

أثر تأخر تقرير المراجعة غير العادي على احتمال إعادة تقدير عناصر القوائم المالية

أ.د. ياسر عبد العزيز سمرة

أستاذ المحاسبة – كلية التجارة – جامعة دمياط

ملخص:

تهدف هذه الدراسة الي دراسة العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة غير العادي (طول التأخر الزمنية بين نهاية السنة المالية وتاريخ تقرير المراجعة) واحتمال إعادة التقدير في المستقبل ، اشارت نتائج الدراسة الي أنه كلما زاد تأخر تقرير المراجعة، كلما زاد احتمال إعادة التقدير في المستقبل وتبدو أن هذه الديناميكية ترتبط مع تأثير ضغط الوقت على المراجع. و وقامت الدراسة بتلخيص دوافع هذه الدراسة، ثم مناقشة الطرق التجريبية المستخدمة، وشرح النتائج، وتُختتم هذه الدراسة بمناقشة التطبيقات العملية للممارسين.

كلمات البحث: تأخر تقرير المراجعة، إعادة التقدير، ضغط الوقت.

summary:

The aim of this study is to study the relationship between the delay of the extraordinary audit report (the length of time delay between the end of the fiscal year and the date of the audit report) and the possibility of re-evaluation in the future. This dynamic correlates with the effect of time pressure on references. The study summarized the motives of this study, then discussed the experimental methods used, and explained the results, and concluded this study with a discussion of practical applications for practitioners.

Keywords: delayed review report, re-evaluation, time pressure.

المقدمة

أحد الأسئلة الأكثر إثارة للاهتمام في مجال بحوث المراجعة تتضمن كيفية تفسير طول الوقت الذي يتم استغراقه لإتمام عملية المراجعة. أي مهمة مهنية، يتم اداؤها بشكل جيد، سوف يستغرق وقتاً للإكمال، ولكننا في كثير من الأحيان لا نعرف كم المدة التي يجب أن تستغرقه الوظيفة ذات الجودة العالية، أو ما هي النقطة التي تكون فيها طول التأخر الزمنية إشارة لمشكلة. هذا الغموض بشأن كيفية تفسير طول الوقت "المناسب" يكون صعب خاصة في المهام المعقدة مثل المراجعة، لأن هناك الكثير من المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على تأخر تقرير المراجعة (طول التأخر الزمنية بين نهاية السنة المالية للعميل وتاريخ تقرير المراجعة) بما في ذلك تعقد عملية المراجعة، وطبيعة العميل، وخبرة المراجع. في هذه الدراسة قام الباحث بالتحقق مما إذا كان هناك ارتباط احصائي بين التأخير غير العادي في عملية المراجعة خلال سنة معينة وإعادة تقدير عناصر القوائم المالية لهذه السنة في المستقبل. لقد اشارت الدراسة الي أن هناك، في الواقع ارتباط، وأن هذا الارتباط إيجابي. وبعبارة أخرى، عندما تستغرق عملية المراجعة وقت طويل غير عادي لإنجازها، فإن هناك احتمال قوي لإعادة تقدير القوائم المالية لهذه الشركة في المستقبل. أيضاً، قامت الدراسة بالتحقيق حول ما هي العوامل التي قد تؤثر على هذه العلاقة واستنتجت الدراسة أن ضغط الوقت يخفض جودة الجهد الاضافي للمراجعة. وفي نهاية الدراسة، تم تلخيص النتائج التي توصلت اليها، مناقشة الدافع وراء هذه الدراسة باختصار، منهجية البحث، ونتائج الاختبارات الإحصائية، وفي الختام تم مناقشة الآثار المترتبة على المديرين والمراجعين، لجان المراجعة، والمنظمين.

الدافع

توصلت الابحاث الاكاديمية المتعلقة بـ "تأخر تقرير المراجعة (ARLS)" أن هناك ارتباط طردي بين تأخر تقرير المراجعة مع جهود المراجعة. والنتيجة الطبيعية الهامة لهذه النتيجة هو افتراض بديهي أن جهود المراجعة الكبيرة تؤدي إلى ارتفاع جودة عملية المراجعة. وفي الواقع، أشارت ايضا الدراسات السابقة الي هذه العلاقة (على سبيل المثال، Knechel, Rouse, and Schelleman 2021; Knechel and Payne 2021; Tanyi, Raghunandan, and Barua 2020؛ 2019). اقترحت دراسة(Knechel et al. 2019).

نموذج إنتاج المراجعة والذي يربط بين نشاط المراجعة، وأدلة المراجعة، والمستويات العليا من التأكيد على النحو التالي:

يفترض نموذج إنتاج المراجعة استخدام مدخلات العمل في عملية المراجعة لأداء أنشطة المراجعة التي تؤدي إلى توليد أدلة المراجعة. يوجد هناك أنواع مختلفة لأنشطة المراجعة التي يمكن القيام بها، ولكن جميعها يؤدي إلى توليد أدلة المراجعة. وهكذا، كلما زاد حجم الأنشطة المتعلقة بجمع الأدلة، كلما زاد احتمال توصل المراجع الي استنتاج صحيح حول ما إذا كان هناك تحريف في التقارير المالية، مما يؤدي إلى تحقيق مستوى أعلى من التأكيد.

