

علاقة عبء عمل مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية- الدور المعدل لتعقد مهمة المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ تامر إبراهيم السواح

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية

tamer.elsawah@alexu.edu.eg

ملخص البحث

إستهدفت الدراسة الوقوف على أثر كل من عبء عمل مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية وذلك لعينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، إلى جانب تحديد مدى أختلاف تأثير كل من عبء العمل ومدخل المراجعة المشتركة بفعل كل من تعقد مهمة وعملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه على هاتين العلاقتين، بإستخدام عينة مكونة من 779 مشاهدة (شركة - سنة) تخص 169 شركة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2018 حتي عام 2022 والتي تنتمي لخمس عشرة قطاع بالبورصة المصرية. وقد توصلت الدراسة لوجود علاقة عكسية معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية صدور القوائم المالية، في حين يدعم مدخل المراجعة المشتركة صدور تلك القوائم في التوقيت المناسب، تحسن مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه معنوياً ووقتية القوائم المالية، في حين تحد تعقد عملية المراجعة من تلك الوقتية. تتأثر العلاقة العكسية ذات الدلالة الإحصائية بين عبء العمل والوقتية بشكل معنوي بإختلاف تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، وهناك أيضاً أثر معدل معنوي لكل من تعقد المهمة وطول مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على العلاقة الطردية المعنوية بين مدخل المراجعة المشتركة والوقتية، وجاءت علاقة الوقتية عكسية بكل من الرأي المعدل لمراقب الحسابات ونسبة الرفع المالى لعميل المراجعة وتحقيقه لخسائر، في حين جاءت العلاقة طردية بين الوقتية وحجم وربحية عميل المراجعة.

¹ تقديم البحث في 2025/8/23 وقبول نشره في 2025/8/30

وللتحقق من متانة النتائج توصل تحليل الحساسية بعد تغيير طريقة قياس عبء عمل مراقب الحسابات لذات النتائج بالنسبة للعلاقة العكسية المعنوية بين عبء العمل والوقتية، والأثر المعدل على تلك العلاقة لكل من تعقد المهمة وبقاء مدير الشركة بمنصبه، ولم يختلف الأمر بالنسبة للعلاقة الطردية بين مدخل المراجعة المشتركة والوقتية بعد تغيير طريقة قياسها حيث جاءت معنوية، كما جاء الأثر المعدل لكل من لتعقد المهمة ومدة بقاء مدير الشركة بمنصبه معنوياً. وقد أدى تغيير طريقة قياس كل من تعقد المهمة وتغيير طريقة قياس مدة بقاء المدير التنفيذي للتعديل بمنصبه لغياب أي أثر معدل على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بالوقتية، في حين ثبت وجود ذلك الأثر المعدل لكل من تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي للعمل على علاقة مدخل المراجعة المشتركة بالوقتية. وأدى تغيير طريقة قياس الوقتية لغياب المعنوية عن علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية.

وأخيراً كشف التحليل الإضافي عن تفوق تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على تأثير تعقد المهمة على علاقة كل من عبء العمل ومدخل المراجعة المشتركة بالوقتية، لا يوجد تأثير معدل لتفاعل تعقد المهمة ومدة بقاء المدير التنفيذي بالمنصب معاً على علاقة كل من عبء العمل ومدخل المراجعة المشتركة بالوقتية، وأخيراً تم تقسيم عينة البحث لعينتين فرعيتين الأولى للمشاهدات ذات الصلة بمدخل المراجعة المشتركة و الثانية للمراجعة الفردية، وتم التوصل لوجود علاقة عكسية معنوية بين عبء العمل والوقتية سواء في حالة المراجعة المشتركة أو الفردية، حيث لا يوجد إختلاف معنوي بين معامل إنحدار عبء العمل بكلتا العينتين الفرعيتين، أي أن توزيع عبء العمل بين أكثر من مراجع لم يحد من الأثر السلبي لعبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية.

الكلمات المفتاحية: عبء عمل مراقب الحسابات - المراجعة المشتركة - تعقد المهمة - مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه - الوقتية.

The Impact of Auditor Workload and Joint Auditing on the Timeliness of Financial Statements: The Moderating Role of Audit Task Complexity and Chief Executive Officer (CEO) Tenure Evidence from Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The objective of this research is to study and investigate the impact of auditor's workload and joint audit on financial statements timeliness of non-financial firms listed on the Egyptian Stock Exchange, in addition to investigating whether impact of workload and joint audit on timeliness is moderated by audit task complexity and CEO tenure. Using sample of 779 firm-year observations collected from 169 nonfinancial firms listed on the Egyptian stock exchange during the period from 2018 to 2022 which belong to fifteen non-financial sectors. The study's findings revealed that there is a significant negative relationship between auditor's workload and timeliness while joint audit is significantly improving timeliness, furthermore, audit task complexity (CEO tenure) significantly decreases (increases) timeliness of financial statements. Additionally audit task complexity and CEO tenure moderate the impact of auditor's workload and joint audit on timeliness, where audit task complexity (CEO tenure) weakened (strengthened) the negative (positive) relationship between auditor's workload (joint audit) and timeliness. Modified audit opinion, client's loss, and leverage decrease the timeliness of financial statements while client's size, profitability, and Big 4 auditors enhance timeliness.

Robustness test (Sensitivity analysis), through changing the measurements of research variables, has revealed that measuring auditor workload using busy season gives the same significant negative relationship between workload and timeliness in addition to complexity and CEO tenure are moderating this relationship. Measuring joint audit using the combinations of involved auditors has not changed the related results regarding the significant positive relationship between joint audit and timeliness and the moderating effect of complexity and CEO tenure. Furthermore, complexity and CEO tenure do not moderate the relationship between workload and timeliness when complexity is measured based on square

root of client`s subsidiaries and CEO tenure is measured using a dummy variable reflecting the length of CEO period keeping his position. Measuring timeliness using total delay has led to an insignificant relationship between joint audit and timeliness.

Additional tests have revealed that complexity and CEO tenure *together* failed to moderate the relationship between workload and timeliness and the relationship between joint audit and timeliness. Finally, splitting the whole sample into two subsamples, the first one includes observations related to joint audits while the second subsample includes the observations representing single audits, has revealed whether in joint or single audits there is a significant relationship between auditor`s workload and timeliness which indicates the inactive role of joint audit related to mitigating the negatives consequences of auditor`s workload, where there is an insignificant difference between the slope of auditor`s workload of the two subsamples.

Keywords: Auditor workload –Joint audit –Audit task complexity –CEO tenure – Timeliness.

1- مقدمة

تعد وقتية القوائم المالية أحد الخصائص النوعية التي تحسن جودة التقارير المالية، فوفقاً للمعايير الدولية للتقرير المالي، فإن المعلومات المالية المفيدة لاتخاذ القرارات يجب أن تتسم بالملائمة و التمثيل الصادق لما تزعم تمثيله، ويتم تحسين نفعية المعلومات المالية عند تقديم تلك المعلومات في التوقيت المناسب، فوقتية إصدار القوائم المالية تعد أمر ضروري لضمان عمل سوق المال على إعتبار أن القوائم المالية هي المصدر الرئيسي للمعلومات المالية، فمن المهم أن يتلقي متخذي القرارات تلك المعلومات في الوقت المناسب وإلا إنخفضت نفعيتها. (Azizan, 2019; Almarzouq et al., 2025)، كما يمكن للوقتية مساعدة المحللين الماليين في إعادة النظر بخصوص تقديراتهم السابقة، كما إن الوقتية يمكن إن تحسن من مصداقية القوائم المالية فتأخير صدور القوائم المالية يمكن ان ساء تفسيرها من الأطراف الخارجية على انها إشارة سلبية عن الشركة. (Azizan, 2019)، فوفقاً لنظرية الالتزام فإن الشركات التي تلتزم بالقوانين سوف تحقق زيادة في قيمتها (Irnawati et al., 2023).

وقد إهتمت الجهات الرقابية على مستوي العالم بتحسين وقتية القوائم المالية، للحد من الآثار السلبية المحتملة لذلك التأخير والتي يمكن ان تتمثل في (عدم تماثل المعلومات- عدم التأكد في إتخاذ قرار الإستثمار- زيادة الشائعات- تسرب المعلومات الداخلية - الإتجار الداخلي- إنخفاض ثقة المستثمرين بالأرباح المعلنة) (Almarzouq et al., 2025) وعلى إعتبار أن الشركات لا يمكنها نشر القوائم المالية قبل الإنتهاء من عملية المراجعة، فإن توقيت إصدار القوائم المالية يعتمد على الوقتية والتأخير في عملية المراجعة. (Abdillah et al., 2019)، حيث يعد تأخير تقرير المراجعة مؤثر على مستوى الخطر المدرك من جانب مراقب الحسابات بخصوص جودة المعلومات، لذا فهناك إتجاه نحو تخفيض الفترة المسموح بها لتقديم تقرير المراجعة (Azizan, 2019).

إن زيادة عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات قد يصاحبه العديد من جوانب النفع والضرر لعملية المراجعة، فمن حيث النفع فإتساع قاعدة العملاء لعميل المراجعة يعني تحسن الإدراك لمستوي إستقلالية ومصداقية مراقب الحسابات، الأمر الذي يحسن من سمعته مما يتيح له جذب عدد أكبر من العملاء، أما فيما يتعلق بالضرر المحتمل ان تزيد من احتمالية كون مراقب الحسابات منهك مما يدفعه نحو إستخدام اجراءات مراجعة اقل فاعلة ويتخذ قرارات غير سليمة فيما يتعلق بجمع الأدلة وكفايتها مما يقضي على جودة أحكامه المهنية، ويزيد من إحتماله حاجة مراقب الحسابات لوقت أطول للإنتهاء من عملية المراجعة. (Hussin et al., 2018)، كما أن إزدحام موسم تقديم تقرير المراجعة من الممكن أن يدفع المراجع إلى الضغط على الامكانات البشرية المتاحة لتعمل بطاقتها القصوي، ويواجه مراقب الحسابات في

تلك الحالة بمشكلة تتعلق بمدى إمكانية الحصول على أفراد إضافيين كمساعدين وقدرات إضافية للمساعدة في اتمام عملية المراجعة في الوقت المناسب دون تأخير (Lambert et al., 2007).

وعلى الجانب الآخر فإن المراجعة المشتركة كمراجعة تتم من جانب اثنين أو أكثر من المراجعين المستقلين، يشاركون في تخطيط المراجعة ومشاركة الجهد اللازم للمراجعة وإصدار تقرير واحد موقع من جانب مراجعين ملتزمين بشكل مشترك، والقيام بالفحص ورقابة الجودة لعمل مراقبي الحسابات بشكل تبادلي Reciprocal check (Ratzinger-Sakel et al., 2013; Marmousez, 2009). كما تعد المراجعة المشتركة أداة لتحقيق الإتساق بين مصالح المراجعين والمساهمين، والتحقق من أن المراجع كوكيل عنهم يعمل بإجتهد و بإستقلالية أكبر، كما يمكن أن تحقق مزايا معلوماتية تحسن من الخبرة الفنية ومعرفة أفضل بمجال المهمة المحددة Domain-specific knowledge، الأمر الذي يؤدي لأحكام وجودة مراجعة أفضل، الأمر الذي يمكن أن ينعكس إيجاباً على جودة وفاعلية عملية المراجعة وتقييم القوائم المالية وتخفيف لمشكلات الوكالة بشكل أفضل من المراجعة الفردية، لذا فقد لجأت بعض الدول للإلزام بالمراجعة المشتركة لكن قد يؤدي الإلزام بها لنتائج غير مرغوبة نتيجة لعدم تماثل المعلومات بين شريكي المراجعة، فقد أحد المشاركين بمعلومات أكثر عن مجال المهمة، الأمر الذي يدفع الشريك الأخر للإعتماد على إستنتاجاته، وهو ما يعرف بمشكلة إعتماد أحد المشاركين على الأخر Free-riding، لذا فالمراجعة المشتركة الاختيارية قد تكون الحل الأفضل (Hossain, 2024).

ولكن من ناحية أخرى فقد يتردد المراجع في نقل الخبرة للمشارك معه بعملية المراجعة على إعتبار أنها ميزة تنافسية قد تحقق للمراجع مزايا شخصية له (Bianchi, 2018)، فالمنافسة الشديدة بين المكاتب المشاركة بالمراجعة المشتركة، قد تولد صعوبات في التعاون بين المراجعين المشاركين، مما يزيد من تأخير عملية المراجعة (Marmousez, 2009)، وقد يتسبب عدم التوافق بين المراجعين المشاركين على معاملات ومعالجات محاسبية معينة في الحد من إمكانية الوصول لرأي موحد في التوقيت المناسب (Gouda & Shahan, 2024).

وجدير بالذكر فإن تعقد عملية المراجعة يشير لزيادة مستوى خطر المراجعة وعملية التقرير المالي، مما قد يزيد من تأخر توقيت إصدار تقرير المراجعة، ولكن من ناحية أخرى فإنه من المتوقع ان يتمتع مراقب الحسابات المكلف بمراجعة تلك الشركات بالحذر والأخذ بالحسبان لتلك العوامل أثناء الإعداد لعملية المراجعة، إلى جانب ذلك فإن الشركات التي تتسم بدرجة تعقد تنظيمي مرتفعة عادة ما تتمتع برقابة داخلية قوية مما يحد من خطر الرقابة وخطر المراجعة الأمر الذي يحد من تأخر صدور تقرير المراجعة ويحسن من وقتية القوائم المالية (Abdillah et al., 2019)، وجدير بالذكر فمن الممكن ان تؤثر العديد من

خصائص مراقب الحسابات كالحجم وطول مدة الارتباط بالعميل وأداء خدمات بخلاف المراجعة لذات العميل على تأخير تقرير المراجعة كنتيجة لتعقد عملية المراجعة ذاتها (Chen et al., 2022)، و يمكن لعبء عمل مراقب الحسابات لعب دور في التأثير على تأخير تقرير المراجعة كنتيجة لتعقد عملية المراجعة.

وفقاً لنظرية الوكالة فمن المفترض وجود تعارض في المصالح بين المديرين والمساهمين والذي يفترض أن يؤثر على سلوك الشركة بما في ذلك وقتية صدور قوائمها المالية، كما أنه وفقاً لنظرية القيادة Stewardship فإن المدير التنفيذي للشركة يسعى لتحقيق مصالح كافة أصحاب المصالح وتحقيق نجاح طويل الأجل للشركة، وتساعد خبرة وقيم وسمات وطول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في توقع سلوك الشركة ذو الصلة بعملية التقرير المالي من حيث دور طول مدة بقاءه في الحد من إدارة والمبالغة بالأرباح (Ali & Zhang, 2015)، وكذلك دعم وقتية صدور القوائم المالية، وذلك نظراً لدور المدير التنفيذي في الإشراف على عملية التقرير المالي وإدارة العلاقات مع مراقب الحسابات على اعتبار أن المدير التنفيذي الكفاء يمكنه بناء وإدارة شبكة علاقات بشكل أفضل مما قد يساعد في تخفيض تأخير صدور تقرير مراقب الحسابات (Islam et al., 2023)، من خلال قراره بخصوص قبول أو رفض والتفاوض بخصوص بعض التعديلات المقترحة على القوائم المالية من جانب مراقب الحسابات (Azizan, 2019; Amin et al., 2025)، وفي بيئة الأعمال المصرية يغلب على المديرين التنفيذيين التجنب المرتفع للمخاطر مع تباين واضح في السلطة ومقاومة التغيير، وهو ما يمكن أن يكون داعماً لسعي المدير التنفيذي لتحسين وقتية القوائم المالية لدعم مكانة الشركة بالصناعة، ودفع مراقب الحسابات لتخصيص وقت أقل لعملية المراجعة وإنجازها بشكل أسرع (Amin et al., 2025).

2- مشكلة البحث

تم تخصيص قدر محدود من الاهتمام لتحليل كيف تختار الإدارة توقيت إصدار المعلومات المالية، فتقديم معلومات مفيدة للمشاركين بالسوق ليس فقط دالة في طبيعة المعلومات المصدرة، ولكن أيضاً في توقيت إصدار تلك المعلومات (Sengupta, 2004). لا يوجد إتفاق على محددات وقتية صدور القوائم المالية بين الدراسات السابقة (Singh et al., 2022; Badawy & Zaki, 2023; Haghi & Sabouri, 2023; Imawati et al., 2023; Skomra et al., 2023; Pourheidari et al., 2024; Almarzouq et al., 2025; Khan et al., 2025) خاصة فيما يتعلق بأثر عبء عمل مراقب الحسابات وكذلك الإستعانة بمدخل المراجعة المشتركة في مراجعة القوائم المالية التاريخية السنوية الكاملة، والأثر المحتمل لكل من تعقد عملية المراجعة و مدة بقاء المدير التنفيذي للشركة بمنصبه على علاقة كل

من عبء عمل مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة على وقتية صدور القوائم المالية. وبناء على ما تقدم يمكن صياغة مشكلة البحث في شكل عدد من التساؤلات الآتية والتي سوف يسعى البحث للإجابة عنها نظرياً وعملياً:

- هل توجد علاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية القوائم المالية؟ وما هي طبيعة هذه العلاقة؟
- هل توجد علاقة بين المراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية؟ وما هي طبيعة هذه العلاقة؟
- هل تؤثر تعقد عملية المراجعة (كمتغير معدل) على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية؟
- هل تؤثر تعقد عملية المراجعة (كمتغير معدل) على علاقة مدخل المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية؟
- هل تؤثر مدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة بمنصبه (كمتغير معدل) على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية؟
- هل تؤثر مدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة بمنصبه (كمتغير معدل) على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية؟

3-هدف البحث

يستهدف البحث دراسة وإختبار تأثير عبء عمل مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية كل على حده، إلى جانب الوقوف على الأثر المعدل لكل من تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة على منصبه على علاقة كل من عبء عمل مراقب الحسابات ومدخل المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية.

4-أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث من خلال إسهاماته الأكاديمية والعملية التي يحققها فمن الناحية الأكاديمية يستمد البحث أهميته كونه يسعى للوصول لمحددات ووقتية القوائم المالية كمصدر هام لإشباع احتياجات متخذ القرار، كما يستمد البحث أهميته من خلال سعيه للتركيز على قضية عبء العمل الملقى على مراقب الحسابات وتأثير هذا العبء على وقتية صدور القوائم المالية، إلى جانب تأثير وجود أكثر من مراجع مكلف بمراجعة القوائم المالية على تأخير عملية المراجعة وقضية الوقتية، إلى جانب ذلك فإن البحث

يسعى للوقوف على تأثير مدي تعقد مهمة المراجعة على علاقة كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة بوقتية صدور القوائم المالية.

ومن الناحية العملية يكتسب البحث أهميته من خلال الدليل التطبيقي الذي يقدمه فيما يتعلق بأثر كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة على وقتية صدور القوائم المالية، مما قد يساعد الجهات المنظمة لمهنة المراجعة على وضع عدة ضوابط مهنية لدعم دور مهنة المراجعة في تحسين وقتية القوائم المالية كأحد السمات النوعية المحسنة لجودة معلومات القوائم المالية، كما يقدم البحث دليلاً تطبيقياً للجهات المنظمة لسوق الأوراق المالية يتعلق بأهم مسببات تأخير صدور القوائم المالية للعمل على الحد منها خاصة ما يتعلق بمراقب الحسابات وبعملية المراجعة ذاتها وخصائص عميل المراجعة تلك المتعلقة بتعقد عملياته وسمات مديره التنفيذي ومدة بقاءه بمنصبه، ومن أهم دوافع البحث تضيق فجوة البحث المحاسبي في مصر فيما يتعلق بوقتية القوائم المالية، واختبار العلاقات محل الدراسة بإتباع منهجية بحث متكاملة ومتطورة تساير منهجيات الكثير من البحوث الأجنبية.

5- حدود البحث

يقصر البحث على دراسة واختبار علاقة كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة - الإختيارية- بوقتية صدور القوائم المالية، والأثر المعدل لتعقد مهمة المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة بمنصبه على تلك العلاقات في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2018 حتي عام 2022، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث دراسة العلاقات محل الدراسة بالشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية أو تلك التي تنتمي لقطاع البنوك أو الشركات المالية غير المصرفية، على إعتبار أنها تخضع لبعض الضوابط التنظيمية والرقابية الخاصة التي قد تؤثر بدورها على وقتية صدور القوائم المالية، كما يخرج عن نطاق البحث دراسة الأثر على وقتية القوائم المالية بفعل المراجعة المشتركة الإلزامية، وكذلك المراجعة الثنائية والتي يتم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة من جانب مراقبي الحسابات المشاركين بشكل مستقل، وإعداد كل منهما تقرير مستقل يشتمل على رأيه المهني بالقوائم محل المراجعة، بحيث لا يكون أي منهما مسئول عن الرأي المهني للأخر، إلى جانب ذلك فإنه لم يأخذ البحث بالحسبان تصنيفات ونوع الصناعة التي تنتمي لها شركات العينة والتي قد تؤثر بدورها على وقتية القوائم المالية، كما يخرج عن نطاق البحث تعقيد عملية المراجعة بدلالة تعقد التقرير المالي المعبر عنها بدلالة سهولة قراءة ذلك التقرير المالي، ومن ناحية أخرى اقتصر البحث على تناول عدد من المتغيرات الرقابية التي قد تؤثر على وقتية القوائم المالية، ويخرج عن نطاقه متغيرات رقابية أخرى قد تكون

مؤثرة (مثل: عمر الشركة ومستوى السيولة). وأخيراً فإن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

6- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه وفي ضوء حدوده، سوف تشتمل خطة البحث على النقاط التالية:

- 1-6 ووقتية القوائم المالية من منظور محاسبي ومهني.
- 2-6 عبء عمل مراقب الحسابات من منظور مهني.
- 3-6 مدخل المراجعة المشتركة من منظور مهني.
- 4-6 تحليل العلاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض الأول للبحث.
- 5-6 تحليل العلاقة بين مدخل المراجعة المشتركة ووقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض الثاني للبحث.
- 6-6 تحليل تأثير تعقد مهمة المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض الثالث للبحث.
- 7-6 تحليل تأثير تعقد مهمة المراجعة على علاقة مدخل المراجعة المشتركة بوقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض الرابع للبحث.
- 8-6 تحليل تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض الخامس للبحث.
- 9-6 تحليل تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء المراجعة المشتركة بوقتية صدور القوائم المالية وإشتقاق الفرض السادس للبحث.
- 10-6 الدراسة التطبيقية: التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى.
- 11-6 اهم النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

6-1 وقتية القوائم المالية من منظور محاسبي ومهني

تعد الوقتية جانب هام لجودة التقارير المالية حيث يجب أن يكون هناك إمكانية للحصول على المعلومات لاتخاذ القرارات قبل ان تفقد اثرها القوي والإيجابي (Herath & Albarqi, 2017)، و يمكن وصف وقتية القوائم المالية بالمدى الزمني بين نهاية الفترة أو نقطة الفصل Cut-off point والوقت الذي تصبح فيه القوائم المالية متاحة للجمهور، وتعد الوقتية معيار إهتمام كبير من جانب العديد من الجهات الرقابية والمنظمة لمهنة المحاسبة، فالشفافية والوقتية من العوامل الهامة للتحقق من حصول المستثمرين المحتملين على معلومات ملائمة لإتخاذ قرارات استثمارية سليمة (Zandi & Abdullah, 2019). وتزداد أهمية وقتية القوائم المالية في الاقتصاديات الناشئة على وجه الخصوص، حيث تكون المصادر الأخرى للمعلومات- بخلاف القوائم المالية - ليست متقدمة بالشكل المناسب، إلى جانب ان الجهات الرقابية والتنظيمية تكون غير فاعلة (Karim et al.,2006)، وتعد الإدارة مسؤولة عن الحفاظ على الميزة النسبية المتحققة من خلال توصيل تقارير وقتية ودقيقة (MASB,2014)، حيث تساعد وقتية القوائم المالية الإدارة على تحسين مصداقيتها من خلال الحد من تقلبات الأرباح المعلنة وتقلبات أسعار الأسهم (Zandi & Abdullah, 2019).

وعلى الجانب المهني فإن وقتية القوائم المالية تعد من الأمور الهامة لدعم ملائمة ومصداقية القوائم المالية، فهناك ضغوط للإنتهاء من عملية المراجعة بسرعة للحد من عدم تماثل المعلومات وعدم التأكد، وفي حال تعدد عملاء المراجعة فإن انجاز عملية المراجعة بسرعة تولد العديد من المنافع تتمثل في الخبرة المكتسبة من المعرفة المتولدة لديه بمراجعة العديد من العملاء بذات الوقت، كما أن إنجاز عملية المراجعة في وقت طويل تولد العديد من الآثار السلبية بفعل ضغوط الوقت (Singh et al.,2022). وفيما يتعلق بقياس وقتية القوائم المالية إعتدنا دراستا (Karim et al.,2006، القزاز وأخرون، 2022) على ثلاثة مقاييس يتمثل الأول في تأخير تقرير المراجعة أو فترة إبطاء عملية المراجعة والتي تمثل الوقت المنقضي بين تاريخ الميزانية وتوقيع مراقب (أو مراقبي) الحسابات لتقرير المراجعة، ويتمثل المقياس الثاني في عدد الأيام من تاريخ الميزانية العمومية حتي تاريخ صدور الإعلان عن اجتماع الجمعية العامة للمساهمين مصحوباً بمسودة التقرير السنوي للشركة، أما المقياس الثالث والذي يمثل فترة التأخير الكلية وذلك من تاريخ نهاية السنة المالية والإنعقاد الفعلي للجمعية العامة للمساهمين، في حين إتفقنا دراستا (Abernathy et al.,2014; Ogoun et al.,2019)، على قياس الوقتية إعتماًداً على تاريخ الإعلان عن الأرباح، حيث تم إستخدام مقياسين الأول يتعلق بتأخر عملية المراجعة من نهاية السنة المالية حتي تاريخ توقيع تقرير المراجعة، والثاني من نهاية السنة المالية حتي تاريخ إعلان الأرباح، بحيث يعكس فترة التأخير الإختيارية

من جانب الإدارة Management discretionary report lags من تاريخ تقرير المراجعة حتى تاريخ إعلان الأرباح. وفقاً للمادة 35 "فحص ونشر القوائم المالية" من قواعد القيد والشطب للأوراق المالية بالبورصة المصرية- الصادر بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم 11 لسنة 2014 وفقاً لآخر تعديل بناء على قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 46 لسنة 2025 في 2025/02/11- تلتزم الشركات المقيدة بتسليم ونشر القوائم المالية مرفق بها تقرير مراقب الحسابات وتقرير مجلس الإدارة بإعتمادها على موقع البورصة وموقع الشركة الإلكتروني قبل إنعقاد الجمعية العامة بإحدي وعشرون يوماً على الأقل، وإن طرأ عليها أي تعديل يجب إخطار الهيئة ونشر تلك التعديلات (الهيئة العامة للرقابة المالية، 2025).

تناولت الدراسات السابقة العديد من العوامل والمحددات لوقتية القوائم المالية، والتي يمكن تقسيمها لعوامل لها علاقة بشركة عميل المراجعة، وعوامل لها علاقة بمراقب الحسابات، وأخيراً عوامل تتعلق بعملية المراجعة والمنهج المطبق بتلك العملية، فيما يتعلق بالمحددات المتعلقة بعمل المراجعة فتشتمل على حجم وعمر شركة عميل المراجعة ونمو مبيعاته وتعقد عملياته وهيكل وتركز الملكية ونوعية الصناعة التي ينتمي إليها وأداءه المالي وتحقيقه لخسائر والرفع المالي إلى جانب الرقابة الداخلية والبات الحوكمة المطبقة من جانب عميل المراجعة، حيث توصلت دراسة (Wulandari, 2018; Van der Zahn, 2023; Putri & Alamsyah, 2025) لوجود تأثير لحجم شركة عميل المراجعة على وقتية صدور القوائم المالية وذلك على إعتبار ان الشركات الكبيرة ترتبط بتكاليف سياسية تؤثر على وقتية تقاريرها المالية، حيث اشارت دراستا (Wulandari, 2018; Van der Zahn, 2023) لوجود علاقة عكسية بين حجم شركة عميل المراجعة ووقتية إصدار تقاريره المالية، في حين توصلت دراستا (Firnanti & Karmudiandri, 2020; Putri & Alamsyah, 2025) لوجود علاقة طردية بين حجم الشركة ووقتية القوائم المالية، وفيما يتعلق بعمر الشركة توصلت دراسة (Van der Zahn (2023) لوجود علاقة طردية معنوية بين عمر الشركة محل المراجعة ووقتية عملية المراجعة وصدور تقاريرها المالية، وبخصوص نمو الشركة محل المراجعة توصلت دراسة (Haghi & Sabouri (2022) لوجود علاقة طردية معنوية بين معدل نمو المبيعات ووقتية التقارير المالية، في حين توصلت دراسة (Van der Zahn (2023) لعلاقة طردية ولكن غير معنوية بين معدل نمو المبيعات ووقتية صدور القوائم المالية.

وفيما يخص الأداء المالي توصلت (Abernathy et al., 2014; Yendrawati & Mahendra, 2018; Savitri et al., 2019; Firnanti & Karmudiandri, 2020; Aigienohuwa & Uniamikogbo, 2021; Singh et al., 2022; Badawy & Zaki, 2023) لوجود علاقة طردية بين الأداء المالي لعميل المراجعة والوقتية لصدور القوائم المالية، الأمر الذي يتسق مع نظرية الإشارة

Signaling theory فالشركات تميل للإفصاح عن قوائمها المالية في الوقت المناسب و ذلك عندما تكون تلك الشركة ذات الأداء المرتفع (Kartadjumena et al.,2021)، كما أن الربحية المنخفضة أو الشركات التي تحقق خسائر تدفع المراجع لمزيد من التأخير للحد من النقصاني المحتمل خاصة لو كان هناك بعض الاخبار غير الجيدة، وبالنسبة لنسب الرفع المالي توصلت دراسة (Alvionita & Putra, 2023; Putri & Alamsyah, 2025) إلى وجود علاقة عكسية بين نسب الرفع المالي للشركة ووقتية القوائم المالية، وبالنسبة لإلانات الحوكمة التي يطبقها عميل المراجعة توصلت دراسة (Sultana et al.,2015; Ghafran & Yasmin,2018) لوجود علاقة طردية تربط خبرة رئيس لجنة المراجعة وأعضائها واستقلاليتهم بوقتية القوائم المالية، كما توصلت دراسة (Firnanti& Karmudiandri (2020) لوجود علاقة طردية تربط حجم وعدد لقاءات مجلس الإدارة بوقتية صدور القوائم المالية.

وفيما يتعلق بالعوامل ذات الصلة بمراقب الحسابات فتشتمل على تدوير مراقب الحسابات ونوعية رأيه المهني وتخصصه الصناعي وسمعته المهنية وتخصصه الصناعي، فقد توصلت دراسة (Dao & Pham (2014) أن قصر مدة استمرار مراقب الحسابات مع ذات العميل تحد من تأخير تقرير المراجعة وتحسن من وقتية القوائم المالية، وفيما يتعلق بنوعية رأي مراقب الحسابات فقد توصلت دراسة (Singh et al., (2022) لوجود علاقة عكسية تربط تعديلات الرأي والخروج عن الرأي النظيف بوقتية القوائم المالية، حيث تزيد تلك التعديلات من تأخر صدور تقرير المراجعة. وفيما يخص السمعة المهنية لمراقب الحسابات فقد تباينت الدراسات منها ما توصل لتأثير سلبي للسمعة على الوقتية (Heba & Zaki, 2023)، في حين توصلت دراسة (Abidin& Ahmad-Zaluki, 2012; Sariningsih et al., 2023) لوجود علاقة طردية بين تلك السمعة المهنية ووقتية صدور القوائم المالية، وفيما يخص التخصص الصناعي لمراقب الحسابات توصلت دراسة (Ismail et al. (2022) لوجود علاقة عكسية بين تكليف احد المراجعين المتخصصين صناعياً ووقتية صدور القوائم المالية. وأخيراً تشتمل العوامل ذات الصلة بعملية المراجعة ذاتها على ضغط الوقت المرتبط بوقت تنفيذ المهمة ومدى فاعلة مع المراجعة الداخلية، فقد توصلت دراسة (Durand (2019) إلى أن تنفيذ عملية المراجعة خلال الموسم المزدحم وما يصاحبه من قيد يتعلق بمحدودية الموارد البشرية المتاحة للمراجعة يحد بدوره من وقتية القوائم المالية، حيث يزيد ازدحام موسم المراجعة من تأخير عملية المراجعة. وفيما يتعلق بفاعلة المراجعة الداخلية توصلت دراسة (Harymawan & Putri, 2023) إلى أن المراجعة الداخلية الجيدة تساعد في الحد تأخير عملية المراجعة وتحسين وقتية القوائم المالية.

وبناء على ما تقدم يتضح للباحث وجود إهتمام كبير من جانب الأطراف المسئولة عن القوائم المالية وممارسي المهنة وكذلك الجهات الرقابية والتنظيمية- خاصة ذات الصلة بسوق المال- بوقتية التقارير المالية سعياً للحد من عدم تماثل المعلومات وتحسين عملية إتخاذ القرارات من جانب كافة أصحاب المصالح، كما يوجد حراك أكاديمي إنعكس بالدراسات السابقة فيما يتعلق بمحددات ووقيتية القوائم المالية وإنعكاساتها، حيث أظهرت العديد من تلك الدراسات وجود عدة عوامل تؤثر على الوقتية منها ما يتعلق بشركة عميل المراجعة والتي من أهمها حجم شركة عميل المراجعة وأداءها المالي ونسب الإقتراض، كما يوجد العوامل والمتغيرات المتعلقة بمراقب الحسابات نفسه من سمعة مهنية وتخصص صناعي ونوعية رأيه المهني، إلى جانب ذلك يوجد العوامل المتعلقة بالمهمة ذاتها من عامل الوقت المتاح للمهمة ومدى فاعلة وتعاون المراجعة الداخلية، ورغم ما تناولته الدراسات من عوامل قد تؤثر على ووقيتية القوائم المالية، إلا أنه قد يكون هناك المزيد من المتغيرات والعوامل التي يمكن أن تؤثر وتكون من بين محددات تلك الوقتية، وهو الأمر الذي سعت الدراسة لتناوله سعياً منها لسد جزء من الفجوة البحثية فيما يتعلق بمحددات ووقيتية التقارير المالية.

