويتم قياس أثر محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم صفر إذا كان عدد سنوات التخصص أقل من ثلاث سنوات، بينما يأخذ الرقم واحد إذا كان ما بين 3-5 سنوات، ويأخذ الرقم 3 إذا زاد العدد عن 3 سنوات.

ويتم قياس ذلك الأثر باستخدام مقياس تجمعي بأثر محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة باعتباره دالة في عدد سنوات التخصص كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (I \text{ ex})$$

حيث

I ex: محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

2- اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل: استخدم الباحث عبارة اتساع نطاق أو زيادة باعتبار أنه كلما زاد عدد سنوات التخصص اتسع نطاق معرفة مراقب الحسابات بالقطاع الصناعي الذي تخصص في مراجعة المنشآت التابعة لهذا القطاع، ويفترض الباحث أن عدد سنوات التخصص يتسع نطاقه إذا وصل إلى خمس سنوات فأكثر، حيث يكون مراقب الحسابات قد ألم بكل متغيرات القطاع الصناعي الذي تخصص فيه وما يترتب على ذلك من تأثير على تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويتم قياس أثر اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات التخصص باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 إذا كان عدد سنوات التخصص من ثلاث سنوات فأكثر، بينما يأخذ الرقم واحد إذا كان ما بين 3 - 5 سنوات كما سبق الإشارة في المقياس السابق.

ويتم قياس أثر عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميعي يمثل دالة في كل من محدودية عدد سنوات التخصص، واتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات التخصص كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (m ex)$$

حيث

m ex: اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

8-2-2 حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: يشير البعض إلى أن معظم مكاتب المراجعة الكبرى لديها اتجاه للتخصص الصناعي، وأنه بزيادة خبرة مكتب المراجعة بصناعة العميل ينخفض الجهد المبذول لفهم بيئة العميل مما يقلل من الوقت المطلوب للمراجعة ومن ثم انخفاض فترة تأخير تقرير المراجعة (Stewart & Mason, 2019)، وتوصلت دراسة (Rusmin & Evan, 2017) إلى أن هناك علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، حيث تقل تلك الفترة في مكاتب المراجعة كبيرة الحجم خاصة في Big 4.

وقد قامت دراسة (Li, 2023) بقياس أثر حجم مكتب المراجعة باللوغاريتم الطبيعي لدخل المكتب، في حين أنه تم القياس وفقاً لدراسة (Bengori & Others, 2020) باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم (1) إذا كان المكتب مقيداً ببورصة الأوراق المالية والرقم صفر بخلاف ذلك، وفي ظل الدراسة الحالية يتم قياس أثر حجم مكتب المراجعة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 إذا كان حجم المكتب كبيراً، بينما يأخذ الرقم 1 إذا كان حجم المكتب متوسطاً، في حين يأخذ الرقم صفر إذا كان صغيراً.

ويتم تحليل العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة في ظل الافتراضات التالية:

1- كبر حجم مكتب المراجعة والأثر على تأخير تقرير المراجعة: وذلك باعتبار أن مكاتب المراجعة كبيرة الحجم تتخصص في مراجعة قطاع أو قطاعات معينة، وتتميز تلك المكاتب بتوافر فئات متعددة ومختلفة من المراجعين من حيث التخصص العلمي وعلى درجة عالية من التدريب في مجال المراجعة، كما تتميز بوجود برامج جاهزة لديها يتم تطبيقها على عدد أكبر من عملاء المراجعة، وتتميز أيضاً باستخدام التكنولوجيا المتقدمة في المراجعة والتزامها بتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة. (الصيرفي، 2017)، (منصور، 2018)، (Rusmin & Evan, 2017)، (سلطان، 2023)، (Endri & Others, 2024) بما يترتب عليه زيادة كفاءة عملية المراجعة؛ وبالتالي تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

وتتميز مكاتب المراجعة التابعة لمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى Big 4 باتساع قاعدة عملائها في جميع أنحاء العالم، ويكون لديها دافع أكبر للمحافظة على سمعتها وتجنب خسائر السمعة (سلطان، 2023)، كما أن معظمها لديها اتجاه للتخصص الصناعي حيث أنه بزيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل ينخفض الجهد المبذول لفهم بيئة العميل مما يقلل من الوقت المطلوب للمراجعة ومن ثم تخفيض تأخير تقرير المراجعة. (Stewart & Mason, 2019)

ويتم قياس أثر كبر حجم مكتب المراجعة على تأخير تقرير المراجعة بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (b s)$$

حيث

b s: كبر حجم مكتب المراجعة

2- حجم مكتب المراجعة متوسط وتأخير تقرير المراجعة: وذلك باعتبار أن مكاتب المراجعة متوسطة الحجم قد تتخصص في مراجعة قطاع أو قطاعات معينة، وتقترب تلك المكاتب من مكاتب المراجعة كبيرة الحجم من حيث التخصص العلمي للمراجعين ومساعدتهم، ووجود برامج تدريب لديها بما يترتب عليه زيادة كفاءة عملية المراجعة ولكن ليس بمستوى مكاتب المراجعة كبيرة الحجم؛ وبالتالي تخفيض تأخير تقرير المراجعة ولكن بنسبة أقل مقارنة بمكاتب المراجعة كبيرة الحجم.

ويتم قياس ذلك الأثر باستخدام مقياس تجميعي لكون حجم مكتب المراجعة متوسطاً بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (med s)$$

حيث

med s: حجم مكتب المراجعة متوسط

3- صغر حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: تتميز مكاتب المراجعة صغيرة الحجم بانخفاض حجم الإيرادات والاعتماد على عميل أو أكثر محدودي الحجم، وقد يؤثر ذلك على الاستقلال، وقد يكون هناك تجاوز عن بعض أساليب إدارة الأرباح، كما أن تلك المكاتب محدودة من حيث عدد المراجعين ومساعدتهم وخبرتهم ومدى وجود برامج جاهزة للمراجعة، ومدى استخدام وسائل تكنولوجية متقدمة للمراجعة، ويترتب على كل ما سبق زيادة تأخير تقرير المراجعة، ويتم ربط صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وتأخير تقرير المراجعة بحجم المنشأة محل المراجعة كما يلي:

- صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وكبر حجم المنشأة محل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: أشارت دراسة (طلخان، 2022) إلى أن نهاية السنة المالية بمصر ترتبط بعبء العمل بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وفي ظل تلك الظروف تواجه تلك المكاتب بضغط موازنة الوقت حيث تحتاج مراجعة المنشأة كبيرة الحجم إلى المزيد من الوقت، كما أن أوقات الذروة تزيد مساعدي مراقب الحسابات والأقل تخصص في صناعة العميل وذلك مع صغر حجم المكتب وما يواجهه من أوجه قصور مثل عدم وجود برامج جاهزة للمراجعة، وانخفاض التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات ومساعديه، وتؤدي كل هذه الظروف إلى تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر حجم المنشأة محل المراجعة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 حالة المنشأة كبيرة الحجم، والرقم 1 حالة المنشأة متوسطة الحجم، والرقم صفر حالة المنشأة صغيرة الحجم، كما يتم استخدام مقياس تجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وكبر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (med s + a b + brs + e)$$

حيث

med s: حجم مكتب المراجعة متوسط.

b d: تقديم القوائم المالية في أوقات الذروة.

sms: صغر حجم مكتب المراجعة.

brs: كبر حجم المنشأة محل المراجعة.

- صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: تتشابه ظروف تلك الحالة مع الحالة السابقة من حيث صغر حجم المكتب، وتكليف مراقب الحسابات في أوقات الذروة ولكن مع صغر حجم المنشأة محل المراجعة، وتكون النتيجة تأخير تقرير المراجعة ولكن بفترة أقل من الحالة السابقة، ويتم استخدام مقياس تجمعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (sm s + b d + smrs + e)$$

حيث

sms: حجم مكتب المراجعة صغير.

smrs: صغر حجم المنشأة محل المراجعة

- صغر حجم مكتب المراجعة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة: تختلف ظروف تلك الحالة عن الحالة السابقة من حيث حجم المنشأة محل المراجعة، وعدم تكليف مراقب الحسابات في أوقات الذروة وما لتلك الاختلافات من آثار على تخفيض تأخير تقرير المراجعة مع الأخذ في الاعتبار أنه مع صغر حجم مكتب المراجعة قد يزيد تأخير ذلك التقرير.

ويتم قياس أثر ما إذا كان حجم مكتب المراجعة متوسطاً على تأخير تقرير المراجعة باستخدام

بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (sm s + b d + smrs + e)$$

**8-2-3 مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي:** باعتبار أنه كلما زادت تلك المشاركة دل ذلك على زيادة التخصص، مع مراعاة أن ذلك ليس قاعدة عامة حيث أنه قد يكون هناك مكتب مراجعة غير متخصص ولكن لزيادة اتصالات صاحب المكتب أو المراجع الشريك تزيد مشاركته مع مكاتب مراجعة دولية، كما أن مكاتب المراجعة الدولية لها شروط معينة للمشاركة مع مكتب محلي، ويتم تحليل تلك المشاركة من حيث الأثر على تأخير تقرير المراجعة في ظل الحالات التالية:

**الحالة الأولى:** مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى

مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي والأثر على تأخير تقرير المراجعة: تتمثل خصائص تلك الحالة في وجود مشاركة مع مكتب مراجعة دولي حيث تشترط مكاتب المراجعة الدولية اتباع إجراءات معينة من شأنها الالتزام بمعايير

الرقابة على جودة المراجعة أثناء تنفيذ مهام المراجعة وما يترتب على ذلك من تخفيض تأخير تقرير المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى لديها من المقومات التي تؤدي إلى زيادة كفاءة وفعالية المراجعة وتخفيض تأخير تقرير المراجعة.

أما وجود فرع في الخارج تابع لمكتب المراجعة المحلي من شأنه الالتزام بمعايير الجودة في بلد الفرع، ومتابعة ما يستجد في مهنة المراجعة دولياً وهذا من شأنه تحسين كفاءة الأحكام المهنية وما يترتب عليه من تخفيض تأخير تقرير المراجعة؛ وبالتالي يمكن القول أن خصائص تلك الحالة تؤدي في مجموعها إلى تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر المشاركة مع مكتب مراجعة دولي باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 عند المشاركة والرقم صفر بخلاف ذلك، ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجمياعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (co + B4 + yo + br + e)$$

حيث

CO: مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي.

B4: المكتب المشارك من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.

yo: متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة.

br: وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي

الحالة الثانية: مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي والأثر على تأخير تقرير المراجعة: تتماثل خصائص تلك الحالة مع الحالة السابقة ولكن مكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مما يعني أن الأثر هو تخفيض تأخير تقرير المراجعة ولكن بنسبة أقل مقارنة بالحالة السابقة لكون مكتب المراجعة المشارك من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، كما يتم قياس ذلك الأثر كما في الحالة السابقة ما عدا كون مكتب المراجعة المشارك من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.

ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجمياعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (co + nB4 + yo + br + e)$$

حيث

nB4: المكتب المشارك من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.