من البديهي أن زيادة جهود المراجعة يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة، وهناك بعض الدراسات الأكاديمية التجريبية التي تدعم ذلك. على سبيل المثال، قامت دراسة Bryant-Kutcher, Peng and Weber (2013) بالتقرير عما قامت بورصة الأوراق المالية بتعديل آخر موعد لتقديم استمارة K-10، فإنه يتم تخفيض قدرة المراجع على بذل جهد إضافي أو مد عملية المراجعة، وزيادة ضغط الوقت على المراجعين، وإنخفاض جودة المراجعة. وقد توافقت نتائج هذه الدراسة مع فكرة أن طول عمليات المراجعة يرتبط مع تحقيق جودة عالية. وفي حين أن هذا الزعم قد يكون في كثير من الأحيان صحيحا، إلا أنه ليس من الواضح أن هذا هو الحال دائما، خصوصا أن طول المراجعة يزيد الي ابعدها ما يمكن اعتباره عادي. وفي الواقع، ربما تكون عمليات المراجعة التي يتم أداؤها في وقت أكثر عن المعتاد إشارة لمشكلة. والحقيقة أن رد فعل السوق بتأخير عملية تقديم الاستمارات يكون سلبيا. (Alford, Jones, and Zmijewski 2014;Li and Ramesh 2019;Bartov, DeFond, and Konchitchki 2021) الاستمارات يقودها اكتمال وقت المراجعة (Bryant-Kutcher, Peng, and Zvinakis 2017) تشير الي طول عملية المراجعة لا تعكس بالضرورة أخبار جيدة في السوق. وفي هذا السياق، ربما لا يُعتبر طول المراجعة وجهد المراجعة الإضافي إشارة لارتفاع جودة المراجعة. انه من غير الواضح ماذا يُعني طول المراجعة لجودة المراجعة.

نظرا لأن تفسير تأخر تقرير مراجعة الحسابات (واستطرادا، فعالية جهد عملية المراجعة المتأصل في التأخر) يعتبر أمرا غامضا، قامت الدراسة بالاهتمام بـ أولا، معرفة ما إذا كان التأخير غير العادي في اكتمال

المراجعة يرتبط مع معايير الجودة المراجعة. وإذا كان كذلك، ثم اهتمت الدراسة أيضا بتحديد العوامل التي قد تؤثر على الارتباط. ولدراسة هذه المشكلة، قامت الدراسة أيضا باشتقاق "غير عادي" أو تأخر تقرير المراجعة غير عادي لكل شركة في العينة، في كل عام، ثم تم اختبار ما إذا كان هذا الجزء غير العادي أو غير المتوقع في تأخر تقرير المراجعة مرتبطا بزيادة احتمال إعادة تقدير في المستقبل المرتبط بذلك العام. وبالتالي قامت الدراسة بصياغة الفرض الأول كالتالي:

H1: لا يوجد ارتباط بين تأخر تقرير المراجعة غير العادي للسنة الحالية وإعادة التقدير اللاحق للقوائم المالية في تلك السنة.

إذا عكس طول عملية المراجعة غير العادي مستويات عليا في جودة المراجعة، فإنه من المتوقع ملاحظة ارتباط سلبي بين ارتباط بين تأخر تقرير المراجعة (ARL) غير العادي واحتمال إعادة التقدير في المستقبل. من جهة أخرى جهة، إذا عكست طول المراجعة بشكل غير عادي القضايا التي يحتمل أن تُقل من جودة المراجعة، فإنه من المتوقع ملاحظة وجود علاقة طردية بين تأخر تقرير المراجعة (ARL) واحتمال إعادة التقدير في المستقبل.

طرق البحث والنتائج

لاختبار الفرض الأول H1، قامت الدراسة باستخدام تحليل إحصائي مكون من مرحلتين. في المرحلة الأولى، قامت الدراسة بتطوير نموذج الانحدار لتقدير الجزء غير المتوقع أو غير العادي في تأخر تقرير المراجعة. في هذا النموذج، تم عمل انحدار لتأخر تقرير المراجعة العادية لكل شركة تجاه المتغيرات والتي تتمثل في جهود المراجعة وتعقد عملية المراجعة ومخاطر المراجعة ومواعيد التقديم والخصائص الملائمة للمراجع، هيكل رأس مال العميل وجودة نظام الرقابة الداخلية للعميل. وتميل هذه المتغيرات الى تفسير الجزء الكبير من تأخر تقرير المراجعة لكل شركة، ولكنها لا تفسر كل شيء. كما ان نموذج الانحدار يولد بواقي "residual" احصائية لكل مشاهدة والتي تمثل جزءا من تأخر تقرير المراجعة الفعلية لكل شركة والتي تختلف عن قيمة تأخر تقرير المراجعة التي تنبأ بها النموذج الإحصائي بعد اخذ في الاعتبار تأثير المتغيرات

الآخري علي تأخر تقرير المراجعة. ثم تم استخدام هذه البواقي لتمثيل الجزء غير المتوقع او غير العادي في تأخر تقرير المراجعة.