6-2 عبء عمل مراقب الحسابات من منظور مهني

وجود حاجة للانتهاء من أكثر من عملية مراجعة بذات الوقت يمثل تحدياً أمام مراقبي الحسابات فيما يتعلق بتخصيص الموارد المتاحة لعملية المراجعة، خاصة في ظل التزايد المستمر في المسئوليات المهنية الملقاة على عاتق مراقبي الحسابات، الأمر الذي يستلزم من المراجع تحقيق التوازن بين تلك المسئوليات المتزايدة في ضوء قيد الوقت، وذلك من خلال تشجيع العميل بإجراء تعديلات بنظم معلوماته بما يسمح بإجراء مراجعة مستمرة، او من خلال الإنتهاء من بعض إجراءات المراجعة خلال الفترة دون تأجيلها لنهاية السنة المالية، إلا أن بعض الإجراءات يجب ان تتم في نهاية السنة المالية أو بعد نهايتها بفترة قصيرة، كما أن بعض المعايير تستلزم بعض الإجراءات بنهاية السنة المالية للحد من خطر المراجعة. يمكن أن يحد ضغط وعبء العمل الزائد ومحدودية الوقت المتاح لعملية المراجعة وضغوط الزمن Time pressures من جودة وفاعلة إجراءات المراجعة وتؤدي إلى مستوي شك وأداء مهني ضعيف وسلوكيات مهنية غير سليمة Dysfunctional behaviors من جانب مراقبي الحسابات، ويمكن أن تحد من قدرة المراجع للأخذ بالحسبان لإعتبارات الأهمية النسبية ومخاطر التحريفات الجوهرية عند أداءه لعملية المراجعة للعديد من العملاء بذات الوقت (Lopez & Peters, 2012; Gul et al., 2017).

وفقاً لنظرية الإنتباه أو التركيز المحدود Limited attention theory فإن شريك المراجعة المسئول عن عدد كبير من العملاء يخصص إنتباه أقل للإجراءات والجهد المبذول بعملية المراجعة، الذي يطيل الوقت اللازم للإنتهاء من المهمة ويحد من القدرة التنافسية لمراقب الحسابات (Singh et al., 2022).

وقد إهتمت الجهات المهنية بالأثار المترتبة على عبء عمل مراقبي الحسابات وعدم التوازن فيه، فقد أشارت تقارير فحص الجودة لمجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات العامة المقيدة بالبورصة PCAOB الأمريكي إلى أن عبء العمل المرتفع لدي مكاتب المراجعة يزيد من إحتمالية فشل عملية المراجعة في تحديد التجاوزات للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً GAAP والتي تستلزم تعديلات جوهرية أو إعادة لإصدار القوائم المالية (Chang et al., 2017). وقد حدد الـ PCAOB في إصدار له عام 2015 ليحدد مؤشرات لجودة المراجعة بلغ عددها ثمانية وعشرون مؤشراً كمياً ونوعياً للجودة مقسمة لثلاثة أقسام رئيسية يركز الأول على ممارسي المراجعة، والثاني على عملية المراجعة ذاتها، أما الثالث فيتعلق بنتائج المراجعة، وقد تم إشتمل الجزء الأول على قسم يتعلق بإتاحة المراجعين والذي إشتمل على مؤشران يتعلقان بعبء العمل، الأول يتعلق بعبء عمل شريك المراجعة، والثاني يتعلق بعبء عمل مديري المراجعة والفريق المكلف بالمهمة (PCAOB, 2015).

مشكلة عدم توازن عبء عمل مراقب الحسابات تحدث خلال أول ثلاثة أشهر من السنة المالية نتيجة لتجمع Clustering عملاء المراجعة- خاصة المقيدة بالبورصة- الامر الذي يزيد بشكل كبير من الطلب على الوقت والموارد الإدراكية Cognitive resources لمراقبي الحسابات (Heo et al., 2021)، فعبء العمل والإنتغال بدوره يحد من القدرات الإدراكية لمراقبي الحسابات وتحد من دقة رأيهم وأحكامهم المهنية، الأمر الذي يدمر السمعة المهنية لمراقبي الحسابات ويزيد من خطر النقصاني (Berglund et al., 2018). وقد توصلت دراسة (Suhardianto & Leung, 2021) إلى أن عبء عمل مراقبي الحسابات بدوره يدعم وجود تحفظ زائد من جانب مراقب الحسابات ويزيد من إحتمالية تعديل الرأي المهني بخصوص القوائم المالية، إلا أن عبء عمل مراقبي الحسابات يحد من دقة الأحكام المهنية بخصوص الاستمرارية، وتقل الأثار المترتبة على عبء العمل في حالة مكاتب المراجعة التي لديها موارد كافية ومعرفة متخصصة بالصناعة التي ينتمي إليها عميل المراجعة بما يسمح بإدارة عبء العمل بفاعلية.

وجدير بالذكر فإنه يمكن ان يتعامل مكتب المراجعة مع عبء العمل المرتفع بتخصيص المزيد من الموارد والجهد للحد من الأثار السلبية لهذا العبء الزائد (Gul et al., 2017)، كما يمكن أن تؤدي الخبرة المكتسبة لمراقب الحسابات من واقع مراجعته للعديد من العملاء إلى قدرة أكبر على إنجاز مهمته في الوقت المناسب دون تأخير (Badawy & Zaki, 2023).

وجدير بالذكر فإنه يمكن التعبير عن وقياس عبء عمل مراقب الحسابات بعدة مداخل منها ما يعتمد على اجمالي أصول عملاء المراجعة المقيدون بالبورصة والتي يتم مراجعتهم من جانب ذات الشريك خلال نفس الفترة، الأمر الذي يساعد في الأخذ بالحسبان لمدي تعقد أعمال عميل المراجعة (Gulet al., 2017) كما يمكن الإستناد في إطار قياس عبء العمل على العدد- وليس إجمالي الأصول- أو اللوغاريتم الطبيعي لعدد الشركات المقيدة بالبورصة والتي يراجعها ذات شريك المراجعة في نفس الوقت (Hussin) أن ذلك يعطي مؤشراً على عدد الساعات وحجم الجهد الواجب بذله من جانب شريك المراجعة، وفي حال المراجعة المشتركة يتم تحديد اجمالي اللوغاريتم الطبيعي لعملاء المراجعة المقيدون بالبورصة والمكلف كلا المراجعين المشاركين بالمراجعة المشتركة خلال ذات الفترة وقسمة الناتج على عدد المراجعين المشاركين لتحديد متوسط عبء عملهم (Yan & XIE (2016). وأخيراً يمكن التعبير عن عبء عمل مراقب الحسابات بدلالة تقديمه لمهمته أثناء الموسم المزدحم، حيث الندرة بالموارد والوقت (Badawy & Zaki, 2023).

وبناء على ما قد تم استعراضه بتلك الجزئية يري الباحث أن هناك إهتمام كبير من جانب المنظمات المهنية بالأثار السلبية المحتملة لزيادة عبء عمل مراقبي الحسابات للحفاظ على مستوى جودة مناسب لعملية المراجعة و التقرير المالي، حيث تم اعتبار عبء عمل شريك ومدير المراجعة وكذلك الفريق المشارك بالمهمة أحد المؤشرات الهامة الدالة على مستوى الجودة، ومن ناحية أخرى يوجد إهتمام كبير من جانب الكتابات الأكاديمية فيما يتعلق بموضوع عبء عمل مراقبي الحسابات، إلى جانب ذلك إهتمت الدراسات الأكاديمية السابقة بالوقوف على الأثار المتولدة عن عبء عمل مراقب الحسابات على عملية المراجعة ومخرجاتها، حيث تتأثر القدرة الإدراكية المتاحة وتنخفض دقة الأحكام المهنية ومستوى تحفظ لمراقب الحسابات ومستوى خطر التقاضي وجودة المراجعة نتيجة لزيادة ما عليه من أعباء، كما إهتمت الدراسات بإستراتيجيات التعامل مع ذلك العبء الزائد والتي يمكن أن تختلف من مكتب لآخر الأمر الذي قد يولد تباين في الأثار المتولدة على عبء عمل مراقب الحسابات من مكتب لآخر.

6-3 مدخل المراجعة المشتركة من منظور مهني

زاد الاهتمام خلال الفترة الأخيرة بدعم إستقلالية مراقب الحسابات لتحسين جودة المراجعة، وأدى ذلك للعديد من الجهود التنظيمية لاستعادة الثقة في المهنة وزيادة التنافسية بسوق المراجعة، ومن بين تلك الجهود الورقة الخضراء الصادرة عن الاتحاد الأوروبي عام 2010 بعنوان "سياسة المراجعة: دروس مستفادة من الأزمة"، والتي اقترحت عدة إليات لاستعادة الثقة بالمهنة وإستقلالية مراقبي الحسابات، ومن أهم تلك الإليات المراجعة المشتركة، ولجنة المراجعة، والقيود على تقديم الخدمات بخلاف المراجعة لعميل المراجعة

(European commission, 2010; Zerni et al.,2012). وفيما يتعلق بالمراجعة المشتركة فهي عملية يشترك فيها مكتبين مختلفين للمراجعة بشكل متزامن ومستقل بحيث يتشاركوا بعملية المراجعة لتكوين رأي مهني واحد بنقير واحد عن القوائم المالية لذات العميل، بحيث يشتركوا في المسؤولية عن ذلك الرأي (Zerni et al.,2012 Deng et al.,2014; Holm & Thinggaard, 2018; Abu Raya, الصادر (2023)، وهي بذلك تختلف عن المراجعة الثنائية Dual audit والتي تشمل على أكثر من مراقب حسابات مكلف من مكاتب مختلفة، بحيث يتم تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بشكل مستقل، وإعداد كل مراقب حسابات لتقرير مستقل يشمل على رأيه المهني بالقوائم محل المراجعة، بحيث لا يكون أي مراقب حسابات مسئول عن الرأي المهني للآخر، ولا يتم بتلك المهمة إجراء فحص ورقابة جودة متبادلة بين مراقبي الحسابات في إطار تلك المراجعة الثنائية (Ratzinger-Sakel et al., 2013; Mandour et al.,2018).

وفيما يتعلق بأنماط أو أشكال تطبيق المراجعة المشتركة فيمكن التفرقة بين المراجعة المشتركة الإلزامية والإختيارية، حيث أُلزمت بعض الدول - كفرنسا والدنمارك والكويت - شركاتها العامة بإستخدام المراجعة المشتركة (Van der Zahn & Tebourbi, 2023)، ومؤخراً تحولت بعض تلك الدول - الدنمارك والكويت - للمراجعة المشتركة الإختيارية، بها الأمر الذي إنخفض معه عدد الشركات التي تستخدم المراجعة المشتركة (Holm & Thinggaard, 2018)، وفي مصر إقتصر الإلزام على بعض القطاعات كالبنوك بأن تستخدم المراجعة المشتركة، نظراً لحساسية تلك القطاعات (القرزاز وأخرون، 2022).

وقد واجهت إلبة المراجعة المشتركة بجدل يختلف فيه المؤيد والمعارض لها خاصة فيما يتعلق بفرضها بشكل ملزم وليس إختياري، على إعتبار أنها قد تكون عامل داعم لجودة المراجعة المقدمة للعميل، فوجود طرفين مشاركين بالمراجعة يكون أفضل من واحد، كما يمكنها الحد من تركيز سوق خدمات المراجعة ودعم مستوي التحفظ المحاسبي على إعتبار ان المراجعة المشتركة تكون فيها ضغوط للمساءلة بشكل أكبر من المراجعة الفردية (Holm & Thinggaard, 2018)، و لكن من ناحية أخرى قد يتساوي مستوي جودة الخدمة المقدمة في حال المراجعة المشتركة- بمختلف تشكيلات المشاركين بالمهمة- مع مستوي جودة المراجعة في حالة المراجعة الفردية، فقد تزيد المراجعة المشتركة التنافسية السعيرية، كما أن دورها في دعم تركيز محدود بسوق خدمات المراجعة ليس من الضروري أن ينعكس إيجاباً على مستوي الجودة للخدمة المقدمة. (Velte & Azibi, 2015; Holm & Thinggaard,2018)، وقد يصل الأمر ان المراجعة المشتركة يمكن أن تحد من جودة المراجعة- عكس المتوقع منها- على إعتبار أنها قد تدعم ظاهرة انتقال مكتب مراجعة على الآخر Free-riding خاصة عند إشتراك احد المكاتب الكبيرة مع مكتب صغير في

عملية مراجعة مشتركة، إلى جانب وجود احتمالية لانخفاض دقة الأدلة (Deng et al.,2014)، وقد توصلت دراسة (Haak et al. (2018) إلى أن حتي التوازن بتوزيع الجهود على المشاركين بالمراجعة المشتركة يكون له أثر سلبي على مستوي جودة المراجعة و يكون ذلك مصحوباً بمستوي مرتفع لأتعب المراجعة.

وفيما يتعلق بكيفية قياس الدراسات السابقة وتعبيرها عن المراجعة المشتركة إعتمدت عدة دراسات (Mnadour et al.,2018 ;Ezat,2015; Zerni et al.,2012) السيد وآخرون، (2023) في قياسها على مقارنتها بالمراجعة الفردية بإستخدام متغير وهمي Dummy بحيث يأخذ القيمة 1 في حال إستخدام مدخل المراجعة المشتركة وصفر خلاف ذلك، في حين إستخدمت دراسات أخرى (Alfraih, 2016) (Haak et al.,2018) متغير ترتيبي للوقوف على الأثار المترتبة على كل مزيج بين مكاتب المراجعة - على إختلاف أحجامها ومواردها - المشاركة بالمراجعة المشتركة، بحيث يكون أعلى ترتيب في حل كون كلا المشاركين بالمراجعة المشتركة من المكاتب الكبيرة، والأقل منه حالة إشتراك مراقبي حسابات أحدهما من مكتب كبير والأخر من مكتب صغير، والبعض الآخر (Holm& Thinggaard,2018; Van der Zahn & Tebourbi, 2023) إعتد على متغير وهمي لكل شكل من اشكال مزيج المراجعة المشتركة بحيث يأخذ القيمة 1 في حال تحقق ذلك المزيج وصفر خلاف ذلك.

ويمكن أن يخلص الباحث مما تقدم لوجود حراك مهني وأكاديمي كبير فيما يتعلق بالمراجعة المشتركة، فيما يتعلق بأثارها وإنعكاساتها على جودة الخدمة المهنية المقدمة ودورها في دعم جودة عملية التقرير المالي، خاصة في ظل الجدل المهني والأكاديمي المتعلق بجدوي الإلزام بالمراجعة المشتركة بشكل عام أو بقطاعات بعينها لطبيعتها الخاصة، حيث يوجد تباين كبير في الدراسات السابقة فيما يتعلق بجدوي المراجعة المشتركة، فهناك من أيد وجود منافع للمراجعة المشتركة من خلال تبادل الخبرات و المهارات بين المشاركين من المكاتب المختلفة، وهناك من أيد عدم جدواها من حيث كونها لا تحدث تحسن بجودة الخدمة المهنية المقدمة رغم ارتفاع التكاليف المصاحبة لها، في ظل أن يكون هناك مشاركة غير فاعلة من أحد مراقبي الحسابات المشاركين لكونه يعتمد بشكل غير مقبول على الشريك الآخر.

6-4 تحليل الدراسات التي تناولت علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية التقارير المالية، وإشنتاق الفرض الأول للبحث

تم إختبار تأثير العديد من سمات مهمة المراجعة ومراقب الحسابات (كالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات وسمعته وتدويره وتقديمه لخدمات بخلاف المراجعة) على تأخير تقرير المراجعة ووقتية صدور القوائم المالية. (Abernathy et al., 2017)، ومن ضمن السمات التي لم تلقي الاهتمام الكافي هو عبء العمل الملقي على مراقبي الحسابات المكلفين بمراجعة القوائم المالية. من الصعب أن يكون هناك إتفاق لتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على مخرجات عملية المراجعة لعميل المراجعة العادي، فمن ناحية يمكن أن يكون لعبء العمل أثره الإيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث أن زيادة العملاء بمحفظة شريك المراجعة يمكنه تحسين إستقلالية مراقب الحسابات وتقريره بشكل صادق عن الأمور غير العادية المكتشفة، كما أن عبء العمل وزيادة عدد العملاء يمكنه تحسين الخبرة المتاحة للمراجع، كما أن عبء العمل يمكن أن يعكس مستوى الكفاءة من واقع المهارة المتاحة لمراقب الحسابات، الأمر الذي يدفعه لتوفير مستوى توكيد أعلى مقارنة بباقي مراقبي الحسابات، ومن ناحية أخرى لعبء عمل مراقب الحسابات آثاره الضارة على عملية المراجعة، حيث وفقاً لفرض الإنشغال Busyness hypothesis ونظرية الإنتباه أو التركيز المحدود فإن أداء المراجع لمهام كثيرة يحد من الانتباه المتاح لباقي مهام المراجعة التي يجب أدائها بذات الوقت، حتي لو لجأ شريك المراجعة لزيادة عدد مساعديه فيجب عليه الإنتباه للتسيق والإشراف على أنشطة هؤلاء المساعدين (Goodwin & Wu, 2016).

هناك العديد من الدراسات (Johnson et al., 2002; Habib et al., 2019; Chen et al., 2020; Pacheco Paredes & Wheatley, 2020; Wiedjaja & Eriandani, 2021; Inneh et al., 2022; Singh et al., 2022; Skomra et al., 2023; Haghi & Sabouri, 2023; Pourheidari et al., 2024; Khan et al., 2025) التي قد توصلت لوجود علاقة عكسية بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية القوائم المالية، على إعتبار أن زيادة عبء عمل مراقب الحسابات يؤدي لتأخير الانتهاء من عملية المراجعة، على إعتبار ان عبء العمل الزائد يزيد من الوقت اللازم للتحقق من وفاء مراقب الحسابات بمعيار بذل العناية المهنية الواجبة، فقد توصلت دراسة Johnson et al. (2002) إلى وجود علاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات وازدحام موسم عملية المراجعة بالوحدات الحكومية وزيادة تأخر اتمام عملية المراجعة و تأخر صدور التقارير المالية.

وتوصلت دراسة Habib et al. (2019) إلى ان تقديم مهمة المراجعة أثناء موسم المراجعة وزيادة عبء عمل مراقب الحسابات يزيد من تاخير تقرير المراجعة، ويؤثر سلباً على وقتية عملية المراجعة

والتقرير المالي. وتوصلت دراسة (Chen et al. (2020 إلى وجود دور لزيادة عبء عمل مراجع الحسابات في زيادة ميله لتأخير صدور تقريره، الأمر الذي يعبر عن علاقة عكسية بين عبء عمل مراجع الحسابات و وقتية التقارير المالية. كما تناولت (Pacheco Paredes & Wheatley (2020 إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين تحول نهاية السنة المالية لعميل المراجعة من وقت مزدحم للمراجع لوقت اقل ازدحاماً و تأخر انجاز عملية المراجعة، الأمر الذي يعكس التحسن بوقتية التقارير المالية، ولكن تحققت تلك العلاقة فقط في حال مكاتب المراجعة بخلاف الاربعة الكبار، حيث أن غالبية عملاء المراجعة للمكاتب الاربعة الكبار من الشركات كبيرة الحجم.

وتوصلت دراسة (Wiedjaja & Eriandani (2021 إلى وجود علاقة طردية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة الأمر الذي يحد من وقتية التقارير المالية، ولكن يحد طول مدة ارتباط مراقب الحسابات بعميله من تلك العلاقة الطردية، بمعنى ان زيادة عدد سنوات إرتباط المراجع بعميله تحد من التأثير السلبي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية التقارير المالية، وذلك نظرا لان طول ارتباط مراقب الحسابات بذات العميل يزيد من اعتياديته على اعمال العميل والمزيد من المعلومات المتاحة عنه. كما توصلت دراسة (Inneh et al.(2022 إلى ان زيادة عبء عمل مراقب الحسابات يؤدي إلى زيادة في الوقت اللازم لتوفير التقرير المالي، نتيجة لان ذلك العبء يعني المزيد من الجهد اللازم للوفاء بمعيار بذل العناية المهنية الواجبة وتكوين الرأي المهني وتدنية مخاطر النقصاني.

كما توصلت دراسة (Singh et al.(2022 إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين عبء العمل الزائد لمراقب الحسابات ووقتية التقارير المالية، فذلك العبء يسبب طول بالوقت اللازم لإنجاز عملية المراجعة، كما يضعف من جودة التقارير المالية، وعادة ما يؤدي ذلك العبء الزائد للعمل لتغيير المراجع بالسنة التالية نتيجة لعدم حفاظه على مستوي مناسب لجودة المراجعة، كما توصلت دراسة (Haghi & Sabouri (2023 إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين انشغال مراقب الحسابات وعبء العمل الملقي عليه وكل من وقتية التقارير المالية وجودتها، وإن كان تأثير عبء عمل مراقب الحسابات أكبر على وقتية التقارير المالية. وتوصلت دراسة (Skomra et al. (2023 إلى أن إزدحام الموسم وانشغال المراجع مع كبار العملاء التي تأخرت في اصدار قوائمها المالية يؤثر عكسياً على وقتية عملية المراجعة وجودتها في باقي عملاء مكتب المراجعة وذلك في حال المكاتب الاربعة الكبار، حيث يحدث تدهور في وقتية عملية المراجعة في حالة العملاء متوسطي وصغيري الحجم، ويكون هناك تدهور بجودة المراجعة يكون واضحاً في حال عملاء المراجعة متوسطي الحجم فقط. وتوصلت دراسة (Pourheidari et al.(2024 إلى وجود علاقة طردية معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وكل من تأخير تقرير المراجعة و تكلفة رأس المال،

وعلاقة عكسية بين عبء عمل مراقب الحسابات و جودة المراجعة، وهذا ما يتناقض مع كون عبء العمل سوف يؤدي لزيادة بخبرة المراجع و يحسن من فاعلية عملية المراجعة. وتوصلت دراسة Khan et al. (2025) إلى وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات وتغييره على وقتية التقارير المالية، حيث تزيد تلك العوامل من تأخير صدور التقارير المالية وتحد من وقتيتها.

وفي ذات السياق إهتمت دراستا (Afzali et al., 2024; Ittonen et al., 2022) بأثر المراجع المشتت Distracted بفعل تعثر بعض عملاءه على وقتية وتأخير عملية المراجعة لباقي العملاء، حيث تم التوصل إلى أن تشتت مراقب الحسابات بفعل إنشغاله بمراجعة عملاء متعثرين مالياً يؤثر سلباً على بيئة التقرير المالي للشركة حيث يرتفع مستوى غموض القوائم المالية، وينخفض مستوى الجودة التي يقدمها المراجع لعملائه، ويزداد تأخير عملية المراجعة و تنخفض وقتية التقارير المالية، ويزيد ذلك التشتت من فرص الدخول في ممارسات ادارة ارباح سواء بالمدخل الحقيقي أو من خلال استخدام الاستحقاقات.

وعلى النقيض توصلت دراسة (Badawy & Zaki (2023 على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لدور عبء عمل مراقب الحسابات يسهم جوهريا في تحسين وقتية إصدار التقارير المالية، وذلك على اعتبار ان عبء العمل الزائد يدفع مكاتب المراجعة لتخصيص المزيد من الموارد للإنتهاء من عملية المراجعة بالتوقيت المناسب للحد من الاثار السلبية لعبء العمل، كما أن مراجعة عدد كبير من عملاء المراجعة بذات الوقت بدوره يحسن من خبرة مراقب الحسابات، الأمر الذي يجعله يحتاج وقت أقل للإنتهاء من عملية المراجعة ويحسن من وقتية القوائم المالية.

ومن ناحية اخرى اتفقت عدة دراسات (Lambert et al., 2007; Cagle et al., 2014; Berliana, 2015; Raweh et al., 2021; Irnawati et al., 2023; Tanujaya et al., 2024) على عدم وجود تأثير لعبء عمل مراقب الحسابات على توقيت صدور القوائم المالية والانتهاج من عملية المراجعة، على إعتبار ان المتطلبات المهنية لتخطيط عملية المراجعة تلزم مراقب الحسابات بتخصيص الوقت اللازم لعملية المراجعة والانتهاج منها في الوقت المناسب، حيث توصلت دراسة Lambert et al. (2007) إلى عدم وجود تأثير معنوي لعبء عمل وانشغال مراقب الحسابات على علاقة تاخير عملية المراجعة بجودة الأرباح. كما توصلت دراسة (Cagle et al., 2014) إلى عدم وجود أي علاقة ذات دلالة بين عدد عملاء المراجعة - كدلالة على عبء عمل مراقب الحسابات- وتأخر ووقتية عملية المراجعة والتقارير المالي. وتوصلت دراسة (Berliana (2015 إلى عدم وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على تاخير عملية المراجعة ووقتية التقارير المالية.

كما توصلت دراسة (Raweh et al. (2021 إلى عدم وجود اي علاقة ذات دلالة احصائية بين لعبء عمل مراقب الحسابات وكفاءة عملية المراجعة بدلالة تأخر عملية المراجعة ووقتية التقارير المالية في حالة مكاتب المراجعة بخلاف الاربعة الكبار، في حين حد عبء العمل من تأخر عملية المراجعة، وحسن من وقتية إصدار التقارير المالية بالمكاتب الأربعة الكبار. وتوصلت دراسة (Irnawati et al.(2023 لعدم وجود تأثير لأي من السمع المهنية وانشغال شريك المراجعة على تأخير التقارير المالية لشريك المراجعة، وذلك على إعتبار ان المراجع يعرف حدود العبء الامثل للعمل، وبالتالي يخصص الوقت الكافي لكل عمل من اعمال المراجعة لتحقيق التنفيذ والاشراف المناسب وتوجيه عملية المراجعة وتفسير الادلة واستكمال المراجعة في الوقت المطلوب. وتوصلت دراسة (Tanujaya et al.(2024 إلى عدم معنوية تأثير عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات على وقتية وجودة التقارير المالية لعميل المراجعة، وهو ما يتمشي مع نظرية الإلتزام على إعتبار أن ان المراجع يلتزم بشكل صارم بالقواعد و التعليمات المفروضة عليه، مما يجعله يصدر تقريره في الوقت المناسب على الرغم من ضغوط جدولته المزدحم، مما يحد من احتمالية وخطر التأخير المتوقع بفعل هذا العبء.

وبناء على ما قد سبق يري الباحث أنه يوجد تزايد واضح في توجه البحوث نحو دراسة أثر عبء عمل مراقب الحسابات على وقتية التقارير والقوائم المالية، على إعتبار أن زيادة عبء العمل وإنشغال مراقب الحسابات يمكن أن يؤثر على وقتية عملية المراجعة والتي تنعكس على وقت صدور القوائم والتقارير المالية، إلا أن إستعراض الدراسات السابقة أشار إلى أن تأثير عبء عمل مراقب الحسابات على وقتية صدور القوائم المالية وتأخر صدور تقرير المراجعة لا يوجد إتفاق بين الدراسات السابقة فيما يتعلق بوجوده من عدمه وفي حال ثبوت وجوده فلا يوجد اتفاق على اتجاه ذلك التأثير حال ثبوت، وبناء عليه سيتم إختبار أثر عبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية ببيئة الممارسة المهنية المصرية، ولذلك تم إشتقاق الفرض الأول للبحث (دون تبني إتجاه معين للعلاقة التأثيرية) كما يلي:

H1: يؤثر عبء عمل مراقب الحسابات معنوياً على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

6-5 تحليل الدراسات التي تناولت علاقة المراجعة المشتركة بوقتية عملية المراجعة والتقرير المالي، وإشنتاج الفرض الثاني للبحث

هناك العديد من المنافع المتوقعة من المراجعة المشتركة، حيث يمكن للمراجعة المشتركة الاختيارية تحسين مستوى جودة المراجعة و التحفظ بالارياح، كما يمكنها تحسين التصنيف الائتماني لعميل المراجعة، وتحد من المخاطر المدركة فيما يتعلق بإحتمالية التعثر للشركة بالعام المقبل مقارنة بالشركات الأخرى (Zemi et al., 2012)، كما تعد المراجعة المشتركة افضل من المراجعة الفردية في مستوى الجودة بتحسين مستوى دقة ادلة المراجعة، بصرف النظر عن تشكيلة المشاركين بالمراجعة المشترك (Deng et al., 2014).

وجدير بالذكر فهناك العديد من النظريات التي تبرر الحاجة للمراجعة المشتركة أهمها نظرية الوكالة ونظرية الاعتمادية على الموارد Resources- dependence theory، ونظرية الإشارة Signal theory، بالنسبة لنظرية الوكالة فوجود اثنين من المراجعين أو أكثر يعملوا معاً بشكل تعاوني يساعد بدوره في الحد من مخاطر ومشكلات الوكالة بين المراجع وأصحاب المصالح، نظراً لكون هؤلاء المشاركين يمكنهم فحص عمل بعضهم البعض، وبالنسبة لنظرية الاعتمادية على الموارد فالمراجعة المشتركة هي طريقة لدعم الموارد والقدرات للعديد من المراجعين، مما ينعكس ايجاباً على تقييم بشكل أشمل للقوائم المالية. (Hossain, 2024)، وبالنسبة لنظرية الإشارة فإن قرار مجلس الإدارة ولجنة المراجعة باختيار مدخل المراجعة المشتركة، يعطي دلالة على إلتزام الشركة بإصدار قوائم مالية عالية الجودة. (Elmashtawy et al., 2024)

وفيما يتعلق بأثر المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية فلا يوجد اتفاق على وجود هذا الأثر من عدمه، وحال وجوده لا يوجد اتفاق على إتجاه ذلك التأثير من حيث كونه إيجابي أو سلبي على الوقتية، فقد إتفقت عدة دراسات (Fakhfakh, Sakka & Jarboui, 2016; Liao et al., 2017; Duh; Van der Zahn; 2023; Huang et al., 2021; 2022; أقرزون، 2022; Ayyash, 2025; Almarzouq et al., 2025) على وجود علاقة طردية (عكسية) بين المراجعة المشتركة ووقتية التقارير المالية (تأخر عملية المراجعة)، بمعنى ان المراجعة المشتركة تحسن من وقتية التقارير المالية وتعجل من صدورها، حيث أكدت دراسة (Fakhfakh Sakka & Jarboui (2016) إلى ان خصائص مراقب الحسابات والتي من بينها إستخدام مدخل المراجعة المشتركة إلى جانب خصائص اخري تتمثل في (التخصص الصناعي- نوعية - تدوير- استقلالية) لمراقب الحسابات تلعب دور في الحد من تأخير عملية المراجعة وتحسين وقتية التقارير المالية،

كما توصلت دراسة (Liao et al. (2017 إلى وجود علاقة عكسية بين تأخر صدور تقرير المراجعة والمراجعة المشتركة وخبرة المراجعين المشاركين بالمراجعة المشتركة، الأمر الذي ينعكس على تحسين وقتية التقارير المالية، وتوصلت دراسة (Duh et al. (2020 إلى أن المشاركة المعرفية بين المراجعين تساعد على تحسين جودة عملية المراجعة، وتحسين كفاءتها بتحسين وقتيتها.

وقد توصلت دراسة (Huang et al. (2021 بناء عينة لشركات وشركاء مراجعة بتايوان إلى أن طول عدد سنوات الشراكة في عملية المراجعة بين شريكي المراجعة لذات عميل المراجعة لها دور في تحسين جودة عملية وفاعلة عملية المراجعة المشتركة، حيث تسهم زيادة مدة الشراكة بالمراجعة المشتركة في تحسين وقتية عملية المراجعة ووقتية التقارير المالية. وتوصلت دراسة القزاز وآخرون (2022) على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية إلى تأثير إيجابي معنوي للمراجعة المشتركة على وقتية نشر القوائم المالية، حيث تحد معنوياً من فترة الإبطاء الكلي لنشر القوائم المالية (الفترة من نهاية السنة المالية حتي تاريخ انعقاد الجمعية العمومية للشركة لإعتماد القوائم المالية)، وكذلك فترة ابطاء نشر الإدارة للقوائم المالية (الفترة بين تاريخ توقيع مراقب الحسابات وتاريخ انعقاد الجمعية العمومية للشركة لإعتماد القوائم المالية) بشرط إشترك احد الشركاء من مكاتب المراجعة التي تتمتع بشراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار، ألا ان الأثر على تأخر تقرير المراجعة فقد جاء غير معنوي.

وتوصلت دراسة (Van der Zahn (2023 إلى أن الغاء التطبيق الإلزامي للمراجعة المشتركة بدولة الكويت و التحول للمراجعة الفردية إلى زيادة كبيرة في تأخير تقرير المراجعة وانخفاض معنوي في وقتية التقارير المالية، كما توجد علاقة عكسية منوية بين جودة مزيج المشاركين بالمراجعة المشتركة وتأخير تقرير المراجعة فكلما زادت مشاركة المكاتب الكبيرة كلما انخفض التأخر ف إصدار تقرير المراجعة. وتوصلت دراسة (Onatuyeh et al. (2024 إلى وجود دور للمراجعة المشتركة في تيسير عملية المراجعة و الحد من تأخير عملية المراجعة، الأمر الذي بدوره يحسن من وقتية القوائم المالية. وتوصلت دراسة أميرهم (2024) على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لوجود علاقة طردية معنوية بين تطبيق المراجعة المشتركة ووقتية صدور القوائم المالية، حيث تحد المراجعة المشتركة بشكل معنوي من تأخر صدور تقرير المراجعة.

