

## أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة

### علي تأخير تقرير المراجعة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. تامر إبراهيم السواح \*

#### ملخص البحث

إستهدف البحث تحليل و إختبار أثر كل من فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة ، و التفاعل فيما بينهما ، علي تأخير تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. و تم إجراء دراسة تطبيقية لإختبار فروض البحث - من خلال تقدير نماذج إنحدار متعدد - علي عينة من 74 شركة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠١٩، و بالتالي بلغ عدد المشاهدات ٣٧٠ مشاهدة ( شركة - سنة). و قد تم التوصل لوجود علاقة عكسية معنوية بين فترة إرتباط المراجع بعمليله و تأخير تقرير المراجعة، و علاقة عكسية بين فاعلية لجنة المراجعة للعميل و تأخر التقرير، بينما جاءت علاقة التفاعل بين هذين المتغيرين غير معنوية مع تأخير التقرير. كما اشارت النتائج أيضاً لعلاقات طردية معنوية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من تحقيق العميل لخسائر، نوعية رأي المراجع ، نهاية السنة المالية ، حجم مجلس الإدارة ، الرفع المالي و درجة تعقد عمليات العميل.

و قد كشف تحليل الحساسية بتغيير أسلوب قياس طول الإرتباط بالعميل عن علاقة طردية معنوية بين قصر فترة الإرتباط بعميل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ( يتأخر التقرير ٣٩ يوماً في المتوسط تقريباً في حالة قصر إرتباط المراجع بعمليله) ، و قد جاء تأثير تفاعل قصر الإرتباط مع فاعلية لجنة المراجعة للعميل علي تأخير تقرير المراجعة عكسياً معنوياً و توجد علاقة عكسية معنوية بين طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، بينما جاء تأثير تفاعل طول الإرتباط مع فاعلية لجنة المراجعة للعميل علي تأخير التقرير غير معنوي و لم يختلف التأثير السلبي المعنوي لفاعلية لجنة المراجعة ، أو عدم معنوية تفاعلها مع طول الإرتباط بالعميل ، علي تأخير التقرير كنتيجة لتغيير مؤشر قياس تلك الفاعلية، و أيضاً لم يختلف الأثر السلبي المعنوي لكل من طول الإرتباط بالعميل و لفاعلية لجنة المراجعة و عدم فاعلية تفاعلها بتغيير أسلوب قياس تأخير تقرير المراجعة. و أخيراً

\* مدرس بقسم المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية.

البريد الإلكتروني: tameribrahimibrahim@gmail. com

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
كشف التحليل الإضافي عن علاقة عكسية معنوية بين كل عنصر من عناصر فاعلية لجنة المراجعة  
(الحجم - الإستقلال - الخبرة - عدد الإجتماعات) علي حده و تأخير تقرير المراجعة، بالإضافة  
لعلاقة عكسية معنوية بين تأخير التقرير و تفاعل كل من خبرة و إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة مع  
طول فترة الإرتباط بالعميل.

الكلمات المفتاحية: فترة إرتباط المراجع بعمله - فاعلية لجنة المراجعة - تأخير تقرير المراجعة.  
**The effect of auditor tenure and the effectiveness of client`s  
audit committee on audit report lag- An empirical study on  
companies listed in the Egyptian stock exchange**  
*Tamer Ibrahim Elswah \**

**Abstract:**

The research aims to analyze and test the relationship between auditor`s tenure, the effectiveness of client`s audit committee and their interaction on audit report lag (ARL) regarding historical financial statements. An empirical study was used to test research hypotheses on a sample of 74 nonfinancial companies listed in the Egyptian stock market, during the period from 2015 to 2019, with total number of observations of 370 observations (company – year). The research has revealed that, there is a significant negative relationship between auditor tenure and report lag. There is a significant negative relationship between the effectiveness of audit committee and report lag, While the relation between the interaction of the two variables and report lag was insignificant. The results have indicated to significant positive relationships between report lag and client`s fiscal year end, making loss, audit opinion, board size, leverage, and complexity. There are significant negative relationships between report lag and the appointment of one of the Big 4, return on assets, and size.

The robustness or sensitivity tests regarding changing the measurement of audit tenure have revealed that, short term audit tenure has significant positive relationship with report lag (On average short tenure leads to more delay by an approximately 39 days), but the interaction between this short tenure and the effectiveness of audit committee has significant negative relationship with report lag, while long tenure has significant negative relationship with report lag, but the interaction between this long tenure and the effectiveness of audit committee has

---

Associate professor , Accounting department faculty of commerce, Alexandria University \*

E-mail: [tameribrahimibrahim@gmail.com](mailto:tameribrahimibrahim@gmail.com)

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

insignificant effect on report lag. The significant negative effect of the audit committee`s effectiveness and the insignificant effect of its interaction with audit tenure have not changed when the index used to measure this effectiveness has changed. In addition to, the significant negative effects of both audit tenure and the insignificant effect of their interaction have not changed when the measurement of report lag has changed. Finally , the additional analysis for the impact of the each item of audit committee`s effectiveness (size – independence – experience - meetings) on report lag has revealed significant negative relationships between each item and report lag, in addition to a significant negative relationship between report lag and the interaction between the financial or accounting experience in addition to the independence of audit committee members with audit tenure.

**Keywords: Auditor tenure – Effectiveness of audit committee – Audit Report Lag.**

#### ١- مقدمة:

تعد القوائم المالية مصدراً رئيسياً لتوصيل المعلومات للمتعاملين بسوق المال، و تمثل وقتية نشر تلك القوائم أحد أهم محددات السمات النوعية لهذه المعلومات ، و التي تعني إتاحة القوائم المالية خلال فترة معقولة منذ نهاية السنة المالية و إلا ستفقد ما توصله تلك القوائم من معلومات نفعيتها و قدرتها في التأثير علي القرارات. (FASB,2010) ، حيث يمكنها الحد من مشكلة عدم تماثل المعلومات المالية و من عدم التأكد الذي يواجه متخذ قرار الإستثمار و تحد من الإتجار الداخلي. (Ika& Ghazali (2012,P404). لذا فقد سارعت أسواق المال و العديد من الجهات الإشرافية علي مستوي العالم بوضع ضوابط تتعلق بموعد الإنتهاء من تقديم القوائم المالية.(Abdillah et al.,2019,P.130) و نظراً لحتمية عملية المراجعة لتوفير توكيد معقول عن مدي إمكانية الإعتماد علي القوائم المالية ، فإن وقتية التقرير المالي تتأثر بوقتية تقرير المراجعة ، فأى تأخير في تقرير المراجعة قد يؤخر الإعلان عن الأرباح و إصدار القوائم المالية. (Almuzaiqer et al. ,2018,P.99) و يتأثر الوقت الذي يحتاجه المراجع لإستكمال عملية المراجعة بمعايير العمل الميداني المفروضة عليه ، إلي جانب خطر المراجعة الذي يواجهه، و بالتالي فإن وقتية عملية المراجعة و التقارير المالية تتطلب من مراجع الحسابات ضرورة العمل بكفاءة بدون التخلي عن إمكانية الإعتماد علي المعلومات الواردة بالقوائم المالية.( Abdillah et al.,2019,P.130)