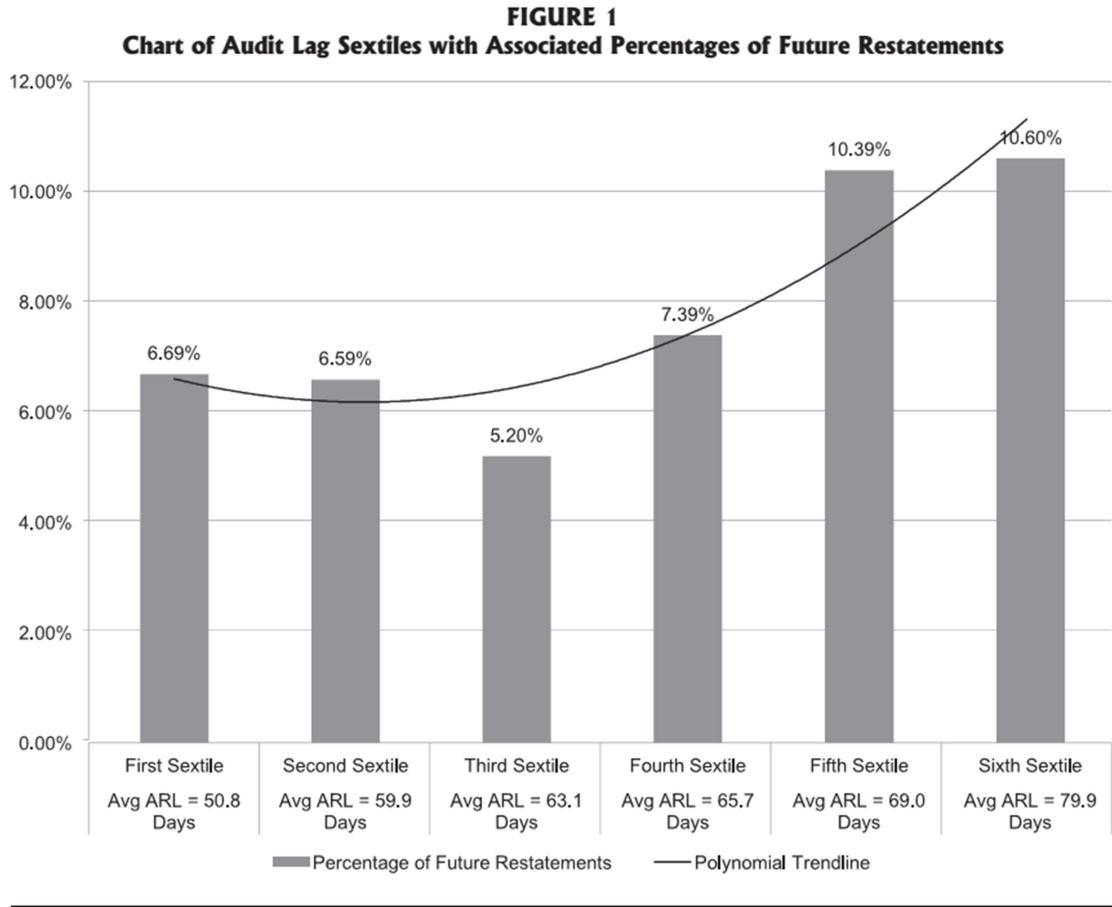
وفي المرحلة الثانية، قامت الدراسة باستخدام نموذج الانحدار اللوجستي لتقييم العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة غير المتوقع واعدادة التقدير في المستقبل. في هذا النموذج، يتمثل المتغير التابع في المتغير الثنائي الذي يشير الى ما اذا كان العميل في النهاية يقوم واعدادة التقدير القوائم المالية للسنة الحالية. بينما تمثل المتغير الرئيسي في هذه المرحلة في تأخر تقرير المراجعة غير المتوقع (المتبقية) الناتج عن المرحلة الاولى. وبالإضافة الى ذلك، اشتملت الدراسة ايضا علي متغيرات مستقلة عديدة للرقابة (متغيرات رقابية) علي خصائص الشركة، مثل حجم الشركة، الرافعة المالية، التدفقات النقدية الحرة، اتجاه الارياح، فضلا عن خصائص المراجع، مثل ما اذا كان المراجع متخصص في صناعة العميل، طول التأخر مع العميل، وخصائص اخرى. وأشارت الدراسة الي القراء المهتمين الي (Blankley et al. (2014 لمعرفة مواصفات نموذجين مختلفين ومفاهيم المتغيرات.

النتائج

أشارت النتائج كلا من الاختبارات الاحصائية univariate ونماذج الانحدار الخطى أن هناك ارتباط جوهري وطردى بين تأخر تقرير المراجعة غير المتوقعة واعدادة التقدير في المستقبل. على سبيل المثال، متوسط تأخر تقرير المراجعة غير متوقعة للشركات التي لا تحتاج لإعادة تقدير قوائمها المالية في المستقبل يكون 0.002 بينما متوسط تأخر تقرير المراجعة غير متوقعة للشركات التي تحتاج لإعادة تقدير قوائمها المالية لهذه السنة في المستقبل يكون 0.024، والذي يُعتبر اختلاف احصائيا جوهري في المتوسطات بين المجموعتين. وهذا ما أكده نموذج الانحدار علي ان نتائج univariate بعد الرقابة علي عدد من المؤثرات الأخرى المرتبطة بإعادة التقدير في المستقبل. ووضحت البيانات انه كلما طالت اجراءات عملية المراجعة تجاه ما يُعتبر أمرا عاديا، كلما ازداد احتمال ان الشركة يجب عليها في النهاية إعادة تقدير قوائمها المالية السنوية. وبعبارة اخرى، يرتبط طول التأخير غير المتوقع في المراجعة الي زيادة احتمال اعادة التقدير في المستقبل. يوضح الشكل (1) الارتباط.