**الحالة الثالثة:** مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي والأثر على تأخير تقرير المراجعة: تتماثل خصائص تلك الحالة مع خصائص الحالة الأولى ولكن دون وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي بما قد يخفف من الالتزام بشروط المشاركة مما يعني أن الأثر هو تخفيض تأخير تقرير المراجعة ولكن بنسبة أقل مقارنة بالحالة السابقة لعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي، كما يتم قياس ذلك الأثر كما في الحالة السابقة ما عدا عدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

ويتم استخدام مقياس تجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (co + B4 + yo + nbr + e)$$

حيث

nB4: المكتب المشارك من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى.

nbr: عدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

**الحالة الرابعة:** مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي والأثر على تأخير تقرير المراجعة: هناك خصيتان لتلك الحالة من شأنها أن تؤدي إلى زيادة تأخير تقرير المراجعة هما كون مكتب المراجعة الدولي المشارك من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي، في حين أن هناك خصيتان لتلك الحالة من شأنها أن تؤدي إلى تخفيض تأخير تقرير المراجعة هما المشاركة مع مكتب مراجعة دولي، ومتابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة؛ وبالتالي يكون الأثر النهائي على تأخير تقرير المراجعة ممثلاً للأثر الصافي أي الفرق بين الأثرين.

ويتم قياس أثر تلك الحالة باستخدام مقياس تجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي على تأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (co + nB4 + yo + nbr + e)$$

ويمكن تلخيص التحليلات السابقة فيما يتعلق الفرض الثاني للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية في الجدول رقم (2)

### جدول 2: تحليلات الفرض الثاني للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية

منطوق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	الأثر على تحقق الفرض
يؤثر تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل	عدد سنوات التخصص في ضوء محدودية العدد - اتساع نطاق سنوات التخصص).	كلما زاد عدد سنوات التخصص يتم تقوية العلاقة العكسية بين المتغير المستقل (تخصص مراقب الحسابات) والمتغير التابع (تأخير تقرير المراجعة) والعكس صحيح.
معنوياً على تأخير تقرير المراجعة	حجم مكتب المراجعة مع مراعاة تقديم تقرير المراجعة في وقت الذروة وذلك في ضوء (مكتب المراجعة كبير - مكتب متوسط - مكتب صغير).	كلما زاد حجم مكتب المراجعة فإنه يتم تقوية العلاقة العكسية بين تخصص مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة والعكس صحيح.
للشركات غيرالمالية المقيدة بالبورصة المصرية.	المشاركة مع مكتب مراجعة دولي في ضوء وجود فرع في بلد المكتب الأجنبي ومتابعة ما يستجد دولياً في معايير المراجعة.	كلما زادت مشاركة مكتب مراجعة دولي فإنه يتم تقوية العلاقة العكسية بين تخصص مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة والعكس صحيح.

المصدر: من اعداد الباحث

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثاني كما يلي:

$$Y_s = f SA$$

$$AE = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + e).$$

حيث

$Y_e$ : المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة في ضوء علاقته بخبرة مراقب الحسابات.

$SA$ : تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_1$ : عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$X_2$ : حجم مكتب المراجعة.

$X_3$ : مشاركة مكتب المراجعة لمكتب مراجعة دولي.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f(x_{1/1} + x_{1/2})$$

حيث

$x_{1/1}$ : محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$x_{1/2}$ : اتساع نطاق وزيادة عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$$X_2 = f(x_{2/1} + x_{2/2} + x_{2/3})$$

حيث

$x_{2/1}$ : كبير حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة.

$x_{2/2}$ : حجم مكتب المراجعة متوسط وتأخير تقرير المراجعة.

$x_{2/3}$ : صغر حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة.

$$X_3 = f(x_{3/1} + x_{3/2} + x_{3/3} + x_{3/4})$$

حيث

$x_{3/1}$ : مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع

متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

$x_{3/2}$ : مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع

متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

$x_{3/3}$ : مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع

متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

X<sub>3/4</sub>: مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.

### 8-3 تحليل آثار المتغيرات المعدلة بشأن علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثالث للبحث

يشير أحد الباحثين (جلال، 2019) إلى أن المتغير المعدل يترتب عليه تغيير اتجاه وقوة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، وقد جمع الباحث بين الخبرة والتخصص من حيث أثر المتغيرات المعدلة على علاقة كل منهما بتأخير تقرير المراجعة لأن علاقة كل منهما بالمتغير التابع علاقة عكسية، مع مراعاة أن المتغيرات المعدلة المختارة ترتبط بكل من الخبرة والتخصص وتتمثل فيما يلي:

#### 8-3-1 مراعاة مراقب الحسابات قواعد الحوكمة: توصلت دراسة (Abernathy & Others,

2018) إلى أنه كلما زادت كفاءة وقدرات الإدارة كلما التزمت بتقديم التقارير المالية مرفقاً بها تقرير المراجعة في الميعاد القانوني وتقل فترة تأخير ذلك التقرير، اختبرت دراسة (Hassan, 2016) أثر كل من حجم واستقلالية لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، وتعقد عمليات المنشأة محل المراجعة، ودرجة تركيز الملكية على تأخير تقرير المراجعة، واختبرت دراسة (Chang & Yong, 2015) أثر اتجاهات الإدارة نحو حملة الأسهم ومراقب الحسابات على فترة تأخير تقرير المراجعة، وتوصلت إلى أنه مع اتخاذ الإدارة اتجاهاً إيجابياً تجاه حملة الأسهم يزداد الدافع لديها نحو الإسراع في إصدار القوائم المالية، وتوفير المعلومات التي تساعد مراقب الحسابات في انجاز العمل بما يترتب عليه تخفيض تأخير تقرير المراجعة.

ويستخدم الباحث في هذا الجزء مجموعة من المتغيرات المعدلة للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وبين تأخير تقرير المراجعة، تلك المتغيرات تعكس أطراف الحوكمة، مع ملاحظة أن أثر المتغير المعدل قد يكون تقوية تلك العلاقة أو قد يؤدي إلى ضعفها، أو قد يؤدي إلى تحويل العلاقة من موجبة إلى سالبة والعكس صحيح، وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلي:

- كفاءة المراجعة الداخلية كأحد عناصر حوكمة الشركات: تعتبر المراجعة الداخلية - كأحد عناصر الحوكمة - أحد المتغيرات المعدلة للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وبين تأخير تقرير المراجعة، حيث أنها مسؤولة عن دقة البيانات والمعلومات المحاسبية، كما تعتبر المراجعة الداخلية مسؤولة عن تطبيق قواعد الحوكمة في معالجة العمليات التي تتعلق بالقوائم المالية، ومن ثم تعمل على تقوية العلاقة العكسية بين كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات وبين تأخير تقرير المراجعة، كما أن الباحث اعتبر المراجعة الداخلية أحد المتغيرات المعدلة لوجود علاقة قوية بينها

وبين المتغيرين المستقلين، حيث أنه مع زيادة خبرة وتخصص مراقب الحسابات يزيد إلمامه بكفاءة أعضاء المراجعة الداخلية وما لذلك من أثر على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وكفاءة تشغيل البيانات داخل النظام المحاسبي، وحجم العينة، وطبيعة ونوعية وحجم أدلة الإثبات المطلوب تجميعها وتقييمها، كما أن خبرة وتخصص مراقب الحسابات تؤثر على شكل وملامح التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بما يؤدي في النهاية إلى التأثير على تأخير تقرير المراجعة.

ويتم في الدراسة الحالية قياس أثر كفاءة المراجعة الداخلية باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان عدد أعضاء المراجعة الداخلية من 3 - 5، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان العدد أقل من 3، كما يتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميقي بتعديل كفاءة المراجعة الداخلية علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$I A E S = f (I a e + e a e + e a s + e)$$

حيث

I a e : كفاءة المراجعة الداخلية.

E a e : خبرة مراقب الحسابات.

e a s : تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

- لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها كمتغير معدل للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات وبين تأخير تقرير المراجعة: اعتبر الباحث لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها - كأحد عناصر الحوكمة- أحد المتغيرات المعدلة للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وبين تأخير تقرير المراجعة، حيث أنها مسؤولة عن تعيين مراقب الحسابات وتحديد أتعابه، والإشراف وتنسيق مهام المراجعة المشتركة بين مكنتي أو مكاتب المراجعة القائمة، لذلك اعتبر الباحث لجنة المراجعة أحد المتغيرات المعدلة لوجود علاقة قوية بينها وبين المتغيرين المستقلين، حيث أنه مع زيادة الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة تزيد كفاءتهم في كيفية التعامل وتنسيق التكامل بين المراجعة الداخلية وما لذلك من أثر على إعداد مراقب الحسابات وتنفيذه خطة المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى التأثير على تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد إذا كان عدد أعضاء المراجعة الداخلية من 3 - 5، بينما يأخذ الرقم صفر إذا كان العدد أقل من 3، ويتم أيضاً قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميقي بتعديل حجم لجنة

المراجعة والخبرة المالية لأعضائها علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a c e + e a e + e a s + e).$$

حيث

a c e : حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها.

**8-3-2 المنافسة بين مكاتب المراجعة:** إن زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة تجعل مكاتب المراجعة تسعى جاهدة لجذب العملاء من خلال قبول مهام المراجعة بأتعاب لا تتناسب مع الوقت والجهد اللازمين لأداء تلك المهام، وتقديم خدمات بخلاف المراجعة للعملاء وزيادة ضغوط موازنة وقت المراجعة، ويزيد الوقت الفعلي عن الوقت المخطط للمراجعة، ويترتب على ذلك زيادة تأخير تقرير المراجعة.

واعتبر الباحث المنافسة بين مكاتب المراجعة أحد المتغيرات المعدلة للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وبين تأخير تقرير المراجعة، حيث أنه مع زيادة خبرة وتخصص مراقب الحسابات تزداد قدرته على التعامل مع سوق تنافسية تتأثر الحصة السوقية بمدى توافر معايير الكفاءة، ويزيد نصيب المكتب من خدمات المراجعة والخدمات بخلاف المراجعة وما لذلك من أثر على مواجهة ضغوط موازنة وقت المراجعة بما يؤدي في النهاية إلى التأثير على تأخير تقرير المراجعة، ويربط الباحث بين أثر المنافسة وحجم مكتب المراجعة معاً كمتغير معدل للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات وبين تأخير تقرير المراجعة على النحو التالي:

- زيادة حدة المنافسة مع كبر حجم مكتب المراجعة: هناك علاقة طردية بين حدة المنافسة وبين تأخير تقرير المراجعة حيث يترتب عليها قبول مكاتب المراجعة عمليات مراجعة بأتعاب أقل خاصة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم التي تعتمد في دخلها على عدد محدود من العملاء، بالإضافة إلى ضعف إمكانياتها مما يزيد من تأخير تقرير المراجعة، بينما هناك علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وبين تأخير ذلك التقرير، حيث يتوفر لدى مكاتب المراجعة إمكانيات مادية وبشرية وبرامج مراجعة جاهزة تمكنها من انجاز عملية المراجعة بكفاءة ؛ وبالتالي فإن الأثر الصافي يتمثل في الفرق وإن كان يميل نحو أثر كبر حجم المراجعة.