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

و جدير بالذكر أن طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية Auditor tenure قد تكون من أسباب الحد من تأخير تقرير المراجعة ، علي إعتبار أن إمتداد تلك العلاقة قد يعني إستخدام إجراءات مراجعة أكثر كفاءة و فاعلية تساعد في كشف الإخطاء و التلاعبات. (Chen et al., 2008; Chi et al., 2009)، كنتيجة للمزيد من الخبرة و المعرفة بخصائص العميل و أنشطته و نواحي الضعف بالنظام المحاسبي لديه ، و بالتالي و يكون المراجع في وضع يجعله أكثر قدرة علي تحديد المعاملات الأكثر خطورة ، و تحديد وقت أقل للتحقق من الأرصدة الإفتتاحية. (Kusumah & Manurung, 2017, P.102 ; Tuan et al., 2020, P.32)

و قد لاقت قضية إمتداد فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و تدويره إهتمام مهني و أكاديمي كبير ، فمن ناحية يوجد تخوف من طول مدة إرتباط المراجع بعملية فقد يؤدي إلي موضوعية أقل من مراجع الحسابات و غياب لشكه المهني. (Karami et al., 2017, P.643) ، فإمتداد تلك الفترة قد تجعله يميل لتلبية رغبات الإدارة و ألا يكون مستقل بالكامل . (Geiger & Raghunandan, 2002, P.67) ، الأمر الذي قد يحد من قدرة المراجع في الإفصاح عن الأمور غير العادية و التلاعبات لأصحاب المصالح. (GAO, 2003). و من ناحية أخرى هناك تخوف من قصر مدة الإرتباط بعمل المراجعة لتكلفتها المرتفعة ، لأن غياب الإعتياد و نقص المعلومات عن عملاء المراجعة و الصناعات المختلفة التي ينتمون إليها قد تؤثر سلباً علي جودة عملية المراجعة. (Lim & Tan, 2010)، الأمر الذي قد يزيد من تأخير تقرير المراجعة في السنوات المبكرة للمراجعة. (Karami et al., 2017, P.643)

و من ناحية أخرى تعد لجنة المراجعة آلية حوكمية هامة علي عملية التقرير المالي ، و التي يمكنها التكامل مع مراجعة الحسابات للحد من مشكلات الوكالة، فالتفاعل بينهما يمد بفرص للتحقق من تعامل المراجع بأمانة و موضوعية لدعم جودة التقارير المالية. (Inaam & Khamoussi, 2016) ، فلجنة المراجعة الفاعلة تجعل مراجع الحسابات في وضع المسائلة. (Ali et al., 2018) ، من خلال دورها في الإختيار و الإبقاء علي مراجع الحسابات ، بالإضافة لذلك فالجنة لها دور في تقادي أي تغيير لمراجع الحسابات محل تساؤل ، فقد يشير ذلك لسياسة شراء الرأي Opinion shopping من جانب

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
الشركة عميل المراجعة. (Archambeault & DeZoort, 2001) ، فقد تعارض اللجنة أحياناً تدوير  
مراجع الحسابات علي إعتبار أنه يمثل تهديداً للسلطة الممنوحة لها من جانب المساهمين لإختيار  
المراجع و التي تعتبره اللجنة من الأحكام المهنية الخاصة بها ، و ضرورة الإكتفاء بالملاحظة التي  
تقوم بها اللجنة للتحقق من إستقلالية المراجع دون الحاجة لتغييره. (Fontaine et al., 2016). و  
قد وسع مرسوم سربانس أوكسلي الأمريكي مسئوليات لجان المراجعة تجاه تكليف و الإستمرار مع  
مراجع الحسابات ، لذا فقد سعي لتحسين فاعلية تلك اللجان بدعم إستقلاليتها و التأكيد علي أهمية  
توافر الخبرة المالية لأعضائها لتحسين فاعلية متابعة التقرير المالي. (Lisic et al. 2019)  
و قد وفرت البحوث المحاسبية عدداً من الأدلة العملية علي تفاعل بين فترة الإرتباط بعمل المراجعة و  
فاعلية لجنة المراجعة فغياب أو إنخفاض فاعليتها يمكنه إحداث إنخفاض في فترة إرتباط مراجع  
الحسابات بعمله (Archambeault & DeZoort, 2001)، حيث يمكنها دعم إستقلاليتها بخفض  
إحتمال الإستغناء بعد إصداره لرأي متحفظ بخصوص القوائم المالية. Hoitash & Hoitash (2009) ،  
لذا فقد يفضل مراجع الحسابات عدم الإستمرار مع العملاء ممن يعانون من ضعف بأليات  
الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة و لجنة المراجعة. (Cassell et al. ; Cassell et al., 2009)  
2012 ، و من ناحية أخرى يمكن أن يزداد دعم لجنة المراجعة للمراجع في خلافه مع الإدارة بزيادة  
فترة إرتباطه بعمله. (Rummell , 2016)  
و بالنسبة للوضع في مصر تم إتخاذ عدد من التدابير التشريعية و التنظيمية للحد من تأخير صدور  
تقرير المراجعة دعماً لوقتية و نفعية المعلومات المحاسبية لمستخدميها ، فوفقاً للمادة (٨٩) مكرر من  
اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ، يجب أن تقدم الشركات المقيدة  
بالبورصة القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير مراجع الحسابات خلال ٩٠ يوماً من انتهاء السنة  
المالية، والقوائم الربع سنوية مرفقاً بها تقرير فحص محدود من مراجع الحسابات خلال ٤٥ يوماً من  
تاريخ انتهاء كل ربع سنة. (منصور ، ٢٠١٨ ، ص ٩٩٣)  
و من ناحية أخرى أدركت الدولة أهمية دعم فاعلية لجان المراجعة من خلال قرارات مجلس إدارة  
هيئة الرقابة المالية بشأن قواعد قيد و إستمرار قيد و شطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية و التي