أثر تأخر تقرير المراجعة غير العادي على احتمال إعادة تقدير عناصر القوائم المالية

أ.د. ياسر عبد العزيز سمرة



ويحدد الرسم البياني نسبة إعادة التقدير في المستقبل المرتبط بكل واحد من ستة متساوية ارتباطاً والتي تتمثل في توزيع فترات تقرير المراجعة في العينة. تشير الأعمدة إلى نسبة الشركات في كل ارتباط التي يتم إعادة تقدير قوائمها المالية في النهاية. يمثل خط المنحنى أفضل خط اتجاه لنسبة إعادة تقدير في كل ارتباط والذي يتم التعبير عنه كمتعدد الحدود من الدرجة الثانية. وتمثل قيمة الوسط الحسابي لكل ارتباط متوسط تأخر تقرير المراجعة لذلك ارتباط. على سبيل المثال، الشركات التي تمثل أدنى ستة في ذلك التوزيع (ارتباط الأولى) لها وسط حسابي لتأخر تقرير المراجعة 50.8 يوماً. الشركات في ارتباط السادس لها متوسط تأخر تقرير المراجعة 79.9 يوماً، والتي تشير إلى هناك قرابة 30 يوماً فرق بين تأخر تقرير المراجعة ومتوسط الشركات في أول ارتباط مقارنة بمتوسط الشركات في ارتباط السادس. ثم تم حساب نسبة الشركات في كل ارتباط التي تم إعادة تقدير قوائمها المالية في النهاية. مرة أخرى، بالنظر إلى هذين امرين، من تم ملاحظة أن 6.69% من شركات ارتباط الأولى التي قامت بإعادة قوائمها المالية في النهاية بينما 10.6% من

شركات ارتباط السادس لديها إعادة تقدير في المستقبل. الشكل (1) يبين ان نسبة شركات التي تقوم بإعادة تقدير في المستقبل تقل بشكل طفيف عبر الثلاثة ارتباط الأولى، ولكنه يزداد monotonically من ارتباط الثالث حتي ارتباط السادس.

يبين الشكل الوقت الإضافي المستغرق في مراجعة تساهم في زيادة جودة المراجعة، ولكن الوقت الإضافي ينتج عائد متناقص الذي ينعكس في النهاية. وبما أن طول الوقت في تزايد مستمر، فان مخاطر إعادة التقدير في المستقبل تزداد. قامت الدراسة بدراسة ثلاثة تفسيرات محتملة: الترابط الاقتصادي ونقص خبرة المراجع، وضغط الوقت.

العوامل المؤثرة المعوقة البديلة والمحتملة

قامت الدراسة أولا بفحص مفهوم الترابط الاقتصادي كوسيلة لتفسير العلاقة الطردية. وفي هذه الحالة، اذا شعر المراجع بترابط اقتصادي قوي مع العميل، فهذا الخلل يمكن ان يُعكس في العلاقة بين التأخر تقرير المراجعة غير المتوقع وإعادة التقدير في المستقبل. من جهة اخري، اشارت الدراسات السابقة الى ان المراجع الذي يشعر بترابط اقتصادي قوى مع العميل قد يفشل في ممارسة الشك المهني لتفسير أدلة المراجعة بشكل سليم او الحكم علي الأدلة بنزاهة (Bazerman, Morgan, and Loewenstein 1997). عند مواجهة قضية (مشكلة) مراجعة صعبة أو غامضة، فان المراجع يبذل جهد إضافي ولكن لا يتوصل الي حل لتلك المشكلة. ايضا، اذا كان هناك ترابط اقتصادي قوى بين المراجع والعميل، فان المراجع، الذي يُواجه بالخسارة في الإيرادات اذا استقال من المشاركة وكذلك بتكاليف استبدال العميل، قد يقرر مواصلة المشاركة وقبول المعاملات المقترحة للعميل لهذه المشكلة. وفي هذا السيناريو، تفوق العوائد المالية للمراجع عن التكاليف المرتبطة بعدم التأكد مشكلة المراجعة.

يستند تفسير البديل الثاني الى خبرة المراجع. نظرا لان خبرة المراجع تؤثر على كفاءة وفعالية المراجعة، فانه كلما زادت خبرة المراجع، فانه من المحتمل ان يكون المراجع قادر على حل مشكلات المراجعة الصعبة او مرتفعة المخاطر التي تنشأ خلال المشاركة. من جهة اخرى، انخفاض المعرفة لدي المراجع يجعل ذلك المراجع يعمل اكثر بسبب عدم الكفاءة النسبية، ولكن لا يزال هناك احتمال اقل لتحديد حل ملائم للقضايا

(المشاكل) الصعبة أو المعقدة. وفي هذا السيناريو، فإن المراجعين الذين لديهم خبرة اقل لا زال لديهم احتمال مرتفع لإعادة التقدير في المستقبل. وبالتالي اذا كان تفسير خبرة المراجع صحيح، فان ذلك يفسر العلاقة الطردية.