ويتم قياس أثر المنافسة بوجود مراجعة مشتركة - باعتبار أن زيادة حدة المنافسة تجعل مكتب المراجعة يشترك مع مكتب آخر في القيام بالمراجعة مع تجاهل المسببات الأخرى مثل حجم المنشأة محل

المراجعة والمتطلبات القانونية - باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 1 في حالة وجود مراجعة مشتركة والرقم صفر حالة المراجعة الفردية.

ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميعي بتعديل زيادة حدة المنافسة مع كبر حجم مكتب المراجعة علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a c i + e a e + e a s + b s + e).$$

حيث

a c i : زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة.

- زيادة حدة المنافسة مع صغر حجم مكتب المراجعة: هناك علاقة طردية بين حدة المنافسة وبين تأخير تقرير المراجعة، وهناك علاقة طردية أيضاً بين صغر حجم مكتب المراجعة وبين تأخير ذلك التقرير؛ وبالتالي فإن الأثر الكلي يتمثل في مجموع الأثرين معبراً عنه بزيادة تأخير تقرير المراجعة.

ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميعي بتعديل زيادة حدة المنافسة مع صغر حجم مكتب المراجعة علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a c i + s m s + e).$$

حيث

s m s : صغر حجم مكتب المراجعة

8-3-3 طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل **audit tenure**: أشارت دراسة (Lee & Jhang, 2009) إلى وجود علاقة عكسية بين مدة ارتباط المراقب بتأخير تقرير المراجعة، وفي نفس الاتجاه أشارت دراسة (مطاوع، 2019)، (Hersan & Fettry, 2020) إلى أن السنة الأولى التي يتعاقد فيها مراقب الحسابات مع المنشأة يحتاج فيها لمزيد من الوقت لفهم نشاط العميل، ونظام الرقابة الداخلية، والمخاطر التي تتعرض لها القوائم المالية، وكيفية القيام بالعمل المحاسبي، كل ذلك يؤدي إلى تأخير تقرير المراجعة.

واعتبر الباحث طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل أحد المتغيرات المعدلة للعلاقة بين خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وبين تأخير تقرير المراجعة، حيث أن زيادة خبرة مراقب الحسابات مع طول فترة بقائه في مراجعة منشأة العميل تقل فترة تأخير تقرير المراجعة بمعنى أن طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل تقوي العلاقة العكسية بين خبرته وتأخير تقرير المراجعة، كما أن زيادة تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل مع طول فترة بقائه في مراجعة منشأة العميل تقل فترة تأخير تقرير المراجعة بمعنى أن طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل تقوي العلاقة العكسية بين تخصصه في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة

ويتم تحليل أثر طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل على تأخير تقرير المراجعة بالترقية بين حالة ما إذا كانت تلك الفترة منقطعة أو مستمرة على النحو التالي:

- حالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة مع التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات: يتم تغيير مراقب الحسابات في فرنسا مرة كل ست سنوات مع إمكانية البقاء على مكتب المراجعة ثلاث سنوات أخرى (Muhammad, 2020)، وفي الاتحاد الأوروبي يتمثل الحد الأدنى للتغيير في سنة واحدة، بينما يتمثل الحد الأقصى للتغيير في عشر سنوات. (Clehan & Repelova, 2014).

وقد يتوقف مراقب الحسابات سنة أو أكثر خلال فترة استمراره وفي هذه الحالة قد يفقده كل أو جزء من معلوماته عن المنشأة محل المراجعة ويكون ذلك سبباً في تأخير تقرير المراجعة، أما التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات فيجعله حريصاً على الالتزام بما هو متفق عليه في عقد الارتباط وتقديم تقرير المراجعة في المواعيد المحددة؛ وبالتالي تخفيض تأخير ذلك التقرير، وتتمثل المحصلة النهائية بالنسبة لتأخير تقرير المراجعة في الفرق بين الأثرين.

وقامت دراسة كل من (حمودة، 2018)، (Nelson & Shukeri, 2011)، (Shukeri & Islam, 2012) بقياس مدة ارتباط المراقب بالشركة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة مراجعة الشركة مدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات والرقم صفر بخلاف ذلك، وتقيس الدراسة الحالية طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 إذا كانت منقطعة، والرقم صفر إذا كانت غير منقطعة.

ويتم يتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميعي بالتأثير الصافي حالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة مع التغيير الإلزامي لمراقب

الحسابات على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a e x + e a s + l a p + + d d c).$$

حيث

$l a p$ : طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة.

$d d c$ : التغيير الالزامي لمراقب الحسابات.

- حالة طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل غير منقطعة مع التغيير الالزامي لمراقب الحسابات: في هذه الحالة يكون المراقب ملماً بأمر المنشأة محل المراجعة، ويساعد ذلك في تخطيط وتنفيذ مهام المراجعة؛ وبالتالي ينخفض تأخير المراجعة، كما أن التغيير الالزامي لمراقب الحسابات يترتب تخفيض تأخير ذلك التقرير، وتتمثل المحصلة النهائية بالنسبة لتأخير تقرير المراجعة في التخفيض الإجمالي للأثرين.

ويتم قياس أثر تلك الحالة على تأخير تقرير المراجعة باستخدام مقياس تجميعي بالتأثير الإجمالي لحالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة مع التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة كما بالمعادلة التالية:

$$A D T = f (a e x + e a s + a s i + + d d c).$$

حيث

$a s i$ : طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة

ويمكن تلخيص التحليلات السابقة فيما يتعلق الفرض الثاني للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية في الجدول رقم (2)

### جدول 3: تحليلات الفرض الثالث للدراسة وما يرتبط بتحقيقه من متغيرات فرعية

منطوق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	الأثر على تحقق الفرض
تؤثر كل من أدوات الحوكمة الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء المراقب في مراجعة مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة معنوياً. على علاقة كل من خبرة	مراجعة مراقب الحسابات قواعد الحوكمة في ضوء كل من (كفاءة المراجعة الداخلية - حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها.	كلما زادت مراعاة قواعد الحوكمة يتم تقوية العلاقة العكسية بين المتغير المستقل (تخصص مراقب الحسابات) والمتغير التابع (تأخير تقرير المراجعة) والعكس صحيح.
	المنافسة بين مكاتب المراجعة في	كلما زاد حجم مكتب المراجعة فإنه يتم تقوية

الأثر على تحقق الفرض	المتغيرات الفرعية المرتبطة بالفرض	منطوق الفرض
العلاقة العكسية بين تخصص مراقب الحسابات) وتأخير تقرير المراجعة وكلما زادت المنافسة يتحول اتجاه العلاقة إلى طردية.	ضوء تقديم الخدمات بخلاف المراجعة وحجم مكتب المراجعة	وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غيرالمالية المقيدة بالبورصة المصرية.
كلما زادت طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل كلما تم تقوية العلاقة العكسية بين تخصص مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة والعكس صحيح.	طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل في ضوء كون الفترة منقطعة أو غير منقطعة.	

المصدر: من إعداد الباحث.

وباستخدام أسلوب الانحدار المتعدد يمكن التعبير عن النموذج الذي يعكس الفرض الثالث كما يلي:

$$Y e = f (M F)$$

$$AE = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + e).$$

حيث

$Y_e$ : المتغير التابع وهو علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة.

$M F$ : أثر المتغيرات المعدلة.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المعدلة.

$X_1$ : مراعاة مراقب الحسابات قواعد الحوكمة.

$X_2$ : المنافسة بين مكاتب المراجعة.

$X_3$ : طول فترة بقاء المراجع في مراجعة منشأة العميل.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

$$X_1 = f (x_{1/1} + x_{1/2})$$

حيث:

$x_{1/1}$ : كفاءة المراجعة الداخلية كأحد عناصر حوكمة الشركات.

$x_{1/2}$ : حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها.

$$X_2 = f (x_{2/1} + x_{2/2})$$

حيث

$x_{2/1}$ : زيادة حدة المنافسة مع كبير حجم مكتب المراجعة.

$x_{2/2}$ : زيادة حدة المنافسة مع صغر حجم مكتب المراجعة.

$$X_3 = f (x_{3/1} + x_{3/2}).$$

حيث

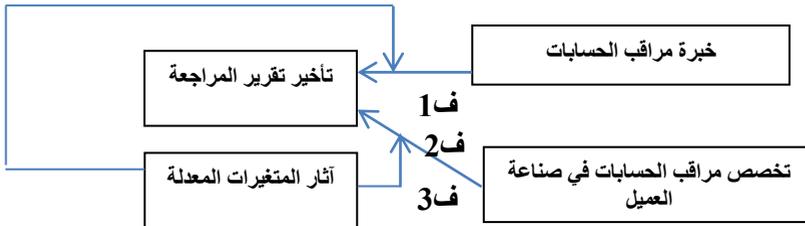
$X_{3/1}$ : طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل منقطعة مع التغيير الالزامي.

$X_{3/2}$ : طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل غير منقطعة مع التغيير الالزامي.

## 8-4 منهجية البحث

لتحقيق هدف البحث ووفقاً لما تم طرحه من تساؤلات ضمن مشكلة البحث يعتقد الباحث أن الأسلوب الأنسب يعتمد على محورين أولهما يقوم على استخدام المنهج الاستنباطي عن طريق استقراء الدراسات السابقة في مجال موضوع البحث وذلك من أجل بناء الإطار النظري للبحث والتوصل إلى نموذج الانحدار المتعدد لاختبار العلاقة التي يعكسها كل فرض من فروض البحث، وثانيهما يقوم على استخدام المنهج الاستقرائي في تجميع البيانات اللازمة لاختبار فروض البحث بعينة من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و 35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة وذلك لاختبار التحقق الاحصائي لفروض البحث، وتحديد علاقات الارتباط بين متغيرات البحث، ويتضمن المحور الثاني (الدراسة التطبيقية) الأركان التالية:

**8-4-1 نموذج البحث:** يقوم نموذج البحث على ثلاث فروض: الفرض الأول يختبر العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، أما الفرض الثاني فيختبر العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة، في حين يختبر الفرض الثالث آثار المتغيرات المعدلة معنوياً على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، ويعبر الباحث عن نموذج البحث في الشكل التالي:



شكل 1: نموذج البحث

المصدر: من إعداد الباحث

## 8-4-2 أهداف الدراسة التطبيقية

يتم إجراء الدراسة التطبيقية لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث، والوقوف على طبيعة العلاقات بين متغيرات البحث، ومدى إدراك مفردات العينة لآثار كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمتغيرين مستقلين على تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع، وكذلك آثار المتغيرات المعدلة على تلك العلاقة.