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

وضعت ضوابط تتعلق بتكوين و خبرات لجان المراجعة ، ففي يونيو ٢٠٠٢ أصدر مجلس إدارة هيئة سوق المال (عندئذ) القرار رقم (٣٠) و الذي ألزم بمادته رقم (٧) الشركات المقيدة بتكوين لجنة للمراجعة لا يقل عدد أعضائها عن ثلاثة أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين المشهود لهم بالكفاءة و الخبرة في مجال عمل الشركة و في حال عدم توافرهم يمكن إستكمال العضوية من ذوي الخبرة من خارج الشركة. و في مارس ٢٠١٦ صدر قرار الهيئة رقم (٣٥) لإدخال تعديل علي تشكيل لجان المراجعة للشركات المقيدة لدعم فاعليتها ، حيث ألزم بتكوين لجنة المراجعة من عدد فردي لا يقل عن ثلاثة من الأعضاء غير التنفيذيين بمجلس الإدارة مع جواز إشمالها علي أعضاء من خارج الشركة، علي أن يكون غالبية أعضائها مستقلين و أن يكون رئيس اللجنة من بينهم، وضرورة توافر عضو واحد علي الأقل لديه خبرة مالية و محاسبية ، و يجوز للجنة السماح لغير الأعضاء كمراجع الحسابات بحضور إجتماعاتها. لم تشر قرارات هيئة الرقابة المالية لحد أدني لعدد إجتماعات لجنة المراجعة ، كما لم تشتمل مثل كثير من الدول النامية لقيود علي فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية بإستثناء في مراجعة الشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وضعت الهيئة حد أقصى ست سنوات ، و في مجال مراجعة البنوك حددت قواعد قيد و شطب مراقبي الحسابات بسجل البنك المركزي خمس سنوات كحد أقصى لفترة مراجعة أي بنك، و ألا تزيد فترة مراجعة أعضاء ذات المكتب بمراجعة البنك عن عشر سنوات.

## ٢- مشكلة البحث :

تزايد الإهتمام المهني و الأكاديمي خاصة في الأونة الأخيرة بقضية وقتية التقرير المالي نظراً لأهميته كمصدر رئيسي للمعلومات اللازمة لإتخاذ القرارات. و نظراً لتأثر وقتية التقرير المالي بتأخير تقرير المراجعة نتيجة لحتمية مراجعة التقرير المالي قبل إتاحته لمستخدميه للتحقق من إمكانية الإعتماد عليه، فقد زاد الحراك البحثي فيما يتعلق بتأخير تقرير المراجعة و محدداته ، و من بين تلك المحددات المتعلقة بمراجع الحسابات و طبيعة علاقته بعمله من إمتداد لفترة إرتباطه بذات العميل و التي تناولتها عدد من الدراسات السابقة ، و التي تنوعت بين مؤيد لكون إمتداد العلاقة بين المراجع و عميله من

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
محددات تأخير تقرير المراجعة كدراسة (Sharma et al.,2017 ; Dao & Pham, 2014 ;  
( Muhammad, 2020; Tuan et al.,2020 ; Durand ,2019 Ocak & Özden ,2018  
و هناك دراسات أخرى معارضة لإعتبار فترة الإرتباط بعمل المراجعة من محددات وقتية تقرير  
المراجعة كدراسة (Asmara& ; Karami et al.,2017 ; Al Bhoor& Khamees ,2016)  
(Lestaringrum et al.,2020; Dewi et al.,2019 Situanti ,2018)، و يوجد ندرة نسبية  
- بيئية الممارسة المهنية المصرية - فيما يتعلق بأثر إمتداد علاقة مراجع الحسابات بعمله علي  
تأخير تقريره.

و من ناحية أخرى تزايد إهتمام الأدبيات المحاسبية كدراسة ( Sultana ; Nehme et al.,2015  
Raweh et ;Ghafran& Yasmin ,2018 ; Oussii &Taktak ,2018 ; et al.,2015  
; al. ,2019 ; Kayleen,2019; al.,2020 ; Juwita et al.,2020 ) بالدور  
الحوكمي الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة الفاعلة في تحسين وقتية التقرير المالي من خلال التأثير  
علي تأخير تقرير المراجعة بفعل مسؤولياتها تجاه عملية المراجعة و مراجع الحسابات، سواء من خلال  
إختبار تأثير أحد أبعاد أو سمات فاعلية لجنة المراجعة أو من خلال إختبار تأثير خليط منها من خلال  
توليد مقياس مشترك يجمع العديد من تلك الأبعاد أو السمات لفاعلية لجنة المراجعة بمقياس واحد ، إلا  
أن هناك محدودية نسبية - خاصة بمصر- في الدراسات التي تناولت تأثير فاعلية الدور الحوكمي  
للجنة المراجعة من خلال مقياس يجمع العديد من أبعاد أو سمات تلك الفاعلية علي تأخير تقرير  
المرجعة ، كما يوجد فجوة بحثية فيما يتعلق بدراسة الأثر التفاعلي لطول فترة الإرتباط المراجع بعمله و  
فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة.

وبناء على ما تقدم، يمكن صياغة مشكلة البحث في شكل عدد من التساؤلات الآتية و التي سوف  
يسعى البحث للإجابة عنها نظرياً و عملياً:

- هل توجد علاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمل المراجعة و تأخير تقرير  
المراجعة ؟ وما هي طبيعة هذه العلاقة ؟
- هل توجد علاقة بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ؟ وما هي طبيعة هذه

### العلاقة ؟

- هل يتأثر تأخير تقرير المراجعة بالتفاعل بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمل

المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة لعمل المراجعة ؟

### ٣- أهداف البحث:

يستهدف البحث تحليل و إختبار أثر مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمله ، و أثر فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة ، و كذا إختبار أثر التفاعل بين مدة الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة.

### ٤- حدود البحث :

يركز البحث تأخير تقرير المراجعة للقوائم المالية السنوية ، و يخرج عن نطاقه تأخير تقرير الفحص المحدود عن القوائم المالية ربع السنوية. إستخدم البحث للتعبير عن وقتية تقرير المراجعة علي الفترة التي يحتاجها مراجع الحسابات لإنهاء تقريره بداية من نهاية السنة المالية ، و بالتالي يخرج عن نطاق البحث التعبير عن وقتية تقرير المراجعة من خلال متغير ثنائي يعكس تجاوز أو إلتزام مراجع الحسابات بتقديم تقريره خلال ٩٠ يوماً و هي المدة التي حددتها اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بالنسبة للقوائم المالية السنوية.