وفي النهاية، قامت الدراسة بدراسة أثر ضغط الوقت على الربط بين تأخر تقرير المراجعة وإعادة التقدير في المستقبل حيث اوضحت الدراسات السابقة انه عندما يكون المراجع تحت ضغط وقت، فان جودة المراجعة تنخفض من عدة نواح والتي يمكن ان تؤثر علي مستوى الجهد المخطط (Maksymov, Nelson, and Kinney 2012)، ويضعف مدي كفاية عينة المراجع ودقة التشغيل (McDaniel 1990)، وتخفيض فعالية اساليب المراجعة المستخدمة بواسطة المديرين والشركاء (Agolia, Brazel, Hatfield, and Jackson 2010)، وتخفيض الشك المهني (Braun 2000)، وتخفيض كفاءة الفحص (Lambert, Jones, and Brazel 2011). بالإضافة الى ذلك، فمع تخفيض مواعيد التقديم النهائية التي فرضتها بورصة الاوراق المالية وضغط العميل من خلال كلا من قيود التكلفة واتمام عملية المراجعة في اسرع وقت عن السنة السابقة، قد يكون من المحتمل ان تبدأ عملية المراجعة في استغراق وقت اكثر من المعتاد، وبالتالي زيادة ضغط الوقت مما ينتج عنه نتائج مماثلة لتلك المذكورة اعلاه. أشارت نتائج دراسة (Lopez and Peters's (2012 الى ان ضغط الوقت والارهاق بسبب عبء العمل قد يؤدي الى سلوك غير مرغوب فيه والذي يشمل ضعف الحكم المهني وقبول التفسيرات الضعيفة من العميل. وفي الواقع، أصبحت الفكرة القائلة بان ضغط الوقت يمكن ان يخفض جودة المراجعة محل اهتمام مجلس الاشراف المحاسبي علي الشركات العامة PCAOB حيث قام هذا المجلس بإصدار تنبيه ممارسة المراجعين رقم ١٠ في ٤ ديسمبر ٢٠١٢، تحت عنوان "الاحتفاظ بـ وتطبيق الشك المهني في المراجعة". وفي هذا التنبيه، علق المجلس ما يلي:

يمكن ان تُمارس متطلبات الجدولة وعبء العمل ضغوطا على الشركاء واعضاء الفريق المشاركين الاخرين لإنجاز مهامهم بسرعة وهو ما يجعل المراجع يسعي نحو أدلة المراجعة التي تكون من السهل الحصول عليها وليس الادلة الاكثر ملاءمة او يمكن الاعتماد عليها، من اجل الحصول على ادلة اقل مما هو ضروري، او اعطاء وزن اكبر لتأكيد الادلة دون النظر الكافي لأي أدلة متناقضة. (PCAOB 2012).

طبقا لسيناريو ضغط الوقت، نظرا لان عملية المراجعة يتم أداؤها بشكل اطول من المعتاد مما يُشعر المراجع بضغوط مكثفة لحل أي مسائل (مشاكل) معلقة حتى يتم اتمام عملية المراجعة، فان المراجع ربما يتخذ أحكام و/او قرارات استجابة لتلك الضغوط. ولذلك، بينما يستغرق المراجع وقت وجهد اكثر من المعتاد عند اداء عملية المراجعة، فان جودة العمل يمكن ان تخفض من خلال خلل في استجابة المراجع للضغوط وبالتالي ستتأثر جودة المراجعة.

و بالتالي ، اذا اشار الجزء غير المتوقع من تأخير تقرير المراجعة الي بذل المزيد من الجهد للمراجع وارتبط ذلك الجهد ارتباطا طرديا مع ارتفاع جودة المراجعة، فان ذلك التأخير غير المتوقع يرتبط ارتباطا عكسيا مع مشاكل التقرير. ومع ذلك، اذا كان التأخير غير المتوقع في المراجعة يخلق أو يزيد من ضغط الوقت على المراجع، فان هناك توقع بشكل معقول بان هناك ارتباط طردى بين الجزء غير متوقع في تأخير تقرير المراجعة واعادة التقدير في المستقبل.

نتائج اختبارات العوامل المؤثرة والمعوقة المحتملة

أشارت نتائج الاختبار الأساسي للارتباط بين الجزء غير المتوقع في تأخر تقرير المراجعة واعادة التقدير في المستقبل أنه عندما تزيد المراجعة تجاه نقطة معينة، فان الوقت الاضافي يكون اقل كفاءة ويرتفع احتمال اعادة التقدير في المستقبل. ايضا اشارت هذه النتيجة ان هناك شيئا ما يُخفض الوقت الاضافي الملحوظ في تأخر تقرير المراجعة، والذي ينتج عنه انخفاض في جودة الوقت الاضافي للمراجعة. ولدراسة الثلاثة تفسيرات المحتملة- الترابط الاقتصادي وخبرة المراجع (او نقص الخبرة) وضغط الوقت، قامت الدراسة بتعديل الانحدار اللوجستي المستخدم في الاختبار المبدئي للارتباط التي تم مناقشته اعلاه.