## 8-4-3 مجتمع وعينة الدراسة

يتمثل مجتمع البحث في تقارير مراقبي الحسابات والقوائم المالية للشركات المرفقة بتلك التقارير، حيث أن مراقبي الحسابات هم من يصدرون تقرير المراجعة، وبعد الاطلاع على سجل مراقبي الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية اتضح أنه ينقسم إلى ثلاث فئات فئة القسم الأول وعدد مراقبي الحسابات بها 176، وفئة القسم الثاني وعدد مراقبي الحسابات بها 596، وقد حدد الباحث حجم العينة بعدد 70 مراقب حسابات، تم تقسيمهم بالتساوي بين فئتي السجل عدد كل فئة 35 مراقب، وتم تقسيم مراقبي الفئة الثانية إلى 4، 1، 30 مراقب على التوالي كما الجدول رقم (4).

## جدول 1: سجل مراقبي الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية

العدد بعينة البحث	العدد بالسجل	فئة مراقبي الحسابات
35	176	مراقبو الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الأول.
4	10	مراقبو الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (أ)
1	1	مراقبو الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (ب)
30	585	مراقبو الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية القسم الثاني (ج)
70	772	إجمالي

المصدر: سجل مرفوع 14-5-2023 pdf

ويوضح الجدول رقم (4) أن مجتمع الدراسة يتمثل في مراقبي الحسابات المقيدين بالهيئة العامة للرقابة المالية، وقد تم اختيار عينة مكونة من 70 تقرير من تقارير مراقبي الحسابات للمكاتب المقيدة بالهيئة العامة للرقابة المالية متضمنة 35 من المقيدين بالقسم (أ)، و 35 من المقيدين بالقسم (ب) موزعين بين فئة أ، ب، ج، والقوائم المالية للمنشآت المرفقة مع تقرير المراجعة بواقع ست مشاهدات لكل تقرير خلال الفترة من 2017 حتى 2022 ؛ وبالتالي بلغ إجمالي عدد المشاهدات 420 مشاهدة.

ولاختبار فروض البحث حصل الباحث على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية من التقرير السنوي للشركات وما يتضمنه من تقرير المراجعة والقوائم المالية السنوية وما تتضمنه من إيضاحات متممة لها، كما حصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من موقع البورصة المصرية <https://www.egx.com>، وموقع معلومات مباشر <https://www.mubasher-infocount.com>، وموقع مصر لنشر المعلومات <https://www.egidegypt.com/arabi/c>

**4-4-8 توصيف وقياس متغيرات البحث:** يوضح الجدول رقم (5) متغيرات البحث وطريق القياس في نموذج الانحدار واتجاهها المتوقع:

**جدول 5: توصيف وقياس متغيرات البحث**

العلاقة بالتابع	التوصيف وطريقة القياس	نوعه	المتغير
ارتباط واحد صحيح	قامت دراسة (Hartati & Others, 2021)، (حمودة، 2018)، (Hassan, 2016)، (Rusmin & Evans, 2017)، (Ayoola & Others, 2019) بقياس تأخير تقرير المراجعة على أنه الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ تقديم تقرير المراجعة، ويتم قياس فترة تأخير تقرير المراجعة في الدراسة الحالية على أنها عدد الأيام بعد المدة القانونية (أول أبريل من العام التالي) حتى تاريخ تقديم تقرير المراجعة.	تابع	تأخير تقرير المراجعة
سالية	دالة في مجموع (عدد سنوات الخبرة + نوع الرأي + مراعاة مراقب الحسابات متطلبات التقرير النمطي للمراجعة).	مستقل	خبرة مراقب الحسابات
سالية	دالة في مجموع (عدد سنوات التخصص + حجم مكتب المراجعة + مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي).	مستقل	تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل
تقوية	دالة في مجموع (كفاءة المراجعة الداخلية + لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها)	معدل	أدوات الحوكمة
تقوية	دالة في مجموع (حجم المنافسة + حجم مكتب المراجعة)	معدل	المنافسة بين مكاتب المراجعة
تقوية	قامت دراسة كل من (Nelson & Shukeri, 2011)، (حمودة، 2018)، (Shukeri, 2012) بقياس مدة ارتباط المراقب بالشركة باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم واحد حالة مراجعة الشركة مدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات والرقم صفر بخلاف ذلك، وتقاس الدراسة الحالية طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل باستخدام متغير وهمي يأخذ الرقم 2 إذا كانت منقطعة، والرقم صفر إذا كانت غير منقطعة.	معدل	طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة

المصدر: من اعداد الباحث

**8-4-5 نتائج اختبار الفروض:** قام الباحث بإجراء التحليل الأساسي لاختبار الفروض وذلك من خلال التحليل الإحصائي لبيانات العينة كما يلي:

**8-4-5-1 توصيف عينة البحث واختبار صلاحية البيانات للتحليل:** توصل الباحث إلى تحديد بعض سمات مفردات عينة البحث وشكل التوزيع لمتغيرات عينة البحث يتم ذلك من خلال استخدام المقاييس الإحصائية الوصفية (المتوسط الحسابي - الوسيط - الانحراف المعياري - معامل الاختلاف) كما بالجدول رقم (6).

**جدول 6: توصيف عينة البحث والمقاييس الإحصائية المستخدمة**

مقاييس التجميعي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	Jarque Bera p-value
<b>مقاييس تعكس الفرض الأول</b>				
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة مع ربطه بوقت الذروة، وإصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.22	0.311	0.052	0.07121005
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	3.11	0.365	0.072	11.1104212
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.13	0.331	0.066	0.60006549
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.42	0.344	0.037	0.00406130
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.62	0.433	0.060	5.06287243
مقياس تجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة.	4.93	0.399	0.081	2.41682217
مقياس تجميعي بأثر ذكر اسم المراجع الشريك الفاحص والمراجع الشريك المتعهد أو توقيعهما على تأخير تقرير المراجعة.	4.53	0.332	0.063	0.08371005
مقياس تجميعي بأثر أثر الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة	4.46	0.252	0.0495	0.11239836

المقياس التجميعي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	Jarque Bera p-value
العادلة، على تأخير تقرير المراجعة.				
مقياس تجميعي بأثر أثير الافصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار على تأخير تقرير المراجعة.	3.82	0.410	0.071	0.02197519
مقياس تجميعي بأثر الافصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	4.92	0.403	0.082	2.55504217
مقياس تجميعي بأثر مراعاة مقومات الملاءة المهنية بعلاقة مراقب الحسابات بالأطراف التي تعني بتقرير المراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	4.8	0.547	0.812	1.35001128
مقياس تجميعي بأثر التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعدية على تأخير تقرير المراجعة.	3.39	0.430	0.041	0.06011561
مقياس تجميعي بأثر الثبات في قياس الإهلاك، والثبات في تقييم بضاعة آخر باعتبار أن استقلال مراقب الحسابات يمثل أحد مدعّمات حكمه المهني	4.25	0.313	0.074	1.09174520
<b>مقاييس تعكس الفرض الثاني</b>				
مقياس تجميعي بأثر محدودية عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.	4.8	0.444	0.072	3.213453285
مقياس تجميعي بأثر اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات تخصص على تأخير تقرير المراجعة.	4.07	0.945	0.232	2.056432164
مقياس تجميعي بأثر كبر حجم مكتب المراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	4.28	4.28	0.750	0.08753475
مقياس تجميعي بأثر كون حجم مكتب المراجعة متوسطاً على تأخير تقرير المراجعة.	4.44	0.595	0.834	0.896431100
مقياس تجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وكبر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	4.28	0.817	0.168	0.61206549
مقياس تجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	3.65	0.305	0.053	0.04276425
مقياس تجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية وعد تكليف مراقب الحسابات في أوقات الذروة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة.	4.35	0.754	0.0403	1.000563211

Jarque Bera p-value	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	المقياس التجميعي
0.042001102	0.0511	0.478	3.44	مقياس تجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي.
0.9444210021	0.0372	1.417	3.81	مقياس تجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي على تأخير تقرير المراجعة.
0.07976421	0.053	0.505	4.90	مقياس تجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي على تأخير تقرير المراجعة.
<b>مقاييس تعكس الفرض الثالث</b>				
0.05646421	0.0270	1.102	4.08	مقياس تجميعي بتعديل ارتفاع كفاءة المراجعة الداخلية علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.
0.04576210	0.0254	1.053	4.14	مقياس تجميعي بتعديل انخفاض كفاءة المراجعة الداخلية علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.
0.8753201	0.0389	0.936	4.2	مقياس تجميعي بتعديل حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.
0.05646421	0.0243	0.954	3.93	مقياس تجميعي بتعديل زيادة حدة المنافسة مع كبر حجم مكتب المراجعة علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة
0.61206549	0.0175	0.750	4.28	مقياس تجميعي بتعديل زيادة حدة المنافسة مع صغر حجم مكتب المراجعة علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.
0.864325503	0.0134	0.595	4.44	مقياس تجميعي بتعديل انخفاض كفاءة الحكم المهني مع قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى نوع علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة من عكسية إلى طردية
0.709643602	0.0233	1.015	4.35	مقياس تجميعي بتغيير انخفاض كفاءة الحكم المهني مع قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية نوع علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة

المقياس التجميعي	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	Jarque Bera p-value
من عكسية إلى طردية مع انخفاض حجم التغيير.				
مقياس تجميعي بتقوية ارتفاع كفاءة الحكم المهني مع قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم للعميل للمرة أو السنة الثالثة علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.	4.18	1.005	0.0240	0.6664000121
مقياس تجميعي بالتأثير الصافي لحالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل غير متقطعة مع التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.	3.88	1.098	0.0283	0.04346400
مقياس تجميعي بالتأثير الإجمالي لحالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل متقطعة مع التغيير الالزامي لمراقب الحسابات على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.	4.28	0.750	0.0179	0.61206549

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الاحصائي

ويشير الجدول رقم (6) إلى ما يلي:

يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض الأول من حيث الأهمية النسبية (الأقل في معامل الاختلاف) في تأثير خبرة مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة كما يلي:

- المقياس التجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة ومن ثم يخلص الباحث إلى ضرورة مراعاة زيادة خبرة مراقب الحسابات ونوع تقرير المراجعة ومراعاة مكتب المراجعة لضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة عند تحليل أسباب تأخير تقرير المراجعة.
- المقياس التجميعي بأثر التأهيل العلمي والعملي لمراقب الحسابات ومساعدته على تأخير تقرير المراجعة لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة وجود برامج تدريبية مفعلة بمكتب المراجعة يشرف على إعدادها وتنفيذها هيئة تضطلع بمكانة وأهمية مهنة المراجعة في المجتمع.
- المقياس التجميعي بأثر الإفصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة، على تأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى أن مسئولية مراقب الحسابات عن تقييم معقولة افتراضات الإدارة لتقدير القيمة العادلة تمثل عاملاً جوهرياً في تأخير تقرير المراجعة.