وتوصلت دراسة (Almarzouq et al. (2025 إلى وجود دور هام تلعبه المراجعة المشتركة في تحسين وقتية القوائم المالية بالحد من الوقت اللازم لصدورها، وذلك من خلال دورها في الحد من تأخر صدور تقرير مراقب الحسابات. وهو ما يتسق مع ما توصلت دراسة (Ayyash (2025 بأن المراجعة المشتركة تلعب دور هام في الحد من تأخير عملية المراجعة وتحسين وقتية صدور القوائم المالية.

وعلى الجانب الآخر توصلت عدة دراسات (He et al., 2021; Athavale et al., 2022; السيد واخرون، 2023، ناجي، 2023) إلى وجود أثر سلبي للمراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية، حيث تزيد من احتمالية تأخير تقرير المراجعة، حيث توصلت دراسة (He et al. (2021 إلى أن تأثير المراجعة المشتركة و اختلاف مستوي الإدراك بين مراقبي الحسابات المشاركين يتسبب بوقت أطول لإتمام عملية المراجعة، أي انخفاض بمستوي وقتية القوائم المالية، وتوصلت دراسة (Athavale et al. (2022 إلى أن تباين و تنوع مراقبي الحسابات المشاركين (من خلال عدة ابعاد مثل العمر - النوع - التعليم - الخ) بعملية المراجعة المشتركة الموقعين على تقرير المراجعة يزيد من تأخير تقرير المراجعة ويحد من وقتية التقارير المالية، وذلك نتيجة لزيادة احتمالية التعارض بين مراقبي الحسابات المشاركين، الامر الذي يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة. وتوصلت دراستا (السيد وأخرون، 2023، ناجي، 2023) إلى أن المراجعة المشتركة تزيد بشكل جوهري من تأخير تقرير المراجعة، وتحد من وقتية القوائم المالية، كما أن تفاعل المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات يرتبط بعلاقة طردية (عكسية) بتأخير تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية).

وجدير بالذكر يوجد عدة دراسات (Fakhfakh 2015; Ekwueme & Olufemi, 2020; Dijeh et al., 2022; Jane-Frances et al., 2022) اتفقت على غياب العلاقة المعنوية بين المراجعة المشتركة ووقتية التقارير المالية وجودتها، فقد توصلت دراسة (Fakhfakh (2015 إلى عدم معنوية تأثير المراجعة المشتركة على وقتية التقارير المالية. كما توصلت دراسة (Ekwueme & Olufemi (2020 إلى وجود علاقة عكسية ولكن غير معنوية بين المراجعة المشتركة وتأخير عملية المراجعة، بمعنى عدم معنوية تأثير المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية. وتوصلت دراسة (Dijeh et al. (2022 إلى عدم وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على جودة التقارير المالية بشركات التأمين المقيدة بالبورصة بنيجريا. كما توصلت دراسة (Jane-Frances et al. (2022 إلى عدم معنوية تأثير المراجعة المشتركة على وقتية التقارير المالية وتأخير تقرير المراجعة.

وبناء على كل ما سبق يري الباحث أن هناك تزايد في توجه البحوث المحاسبية نحو دراسة أثر المراجعة المشتركة على وقتية التقارير والقوائم المالية، على إعتبار أن ان تعاون أكثر من مراجع بعملية المراجعة وتبادل الخبرات فيما بينهم يمكن أن يؤثر على فاعلية ووقتية عملية المراجعة والتي تنعكس على وقت صدور القوائم والتقارير المالية، إلا أن الملاحظ هو عدم إتفاق الدراسات على وجود علاقة بين المراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية من عدمه، وفي حال وجود تلك العلاقة فإنه لا يوجد إتفاق على إتجاهها فالبعض ذهب لوجود تأثير إيجابي والبعض الآخر توصل لوجود تأثير سلبي للمراجعة المشتركة

على وقتية صدور القوائم المالية، وبناء عليه سيتم إختبار أثر المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية بيئة الأعمال وبيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك من خلال إشتقاق الفرض الثاني للبحث (دون تبني إتجاه معين للعلاقة التأثيرية) كما يلي:

H2: يؤثر مدخل المراجعة المشتركة معنوياً على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

6-6 تحليل الدراسات التي تناولت تأثير تعقد مهمة المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية عملية المراجعة والتقرير المالي، وإشتقاق الفرض الثالث للبحث

تعتمد العلاقة بين عبء عمل شريك المراجعة ونواتج عملية المراجعة والتي من بينها وقتية عملية المراجعة على العديد من سمات هذا الشريك كقدرته على حل المشكلات وما لديه من معرفة، ويعتمد ذلك التأثير المحتمل على وقتية القوائم المالية لتلك السمات على مدي تعقد عملية وتفاعلها مع تلك السمات لمراقب الحسابات، حيث تتأثر قدرته في التعامل مع تعقد عملية المراجعة على عدد عملاء المراجعة لهذا الشريك، والوقت المخصص لكل عميل (Goodwin & Wu, 2016).

يوجد هناك عدة دراسات كدراسة (Hussin et al., 2018; Yaacob & Mohamed, 2021) و (Cheng et al., 2021; Badawy & Zaki, 2023) والتي تناولت تأثير كل من عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة وأعمال عميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة ووقتية التقارير المالية، فقد توصلت دراسة (Hussin et al., 2018) لعدم معنوية تأثير تعقد عملية المراجعة و اعمال عميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة ووقتية التقارير المالية، في حين يزيد عبء عمل مراجع الحسابات وانشغاله من تأخير تقرير المراجعة ويحد من وقتية التقارير المالية، وهذا الاثر السلبي يكون أكثر وضوحاً في حالة مكاتب المراجعة التي لا تتمتع بشراكة مع احد المكاتب الاربعة الكبار، كما يزيد الأثر السلبي على الوقتية بمهمات المراجعة التي تتم بالموسم المزدحم وذلك عند إنتهاء السنة المالية في نهاية ديسمبر، وفي حال العميل الذي تكون فترة ارتباط مراقب الحسابات به قصيرة، حيث تحد فترة الارتباط الطويلة بعمل المراجعة من التأثير السلبي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية التقارير المالية.

كما توصلت دراسة (Yaacob & Mohamed, 2021) إلى عدم وجود علاقة بين تأخر عملية المراجعة وعبء عمل مراجع الحسابات، في حين يزيد تأخير عملية المراجعة وتدهور وقتية التقارير المالية نتيجة تعقد عملية المراجعة والمخاطر التي يتعرض لها عميل المراجعة.

وتوصلت دراسة (Cheng et al. (2021 إلى عدم معنوية تأثير تعقد عملية المراجعة و أعمال عميل المراجعة على تأخير تقرير المراجعة ووقتية التقارير المالية، في حين يجد عبء عمل مراجع الحسابات وانشغاله من تأخير تقرير المراجعة ويحسن من وقتية التقارير المالية وذلك في حالة تكليف احد مكاتب المراجعة بخلاف الاربعة الكبار ، ولم تتحقق ذات النتيجة في حال تكليف احد المكاتب الاربعة الكبار . وتوصلت دراسة (Badawy& Zaki(2023 كدراسة أجريت ببيئة الأعمال وبيئة الممارسة المهنية المصرية إلى أنه لا يوجد اي أثر معدل لتعقد عملية المراجعة وتعقد أعمال عميل المراجعة على علاقة انشغال مراقب الحسابات بوقتية التقارير المالية.

وبناء على كل ما سبق يري الباحث أن هناك تركيز بالدراسات السابقة نحو دراسة التأثير على وقتية القوائم المالية نتيجة لعبء عمل مراقب الحسابات وكذلك طبيعة مهمة المراجعة من حيث كونها عملية معقدة نتيجة لتعقد أعمال عميل المراجعة، لذا يمكن إستشعار وجود حاجة لدراسة أثر التفاعل بين عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة على وقتية القوائم المالية، حيث من الممكن أن تتأثر المعنوية و الاتجاه المتوقع للعلاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية القوائم المالية، بمستوي تعقد مهمة المراجعة، إلا أن أثر التفاعل بين كل من عبء العمل وتعقد المراجعة على الوقتية غير محدد، لذا فقد سعي الباحث لإلقاء الضؤ على أثر تعقد مهمة المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولذلك تم إشتقاق الفرض الثالث للبحث كما يلي:

H3: يختلف التأثير المعنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف تعقد مهمة المراجعة.

6-7 تحليل الدراسات التي تناولت تأثير تعقد مهمة المراجعة على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية عملية المراجعة والتقرير المالي، وإشتقاق الفرض الرابع للبحث

وفقاً لنظرية اعتمادية الموارد فإن التعاون بين كلا المشاركين بالمراجعة المشتركة يكون اكثر نفعية ونجاحاً كلما اتسمت مهمة المراجعة بالتعقيد (Gatawa, 2015). هناك العديد من الدراسات كدراسة (Ezat, 2015; Alfraih, 2016; Alfraih, 2017; He, 2021; Van der Zahn,2023; Li et al., 2024) التي اهتمت بتأثير المراجعة المشتركة وتعقد عملية المراجعة على نواتج عملية المراجعة بما في ذلك تأخر عملية المراجعة ووقتية صدور القوائم المالية، فقد إستهدفتا دراستي (Ezat, 2015; Alfraih, 2016) تحديد أثر تعقد عملية المراجعة والمراجعة المشتركة ونوعية الشركاء المشاركين بتلك المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية وتأخر عملية المراجعة لعينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية،

حيث اتفقتا الدراستان على وجود أثر غير معنوي لتعقد عملية المراجعة على وقتية القوائم المالية، وعلاقة عكسية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة، الأمر الذي يشير لدور المراجعة المشتركة في تحسين وقتية القوائم المالية، خاصة كلما زادت مشاركة المكاتب الأربعة الكبار في عملية المراجعة المشتركة.

وقد توصلت دراسة (Alfraih 2017) إلى وجود تأثير لتعقد عملية المراجعة ونوعية وحجم الملكية المؤسسية والحكومية على تحدي فريق المراجعة المشتركة، فتعقد عملية المراجعة تزيد من احتمالية تكليف مراجعين من مكاتب الأربعة الكبار، في حين يحد التعقيد من إختيار مراجعين من مكاتب مراجعة بخلاف الأربعة الكبار، لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعقد عملية المراجعة وتكليف مراجعين من مكاتب أحدهم من الأربعة الكبار والمراجع الآخر يكون خلاف ذلك.

وتوصلت دراسة (He et al. 2021) إلى أن تأثير المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية يعتمد على مدى تعقد عملية المراجعة، حيث يكون تأثير المراجعة المشتركة على الوقتية أكثر وضوحاً في حال عملاء المراجعة الأكثر تعقيداً، وعدم وجود أي من المراجعين المشاركين يتمتع بتخصص صناعي بالصناعة التي ينتمي لها عميل المراجعة، كما توصلت دراسة (Van der Zahn 2023) إلى أنه يوجد علاقة عكسية (طردية) بين المراجعة المشتركة وتأخير تقرير المراجعة (وقتية التقارير المالية) في ظل وجود تأثير سلبي معنوي لتعقد أعمال عميل المراجعة، إلى جانب ذلك توصلت دراسة (Li et al. 2024) إلى أنه توجد علاقة طردية بين إتساع الفجوة في الخبرة والنوع بين المراجعين المشاركين بالمراجعة المشتركة ونواتج أو جودة عملية المراجعة، وتزيد قوة ذلك التأثير بزيادة مستوي تعقد عملية المراجعة، وأن المشاركين بعملية المراجعة ينتموا لمكاتب مراجعة صغيرة، كما أن إلبات الحوكمة لعميل المراجعة تتسم بالضعف، وزيادة مستوي عدم تماثل المعلومات.

وبناء على كل ما سبق يري الباحث أن هناك إتجاه متزايد نحو الوقوف على مخرجات ونواتج عملية المراجعة المشتركة في ظل سمات وظروف مهمة المراجعة ذاتها والتي من بينها مدي تعقد مهمة المراجعة بفعل تعقد عمليات وأنشطة عميل المراجعة، لذا فيمكن إستشعار فجوة بحثية تتعلق بدراسة أثر التفاعل بين إستخدام مدخل المراجعة المشتركة وتعقد عملية المراجعة على وقتية القوائم المالية، فعلى الرغم أنه من المتوقع أن تحد المراجعة المشتركة من تأخير صدور تقرير المراجع الامر الذي يحسن من وقتية القوائم المالية، كما ان أثر تعقد عملية المراجعة على الوقتية من المتوقع أن يكون سلبياً، إلا أن أثر التفاعل بين كلا المتغيرين معاً المراجعة المشتركة وتعقد المراجعة على الوقتية غير محدد فقد يؤدي ذلك التفاعل إلى تحويل الأثر الطردي المتوقع للمراجعة المشتركة على الوقتية إلى اثر سلبي أو أن يتحول من حيث كونه

اثر معنوي إلى اثر غير معنوي، وبالتالي سعي الباحث لإلقاء الضوء على أثر تعقد مهمة المراجعة على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ولذلك تم إشتقاق الفرض الرابع للبحث كما يلي:

H4: يختلف التأثير المعنوي مدخل المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف تعقد مهمة المراجعة.

6-8 تحليل الدراسات التي تناولت تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية عملية المراجعة والتقرير المالي، وإشتقاق الفرض الخامس للبحث

إن الدور الذي يلعبه المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة في الإشراف على عملية التقرير المالي وإدارة العلاقات مع مراقب الحسابات تشير لاحتمالية وجود تأثير لهذا الرئيس التنفيذي على تأخير تقرير المراجعة وتوقيت صدور القوائم المالية لعميله (Islam et al., 2023). يوجد عدة دراسات (Harjoto et al., 2015; Baatwah et al., 2015; Ogoun et al., 2019; Borgi et al., 2021; Amin et al., 2025) التي تناولت تأثير عبء عمل مراقب الحسابات وطول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه إلى جانب سمات أخرى لذلك المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة- كنوعه والانتماء لأقلية داخل المجتمع - على وقتية إصدار القوائم المالية، حيث توصلت دراسة (Baatwah et al., 2015) إلى وجود أثر سلبي لكل من طول مدة إحتفاظ الرئيس التنفيذي بمنصبه وعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية إصدار القوائم المالية لعميل المراجعة. كما توصلت دراسة (Harjoto et al., 2015) إلى أن عبء عمل وانشغال مراقب الحسابات يزيد من تأخير صدور تقرير مراقب الحسابات ويحد من وقتية صدور القوائم المالية، وذلك في ظل عدة سمات للمدير التنفيذي للشركة محل المراجعة تتمثل في إنتماء ذلك المدير التنفيذي للأقلية من داخل المجتمع وكون شاغل المنصب امرأة والتي من المفترض أن تحد من تأخر عملية المراجعة وتحسن الوقتية، أي ان وجود تلك السمات لم يحد من الأثر السلبي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية، وتوصلت دراسة (Ogoun et al., 2019) إلى أن تغيير المدير التنفيذي لعميل المراجعة يؤثر بدوره على خطر المراجعة وعدم تماثل المعلومات وبالتالي يمكنه الحد من الوقتية المقاسة بدلالة مدة تأخر تقرير مراقب الحسابات او التأخير الإختياري من جانب الإدارة (الفترة من تاريخ تقرير المراجعة وحتى تاريخ إعلان الأرباح ونشر القوائم المالية)، وقد جاءت علاقة مراجعة العميل لأول مرة غير معنوية بالوقتية.

وقد أكدت دراسة (Borgi et al. (2021) على وجود دور لمدة بقاء المدير التنفيذي للشركة في تحسين وقتية القوائم المالية بالحد من تأخير صدورها، وقد إهتمت دراسة (Amin et al. (2025) بالوقوف على أثر كل من عبء عمل مراقب الحسابات وتدوير المدير التنفيذي لعمل المراجعة على وقتية صدور القوائم المالية، وقد جاءت علاقة عبء عمل مراقب الحسابات عكسية بشكل معنوي بتأخير التقرير، في حين جاءت علاقة طول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه وتأخير تقرير المراجعة عكسية ولكنها إفتقدت للمعنوية.

ومن ناحية أخرى توصلت دراسة (Salehi et al. (2018) لوجود تأثير سلبي معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على تأخير تقرير المراجعة، بمعنى أن عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات له دور في تحسين وقتية صدور القوائم المالية، وذلك في ظل الأخذ بالحسبان لأثر تدوير و طول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والذي يؤثر إيجاباً على الوقتية.

بناء على ما تقدم ومن وجهة نظر الباحث فإن هناك إتجاه متزايد نحو لدراسة تأثير عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات، في ظل وجود عدة سمات للمدير التنفيذي على إعتبار أن له دور ومسئولية هامة بعملية التقرير المالي بشركة عميل المراجعة، ومن أهم تلك السمات التي تزيد من دوره بعملية التقرير المالي، هي مدة بقاء ذلك المدير التنفيذي بمنصبه، إلا أن الدراسات السابقة لم تتفق فيما بينها بخصوص تأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة في ظل الأخذ بالحسبان لأثر طول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، ولذلك تم إشتقاق الفرض الخامس للبحث كما يلي:

H5: يختلف التأثير المعنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف مدة بقاء المدير التنفيذي لعمل المراجعة بمنصبه.

6-9 تحليل الدراسات التي تناولت تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية عملية المراجعة والتقرير المالي، وإشتقاق

الفرض السادس للبحث

تساعد المراجعة المشتركة في الحد من احتمالية التواطؤ بين مراقب الحسابات والإدارة، مما يدعم إستقلالية مقارنة بالمراجعة الفردية، والتي قد يواجه فيها مراقب الحسابات بمفرده إدارة تتمتع بسلطة كبيرة. (Marmousez, 2009)، فالمراجعة المشتركة تقلل من الاعتمادية الاقتصادية (Economic bonding للمراجع على عميله، الأمر الذي يساعده في مقاومة الضغط من جانب عميل المراجعة بشكل أفضل،

حيث تعد المراجعة المشتركة الية للتخفيف من التهديدات لاستقلالية المراجع بالحد من أتعاب بخلاف اتعاب المراجعة (Quick et al.,2024).

هناك عدد من الدراسات (Van der Zahn, 2023; Alfraih, 2016) والتي قد إهتمت بتأثير المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية وعملية المراجعة في ظل الأخذ بالحسبان لتأثير العديد من اليات الحوكمة ذات الصلة بمجلس الإدارة ودور المدير التنفيذي للشركة، فتفاعل تلك الإليات الحوكمية ودور المدير التنفيذي مع المراجعة المشتركة قد يكون له تأثيره على وقتية عملية المراجعة، فقد توصلت دراسة إلى (Alfraih (2016 إلى أن المراجعة المشتركة- خاصة كلما زادت مشاركة أحد المكاتب الأربعة الكبار- بدورها تحسن من وقتية التقارير المالية وذلك مع الأخذ بالحسبان لعدة متغيرات متعلقة بالحوكمة تتمثل في حجم مجلس الإدارة والذي يسهم بتحسين الوقتية وجمع المدير التنفيذي للشركة بين منصبه ورئاسة مجلس الإدارة حيث تحد تلك الإزدواجية من وقتية التقارير المالية، وتوصلت دراسة Van der Zahn(2023) إلى أن العلاقة العكسية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة قد تحققت في ظل غياب معنوية التأثير السلبي لحجم مجلس الإدارة والتأثير الطردي لتشكيله- من حيث نوع الأعضاء- على وقتية عملية المراجعة.

يوجد عدة دراسات قد إهتمت (Liu et al., 2015; Corten et al., 2021; Kesaulya & Putri, 2023; Ferdous et al., 2024) بأثر عدد من سمات المدير التنفيذي للشركة على تفضيل المراجعة المشتركة مقارنة بالمراجعة الفردية، إلى جانب تأثير تلك السمات على مستوي جودة تشكيل فريق المراجعة المشتركة، وقد توصلت دراسة (Liu et al. (2015 إلى أن كلما زاد مستوي السلطة الممنوحة للمدير التنفيذي للشركة كلما زادت إحتمالنة تكليف مراقبي حسابات بجودة مرتفعة، كإشارة للمتعاملين بالسوق على مستوي جودة مرتفعة لعملية التقرير المالي. وتوصلت دراسة (Corten et al.,(2021 إلى تعد من العوامل المحركة في إختيار وإقالة مراقبي الحسابات، حيث كلما زاد مستوي السلطة الممنوحة للمدير التنفيذي للشركة بفعل ضعف الدور الرقابي الذي يلعبه مجلس الإدارة، كلما زادت إحتمالنة تكليف مراقب حسابات بخلاف هؤلاء الأربعة الكبار. كما توصلت دراسة (Kesaulya & Putri (2023 إلى إرتباط بين وجود مستوي مرتفع من السلطة الممنوحة للمدير التنفيذي للشركة وتكليف مراقب حسابات مؤهل وذو جودة مرتفعة. وتوصلت دراسة (Ferdous et al. (2024 إلى أن عمر المدير التنفيذي لعميل المراجعة يرتبط بتكليف مراقبي حسابات ذوي جودة مرتفعة، وتحسين مستوي جودة المراجعة، وتحد سيطرة المدير التنفيذي (والتي تتحدد بناء على مدة بقاءه بمنصبه ونسبة الأسهم المملوكة له) من تلك العلاقة الطردية.

ومما تقدم يري الباحث أن هناك توجه واضح بالبحوث والكتابات المحاسبية يشير لتفاعل محتمل بين المراجعة المشتركة وعدد من سمات المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة، خاصة ما يتعلق بمدة بقاءه بمنصبه، حيث أشارت النتائج لوجود هذا التفاعل من خلال دور المراجعة المشتركة في دعم إستقلالية مراقب الحسابات في مواجهة الإدارة العلنا المسيطرة لعميل المراجعة، كما أن المدير التنفيذي كمشرف على إعداد القوائم المالية، قد يكون له تأثيره على الإستعانة بالمراجعة المشتركة بشكل إختياري من عدمه، إلى جانب إحتمالية تأثيره على تشكيل المشاركين بالمراجعة المشتركة، ولذلك تم إشتقاق الفرض السادس للبحث كما يلي:

H6: يختلف التأثير المعنوي لمدخل المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية بإختلاف مدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه.

6-10 منهجية البحث: التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى (تحليل الحساسية والتحليل الإضافي)

يسعي الباحث في تلك الجزئية إلى عرض كل من أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة البحث، أدوات وإجراءات الدراسة، توصيف وقياس المتغيرات المختلفة محل الدراسة، وكذلك نتائج التحليل الإحصائي ونتائج إختبارات فروض البحث بالإضافة لنتائج تحليل الحساسية والتحليل الإضافي، وذلك كما يلي:

6-10-1 أهداف الدراسة التطبيقية

تسعي الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض البحث التي قد سبق إشتقاقهم بالجانب النظري للبحث، وذلك على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية للوقوف على تأثير كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية، والتحقق من إمكانية تأثير كل من تعقد مهمة المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة كمتغيرات معدلة محتملة لعلاقة كل من عبء العمل والمراجعة المشتركة بالوقتية. وتم ذلك من خلال تقدير نماذج إحدار متعدد لقياس معاملات الإحدار للمتغيرات المختلفة محل الدراسة.

6-10-2 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من سنة (2018 - 2022)، حيث تم إستبعاد البنوك والشركات المالية غير المصرفية نظرا لكونها قطاعات تخضع لقواعد تنظيمية وقانونية خاصة، إلى جانب طبيعة العمليات والأنشطة والمخاطر التشغيلية الخاصة بتلك القطاعات لهم إنعكاساتهم على عملية التقرير المالي وتؤثر في درجة تعقيدها، الأمر الذي يؤثر بدوره

على وقتية القوائم المالية على إعتبار أن طبيعة تلك القطاعات تؤثر بدورها على قدر الجهد المتوقع أن يبذله مراقب الحسابات (Ezat, 2015)، وعلى الوقت اللازم لإنهاء عملية المراجعة وإصدار القوائم المالية. ولإختيار وتحديد مشاهدات العينة تم وضع عدة ضوابط منها إستمرار كون الشركة بالعينة مدرجة بالبورصة ويتم التعامل على أسهمها خلال فترة البحث، وإستبعاد المشاهدات ذات الصلة بالشركات التي لديها بيانات مفقودة أو غير كاملة بحيث لا تسمح بقياس متغيرات الدراسة، كما تم إستبعاد المشاهدات المتطرفة وتلك المتعلقة بشركات غيرت نهاية السنة المالية خلال الفترة محل الدراسة، الأمر الذي جعل العينة النهائية مكونة من 779 (شركة - سنة) مشاهدة موزعة على خمس عشرة قطاع من قطاعات البورصة كما هو موضح بالجدول رقم (1) المخصص لتوضيح عملية إختيار العينة والوزن النسبي لمشاهدات كل قطاع من قطاعات البورصة.

جدول 1: عينة الدراسة واختيارها من قطاعات البورصة

عدد الشركات	الشركات المقيدة بالبورصة بكل سنة من سنوات الدراسة تم استبعاد المصارف والشركات المالية غير المصرفية	
219 (50)	إجمالي عدد الشركات بالعينة	
169	إجمالي عدد المشاهدات (شركة - سنة) الخاصة بالشركات غير المالية (169 * 5 سنوات)	
845	يتم استبعاد المشاهدات المتعلقة بشركات لم يستمر قيدها أو لديها بيانات مفقودة أو غير كاملة لقياس متغيرات الدراسة	
(45)	يتم استبعاد المشاهدات المتطرفة والمتعلقة بشركات قامت بتغيير نهاية السنة المالية أثناء المدة محل الدراسة	
(21)	إجمالي عدد المشاهدات العينة (شركة - سنة) النهائية للدراسة	
779	تصنيف مشاهدات العينة حسب القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه والوزن النسبي لمشاهدات كل قطاع	
القطاع	عدد المشاهدات (شركة - سنة)	الوزن النسبي من إجمالي العينة
موارد أساسية	55	7.1%
رعاية صحية وأدوية	90	11.6%
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	32	4.1%
عقارات	160	20.5%
سياحة وترفيه	35	4.4%
اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات	40	5.1%
أغذية ومشروبات وتبغ	144	18.6%
طاقة وخدمات مساندة	10	1.3%
تجارة وموزعون	30	3.9%
خدمات النقل والشحن	14	1.8%
خدمات تعليمية	25	3.2%
مقاولات وإنشاءات هندسية	35	4.5%
منسوجات و سلع معمرة	40	5.1%
مواد البناء	54	6.9%
ورق ومواد تعبئة وتغليف	15	1.9%
الإجمالي	779	100%

6-10-3 أدوات وإجراءات الدراسة

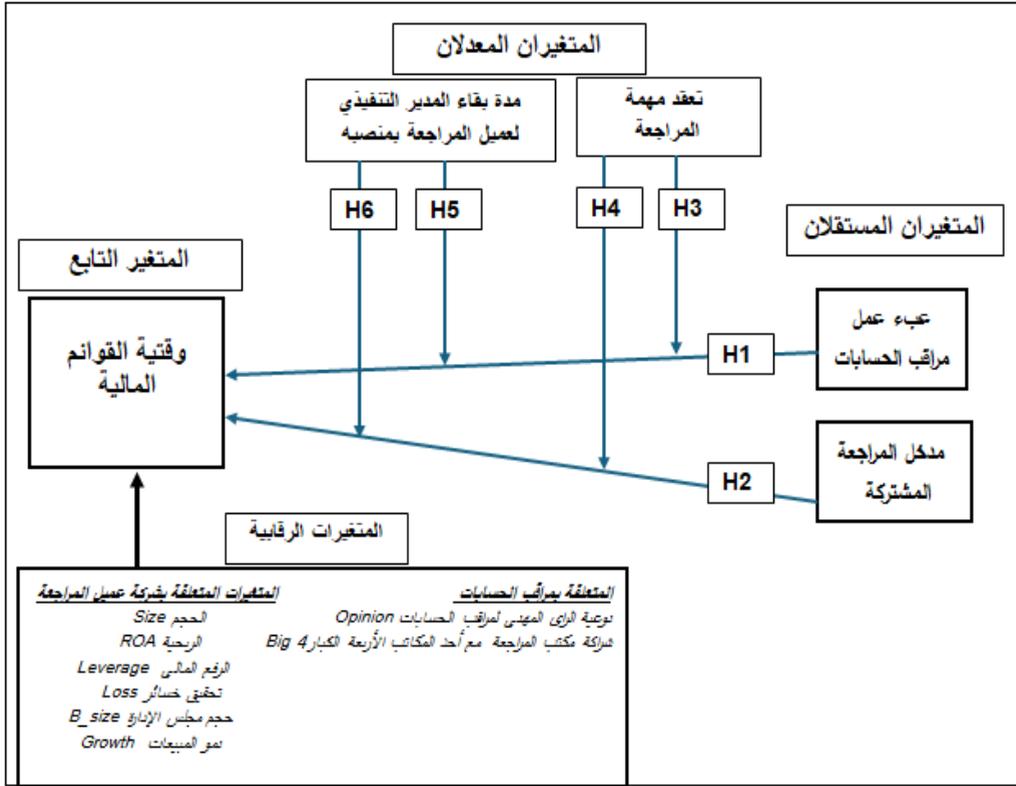
إعتمدت الدراسة في إجراءاتها على المنهجية والإجراءات المتبعة بالدراسات السابقة كدراسة (Singh; et al.,2022; Badawy&Zaki,2023; Haghi & Sabouri, 2023; Imawati et al. ,2023; Skomra et al.,2023; Pourheidari et al., 2024; Khan et al., 2025; Almarzouq et al.,2025)، والذي تعتمد بشكل أساسي على تحليل محتوى القوائم المالية المنشورة، والتي كان مصدرها الرئيسي موقع البورصة المصرية EGX والموقع الإلكتروني مباشر مصر للمعلومات <https://www.mubasher.info/markets/EGX>، بالإضافة لشركة مصر لنشر المعلومات <http://www.egidegypt.com>، إلى جانب بعض المعلومات المنشورة على المواقع الإلكترونية لشركات العينة، و قد تم استخدام الحزمة الإحصائية الجاهزة SPSS الإصدار رقم 24 لإجراء ما يلزم من إختبارات إحصائية للتحقق من صحة فروض البحث.

6-10-4 نموذج الدراسة وتوصيف وقياس المتغيرات محل الدراسة

تم تخصيص تلك الجزئية لعرض نموذج الدراسة، وبناء عليه تم توصيف وطرق قياس ما إشتمل عليه ذلك النموذج من المتغيرات المختلفة محل الدراسة، كما تم عرض نماذج الإنحدار التي إستخدمت في إختبار فروض البحث، وذلك كما يلي:

6-10-4-1 نموذج الدراسة

بناء على ما قد تم عرضه من أهداف وفروض الدراسة، يمكن عرض نموذج الدراسة، وذلك بالشكل رقم (1) على النحو التالي:



شكل 1: نموذج الدراسة وفروض البحث

(المصدر: إعداد الباحث)

6-10-4-2 توصيف وطرق قياس متغيرات الدراسة

استناداً إلى فروض ونموذج الدراسة، يمكن توصيف وقياس المتغيرات محل الدراسة كما يلي:

أولاً: المتغيران المستقلان

عبء عمل شريك المراجعة (APL) **Audit Partner workload**: وقد تم قياسه إستناداً على عبء عمل مراقب الحسابات بدلالة عدد الشركات المقيدة بالبورصة والتي يراجعها ذات شريك المراجعة خلال الفترة. (Cheng et al., 2021; Singh et al., 2022)، بحيث يتم حساب اللوغاريتم الطبيعي لعدد الشركات المقيدة بالبورصة التي يراجعها شريك المراجعة نفسه خلال ذات الفترة (Hussin et al., 2018) (Irnawati et al., 2023)، كما يمكن قياسه باللوغاريتم الطبيعي لاجمالي أصول عملاء المراجعة المقيدون بالبورصة والمكلف المراجع بمراجعتهم خلال الفترة، على إعتبار أن اجمالي أصول عملاء المراجعة يجمع

بين تأثير عدد العملاء ومدى تعقد عملياتهم (Gul et al., 2017). وجدير بالذكر فإنه في حالة المراجعة المشتركة يتم قياس عبء عمل مراقب الحسابات من خلال تحديد إجمالي اللوغاريتم الطبيعي لعملاء المراجعة المقيدين بالبورصة والمكلف كلا المراجعين المشاركين بالمراجعة المشتركة خلال الفترة وقسمة الناتج على عدد المراجعين المشاركين لتحديد متوسط عبء عملهم (Yan & XIE, 2016)، ولأغراض تحليل الحساسية تم الإعتماد على إزدحام موسم خدمات المراجعة للتعبير عن عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات بدلالة نهاية السنة المالية لعميل المراجعة، بحيث يتم استخدام متغير وهمي للتعبير عن العبء (إزدحام موسم المراجعة)، والذي يأخذ القيمة (1) في حالة أن نهاية السنة المالية لعميل المراجعة هي 31 ديسمبر، والقيمة (صفر) في حالة أن نهاية السنة المالية للعميل لتاريخ آخر (Badawy & Zaki, 2023).

المراجعة المشتركة (Joint Audit): ويقاس بمتغير وهمي والذي يأخذ قيمة 1 في حال المراجعة المشتركة وصفر خلاف ذلك قياساً على دراسة (Zemi et al., 2012; Ezat, 2015; Van der Zahn, 2023; Gbadamosia & Alade, 2024; Almarzouq et al., 2025) ويمكن التعبير عن المراجعة المشتركة بدلالة متغير ترتيبى يعكس مزيج ونوعية مراقبي الحسابات المشاركين بعملية المراجعة المشتركة، بحيث يأخذ القيمة (3) في حالة المراجعة المشتركة التي يكون فيها كلا الشركاء ينتمون لمكاتب تتمتع بشراكة مع المكاتب الأربعة الكبار العالمية، ويأخذ القيمة (2) في حالة المراجعة المشتركة التي يكون فيها أحد- وليس كل- الشركاء ينتمي لمكاتب تتمتع بشراكة مع المكاتب الأربعة الكبار العالمية، ويأخذ القيمة (1) في حالة المراجعة المشتركة التي لا ينتمي أي من المشاركين بالمراجعة المشتركة لمكاتب تتمتع بشراكة مع المكاتب الأربعة الكبار العالمية، ويأخذ ذات المتغير القيمة (صفر) في حالة المراجعة الفردية (AbuRaya, 2023).