في هذه المرحلة من الدراسة، تم صياغة الفروض لكل من المؤثرات المعوقة ثم تم تعديل النموذج الإحصائي الأصلي لإدراج متغيرات تمثل هذه المؤثرات. في التعديل الاول، قامت الدراسة باختبار أثر الترابط الاقتصادي المحتمل من خلال ادخال متغيرات لارتفاع وانخفاض أتعاب عملية المراجعة وارتفاع وانخفاض تأخر تقرير المراجعة والتفاعل الرباعي بينهما. على سبيل المثال، إذا تم اجراء عملية المراجعة في فترة طويلة وكانت أتعاب المراجعة مرتفعة، والذي يؤدي الي عدم رغبة المراجع في تقديم الاستقالة من المشاركة على

الرغم من ان مسالة (قضية) المراجعة لم تحل بعد، فانه يمكن توقع ملاحظة أن هناك معامل جوهري على تفاعل ارتفاع الاتعاب وارتفاع تأخر تقرير المراجعة على إعادة التقدير في المستقبل. أيضا، لم تثبت أيا من المتغيرات التي تفسر الترابط الاقتصادي جوهريتها. وبالرغم من ان الدراسة لم تستبعد احتمال أثر الترابط الاقتصادي بين المراجع والعميل علي العلاقة بين تأخر تقرير المراجع غير المتوقع وإعادة التقدير في المستقبل، الا انها لم تجد أي دليل على أن الترابط الاقتصادي يقيد(يعوق) جهود المراجعة الإضافية في هذا الاختبار.

يتضمن التعديل الثاني متغير في النموذج يشير إلى ما إذا كانت شركة المراجعة قد اخذت في الاعتبار مدي التخصص في صناعة العميل وتفاعل هذا المتغير مع متغير اخر يمثل تأخر تقرير المراجعة غير العادي. وتوقعت الدراسة أنه اذا تسبب نقص الخبرة في الصناعة في اداء عملية المراجعة بشكل طويل ونتج عن ذلك إعادة تقدير في المستقبل، فان معامل التفاعل سيكون له اشارة سالبة ولكن كانت النتائج عكس ذلك تماما، حيث كان متغير التفاعل له تأثير معنوي ذات اشارة إيجابية. وبالتالي لم تدعم هذه النتيجة الفكرة القائلة بأن نقص خبرة المراجع تؤدي إلى اداء مراجعة بشكل أطول بالنسبة لمشاكل التقرير المستقبلية. وفي حقيقة، افترضت الدراسة أن خبرة المراجع قد تجذب العملاء الذين لديهم مشاكل مراجعة أكثر صعوبة والتي تأخذ وقت أطول لحلها، على الرغم من خبرة المراجع في هذه الصناعة، وذلك بسبب غموضها أو تعقدها، وبالتالي قد تكون مرتبطة باحتمال أكبر لإعادة التقدير في المستقبل.

لاختبار تأثير ضغط الوقت، قامت الدراسة بتعديل النموذج الي طريقتين مختلفتين. اولاً: تم تغيير المتغير تأخر تقرير المراجعة غير العادي ليمثل الاختلاف عن تأخر تقرير المراجعة غير العادي في العام الماضي . يمثل هذا المتغير الفارق الزمني غير المتوقع المرتبط بمراجعة العام الحالي مقارنة بمراجعة العام الماضي. وقد كان لهذا المتغير تأثير جوهري ذات إشارة موجبة، مما يشير إلى أن الشركات التي يزيد فيها تأخر تقرير المراجعة غير المتوقع بالنسبة للعام الماضي هي الأكثر احتمالاً أن يكون لديها إعادة التقدير في المستقبل من شركات في العام السابق والتي لم يزيد فيها تأخر تقرير المراجعة غير المتوقع. علما بأن المتغير يجمع الزيادة (أو النقص) في وقت المراجعة لم تفسيره من خلال التغييرات في مخاطر المراجعة، والتعقيد، أو متغيرات أخرى، اقترحت الدراسة ان هذا المقياس هو مؤشر مناسب لضغط الوقت على المراجع.

في ثاني اختبار لضغط الوقت، تم تضمين المتغير الأصلي الذي يمثل التأخير غير العادي، أيضا، اشتمل النموذج علي متغير dummy variable ليمثل ما اذا كانت الشركة اكملت التقديم لبورصة الاوراق المالية في غضون خمسة ايام من المهلة الزمنية القانونية. ثم تفاعل متغير dummy variable مع متغير التأخير غير العادي. قام مصطلح التفاعل بفصل تأخر تقرير المراجعة للشركات الي تكون تحت ضغط وقت كبير لتلبية المواعيد المحددة. ايضا كانت نتائج هذا الاختبار جوهريه، مما يشير الى ان الشركات التي يتم اداء عملية المراجعة فيها بشكل اطول عن المتوقع تحت ضغط لتلبية المواعيد المحددة لها احتمال مرتفع بإعادة تقديرها في المستقبل عن الشركات التي لا تخضع لمثل تلك الضغوط.