بناء علي التقارير المالية المتاحة لشركات العينة تم تحديد طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله من خلال تتبع تقارير المراجعة الصادرة لشركات العينة حتي عام ٢٠٠١ لتحديد عدد سنوات إرتباط المراجع بعمله بشكل مستمر خلال تلك الفترة. و قد إقتصر البحث علي تناول عدد من المتغيرات الرقابية التي قد تؤثر علي تأخير تقرير المراجعة ، و يخرج عن نطاقه متغيرات رقابية أخرى قد تكون مؤثرة علي تلك الفترة (مثل: إكتشاف نواحي ضعف جوهرية بهيكل الرقابة الداخلية - نسبة المخزون لإجمالي الأصول - إحتمال تعرض الشركة محل المراجعة للإفلاس - تحقيق الشركة محل المراجعة لدخل من العمليات غير المستمرة - تركيز الملكية).

و يخرج عن نطاق الدراسة التطبيقية المؤسسات المالية ، و ذلك نظراً للطبيعة الخاصة لتلك المؤسسات و أصولها ، و وجود لوائح وضوابط خاصة لمراجعة تلك المؤسسات تتناسب مع طبيعتها و قد تؤثر



د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
علي تأخير تقرير المراجعة، و أخيراً فإن قابلية تعميم نتائج البحث ستكون مشروطه بضوابط اختيار  
عينة الدراسة.

#### ٥- أهمية و دوافع البحث:

من الناحية الأكاديمية تتبع أهمية البحث من خلال تناوله لموضوع تأخير تقرير المراجعة لما له من  
أثار علي وقتية الإعلان عن الأرباح و علي نفعية المعلومات الواردة بالتقرير المالي ، كما يستمد  
البحث أهميته من خلال سعيه للوصول إلي محددات تأخير تقرير المراجعة للشركات محل المراجعة  
خاصة تلك المتعلقة بمدة العلاقة التي تجمع بين المراجع و عميله و ما يترتب علي ذلك من إعتياد  
علي طبيعة أنشطته و عملياته و المخاطر التي يتعرض لها ، إلي جانب فاعلية الدور الحوكمي الذي  
يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة و يمكن من خلاله التأثير علي تأخير تقرير مراجع الحسابات، إلي  
جانب ذلك فقد تناول البحث أثر تفاعل بين طول مدة الأرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة  
علي تأخير تقرير المراجعة.

و من الناحية العملية يكتسب البحث أهميته من خلال الدليل التطبيقي الذي يقدمه فيما يتعلق بأثر كل  
من فاعلية لجنة المراجعة و فترة الإرتباط بعمل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة، إلي جانب توفير  
دليل تطبيقي يتعلق بأثر التفاعل بين فترة الإرتباط بالمراجع و فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير  
المراجع لتقريره ، و بالتالي يمكن أن توفر نتائج البحث إرشادات للجهات الرقابية المسؤولة عن رسم  
ممارسات الحوكمة و الجهات المنظمة للمهنة و للشركات المقيدة بالبورصة المصرية قد تساعد في  
تكوين و دعم لجان المراجعة ، و الوقوف علي آثار تلك اللجان و محدودية أو إمتداد مدة علاقة  
الشركة و إستمرارها مع ذات المراجع علي وقتية تقرير المراجعة . و من أهم دوافع البحث تضيق فجوة  
البحث المحاسبي في مصر فيما يتعلق بتأخير تقرير المراجعة، و إختبار العلاقات محل الدراسة بإتباع  
منهجية بحث متكاملة و متطورة تساير منهجيات الكثير من البحوث الأجنبية.

#### ٦- خطة البحث:

لمعالجة مشكلة البحث وتحقيقاً لاهدافه و في ضوء حدوده، سوف تشتمل خطة البحث علي النقاط  
التالية:

د. تامر السواح أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

(١/٦) تأخير تقرير المراجعة : الأهمية و المسببات.

(٢/٦) تحليل العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تأخير تقرير المراجعة و إشتقاق الفرض الأول للبحث .

(٣/٦) تحليل العلاقة بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة و إشتقاق الفرض الثاني للبحث.

(٤/٦) تحليل علاقة طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة معاً بتأخير تقرير المراجعة و إشتقاق الفرض الثالث للبحث.

(٥/٦) الدراسة التطبيقية.

(٦/٦) اهم النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

(١/٦) تأخير تقرير المراجعة : الأهمية و المسببات

تعتبر وقتية التقارير المالية واحدة من القضايا الهامة التي لاقى إهتماماً كبيراً من جانب واضعي المعايير لكي تكون المعلومات المالية مفيدة لمتخذ القرار ، و هذا يتطلب أن تكون تلك المعلومات قابلة للمقارنة، قابلة للتحقق، يتوافر فيها القابلية للفهم ، و الوقتية التي يقصد بها توفير المعلومات المتاحة لمتخذى القرارات فى الوقت المناسب لتكون قادرة على التأثير فى قراراتهم (IASB, 2010). و يعتبر تأخير تقرير المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على وقتية التقارير المالية ، فنظراً لمشكلات الوكالة و تعارض المصالح ، حيث لا تقوم إدارة الشركات بنشر قوائمها المالية مباشرة فى نهاية السنة المالية لأصحاب المصالح دون التحقق منها من خلال مراجع الحسابات كطرف مستقل موثوق فيه ، و نظراً لتخوفه من مخاطر التقاضي فإنه يقوم بمراجعته بحذر الأمر الذي يجعل هناك حتمية لعدم نشر القوائم المالية مباشرة بمجرد نهاية السنة المالية.(Ezat, 2015,P.3).

و يمكن تقسيم فترة التأخير المتعلقة بالتقرير المالي إلى ثلاث فترات ، تتمثل الأولى فى فترة التأخير الأولية Preliminary Lag و التي تمثل الفارق بين نهاية السنة المالية و إنتهاء إدارة الشركة محل المراجعة من إعداد تقريرها المالي بشكل مبدئي، تأخير توقيع المراجع Auditor's signature lag

الفارق بين نهاية السنة المالية حتي تاريخ توقيع مراجع الحسابات ، أما التأخير الكلي Total Lag فهو الفارق بين نهاية السنة المالية حتي يتم نشر التقرير المالي (Wiyantoro & Usman, 2018, p.419). و في ذات الإتجاه فرقت دراسة (الصيرفي ، ٢٠١٧ ) بين نوعين من التأخير يتمثل الأول في الفترة من نهاية السنة المالية و حتي تاريخ توقيع مراجع الحسابات علي تقريره ، اما النوع الثاني فيتمثل في الفترة من تاريخ توقيع مراجع الحسابات علي تقريره حتي يتم نشر التقرير المالي و يكون متاح لمستخدميه ، و مهنياً و في إطار الإهتمام بوقتية المعلومات المالية كان الإهتمام منصبا علي الفترة الأولى علي إعتبار أن التأخير في تلك الفترة يمكن إرجاعه لمراجع الحسابات في حين يرجع التأخير في الفترة الثانية للإدارة. لذا فقد تم توصيف تأخير تقرير المراجعة بكونه يتمثل في الفترة بين تاريخ نهاية السنة المالية لشركة عميل المراجعة وتاريخ توقيع مراجع الحسابات علي تقريره. (Dao & Pham , 2014 ; Lee et al., 2009)