ثانياً: المتغير التابع

وقتية التقارير المالية Timeliness: تم الإعتماد على عدد أيام تأخر تقرير مراجع الحسابات والمقاس بالفارق بين نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة، بحيث تم إحتساب اللوغاريتم الطبيعي لعدد أيام التأخير (Salehi et al., 2018; Cheng et al., 2021; Singh et al., 2022) ، ولأغراض تحليل الحساسية تم قياس الوقتية بمقياس عكسي يمثل فترة التأخير الكلية في صدور القوائم المالية والتي تمثل الفارق بين نهاية السنة المالية وتاريخ إعتماد مجلس الإدارة للقوائم المالية لنشر القوائم المالية (Karim et al., 2006; Borgi et al., 2021)، على إعتبار أن شرط نشر القوائم المالية على موقع البورصة هو وجود تقرير مراقب الحسابات ومجلس الإدارة، وهو ما يعكس التأخير الإختياري من جانب الإدارة في إعتماد القوائم المالية (Ogoun et al., 2019).

ثالثاً: المتغيران المعدلان

المتغير المعدل الأول: تعقد مهمة المراجعة **Audit task Complexity (Compl)**: ويقاس بنسبة إجمالي أرصدة العملاء والمخزون لإجمالي الأصول (Harjoto et al., 2015; Cheng et al., 2021; Singh et al., 2022)، ولأغراض تحليل الحساسية تم قياس تعقد المهمة بدلالة الجذر التربيعي لعدد القطاعات والفروع التابعة لعمل المراجعة (Alfraih, 2016; Van der Zahn, 2023; Amin et al., 2025).

المتغير المعدل الثاني: مدة بقاء المدير التنفيذي لعمل المراجعة بمنصبه **CEO Tenure (CEOT)**: ويتم قياسه بدلالة مدة إحتفاظ الرئيس التنفيذي الحالي لشركة عميل المراجعة بمنصبه (Harjoto et al., 2015; Baatwah et al., 2015; Salehi et al., 2018; Alawaqleh et al., 2021) ولأغراض تحليل الحساسية تم التعبير عن حفاظ وبقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه بإستخدام متغير وهمي، يعكس طول مدة بقاء الرئيس التنفيذي للشركة بمنصبه بالمقارنة بقصر تلك المدة، بحيث يأخذ القيمة (1) في حال أن تكون مدة الإحتفاظ بالمنصب تتساوى مع أو تتجاوز وسيط العينة وهو ما يعكس طول مدة البقاء بالمنصب، وصفر خلاف ذلك (Baatwah et al., 2015).

رابعاً: المتغيرات الرقابية

هناك عدد من المتغيرات الرقابية التي يحتمل أن تتأثر بها وقتية التقارير المالية، وتتمثل تلك المتغيرات فيما يلي:

نوعية وتعديلات رأي مراقب الحسابات **Opinion** بخصوص القوائم المالية: ويتم التعبير عنه بإستخدام متغير وهمي، والذي يأخذ القيمة (1) في حالة توافر الحاجة لإصدار رأي معدل، ويأخذ القيمة (صفر) خلاف ذلك (Baatwah et al., 2015; Borgi et al., 2021; Singh et al., 2022; Tanujaya & Nuriah, 2023; Almarzouq et al., 2025).

شراكة مكتب المراجعة الذي ينتمي له الشريك مع أحد المكاتب الأربعة الكبار العالمية **Big 4**: ويتم التعبير عنه بمتغير وهمي، والذي يأخذ القيمة (1) حال توافر تلك الشراكة، والقيمة (صفر) خلاف ذلك (Baatwah et al., 2015; Singh et al., 2022; Tanujaya & Nuriah, 2023)

حجم شركة عميل المراجعة **Size**: ويقاس بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول عميل المراجعة (Harjoto et al., 2015; Salehi et al., 2018; Singh et al., 2022; Tanujaya & Nuriah, 2023; Haghi & Sabouri, 2023)

ربحية عميل المراجعة ROA: وتقاس الربحية بدلالة معدل العائد على إجمالي الأصول، وذلك بقسمة صافي الربح على إجمالي أصول الشركة محل المراجعة (Salehi et al.,2018; Singh et al.,2022; Haghi & Sabouri,2023)

نسبة الرفع المالي لعميل المراجعة Leverage: وتقاس بنسبة إجمالي الإلتزامات لإجمالي الأصول (Salehi et al., 2018; Singh et al., 2022; Tanujaya& Nuriah, 2023; Haghi & Sabouri, 2023)

تحقيق عميل المراجعة لخسائر Loss: حيث يعكس دوافع إفصاح الشركات سواء عن الإخبار الإيجابية الجيدة أو السلبية غير الجيدة، ويتم التعبير عن ذلك بدلالة متغير وهمي والذي يأخذ القيمة (1) في حال أن نتيجة نشاط عميل المراجعة صافي خسارة، وصفر خلاف ذلك (Ogoun et al.,2019; Heo et al.,2022; Van der Zahn,2022; Badawy & Zaki,2023)

حجم مجلس إدارة شركة عميل المراجعة B_size: ويقاس بعدد أعضاء مجلس الإدارة بشركة عميل المراجعة (Alfraih, 2016; Slehi et al., 2018; Van der Zahn, 2022; Tanujaya & Nuriah, 2023)

معدل نمو مبيعات عميل المراجعة Growth: ويقاس بمعدل النمو في مبيعات عميل المراجعة، والتي تحسب بنسبة الفارق بين مبيعات العام الحالي والماضي مقسوماً على مبيعات العام الماضي (Haghi & Heo et al., 2021; Sabouri, 2023)

6-10-4-3 نماذج الانحدار المستخدمة في إختبار فروض الدراسة

تم استخدام نموذج الانحدار التالي لاختبار فرض البحث الأول المتعلق بعلاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية (المقاسة بدلالة مقياس عكسي يتمثل في اللوغاريتم الطبيعي لتأخر علنة المراجعة)، وذلك قياساً على دراسة (Hussin et al., 2018; Wiedjaja & Eriandani, 2021; Singh et al., 2022; Haghi & Sabouri, 2023; Badawy & Zaki, 2023)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ APL} + \beta_2 \text{ Opinion} + \beta_3 \text{ Big 4} + \beta_4 \text{ Size} + \beta_5 \text{ ROA} + \beta_6 \text{ Leverage} + \beta_7 \text{ Loss} + \beta_8 \text{ B_size} + \beta_9 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (1)$$

وتم استخدام نموذج الانحدار التالي لاختبار فرض البحث الثاني المتعلق بعلاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية، وذلك قياساً على دراسة (Alfraih,2016; Van der Zahn, 2022; Almarzouq et al.,2025)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint} + \beta_2 \text{ Opinion} + \beta_3 \text{ Big 4} + \beta_4 \text{ Size} + \beta_5 \text{ ROA} + \beta_6 \text{ Leverage} + \beta_7 \text{ Loss} + \beta_8 \text{ B_size} + \beta_9 \text{ Growth} + \varepsilon \quad (2)$$

ولإختبار صحة الفرض الثالث للبحث المتعلق بالاثـر المعدل لتعقد عملية المراجعة على العلاقة المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات والوقتية، يجب أن يكون هناك نموذجي إنحدار (3، 4) (بحيث اشتمل نموذج 3 على المتغير المعدل تعقد المهمة دون تفاعله مع المتغير المستقل عبء العمل، والنموذج 4 على المتغير المعدل والمتغير الذي يعكس تفاعله مع عبء العمل) وذلك إلى جانب النموذج (1)، بحيث يتم إستخدام أسلوب الإنحدار المتدرج أو الهريراركي حيث يعتمد الحكم على وجود الأثر المعدل على معنوية زيادة معامل تحديد نموذج الإنحدار R2 بعد دخول المتغير المعدل (تعقد المهمة) ثم تفاعله مع المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات)، وذلك قياساً على دراسة (Badawy & Zaki, 2023)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ APL} + \beta_2 \text{ Compl} + \beta_3 \text{ Opinion} + \beta_4 \text{ Big 4} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ ROA} + \beta_7 \text{ Leverage} + \beta_8 \text{ Loss} + \beta_9 \text{ B_size} + \beta_{10} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (3)$$

$$\text{Time liness (LnARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ APL} + \beta_2 \text{ Compl} + \beta_3 \text{ APL*Compl} + \beta_4 \text{ Opinion} + \beta_5 \text{ Big 4} + \beta_6 \text{ Size} + \beta_7 \text{ ROA} + \beta_8 \text{ Leverage} + \beta_9 \text{ Loss} + \beta_{10} \text{ B_size} + \beta_{11} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (4)$$

ولإختبار صحة الفرض الرابع للبحث المتعلق بالاثـر المعدل لتعقد عملية المراجعة على العلاقة المعنوية بين المراجعة المشتركة والوقتية، يجب أن يكون هناك نموذجي إنحدار (5، 6) (بحيث اشتمل النموذج 5 على المتغير المعدل تعقد المهمة دون تفاعله مع المتغير المستقل المراجعة المشتركة، والنموذج 6 اشتمل على المتغير المعدل والمتغير الذي يعكس تفاعله مع المراجعة المشتركة) وذلك إلى جانب النموذج (2)، بحيث يتم إستخدام أسلوب الإنحدار المتدرج أو الهريراركي حيث يعتمد الحكم على وجود الأثر المعدل على معنوية زيادة معامل تحديد نموذج الإنحدار R2 بعد دخول المتغير المعدل (تعقد المهمة) ثم تفاعله مع المتغير المستقل (المراجعة المشتركة)، وذلك قياساً على دراسة (Alfraih, 2016; Van der Zahn, 2023)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint} + \beta_2 \text{ Compl} + \beta_3 \text{ Opinion} + \beta_4 \text{ Big 4} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ ROA} + \beta_7 \text{ Leverage} + \beta_8 \text{ Loss} + \beta_9 \text{ B_size} + \beta_{10} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (5)$$

$$\text{Time liness (LnARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint} + \beta_2 \text{ Compl} + \beta_3 \text{ Joint*Compl} + \beta_4 \text{ Opinion} + \beta_5 \text{ Big 4} + \beta_6 \text{ Size} + \beta_7 \text{ ROA} + \beta_8 \text{ Leverage} + \beta_9 \text{ Loss} + \beta_{10} \text{ B_size} + \beta_{11} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (6)$$

لإختبار صحة الفرض الخامس للبحث المتعلق بالاثـر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على العلاقة المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات والوقتية، يجب أن يكون هناك نموذجي إنحدار (7)، (8) (حيث إشمـل النموذج 7 على المتغير المعدل بقاء المدير التنفيذي بالمنصب دون تفاعله مع المتغير المستقل عبء العمل، والأخر بالمتغير المعدل والمتغير الذي يعكس تفاعل مدة البقاء بالمنصب مع عبء العمل) وذلك للوقوف على التحسن بمعامل تحديد نموذج الانحدار مقارنة بالنموذج (1)، وذلك قياساً على دراسة (Harjoto et al.,2015; Baatwah et al.,2015; Ogoun et al.,2019; Amin et; al.,2025)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ APL} + \beta_2 \text{ CEOT} + \beta_3 \text{ Opinion} + \beta_4 \text{ Big 4} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ ROA} + \beta_7 \text{ Leverage} + \beta_8 \text{ Loss} + \beta_9 \text{ B_size} + \beta_{10} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (7)$$

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ APL} + \beta_2 \text{ CEOT} + \beta_3 \text{ APL*CEOT} + \beta_4 \text{ Opinion} + \beta_5 \text{ Big 4} + \beta_6 \text{ Size} + \beta_7 \text{ ROA} + \beta_8 \text{ Leverage} + \beta_9 \text{ Loss} + \beta_{10} \text{ B_size} + \beta_{11} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (8)$$

وأخيراً لإختبار صحة الفرض السادس للبحث المتعلق بالاثـر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على العلاقة المعنوية بين المراجعة المشتركة والوقتية، يجب أن يكون هناك نموذجي إنحدار (9)، (10) (حيث إشمـل النموذج 9 على المتغير المعدل بقاء المدير التنفيذي بالمنصب دون تفاعله مع المتغير المستقل المراجعة المشتركة، والنموذج 10 بالمتغير المعدل والمتغير الذي يعكس تفاعل مدة البقاء بالمنصب مع المراجعة المشتركة) وذلك للوقوف على التحسن بمعامل تحديد نموذج الانحدار مقارنة بالنموذج (2)، وذلك قياساً على دراسة (Van der Zahn,2023 ; Alfraih,2016)

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint} + \beta_2 \text{ CEOT} + \beta_3 \text{ Opinion} + \beta_4 \text{ Big 4} + \beta_5 \text{ Size} + \beta_6 \text{ ROA} + \beta_7 \text{ Leverage} + \beta_8 \text{ Loss} + \beta_9 \text{ B_size} + \beta_{10} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (9)$$

$$\text{Time liness (Ln ARL)} = \beta_0 + \beta_1 \text{ Joint} + \beta_2 \text{ CEOT} + \beta_3 \text{ Joint *CEOT} + \beta_4 \text{ Opinion} + \beta_5 \text{ Big 4} + \beta_6 \text{ Size} + \beta_7 \text{ ROA} + \beta_8 \text{ Leverage} + \beta_9 \text{ Loss} + \beta_{10} \text{ B_size} + \beta_{11} \text{ Growth} + \varepsilon \quad (10)$$

6-10-5 نتائج الدراسة التطبيقية

تم تخصيص تلك الجزئية للتحقق من تبعية بيانات العينة للتوزيع الطبيعي، إلي جانب التحقق من غياب مشكلتي الارتباط الذاتي Autocorrelation بين الأخطاء العشوائية بالنموذج، ومشكلة الأزواج الخطي المتعدد Multicollinearity كمتطلبات أساسية لإستخدام الإنحدار وتؤثر على قدرته التفسيرية، كما تم عرض توصيف لمتغيرات الدراسة، ومصفوفة الارتباط فيما بينها، إلي جانب نتائج إختبار فروض البحث في إطار التحليل الأساسي لتلك الفروض، وذلك على النحو التالي:

6-10-5-1 التحقق من تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي وغياب مشكلتي الارتباط الذاتي

والإزواج الخطي المتعدد

تم استخدام إجراء إختبار لمدي تبعية بيانات الدراسة للتوزيع الطبيعي، وذلك إستناداً على نتائج إختبار Kolmogorov-Smirnov وذلك من خلال إختبار مدي تبعية بواقي النموذج للتوزيع الطبيعي، وتظهر نتائج ذلك الإختبار بالجدول رقم (2) بالقسم (A)، والتي أظهرت إحصائية تساوي 0.031 بمستوي معنوية (0.077) والذي يتجاوز مستوي المعنوية 0.05، وذلك حال إجراء الإختبار على بواقي النموذج المعيارية، الأمر الذي يعطي دلالة على رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم H_0 والذي يشير الي تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي، الأمر الذي يتيح إستخدام الإنحدار المتعدد كأحد الأساليب المعلمية لإختبار فروض البحث قياساً على دراسة (Alfraih, 2016; Hussin et al., 2018; Singh et al., 2022; Van der Zahn, 2023)، وذلك عند مستوي معنوية 5%، بحيث يتم قبول الفرض البديل ورفض فرض العدم عندما يكون مستوي المعنوية للنموذج ككل أو للمتغيرات محل الإختبار أقل من 5%، كما يمكن الإعتماد على معامل التحديد $Adj. R^2$ في الحكم على المقدره التفسيرية للنموذج ككل بمتغيراته المختلفة.

وفيما يتعلق بمشكلة الارتباط الذاتي بين الأخطاء العشوائية للنموذج، أظهرت النتائج المعروضة بالجدول رقم (2) القسم (A) أن إحصائية إختبار Durbin-Watson مساوية لـ 1.888، وهو الأمر الذي يدعم عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث وقعت إحصائية ذلك الإختبار بين الحد الأقصى للقيمة الجدولية du (المحددة بناء على حجم العينة وعدد المتغيرات التي إشتمل عليها نموذج البحث) والتي جاءت مساوية لـ 1.79 و 4 بعد خصم الحد الأقصى للقيمة الجدولية $(4 - 1.79 = 2.21)$ (Savin & White, 1977).

وفيما يتعلق بمشكلة الأزواج الخطي المتعدد - بإعتبار أن القوة التفسيرية لنموذج الدراسة تعتمد على إستقلالية متغيراته التفسيرية، وقد تم إجراء اختبار التعددية الخطية من خلال حساب معامل التباين المسموح Tolerance لكل متغير ومن ثم ايجاد معامل تضخم التباين Variance Inflation

Factor(VIF) والذي يمثل معكوس معامل التباين المسموح، فإذا كان معامل التباين المسموح أقل من (1) أي عندما يكون معامل تضخم التباين أقل من (10)، فإن ذلك يشير إلى عدم وجود مشكلة التعدد الخطي (Vander Zahn, 2022; الفزاز وآخرون، 2022)، يتضح من الجدول (2) القسم (B) أن قيم معاملات التباين المسموح كانت أقل من (1)، وجاءت قيم معاملات تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات أقل من (10)، مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي المتعدد بين متغيرات نموذج الدراسة.

جدول 2: نتائج اختبار الاعتدالية والارتباط الذاتي والازدواج الخطي المتعدد

Panel A: Testing of Normality & Serial Autocorrelation				
Test of normality				Test of autocorrelation
Kolmogrov-Smirnov				Durbin-Watson statistics
	Statistic	df	Sig.	1.888
Standardized Residual	.031	779	.077	
Panel B: Multicollinearity statistics (Tolerance & Variance Inflation Factor (VIF))				
Variable	Tolerance		VIF	
APL	.852		1.174	
Joint Audit	.843		1.186	
Compl	.902		1.108	
CEOT	.904		1.106	
OPINION	.676		1.478	
Big 4	.877		1.141	
Size	.833		1.201	
ROA	.809		1.236	
Leverage	.967		1.034	
Loss	.606		1.651	
Bsize	.855		1.170	
Growth	.888		1.126	

10-5-2 الإحصاءات الوصفية للمتغيرات محل الدراسة

في تلك الجزئية سوف يعرض الباحث لعدد من الإحصائيات الوصفية لمتغيرات البحث خلال فترة الدراسة، حيث يعرض الجدول رقم (3) الوسط الحسابي والانحراف المعياري وكذلك أقصى وأقل قيمة لكل متغير من متغيرات البحث، على النحو التالي:

جدول 3: الإحصائيات الوصفية للمتغيرات محل الدراسة

المتغير	حجم العينة	الحد الأعلى	الحد الأدنى	المتوسط	الانحراف المعياري
Timeliness (Ln ARL)	779	5.01	3.50	4.3352	0.693147
APL	779	2.30	.00	.9293	.71197
Joint	779	1	0	.26	.439
Compl	779	.49	.01	.1391	.12409
CEOT	779	15	1	6.76	4.207
OPINION	779	1	0	.22	.415
Big 4	779	1	0	.30	.460
Size	779	23.92	17.14	20.4507	1.85167
ROA	779	.44	-.31	.0560	.09146
Leverage	779	.88	.09	.4663	.24245
Loss	779	1	0	.25	.433
B_size	779	15	3	8.10	2.749
Growth	779	.97	.03	.5427	.25222

أظهر جدول الإحصاءات الوصفية أن المتغير التابع الوقتية (المقاس بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لتأخر عملية المراجعة كمقياس عكسي للوقتية) يتمثل حده الأدنى والأقصى في (3.5، 5.01) على الترتيب، وهو ما يعادل عدد أيام تأخير بعملية المراجعة يقع بين (33، 150) يوم على الترتيب، وهو الأمر الذي يشير لتأخر وتجاوز عدد من الشركات المصرية بالعينة للمهلة التي حددتها البورصة (3 أشهر) بالنسبة للقوائم المالية السنوية، وقد بلغ متوسط المتغير التابع 4.3352 بما يعادل 76 يوم تقريباً، وهو الأمر الذي يتسق مع دراسات أجريت ببيئة أعمال أخرى كالكويت (Almarzouq et al., 2025) وأستراليا (Singh et al., 2022)، وقد بلغ الانحراف المعياري 0.693147. بما يعادل يومان تقريباً، أي أنه لا يوجد تفاوت كبير بين شركات العينة فيما يتعلق بوقتية القوائم المالية وتأخر عملية المراجعة، الأمر الذي يعطي مؤشر مبدئي على تجانس مشاهدات شركات العينة.

وفيما يتعلق بعبء عمل مراقب الحسابات- المقاس بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لعدد العملاء المقيدين بالبورصة المكلف بهم الشريك المسئول- فنجد أنه يتراوح بين (صفر و2.3)، وهو ما يعادل عدد عملاء مقيدين يقع ما بين عميل واحد فقط وتسعة عملاء، بمتوسط قدره 9.293. وبإنحراف معياري قدره 71197. وهو ما يعادل في المتوسط عدد 2.5 عميل مراجعة بإنحراف معياري يقدر بعدد إثنين من عملاء المراجعة المقيدون بالبورصة. وبالنسبة للمتغيرات المعدلة محل الإختبار فإنه بإستعراض ذات الجدول يتضح أن الحد الأدنى والأقصى- لنسبة إجمالي كل من أرصدة العملاء والمخزون من إجمالي الأصول- قد بلغ (1%)، 49% على الترتيب بمتوسط بلغ 13.9% لكل العينة، وبالنسبة لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه فقد بلغ الحد الأدنى سنة والأقصى 15 سنة، بمتوسط 6.76 سنة وإنحراف معياري بلغ 4.2 سنة. وفيما يتعلق المتغيرات الرقابية، جاء الحد الأدنى والأعلى لحجم شركة عميل المراجعة (17.14، 23.92) بمتوسط و إنحراف معياري (1.85، 20.45) على الترتيب، وجاء الحد الأدنى والأعلى للربحية (-0.31، 0.44) بمتوسط وإنحراف معياري (0.056، 0.091) على الترتيب، وبالنسبة لمتوسطات كل من الرفع المالي وحجم مجلس الإدارة ونسبة نمو مبيعات عميل المراجعة (0.466، 8.1، 0.54) على الترتيب بإنحراف معياري (0.24، 2.75، 0.252) على الترتيب. ومن ناحية أخرى جاءت متوسطات المتغيرات الوهمية - والتي تأخذ القيمة 1، صفر- نوعية الرأي والشراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار وتحقيق عميل المراجعة لخسائر (0.22، 0.30، 0.25) على الترتيب، وجاءت تكرارات تلك المتغيرات الوهمية (172، 236، 195) على الترتيب، ونسبة تلك التكرارات من إجمالي العينة (0.221، 0.303، 0.25) على الترتيب.

6-10-5-3 مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

تم تخصيص تلك الجزئية لعرض مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة، حيث يمكن إعتبارها بمثابة تحليل مبدئي لطبيعة وإتجاه العلاقات بين تلك المتغيرات، ويوضح الجدول رقم (4) معاملات ارتباط بيرسون بين وقتية القوائم المالية كمتغير تابع وكل من عبء عمل مراقب الحسابات و المراجعة المشتركة كمتغيرات مستقلة، إلي جانب كل من تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة عميل المراجعة بمنصبه كمتغيران معدلان لتلك العلاقة وكذلك معاملات الارتباط بالمتغيرات الرقابية. كما يوضح ذات الجدول معاملات ارتباط بيرسون بين المتغيران المستقلان والمتغيران المعدلان والمتغيرات الرقابية. وجدير بالذكر أن مصفوفة معاملات إرتباط بيرسون تعد أداة أولية لإكتشاف مشكلة التداخل الخطي أو التعددية الخطية Multicollinearity بين المتغيرات التفسيرية، حيث تظهر تلك المشكلة إذا كان معامل الارتباط بين المتغيرات أكبر من 0.9. (Tabachnick & Fidell, 2007)، ومن واقع مصفوفة معاملات الارتباط فإنه من الملاحظ أن معاملات الارتباط بين كافة متغيرات البحث جاءت أقل من 0.9 وأيضاً أقل

من 0.7 (في حالة الرغبة بمستوي تحفظ مرتفع تكون نقطة القطع 0.7 Cutoff)، فقد بلغ معامل ارتباط 543. وذلك بين تحقيق عميل المراجعة لخصائر ونوعية وتعديلات رأي مراقب الحسابات، الأمر الذي يمثل دليل أولي على غياب مشكلة التعددية الخطية بين متغيرات البحث وهذا يدل - بشكل أولي - على قوة نموذج البحث في تفسير التغيرات في وقتية القوائم المالية.

جدول 4: معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

		Timeliness (Ln ARL)	APL	Joint	Compl	CEOT	OPINION	Big 4	Size	ROA	Lev	Loss	Bsize	Growth
Timeliness (Ln ARL)	Pearson Correlation	1	.208**	-.214**	.314**	-.270**	.259**	-.250**	-.224**	-.313**	.153**	.297**	-.184**	.019
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.598
APL	Pearson Correlation	.208**	1	-.198**	.104**	-.14**	.110**	-.077*	-.028	-.11**	.052	.116**	.021	-.074*
	Sig. (2-tailed)	.000		.000	.004	.000	.002	.031	.437	.001	.150	.001	.550	.039
Joint	Pearson Correlation	-.214**	-.198**	1	-.028	.060	-.083*	.258**	.077*	.046	-.001	-.060	.117**	-.025
	Sig. (2-tailed)	.000	.000		.428	.095	.020	.000	.032	.197	.973	.097	.001	.487
Compl	Pearson Correlation	.314**	.104**	-.028	1	-.129**	.211**	.007	-.080*	-.181**	.092	.262**	-.119**	.011
	Sig. (2-tailed)	.000	.004	.428		.000	.000	.849	.025	.000	.010	.000	.001	.763
CEOT	Pearson Correlation	-.270**	-.14**	.060	-.129**	1	-.098**	.080*	.201**	.128**	-.067	-.106**	.094**	-.060
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.095	.000		.006	.025	.000	.000	.063	.003	.009	.092
OPINION	Pearson Correlation	.259**	.110**	-.083*	.211**	-.098**	1	-.156**	-.017	-.160**	.104**	.543**	-.179**	-.127**
	Sig. (2-tailed)	.000	.002	.020	.000	.006		.000	.643	.000	.004	.000	.000	.000
Big 4	Pearson Correlation	-.250**	-.077*	.258**	.007	.080*	-.156**	1	.129**	.071*	-.09**	-.091*	.082*	.034
	Sig. (2-tailed)	.000	.031	.000	.849	.025	.000		.000	.049	.009	.011	.023	.344
Size	Pearson Correlation	-.224**	-.028	.077*	-.080*	.201**	-.017	.129**	1	.149**	.033	-.009	.249**	-.237**
	Sig. (2-tailed)	.000	.437	.032	.025	.000	.643	.000		.000	.355	.811	.000	.000
ROA	Pearson Correlation	-.313**	-.11**	.046	-.181**	.128**	-.160**	.071*	.149**	1	-.038	-.35**	.233**	.101**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.197	.000	.000	.000	.049	.000		.294	.000	.000	.005
Leverage (Lev)	Pearson Correlation	.153**	.052	-.001	.092*	-.067	.104**	-.09**	.033	-.038	1	.127**	-.023	-.041
	Sig. (2-tailed)	.000	.150	.973	.010	.063	.004	.009	.355	.294		.000	.526	.254
Loss	Pearson Correlation	.297**	.116**	-.060	.262**	-.106**	.543**	-.091*	-.009	-.35**	.127**	1	-.194**	-.156**
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.097	.000	.003	.000	.011	.811	.000	.000		.000	.000
B_size	Pearson Correlation	-.184**	.021	.117**	-.119**	.094**	-.179**	.082*	.249**	.233**	-.023	-.19**	1	-.085*
	Sig. (2-tailed)	.000	.550	.001	.001	.009	.000	.023	.000	.000	.526	.000		.018
Growth	Pearson Correlation	.019	-.074*	-.025	.011	-.060	-.127**	.034	-.23**	.101**	-.041	-.15**	-.085*	1
	Sig. (2-tailed)	.598	.039	.487	.763	.092	.000	.344	.000	.005	.254	.000	.018	

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

ومن واقع الجدول السابق يمكن التوصل إلي وجود ارتباط طردي معنوي بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة، حيث بلغ معامل الارتباط ومستوي المعنوية (208، صفر) على الترتيب، الأمر الذي يعطي بشكل مبدئي الدلالة على لوجود علاقة طردية (عكسية) بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية)، ومن ناحية أخرى هناك ارتباط عكسي معنوي بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية، حيث بلغ معامل الارتباط ومستوي المعنوية (-214، صفر) على الترتيب، الأمر الذي يعطي دليل أولي لوجود علاقة طردية بين الاعتماد على مدخل المراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية، وفيما يتعلق بالارتباط بين المتغيرات المستقلة والمعدلة المقترحة، أظهر الجدول السابق ارتباط عكسي معنوي بين مدة بقاء مدير شركة العميل بمنصبه وعبء عمل مراقب الحسابات (معامل ارتباط -14، مستوى معنوية صفر)، في حين جاء الارتباط بين تعقد المهمة وعبء عمل مراقب الحسابات طردي معنوي معامل ارتباط 104، مستوى معنوية 004)، ومن ناحية أخرى جاء الارتباط بين كلا المتغيران المستقلان (الإنشغال والمراجعة المشتركة) عكسي معنوي بمعامل ارتباط ومستوي معنوية (-198، صفر) على الترتيب، وكذلك جاء الارتباط بين كلا المتغيران المعدلان المعدلان المحتملان (تعقد المهمة ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه) حيث جاء الارتباط بينهما عكسي ومعنوي، حيث بلغ معامل الارتباط ومستوي المعنوية (-129، صفر) على الترتيب، وفيما يتعلق بالارتباط مع المتغيرات الرقابية هناك ارتباط عكسي (طردي) معنوي بين تأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من الشراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار وحجم شركة عميل المراجعة وربحيته وحجم مجلس إدارته، حيث بلغت معاملات الارتباط (-250، -224، -313، -184) بمستوي معنوية يساوي صفر لأي منها، ومن ناحية أخرى يوجد ارتباط طردي (عكسي) معنوي بين تأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من نوعية وتعديلات رأي مراقب الحسابات ونسبة الرفع المالي لعميل المراجعة وتحقيقه لخسارة، حيث بلغت معاملات الارتباط (259، 153، 297) بمستوي معنوية يساوي صفر لأي منها، وتغيب المعنوية عن الارتباط بين الوقتية ومعدل النمو بمبيعات عميل المراجعة.

6-10-5-4 نتائج إختبار فروض البحث (في إطار التحليل الأساسي)

تم تخصيص تلك الجزئية لإختبار فروض البحث- في إطار التحليل الأساسي لتلك الفروض- والتي قد تم إشتقاقها في الجانب النظري للبحث، وذلك على النحو التالي:

6-10-5-4-1 نتيجة إختبار الفرض الأول للبحث

إستهدف هذا الفرض إختبار مدي وجود تأثير لعبء عمل شريك المراجعة APL على وقتية إصدار القوائم المالية. ويوضح الجدول رقم (5) نتائج نموذجي إندار (أ، ب)، حيث يمثل النموذج (أ) إندار

المتغير التابع اللوغاريتم الطبيعي لتأخير صدور تقرير المراجعة (كمقياس عكسي لوقتية اصدار القوائم المالية) على عبء عمل مراقب الحسابات (دون المتغيرات الرقابية)، أما نموذج الانحدار (ب) فقد أظهر نتائج إنحدار اللوغاريتم الطبيعي لتأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع على عبء عمل مراقب الحسابات والمتغيرات الرقابية. ويتضح من تحليل نتائج النموذج (أ) إن عبء عمل مراقب الحسابات - كمتغير مستقل - يمكنه تفسير 4.2% من التغير بتأخر صدور تقرير المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = 0.042$)، وتظهر قيمة F (35.249) وجاء نموذج الانحدار ككل جاء معنوياً. وقد بلغت قيمة معامل إنحدار عبء عمل مراقب الحسابات (0.046). وجاءت قيمة P-value مساوية للصفر (أقل من مستوى المعنوية 0.05)، وتشير نتائج النموذج (ب) أن عبء عمل مراقب الحسابات وكافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.4% من التغير بتأخر تقرير المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = 0.244$)، وتظهر قيمة F (28.956) وجاء نموذج الانحدار ككل جاء معنوياً. وقد بلغت قيمة معامل إنحدار عبء عمل مراقب الحسابات (0.032). وجاءت قيمة P-value مساوية للصفر، الأمر الذي يدعم وجود علاقة طردية معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر صدور تقرير المراجعة، مما يشير إلى وجود تأثير سلبي معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية، وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الأول للبحث (H1). وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Inneh et al.,2022; Singh et al.,2022; Haghi & Sabouri, 2023; Skomra et al.,2023; Pourheidari et al.,2024; Khan et al.,2025) بوجود علاقة عكسية (طردية) بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية القوائم المالية (تأخر تقرير المراجعة).