التطبيقات العملية

من وجهة النظر العملية، فان التطبيق الاول هو ملاحظة انه بينما يرتبط جهد المراجعة المرتفع بمستوي جودة مراجعة أعلى، فان هناك نقطة بداية للمراجعة عندما يتم استغراق المزيد من الوقت في عملية المراجعة والذي ينتج عنه تناقص الإيرادات، خاصة اذا ازداد الضغط لإتمام عملية المراجعة. المراجعة التي يتم اداؤها في وقت طويل، خاصة تلك التي يتم اداؤها في وقت طويل علي غير العادة، ربما تكون اشارة انذار وليس مؤشرا على ارتفاع جودة مراجعة. ثانيا، لا يمكن تخفيض اثر ضغط الوقت عن المراجعة. تخفيض الموعد النهائي لتقديم المطالبات القانونية، محدودية الموارد بسبب الركود الاقتصادي وزيادة طلبات PCAOB سوى تزيد فقط من الضغوط التي تواجه المراجعين عند اتمام عملية المراجعة. وفي حين انه من السهل استنتاج ان الضغط قد يكون موجودا فقط عندما تواجه الشركات قريبا من المواعيد المحددة، فان هذه الدراسة توضح ان التأخير غير المتوقع يمكن ان تقيد جودة المراجعة. واستجابة لذلك، يجب على شركات محاولة تطوير نماذج داخلية للتنبؤ عندما يواجه المراجعون مستويات اعلى من الضغط العادي. المراجعة التي تحقق هذه العتبة قد تكون خاضعة للمزيد من الفحص واطراف موظفين ذوي خبرة. بالإضافة الي ذلك، عند تطوير النموذج، يجب علي الشركات ان تأخذ في الاعتبار معلومات خاصة معينة في نماذجها. وقامت هذه الدراسة فقط باستخدام المعلومات العامة المتاحة في نماذجها. ومن خلال استخدام المعلومات الخاصة بها، تستطيع الشركات تطوير نماذج اكثر دقة. لذا تقترح الدراسة ان تأخذ الشركة في الاعتبار المتغيرات التالية:-

1. التغييرات في الموظفين الرئيسيين منذ السنة الماضية.

٢. التخفيضات في عدد الموظفين خلال السنة السابقة: التخفيضات في موظفي المراجعة قد يزيد من صعوبة اتمام المراجعة في الموعد المحدد
٣. الساعات المقدره والتغيرات في ساعات الموازنة.
٤. الزيادة في تقييم المخاطر الرقابة: عندما يقرر المراجع يقلل من اعتماده على الرقابة الداخلية، فربما يكون هناك حاجة ماسة الى وظيفة اضافية في المراجعة في نهاية العام المالي.
٥. التخفيض في الاختبارات الفترية: عندما يتم اختيار المراجع لإتمام عمل اقل خلال السنة، فربما يكون هناك زيادة في حجم العمل لإتمامه بعد نهاية العام.
٦. درجة الضغط الاقتصادي سواء المرتفع أو المنخفض على الادارة.

بمجرد ان تقوم الشركة بتحديد عمليات المراجعة التي يكون ضغط الوقت فيها مرتفع، فان الشركة سيكون لديها خيارين:- يمكن للشركة تعيين المراجعين الذين لديهم الخبرة والمهارات، وخصائص السلوكية لمقاومة التأثيرات المختلفة المرتبطة بالضغط بشكل اكثر فعالية. بدلا من ذلك، يمكن للشركات ان تأخذ في الاعتبار تخصيص المزيد من الموظفين إلى المراجعة لتخفيض عبء العمل الفردي بشكل أكثر فعالية في تلك المراجعة. بالإضافة الي ذلك، يمكن لشركاء المراجعة تأخير جدول الاجتماعات مع لجنة المراجعة حتي يكون لدي مدير المراجعة تقدير دقيق نسبيا لتقدير للمدة التي سيستغرقها لإتمام عملية المراجعة. هذه التوصية تعنى ضمنا انه يجب علي شركاء المراجعة مناقشة اثر ضغط الوقت على جودة المراجعة مع اللجنة التنفيذية للعميل. عندما تجد شركة المراجعة نفسها في شراكة والتي يتم اجراؤها بالفعل في تأخر طويلة بصورة غير عادية، فقد يكون من الضروري اتخاذ اجراءات وقائية. أولا، يمكن للشركة ان تخصص المزيد من فاحصي الجودة الداخلية للمراجعة التي تواجه ضغطا اكبر. ثانيا، يمكن للشركة أن تفعل المزيد من الفحص المكثف لإجراءات المراجعة التي يتم اتمامها بالقرب من نهاية اجراءات المراجعة. ليس من المرجح ان يتعرض ضغط الوقت بصورة منتظمة على مدى المشاركة في عملية المراجعة.

ونظرا لأنه من المرجح ان يكون الضغط اكثر كثافة في نهاية المشاركة، فانه يبدو من المعقول وضع المزيد من المراجعة في الاجراءات التي تنتهي بالقرب من نهاية عملية المراجعة. ولنفس السبب، يجب فحص القرارات الحاسمة التي تم اتخاذها تجاه نهاية عملية المراجعة لتحديد مدى ملاءمتها في سياق عملية المراجعة.

ولعل الالهم من ذلك كله، انه ينبغي ان تأخذ شركات المراجعة في الاعتبار مقدما كيف يؤثر التأخير غير المتوقع علي مشاركتها المستقبلية. وهذا يعنى ان الشركات تتخذ خطوات استباقية لمنع ضغط الوقت، والقيود المتأصلة في المراجعة (على سبيل المثال، توافر امكانية الوصول الى بيانات العملاء) وما ينطوي عليه من الضغوط الناتجة عن اختلاف المواعيد النهائية. ويمكن ان تشمل الاستراتيجيات علي قرارات التخطيط التي تُعتبر عن عمد الضغط المحتمل عند المشاركة في عملية مراجعة معينة وبالتالي تؤثر على القرارات المتعلقة بوازنة الوقت، وتخصيص الموارد، والمستوي المقدر لمخاطر المراجعة، جدول اتعاب المراجعة، قرارات التوظيف. هذه القرارات، خاصة قرارات التوظيف ينبغي ان تكون اكثر استراتيجية عن اعتبارها خطوة تكتيكية والتي قد تشمل التعاقد مع موظفين مهنيين الذين اظهروا قدرة على اتخاذ قرارات سليمة تحت الضغط، قاموا بالتخطيط للمزيد من الموظفين المهنيين في ما اذا كانت المشاركة في عملية المراجعة اكثر صعوبة او اكثر تعقيدا، او تعيين موظفين للعملاء بناء علي الخصائص السلوكية والتجريبية للموظفين.