و يوجد العديد من الآثار التي قد تترتب علي تأخير تقرير المراجعة و التقرير المالي علي إعتبار أنه يتعلق بمخرجات عملية المراجعة و كفاءتها و يمكن ملاحظته من جانب أصحاب المصالح، و يعد من المدخلات الهامة لإتخاذ قرارات الإستثمار، حيث يؤثر تأخير تقرير المراجعة علي وقتية إعلان الأرباح و بالتالي يؤثر بشكل مباشر في أسعار الأسهم (Lee et al., 2009) حيث يؤثر علي مستوي عدم التأكد في صنع القرارات، كما قد يدفع ذلك التأخير بعض المستثمرين لتحمل تكلفة إضافية للحصول علي معلومات خاصة قبل إتاحة المعلومات المالية ، لكي يكون في وضع أفضل من غيره من المستثمرين (Afify, 2009) و هو الأمر الذي له دور في الحد من ثقة المتعاملين في سوق المال، كما يعطي تأخير تقرير المراجعة إشارة لسوق المال علي أخبار غير جيدة و أمور سلبية قد كشف عنها مراجع الحسابات أثناء مراجعته ، لذا فإن الشركات التي يتأخر تقرير المراجعة لها عن المتوقع تتلقي عوائد سلبية غير عادية. (Sultana et al., 2015 ; Dao&Pham, 2014)

و نظراً لخطورة الآثار التي تترتب علي تأخير تقرير المراجعة فقد إهتمت العديد من الدراسات ( Dao Ocak & Özden ; Karami et al. 2017 ; Nehme et al., 2015 ; & Pham, 2014, 2018 ; Al-Mulla & Bradbury 2020; Stewart & Cairney, 2019 ) بالأسباب التي قد

تكون وراء تأخير تقرير مراجع الحسابات ، فقد توصلت دراسة (Lee & Jahng 2008) لوجود علاقة عكسية بين كل من تأخير تقرير المراجعة و الرأي المتحفظ لمراجع الحسابات و تكليف أحد المراجعين الأربعة الكبار. و قد توصلت دراسة (Dao, & Pham 2014) إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من معدل العائد علي الأصول و حجم الشركة محل المراجعة (مقاس بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الاصول) و حجم مكتب المراجعة ، في حين تحققت علاقات طردية معنوية بين تأخر التقرير و كل من الرفع المالي للشركة محل المراجعة و تحقيقها لخسائر و نهاية السنة المالية في ٣١ ديسمبر و تغيير مراقب الحسابات خلال السنة المالية ، و تعقد أعمال عميل المراجعة (المقاس بدلالة عدد الفروع و القطاعات الخاصة بالعميل).

و قد خلصت دراسة (Ezat 2015) إلي عدم معنوية علاقة تأخير تقرير المراجعة بحجم مكتب المراجعة ، في حين توصلت الدراسة لعلاقة عكسية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من الرأي المتحفظ لمراجع الحسابات و كذلك الرفع المالي و حجم عميل المراجعة. و توصلت دراسة Nehme et al.(2015) إلي وجود علاقة عكسية بين كل من حجم الشركة محل المراجعة و السيولة (مقاسة بدلالة نسبة الأصول المتداولة لإجمالي الاصول) و الربحية (مقاسة بدلالة معدل العائد علي الأصول) و تأخير تقرير المراجعة، فالشركات التي تتخفف ربحيتها تعمل علي تأخير صدور تقاريرها المالية بما تحمله من أخبار سيئة ، و علي العكس الشركات عالية الربحية ترغب في الإفصاح عن تلك الأخبار الجيدة بسرعة. و فيما يتعلق بحوكمة الشركات خلصت دراسة (Al Daoud et al.2015) إلي وجود علاقة عكسية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من إزدواجية مناصبي العضو المنتدب و رئاسة مجلس الإدارة و إستقلالية و عدد إجتماعات مجلس الإدارة ، في حين يرتبط حجم مجلس الإدارة بعلاقة طردية بتأخير تقرير المراجعة.

و توصلت دراسة (Hassan 2016) إلي علاقة عكسية بين كل من حجم الشركة و نوعية مراجع الحسابات و تأخير تقرير المراجعة ، كما خلصت الدراسة لعلاقة طردية بين حجم مجلس الإدارة و تأخر تقرير المراجعة، حيث يؤدي لضعف في الدور الرقابي للمجلس علي إعتبار أن زيادة عدد

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

أعضاء المجلس يولد مشكلات تتعلق بالتنسيق بينهم، و لم تقدم الدراسة دليل علي تأثير لإزدواجية مناصبي رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب علي تأخر تقرير المراجعة.

و توصلت دراسة (Karami et al. (2017) إلي إرتباط حجم الشركة محل المراجعة بعلاقة عكسية بتأخر تقرير المراجعة ، علي إعتبار أنه كلما كبر حجم العميل فإن ذلك يؤثر علي عملية المراجعة من حيث ضرورة إنجازها في التوقيت السليم. و تتفق تلك النتيجة مع دراسة (Güleç (2017) التي خلصت إلي وجود علاقة عكسية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من حجم شركة عميل المراجعة و الدخل الذي تحققه و نوعية مراجع الحسابات ، في حين لم يتم توفير دليل علي علاقة بين تأخر تقرير المراجع و الرفع المالي أو نمو شركة العميل.