- المقياس التجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الأولى للمنشأة مع ربطه بوقت الذروة، وإصدار تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية على تأخير إصدار تقرير المراجعة، ويربط هذه النقطة مع النقطة (أ) يستنتج الباحث تقارب إصدار تقرير مراجعة سلبي مع تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية من حيث الأثر على تأخير إصدار تقرير المراجعة مع اختلاف الأهمية النسبية من حيث التأثير.
- المقياس التجميعي بأثر قيام مراقب الحسابات بالمراجعة للسنة الثانية للمنشأة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي على تأخير إصدار تقرير المراجعة، ويربط هذه النقطة مع النقطة (د) يستنتج الباحث أن اختلاف الأهمية النسبية من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة يرجع بالدرجة الأولى إلى خبرة مراقب الحسابات.
- يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثاني من حيث الأهمية النسبية في تأثير تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة كما يلي:
- المقياس التجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وكبر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة أن يكون هناك توازن بين حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وكبر حجم المنشأة محل المراجعة حتى لا يواجه مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت ويزيد تأخير تقرير المراجعة.
- المقياس التجميعي بأثر مشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من غير مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى مع متابعة ما يستجد دولياً من تطورات في مهنة المراجعة وعدم وجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي على تأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة سعي مكاتب المراجعة إلى مشاركة مكاتب مراجعة دولية والالتزام بشروط المشاركة، والسعي نحو وجود فرع أو أكثر له بالخارج، ومتابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة وذلك لما لتلك العوامل من تأثير حيوي على جودة المراجعة وتأخير تقرير المراجعة.
- المقياس التجميعي بأثر صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة وصغر حجم المنشأة محل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى أن صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يترتب عليهما زيادة تأخير تقرير المراجعة، في حين أن صغر حجم المنشأة محل المراجعة يترتب عليه تخفيض ذلك التأخير، ويتمثل التأثير النهائي في الفرق بين التأثيرين.

يتم ترتيب المؤشرات التي تتعلق بالفرض الثالث من حيث الأهمية النسبية في تأثير المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة كما يلي:

- المقياس التجميعي بتعديل انخفاض كفاءة الحكم المهني مع قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الأولى على نوع علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة من عكسية إلى طردية، لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة مراعاة لجنة المراجعة العوامل التي تتعلق بكل من كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات وخبرته وتخصصه في صناعة العميل عند تعيينه لما لتلك العوامل من آثار جوهرية على تأخير تقرير المراجعة.

- المقياس التجميعي بتعديل زيادة حدة المنافسة مع صغر حجم مكتب المراجعة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة أن يراعي مكتب المراجعة قبل قبول خدمات المراجعة الامكانيات المتاحة لديه وأتعاب المراجعة حتى لا يتعرض لضغوط موازنة الوقت وما لذلك من تأثير على تأخير تقرير المراجعة.

- المقياس التجميعي بالتأثير الإجمالي لحالة كون طول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل متقطعة مع التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة، لذلك يخلص الباحث إلى ضرورة مراعاة استمرار فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل والتغيير الإلزامي له كل فترة متوسطة.

- المقياس التجميعي بتغيير انخفاض كفاءة الحكم المهني مع قيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية نوع علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة من عكسية إلى طردية مع انخفاض حجم التغيير، لذلك يخلص الباحث إلى أن كلاً من انخفاض كفاءة الحكم المهني، وقيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية (لا يكون اكتسب خلالها معرفة كافية بالمنشأة محل المراجعة) يعتبر من المتغيرات التي تغير علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة وإن انخفضت أهميتهما النسبية.

قياس مدى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي واختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث: يتم قياس تلك الصلاحية من خلال إجراء اختبار  $jarque - Bera$  لقياس اعتدالية المقاييس التجميعية لمتغيرات البحث، حيث أنه إذا كانت  $p$  value أكبر من 0.05 دل ذلك على اعتدالية التوزيع لمؤشر القياس، وأوضح الجدول رقم (5) بالنسبة اعتدالية كل المؤشرات ماعدا المقياس 4/1 بالنسبة للفرض الأول، والمقياس 6/2 بالنسبة للفرض الثاني، والمقياس 2/3 بالنسبة للفرض الثالث.

ويمكن عرض النماذج الإحصائية للانحدار المستخدمة في اختبار التحقق الإحصائي لفروض الدراسة فيما يلي:

(1) نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الأول والذي يتمثل فيما يلي:

$$Y_e = f AE$$

$$AE = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + B_1X_4 + B_1X_5 + e).$$

حيث

$Y_e$ : المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة في ضوء علاقته بخبرة مراقب الحسابات.

$AE$ : خبرة مراقب الحسابات.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3, B_4, B_5$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_1$ : عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات.

$X_2$ : التقرير غير النمطي للمراجعة وخبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة.

$X_3$ : مقومات الملاءة المهنية.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

(2) نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني والذي يتمثل فيما يلي:

$$Y_s = f SA$$

$$AE = f (B_0 + B_1X_1 + B_1X_2 + B_1X_3 + e).$$

حيث

$Y_e$ : المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة في ضوء علاقته بخبرة مراقب الحسابات.

$SA$ : تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المستقلة الفرعية.

$X_1$ : عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل.

$X_2$ : حجم مكتب المراجعة.

$X_3$ : مشاركة مكتب المراجعة لمكتب مراجعة دولي

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

(3) نموذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثالث والذي يتمثل فيما يلي:

$$Y_e = f(M, F)$$

$$AE = f(B_0 + B_1X_1 + B_2X_2 + B_3X_3 + e).$$

حيث:

$Y_e$ : المتغير التابع وهو علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة.

$M, F$ : أثر المتغيرات المعدلة.

$B_0$ : الجزء الثابت في معادلة الانحدار.

$B_1, B_2, B_3$ : معاملات المتغيرات المعدلة.

$X_1$ : مراعاة مراقب الحسابات قواعد الحوكمة.

$X_2$ : المنافسة بين مكاتب المراجعة.

$X_3$ : طول فترة بقاء المراجع في مراجعة منشأة العميل.

$e$ : الخطأ العشوائي والذي يعبر عن أثر متغيرات أخرى تؤثر في المتغير التابع ولم يتضمنها النموذج.

ويستخدم الباحث لاختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث كل من اختبارات ونماذج السلاسل الزمنية

المقطعية وذلك على النحو التالي:

استخدام اختبارات ومقارنتها بقيمة ت الجدولية فإذا كانت قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية

(1.96) يقبل الفرض البديل، وتكون ذات معنوية إذا كانت sig. أقل من 0.05 وذلك كما في الجدول رقم

(7).

#### جدول 7: اختبارات لفروض البحث

رقم الفرض	ت المحسوبة	قيمة sig.
الأول	12.982001	0.0002
الثاني	5.432187	0.0013
الثالث	8.521006	0.0216

المصدر: من إعداد الباحث بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

ويشير الجدول رقم (7) إلى ما يلي:

- بالنسبة للفرض الأول والذي يعكس العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، حيث أن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لخبرة مراقب الحسابات معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وهو نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة (عبد العزيز، 2019).

- بالنسبة للفرض الثاني والذي يعكس العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، حيث أن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل معنوياً على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية كما في دراسة (علي، 2020)

- بالنسبة للفرض الثالث والذي يعكس أثار المتغيرات المعدلة على العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، حيث أن قيمة ت المحسوبة أكبر من قيمة ت الجدولية فإنه يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود أثار معنوية لكل من أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة كمتغيرات معدلة معنوياً على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية وهو عكس ما توصلت إليه دراسة (Dao & Pham, 2014) بعدم وجود تأثير لتلك المتغيرات على تأخير تقرير المراجعة.

استخدم الباحث لاختبار صحة فروض البحث نماذج السلاسل الزمنية المقطعية والتي تتضمن نموذج التأثيرات الثابتة *fixed effects model* والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض، ويقاس نسبة تأثير المتغير المستقل والمتغير التابع، ونموذج التأثيرات العشوائية *random effects model* والذي يحدد طبيعة العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في الفرض، كما يقاس نسبة تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، واختبار *Hausman* والذي يحدد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع (طايح، 2023)، ويتم اختبار التحقق الإحصائي لفروض البحث باستخدام تلك النماذج كما يلي:

اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول والذي يعكس العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل (x) أقل من 0.05 فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل،

أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من 0.05 فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم، ويوضح جدول (8) أن قيمة المتغير المستقل هي 0.00658 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل.

كما يوضح الجدول رقم (8) أن قيمة R – square هي 0.658000 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 65.8% من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة، وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0.05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (8) بملاحق البحث أن قيمة p-value هي 3.6241 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة.

#### جدول 8: نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول

variable	value
X (constan)	0.00658
LSDV R – squared	65.80000
Pesaran p – value	3.6241

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

ب- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: يقوم هذا النموذج على أنه إذا كانت قيمة المتغير المستقل أقل من 0,05 فإن هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض البديل، أما إذا كانت قيمة المتغير المستقل أكبر من 0.05 فإنه ليس هناك تأثير معنوي للمتغير المستقل على المتغير التابع وقبول الفرض العدم، ويوضح الجدول رقم (8) أن قيمة المتغير المستقل هي 0.00327 فإنه يستنتج وجود أثر معنوي لخبرة مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة، كما يوضح الجدول رقم (5) أن قيمة R – squared هي 0.886317 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 88.632% من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة

أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0.05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (9) أن قيمة p-value هي 11.5532 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة.

### جدول 9: نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الأول

variable	value
X (constant)	0.00327
LSDV R – squared	88.6317
Pesaran p – value	11.5532
Hausman p – value	0.00012

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

- باستخدام اختبار Hausman: يستخدم هذا الاختبار لتحديد أي من النموذجين السابقين أفضل في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت p-value أقل من 0.05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة، أما إذا كانت تلك القيمة أكبر من 0.05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية، ويوضح الجدول رقم (9) أن قيمة p-value هي 0.00012 أي أقل من 0.05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات الثابتة والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لخبرة مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة.

اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني والذي يعكس العلاقة بين كمتغير مستقل وتأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يوضح جدول (10) أن قيمة المتغير المستقل هي 0.000518 فإنه يستنتج وجود أثر معنوي ذات لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة وقبول الفرض البديل.

كما يوضح الجدول رقم (10) أن قيمة R – square هي 0.8213780 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 82.14 % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0.05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (10) أن قيمة p-value هي 8.0006 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة.

#### جدول 10: نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني

variable	value
X (constant)	0.000518
LSDV R – squared	82.13780
Pesaran p – value	8.0006

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: يوضح الجدول رقم (11) أن قيمة المتغير المستقل هي 0.00153 فإنه يستنتج وجود أثر معنوي لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، كما يوضح الجدول رقم (11) أن قيمة R – square هي 0.597811 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 59.87 % من التغير الكلي في المتغير التابع، ويرجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، أو ربما لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى كان من المفروض إدراجها ضمن متغيرات النموذج، أو لاختلاف طبيعة نموذج الانحدار عن نموذج التأثيرات الثابتة.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويقوم هذا الاختبار على أنه إذا كانت قيمة p-value أكبر من 0.05 فإن ذلك يعني قلة الأخطاء وليس هناك ارتباط بين البواقي والعكس صحيح، ويوضح الجدول رقم (11) أن قيمة p-value هي 0.00843 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة.

ج- باستخدام اختبار Hausman: يوضح الجدول رقم (11) أن قيمة p-value هي 2.79159 أي أكبر من 0.05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة.