الخلاصة و النتائج :

في هذه الدراسة، تم تلخيص ومناقشة نتائج " العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة و اعادة التقدير لعناصر القوائم المالية في المستقبل، وقامت هذه الدراسة بتقييم العلاقة بين الجزء غير عادي لتأخر تقرير المراجعة واحتمال أن تضطر الشركة إلى إعادة تقدير قوائمها المالية في المستقبل. وبعبارة أخرى، قامت الدراسة بالتحقيق في المشكلة، هل إجراء المراجعة الطويلة بشكل غير عادي لها الارتباط بمشاكل التقرير في المستقبل؟ او هل يعتبر ذلك ارتفاع في جودة عملية المراجعة؟

واشارت الدراسة ان هناك ارتباط طردي بين التأخر الغير العادي او غير المتوقع لتقرير المراجعة واعداد التقدير في المستقبل. علاوة على ذلك، انه من الواضح ان الشركات التي لديها تأخير غير متوقع في

مراجعتها والتي تخضع أيضا الي زيادة ضغط الوقت لها احتمال جوهري كبير لإعادة تقديرها في المستقبل عن الشركات الأخرى، والذي يشير بدوره الي ان ضغط الوقت يلعب دورا في تخفيض فعالية جهود المراجعة الاضافية والذي يكون ملحوظ في الجزء غير العادي في تأخر تقرير المراجعة. أيضا، هناك تفسيرين اخرين محتملين للارتباط الطردي بين التأخر الغير العادي او غير المتوقع لتقرير المراجعة واعادة التقدير في المستقبل وهما الترابط الاقتصادي ونقص خبرة المراجع والتي لا تبدو انها تؤثر عليه.

REFERENCES

- Agoglia, R. Brazel, R. Hatfield, and S. Jackson. 2020. How do audit work paper reviewers cope with the conflicting pressures of detecting misstatements and balancing client workloads? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29 (2):27- 43.
- Alford, A. W., J. J. Jones, and M. E. Zmijewski. 2004. Extensions and violations of the statutory SEC Form 10-K filing requirements. *Journal of Accounting & Economic s*17 (1/2): 229–254.
- Ashton, R. H., P. R. Graul, and J. D. Newton. 1989. Audit delay and the timeliness of corporate reporting. *Contemporary Accounting Research* 5 (2): 657–673.
- Bamber, E. M., L. S. Bamber, and M. P. Schoderbek. 2013. Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*(Spring): 1–23.
- Bartov, E., M. DeFond, and Y. Konchitchki. 2022. Capital Market Consequences of Filing Late 10-Qs and 10-Ks. Available at: http://lsr.nellco.org/nyu_lewp/254
- Bazerman, M., K. Morgan, and G. Loewenstein. 2017. The impossibility of auditor independence. *Sloan Management Review*(Summer): 89–94.
- Blankley, A. I., D. N. Hurtt, and J. E. MacGregor. 2014. The relationship between audit report lags and future restatements. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 33 (2): 27–57.
- Braun, R. L. 2000. The effect of time pressure on auditor attention to qualitative aspects of misstatements indicative of potential fraudulent financial reporting. *Accounting, Organizations and Society* 25: 243–259.

- Bryant-Kutcher, L., and K. Zvinakis. 2017. The Impact of the Accelerated Filing Deadline on Timeliness of 10-K Filings. Working paper, Colorado State University.
- Bryant-Kutcher, L., E. Y. Peng, and D. P. Weber. 2013. Regulating the timing of disclosure: Insights from the acceleration of 10-K filing deadlines. *Journal of Accounting and Public Policy* 32: 475–494.
- Knechel, and J. L. Payne. 2021. Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 20 (1): 137–146.
- Knechel, W. R., P. Rouse, and C. Schelleman. 2019. A modified audit production framework: Evaluating the relative efficiency of audit engagements. *The Accounting Review* 84 (5): 1607–1638.
- Lambert, T., K. Jones, and J. Brazel. 2021. Unintended Consequences of Accelerated Filings: Are Mandatory Reductions in Audit Delay Associated with Reductions in Earnings Quality? Available at: <https://www>.
- Li, E., and K. Ramesh. 2009. Market reaction surrounding the filing of periodic sec reports. *The Accounting Review* 84 (4): 1171:1208.
- Lopez, M. D., and G. F. Peters. 2012. The effect of workload compression on audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (4): 139–165.
- McDaniel, L. 1990. The effect of time pressure and audit program structure. *Journal of Accounting Research* 28 (2): 267-285.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2012. Maintaining and Applying Professional Skepticism in Audits. Staff Audit Practice Alert No. 10. Available at: http://pcaobus.org/Standards/QandA/12-04-2012_SAPA_10.pdf.
- Tanyi, P., K. Raghunandan, and A. Barua. 2010. Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting Horizons* 24 (4): 671–688.