و من ناحية أخرى توصلت دراسة (Ocak & Özden (2018) إلي وجود علاقة طردية غير معنوية بين حجم الشركة و تحقيقها لخسارة و تأخير تقرير المراجعة و ذلك نتيجة لأن كبر حجم الشركة محل المراجعة يعني تعقدها، كما أن تحقيقها لخسارة يعني وجود أخبار سيئة تسعى لإخفاءها، في حين إرتبطت ربحية الشركة و عمرها بعلاقة عكسية مع تأخير صدور تقرير المراجعة، و قد جاءت علاقة كل من الرفع المالي و إحتتمالية التعرض لأزمات مالية بتأخر تقرير المراجعة عكسية و لكن غير معنوية. و قد توصلت دراسة (Durand (2019) إلي حدوث إنخفاض في تأخر تقرير المراجعة كلما كبر حجم شركة عميل المراجعة و وجود أخبار إيجابية عن الأرباح المحققة ، في حين يزيد تأخير صدور تقرير المراجعة بوجود تعديلات لرأي مراجع الحسابات و تعقد لعملية المراجعة. و في ذات الإتجاه خلصت دراسة (Suadiye (2019) إلي أن الشركات الأكبر حجماً و الأكثر ربحية و يراجعها أحد الأربعة الكبار و الأفضل حوكمة و تفصح عن قوائمها المالية بتوقيت أفضل من غيرها من الشركات

و توصلت دراسة (Stewart & Cairney (2019) إلي إرتباط حجم الشركة محل المراجعة بعلاقة عكسية بتأخر تقرير المراجعة ، علي إعتبار أنه كلما كبر حجم العميل فإن ذلك يؤثر علي عملية المراجعة من حيث ضرورة إنجازها في التوقيت السليم ، كما يرتبط تغيير المراجع بعلاقة عكسية بتأخر التقرير ، فتغيير المراجع يحتاج لمزيد من الوقت لفهم طبيعة آليات الرقابة بالشركة محل المراجعة. كما

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

توصلت دراسة Dewi et al.(2019) إلي عدم وجود أي علاقة بين تعرض شركة عميل المراجعة لأزمات مالية و تأخير تقرير المراجعة. و توصلت دراسة Lestaringrum et al. (2020) إلي أنه يؤدي الرأي المتحفظ لمراجع الحسابات إلي تأخر تقريره. و توصلت دراسة Al-Mulla& Bradbury (2020) إتساقاً مع نظرية الوكالة إلي إرتباط تأخر تقرير المراجعة طردياً بعوامل خطر المراجعة كالرفع المالي و إنشغال مراجع الحسابات ، في حين يرتبط ذات التأخر عكسياً بتحقيق الشركة لخسائر و بعدد الفروع و القطاعات لدي الشركة محل المراجعة.

**و يخلص الباحث** مما سبق إلي وجود تنوع في العوامل المؤثرة علي فترة تأخير تقرير مراجع الحسابات ، و رغم ذلك التنوع إلا أنه و علي الرغم من إختلاف البيئة المهنية و بيئة الأعمال من دراسة لأخري إلا أن هناك عدة عوامل جاءت متكررة أو مشتركة بين الدراسات ، تلك العوامل يمكن تصنيفها في مجموعتين أساسيتين تتعلق الأولى بعوامل ذات صلة بعمل المراجعة منها ما يتعلق بآليات حوكمة الشركات و منها ما يتعلق بالخصائص التشغيلية لذلك العميل ، أما المجموعة الثانية فهي العوامل ذات الصلة بمراجع الحسابات ذاته.

**٢/٦) تحليل العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تأخير تقرير المراجعة ، و إشتقاق الفرض الأول للبحث :**

تباينت الدراسات السابقة فيما بينها فيما يتعلق بوجود أو غياب أي علاقة تأثيرية لطول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تأخير تقرير المراجعة لهذا العميل ، فهناك عدد من الدراسات السابقة Lai (2005, Cheuk & Lee & Jahng, 2008; Berliana, 2015; Ezat, 2015; Hussin et al.; Al Bhoor& Khamees, 2016; Yendrawati& Panggabean, 2016; al., 2018; Dewi et al., 2019; Asmara& Situanti, 2018; Lestaringrum et al. (2020, ) و التي قد توصلت إلي غياب العلاقة بين طول الفترة التي يرتبط فيها المراجع بعمليله و تأخر تقريره.

فقد توصلت دراسة (Lai & Cheuk 2005) إلي عدم وجود علاقة معنوية بين تغيير كل من مكتب المراجعة أو شريك المراجعة المسئول عن المهمة و تاخير تقرير المراجعة ، و قد إهتمت دراسة Lee

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

(2008) & Jahng & باختبار العلاقة بين عدد من العوامل المرتبطة بمراجع الحسابات و التي تمثلت في طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و الأتعاب غير العادية و نوع الرأي و نوعية مراجع الحسابات و تأخير تقريره، و قد توصلت الدراسة إلي عدم وجود علاقة معنوية بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و تحققت ذات النتيجة بالنسبة للعلاقة بين الاتعاب غير العادية للمراجع و تأخير صدور تقريره.

و توصلت دراسة (2015) Berliana إلي عدم وجود علاقة بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، في حين إرتبط كل من حجم مكتب المراجعة و التخصص الصناعي لمراجع الحسابات بعلاقة عكسية معنوية بتأخير التقرير ، و قد أثبتت الدراسة أن حجم المكتب هو الأكثر تأثيراً في تأخير تقرير المراجعة. و تتفق تلك النتيجة مع دراسة (2015) Ezat و التي خلصت إلي عدم وجود أي علاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير تقرير المراجعة. و من ناحية أخرى توصلت دراسة (2016) Sakka & Jarbouي لعلاقة عكسية بين كل من حجم و إستقلالية مجلس الإدارة و تأخير تقرير المراجعة. و توصلت دراسة Yendrawati & (2016) Panggabean إلي عدم وجود تأثير لطول مدة الإرتباط بعمل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة. و توصلت دراسة (2016) Al Bhoor & Khamees علي عينة من الشركات الأردنية إلي غياب العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير تقرير المراجعة ، في حين جاءت علاقة التخصص الصناعي بتأخير تقرير المراجعة معنوية، و لم تتأثر علاقة طول فترة إرتباط المراجع بعمله و تأخير تقرير المراجعة بالتخصص الصناعي للمراجع كمتغير معدل لتلك العلاقة. و قد إنفقت دراسة (2017) Karami et al. مع دراسة (2016) Al Bhoor & Khamees علي غياب العلاقة بين طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير تقرير المراجعة ، و ذلك بالنسبة لعينة من الشركات الإيرانية، و هو ما يعني عدم تأثير كفاءة عملية المراجعة بقصر مدة إرتباط المراجع بعمله، و كذلك تم رفض الفرضية المتعلقة بوجود أثر معدل للتخصص الصناعي علي علاقة طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير تقرير المراجعة.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

و قد توصلت دراسة (Hussin et al. 2018) إلى عدم وجود دليل علي علاقة مباشرة بين طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تأخير تقرير المراجعة، و في حالة مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار فإن إمتداد فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله قد خففت من الأثار السلبية علي وقتية تقرير المراجعة نتيجة لعبء العمل بتلك المكاتب المفروض علي شريك المراجعة المسئول عن عملية المراجعة. و توصلت دراسة (Asmara & Situanti 2018) إلى عدم وجود تأثير معنوي لكل من طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و حجم عميل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة. أما دراسة (Dewi et al. 2019) فقد توصلت إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين طول فترة الإرتباط بعمليل المراجعة و تأخير تقرير مراجع الحسابات و القوائم المالية. كما توصلت دراسة (Lestarinigrum et al. 2020) إلى عدم وجود علاقة بين تغيير مراجع الحسابات و تأخر صدور تقرير المراجعة ، في حين توصلت الدراسة لعلاقة عكسية بين أتعاب مراجع الحسابات و تأخر تقريره.