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية الواردة بنموذج الانحدار (ب) فقد غابت المعنوية عن علاقة تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من حجم مجلس إدارة شركة عميل المراجعة ومعدل نمو مبيعاتها حيث جاءت معاملات الانحدار (-0.002، 0.033) ومستويات المعنوية (0.107، 0.211) على الترتيب وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Singh et al.,2022) في حين تختلف مع دراسة (Haghi & Sabouri,2022) والتي توصلت لعلاقة طردية معنوية بين معدل نمو المبيعات والوقتية، ومن ناحية اخرى توجد علاقة طردية (عكسية) معنوية بين تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من رأي مراقب الحسابات والرفع المالي لعميل المراجعة وتحقيقه لخسارة، حيث جاء معاملات الانحدار لتلك المتغيرات (0.046، 0.066، 0.040) على الترتيب بمستوي معنوية (0.002، 0.001، 0.006) على الترتيب، في حين توجد علاقة عكسية (طردية) معنوية بين تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من تمتع مراقب الحسابات بشراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار وحجم وربحية شركة عميل المراجعة حيث جاءت معاملات الانحدار لتلك المتغيرات (-0.058، -0.013، -0.334) على الترتيب، بمستوي معنوية يساوي صفر

لكل منها. وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Singh et al.,2022; Haghi & Sabouri, 2022; Khan et al., 2025).

جدول 5: نتائج أثر عبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية

نموذج (ب): أثر عبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية (مع المتغيرات الرقابية)			نموذج (أ): أثر عبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية (بدون متغيرات رقابية)			
اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	73.231	4.550	.000	469.320	4.292	(Constant)
.000	4.482	.032	.000	5.937	.046	APL
.006	2.769	.040				Opinion
.000	-5.223	-.058				Big 4
.000	-4.372	-.013				Size
.000	-5.585	-.334				ROA
.001	3.215	.066				Leverage
.002	3.169	.046				Loss
.211	-1.253	-.002				B_size
.107	1.613	.033				Growth
		.244			.042	Adjusted R2
		28.956			35.249	قيمة إحصائية F
		0.00			0.00	معنوية إحصائية F

ومن وجهة نظر الباحث فإن نتيجة اختبار الفرض الأول للبحث تعد منطقية على إعتبار أن زيادة عبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات سوف يزيد من تأخر صدور تقرير مراقب الحسابات، الأمر الذي يؤخر من صدور القوائم المالية.

6-10-5-4-2 نتيجة اختبار الفرض الثاني للبحث

يستهدف هذا الفرض اختبار مدي وجود تأثير المراجعة المشتركة Joint على وقتية إصدار القوائم المالية. ويوضح الجدول رقم (6) نتائج نموذجي إنحدار (أ، ب)، حيث يمثل النموذج (أ) إنحدار المتغير

التابع اللوغاريتم الطبيعي لتأخير صدور تقرير المراجعة (كمقياس عكسي لوقتية اصدار القوائم المالية) على المراجعة المشتركة (دون المتغيرات الرقابية)، أما نموذج الانحدار (ب) فقد أظهر نتائج إنحدار اللوغاريتم الطبيعي لتأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع على المراجعة المشتركة والمتغيرات الرقابية. ويتضح من تحليل نتائج النموذج (أ) أن المراجعة المشتركة- كمتغير مستقل- يمكنه تفسير 4.5% من التغير بتأخر صدور تقرير المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = 0.045$)، وتظهر قيمة $F (37.245)$ وجاءت قيمة الانحدار ككل جاء معنوياً. وقد بلغت قيمة معامل إنحدار المراجعة المشتركة (-0.077) وجاءت قيمة P -value مساوية للصفر (أقل من مستوى المعنوية 0.05)، وتشير نتائج النموذج (ب) أن المراجعة المشتركة وكافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.2% من التغير بتأخر تقرير المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = 0.242$)، وتظهر قيمة $F (28.578)$ وجاءت قيمة الانحدار ككل جاء معنوياً. وقد بلغت قيمة معامل إنحدار المراجعة المشتركة (-0.049) وجاءت قيمة P -value مساوية للصفر، الأمر الذي يدعم وجود علاقة عكسية معنوية بين المراجعة المشتركة وتأخر صدور تقرير المراجعة، مما يشير إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمدخل المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية، وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الثاني للبحث (H2). وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Liao et al., 2017; Duh et al., 2020; Huang et al., 2022; Van der Zahn, 2023; 2024; أميرهم al., 2020; Onatuyeh et al., 2024; Ayyash, 2025; al., 2021; Almarzouq et al., 2025) بوجود علاقة طردية (عكسية) بين المراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية (تأخر تقرير المراجعة).

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية الواردة بنموذج الانحدار (ب) فقد غابت المعنوية عن علاقة تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من حجم مجلس إدارة شركة عميل المراجعة ومعدل نمو مبيعاتها حيث جاءت معاملات الانحدار $(-0.001, 0.027)$ ومستويات المعنوية $(0.198, 0.546)$ على الترتيب، وتتعارض تلك النتيجة مع دراسة (Alfraih, 2016) التي توصلت لعلاقة عكسية (طردية) معنوية بين حجم مجلس الإدارة وتأخر عملية المراجعة (الوقتية)، ومن ناحية أخرى توجد علاقة طردية (عكسية) معنوية بين تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من رأي مراقب الحسابات والرفع المالي لعميل المراجعة وتحقيقه لخسارة، حيث جاء معاملات الانحدار لتلك المتغيرات $(0.042, 0.072, 0.048)$ على الترتيب بمستوي معنوية $(0.001, 0.001, 0.004)$ على الترتيب، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Almarzouq et al., 2025) في حين تختلف تلك النتيجة مع دراسة (Alfraih, 2016) التي توصلت لعدم معنوية تأثير رأي مراقب الحسابات وتحقيق عميل المراجعة لخسائر على وقتية القوائم المالية، في حين توجد علاقة عكسية (طردية) معنوية بين تأخر تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية) وكل من تمتع مراقب الحسابات بشراكة مع أحد المكاتب الأربعة الكبار وحجم وربحية شركة عميل المراجعة حيث جاءت معاملات الانحدار لتلك المتغيرات

(-0.049، -0.013، -0.357) على الترتيب، بمستوي معنوية يساوي صفر لكل منها. وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Alfraih, 2016).

جدول 6: نتائج أثر المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية

نموذج (ب): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية (مع المتغيرات الرقابية)			نموذج (أ): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية (بدون متغيرات رقابية)			
اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	74.295	4.586	.000	674.465	4.355	(Constant)
.000	-4.181	-.049	.000	-6.103	-.077	Joint
.004	2.909	.042				Opinion
.000	-4.278	-.049				Big 4
.000	-4.457	-.013				Size
.000	-5.972	-.357				ROA
.001	3.467	.072				Leverage
.001	3.286	.048				Loss
.546	-.604	-.001				B_size
.198	1.288	.027				Growth
.242			.045			Adjusted R2
28.578			37.245			قيمة إحصائية F
0.00			0.00			معنوية إحصائية F

ومن وجهة نظر الباحث فإن نتيجة إختبار الفرض الثاني للبحث تعد منطقية على إعتبار أن مدخل المراجعة المشتركة سوف يحد من تأخر صدور تقرير مراقب الحسابات على إعتبار انها تساعد في توزيع الجهد بين المراجعين المشاركين وتشجع على تبادل الخبرات بينهم، الأمر الذي يجعل من صدور القوائم المالية.

6-10-5-4-3 نتيجة إختبار الفرض الثالث للبحث

يستهدف هذا الفرض إختبار مدى وجود أثر معدل لتعدد عملية المراجعة بفعل تعقد الأعمال وعناصر القوائم المالية لعمل المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية إصدار القوائم المالية، وذلك

إستناداً على التغير في معامل التحديد R Square Change ومعنوية ذلك التغير للوقوف على معنوية التحسن في القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار للتغير في تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) نتيجة لدخول المتغير المعدل تعقد المهمة Compl لنموذج في ظل وجود المتغير المستقل عبء عمل مراقب الحسابات، ثم بعد ذلك يتم إدخال المتغير التفاعلي بين عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد المهمة APL* Compl لنموذج الإنحدار في ظل وجود كل من المتغير المستقل والمعدل، لذا تم تخصيص الجدول (7) لتوضيح نتائج ثلاث نماذج إنحدار (أ، ب، ج) للتحقق من توافر ثلاث شروط للتأكد من الأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخر عملية المراجعة، وذلك للوقوف على التغير في قيمة معامل التحديد ومعنوية ذلك التغير للنموذج ككل بفعل دخول المتغير المعدل ثم المتغير التفاعلي لمعادلة الإنحدار، بحيث تم تخصيص النموذج (أ) في التحقق من وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات (المتغير المستقل) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع)، والنموذج (ب) للتحقق من وجود تأثير معنوي لتعقد عملية المراجعة (المتغير المعدل) على تأخر عملية المراجعة في ظل وجود المتغير المستقل المتمثل في عبء عمل مراقب الحسابات بمعادلة الإنحدار، أما النموذج (ج) فيختص بالتحقق من وجود تأثير معنوي للمتغير التفاعلي (APL* Compl) بين عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة في ظل وجود كل من المتغير المستقل عبء عمل مراقب الحسابات و المعدل تعقد عملية المراجعة بمعادلة الانحدار.

أظهرت نتائج نموذج (أ) ان عبء العمل مراقب الحسابات الي جانب كافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.4% من التغير بتأخر عملية المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = .244$)، حيث كانت قيمة F (28.956) وجاء نموذج الانحدار ككل معنوياً، وكان تأثير عبء عمل مراقب الحسابات طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة، حيث جاء معامل الإنحدار ومستوي المعنوية (0.032، .00) على التوالي، وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل - مقارنة بالنموذج أ - بمقدار 0.037. بمستوي معنوية يساوي صفر ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد $Adj. R^2$ وقيمة F للنموذج ب (31.455، .281) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.261. ومستوي معنوية يساوي صفر، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (APL* Compl) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج - مقارنة بالنموذج ب- بمقدار 0.005. بمستوي معنوية يساوي 0.017. (أقل من 0.05)، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد المهمة أدى إلي

تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد Adj. R2 وقيمة F للنموذج (ج) (286، 29.287) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير ذلك المتغير التفاعلي عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 122- ومستوي معنوية يساوي 0.017، أي أن تفاعل تعقد المهمة مع عبء عمل مراقب الحسابات قد أضعف معنوياً من قوة العلاقة الطردية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لتعقد المهمة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخر عملية المراجعة. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بوجود أثر معدل لتعقد المهمة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية صدور القوائم المالية، حيث أدت التفاعل بين كل من عبء عمل مراقب الحسابات و تعقد المهمة إلي الحد من تأخر تقرير مراقب الحسابات وتحسين وقتية القوائم المالية، وتتعارض تلك النتيجة مع دراسة (Hussin et al.,2018; Yaacob& Mohamed, 2021; Cheng et al.,2021; Badawy & Zaki, 2023).

ومن وجهة نظر الباحث يمكن تبرير نتيجة إختبار الفرض الثالث للبحث على إعتبار أن إدراك مراقب الحسابات لتعقد مهمته أثناء تخطيطه لعملية المراجعة وتقدير مستوي التحريفات الجوهرية وذلك على الرغم من عبء العمل الملقي عليه وإنشغاله يؤدي إلي تخصيص المزيد من الجهد والموارد للحد من مخاطر النقاضي وبالتالي يساعد ذلك في تحسين وقتية مراجعته والتعجيل بصدور القوائم المالية.

جدول 7: نتائج إختبار الأثر المعدل لتعقد عملية المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب

الحسابات بوقتية القوائم المالية

نموذج (ج): أثر عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية				
اختبار T		اختبار T		اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)		
مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	
.000	73.306	.000	73.895	.000	73.231	.000	4.550	(Constant)
.000	4.546	.000	4.139	.000	4.482	.000	.032	APL
.000	5.922	.000	6.367	.000				Compl
.017	-2.384							APL*Compl
.026	2.237	.024	2.260	.006	2.769	.006	.040	Opinion
.000	-5.747	.000	-5.756	.000	-5.223	.000	-.058	Big 4
.000	-4.156	.000	-4.155	.000	-4.372	.000	-.013	Size

نموذج (ج): أثر عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد عملية المراجعة على الوقتية			نموذج (أ): أثر عبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية				
اختبار T		اختبار T			اختبار T				
مستوى المعنوية	القيمة	معاملات الانحدار المقدر (β)	مستوى المعنوية	القيمة	معاملات الانحدار المقدر (β)	مستوى المعنوية	القيمة	معاملات الانحدار المقدر (β)	
.000	-5.124	-.299	.000	-5.167	-.303	.000	-5.585	-.334	ROA
.004	2.894	.058	.004	2.876	.058	.001	3.215	.066	Leverage
.011	2.552	.036	.018	2.361	.034	.002	3.169	.046	Loss
.256	-1.136	-.002	.291	-1.057	-.002	.211	-1.253	-.002	B_size
.162	1.401	.028	.180	1.343	.027	.107	1.613	.033	Growth
.286		.281			.244			Adjusted R2	
29.287		31.455			28.956			قيمة إحصائية F	
.000		.000			0.00			معنوية إحصائية F	
.005		.037			----			R Square Change	
.017		.000			----			Sig. F Change	

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية الواردة بنماذج الإنحدار الثلاثة (أ، ب، ج) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) فقد إتفقت كل تلك النماذج فيما بينها على إتجاه ومعنوية تأثير تلك المتغيرات على تأخر عملية المراجعة، حيث إتفقت الثلاثة نماذج على وجود علاقة طردية معنوية تربط بين تأخر عملية المراجعة وكل من نوعية رأي مراقب الحسابات و نسبة الرفع المالي لشركة عميل المراجعة وتحقيقة لخسائر على تأخر عملية المراجعة، كما إتفقت الثلاثة نماذج إنحدار أيضاً على وجود علاقة عكسية معنوية بين تأخر تقرير وكل من الشراكة مع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وحجم وربحية عميل المراجعة، كما إتفقت الثلاثة نماذج على غياب المعنوية عن تأثير كل من حجم مجلس الإدارة والنمو في مبيعات عميل المراجعة، وهو الأمر الذي يتعارض مع دراسة (Haghi & Sabouri, 2022) والتي توصلت لوجود علاقة طردية معنوية بين معدل نمو المبيعات والوقتية.

6-10-4-4-5-4 نتيجة إختبار الفرض الرابع للبحث

إستهدف هذا الفرض إختبار مدي وجود أثر معدل لتعقد عملية المراجعة بفعل تعقد الأعمال وعناصر القوائم المالية لعميل المراجعة على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية إصدار القوائم المالية، وذلك إستناداً على التغير في معامل التحديد R Square Change ومعنوية ذلك التغير للوقوف على معنوية التحسن في القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار للتغير في تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) نتيجة لدخول المتغير المعدل تعقد المهمة Compl للنموذج في ظل وجود المتغير المستقل المراجعة المشتركة، ثم بعد ذلك يتم

إدخال المتغير التفاعلي بين المراجعة المشتركة وتعقد المهمة Joint*Compl لنموذج الانحدار في ظل وجود كل من المتغير المستقل والمعدل، لذا تم تخصيص الجدول (8) لتوضيح نتائج ثلاث نماذج إنحدار (أ، ب، ج) للتحقق من توافر ثلاث شروط للتأكد من الأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة المراجعة المشتركة بتأخر عملية المراجعة، وذلك للوقوف على التغير في قيمة معامل التحديد للنموذج ككل ومعنوية ذلك التغير بفعل دخول المتغير المعدل ثم المتغير التفاعلي لمعادلة الانحدار، بحيث تم تخصيص النموذج (أ) في التحقق من وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة (المتغير المستقل) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع)، والنموذج (ب) للتحقق من وجود تأثير معنوي لتعقد عملية المراجعة (المتغير المعدل) على تأخر عملية المراجعة في ظل وجود المتغير المستقل المتمثل في المراجعة المشتركة بمعادلة الانحدار، أما النموذج (ج) فيختص بالتحقق من وجود تأثير معنوي للمتغير التفاعلي (Joint*Compl) بين المراجعة المشتركة وتعقد عملية المراجعة في ظل وجود كل من المتغير المستقل المراجعة المشتركة والمعدل تعقد عملية المراجعة بنموذج الانحدار، حيث أظهرت نتائج نموذج (أ) ان المراجعة المشتركة الي جانب كافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.2% من التغير بتأخر عملية المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = .242$)، حيث كانت قيمة $F (28.578)$ وجاء نموذج الانحدار ككل معنوياً، وكان تأثير المراجعة المشتركة عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة، حيث جاء معامل الانحدار ومستوي المعنوية ($-.049$ ، $.00$) على التوالي، وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الانحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل - مقارنة بالنموذج أ - بمقدار $.040$. بمستوي معنوية يساوي صفر، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الانحدار في ظل وجود المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد $Adj. R^2$ وقيمة F للنموذج ب ($.282$ ، 31.539) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار $.271$. ومستوي معنوية يساوي صفر، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (Joint*Compl) لمعادلة الانحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل - بالمقارنة بالنموذج ب - بمقدار $.004$. بمستوي معنوية يساوي $.046$ (أقل من مستوي المعنوية $.05$)، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الانحدار في ظل وجود كل من المراجعة المشتركة وتعقد المهمة أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد $Adj. R^2$ وقيمة F للنموذج ج ($.285$ ، 29.145) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير المتغير التفاعلي طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار $.170$. بمستوي معنوية يساوي $.046$ ، بمعنى أن تفاعل تعقد المهمة مع المراجعة المشتركة قد زاد معنوياً قوة العلاقة العكسية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة

شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لتعدد المهمة على علاقة المراجعة المشتركة بتأخر عملية المراجعة. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الرابع للبحث (H4) بوجود أثر معدل لتعدد المهمة على علاقة مدخل المراجعة المشتركة بوقتية صدور القوائم المالية، و تتفق تلك النتائج مع دراسة (He, 2021; Van der Zahn, 2023; Li et al.,2024).

ومن وجهة نظر الباحث فإن نتيجة إختبار الفرض الرابع للبحث تعد منطقية على إعتبار أن فعالية عملية المراجعة المشتركة والتنسيق والتعاون بين المشاركين بالمهمة سوف يتحسن بإدراك مواجهتهم لعملية مراجعة تتسم بالتعقيد، الأمر الذي ينعكس سلباً (إيجابياً) على تأخر إنجاز المهمة ككل(وقتية صدور القوائم المالية).

جدول 8: نتائج إختبار الأثر المعدل لتعدد عملية المراجعة على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية

نموذج (ج): أثر المراجعة المشتركة وتعدد عملية المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية			نموذج (ب): أثر المراجعة المشتركة وتعدد عملية المراجعة على الوقتية			نموذج (أ): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية			
اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	75.124	4.541	.000	74.956	4.537	.000	74.295	4.586	(Constant)
.000	-4.371	-.072	.000	-4.212	-.048	.000	-4.181	-.049	Joint
.000	4.584	.220	.000	6.622	.271				Compl
.046	1.996	.170							Joint*Compl
.020	2.324	.033	.018	2.362	.033	.004	2.909	.042	Opinion
.000	-4.653	-.052	.000	-4.799	-.053	.000	-4.278	-.049	Big 4
.000	-4.162	-.012	.000	-4.224	-.012	.000	-4.457	-.013	Size
.000	-5.543	-.323	.000	-5.510	-.321	.000	-5.972	-.357	ROA
.002	3.053	.062	.002	3.108	.063	.001	3.467	.072	Leverage
.014	2.459	.035	.015	2.437	.035	.001	3.286	.048	Loss
.644	-4.62	-.001	.671	-4.24	-.001	.546	-.604	-.001	B_size
.317	1.001	.020	.305	1.026	.021	.198	1.288	.027	Growth
.295			.291			.251			R Square
.285			.282			.242			Adjusted R2
29.145			31.539			28.578			قيمة إحصائية F
0.00			0.00			0.00			معنوية إحصائية F
.004			.040			----			R Square Change
.046			0.00			----			Sig. F Change

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية الواردة بنماذج الإنحدار الثلاثة (أ، ب، ج) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) فقد إتفقت كل تلك النماذج فيما بينها على إتجاه ومعنوية تأثير تلك المتغيرات على تأخر عملية المراجعة، حيث إتفقت الثلاثة نماذج على وجود علاقة طردية معنوية تربط بين تأخر عملية المراجعة وكل من نوعية رأي مراقب الحسابات ونسبة الرفع المالي لشركة عميل المراجعة وتحقيقه لخسائر على تأخر عملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Almarzouq et al. (2025)، في حين تختلف تلك النتيجة مع دراسة (Alfraih (2016) التي توصلت لعدم معنوية تأثير رأي مراقب الحسابات وتحقيق عميل المراجعة لخسائر على وقتية القوائم المالية، كما إتفقت الثلاثة نماذج إنحدار أيضاً على وجود علاقة عكسية معنوية بين تأخر تقرير وكل من الشراكة مع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وحجم وربحية عميل المراجعة، كما إتفقت الثلاثة نماذج على غياب المعنوية عن تأثير كل من حجم مجلس الإدارة والنمو في مبيعات عميل المراجعة، وتتعارض تلك النتائج مع دراسة (Haghi & Sabouri, 2022) والتي توصلت لوجود علاقة طردية معنوية بين معدل نمو المبيعات والوقتية.

6-10-5-4-5 نتيجة إختبار الفرض الخامس للبحث

إستهدف هذا الفرض إختبار مدي وجود أثر معدل لمدّة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية، وذلك إستناداً على التغير في معامل التحديد R Square Change ومعنوية ذلك التغير للوقوف على معنوية التحسن في القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار للتغير في تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) نتيجة لدخول المتغير المعدل مدة بقاء المدير التنفيذي للتعامل بالمنصب CEOT للنموذج في ظل وجود المتغير المستقل عبء عمل مراقب الحسابات، ثم بعد ذلك يتم إدخال المتغير التفاعلي بين عبء عمل مراقب الحسابات ومدّة بقاء المدير التنفيذي بالمنصب APL*CEOT لنموذج الإنحدار في ظل وجود كل من المتغير المستقل والمعدل، لذا تم تخصيص الجدول (9) لتوضيح نتائج ثلاث نماذج إنحدار (أ، ب، ج) للتحقق من توافر ثلاث شروط للتأكد من الأثر المعدل لمدّة البقاء بالمنصب على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخر عملية المراجعة، وذلك للوقوف على التغير في قيمة معامل التحديد ومعنوية ذلك التغير للنموذج ككل بفعل دخول المتغير المعدل ثم المتغير التفاعلي لمعادلة الإنحدار، بحيث تم تخصيص النموذج (أ) في التحقق من وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات (المتغير المستقل) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع)، والنموذج (ب) للتحقق من وجود تأثير معنوي لمدّة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه (المتغير المعدل) على تأخر عملية المراجعة في ظل وجود المتغير المستقل المتمثل في عبء عمل مراقب الحسابات بمعادلة الإنحدار، أما النموذج (ج) فيختص بالتحقق من وجود تأثير معنوي للمتغير التفاعلي (APL*CEOT)

بين عبء عمل مراقب الحسابات ومدة البقاء بالمنصب في ظل وجود كل من المتغير المستقل عبء عمل مراقب الحسابات و المعدل مدة البقاء بالمنصب بمعادلة الانحدار، حيث أظهرت نتائج نموذج (أ) ان عبء عمل مراقب الحسابات الي جانب كافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.4% من التغير بتأخر عملية المراجعة (بمعامل تحديد $Adj. R^2 = .244$)، حيث كانت قيمة $F (28.956)$ وجاء نموذج الانحدار ككل معنوياً، وكان تأثير عبء عمل مراقب الحسابات طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة، حيث جاء معامل الإنحدار ومستوي المعنوية ($.032, .00$) على التوالي.

وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل- مقارنة بالنموذج أ- بمقدار 0.23. بمستوي معنوية يساوي صفر، أي أن دخول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد $Adj. R^2$ وقيمة F للنموذج ب ($.266, 29.253$) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار -0.006 . ومستوي معنوية يساوي صفر، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي $(APL * CEOT)$ لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل- مقارنة بالنموذج ب - بمقدار 0.006. بمستوي معنوية يساوي $.013$ ، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات ومدة البقاء للمدير التنفيذي بالمنصب أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد $Adj. R^2$ وقيمة F للنموذج ج ($.271, 27.346$) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير المتغير التفاعلي طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.004 . ومستوي معنوية يساوي $.013$ ، أي أن تفاعل مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه مع عبء عمل مراقب الحسابات قد زاد معنوياً من قوة العلاقة الطردية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخر عملية المراجعة. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض الخامس للبحث ($H5$) بوجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية، حيث أدى التفاعل بين كل من عبء عمل مراقب الحسابات ومدة بقاء المدير التنفيذي للتعامل مع عبء عمل مراقب الحسابات وتدهور وقتية القوائم المالية، وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Harjoto et al., 2015; Baatwah et al., 2015; Ogon et al., 2019).

ومن وجهة نظر الباحث فإن الدور المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخر المراجعة يمكن إرجاعه إلي أن طول المدة بقاء المدير التنفيذي تزيد من مستوى التحصين الإداري الأمر الذي يزيد من تقدير مراقب الحسابات لمستوي المخاطر المتلازمة مما يزيد من مستوى إختبارات التحقق اللازمة، وبالتالي يترتب على ذلك الأمر طول بالمدة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة ويحد من وقتية القوائم المالية.

جدول 9: نتائج إختبار الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية

نموذج (ج): أثر عبء عمل مراقب الحسابات ومدة البقاء بالمنصب والتفاعل بينهما على الوقتية			نموذج (ب): أثر عبء عمل مراقب الحسابات ومدة البقاء بالمنصب على الوقتية			نموذج (أ): أثر عبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية			
اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	74.425	4.567	.000	74.340	4.551	.000	73.231	4.550	(Constant)
.963	.046	.001	.000	3.910	.027	.000	4.482	.032	APL
.000	-5.127	-.009	.000	-4.909	-.006				CEOT
.013	2.504	.004							APL*CEOT
.012	2.519	.036	.009	2.622	.037	.006	2.769	.040	Opinion
.000	-5.192	-.056	.000	-5.152	-.056	.000	-5.223	-.058	Big 4
.001	-3.443	-.010	.000	-3.587	-.010	.000	-4.372	-.013	Size
.000	-5.255	-.310	.000	-5.358	-.316	.000	-5.585	-.334	ROA
.004	2.849	.058	.003	2.991	.061	.001	3.215	.066	Leverage
.001	3.295	.047	.002	3.061	.044	.002	3.169	.046	Loss
.216	-1.238	-.002	.232	-1.197	-.002	.211	-1.253	-.002	B_size
.155	1.423	.029	.163	1.397	.029	.107	1.613	.033	Growth
.282			.276			.253			R2
.271			.266			.244			Adjusted R2
27.346			29.253			28.956			قيمة احصائية F
0.00			0.00			0.00			معنوية احصائية F
.006			.023			----			R Square Change
.013			0.00			----			Sig. F Change

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية الواردة بنماذج الإنحدار الثلاثة (أ، ب، ج) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) فقد إتفقت كل تلك النماذج فيما بينها على إتجاه ومعنوية تأثير تلك المتغيرات على تأخر عملية المراجعة، حيث إتفقت الثلاثة نماذج على وجود علاقة طردية معنوية تربط بين تأخر عملية المراجعة وكل من نوعية رأي مراقب الحسابات ونسبة الرفع المالي لشركة عميل المراجعة وتحقيقه

لخسائر على تأخر عملية المراجعة، كما إتفقت الثلاثة نماذج إنحدار أيضاً على وجود علاقة عكسية معنوية بين تأخر تقرير وكل من الشراكة مع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وحجم وربحية عميل المراجعة، كما إتفقت الثلاثة نماذج على غياب المعنوية عن تأثير كل من حجم مجلس الإدارة والنمو في مبيعات عميل المراجعة، وتتعارض تلك النتائج مع دراسة (Haghi & Sabouri (2022) والتي توصلت لعلاقة طردية معنوية بين معدل نمو المبيعات والوقتية.

6-10-5-4-6 نتيجة إختبار الفرض السادس للبحث

إستهدف هذا الفرض إختبار مدي وجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية إصدار القوائم المالية، وذلك إستناداً على التغير في معامل التحديد R Square Change ومعنوية ذلك التغير للوقوف على معنوية التحسن في القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار للتغير في تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) نتيجة لدخول المتغير المعدل مدة البقاء بالمنصب CEOT للنموذج في ظل وجود المتغير المستقل المراجعة المشتركة، ثم بعد ذلك يتم إدخال المتغير التفاعلي بين المراجعة المشتركة ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه Joint*CEOT لنموذج الإنحدار في ظل وجود كل من المتغير المستقل والمعدل، لذا تم تخصيص الجدول (10) لتوضيح نتائج ثلاث نماذج إنحدار (أ، ب، ج) للتحقق من توافر ثلاث شروط للتأكد من الأثر المعدل لمدة البقاء بالمنصب على علاقة المراجعة المشتركة بتأخر عملية المراجعة، وذلك للوقوف على التغير في قيمة معامل التحديد للنموذج ككل ومعنوية ذلك التغير بفعل دخول المتغير المعدل ثم المتغير التفاعلي لمعادلة الإنحدار، بحيث تم تخصيص النموذج (أ) في التحقق من وجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة (المتغير المستقل) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع)، والنموذج (ب) للتحقق من وجود تأثير معنوي لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه (المتغير المعدل) على تأخر عملية المراجعة في ظل وجود المتغير المستقل المتمثل في المراجعة المشتركة بمعادلة الإنحدار، أما النموذج (ج) فيختص بالتحقق من وجود تأثير معنوي للمتغير التفاعلي (Joint*CEOT) بين المراجعة المشتركة ومدة البقاء بالمنصب في ظل وجود كل من المتغير المستقل المراجعة المشتركة والمعدل مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه بنموذج الانحدار، حيث أظهرت نتائج نموذج (أ) ان المراجعة المشتركة الي جانب كافة المتغيرات الرقابية يمكنهم تفسير 24.2% من التغير بتأخر عملية المراجعة (بمعامل تحديد Adj. R2=.242)، حيث كانت قيمة F (28.578) وجاء نموذج الانحدار ككل معنوياً، وكان تأثير المراجعة المشتركة عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة ، حيث جاء معامل الإنحدار ومستوي المعنوية (-.049، .00) على التوالي.

وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل- مقارنة بالنموذج أ- بمقدار 0.027. بمستوي معنوية يساوي صفر ، أي أن دخول مدة البقاء بالمنصب لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (المراجعة المشتركة) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد Adj. R2 بقيمة F للنموذج ب(29.472، .268) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير مدة البقاء بالمنصب عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.006- ومستوي معنوية يساوي صفر، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (Joint*CEOT) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل- مقارنة بالنموذج ب- بمقدار 0.013. بمستوي معنوية يساوي صفر، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من المراجعة المشتركة ومدة البقاء بالمنصب أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد Adj. R2 بقيمة F للنموذج ج (28.480، .280) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير المتغير التفاعلي سلب معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.010- بمستوي معنوية يساوي صفر، بمعنى أن تفاعل مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه مع المراجعة المشتركة قد حد من قوة العلاقة العكسية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بتأخر عملية المراجعة. وفي ضوء ذلك يتم قبول الفرض السادس للبحث (H6) بوجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (Alfraih,2016; Van der Zahn,2023).

ومن وجهة نظر الباحث فإن نتيجة إختبار الفرض السادس للبحث تعد منطقية على إعتبار أن بقاء المدير التنفيذي بمنصبه وإمكانية تأثيرها السلبى المحتمل على إستقلالية مراقبي الحسابات، والذي تسعى آلية المراجعة المشتركة لدعمه، تحد من قدرة المراجعين المشاركين بعملية المراجعة المشتركة في إنجاز عملية المراجعة في التوقيت المناسب لوجود تلك التهديدات للإستقلالية، الأمر الذي يحد من وقتية صدور القوائم المالية.

جدول 10: نتائج إختبار الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية

نموذج (ج): أثر المراجعة المشتركة ومدّة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية			نموذج (ب): أثر المراجعة المشتركة ومدّة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية			نموذج (أ): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية			
اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	مستوى المعنوية	القيمة	
.000	74.475	4.544	.000	75.534	4.582	.000	74.295	4.586	(Constant)
.351	.934	.020	.000	-4.111	-.047	.000	-4.181	-.049	Joint
.006	-2.763	-.004	.000	-5.326	-.006				CEOT
.000	-3.700	-.010							Joint*CEOT
.009	2.612	.037	.007	2.724	.039	.004	2.909	.042	Opinion
.000	-4.277	-.047	.000	-4.199	-.047	.000	-4.278	-.049	Big 4
.002	-3.112	-.009	.000	-3.601	-.010	.000	-4.457	-.013	Size
.000	-5.476	-.320	.000	-5.682	-.334	.000	-5.972	-.357	ROA
.003	2.958	.060	.001	3.209	.065	.001	3.467	.072	Leverage
.002	3.111	.044	.002	3.154	.045	.001	3.286	.048	Loss
.312	-1.012	-.002	.554	-.592	-.001	.546	-.604	-.001	B_size
.234	1.190	.024	.277	1.088	.022	.198	1.288	.027	Growth
		.290			.277			.251	R Square
		.280			.268			.242	Adjusted R2
		28.480			29.472			28.578	قيمة إحصائية F
		0.00			0.00			0.00	معنوية إحصائية F
		.013			.027			----	R Square Change
		0.00			0.00			----	Sig. F Change

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية الواردة بنماذج الإنحدار الثلاثة (أ، ب، ج) على تأخر عملية المراجعة (المتغير التابع) فقد إتفقت كل تلك النماذج فيما بينها على إتجاه ومعنوية تأثير تلك المتغيرات على تأخر عملية المراجعة، حيث إتفقت الثلاثة نماذج على وجود علاقة طردية معنوية تربط بين تأخر عملية المراجعة وكل من نوعية رأي مراقب الحسابات ونسبة الرفع المالي لشركة عميل المراجعة وتحقيقه لخسائر على تأخر عملية المراجعة وتتفق تلك النتيجة مع (Almarzouq et al. (2025 في حين تختلف مع دراسة (Alfraih (2016 التي توصلت لعدم معنوية تأثير رأي مراقب الحسابات وتحقيق عميل المراجعة لخسائر على وقتية القوائم المالية، كما إتفقت الثلاثة نماذج إنحدار أيضاً على وجود علاقة عكسية معنوية بين تأخر تقرير وكل من الشراكة مع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وحجم وربحية عميل المراجعة،

كما إتفقت الثلاثة نماذج على غياب المعنوية عن تأثير كل من حجم مجلس الإدارة والنمو في مبيعات عميل المراجعة، وتتفق تلك النتائج مع دراسة (Alfraih, 2016).