#### جدول 11: نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثاني.

variable	value
X (constant)	0.00153
LSDV R -squared	88.6317
Pesaran p -value	00.00843
Hausman p -value	0.00733

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث والذي يعكس أثر المتغيرات المعدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، ويتم اختبار تحقق هذا الفرض كما يلي:

- باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة: يوضح الجدول رقم (12) أن قيمة المتغير المستقل هي -0.1749 فإنه يستنتج وجود أثر معنوي للمتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، ويوضح الجدول رقم (9) أن قيمة R - square هي 0.7416801 بمعنى أن المتغير المستقل يفسر نسبة 74.168% من التغير الكلي في المتغير التابع.

وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية يوضح الجدول رقم (12) أن قيمة p-value هي 1.037164 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بأثر المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة.

## جدول 12: نموذج التأثيرات الثابتة اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث.

variable	value
X (constant)	0.1749
LSDV R - squared	74.16801
Pesaran p - value	1.37160

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

- باستخدام نموذج التأثيرات العشوائية: يوضح الجدول رقم (13) أن قيمة المتغير المستقل هي 0.01604 فإنه يستنتج وجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين بأثر المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة، وباستخدام اختبار pesaran والذي يعكس قياس ارتباط البواقي داخل الشركات محل الدراسة التطبيقية، ويوضح الجدول رقم (13) أن قيمة p-value هي 0.0096431 ويعني ذلك عدم وجود ارتباط بين بواقي الشركات وقوة النموذج في التنبؤ بالعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

- باستخدام اختبار Hausman حيث أن قيمة p-value هي 0.005684 أي أكبر من 0.05 فإنه يتم الاعتماد على نتائج نموذج التأثيرات العشوائية والتي تشير إلى قبول الفرض البديل بوجود علاقة معنوية ذات دلالة إحصائية بين أثر المتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة.

## جدول 13: نموذج التأثيرات العشوائية اختبار التحقق الإحصائي للفرض الثالث

variable	value
X (constant)	0.01604
LSDV R - squared	64.3333
Pesaran p - value	00.976431
Hausman p - value	0.006584

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

### 8-4-5-3 اختبار الارتباط بين مؤشرات الفروض باستخدام اختبار kendall's tau كما يلي:

- اختبار الارتباط بين مؤشرات الفرض الأول وذلك من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (14) حيث يتم ترتيب علاقات الارتباط حسب أهميتها النسبية وذلك كما يلي:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين المقياس التجميعي 1-2، وبين المقياس التجميعي 1-9 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.963 لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ، والافصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار بأهمية نسبية أولى وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبته على ذلك التأخير.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين المقياس التجميعي 1-2 والمقياس التجميعي 1-13 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.864 لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من انخفاض عدد سنوات الخبرة لمراقب الحسابات، وإصداره تقرير مراجعة متحفظ، والثبات في قياس الإهلاك، والثبات في تقييم بضاعة آخر المدة كدليل على استقلال مراقب الحسابات كأحد مدعمات حكمه المهني بأهمية نسبية ثانية وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبته على ذلك التأخير.

- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين المقياس التجميعي 1-12 والمقياس التجميعي 1-13 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.842، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه، والثبات في تقييم بضاعة آخر المدة كدليل على استقلال مراقب الحسابات كأحد مدعمات حكمه المهني بأهمية نسبية ثالثة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.

- تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين المقياس التجميعي 1-12 والمقياس التجميعي 1-8 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.812، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه، والافصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في وضع تقديرات القيمة العادلة بأهمية نسبية رابعة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.

- تأتي علاقة الارتباط الخامسة بين المقياس التجميعي 1-12 والمقياس التجميعي 1-6 حيث يوجد ارتباط طردي متوسط قيمته 0.750، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من التأهيل

العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه، وقلة عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وإصدار تقرير مراجعة سلبي بأهمية نسبية خامسة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.

### جدول 14: ارتباط بيرسون لمقاييس الفرض الأول

رقم المقياس	2-1	2-1	3-1	4-1	5-1	6-1	7-1	8-1	9-1	10-1	11-1	12-1	13-1
1-1	1												
2-1	0.102	1											
3-1	0.112	0.204	1										
4-1	0.227	0.154-	0.667	1									
5-1	0.874	0.383	0.667	1									
6-1	0.408	0.204	0.200	0.056-	1								
7-1	0.111 -	0.301	0.333	0.333	0.031	1							
8-1	0.0001	0.116	0.255	0.458	0.333	0.580	1						
9-1	0.210	0.963	0.255	0.458	0.333	0.580	0.410	1					
10-1	- 0.116	0.001	0.110	0.277	0.423	0.331	0.311	0.580	1				
11-1	0.317	0.475	0.238	0.109	0.510	0.222	0.221	0.361	0.277	1			
12-1	0.043	- 0.111	0.115	0.492	0.116	0.812	0.750	0.205	0.492	0.115	1		
13-1	0.411	0.864	0.333	0.217	0.422	0.116	0.111	0.444	0.422	0.333	0.864	1	

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

اختبار الارتباط بين مؤشرات الفرض الثاني وذلك من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (15) حيث يتم ترتيب علاقات الارتباط حسب أهميتها النسبية وذلك كما يلي:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين المقياس التجميعي 2-2، ممثلاً في وبين المقياس التجميعي 2-9 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.963، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل غير متقطعة، التغيير الإلزامي لمراقب الحسابات بأهمية نسبية أولى وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.

- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين المقياس التجميعي 2-1، وبين 2-5 حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.874، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من محدودية عدد سنوات تخصص مراقب

الحسابات في صناعة العميل، وصغر حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وكبر حجم المنشأة محل المراجعة بأهمية نسبية ثانية وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير .

- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين المقياس التجميعي 2-6 وبين مقياس 2-9 حيث يوجد ارتباط طردي متوسط قيمته 0.733، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وحجم المنشأة محل المراجعة، ومشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، ومتابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة، ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي بأهمية نسبية ثالثة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير .

- تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين المقياس التجميعي 2-3 وبين مقياس 2-4 حيث يوجد ارتباط طردي متوسط قيمته 0.667، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة، وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بأهمية نسبية رابعة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير .

- تأتي علاقة الارتباط الخامسة بين المقياس التجميعي 2-5 وبين مقياس 2-6 حيث يوجد ارتباط طردي ضعيف قيمته 0.580، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وكبر حجم المنشأة محل المراجعة بأهمية نسبية خامسة وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير .

### جدول 15: ارتباط بيرسون لمقاييس الفرض الثاني

رقم المقياس	1-2	2-2	3-2	4-2	5-2	6-2	7-2	8-2	9-2	10-2
1-2	1	0.102	0.112	0.227	0.874	0.408	0.111 -	0.0001	0.210	0.116 -
2-2	0.102	1	0.204	-0.0154	0.383	0.204	0.301	0.116	0.963	0.001
3-2	0.112	0.204	1	0.667	0.383	0.200	0.001	0.255	0.266	0.169
4-2	0.227	-0.154	0.667	1	-0.056	0.031	0.333	0.458	0.000	0.471
5-2	0.874	0.383	0.383	0.056 -	1	0.580	0.311	0.331	0.384	0.456
6-2	0.408	0.204	0.204	0.052 -	0.580	1	0.410	0.537	0.733	0.221
7-2	0.111 -	0.301	0.301	0.333	0.311	0.410	1	0.471	0.010	0.222
8-2	0.0001	0.116	0.116	0.458	0.331	0.537	0.471	1	0.119	558,
9-2	0.210	0.963	0.963	0.000	0.384	0.733	0.010	0.119	1	0.468
10-2	0.116 -	0.001	0.169	0.471	0.456	0.221	0.222	558,	0.468	1

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

اختبار الارتباط بين مؤشرات الفرض الثالث وذلك من خلال تحليل بيانات الجدول رقم (16) حيث يتم ترتيب علاقات الارتباط حسب أهميتها النسبية وذلك كما يلي:

- تأتي علاقة الارتباط الأولى بين المقياس التجميعي 3-8، 1-3، وبين المقياس التجميعي حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.989، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من ارتفاع كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات، وارتفاع كفاءة المراجعة الداخلية، وزيادة عدد سنوات الخبرة بأهمية نسبية أولى وذلك من حيث تأثير المتغيرات المعدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.
- تأتي علاقة الارتباط الثانية بين المقياس 3-3 والمقياس التجميعي 3-7 معبراً عنها، حيث يوجد ارتباط طردي قوي قيمته 0.866، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من بأهمية نسبية ثانية وذلك من حيث تأثير المتغيرات المعدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.
- تأتي علاقة الارتباط الثالثة بين المقياس التجميعي 3-4 والمقياس التجميعي 3-9 معبراً عنها حيث يوجد ارتباط طردي متوسط قيمته 0.754، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها، وانخفاض كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات بأهمية نسبية ثالثة وذلك من حيث تأثير المتغيرات المعدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.
- تأتي علاقة الارتباط الرابعة بين المقياس التجميعي 3-3 والمقياس التجميعي 3-10 معبراً عنها حيث يوجد ارتباط طردي متوسط قيمته 0.712، لذلك يوصي الباحث بضرورة الربط بين كل من حجم لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضائها، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات منشأة العميل في بأهمية نسبية رابعة وذلك من حيث تأثير المتغيرات المعدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير.

## جدول 16: ارتباط بيرسون لمقاييس الفرض الثالث

رقم المقياس	1-3	2-3	3-3	4-3	5-3	6-3	7-3	8-3	9-3	30
1-3	1	0,003	0,117	0,275	0,510	0,221	0,417	0,989	0,001	0,305
2-3	0,003	1	0,018	0,263	0,000	0,118	0,022	0,300	0,111 -	0,442
3-3	0,117	0,018	1	0,115	0,014	0,110	0,866	0,255	0,234	0,712
4-3	0,275	0,263	0,115	1	0,006	0,222	0,211	0,400	0,754	0,000
5-3	0,510	0,000	0,014	0,006	1	0,101	0,439	0,212	0,611	0,189
6-3	0,221	0,118	0,110	0,222	0,101	1	0,255	0,278	0,215	0,337
7-3	0,417	0,022	0,866	0,211	0,439	0,255	1	0,009	0,401	0,174
8-3	0,989	0,300	0,255	0,400	0,212	0,278	0,009	1	0,679	0,111
9-3	0,001	0,111 -	0,234	0,263	0,611	0,215	0,401	0,679	1	0,255
10/3	0,305	0,442	0,712	0,000	0,189	0,337	0,174	0,111	0,255	1

المصدر: من إعداد الباحث من نتائج التحليل الإحصائي.