و من ناحية أخرى هناك عدة دراسات (Dao & Tanyi et al., 2010; Lee et al., 2009; Sharma ; Kusumah & Manurung, 2017 ; Sakka & Jarboui, 2016; Pham, 2014; Singer & Ghosh & Siriviriyakul, 2018; Ocak & Özden, 2018 ; et al., 2017; Fayyum & Rustiana, ; Stewart & Cairney, 2019 ; Durand, 2019; Zhang, 2018; Muhammad, 2020 ; Tuan et al., 2020; 2019) و التي قد توصلت إلى وجود علاقة معنوية بين طول الفترة التي إرتبط فيها مراجع الحسابات بعمليله و تأخير تقرير المراجعة لذلك العميل. فقد توصلت دراسة (Lee et al. 2009) إلى أنه كلما زاد طول فترة إرتباط مراجع بعمليله كلما إنخفض معه تأخير تقرير المراجعة ، و هذه النتيجة تتعارض مع وجهة النظر التي تشير إلى أن طول فترة إرتباط عميل المراجعة بعمليله قد تحد من إستقلاليتيه و من جودة عملية المراجعة، كما توصلت الدراسة إلى أن تقديم خدمات ضريبية لعميل المراجعة تحد من تأخر تقرير المراجعة و تحسن من فاعلية عملية المراجعة.



د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

و توصلت دراسة (Tanyi et al. (2010) إلي وجود علاقة عكسية بين طول علاقة المراجع بعمله و تأخير تقرير المراجعة ، و ذلك بالأخذ بالحسبان لعامل مدي إعتياد المراجع علي أنشطة عميله ، فالعملاء السابقين لأرثر أندرسون ممن راجعهم شريك سابق لدي أرثر أندرسون عند إلتحاقه بمكتب مراجعة جديد يحدث معهم إنخفاض معنوي في تأخير تقرير المراجعة بالمقارنة بعملاء أرثر أندرسون السابقين ممن لم يتبعوا ذات شريك المراجعة عند إلتحاقه بمكتب مراجعة جديد.

و توصلت دراسة (Dao & Pham (2014) إلي وجود علاقة طردية بين قصر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير تقرير مراجع الحسابات ، و في حال إدخال التخصص الصناعي كمغير معدل لتلك العلاقة فإن ذلك بدوره سوف يضعف تلك العلاقة الطردية ، حيث يعوض من الأثر السلبي لقصر فترة الإرتباط بمراجع الحسابات.

كما توصلت دراسة (Sakka & Jarboui (2016) إلي وجود علاقة عكسية بين خصائص مراجع الحسابات خاصة ما يتعلق بطول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، كما توصلت الدراسة لذات النتيجة فيما يتعلق بإستقلالية المراجع و تخصصه الصناعي و حجم مكتب المراجعة و ما يحصل عليه من أتعاب، و توصلت دراسة (محمد ، ٢٠١٦) لوجود علاقة عكسية بين الفترة الزمنية لإرتباط مراجع الحسابات بعمله و تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة.

كما توصلت دراسة (Kusumah & Manurung (2017) إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و هذه العلاقة تكون أقوى بمعني تأخير أقل لتقرير المراجعة في حال إرتباط المراجع المتخصص صناعياً بعمله لمدة طويلة. وقد خلصت دراسة (Sharma et al. (2017) إلي أنه كلما زاد تدوير مراجع الحسابات و قصرت مدة إرتباطه بعمله كلما زاد تأخير تقرير المراجعة، أي أن مكتب المراجعة قد عمل علي نقل عبء التغيير إلي عميله من خلال خفض وقتية عملية المراجعة ، و قد زادت معنوية تلك العلاقة في حال مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبار ، حيث عملت تلك المكاتب علي نقل عبء تغيير المراجع لعمل المراجعة من خلال خفض وقتية المراجعة و زيادة الأتعاب ، في حين لم تحدث زيادة معنوية بأتعاب المراجعة في حالة المكاتب الأربعة الكبار.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

و قد خلصت دراسة (Wiyantoro & Usman, 2018) إلي وجود علاقة عكسية بين طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات و تأخير تقرير المراجعة ، و أن التخصص الصناعي يعتبر متغيراً معدلاً يزيد من قوة لتلك العلاقة . و في ذات الإتجاه توصلت دراسة (Ocak & Özden, 2018) أيضاً لعلاقة عكسية بين طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تاخير تقرير المراجعة، و إن كان هناك تباين فيما يتعلق بمعنوية تلك العلاقة حسب حجم و نوعية مراجع الحسابات ، ففي حال كون مراجع الحسابات أحد الأربعة الكبار تكون تلك العلاقة العكسية غير معنوية، في حين جاءت العلاقة معنوية في تكليف مراجع حسابات بخلاف الأربعة الكبار. و خلصت دراسة Ghosh& Siriviriyakul (2018) إلي أن طول فترة إرتباط المراجع بعمليله يحد من تأخير تقرير المراجعة و يزيد من مستوى الأتعب الإضافية التي يحصل عليها المراجع ، مما يعني أن زيادة مدة الإرتباط بعمل المراجعة تحقق منافع لمراجع الحسابات ، حيث يتطلب منه ذلك بذل مجهود أقل للوصول لمستوي التوكيد المطلوب ، و هذه المنافع تكون أعلي بالنسبة للمراجعين الأربعة الكبار ، و تكون أقل و غير مؤكدة بالنسبة لمراجعي الحسابات بخلاف الأربعة الكبار.