6-10-5-5 تحليل الحساسية

في تلك الجزئية يسعى الباحث للتحقق من متانة وإستقرار نتائج إختبارات فروض البحث التي تم التوصل لها من خلال التحليل الأساسي بالجزئية السابقة، وذلك بإعادة إختبار تلك الفرضيات بإستخدام مقاييس بديلة للمتغيرات محل الدراسة، وذلك للوقوف على هل يؤدي تغير طرق قياس المتغيرات للحصول على ذات النتائج أم أنها سوف تتغير، وفيما يلي عرض للنتائج في حال تغيير قياس متغيرات البحث:

6-10-5-5-1 إستخدام مقياس بديل لعبء عمل مراقب الحسابات

هناك عدد من الدراسات (Singh et al.,2022;Badawy& Zaki,2023) التي إعتمدت في قياسها لعبء عمل وإنشغال مراقب الحسابات على إزدحام موسم المراجعة Busy season كبديل لعبء عمل مراقب الحسابات APL على إعتبار أن كون نهاية السنة المالية هي فترة مزدحمة وهي 31 ديسمبر فإن ذلك سوف يزيد من عبء العمل و إنشغال مراقب الحسابات، بحيث يتم التعبير عن إزدحام الموسم بمتغير وهمي B_season والذي يأخذ القيمة (1) في حال كون نهاية السنة المالية هي 31 ديسمبر، و (صفر) خلاف ذلك عندما تكون نهاية السنة المالية بتاريخ آخر خلاف 31 ديسمبر. وسوف يترتب على تغيير طريقة قياس عبء عمل مراقب الحسابات إعادة إختبار كل من الفرض الأول والثالث والخامس من فروض البحث. يوضح الجدول رقم (11) نتائج خمس نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د، هـ)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إنحدار تأخر عملية المراجعة على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات - بدلالة مراجعة العميل بالموسم المزدحم- بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء عمل وتعقد مهمة المراجعة بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل وتعقد المهمة والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والإنحدار على عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه بالنموذج (د)، والإنحدار على كل من عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه والتفاعل بينهما بالنموذج (هـ). فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء العمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، فجاء معنوياً بقيمة F تساوي 39.545، وبمعامل تحديد Adj. R2 يساوي 0.308، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات بدلالة إزدحام الموسم وتأخر عملية المراجعة (وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.097. ومستوي معنوية يساوي صفر، وهو الأمر الذي يمثل تأكيد على قبول الفرض الأول للبحث H1 بوجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة

ووقتية القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس عبء عمل مراقب الحسابات ليكون بدلالة إزدحام موسم المراجعة.

وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.036. مقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (الموسم المزدحم) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.255، و أخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (B_season* Compl) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.005. بالمقارنة بالنموذج ب، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات (إزدحام الموسم) وتعقد المهمة أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد Adj. R2 وقيمة F للنموذج ج (0.348)، (38.712) على التوالي، وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير المتغير التفاعلي طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.191. ومستوي معنوية يساوي 0.017، أي أن تفاعل تعقد المهمة مع عبء عمل مراقب الحسابات قد زاد من قوة العلاقة الطردية بين عبء العمل مراقب الحسابات (إزدحام الموسم) وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها لأن تفاعل إزدحام الموسم مع تعقد المهمة قد زاد من تأخير إنجاز عملية المراجعة، لضيق الوقت المتاح لمراقب الحسابات للقيام بالإختبارات اللازمة لمهمة تتسم بالتعقيد والمخاطر المهنية المرتفعة. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لتعقد المهمة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات (إزدحام الموسم) بتأخر عملية المراجعة. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بوجود أثر معدل لتعقد المهمة على العلاقة المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية صدور القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس عبء العمل مراقب الحسابات لتكون بدلالة إزدحام موسم المراجعة.

وباستعراض نتائج نماذج الإنحدار (أ، د، ه) فقد أظهر النموذج (د) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.030. بالمقارنة بالنموذج أ، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في ظل وجو المتغير المستقل (إزدحام الموسم)، وجاءت علاقة مدة البقاء بالمنصب عكسية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار قدره -0.007، وأظهرت نتائج النموذج (ه) زيادة معنوية بمعامل التحديد- مقارنة بالنموذج د- قدرها 0.004. (P-value=0.039)، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان

لتأثير المتغير التفاعلي بين كل من إزدحام الموسم ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه $B_season * CEOT$ في ظل وجود كلا المتغيرين كل على حده بذات النموذج، وجاءت علاقة ذلك المتغير التفاعلي عكسية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار -0.007 ، أي أن تفاعل مدة البقاء بالمنصب مع عبء عمل مراقب الحسابات (إزدحام الموسم) قد أضعف من قوة العلاقة الطردية المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها لأن إنجاز المهمة في الموسم المزدهم لعميل تتسم إدارته بخبرة واسعة فيما يتعلق بعملية إعداد القوائم المالية قد ساعد مراقب الحسابات على إنجاز تلك المهمة بشكل أسرع. وبناء على نتائج الثلاثة نماذج السابقة أمكن التحقق من توافر الثلاثة شروط مجتمعة لوجود أثر معدل لتعدد المهمة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات (إزدحام الموسم) بتأخر عملية المراجعة. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض الخامس للبحث (H5) بوجود أثر معدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على العلاقة المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس عبء عمل مراقب الحسابات لتكون بدلالة إزدحام موسم خدمات المراجعة.

جدول 11: نتائج إختبار الأثر المعدل لكل من تعدد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي

بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات (المقاس بدلالة إزدحام موسم المراجعة)

بوقتية القوائم المالية

نموذج (هـ): أثر إزدحام الموسم ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر إزدحام الموسم ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثر إزدحام الموسم وتعدد مهمة المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر إزدحام الموسم وتعدد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثر إزدحام الموسم على الوقتية		
قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	
77.698	4.525***	78.550	4.54***	77.910	4.503***	77.66	4.50***	76.94	4.547***	(Constant)
7.052	.131***	9.989	.098***	4.914	.070**	9.584	.094***	9.650	.097***	B_season
				2.117	.135**	6.517	.255***			Compl
				2.388	.191**					B_season*Compl
-2.132	-.004**	-5.933	-.007***							CEOT
-2.073	-.005**									B_season*CEOT
1.701	.023*	1.697	.023*	1.341	.018	1.414	.019	1.934	.027*	Opinion
-5.088	-.053***	-5.065	-.052***	-5.782	-.059***	-5.71	-.059***	-5.17	-.055***	Big 4
-4.144	-.011***	-4.091	-.011***	-4.524	-.012***	-4.79	-.013***	-5.02	-.014***	Size
-4.842	-.272***	-4.976	-.280***	-4.974	-.278***	-4.86	-.273***	-5.30	-.304***	ROA
2.905	.056**	3.091	.060**	2.744	.053***	3.018	.058**	3.369	.067**	Leverage

نموذج (هـ): أثرإزدحام الموسم ومدّة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثرإزدحام الموسم ومدّة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثرإزدحام الموسم وتعقد مهمة المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثرإزدحام الموسم وتعقد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثرإزدحام الموسم على الوقتية		
معاملات الانحدار المقدرّة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرّة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرّة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرّة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرّة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	
0.036**	2.675	0.037**	2.715	0.026*	1.894	0.028**	2.048	0.040**	2.872	Loss
-0.001	-0.605	-0.001	-0.692	-0.001	-0.402	-0.001	-0.545	-0.001	-0.718	B_size
0.009	0.480	0.011	0.585	0.012	0.645	0.011	0.575	0.016	0.826	Growth
	0.350		0.346		0.357		0.352		0.316	R2
	0.341		0.338		0.348		0.344		0.308	Adjusted R2
	37.543		40.693		38.712		41.757		39.545	قيمة إحصائية F
	0.00		0.00		0.00		0.00		0.00	معنوية إحصائية F
	0.004		0.030		0.005		0.036		---	R Square Change
	0.039		0.00		0.017		0.00		---	Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

6-10-5-5-2 استخدام مقياس بديل للمراجعة المشتركة

هناك عدد من الدراسات (AbuRaya,2023;Alfraih,2016) التي إعتمدت في قياسها لمتغير المراجعة المشتركة Joint- قد تم قياسه في إطار التحليل الأساسي على متغير وهمي والذي يأخذ القيمة 1 في حالة المراجعة المشتركة وصفر خلاف ذلك- على مزيج أو إنتماءات مراقبي الحسابات المشاركين بعملية المراجعة المشتركة بإعتبار أن نوعية مراقبي الحسابات والمكاتب التي ينتمون إليها تؤثر كفاءة عملية المراجعة وفاعلية التعاون بين المشاركين في مراجعة ذات العميل، بحيث يتم التعبير عن نوعية وإنتماءات المشاركين بالمراجعة المشتركة بالمتغير الترتيبي JointComb والذي يأخذ القيمة (3) في حال إنتماء كلا المشاركين بالمراجعة لمكاتب ذات شراكة بالمكاتب الأربعة العالمية، ويأخذ ذات المتغير القيمة (2) حال إنتماء واحد فقط من المشاركين بالمراجعة المشتركة لأحد تلك المكاتب، ويأخذ ذات المتغير القيمة (1) في حال مراجعة مشتركة من جانب مراقبي حسابات لاينتمي أي منهم لأحد المكاتب ذات الشراكة بالمكاتب الأربعة الكبار، وتم تخصيص القيمة (صفر) حال الإعتماد على المراجعة الفردية وليس المشتركة (AbuRaya,2023).

وسوف يترتب على تغيير طريقة قياس المراجعة المشتركة إعادة إختبار كل من الفرض الثاني والرابع والسادس من فروض البحث. يوضح الجدول رقم (12) نتائج خمس نماذج إندجار (أ، ب، ج، د، هـ)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إندجار تأخر عملية المراجعة على المتغيرات الرقابية والمراجعة المشتركة - بدلالة

مزيج مراقبي الحسابات المشاركين- بالنموذج (أ)، والانحدار على كل من المراجعة المشتركة وتعقد مهمة المراجعة بالنموذج (ب)، والانحدار على كل من المراجعة المشتركة و تعقد المهمة والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والانحدار على المراجعة المشتركة ومدة احتفاظ الرئيس التنفيذي لشركة العميل بمنصبه بالنموذج (د)، والانحدار على كل من المراجعة المشتركة ومدة احتفاظ الرئيس التنفيذي لشركة العميل بمنصبه والتفاعل بينهما بالنموذج (هـ). فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير المراجعة المشتركة على تأخر عملية المراجعة، ف جاء معنوياً بقيمة F تساوي 31.752، و بمعامل تحديد Adj. R2 يساوي 0.240، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة عكسية (طردية) معنوية بين المراجعة المشتركة (بدلالة مزيج مراقبي الحسابات المشاركين) وتأخر عملية المراجعة (وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.038- ومستوي معنوية يساوي صفر، وهو الأمر الذي يمثل تأكيد على قبول الفرض الثاني للبحث H2 بوجود تأثير للمراجعة المشتركة على تأخر عملية المراجعة ووقتية صدور القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة المراجعة المشتركة ليكون بدلالة مزيج (إنماءات) مراقبي الحسابات المشاركين بعملية المراجعة المشتركة.

وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الانحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.037. بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الانحدار في ظل وجود المتغير المستقل مزيج المشاركين بالمراجعة المشتركة أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.258، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (JointComb*Compl) لمعادلة الانحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.004. مقارنة بالنموذج ب، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الانحدار في ظل وجود كل من مزيج مراقبي الحسابات المشاركين وتعقد المهمة أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، حيث جاء معامل التحديد Adj. R2 بقيمة F للنموذج ج (0.277)، (34.058) على التوالي.

وجاء النموذج ككل معنوياً، وجاء تأثير المتغير التفاعلي طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.094. وذلك عند مستوي معنوية 0.05، أي أن تفاعل تعقد المهمة مع نوعية مراقبي الحسابات المشاركين قد زاد من قوة العلاقة العكسية المعنوية بين المراجعة المشتركة (نوعية مراقبي الحسابات) وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها لكون أن زيادة إشترك مراقبي حسابات تنتمي لمكاتب تتمتع بشراكة مع أحد الأربعة الكبار له دور في دعم عملية المراجعة وتسريع الوقت اللازم لإنجازها، لما تتمتع به تلك المكاتب من موارد بشرية ومادية تسمح بإنجاز

المهمة بسرعة، الأمر الذي يدعم وقتية عملية المراجعة. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض الرابع للبحث (H4) بوجود أثر معدل لتعدد المهمة على العلاقة المعنوية بين المراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس المراجعة المشتركة لتكون بدلالة مزيج مراقبي الحسابات المشاركين. وباستعراض نتائج نماذج الإنحدار (أ، د، هـ) فقد أظهر النموذج (د) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.28. بالمقارنة بالنموذج أ، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في ظل وجو المتغير المستقل (نوعية مراقبي الحسابات المشاركين)، وجاءت علاقة مدة البقاء بالمنصب عكسية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار قدره -0.006، وأظهرت نتائج النموذج (هـ) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.006 (P-value=0.014) مقارنة بالنموذج د، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير المتغير التفاعلي بين كل من مزيج مراقبي الحسابات المشاركين ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه JointComb*CEOT في ظل وجود كلا المتغيرين كل على حده بذات النموذج، وجاءت علاقة ذلك المتغير التفاعلي عكسية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار قدره -0.003. وذلك عند مستوي معنوية 0.05، أي أن تفاعل مدة البقاء بالمنصب مع المراجعة المشتركة (مزيج المشاركين بالمراجعة المشتركة) قد أضعف من قوة العلاقة العكسية المعنوية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي.

ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها لكون امتداد فترة بقاء أفراد الإدارة العليا بمناصبهم يدعم من ممارسات التحسين الإداري الذي يزيد من خطر المراجعة ويزيد من نطاق الإختبارات الأساسية المطلوبة بتلك الحالة، ويزيد خطورة تلك الممارسات كلما زادت مشاركة المكاتب الكبيرة بعملية المراجعة والتي يزيد تخوفها من المخاطر والتهديدات المتعلقة بالسمعة. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض السادس للبحث (H6) بوجود أثر معدل لمدة إحتفاظ الرئيس التنفيذي بمنصبه على العلاقة المعنوية بين المراجعة المشتركة ووقتية صدور القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس المراجعة المشتركة لتكون بدلالة مزيج مراقبي الحسابات المشاركين بالمراجعة المشتركة.

جدول 12: نتائج إختبار الأثر المعدل لكل من تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة (المقاسة بدلالة مزيج ونوعية مراقبي الحسابات المشاركين بالمراجعة المشتركة) بوقتية القوائم المالية

نموذج (هـ): أثر مزيج المشاركين ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر مزيج المشاركين ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثر مزيج المشاركين وتعقد مهمة المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): مزيج المشاركين وتعقد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثر مزيج المشاركين بالمراجعة المشتركة على الوقتية		
قيمة اختبارات T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبارات T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبارات T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبارات T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبارات T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	
74.636	4.559***	75.511	4.580***	74.879	4.550***	74.801	4.539	74.237	4.584***	(Constant)
-1.470	-.015	-6.609	-.037***	-6.227	-.051***	-6.842	-.038***	-6.672	-.038***	JointComb
				4.665	.214***	6.303	.258***			Compl
				2.076	.094**					JointComb * Compl
-3.708	-.005***	-5.407	-.006***							CEOT
-2.472	-.003**									JointComb * CEOT
2.997	.042**	3.021	.043**	.099	.038**	2.744	.039**	.121	.046***	Opinion
-3.496	-.010***	-3.781	-.011***	-.149	-.013***	-4.488	-.013***	-.156	-.013***	Size
-5.390	-.317***	-5.569	-.328***	-.184	-.320***	-5.419	-.317***	-.202	-.350***	ROA
3.119	.063**	3.292	.067***	.101	.066***	3.248	.066***	.112	.073***	Leverage
3.070	.044**	3.098	.044**	.095	.035**	2.411	.034**	.128	.047***	Loss
-.642	-.001	-.388	-.001	-.007	.000	-.228	.000	-.014	-.001	B_size
.905	.018	.847	.017	.022	.014	.770	.016	.034	.022	Growth
.281		.276		.289		.284		.248		R2
.272		.267		.288		.277		.240		Adjusted R2
30.062		32.508		31.215		34.058		31.752		قيمة إحصائية F
0.00		0.00		0.00		0.00		0.00		معنوية إحصائية F
.006		.028		.004		0.037		----		R Square Change
0.014		0.00		0.017		0.00		----		Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

6-10-5-3 استخدام مقياس بديل لتعقد المهمة

هناك عدد من الدراسات (Alfraih,2016; Van der Zahn,2023; Amin et al.,2025) والتي اعتمدت في قياسها لتعقد عملية المراجعة على الجذر التربيعي Square root لعدد القطاعات والفروع التابعة للشركة محل المراجعة SubSroot كبديل لعبء نسبة إجمالي كل من أرصدة العملاء والمخزون

لإجمالي الأصول Compel على اعتبار أن تعدد القطاعات والفروع التابعة لعميل المراجعة يعكس تعقد أعماله وهو يزيد من تعقد المهمة وعملية التقرير المالي. وسوف يترتب على تغيير طريقة قياس تعقد المهمة إعادة اختبار كل من الفرض الثالث والرابع من فروض البحث.

فيما يتعلق بإعادة اختبار صحة الفرض الثالث للبحث يوضح الجدول رقم (13) نتائج ست نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د، هـ، و)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إنحدار تأخر عملية المراجعة على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء العمل والجذر التربيعي لعدد الفروع بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل و الجذر التربيعي لعدد الفروع والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والإنحدار على المتغيرات الرقابية و المراجعة المشتركة بالنموذج (د)، والإنحدار على المراجعة المشتركة والجذر التربيعي لفروع شركة العميل بالنموذج (هـ)، والإنحدار على كل من المراجعة المشتركة والجذر التربيعي لفروع العميل والتفاعل بينهما بالنموذج (و)، بحيث يمكن من خلال نتائج النماذج (أ، ب، ج) اختبار صحة الفرض الثالث، ومن خلال نتائج النماذج (د، هـ، و) اختبار صحة الفرض الرابع. فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، ف جاء معنوياً بقيمة F تساوي 28.956، وبمعامل تحديد Adj. R2 يساوي 0.244، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة(وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.032، وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة (الجذر التربيعي لعدد القطاعات والفروع التابعة للعميل) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.073. بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة (الجذر التربيعي لعدد القطاعات والفروع) طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.083.

وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعل على (APL*SubSroot) (معامل انحدار - 0.022، ومستوي معنوية 0.068). لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة بمعامل التحديد للنموذج بمقدار 0.003 (بالمقارنة بالنموذج ب) ولكنها زيادة غير معنوية(معنوية التغير = 0.068). وذلك عند مستوي معنوية 0.05، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد المهمة (الجذر التربيعي لعدد القطاعات) لم يؤدي لتحسن معنوي بالقدرة التفسيرية للنموذج ككل، وبناء عليه يتم رفض الفرض الثالث للبحث (H3) بوجود أثر معدل لتعقد المهمة (بدلالة الجذر التربيعي لعدد القطاعات) على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية صدور القوائم المالية، حيث لم يتوافر الشرط الثالث لتحقيق

الأثر المعدل لتعدد المهمة بأن يكون تغير قيمة معامل التحديد معنوية بدخول المتغير التفاعلي بين عبء العمل وتعدد المهمة (المقاس بدلالة الجذر التربيعي لعدد القطاعات). ومن وجهة نظر الباحث يمكن إرجاع تلك النتيجة إلي أن تأثير عبء العمل المعبر عنه بعدد عملاء مراقب الحسابات كان تأثيره أكبر على الوقتية وتأخر إنجاز المهمة أكثر من عدد قطاعات العميل، إلي جانب أن تعدد القطاعات لم يكن له تأثيره على تعدد القوائم المالية.

وفيما يتعلق بإعادة إختبار صحة الفرض الرابع للبحث، فإستعراض نتائج نماذج الإنحدار (د، هـ، و) أظهر النموذج (هـ) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.078. (مستوي معنوية يساوي صفر) مقارنة بالنموذج د، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير تعدد المهمة (الجذر التربيعي لعدد القطاعات) في ظل وجود المتغير المستقل المراجعة المشتركة، وجاءت علاقة الجذر التربيعي لعدد القطاعات طردية معنوية بتأخر المراجعة بمعامل إنحدار 0.086، وأظهرت نتائج النموذج (و) زيادة معنوية بمعامل التحديد بالمقارنة بالنموذج هـ قدرها 0.009 (P-value=0.001)، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير المتغير التفاعلي بين كل من المراجعة المشتركة والجذر التربيعي لعدد القطاعات Joint*SubSroot في ظل وجود كلا المتغيرين كل على حده بذات النموذج، وجاءت علاقة ذلك المتغير التفاعلي طردية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار قدره 0.063، أي أن تفاعل الجذر التربيعي لعدد قطاعات العميل مع المراجعة المشتركة قد زاد من قوة العلاقة العكسية المعنوية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها إلي أن إدراك مراقبي الحسابات المشاركين بالمراجعة المشتركة لتعدد عملائهم وتعدد قطاعاتهم دفعهم للمزيد من التنسيق والتعاون وتخصيص المزيد من الموارد لإنجاز عملية المراجعة بسرعة. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض الرابع للبحث (H4) بوجود أثر معدل لتعدد عملية المراجعة على العلاقة المشتركة بين المراجعة المشتركة ووقتية صدور المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس تعدد عملية المراجعة لتكون بدلالة الجذر التربيعي لعدد قطاعات عميل المراجعة بدلاً من نسبة مجموع أرصدة العملاء والمخزون لإجمالي الأصول.

جدول 13: نتائج إختبار الأثر المعدل لتعدد عملية المراجعة (بدلالة الجذر التربيعي لعدد القطاعات والفروع التابعة لشركة العميل) على علاقة كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية

نموذج (د): أثر المراجعة المشتركة والجذر التربيعي للقطاعات والفروع التابعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (هـ): أثر المراجعة المشتركة والجذر التربيعي للقطاعات والفروع على الوقتية		نموذج (ج): أثر عبء العمل والجذر التربيعي للقطاعات والفروع التابعة و التفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء العمل والجذر التربيعي للقطاعات والفروع على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء العمل على الوقتية				
معاملات الانحدار المقدر (B) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (B) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (B) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (B) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (B) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T			
75.088	4.47***	74.575	4.463***	74.295	4.586***	70.09	4.404***	73.51	4.436***	73.231	4.550***	(Constant)
						3.140	.060**	4.047	.027***	4.482	.032***	APL
6.948	.070***	9.475	.086***			7.111	.104***	9.118	.083***			SubRoot
						-1.83	-.022*					APL*SubRoot
-4.576	-.14***	-4.461	-.050***	-4.181	-.049***							Joint
3.199	.063***											Joint* SubRoot
1.483	.020	1.481	.021***	2.909	.042**	1.576	.022	1.418	.020	2.769	.040**	Opinion
-4.226	-.04***	-4.343	-.047***	-4.278	-.049***	-5.24	-.055***	-5.36	-.056***	-5.223	-.058***	Big 4
-4.334	-.01***	-4.617	-.013***	-4.457	-.013***	-4.50	-.012***	-4.53	-.012***	-4.372	-.013***	Size
-4.097	-.23***	-4.169	-.241***	-5.972	-.357***	-3.86	-.224***	-3.88	-.226***	-5.585	-.334***	ROA
3.127	.061**	3.086	.061**	3.467	.072***	2.821	.055**	2.847	.056***	3.215	.066***	Leverage
2.825	.039**	2.958	.041**	3.286	.048***	2.930	.040**	2.865	.040***	3.169	.046**	Loss
-.950	-.002	-1.058	-.002	-.604	-.001	-1.73	-.003*	-1.68	-.003*	-1.253	-.002	B_size
1.197	.023	1.400	.027	1.288	.027	1.689	.033*	1.705	.034*	1.613	.033	Growth
	.338		.329		.251		.329		.326		.253	R2
	.328		.320		.242		.319		.317		.244	Adjusted R2
	35.586		37.668		28.578		34.188		37.157		28.956	قيمة إحصائية F
	0.00		0.00		0.00		0.00		0.00		0.00	معنوية إحصائية F
	.009		.078		-----		.003		.073		----	R Square Change
	.001		0.00		-----		.068		0.00		----	Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

6-10-5-4 استخدام مقياس بديل لمدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه

هناك عدد من الدراسات (Baatwah et al.,2015; Ali & Zhang, 2015) التي إعتمدت في قياسها لمدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه بمتغير وهمي CEOTdummy ليعكس طول مدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، بحيث يأخذ ذلك المتغير القيمة (1) في حال تجاوز مدة البقاء بالمنصب وسيط عينة الدراسة، وصفر خلاف ذلك بدلاً من المتغير CEOT الذي يعكس عدد سنوات بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، وسوف يترتب على تغيير طريقة القياس تلك الحاجة لإعادة اختبار كل من

الفرض الخامس والسادس من فروض البحث. فيما يتعلق بإعادة إختبار صحة الفرض الخامس للبحث يوضح الجدول رقم (14) نتائج ست نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د، هـ، و)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إنحدار تأخر عملية المراجعة على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء العمل والمتغير الوهمي لمدة البقاء بالمنصب بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل والمتغير الوهمي لمدة البقاء بالمنصب والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والإنحدار على المتغيرات الرقابية و المراجعة المشتركة بالنموذج (د)، والإنحدار على المراجعة المشتركة والمتغير الوهمي لمدة البقاء بالمنصب بالنموذج (هـ)، والإنحدار على كل من المراجعة المشتركة والمتغير الوهمي لمدة البقاء بالمنصب و التفاعل بينهما بالنموذج (و)، بحيث يمكن من خلال نتائج النماذج (أ، ب، ج) إختبار صحة الفرض الخامس، ومن خلال نتائج النماذج (د، هـ، و) إختبار صحة الفرض السادس. فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، فجاء معنوياً بقيمة F تساوي 28.956 ، وبمعامل تحديد $Adj. R^2$ يساوي 0.244، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات و تأخر عملية المراجعة (وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.032، وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول المتغير الوهمي الذي يعكس مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه لمعادلة الإنحدار أدي لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.007. بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن المتغير الوهمي لمدة البقاء بالمنصب لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء العمل مراقب الحسابات) أدي إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير المتغير الوهمي لمدة البقاء عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار -0.028. عند مستوي معنوية 0.05.

وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*CEOTdummy) (معامل إنحدار 0.019، ومستوي معنوية 0.168)، لمعادلة الإنحدار أدي لزيادة بمعامل التحديد للنموذج بمقدار 0.002. (بالمقارنة بالنموذج ب) ولكنها زيادة غير معنوية (معنوية التغير = 0.168)، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمتغير الوهمي لمدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه لم يؤدي لتحسن معنوي بالقدرة التفسيرية للنموذج ككل، وبناء عليه يتم رفض الفرض الخامس للبحث (H5) بوجود أثر لمدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه (بدلالة المتغير الوهمي) على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية، حيث لم يتوافر الشرط الثالث لتحقيق الأثر المعدل للمتغير الوهمي الذي يعكس مدة البقاء بالمنصب بأن يكون تغير قيمة معامل التحديد معنوية بدخول المتغير التفاعلي بين عبء العمل وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه. ومن وجهة نظر الباحث يمكن إرجاع تلك النتيجة إلي أنه في حالة الشركات التي يبقي المدير التنفيذي بمنصبه لمد طويلة - ما يتجاوز وسيط

العينة- فإن تأثير إنشغال مراقبي الحسابات يكون هو المؤثر الأكبر على وقتية التقارير المالية وتأخر عملية المراجعة وليس طول بقاء المدير التنفيذي بمنصبه.

وفيما يتعلق بإعادة إختبار صحة الفرض السادس للبحث، فإستعراض نتائج نماذج الإنحدار (د، ه، و) أظهر النموذج (ه) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.10. (مستوي معنوية يساوي 0.002). مقارنة بالنموذج د، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في ظل وجود المتغير المستقل المراجعة المشتركة، وجاءت علاقة المتغير الوهمي لبقاء المدير التنفيذي بمنصبه عكسية معنوية بتأخر المراجعة بمعامل إنحدار 0.032- وذلك عند مستوى معنوية 0.05، وأظهرت نتائج النموذج (و) زيادة معنوية بمعامل التحديد بالمقارنة بالنموذج ه قدرها 0.005. (P-value=0.001)، الأمر الذي يعكس تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير المتغير التفاعلي بين كل من المراجعة المشتركة والمتغير الوهمي لبقاء المدير التنفيذي بمنصبه Joint* CEOTdummy في ظل وجود كلا المتغيرين كل على حده بذات النموذج، وجاءت علاقة ذلك المتغير التفاعلي عكسية معنوية مع تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار قدره 0.053- وذلك عند مستوى معنوية 0.05، أي أن تفاعل المتغير الوهمي الذي يعكس طول بقاء المدير التنفيذي للتعامل بمنصبه مع المراجعة المشتركة قد حد من قوة العلاقة العكسية المعنوية بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة بشكل معنوي. ومن وجهة نظر الباحث فإن تلك النتيجة يمكن إرجاعها إلي أن الشركات التي يتمسك بها الرئيس التنفيذي بمنصبه لمدة طويلة وما يقوم به من تحصين إداري تحد من قدرة المشاركين بالمراجعة المشتركة على إنجاز عملية المراجعة بالتوقيت المناسب، لكون ممارسات ذلك الرئيس التنفيذي تزيد من مخاطر التحريفات الجوهرية وتزيد من نطاق الإختبارات الأساسية الواجب القيام بها. وبناء عليه تم تأكيد قبول الفرض السادس للبحث (H6) بوجود أثر معدل لبقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس بقاء المدير التنفيذي بمنصبه لتكون متغير وهمي يأخذ القيمة (1) حال تجاوز مدة البقاء بالمنصب وسيط العينة وصفر خلاف ذلك، بدلاً من عدد سنوات بقاء المدير التنفيذي بمنصبه.

جدول 14: نتائج إختبار الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه (باستخدام متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في حال تجاوز المدة وسيط العينة، وصفر خلاف ذلك) على علاقة كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية

نموذج (ج): أثر المراجعة المشتركة والمتغير الوهمي للبقاء بالمنصب والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية		نموذج (هـ): أثر المراجعة المشتركة والمتغير الوهمي للبقاء بالمنصب على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء العمل والمتغير الوهمي للبقاء بالمنصب على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء العمل على الوقتية				
قيمة إختبار	معاملات الإحدار المقطرة (β) ومستوى المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقطرة (β) ومستوى المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقطرة (β) ومستوى المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقطرة (β) ومستوى المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقطرة (β) ومستوى المعنوية			
74.104	4.56***	74.613	4.580***	74.295	4.586***	.000	4.554***	73.49	4.547***	73.231	4.550***	(Constant)
						.055	.019*	4.161	.029***	4.482	.032***	APL
-1.592	-.018	-3.162	-.032**			-2.75	-.046**	-2.73	-.028**			CEOTdummy
						1.381	.019					APL* CEOTdummy
-1.084	-.019	-4.154	-.048***	-4.181	-.049***							Joint
-2.334	-.053**											Joint*CEOTdummy
2.780	.040**	2.855	.041**	2.909	.042**	2.703	.039**	2.735	.039**	2.769	.040**	Opinion
-4.476	-.05***	-4.268	-.048***	-4.278	-.049***	-5.23	-.057***	-5.21	-.057***	-5.223	-.058***	Big 4
-3.811	-.01***	-4.064	-.012***	-4.457	-.013***	-3.96	-.011***	-4.03	-.012***	-4.372	-.013***	Size
-5.862	-.34***	-5.896	-.350***	-5.972	-.357***	-5.55	-.331***	-5.54	-.330***	-5.585	-.334***	ROA
3.218	.066***	3.380	.070***	3.467	.072***	3.076	.063**	3.147	.065**	3.215	.066***	Leverage
3.125	.045**	3.241	.047***	3.286	.048***	3.213	.046***	3.138	.045**	3.169	.046**	Loss
-.693	-.001	-.526	-.001	-.604	-.001	-1.14	-.002	-1.16	-.002	-1.253	-.002	B size
1.204	.025	1.194	.025	1.288	.027	1.540	.032	1.514	.031	1.613	.033	Growth
.265		.260	.251	.251	.262	.262	.260	.260	.253	.253	.253	R2
.255		.251	.242	.242	.252	.252	.251	.251	.244	.244	.244	Adjusted R2
25.202		27.021	28.578	28.578	24.773	24.773	27.027	27.027	28.956	28.956	28.956	قيمة إحصائية F
0.00		0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	0.00	معدنية إحصائية F
.005		.010	-----	-----	.002	.002	.007	.007	-----	-----	-----	R Square Change
.020		.002	-----	-----	.168	.168	.006	.006	-----	-----	-----	Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

ACTIV

6-10-5-5-5 طريقة قياس المتغير التابع ووقتية القوائم المالية

هناك عدد من الدراسات (Karim et al., 2006; Ogoun et al., 2019; Borgi et al., 2021) التي إتمتد في قياسها لوقتية صدور القوائم المالية على فترة التأخير الكلية من تاريخ نهاية السنة المالية وحتى تاريخ إتمام الجمعية العمومية لشركة عميل المراجعة لتلك القوائم المالية Total Lag بدلاً من تأخير صدور تقرير المراجعة ARL، لكي تعكس فترة أشمل تتضمن التأخير التي يكون المتسبب فيها هو العميل ذاته. وقد تم حساب اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير أو الإبطاء الكلية LnTotalLag لتكون مؤشر على تأخير صدور القوائم المالية ومقياس عكسي لوقتيتها، بحيث تأخذ في الإعتبار التأخير الإختياري من جانب الإدارة في إصدار القوائم المالية. وسوف يترتب على ذلك إعادة إجراء التحليل الأساسي للبحث مرة

أخري لإعادة إختبار فروض البحث الستة. تم تخصيص الجدول رقم (15) لعرض نتائج ست نماذج إنحدار (أ ، ب ، ج ، د ، هـ ، و) ، تستخدم نتائج الخمسة نماذج الأولي لإعادة إختبار الفرض الأول والثالث والرابع، في حين يمثل النموذج (و) لإعادة إختبار الفرض الثاني للبحث، فتلك النماذج تمثل نتائج إنحدار اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء عمل وتعقد المهمة بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل وتعقد المهمة والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والإنحدار على عبء عمل مراقب الحسابات ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه بالنموذج (د)، والإنحدار على عبء عمل مراقب الحسابات ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما بالنموذج (هـ). أما النموذج (و) فيعرض نتائج إنحدار اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية على المراجعة المشتركة والمتغيرات الرقابية، فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، فجاء معنوياً بقيمة F تساوي 16.183، وبمعامل تحديد $Adj. R^2$ يساوي 0.149

وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات واللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية (وقتية القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.046. وهو ما يمثل تأكيد على قبول الفرض الأول للبحث (H1) بوجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية (المقاسة بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية)، وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول المتغير المتعلق بتعقد المهمة لمعادلة الإنحدار أدي لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 10.993 بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدي إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.177، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*Compl) بين عبء العمل وتعقد المهمة (معامل انحدار 0.224، ومستوي معنوية 0.001). لمعادلة الإنحدار أدي لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج بمقدار 0.012. (بالمقارنة بالنموذج ب) بمستوي معنوية 0.001، أي أن دخول التفاعل لمعادلة الإنحدار في ظل وجود كل من عبء عمل مراقب الحسابات وتعقد المهمة أدي لتحسن معنوي بالقدرة التفسيرية للنموذج ككل، وبناء عليه يتم تأكيد قبول الفرض الثالث للبحث (H3) بوجود أثر معدل لتعقد المهمة على العلاقة المعنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات ووقتية صدور القوائم المالية (المقاسة بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية)، حيث توافرت الشروط الثلاثة للأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة عبء العمل بالوقتية.