## 8-6 نتائج وتوصيات البحث والتوجه بالأبحاث المستقبلية

استهدف البحث تحليل واختبار آثار كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل كمتغيرين مستقلين على تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع وذلك في ضوء أدوات الحوكمة، والمنافسة بين مكاتب المراجعة، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة حسابات المنشأة، وكفاءة الحكم المهني كمتغيرات معدلة لتلك العلاقة، وقد تبلورت مشكلة البحث في مجموعة من التساؤلات أمكن الإجابة عليها على النحو التالي:

**التساؤل الأول:** يتعلق بطبيعة العلاقة بين خبرة مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الأول والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لخبرة مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

**التساؤل الثاني:** يتعلق بطبيعة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الثاني والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي لتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل على تأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

**التساؤل الثالث:** يتعلق بآثار المتغيرات معدلة لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل بتأخير تقرير المراجعة، وتم اختبار مقاييس الفرض الثالث والذي يتعلق بهذا التساؤل، وكانت نتيجة اختبار هذا الفرض رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل بوجود أثر معنوي للمتغيرات المعدلة على علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات في صناعة العميل وتأخير تقرير المراجعة للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

كما توصل الباحث من خلال الدراسة النظرية والتطبيقية إلى النتائج التالية:

- ضرورة مراعاة آثار زيادة خبرة مراقب الحسابات ونوع تقرير المراجعة ومراعاة مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت خاصة في أوقات الذروة عند تحليل أسباب تأخير تقرير المراجعة.
- تعتبر المراجعة الداخلية أحد المتغيرات المعدلة لعلاقة قوية المتغيرين المستقلين بالمتغير التابع حيث أنه مع زيادة خبرة وتخصص مراقب الحسابات يزيد إلمامه بكفاءة أعضاء المراجعة الداخلية وما لذلك من أثر على تقييمه لنظام الرقابة الداخلية وكفاءة تشغيل البيانات داخل النظام المحاسبي، وحجم العينة، وطبيعة ونوعية وحجم أدلة الاثبات المطلوب تجميعها وتقييمها، كما أن خبرة وتخصص مراقب الحسابات تؤثر على شكل وملامح التعاون بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية بما يؤدي في النهاية إلى التأثير على تأخير تقرير المراجعة.
- تؤثر مدة الخبرة (السنة الأولى أو الثانية أو غيرها ) كمتغير معدل لعلاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة.
- يتقارب إصدار تقرير مراجعة سلبي مع تقرير مراجعة برأي نظيف به ملاحظات تفسيرية من حيث الأثر على تأخير إصدار تقرير المراجعة مع اختلاف الأهمية النسبية من حيث التأثير.
- ضرورة أن يكون هناك توازن بين حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وكبير حجم المنشأة محل المراجعة حتى لا يواجه مكتب المراجعة ضغوط موازنة الوقت ويزيد تأخير تقرير المراجعة.
- ضرورة سعي مكاتب المراجعة إلى مشاركة مكاتب مراجعة دولية والالتزام بشروط المشاركة، والسعي نحو وجود فرع أو أكثر له بالخارج، ومتابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة وذلك لما لتلك العوامل من تأثير حيوي على جودة المراجعة وتأخير تقرير المراجعة.

- إن صغر حجم مكتب المراجعة وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة يترتب عليهما زيادة تأخير تقرير المراجعة، في حين أن صغر حجم المنشأة محل المراجعة يترتب عليه تخفيض ذلك التأخير، ويتمثل التأثير النهائي في الفرق بين التأثيرين.

- ضرورة مراعاة لجنة المراجعة العوامل التي تتعلق بكل من كفاءة الحكم المهني لمراقب الحسابات وخبرته وتخصصه في صناعة العميل عند تعيينه لما لتلك العوامل من آثار جوهرية على تأخير تقرير المراجعة.

- يجب أن يراعي مكتب المراجعة قبل قبول خدمات المراجعة الامكانيات المتاحة لديه وأتعاب المراجعة حتى لا يتعرض لضغوط موازنة الوقت وما لذلك من تأثير على تأخير تقرير المراجعة.

- إن كلاً من انخفاض كفاءة الحكم المهني، وقيام مراقب الحسابات بمراجعة حسابات وقوائم العميل للمرة أو السنة الثانية (لا يكون اكتسب خلالها معرفة كافية بالمنشأة محل المراجعة) يعتبر من المتغيرات التي تغير علاقة كل من خبرة وتخصص مراقب الحسابات بتأخير تقرير المراجعة وإن انخفضت أهميتهما النسبية.

ويوصي الباحث في نهاية البحث بما يلي:

- ضرورة الربط بين عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، وإصدار تقرير مراجعة متحفظ، والافصاح عن تقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة مراقب الحسابات على ذلك التأخير.

- ضرورة الربط بين كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه، والثبات في تقييم بضاعة آخر المدة كدليل على استقلال مراقب الحسابات كأحد مدعمات حكمه المهني وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير، ومن ثم يوصي الباحث بتوجيه الأبحاث المحاسبية المستقبلية نحو تحليل العلاقة بين جودة الأرباح المحاسبية وتأخير تقرير المراجعة.

- ضرورة الربط بين كل من التأهيل العلمي والعملية لمراقب الحسابات ومساعديه، وقلة عدد سنوات خبرة مراقب الحسابات بالمنشأة محل المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير وإصدار تقرير مراجعة سلبي وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير، ومن ثم يوصي الباحث بتوجيه الأبحاث المحاسبية المستقبلية نحو تحليل الأهمية النسبية لمتغيرات تأخير تقرير المراجعة.

- من الضروري الربط بين كل من اتساع نطاق أو زيادة عدد سنوات تخصص مراقب الحسابات، وطول فترة بقاء مراقب الحسابات في مراجعة منشأة العميل غير منقطعة، والتغيير الالزامي لمراقب الحسابات وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على التأخير.

- تنشأ الحاجة إلى الربط بين كل من حجم مكتب المراجعة، وتقديم القوائم المالية في أوقات الذروة، وحجم المنشأة محل المراجعة، ومشاركة مكتب المراجعة المحلي لمكتب مراجعة دولي من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، ومتابعة ما يستجد دولياً في مهنة المراجعة، ووجود فرع في بلد مكتب المراجعة الدولي وذلك من حيث التأثير على تأخير تقرير المراجعة عند محاسبة ذلك المراقب على ذلك التأخير، ومن ثم يوصي الباحث بتوجيه الأبحاث المحاسبية المستقبلية نحو تحليل متغيرات تأخير تقرير المراجعة والقياس الكمي أو الوصفي لها.

وبناء على التوصيات السابقة يوصي الباحث بالمزيد من البحث حول العوامل التي تؤثر على تأخير تقرير المراجعة مثل أسلوب مراقب الحسابات auditor style، وجودة الأحكام المهنية التي يتخذها مراقب الحسابات في مواقف معينة، ومهام التشغيل اليومية له، ومدة ارتباطه بعميل المراجعة، ونوع الرأي في تقرير المراجعة، وتقييم مراقب الحسابات للافتراضات التي اعتمدت عليها الإدارة في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار، وقياس الأهمية النسبية لتلك المتغيرات من حيث تأثيرها على تأخير ذلك التقرير، كما يوصي بتزجيه البحث العلمي نحو فحص العلاقة بين تكنولوجيا المعلومات وتأخير تقرير المراجعة.

## المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية

- الإبياري، هشام فاروق مصطفى(2017). نحو إطار لقياس تأخير تقرير المراجعة وأثره على قيمة منشأة عميل المراجعة - منظور تحليلي ودراسة تطبيقية ، **مجلة التجارة والتمويل**، جامعة طنطا، كلية التجارة، (2) 2- 44.
- الصيرفي، أسماء أحمد (2017). نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة - دراسة تطبيقية مقارنة ، **مجلة المحاسبة والمراجعة**، اتحاد الجامعات المصرية، (2) 101 - 138.
- الهيئة العامة للرقابة المالية(2019). قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، **قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 11 لسنة 2014 وتعديلاته**.
- جلال، أحمد خالد(2019). تحليل المسار في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية "، **مجلة دراسات نفسية**، (29) 2، 46 - 93.
- حمودة، محمد صابر السيد(2018)، أثر جودة المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع دراسة تطبيقية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (2)1، 247 - 309.
- نكي، نهى محمد محمد(2022). العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية**، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (6)1، 170 - 232.
- راشد، محمد ابراهيم محمد، (2020). أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة الرأي وال فقرات الإيضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، المجلد (4)3، 1- 62.
- سلطان، طه علي محمد، 2023، أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي في الكشف عن الغش وتحسين جودة المراجعة دراسة ميدانية بالجهاز المركزي للمحاسبات "، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية**، جامعة طنطا، كلية التجارة، مجلد (15)1، 1- 38.
- سليم، أيمن عطوة (2016). مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبي**، جامعة عين شمس، كلية التجارة، مجلد (23)1، 1- 48.
- طابع، رامي محمد(2023). المقارنة بين أنواع نماذج البيانات الطولية دراسة تطبيقية، **مجلة البحوث المالية والتجارية**، جامعة بورسعيد، كلية التجارة، (24)1، 1- 45.

- طلخان، السيد مختار عبد الغني(2018). أثر قابلية التقارير المالية للقراءة ومراحل دورة حياة الشركة على أتعاب المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (6)3، 1 - 42.
- طنطاوي، سعاد(2021). دراسة مدى تأثير قابلية التقارير المالية للقراءة على أتعاب وتأخر تقرير المراجع الخارجي: دراسة تطبيقية، مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات المصرية، 2، 101 - 145.
- عبدالعزیز، مروة فوزي (2019). تحليل العلاقة بين العناية المهنية للمراجع الخارجي وجودة التقرير عن القوائم المالية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، جامعة قناة السويس، كلية التجارة، (10)4، 2 - 32.
- عبدالعظيم، سمير إبراهيم محمد(2021). دراسة واختبار العلاقة بين القدرة الإدارية فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات - دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، قسم المحاسبة والمراجعة، (5)1، 245 - 300.
- علي، محمود أحمد أحمد(2020). أثر فرص الاستثمار لدى عميل المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة المحاسبة والمراجعة، اتحاد الجامعات العربية، 3، 1- 59.
- محمد، أحمد سليم(2021). قياس تأثير الكفاءة الاستثمارية على تأخر توقيت إصدار تقرير المراجعة دراسة تطبيقية على الشركات المصرية غير المالية المقيدة بالبورصة، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (25)2، 1- 56.
- مشابط، نعمة حرب(2023) العلاقة بين قابلية الايضاحات المتممة للقراءة وتأخير تقرير المراجعة وأثر طول فترة ارتباط مراقب الحسابات وحجم مكتبه على هذه العلاقة دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة بالبورصة المصرية، المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، جامعة دمياط، كلية التجارة، (4)2، 919 - 977.
- مطاوع، أحمد كمال(2019). أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات دراسة تطبيقية، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، 2. 1 - 54.
- منصور، محمد السيد(2018). أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس، كلية التجارة، (22)2، 984 - 1039.

## ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdollahi, Ahmed, Pitenoiei, Yaser Rezaei and Gerayli, Mehdi Safari, (2020), Auditor's Report, Auditor's Size and Value Relevance of Accounting Information, *Journal of Applied Accounting Research*, July, 129 – 144.
- Abernathy, J. L., T. R. Kubick and A., Masli, (2018). Evidence on The Relation Between Management Ability and Financial Reporting Timeliness, *International Journal of Auditing*, (22) 2, 185 – 196.
- Alade Muyiwa Ezekie, Iroju Segun Israel and Afalbi Babatunde, (2022). Corporate Attributes and Audit Report Lag Among Listed Service Sector Firms in Nigeria, *International Journal of Contemporary Accounting Issues*, (11), 2, 1 – 21.
- Alexander, D. D. and Fatimoh, M., (2019). Determinants of Audit Delay in The Nigerian Banking Sector ", *Fountain Journal of Management and Social Sciences*, (4)1, 74 – 91.
- Azubike, J. U. B. and Aggreh, M., (2014), Corporate Governance and Audit Delay in Nigeria Quoted Companies, *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research*, (2)10, 22 – 33.
- Badawy, Hebatallah, (2023). The Mediating Effect of Audit Report Delay on The Relationship Between Standard Report and Firm's Access to Finance: Evidence from Egypt, *Science Journal for Commercial Reesearch*, (1), January, 8 – 56.
- Baffa, Asmu'u Mahmood, Isiaka, Lasisi O. and Ojo, Tolulope Comfort, (2023). Audit Tenure, Audit Firm Size and Value Relevance of Accounting Information of Quoted Companies in Nigeria, *European Journal of Accounting and Finance Research*, (11) 7, 1 – 16.
- Baugh, Matthew, Matkaluk, Lauren and Zimmerman, Ally, (2021). Audit Firm and Audit Partner Style in Non – Big 4 Firms, 1 – 53, available at: <https://ssrn.com/abstract=3775111>.

- Bengoriz, Farhan, Khosravipoor, Negar and Noroolahzhzadeh, Nurooz, (2020). Study the Effect of Audit Market Concentration On Auditor's Job Stress and Audit Quality of Tehran Stock Exchange (TSE) Listed Firms, *Advances in Mathematical Finance and Applications*, (5)1, 113 – 128.
- Bryan, D. and Mason, T., (2020). Earnings Volatility and Audit Report Lag *Advanced Accounting*, (51) 1, 1 – 25.
- Chang, H. and Yong, S., (2015). The Effect of Audit Report Lag and Management Discretionary Report lag on Analyst Forecasts: Evidence from Korea, *Investment Management and Financial Innovations*, (12) 1, 135 – 164.
- Clehane, Noel and Repelova, Jana, (2014). Frequently Asked Questions: Audit Reforms in the European Union, BDO Global Head of Regulatory & Public Policy Affairs, [nelehane@bwsbrussels.com](mailto:nelehane@bwsbrussels.com), 1 – 12.
- Crucean, Andrea, (2019). The Information Content of Auditor Opinion for Users of Financial Statements " *Oradea Journal of Business and Economics*, IV, 2, Sept.,1 – 14, available at: <https://www.researchgate.net/publication/336281384.6>, 490 – 511.
- Dao, Mai and Pham, Trung, (2014). Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag ", *Managerial Auditing Journal*, (29), 490 – 413.
- Durand, G., (2019).The Determinants of Audit Report Lag: A meta Analysis, *managerial Auditing Journal*, (1) 44 – 75.
- Ekundayo, Gbenga and Jamani, Ndubuisi Jeffry, (2022). Estimation of Audit Delay Determinants: Do Outliers and Asymptotic Matters? *European Journal of Business and Management Research*, (7) 5, 1– 8.
- Elshafie, Essam, (2022). The Importance of Reducing Reporting Requirements, Auditor Effort and Auditor Conservation on Audit Quality, <https://www.emerald.com/insight/1130-69.htm>, 1 – 28
- Endri, Endri. Dew, Santi, Sari and Pramino, Sigid Eko, (2024). The Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Indonesia, *Investment Management and Financial Innovations*, (21) 1, 1 – 13.

- Ezat A. N., (2015). The Impact of Audit – Related Factors on Audit Report Lag for The Egyptian Listed Non Financial Companies, *Journal of Faculty of Commerce for Scientific Research*, (10)1, 1– 45.
- Fakhfakg, Mondher, (2016). Understandability of unmodified Audit Report on Consolidated Financial Statements: A Normative and Advanced Study of the International Normalization, *https://www.tandfonline.com/loi/loobm* 20,1 – 26.
- Francis, A., (2017) Determinants of Corporate Financial Reporting Lag, *the Financial Empirical Evidence*, (1) 3, 53 – 60.
- Habib, A. and Huang, H., (2019). Abnormally Long Audit Report Lags and Future Stock Price Cash Risk, Evidence from China, *International Journal of Managerial Finance*, (15) 4, 32 – 44.
- Handoko, Bambang L., Marshella, Maria, (2020). Analysis of Factors Affecting Audit Lag Reports in the Consumer Goods Industrial Manufacturing Company, *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, (12) 8, [www.ijicc.net](http://www.ijicc.net), 700 – 713.
- Handoyo, Sigit and Maulana, Diandra, (2019) Determinants of Audit Report Lag of Financial Statements in Banking Sector, available at: <https://ojs.unud.ac.id/index.php/jmpk/index>, 142 – 152.
- Hartati, Sukmini, Martini, Rita, Yanto, Desir and Astuti, Indriani Indah, (2022), Profitability, Company Size, Audit Delay and Financial Reporting Delays in Covid Pandemic Era Manufacturing Companies Registered in Indonesia Stock Exchange 2018 – 2020), *Advanced in Social Science, Education and Humanities Research*, (641)2, 120 – 125.
- Hassan, Y. M., (2016).Determinants of Audit Report Lag, Evidence from Palestine, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, (6)1, 13 – 32.
- Hersan, Kheren Y. and Fettry, Sylvia, (2020). The Effects of Liquidity, Solvency, Type of Industry and Auditor Switching on Audit Report Lag in LQ45 Index Companies, available at:, *E- mail: kherenyh@gmail.com.*, 1 – 25

- Hs, Widy Hastuty and Azzahara, an Suci, (2019). Analysis of the Reputation Factor Auditor, Disclosure and Audit Client Tenure to Audit Opinion Going Concern on Manufacturing Companies in Indonesia, *Journal of Business and Management*, (21)II,897 – 903.
- Isyaku, Maryam, (2020). Effects of Auditor Attributes on Audit Reporting Lag: Empirical Evidence from Nigerian Service Firms, *Asian Journal of Empirical Research*, (10) 4, 127 – 136.
- Kamil, Krishna, Widyastuti, Tri and Ahmar, Nurmala, 2023, Determinants of Audit Report Delay and Its Effect on Investor Reaction in Public Companies in Indonesia, *Economics and Business Quarterly Review*, (6)1, 124 – 139.
- Khani, Zabihollah, Rajabdorri, Hossien and Jangjoo, Hajar, (2020). The Moderate Role of Auditor Expertise in the Industry on the Relationship Between Characteristics of the Audit Committee and Audit Report Lag, *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, available at: <https://ijaff.um.aciv>, 1 – 11.
- Lee, H. Y., Jahng, G. J., (2009). Lenghty Audit Tenure and The Provision f Non Audit Services by The External Auditor Reduce Audit Report Lags?, *International Journal of Auditing*, Vol. 13, No. 2, 90 – 97.
- Li, Jingning, (2023). Accounting Firm Size, Abnormal Audit Fees and Audit Quality, <https://doi-org/10-2991/1978-49-6436-030-5-110>, 1107 – 1112.
- Lin, C. C., (2020). Relationship Between Individual Auditor Characteristics and Auditor Report Lag: Evidence from Taiwan, *Journal of Business and Social Science Review*, (1) 7, 1107 – 1112.
- Lirungan, D. and Hand, Harindahyani, (2019). The Effect f Governance on Audit Report Timeliness in Indonesia, *Journal of Akuntansi Bisnis*, (16)1, 1 – 11.
- Metwaly, Abdelmoniem, Bahyeldin M., (2022).The Materiality of Corporate Governance Report Disclosure: Investigating The Perceptions of External Auditors Working in Egypt, *Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches*, Domieta University, Faculty of Commerce, (3)1, 563 – 578.

- Muhammad, Maryam Isyaku, (2020). Effects of Auditor Attributes on Audit Report Lag Empirical Evidence from Nigerian Service Firms, *Asian Journal of Empirical Research*, (1)10, 127 – 136.
- Mukhtarudin, Oktarina and Others, (2015). Firm and Auditor Characteristics and Auditor Report Lag in Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange During 2008 – 2012, *Expert Journal of Business and Management*, (3)1, 1 – 15.
- Nelson, M. and Shukeri, S., (2011). Corporate Governance and Audit Reporting Timeliness: Evidence from Malaysia, *Accounting in Asia – Research in Emerging Economics*, (11) 2, 112 – 129.
- Nourladeen, R. M., M. MAndour and W., Hegazy, (2021). Audit Report Lag Do Company Characteristics and Corporate Governance Factors Matter? Empirical Evidence from Libanese and Human Behavior, *BAU Journal*, (4)1, 1 – 18.
- Ohiokha, F. and Idialu, U. J., (2017). Determinants of Audit Delay: A Comparative Study of Nigerian and Malaysian Listed Firms, *Accounting & Taxation*, (3) 1, 1 – 12.
- Porumb, Vald – Andrei and Others, (2021). The Effect of Auditor Style on Reporting Quality: Evidence from Germany, *Journal of Accounting, Finance and Business Studies*, (57)1, 1 – 26.
- Rusmin, R. and Evan, J., (2017). Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies ", *Asian Review of Accounting*, (25)2, 24 – 30.
- Salehi, Mahdi, Dashtbayez Mohammadi L., Mohammadi Shaban and Adibian Mohammad Sadegh, (2020). Auditors' Response to Readability of Financial Statement Notes, *Asian Review of Accounting*, (20)3, 463 – 480.
- Saragih, Muhammad Rizal, (2019). The Effect of Company Size, Solvency and Audit Committee on Daley Audit, *Scientific Journal of Reflection: Economic, Accounting, Management and Business*, (2)2, 16 – 27.

- ShalimovA, Natalia and Stezhko, Zoya, (2016). Qualitative Characteristic of the Auditor's Report, *Research Journal of Financial and Accounting*, (2)4, 12 – 19.
- Shurkeri, S., and Islam, M., (2012). The Determinants of Audit Timeliness: Evidence from Malaysia, *Journal of Applied Sciences Research*, (8)7, 3314 – 3324.
- Shuraki, Mojtaba T. and Azizkhani, M., (2021). Accounting Comparability Financial Reporting Quality and Audit Opinions: Evidence from Iran, *Asian Review of Accounting*, (29)1, 42 – 60.
- Soyemi, Kenny. Sanyaolu, Wasiu A., and Salawu, Rafu O., (2019). Corporate Governance Practices and External Auditors' Reporting Lag in Nigeria, *International Accounting and Taxation Research Group*, available on line at: <https://www..atrievew.org>.
- Stewart, E. and Cairney, T., (2020). Readability of Integrated Reports an Exploratory Global Study, *Accounting, Auditing & Accountability*. (34)1, 42 – 60.
- Trpeska, Marina and Others, (2017). The Relevance of Financial Information and Contents of the New Audit Report for Lending Decisions of Commercial Banks, *Accounting and Management Information Systems*, (16)4, 1 – 28.
- Wiyantoro, L. S. and Usman, F., (2018). Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking, *European Research Studies Journal*, Xxi3, 417 – 428.