وباستعراض نتائج نماذج الإنحدار (د، هـ) أظهر النموذج (د) زيادة بمعامل التحديد قدرها 0.004. بمستوي معنوية يساوي 0.060. مقارنة بالنموذج أ (أي أن الزيادة غير معنوية عند مستوي معنوية 0.05)، الأمر الذي يعكس عدم تحسن القدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في ظل وجود المتغير المستقل عبء عمل مراقب الحسابات، و جاءت علاقة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه عكسية غير معنوية باللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية بمعامل إنحدار 0.003 - بمستوي معنوية 0.060، وأظهرت نتائج النموذج (هـ) زيادة معنوية بمعامل التحديد بالمقارنة بالنموذج د قدرها 0.003 (P-value=0.073)، الأمر الذي يعكس تحسن غير معنوي بالقدرة التفسيرية لنموذج الإنحدار ككل بالأخذ بالحسبان لتأثير المتغير التفاعلي بين عبء عمل مراقب الحسابات و بقاء المدير التنفيذي بمنصبه في ظل وجود كلا المتغيرين كل على حده بذات النموذج، وجاءت علاقة ذلك المتغير التفاعلي عكسية غير معنوية مع فترة التأخير الكلية بمعامل إنحدار قدره 0.004 - وذلك عند مستوي معنوية 0.05. وبناء عليه تم تأكيد رفض الفرض الرابع للبحث (H4) بوجود أثر معدل لبقاء المدير التنفيذي للتعامل بمنصبه على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية على الرغم من تغيير طريقة قياس وقتية القوائم المالية لتكون بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية بدلاً من تأخر عملية المراجعة (كمقاييس عكسية للوقتية).

وفيما يتعلق بباقي فروض البحث المتعلقة بأثر المراجعة المشتركة على الوقتية، والأثر المعدل لكل من تعقد المهمة وبقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه، فيتضح من نموذج الإنحدار (هـ) بالجدول (15) أن علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية (بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية) جاءت عكسية ولكن غير معنوية (معامل إنحدار 0.027 -، مستوي معنوية 0.075)، الأمر الذي يؤدي ألي رفض فرض البحث الثاني بوجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية (بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية)، وبناء عليه يتم أيضا رفض فرضي البحث الخامس والسادس بوجود أثر معدل لكل من تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه على تلك العلاقة غير المعنوية بين المراجعة المشتركة والوقتية.

جدول 15: نتائج إعادة إختبار فروض البحث نتيجة لتغير طريقة قياس الوقتية باللوغاريتم الطبيعي لفترة التأخير الكلية بدلاً من تأخر عملية المراجعة في ظل الدور المعدل لكل من تعقد المهمة و بقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه

نموذج (و) أثر المراجعة المشتركة على الوقتية		نموذج (هـ): أثر الإنشغال ومدة الإحتفاظ بالمنصب والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر الإنشغال ومدة الإحتفاظ الرئيس التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثر الإنشغال وتعقد المهمة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر الإنشغال وتعقد المهمة على الوقتية		نموذج (أ): أثر الإنشغال على الوقتية		
قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	
56.138	4.4***	55.489	4.408***	55.935	4.423***	55.84	4.425***	55.46	4.393***	55.836	4.423***	(Constant)
		4.126	.068***	4.796	.043***	.733	.010	4.846	.043***	5.058	.046***	APL
-1.783	-.027*											Joint
						-460	-038	3.316	.177***			Compl
						3.384	.224***					APL* Compl
		.111	.006	-1.881	-.003*							CEOT
		-1.794	-.004*									APL*CEOT
4.154	.07***	3.989	.073***	3.908	.072***	3.756	.068***	3.690	.068***	3.976	.073***	Opinion
.076	.001	-0.35	-.001	-.051	-.001	-.362	-.005	-.322	-.005	-.107	-.002	Big 4
3.204	.01***	3.552	.013***	3.660	.014***	3.589	.013***	3.581	.013***	3.396	.012***	Size
-6.478	-.49***	-6.087	-.464***	-6.002	-.458***	-5.97	-.451***	-5.85	-.445***	-6.119	-.467***	ROA
.606	.016	.408	.011	.303	.008	.181	.005	.192	.005	.405	.011	Leverage
1.087	.020	.708	.013	.880	.016	.218	.004	.488	.009	.938	.017	Loss
-.047	.000	-.490	-.001	-.516	-.001	-.323	-.001	-.429	-.001	-.544	-.001	B_size
-.748	-.020	-.579	-.015	-.563	-.015	-.715	-.019	-.634	-.017	-.471	-.012	Growth
	.135		.167		.163		.183		.171		.159	R2
	.125		.155		.152		.172		.160		.149	R2 Adjusted
	13.317		13.937		14.966		15.649		15.853		16.183	قيمة إحصائية F
	0.00		0.00		0.00		0.00		0.00		0.00	معنوية إحصائية F
	-----		.003		.004		.012		10.993		-----	R Square Change
	-----		0.073		.060		.001		.001		-----	Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

6-10-5-6 التحليل الإضافي للبحث

في تلك الجزئية يسعى الباحث لعرض عدد من النتائج لإختبارات إضافية تتعلق أولاً: أثر تفاعل المتغيرين المعدلين (تعقد المهمة، بقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه) معاً على علاقة وقتية القوائم المالية بكل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة، وثانياً: الوقوف على أثر اختلاف المراجعة المشتركة عن الفردية على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بالوقتية، والأثر المعدل لكل من تعقد المهمة و مدة بقاء مدي شركة العميل بمنصبه على تلك العلاقة.

6-10-5-6-1 أثر تفاعل المتغيرين المعدلين (تعقد مهمة المراجعة ومدة بقاء المدير

التنفيذي بمنصبه) معاً على علاقة وقتية القوائم المالية بكل من عبء عمل مراقب

الحسابات والمراجعة المشتركة

تم تخصيص تلك الجزئية للوقوف على أثر المتغيران المعدلان (تعقد المهمة ومدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه) معاً على العلاقات الرئيسية محل الدراسة بين كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة ووقتية القوائم المالية وذلك على سياق دراسة (Badawy&Zaki,2023)، فقد أظهر التحليل الأساسي وجود أثر سلبي لتعقد المهمة على الوقتية في حين أدت مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل لتحسين وقتية القوائم المالية. يوضح الجدول رقم (16) نتائج أربعة نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د) وذلك للتحقق من توافر شروط وجود أثر معدل لتفاعل المتغيرين المعدلين معاً على تلك العلاقة، فالمقارنة بين النموذجين (أ، ب) توضح أن دخول المتغيران المعدلان (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) كل على حده - في ظل المتغير المستقل عبء العمل - لنموذج الإنحدار قد أدت لزيادة معنوية بمعامل تحديد النموذج 0.056 (P.value = .00)، وجاءت معاملات الإنحدار لعبء العمل والتعقد والبقاء بالمنصب (0.025، .248، -0.005) على الترتيب وجاء تأثيرها جميعاً على الوقتية معنوياً، وبالنموذج (ج) تم إدخال تفاعل المتغير المستقل عبء العمل مع كل متغير معدل (كل على حده) وجاءت الزيادة بمعامل تحديد النموذج بالمقارنة بالنموذج (ب) قدرها 0.008. بمستوي معنوية 0.009

وجاءت معاملات الإنحدار للمتغيران التفاعلان APL*CEOT و APL*Compl (-.090، .003) على الترتيب بمستوي معنوية (0.036، .082) على الترتيب، بحيث جاء تأثير التفاعلي الأول غير معنوي أما الثاني فجاء معنوياً (عند مستوي معنوية 0.05)، في حين أظهر النموذج (د) أن دخول المتغيران المعدلان (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) معاً- في ظل وجود المتغير المستقل عبء العمل- قد أحدث زيادة قدرها 0.001. بمعامل تحديد النموذج (د) بالمقارنة بالنموذج (ب) ولكنها زيادة غير معنوية

(P. value =.450)، وذلك بعد إشتمال النموذج على المتغير التفاعل على APL * Compl * CEOT (الذي يعكس تفاعل المتغيرين المعدلين معاً مع المتغير المستقل إنشغال مراقب الحسابات) كبديل للمتغيرين التفاعليين APL * CEOT و APL * Compl (والتي تعكس تفاعل المتغير المستقل مع كل متغير معدل على حده)، حيث جاء تأثير ذلك المتغير التفاعلي عكسي ولكن غير معنوي على وقتية القوائم المالية (معامل إنحدار -0.004، مستوى معنوية 0.450). وبناء عليه فإنه يمكن التوصل إلي أنه يغيب الأثر المعدل على علاقة عبء العمل بالوقتية لتعقد المهمة في حال وجود الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، بمعنى أن الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بالمنصب يتفوق على الأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة عبء العمل بالوقتية، وأن تفاعلهم معاً يفقدهم تأثيرهم المعدل معاً على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية.

جدول 16: نتائج إختبار الأثر المعدل (لتعقد المهمة مع بقاء المدير التنفيذي بمنصبه)

معاً على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بوقتية القوائم المالية

نموذج (د): أثر عبء العمل والتفاعل مع (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) معاً على الوقتية		نموذج (ج): أثر عبء العمل وتعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بين كل منهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء العمل وتعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء العمل على الوقتية		
قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقدر (β) و مستوي المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقدر (β) و مستوي المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقدر (β) و مستوي المعنوية	قيمة إختبار T	معاملات الإحدار المقدر (β) و مستوي المعنوية	
73.578	4.501***	74.04	4.510***	74.89	4.509***	73.231	4.550***	(Constant)
3.335	.029***	.994	.016	3.622	.025***	4.482	.032***	APL
5.203	.273***	5.215	.334***	6.109	.248***			Compl
		-1.740	-.090*					APL* Compl
-3.583	-.005***	-4.522	-.008***	-4.57	-.005***			CEOT
		2.106	.003**					APL * CEOT
-.755	-.004							APL * Compl * CEOT
2.127	.030**	2.039	.028**	2.143	.030**	2.769	.040**	Opinion
-5.664	-.060***	-5.697	-.060***	-5.66	-.060***	-5.223	-.058***	Big 4
-3.427	-.010***	-3.317	-.009***	-3.43	-.010***	-4.372	-.013***	Size
-4.948	-.287***	-4.855	-.280***	-4.97	-.288***	-5.585	-.334***	ROA
2.696	.054**	2.574	.051**	2.681	.054**	3.215	.066***	Leverage
2.287	.032**	2.636	.037**	2.292	.032**	3.169	.046**	Loss
-1.012	-.002	-1.108	-.002	-1.01	-.002	-1.253	-.002	B size
1.205	.024	1.221	.024	1.153	.023	1.613	.033	Growth
	.310		.318		.309		.253	R2
	.299		.306		.300		.244	Adjusted R2
	28.672		27.416		31.244		28.956	قيمة إحصائية F
	0.00		0.00		0.00		0.00	معنوية إحصائية F
	.001		.008		.056		----	R Square Change
	.450		.009		.00		----	Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

أما فيما يتعلق بأثر المتغيران المعدلان (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) معاً على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية، يوضح الجدول رقم (17) نتائج أربعة نماذج إنحار (أ، ب، ج، د) وذلك للتحقق من توافر شروط وجود أثر معدل لتفاعل المتغيران المعدلان معاً على تلك العلاقة، فالمقارنة بين النموذجين (أ، ب) توضح أن دخول المتغيران المعدلان (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) كل على حده - في ظل المتغير المستقل المراجعة المشتركة - لنموذج الإنحدار قد أدت لزيادة معنوية بمعامل تحديد النموذج 0.062 (P.value = .00)، وجاءت معاملات الإنحدار للمراجعة المشتركة والتعقد والبقاء بالمنصب (-047، .255، -0.006) على الترتيب وجاء تأثيرها جميعاً على الوقتية معنوياً، وبالنموذج (ج) تم إدخال تفاعل المتغير المستقل المراجعة المشتركة مع كل متغير معدل (كل على حده) وجاءت الزيادة بمعامل تحديد النموذج بالمقارنة بالنموذج (ب) قدرها 0.015. بمستوي معنوية 0.00، وجاءت معاملات الإنحدار للمتغيرين التفاعليين Joint*CEOT و Joint*Compl (-.009، .124) على الترتيب بمستوي معنوية (0.00، .139) على الترتيب، بحيث جاء تأثير التفاعلي الأول غير معنوي أما الثاني فجاء معنوياً، في حين أظهر النموذج (د) أن دخول المتغيرين المعدلين (تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه) معاً - في ظل المتغير المستقل المراجعة المشتركة - لم تحدث أي زيادة بمعامل تحديد النموذج (د) بالمقارنة بالنموذج (ب)، وذلك بعد إشمال النموذج على المتغير التفاعلي Joint * CEOT * Compl (الذي يعكس تفاعل المتغيرين المعدلين معاً مع المتغير المستقل المراجعة المشتركة) كبديل للمتغيران التفاعليين Joint*CEOT و Joint*Compl (والتي تعكس تفاعل المتغير المستقل مع كل متغير معدل على حده)، حيث جاء تأثير ذلك المتغير التفاعلي عكسي ولكن غير معنوي على وقتية القوائم المالية (معامل إنحدار -0.007، مستوى معنوية 0.459). وبناء عليه فإنه يمكن التوصل إلي أنه يغيب الأثر المعدل على علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية لتعقد المهمة في حال وجود الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه، بمعنى أن الأثر المعدل لمدة البقاء بالمنصب يتفوق على الأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية، وأن تفاعلهم معاً يفقدهم تأثيرهم المعدل معاً على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية.

**جدول 17: نتائج إختبار الأثر المعدل (لتعقد المهمة مع بقاء المدير التنفيذي بمنصبه)
معاً على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية**

نموذج (د): أثر المراجعة المشتركة والتفاعل مع (تعقد المهمة وبقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه) معاً على الوقتية		نموذج (ج): أثر المراجعة المشتركة وتعقد المهمة وبقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه والتفاعل بين كل منهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر المراجعة المشتركة وتعقد المهمة وبقاء الرئيس التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (أ): أثر المراجعة المشتركة على الوقتية		
قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدرة (β) ومستوي المعنوية	
75.174	4.530***	75.065	4.504***	76.08	4.536***	74.295	4.586***	(Constant)
-2.837	-.040**	.012	.001	-4.14	-.047***	-4.181	-.049***	Joint
6.032	.269***	4.631	.219***	6.314	.255***			Compl
		1.480	.124					Joint* Compl
-4.604	-.006***	-2.478	-.003**	-4.94	-.006***			CEOT
		-3.571	-.009***					Joint * CEOT
-.741	-.007							Joint * Compl * CEOT
2.204	.031**	2.074	.029**	2.216	.031**	2.909	.042**	Opinion
-4.733	-.052***	-4.671	-.051***	-4.70	-.051***	-4.278	-.049***	Big 4
-3.378	-.009***	-2.919	-.008**	-3.43	-.010***	-4.457	-.013***	Size
-5.212	-.301***	-5.086	-.291***	-5.26	-.303***	-5.972	-.357***	ROA
2.868	.057**	2.599	.051**	2.886	.057**	3.467	.072***	Leverage
2.316	.033**	2.320	.032**	2.353	.033**	3.286	.048***	Loss
-.431	-.001	-.857	-.002	-.421	-.001	-.604	-.001	B_size
.886	.018	.931	.018	.852	.017	1.288	.027	Growth
.314		.328		.313		.251		R2
.303		.316		.303		.242		Adjusted R2
29.154		28.695		31.773		28.578		قيمة إحصائية F
0.00		0.00		0.00		0.00		معنوية احصائية F
.000		.015		.062		-----		R Square Change
.459		.00		.00		-----		Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

6-10-5-6-2 الوقوف على أثر تباين المراجعة المشتركة عن الفردية على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بالوقتية، والأثر المعدل لكل من تعقد المهمة ومدة بقاء مدير شركة عميل المراجعة بمنصبه على تلك العلاقة

تم تخصيص تلك الجزئية لتحديد تأثير إختلاف المراجعة المشتركة عن الفردية على علاقة عبء العمل بالوقتية، من خلال تقسيم العينة الكلية للدراسة لعينتين فرعيتين الأولى للمراجعة المشتركة (تتكون من

(203) والثانية للمراجعة الفردية (تتكون من 576)، وذلك على سياق دراسة (Almarzouq et al., 2025)، بحيث تم إختبار أثر عبء العمل على الوقتية والأثر المعدل لكل من تعقد المهمة و مدة بقاء المدير التنفيذي على منصبه بكل عينة فرعية، وفيما يتعلق بالعينة الفرعية الأولى بالمشاهدات التي خضعت لمراجعة فردية يمثل الجدول (18) نتائج إختبار الفروض المتعلقة بتأثير عبء عمل المراجع على الوقتية بتلك العينة الفرعية، بحيث يشتمل ذلك الجدول على خمس نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د، هـ)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إنحدار الوقتية على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات - بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء العمل و تعقد مهمة المراجعة بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل وتعقد المهمة والتفاعل بينهما بالنموذج (ج)، والإنحدار على عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه بالنموذج (د)، والإنحدار على كل من عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه والتفاعل بينهما بالنموذج (هـ). فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، ف جاء معنوياً بقيمة F تساوي 11.375، وبمعامل تحديد Adj. R2 يساوي 0.316، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة (وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.046. (عند مستوي معنوية 0.05)، وهو الأمر الذي يعني وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة ووقتية القوائم المالية بالشركات التي خضعت لمراجعة مشتركة.

وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.037. مقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء العمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.312، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*Compl) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة ولكن غير معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.006. بالمقارنة بالنموذج ب، الأمر الذي يعكس غياب الأثر المعدل لتعقد المهمة على علاقة عبء العمل بالوقتية بالشركات التي خضعت لمراجعة مشتركة، وفيما يتعلق بالأثر المعدل لبقاء مدير الشركة بالمنصب بإستعراض نتائج نماذج الإنحدار (أ، د، هـ) أظهر النموذج (د) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.052. بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول مدة بقاء مدير شركة عميل المراجعة بمنصبه لمعادلة الإنحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير البقاء بالمنصب عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار -0.012، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (هـ) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*CEOT) لمعادلة الإنحدار أدى لزيادة و لكن غير معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل

بمقدار 003. بالمقارنة بالنموذج د، الأمر الذي يعكس غياب الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي لعمل المراجعة بمنصبه على علاقة عبء العمل بالوقتية بالشركات التي خضعت لمراجعة مشتركة.

جدول 18: نتائج العينة الفرعية المتعلقة بالمشاهدات التي خضعت للمراجعة المشتركة

نموذج (هـ): أثر عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثر عبء العمل وتعدد مهمة المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء العمل وتعدد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء العمل على الوقتية		
قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوى المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوى المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوى المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوى المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوى المعنوية	
36.850	4.601***	37.530	4.575***	36.630	4.541***	36.652	4.548***	36.28	4.595***	(Constant)
.589	.018**	2.332	.042**	2.578	.065**	2.302	.042**	2.480	.046**	APL
				3.411	.423***	3.407	.312***			Compl
				-1.324	-.140					APL*Compl
-3.831	-.014***	-4.078	-.012***							CEOT
.947	.003									APL *CEOT
1.484	.057	1.424	.054	1.322	.051	1.282	.050	1.828	.072*	Opinion
-2.896	-.069**	-2.876	-.069**	-2.809	-.068**	-2.762	-.067**	-2.614	-.065*	Big 4
-2.039	-.012**	-1.994	-.011**	-3.079	-.017**	-3.032	-.017**	-3.241	-.018***	Size
-2.855	-.355***	-2.816	-.350**	-3.236	-.405**	-3.162	-.396**	-3.127	-.402**	ROA
.009	.000	.034	.002	.097	.005	.183	.009	.522	.025	Leverage
1.741	.066*	1.739	.066*	1.627	.063	1.600	.062	2.042	.081**	Loss
-.729	-.003	-.734	-.003	-.194	-.001	-.162	-.001	-.267	-.001	B_size
1.845	.088*	1.997	.094**	1.716	.082*	1.743	.084*	2.180	.107**	Growth
.401		.399		.389		.384		.347		R2
.367		.367		.354		.352		.316		Adjusted R2
11.648		12.730		11.076		11.961		11.375		قيمة إحصائية F
.00		.00		.00		.00		.00		معنوية إحصائية F
.003		.052		.006		.037		-----		R Square Change
.345		.00		.187		.001		-----		Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

وفيما يتعلق بالعينة الفرعية الثانية بالمشاهدات التي خضعت لمراجعة فردية يمثل الجدول (19) نتائج اختبار الفروض المتعلقة بتأثير عبء عمل المراجع على الوقتية بتلك العينة الفرعية، بحيث يشمل ذلك الجدول على خمس نماذج إنحدار (أ، ب، ج، د، هـ)، بحيث تمثل تلك النماذج نتائج إنحدار الوقتية على المتغيرات الرقابية وعبء عمل مراقب الحسابات- بالنموذج (أ)، والإنحدار على كل من عبء العمل وتعدد مهمة المراجعة بالنموذج (ب)، والإنحدار على كل من عبء العمل وتعدد المهمة والتفاعل بينهما بالنموذج

(ج)، والانحدار على عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه بالنموذج (د)، والانحدار على كل من عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه والتفاعل بينهما بالنموذج (هـ). فيما يتعلق بالنموذج (أ) المتعلق بتأثير عبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة، ف جاء معنوياً بقيمة F تساوي 13.922، وبمعامل تحديد Adj. R2 يساوي 0.168، وجاءت النتائج معبرة عن علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة (وقتية صدور القوائم المالية)، بمعامل إنحدار 0.022. (عند مستوي معنوية 0.05)، وهو الأمر الذي يعني وجود تأثير معنوي لعبء عمل مراقب الحسابات على تأخر عملية المراجعة ووقتية القوائم المالية بالشركات التي خضعت لمراجعة فردية. وأظهرت نتائج نموذج (ب) أن دخول متغير تعقد المهمة لمعادلة الانحدار أدى لزيادة معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.036. مقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول تعقد المهمة لمعادلة الانحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير تعقد المهمة طردي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار 0.226، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (ج) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*Compl) لمعادلة الانحدار أدى لزيادة ولكن غير معنوية- عند مستوي معنوية 0.05- بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.005. بالمقارنة بالنموذج ب، الأمر الذي يعكس غياب الأثر المعدل لتعقد المهمة على العلاقة المعنوية بين عبء العمل ووقتية القوائم المالية بالشركات التي خضعت لمراجعة فردية، و فيما يتعلق بالأثر المعدل لبقاء مدير الشركة بالمنصب بإستعراض نتائج نماذج الانحدار (أ، د ، هـ) أظهر النموذج (د) زيادة معنوية بمعامل التحديد قدرها 0.012. بالمقارنة بالنموذج أ، أي أن دخول مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه لمعادلة الانحدار في ظل وجود المتغير المستقل (عبء عمل مراقب الحسابات) أدى إلي تحسن في القدرة التفسيرية للنموذج ككل، وجاء تأثير البقاء بالمنصب عكسي معنوي على تأخر عملية المراجعة بمعامل إنحدار -0.004، وأخيراً أظهرت نتائج النموذج (هـ) أن دخول المتغير التفاعلي (APL*CEOT) لمعادلة الانحدار أدى لزيادة ولكن غير معنوية بمعامل التحديد للنموذج ككل بمقدار 0.003. بالمقارنة بالنموذج د، الأمر الذي يعكس غياب الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه على العلاقة المعنوية بين عبء العمل ووقتية القوائم المالية بالشركات التي خضعت لمراجعة فردية.

جدول 19: نتائج العينة الفرعية المتعلقة بالمشاهدات التي خضعت للمراجعة الفردية

نموذج (هـ): أثر عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (د): أثر عبء العمل ومدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه على الوقتية		نموذج (ج): أثر عبء العمل وتعقد مهمة المراجعة والتفاعل بينهما على الوقتية		نموذج (ب): أثر عبء العمل وتعقد عملية المراجعة على الوقتية		نموذج (أ): أثر عبء العمل على الوقتية		
قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	قيمة اختبار T	معاملات الانحدار المقدر (β) ومستوي المعنوية	
64.383	4.510***	64.395	4.501***	63.535	4.438***	64.438	4.458***	63.919	4.494***	(Constant)
.105	.001	2.627	.020**	3.194	.036***	2.717	.020**	3.000	.022**	APL
				4.543	.338***	5.102	.226***			Compl
				-1.872	-.109*					APL*Compl
-2.964	-.006**	-2.891	-.004**							CEOT
1.528	.003									APL *CEOT
1.973	.029**	2.084	.030**	1.727	.025*	1.777	.025*	2.098	.031**	Opinion
-2.623	-.033**	-2.614	-.033**	-3.286	-.040***	-3.282	-.040***	-2.760	-.035**	Big 4
-2.237	-.007***	-2.367	-.008**	-2.457	-.008**	-2.506	-.008**	-2.628	-.009**	Size
-4.032	-.265***	-4.143	-.272***	-3.624	-.236***	-3.737	-.243***	-4.176	-.276***	ROA
3.334	.073***	3.429	.075***	3.336	.072***	3.281	.071***	3.458	.076**	Leverage
2.741	.040**	2.556	.037**	2.136	.031**	1.955	.028*	2.098	.038**	Loss
-.913	-.002	-.918	-.002	-1.122	-.002	-1.021	-.002	-2.760	-.003	B_size
.442	.010	.361	.008	.509	.011	.404	.009	-2.628	.011	Growth
.197		.193		.222		.217		.181		R2
.181		.179		.207		.203		.168		Adjusted R2
12.540		13.529		14.643		15.687		13.922		قيمة إحصائية F
.00		.00		.00		.00		.00		معنوية إحصائية F
.003		.012		.005		.036		-----		R Square Change
.127		.004		.062		.00		-----		Sig. F Change

***Significant at the 0.01 level, **Significant at the 0.05 level & *Significant at the 0.1 level (two-tailed).

ومما تقدم يمكن القول بأن التباين بين مداخل المراجعة لم يحدث أي اختلاف فيما يتعلق بالعلاقة العكسية بين عبء عمل مراقب الحسابات الوقتية القوائم المالية، أي أن توزيع مهام المراجعة بين أكثر من مراجع لم يحدث أي اختلاف في عبء العمل الملقي على كل مشارك بعملية المراجعة، الأمر الذي لم يحدث معه أي تغيير في اتجاه ومعنوية تأثير عبء العمل على توقيت إصدار القوائم المالية بالعينتين الفرعيتين سواء بالمشاهدات التي خضعت لمراجعة مشتركة و تلك التي خضعت لمراجعة فردية، وللتأكيد على تلك النتيجة أظهر اختبار مدي وجود اختلاف بين معاملي إنحدار عبء عمل مراقب الحسابات في

كل عينة فرعية (المشاهدات التي تمثل مراجعة مشتركة والمشاهدات التي تمثل مراجعة فردية) بإستخدام حاسبة مختصة بحساب الاختلاف بين معاملي الانحدار بعينتين Significance of the difference between two slopes calculator، انه لا يوجد إختلاف معنوي بين معاملي إنحدار عبء العمل العينتان الفرعيتان ($t\text{-value}=0.218728$ ، $df=775$)، بإحتمالية (probability=.8269) والتي تجاوزت 0.05، بمعنى أنه لا يوجد إختلاف جوهري في تأثير عبء العمل على الوقتية على الرغم من اختلاف مدخل المراجعة (مراجعة مشتركة أو فردية).

6-11 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية المقترحة

إستهدفت الدراسة الوقوف على أثر كل من عبء عمل مراقب الحسابات والمراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية، إلي تحديد مدي أختلاف تأثير كل من عبء العمل والمراجعة المشتركة بفعل كل من تعقد مهمة وعملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه، وقد إعتمدت منهجية البحث على إجراء تحليل لمحتوي القوائم المالية لـ 779 مشاهدة (شركة - سنة) للشركات المقيدة بالبورصة خلال الفترة من عام 2018 حتي عام 2022 موزعة على عدد خمسة عشرة قطاع بالبورصة المصرية. وقد توصلت الدراسة- في إطار التحليل الأساسي- إلي وجود علاقة طردية (عكسية) معنوية بين عبء عمل مراقب الحسابات و تأخر صدور تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية)، كما توجد علاقة عكسية (طردية) معنوية بين المراجعة المشتركة وتأخر صدور تقرير المراجعة (وقتية القوائم المالية)، تدعم مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه معنوياً ووقتية القوائم المالية، في حين تحد تعقد عملية المراجعة من تلك الوقتية.

وفيما يتعلق بنتائج اختبار الأثر المعدل لكل من تعقد المهمة ومدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على علاقة المتغيرات المستقلة (عبء العمل والمراجعة المشتركة) بوقتية القوائم المالية، فقد أشارت النتائج لاختلاف بأثر عبء عمل مراقب الحسابات على وقتية القوائم المالية (تأخر عملية المراجعة) باختلاف تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي لعميل المراجعة بمنصبه، حيث أدت الزيادة بتعقد المهمة لإضعاف العلاقة الطردية (العكسية) بين عبء عمل مراقب الحسابات وتأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية)، في حين حدث العكس بفعل طول مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه، فكما طالبت تلك المدة زادت قوة العلاقة الطردية (العكسية) بين عبء العمل وتأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية). وفيما يتعلق بنتائج اختبار الأثر المعدل لكل من تعقد المهمة ومدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بوقتية القوائم المالية، فقد أشارت النتائج إلي حدوث تباين بأثر المراجعة المشتركة على وقتية القوائم المالية باختلاف مستوى تعقد عملية المراجعة ومدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه، حيث أدت الزيادة بتعقد المهمة لدعم العلاقة العكسية(الطردية) بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة (وقتية القوائم المالية)، في حين أدى طول مدة بقاء المدير

التنفيذي للعميل بمنصبه في إضعاف ذات العلاقة.

وقد توصلت الدراسة في إطار تحليل الحساسية (للتحقق من ثبات واستقرار النتائج التي تم التوصل إليها في إطار التحليل الأساسي على الرغم من اختلاف طرق قياس متغيرات الدراسة) إلي أن تغيير طريقة قياس عبء عمل مراقب الحسابات - لتكون بدلالة نهاية السنة المالية للعميل والموسم المزدحم لخدمات المراجعة- لم يؤثر على النتيجة التي تم التوصل إليها بوجود علاقة طردية (عكسية) بين عبء عمل مراقب الحسابات او ازدحام الموسم وتأخر المراجعة (الوقتية)، وكذلك وجود أثر معدل لكل من تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي بمنصبه على علاقة عبء العمل بالوقتية، حيث يزيد تعقد المهمة من قوة العلاقة الطردية (العكسية) بين الموسم المزدحم وتأخر المراجعة (الوقتية)، في حين حد طول مدة بقاء المدير التنفيذي للعميل بمنصبه من قوة ذات العلاقة. وفي ذات السياق تم التوصل إلي أن تغيير طريقة القياس والتعبير عن المراجعة المشتركة- لتكون بدلالة مزيج و نوعية مراقبي الحسابات المشاركين بالمراجعة المشتركة- لم تؤثر على ما تم التوصل إليه بوجود علاقة عكسية (طردية) بين المراجعة المشتركة وتأخر المراجعة (الوقتية)، على اعتبار أن زيادة مشاركة مكاتب المراجعة التي تتمتع بشراكة مع أحد الأربعة الكبار له دور في دعم وقتية صدور القوائم المالية، وقد تم إثبات وجود أثر معدل لكل من تعقد المهمة وبقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه على علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية، حيث دعم تعقد المهمة من قوة العلاقة العكسية (الطردية) بين المراجعة المشتركة وتأخر المراجعة (الوقتية)، في حين أضعف طول بقاء المدير التنفيذي لشركة العميل بمنصبه قوة ذات العلاقة.

وفيما يتعلق بالمتغيرات المقترحة كمتغيرات معدلة، فقد أدى تغيير طريقة قياس تعقد المهمة - لتكون بدلالة الجذر التربيعي لعدد القطاعات والفروع التابعة للعميل- لغياب أي أثر معدل لتعقد المهمة على العلاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات والوقتية، في حين ثبت وجود أثر معدل لتعقد المهمة على علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية، حيث أدى تعقد المهمة لدعم العلاقة العكسية(الطردية) بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة (الوقتية)، وفيما يتعلق بتغيير طريقة قياس بقاء مدير شركة العميل بمنصبه - لتكون بدلالة متغير وهمي يعكس طول مدة البقاء بالمنصب- فقد أدى إلي غياب أي أثر معدل لمدة بقاء مدير الشركة بمنصبه على العلاقة بين عبء عمل مراقب الحسابات والوقتية، في حين ثبت وجود أثر معدل لتعقد المهمة على علاقة المراجعة المشتركة بالوقتية، حيث أدى طول بقاء مدير شركة العميل بمنصبه لإضعاف العلاقة العكسية (الطردية) بين المراجعة المشتركة وتأخر عملية المراجعة (الوقتية). وقد تم تغيير طريقة قياس المتغير التابع- لتكون بدلالة فترة التأخير الكلية كمقياس عكسي لوقتية القوائم المالية- الامر الذي أدى إلي تأكيد رفض فروض البحث باستثناء تلك المتعلقة بوجود تأثير لعبء عمل مراقب الحسابات على الوقتية، والأثر المعدل لتعقد المهمة على العلاقة بين عبء العمل والوقتية.

وقد تم إجراء عدة اختبارات إضافية تعكس تأثير المتغيران المعدلان المقترحان- معاً- على علاقة كل متغير مستقل (عبء العمل والمراجعة المشتركة) على حده بالوقتية، حيث تم التوصل إلي أن الأثر المعدل لمدة بقاء المدير التنفيذي بمنصبه يتفوق على الأثر المعدل لتعدد المهمة (والذي غابت المعنوية عن تفاعلاته بكلا المتغيران المستقلان)، ولا يوجد أي تأثير للمتغيرين المعدلان معاً على علاقة أي من عبء العمل أو المراجعة المشتركة بالوقتية. كما اشتملت الاختبارات الإضافية التحقق من تأثير اختلاف مدخل المراجعة المشتركة عن الفردية على علاقة عبء العمل بالوقتية، وتم التوصل لتحقيق العلاقة العكسية المعنوية بين عبء العمل و الوقتية في حالتي المراجعة المشتركة والفردية، أي أن توزيع العبء بين أكثر من مراقب حسابات لم يحد من الأثر السلبي لعبء العمل على الوقتية.

ويجب مراعاة عند تعميم النتائج التي قد توصل إليها البحث أن هناك عدة حدود مكانية وزمنية مفروضة على نطاق البحث- بالأخذ بالحسبان تأثير النتائج وكيفية قياس متغيرات الدراسة بتلك القيود المفروضة- أهمها أن الدراسة قد أجريت على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال فترة زمنية محددة (2018-2022)، وبالتالي يجب التنويه على أن بيئة مهنية مختلفة وفترة زمنية مختلفة بذات بيئة الممارسة المهنية المصرية قد يعطي نتائج مختلفة، كما أن عدم توافر بيانات كافية ببيئة الممارسة المهنية المصرية عن عمليات المراجعة للشركات الخاصة غير المقيدة بالبورصة قد يؤثر في كيفية الوقوف على عبء عمل مراقبي الحسابات بمصر، إلي جانب ذلك و في إطار قياس تعدد مهمة المراجعة لم يتطرق البحث لقياس ذلك التعقيد من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية بدلالة سهولة قراءة القوائم المالية الصادرة، لذا وجب التنويه عن كافة تلك القيود المفروضة لمراعاتها بالبحوث المستقبلية.

وبناء على النتائج السابقة وفي ضوء حدود البحث المفروضة يوصي الباحث بضرورة زيادة دعم هيئة الرقابة المالية والبورصة المصرية لجودة وملائمة التقارير المالية بدعم وقتية القوائم المالية، وذلك بزيادة الغرامة المفروضة على كل يوم تأخير في تقديم القوائم المالية التي تم مراجعتها واعتمادها المعتمدة، يجب إتخاذ خطوات متسارعة بشكل أكبر تجاه إصدار قانون لتنظيم مهنة المراجعة بمصر بحيث يشمل على تكوين كيان مهني يكون مسؤولاً عن تنظيم المهنة ودعم التنافسية بسوق خدمات المراجعة ووضع حدود قصوي للأعباء ومهام المراجعة التي يتحملها كل شريك مراجعة، والتشجيع على استخدام آلية المراجعة المشتركة خاصة فيما يتعلق بمراجعة الشركات العامة المقيدة بالبورصة، كما يجب أن تدعم هيئة الرقابة المالية الشركات المقيدة على التنوع في نهاية السنة المالية للحد من الأثار السلبية لعبء عمل مراقبي الحسابات و دعم آلية المراجعة المشتركة خاصة بزيادة إشراك المكاتب الكبرى التي تتمتع بشراكات مع المكاتب الأربعة الكبار، كما يجب أن تدعم الشركات المقيدة بالبورصة وجود حدود قصوي لفترة بقاء المدير

التنفيذي بمنصبه، فعلى الرغم من دوره الإيجابي في دعم الوقتية بفعل أن طول بقاءه بالمنصب يعكس اعتياده على عملية التقرير المالي ويدعم وقتيتها، إلا أن طول البقاء أكثر ممن اللازم يمكن أن يؤثر سلباً على وقتية عملية المراجعة نتيجة لتخوف مراقبي الحسابات من المخاطر الناجمة من ممارسات المدير التنفيذي لعميل المراجعة الذي يبقى بمنصبه لمدة طويلة.

وأخيراً هناك عدد من المجالات البحثية والتي يمكن أن تحتاج لإجراء بحوث مستقبلية ويمكن اعتبارها امتداداً لهذا البحث، ومن أهم تلك المجالات المقترحة ما يلي:

- أثر عبء عمل مراقب الحسابات على إعادة إصدار القوائم المالية لعميل المراجعة.
- اثر المراجعة المشتركة على تركيز سوق خدمات المراجعة.
- الدور المعدل للملكية المؤسسية في التأثير على علاقة عبء العمل مراقب الحسابات واحتمالية تغييره.
- أثر السمعة المهنية وعبء العمل لمراقب الحسابات على وقتية صدور القوائم المالية.
- أثر انشغال اعضاء لجنة المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات و مدة استمراره مع ذات العميل بوقتية صدور القوائم المالية.
- أثر هيكل وتركز الملكية لشركة عميل المراجعة على علاقة كل من المراجعة المشتركة وعبء عمل مراقبي الحسابات بوقتية القوائم المالية.
- أثر التحول الرقمي لعميل المراجعة على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات و تخصصه الصناعي بوقتية عملية المراجعة.
- أثر عدم تأكد السياسة الاقتصادية وعبء عمل مراقب الحسابات على جودة المراجعة.
- أثر المراجعة المشتركة وتعقد التقارير المالية بدلالة قابليتها للقراءة على أتعاب المراجعة.
- أثر مشاركة الإناءت بمجلس الإدارة والمقدرة الإدارية على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بتأخير عملية المراجعة.
- أثر المراجعة المشتركة وتركز سوق خدمات المراجعة على جودة عملية المراجعة.
- الدور المعدل لمستوي الالتزام الأخلاقي لمراقب الحسابات على علاقة عبء عمل مراقب الحسابات بكل من مستوي التحفظ المهني لمراقب الحسابات وقدرته على كشف التلاعبات.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إسماعيل أحمد البردوني، ناريمان (2023). قياس أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة على العلاقة بين تعقد التقارير المالية وكفاءة الإستثمار: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المدرجة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، 53(1)، 777-836.
- الحوشي، محمد محمود (2020). العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وتكلفة التمويل بالملكية، والأثر المُعدّل لتفعيل مدخل المراجعة المشتركة على هذه العلاقة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية*، 4(2)، 173-232.
- السيد، محمد صابر حموده، علاء عاشور زلط، إيمان محمد حمدي عبد العظيم (2023). الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية*، 15(3)، 1-47.
- القرزاز، جمال محمد، السيد، فكري مهني خليل، & محمود إبراهيم الدسوقي (2022). أثر المراجعة المشتركة على فترة إبطاء التقارير المالية: هل هناك تأثير لكبرى مكاتب المراجعة؟ (دراسة إمبريقية). *المجلة العلمية للدراسات المحاسبية*، 4(3)، 814-884.
- الهيئة العامة للرقابة المالية (2025). *قواعد قيد و شطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية*. الصادرة بقرار مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية رقم 11 لسنة 2014 وفقاً لأخر تعديل بناء على قرار مجلس إدارة الهيئة رقم 26 لسنة 2025 بتاريخ 2025/02/12.
- ناجي، ايمان محمد حمدي عبد العظيم (2023). *أثر التكامل بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع على فترة تأخير التقارير المالية*، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنوفية.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., & Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. *Asian Journal of Accounting Research*, 4(1), 129-144.
- Abed, S., Bataineh, H., & Suwaidan, M. (2020). Does implementing corporate governance and ownership structure have any impact on audit report lag and management report lag in Jordan. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 13(10), 702-717.
- Abernathy, J. L., Barnes, M., Stefaniak, C., & Weisbarth, A. (2017). An international perspective on audit report lag: A synthesis of the literature and opportunities for future research. *International journal of auditing*, 21(1), 100-127.
- , Beyer, B., Masli, A., & Stefaniak, C. (2014). The association between characteristics of audit committee accounting experts, audit committee chairs, and financial reporting timeliness. *Advances in Accounting*, 30(2), 283-297.
- Abidin, S., & Ahmad-Zaluki, N. A. (2012). Auditor industry specialism and reporting timeliness. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 65, 873-878.
- AbuRaya, R. (2023). Audit consortium impact on audit quality assessment: evidence from Egypt. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. <https://doi.org/10.1108/JFRA-04-2023-0192>
- Afzali, A., Afzali, M., & Ittonen, K. (2024). Distracted auditors, audit effort, and earnings quality. *Accounting Forum*.(pp. 1-30).
- Ahmed, A., Hussain, A., & Tessema, A. M. (2025). The dual impact of audit partner busyness and boardroom gender diversity on audit quality in Australia. *Journal of Financial Reporting and Accounting*. 1985-2517 ,DOI 10.1108/JFRA-02-2024-0074

- Aigienohuwa, O. O., & Uniamikogbo, E. (2021). Profitability and Timeliness of financial reports in Nigerian quoted companies. *International Journal of Trend in Scientific Research and Development (IJTSRD)*, 5(6), 1651-1662.
- Alawaqleh, Q. A., Almasria, N. A., & Alsawalhah, J. M. (2021). The effect of board of directors and CEO on audit quality: Evidence from listed manufacturing firms in Jordan. *The Journal of Asian Finance, Economics and Business*, 8(2), 243-253.
- Alfraih, M. M. (2016). Corporate governance mechanisms and audit delay in a joint audit regulation. *Journal of Financial Regulation and Compliance*, 24(3), 292-316.
- (2017). Does ownership structure affect the quality of auditor pair composition?. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 15(2), 245-263.
- Almarzouq, M. N., Alazemi, S., Alrefai, A., & Alawadhi, A. (2025). Timeliness in financial reporting in emerging markets: investigating the effect of joint audits. *Asian Journal of Accounting Research*. DOI 10.1108/AJAR-12-2023-0401.
- Alvionita, A., & Putra, A. (2023). The Effect Of Activity, Profitability And Leverage Ratios on The Timeliness of Financial Reporting. *Journal of Multidisciplinary Science*, 3(2), 244-252.
- Amin, M. A., Abdelmaged, E. M., Ibrahim, A. E., & Abdelfattah, T. (2025). CEO characteristics and audit report lag: evidence from Egypt. *International Journal of Accounting & Information Management*, 33(1), 32-67.
- Appah, E. & Emeh, Y. A. (2013). Corporate governance structure and timeliness of financial reports of quoted firms in Nigeria. *European Journal of Business and Management*, 5(32), 34-45.

- Athavale, M., Guo, Z., Meng, Y., & Zhang, T. (2022). Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China. *International Review of Economics & Finance*, 78, 554-571.
- Ayyash, M. A. (2025). The Impact of Using the Joint Audit Method in Enhancing the Quality of the External Audit Report, *Account and Financial Management Journal*, Volume 10 Issue 01, 3445-3456
- Azizan, S. (2019). CEO's gender, power, ownership: Roles on audit report lag. *Management & Accounting Review (MAR)*, 18(2), 245-274.
- Baatwah, S. R., Salleh, Z., & Ahmad, N. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?. *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 998-1022.
- Badawy, H., & Zaki, N. (2023). The Effect of Audit Firm Reputation and Busyness on Financial Reporting Timeliness: The Moderating Role of Client Complexity and Floatation of Exchange Rate Empirical Evidence from Egypt, *Scientific Journal for Commercial research*, Menofia University, 49(2), 9-64.
- Bae, C. H., & Woo, Y. S. (2016). The effect of CEO turnover on audit report lag and management discretionary report lag: evidence from Korea. *Investment management and financial innovations*, (13, Iss. 1), 61-66.
- Berglund, N. R., Eshleman, J. D., & Guo, P. (2018). Auditor size and going concern reporting. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(2), 1-25. <https://doi.org/10.2308/ajpt-5>
- Berliana, R. (2015). The effect of workload, auditor tenure, specialist auditor and public accounting firm size on audit report lag. *Available at SSRN.com* (March 11, 2015).
- Bianchi, P. A. (2018). Auditors' joint engagements and audit quality: Evidence from Italian private companies. *Contemporary Accounting Research*, 35(3), 1533-1577.

- Borgi, H., Ghardallou, W., & AlZeer, M. (2021). The effect of CEO characteristics on financial reporting timeliness in Saudi Arabia. *Accounting*, 7(6), 1265-1274.
- Cagle, C. S., Flesher, D. L., & Pridgen, A. B. (2014). Audit report timeliness of United States local governments: An investigation of entities exceeding reporting deadlines. *Accountancy Business and the Public Interest*, 13, 70-109.
- Chalu, H. (2021). Board characteristics, auditing characteristics and audit report lag in African Central Banks. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 11(4), 578-609.
- Chang, C. J., Luo, Y., & Zhou, L. (2017). Audit deficiency and auditor workload: evidence from PCAOB triennially inspected firms. *Review of Accounting and Finance*, 16(4), 478-496.
- Chen, C., Jia, H., Xu, Y., & Ziebart, D. (2022). The effect of audit firm attributes on audit delay in the presence of financial reporting complexity. *Managerial Auditing Journal*, 37(2), 283-302
- Chen, J., Dong, W., Han, H., & Zhou, N. (2020). Does audit partner workload compression affect audit quality?. *European Accounting Review*, 29(5), 1021-1053.
- Cheng, Y., Haynes, C. M., & Yu, M. D. (2021). The effect of engagement partner workload on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 36(8), 1068-1091.
- Corten, M., Steijvers, T., Lybaert, N., & Coeckelbergs, C. (2021). The influence of the CEO on auditor choice in private firms: An interplay of willingness and ability. *Sustainability*, 13(12), 6710.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*, 29(6), 490-512.

- Deng, M., Lu, T., Simunic, D. A., & Ye, M. (2014). Do joint audits improve or impair audit quality?. *Journal of Accounting research*, 52(5), 1029-1060.
- Dijeh, C. T., Theresa Nkechi, O. F. O. R., & Odubuasi, A. C. (2022). Effect of audit attributes on the financial reporting quality of Nigerian insurance companies. *Journal of Accounting and Financial Management*, 8(5), 1-17.
- Duh, R. R., Knechel, W. R., & Lin, C. C. (2020). The effects of audit firms' knowledge sharing on audit quality and efficiency. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39(2), 51-79.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*, 34(1), 44-75.
- Ekwueme, M. C., & Olufemi, G. O. (2020). Joint audits and audit quality of financial statements in listed companies in Nigeria. *Ae-Funai Journal of Accounting, Business and Finance*, 7(1), 1-19.
- Elmashtawy, A., Che Haat, M. H., Ismail, S., & Almaqtari, F. A. (2024). Audit committee effectiveness and audit quality: the moderating effect of joint audit. *Arab Gulf Journal of Scientific Research*, 42(3), 512-533.
- Elmashtawy, A., Almaqtari, F.A., Che Haat, M.H. and Ismail, S. (2025), "The moderating effect of joint audit on the association between board effectiveness and audit quality: empirical evidence from a developing country", *The Bottom Line*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/BL-10-2022-0143>
- European commission (EC) (2010), *Green paper- audit policy: lessons from the crisis*, Brussels, Available at://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2009_2014/documents/com
- European Commission (EC). (2010). *Green paper – audit policy: Lessons from the crisis*. Brussels: European

- Ezat, A. N. (2015). The impact of audit-related factors on audit report lag for the Egyptian listed non-financial companies. *Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research*, 52(2), 1-39.
- Fakhfakh Sakka, I., & Jarbou, A. (2016). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Tunisia. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1195680.
- Fakhfakh, M. (2015). Timeliness of Tunisian audit reports: An empirical investigation based on ownership and partnership visions. *International Journal of Financial Management*, 5(3), 11-29.
- Ferdous, L. T., Bose, S., Shams, S., & Azizkhani, M. (2024). Does CEO age matter in auditor choice and audit pricing? The role of CEO dominance. *Journal of Accounting Literature*, <https://doi.org/10.1108/JAL-09-2023-0169>
- Firnanti, F., & Karmudiandri, A. (2020). Corporate governance and financial ratios effect on audit report lag. *Firnanti, F*, 15-21.
- Francis, J. R., Vanstraelen, A. and Richard, C. (2009) Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one ?, *Auditing*, 28(2), pp. 35-63.
- Gatawa, P. (2015). *Factors that Influence the Effectiveness of Joint Audits*. University of Pretoria (South Africa).
- Gbadamosia, R. M., & Alade, M. E. (2024). Auditors' characteristics and timeliness of listed family-owned firms in Nigeria. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 23(1), 215-236.
- Ghafran, C., & Yasmin, S. (2018). Audit committee chair and financial reporting timeliness: A focus on financial, experiential and monitoring expertise. *International Journal of Auditing*, 22(1), 13-24.
- Goodwin, J., & Wu, D. (2016). What is the relationship between audit partner busyness and audit quality?. *Contemporary Accounting Research*, 33(1), 341-377.

- Gouda, C. L., & Shahan, D. R. (2024). The Role of Activating Joint Audit Programs in Reducing The Exchange Rate Volatility Risks, *Scientific Journal of financial & management research*, 16(3), 1245-1292.
- Gul, F. A., Ma, S. M., & Lai, K. (2017). Busy auditors, partner-client tenure, and audit quality: Evidence from an emerging market. *Journal of International Accounting Research*, 16(1), 83-105.
- Haak, M., Muraz, M., & Zieseniß, R. (2018). Joint audits: does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees?. *Accounting in Europe*, 15(1), 55-80.
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. *International Journal of Auditing*, 23(1), 20- 44.
- Haghi, S., & Sabouri, N. (2023). Examining the relationships between busy auditors with the quality and timeliness of financial reporting of companies listed on the Tehran Stock Exchange. *International Journal of Business Management and Entrepreneurship*, 2(3), 1-15.
- Handoyo, S., & Maulana, E. D. (2019). Determinants of audit report lag of financial statements in banking sector. *Matrik: Jurnal Manajemen, Strategi Bisnis Dan Kewirausahaan*, 13(2), 142.
- Harjoto, M. A., Laksmana, I., & Lee, R. (2015). The impact of demographic characteristics of CEOs and directors on audit fees and audit delay. *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9), 963-997.
- Harymawan, I., & Putri, F. V. (2023). Internal audit function, audit report lag and audit fee: evidence from the early stage of COVID-19 pandemic. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 13(4), 784-805.
- He, C., Li, C. K., Monroe, G. S., & Si, Y. (2021). Diversity of signing auditors and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(3), 27-52.

- Heo, J. S., Kwon, S. Y., & Tan, H. T. (2021). Auditors' responses to workload imbalance and the impact on audit quality. *Contemporary Accounting Research*, 38(1), 338-375.
- Herath, S. K., & Albarqi, N. (2017). Financial reporting quality: A literature review. *International Journal of Business Management and Commerce*, 2(2), 1-14.
- Holm, C., & Thinggaard, F. (2018). From joint to single audits—audit quality differences and auditor pairings. *Accounting and Business Research*, 48(3), 321-344.
- Hossain, MD Tareq, (2024) Do Joint Audit Have an Impact on Audit Quality: A Comparison Between Mandatory and Voluntary Regulation of Joint Audit. ***Available at SSRN: <https://ssrn.com>***
- Huang, T. C., Chen, C., Kaplan, S. E., & Lin, Y. H. (2021). Audit partners' co-working experience and audit outcomes. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 40(2), 133-160.
- Huang, T. C., Lin, Y. H., Chen, C. H., & Hairston, S. (2023). Learning from masters: Engagement partners' co-signing relationships with non-engagement industry specialist partners and audit quality. *European Accounting Review*, 32(5), 1307-1339.
- Hussin, W. N. W., Bamahros, H. M., & Shukeri, S. N. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia. *Managerial Auditing Journal*, 33(3), 246-266.
- Inneh, E., Fakunle, I. O., Busari, R. R., & Olatunji, I. G. (2022). Audit Characteristics and Financial Reporting Timeliness of Nigerian Listed Non-Financial Institution. *Journal of Economics and Behavioral Studies*, 14(2 (J)), 13-25.
- Irnawati, I., Gurendrawati, E., & Sasmi, A. A. (2023). The effect of audit partner busyness, public accounting firm reputation, and auditor opinion on audit

- lag in consumer cyclical sector companies listed on the IDX. *Jurnal Revenue: Journal Ilmiah Akuntansi*, 4(1), 83-96.
- Islam, M. S., McCumber, W., Farah, N., & Qiu, H. (2023). CEO Network Connections and the Timeliness of Financial Reporting. *Accounting Horizons*, 37(4), 117-147.
- Ismail, W. A. W., Hashim, M. H., Tjahjadi, B., & Kamarudin, I. R. (2022). Timeliness of financial reporting: the examination of auditor tenure and industry specialization. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 12(1), 385-395.
- Ittonen, K., Afzali, H., & Afzali, M. (2022). Distracted auditors and corporate reporting environment. *In Proceedings of the EAA Annual Congress 2022*.
- Jane-Frances, I. N., Hope Ifeoma, o. r. j. i. n. t. a., & Tn, o. (2022). Effect of auditors' independence on reporting lag: evidence from selected firms in Nigeria. *Asian Journal of Advances in Research*, 5(1), 888-899.
- Johnson, L. E., Davies, S. P., & Freeman, R. J. (2002). The effect of seasonal variations in auditor workload on local government audit fees and audit delay. *Journal of Accounting and Public Policy*, 21(4-5), 395-422.
- Karim, W., Ahmed, K., & Islam, A. (2006). The effect of regulation on timeliness of corporate financial reporting: Evidence from Bangladesh. *The Journal of Administration & Governance (JOAG)*, 1(1), 15-35.
- Kartadjumena, E., Rachman, Y. T., Prayitno, Y. H., Rachmat, R. A. H., Christine, D., Ait Novatiani, R., & Asikin, B. (2021). Company financial performance and timeliness financial reporting: Evidence from Indonesia Mining Companies. *Rigeo*, 11(6).
- Kesaulya, F. A., & Putri, W. (2023). The Effect Of Ceo Power On The Selection Of Qualified Auditors With Profitability As Moderator. *JURNAL EKOBIS Kajian Ekonomi dan Bisnis*, 7(1), 31-37.

- Khan, F., Abubakr, A. A. M., & Hussain, S. (2025). The nexus between audit features and timely financial reporting in the GCC region: A moderating role for institutional ownership. *International Journal of Innovative Research and Scientific Studies*, 8(1), 421–438.
- Lambert, T. A., Brazel, J. F., & Jones, K. L. (2007). Unintended Consequences of Accelerated Filings: Do Changes in Audit Delay Lead to Changes in Earnings Quality?. *Available at SSRN 963402*.
- Lateef, S. A., Rashid, N., Olanipekun, W. D., Ado, A. B., & Mustapha, U. A. (2023). Do CEO Attributes Influence Financial Reporting Quality of Listed Firms in Nigeria? Using Bibliometric Analysis. *Journal of Economic Cooperation & Development*, 44(2).
- Li, M., Yang, X., & Zhai, K. (2024). Signing auditors' experience gap and audit quality. *International Review of Economics & Finance*, 95, 103484.
- Li, V., & Wang, L. (2024). Frequent executive turnover and accounting information quality. *Journal of Accounting Literature*, [https:// doi.org/10.1108/JAL-07-2023-0118](https://doi.org/10.1108/JAL-07-2023-0118)
- Liao, G., Ma, M. S., Krishnan, G. V., & Lisic, L. L. (2017). Implications of Prior Joint Work Experience Between Engagement and Review Partners for Audit Quality, *Available at Ssrn.com*
- Liu, Z., Ouyang, B., & Sun, X. (2015). CEO power and auditor choice. *International Journal of Finance & Banking Studies*, 4(4), 44–51.
- Lopez, D. M., & Peters, G. F. (2012). The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 139–165.
- Mahmoud, G. E., & Badawy, H. A. E. S. (2015). The effect of joint audit on audit quality: empirical evidence from companies listed on the Egyptian stock exchange. *International Journal of Accounting and financial reporting*, 5(2), 195–207.

- Malaysian Accounting Standards Board (MASB). (2014). **Malaysian Private Entities Reporting Standards** (MPERS).
- Mandour, M., Elharidy, A., & Mokhtar, E. (2018). Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 8(1), 84-114.
- Marmousez, S. (2009). **The choice of joint-auditors and earnings quality: Evidence from French listed companies**. In *CAAA annual conference*.
- Muttair, H. A. (2022). The quality and timeliness of issuing financial reports in light of the application of joint auditing – An applied study in a sample of audit offices in IRAQ, **European Journal of Interdisciplinary Research and Development**, 9, 5-15.
- Ogoun, S. T. & Woyengibuomo, T. (2019). Effect of CEO turnover on audit report lag and management discretionary report lags: Evidence from Nigeria. **AKSU Journal of Management Sciences**, 4(1), 97-107.
- Olatru-Olagbegl. A, Alade M. E. & Agbaje W. H.(2024). Audit firm dynamics and timeliness of financial reporting of financial services firms in Nigeria. **African Banking and Finance Review Journal**, 17(17), 269-288.
- Onatuyeh E., Aniefor S., Orife E., Ogbolu E. and Osevwe-Okoroyibo E. (2024). The impact of auditor attributes and firm size on financial reporting timeliness of listed firms. **Investment Management and Financial Innovations**, 21(4), 116-127. doi:10.21511/imfi.21(4).2024.10
- Owusu-Ansah, S., & Leventis, S. (2006). Timeliness of corporate annual financial reporting in Greece. **European accounting review**, 15(2), 273-287.
- Pacheco Paredes, A. A., & Wheatley, C. (2020). The effect of changing fiscal year-ends on audit fees and audit quality. **Journal of Financial Economic Policy**, 12(3), 365-382.

- Persellin, J. S., Schmidt, J. J., Vandervelde, S. D., & Wilkins, M. S. (2019). Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfaction. *Accounting Horizons*, 33(4), 95-117.
- Pourheidari, O., Soltaninejad, A., & Soltaninejad, E. (2024). Effect of Auditor Partner's Busyness on Audit Quality, Auditor Report Delays, and Capital Cost. *Empirical Research in Accounting*, 14(1).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015), **Concept release on audit quality indicators**, Notice of roundtable, Release No. 2015-005
- Putri, D. P. ,(2022),Factors affecting audit report lag in customs and excise audits. *Contemporary Accounting Case Studies*, Vol. 1, No. 1, p. 146-165
- Putri, S. D. S., & Alamsyah, A. F. (2025). The influence of firm size, leverage, and profitability on the timeliness of financial reporting in manufacturing industry companies. *Akuntansi: Jurnal Akuntansi Integratif*, 11(01), 12-23.
- Quick, R., Toledano, D. S., & Toledano, J. S. (2024). Measures for enhancing auditor independence: Perceptions of spanish non-professional investors and auditors. *European Research on Management and Business Economics*, 30(2), 100250.
- Ratzinger-Sakel, N. V., Audousset-coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe*, 10(2), 175-199. <https://doi.org/10.1080/17449480.2013.834725>
- Ratzinger-Sakel, N. V., Audousset-Coulier, S., Kettunen, J., & Lesage, C. (2013). Joint audit: Issues and challenges for researchers and policy-makers. *Accounting in Europe*, 10(2), 175-199.

- Raweh, N., Kamardin, H., Malik, M., & Abdullah, A.(2021). The Association between Audit Partner Busyness, Audit Partner Tenure, and Audit Efficiency. *Asian Economic and Financial Review*, 11(1), 90.
- Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M., & Naemi, M. (2018). The effect of CEO tenure and specialization on timely audit reports of Iranian listed companies. *Management Decision*, 56(2), 311-328.
- Sariningsih, E., Yuliana, Y., Lukman, I., & Safitri, H. (2023). The Effect of Audit Opinion, Reputation of Kap, Auditors and Audit Committee on the Timeliness of Financial Reports. *eCo-Buss*, 6(2), 882-894.
- Savin, N. E. and White, K. J. (1977). The Durbin-Watson test for serial correlation with extreme sample sizes or many regressors. *Econometrica*, 45(8), p. 1989-1996.
- Savitri, E., Andreas, A., & Surya, R. A. S. (2019). Influencing factors: the timeliness of financial reporting submissions. *Business and Management Studies*, 5(1), 43.
- Sengupta, P. (2004). Disclosure timing: Determinants of quarterly earnings release dates. *Journal of Accounting and Public Policy*, 23(6), 457-482.
- Singh, H., Sultana, N., Islam, A., & Singh, A. (2022). Busy auditors, financial reporting timeliness and quality. *The British Accounting Review*, 54(3), 101080.
- Skomra J., Sellar R. D. & Skomra P. A. (2023). Office level contagion: impact of a non-timely filing by a major busy season client, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 38 No. 6, pp. 758-782
- Suhardianto, N., & Leung, S. C. (2020). Workload stress and conservatism: An audit perspective. *Cogent Business & Management*, 7(1), 1789423.
- Sultana, N., Singh, H., & Van der Zahn, J. L. M. (2015). Audit committee characteristics and audit report lag. *International Journal of Auditing*, 19(2), 72-87.

- Tabachnick B. G. and Fidell L. S. *Using multivariate statistics* (5th edition). Boston MA, Allyn & Bacon, (2007).
- Tanujaya, K., & Nuriah, S. (2023). Determinants that influence audit delay. *Global Financial Accounting Journal*, 7(1), 99-116.
- Uyioghosa, O., & Amede, F. O. (2019). CEO attributes and timeliness of financial reporting. *Accounting and taxation review*, 3(3), 12-23.
- Van der Zahn, J. L. M. (2023). Abolition of mandated joint-audit requirements: Impact on audit reporting lag in an emerging capital market. *International Journal of Auditing*, 27(1), 45-68.
- Van der Zahn, M., & Tebourbi, I. (2023). Audit quality and abolition of mandated joint-audits: evidence from Kuwait. *Journal of Applied Accounting Research*, 24(1), 70-105.
- Velte, P., & Azibi, J. (2015). Are joint audits a proper instrument for increased audit quality?. *Current Journal of Applied Science and Technology*, 7(6), 528-551.
- Velte, P., & Azibi, J. (2015). Are joint audits a proper instrument for increased audit quality?. *British Journal of Applied Science & Technology*, 7(6), 528-551.
- Wang, M. (2014). *An assessment of dual audit effect and contagious effect on the audit quality of Non-Big N CPA firms for Chinese companies in different markets*. Master's thesis, Lingnan University, Hong Kong)
- Wiedjaja, D. A., & Eriandani, R. (2021). Auditor characteristics and audit report lag: Industry specialization and long tenure as moderating variables. *Journal Dinamika Akuntansi*, 13(2), 106-116.
- Wulandari, G. H. (2018). Factors That Influence the Timeliness of Publication Of financial Statements on Banking in Indonesia. *TECHNOBIZ Int. J. Bus*, 1(1), 16-18.

- Yaacob, N. M., & Mohamed, N. (2021). Determinants of audit delay: an analysis of post Malaysian Financial Reporting Standards (MFRS) adoption. *Management and Accounting Review (MAR)*, 20(3), 1-26.
- Yan, H., & Xie, S. (2016). How does auditors' work stress affect audit quality? Empirical evidence from the Chinese stock market. *China Journal of Accounting Research*, 9(4), 305-319.
- Yendrawati, R., & Mahendra, V. W. (2018). The influence of profitability, solvability, liquidity, company size and size of public accountant firm on audit report lag. *The International Journal of Social Sciences and Humanities Invention*, 5(12), 5170-5178.
- Zandi, G., & Abdullah, N. A. (2019). Financial statements timeliness: The case of Malaysian listed industrial product companies. *Asian Academy of Management Journal*, 24, 127-141.
- Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T., & Niemi, L. (2012). Do joint audits improve audit quality? Evidence from voluntary joint audits. *European Accounting Review*, 21(4), 731-765.