و توصلت دراسة (Singer & Zhang, 2018) إلي أن زيادة مدة الإرتباط بعمل المراجعة تحد من وقتية إكتشاف و تصحيح التحريفات ، كما أرتبطت زيادة تلك المدة بمدى جوهرية التحريفات ، و هو ما يتسق مع فرضية وجود تأثير سلبي لطول فترة الإرتباط بعمل المراجعة علي جودة الخدمة المهنية المقدمة ، كما توصلت الدراسة إلي أن مرسوم سريانس أوكسلي قد خفف فقط و لم ينجح في القضاء بالكلية علي الآثار السلبية لزيادة مدة الإرتباط بعمل المراجعة. و قد إهتمت دراسة (Durand, 2019) بوضع محددات لتأخير تقرير المراجعة ، و قد توصلت إلي حدوث إنخفاض معنوي في تأخير مراجع الحسابات لتقريره كلما زادت مدة إرتباطه بعمليله . و توصلت دراسة (Stewart& Cairney, 2019) إلي علاقة عكسية بين طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله (المقاسة بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لعدد سنوات إرتباط المراجع بعمليله) و تأخير صدور تقرير المراجعة، الأمر الذي يشير لأهمية المعرفة المتعلقة بالعمل المحدد لإتمام عملية المراجعة في التوقيت المناسب.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

وقد توصلت دراسة (Fayyum& Rustiana 2019) إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين طول مدة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخر صدور تقرير المراجعة ، و قد حافظت العلاقة علي إتجاهها و معنويتها بعد إدخال متغير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات كمتغير معدل علي العلاقة. أما دراسة (Tuan et al.2020) فقد خلصت إلي وجود علاقة طردية معنوية بين تدوير مراجع الحسابات و تأخر صدور تقريره ، لأن ذلك التدوير يؤدي إلي إفقاد المراجع معرفة و معلومات هامة تتعلق بعمله و بالصناعة التي ينتمي إليها ، الأمر الذي يصاحبه إطالة للوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة. و توصلت دراسة (Muhammad 2020) إلي أنخفاض جوهري في تأخر صدور تقرير المراجعة بزيادة طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمل المراجعة ، حيث يساعد طول مدة الإرتباط بين المراجع و عميله في تسريع عمل المراجع و تحسين جودته.

و **يخلص الباحث** مما سبق إلي أن هناك إختلاف بين الدراسات حول نفعية طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمله فيما يتعلق بوقتيّة تقرير المراجعة و التقرير المالي، و هو ما أظهرته الدراسات من تباين فيما يتعلق بوجود علاقة بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة. كما أن في الدراسات التي إنتفتت علي وجود تأثير لفترة الإرتباط بالعمل علي تأخير التقرير إختلف البعض منها وفقاً لطول و قصر أمد الإرتباط بالعمل، إلي جانب تأثير متغيرات أخرى تتعلق بسمات مراجع الحسابات في التأثير علي علاقة فترة و أمد الإرتباط بعمل المراجعة بتأخير تقرير المراجعة ، و يستدعي ذلك التباين بنتائج الدراسات الوقوف علي طبيعة العلاقة بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ببيئة الممارسة المهنية المصرية، و بناء عليه تم إشتقاق الفرض الأول للبحث (دون تبني إتجاه معين للعلاقة التأثيرية) كما يلي :

**H1 : يؤثر طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمله علي تأخير تقرير المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.**

٣/٦) تحليل العلاقة بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و إشتقاق الفرض الثاني للبحث :

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
يمكن توصيف لجنة المراجعة الفاعلة بأنها تلك التي لديها أعضاء مؤهلين لديهم من السلطة و الموارد لحماية أصحاب المصالح من خلال التحقق من إمكانية الإعتماد علي التقرير المالي و الرقابة الداخلية و إدارة المخاطر من خلال ما تمارسه من متابعة (Abdillah et al.,2019,P.132) . و قد تباينت الدراسات السابقة فيما بينها فيما يتعلق بوجود أو غياب أي علاقة تأثيرية لفاعلية لجنة المراجعة لعميل المراجعة - بأبعادها المختلفة سواء المتعلقة بحجم اللجنة و عدد إجتماعاتها أو إستقلاليتها أو ما تتمتع به من خبرات مالية محاسبية- علي تأخير تقرير المراجعة لهذا العميل ، فهناك عدد من الدراسات (Abdullah .2006) ; Setiawan& Nahumury ,2014 ; Sallah et al.,2017 ; Al-Mulla& Tayo & Olayeye, 2019; Mazkiyani & Handoyo ,2017 ; Bradbury,2020) و التي قد توصلت لغياب تلك العلاقة التأثيرية.  
فقد توصلت دراسة (Abdullah 2006) بناء علي عينة من الشركات الماليزية إلي عدم وجود أي تأثير معنوي لإستقلالية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة ، و قد أرجعت الدراسة تلك النتيجة إلي عدم فاعلية لجان المراجعة و عدم وصولها لمرحلة النضج وفقاً للغرض من تكوينها ، فقد كونت الشركات تلك اللجان بهدف إستيفاء متطلبات القيد بالبورصة و ليس لتحسين عملية التقرير المالي.  
و في ذات الإتجاه توصلت دراسة (Setiawan & Nahumury 2014) إلي عدم وجود علاقة معنوية بين كل من حجم أو إستقلالية لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة، و قد أرجعت الدراسة تلك النتيجة لعدم مثالية آليات الحوكمة بشركات العينة المنتمية للقطاع المالي بأندونيسيا و أن الهدف الرئيسي لتلك الشركات هو مجرد إستيفاء المتطلبات الحكومية.  
و توصلت دراسة (Sallah et al.2017) بناء علي دراسة أجريت علي أكبر ١٠٠ شركة ماليزية بين عامي (٢٠٠٥-٢٠١١) إلي عدم وجود علاقة معنوية بين خبرة لجان المراجعة و تأخير صدور تقرير المراجعة. كما توصلت دراسة (Mazkiyani & Handoyo 2017) إلي عدم وجود علاقة بين لجنة المراجعة و تأخير صدور مراجع الحسابات. و توصلت دراسة (Tayo & Olayeye 2019) إلي عدم وجود علاقة معنوية بين كل من حجم أو عدد إجتماعات لجان المراجعة و تحسين وقتية القوائم المالية.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

كما توصلت دراسة (Al-Mulla & Bradbury, 2020) إلي عدم معنوية العلاقة بين مؤشر لفاعلية لجنة المراجعة و الذي يعكس أفضل سمات اللجنة و تأخير تقرير المراجعة و التقرير المالي ، و قد قامت الدراسة بتجزئة مؤشر الفاعلية لمكوناته المختلفة ، و قد جاءت النتيجة تشير إلي عدم معنوية العلاقة بين كافة مكونات أو ممارسات فاعلية لجنة المراجعة المختلفة و تأخير تقرير المراجعة و التقرير المالي ، بإستثناء حجم لجنة المراجعة و الذي إرتبط بعلاقة عكسية معنوية (بحد أدني ثلاثة أعضاء) بتأخير المراجع لتقريره.

و علي الجانب الآخر يوجد العديد من الدراسات (Afify, 2009; Mohamad Naimi et al., 2010; Abernathy, Ika & Ghazali, 2012; Hashim & Abdul Rahman, 2011; al., 2010; Sultana et al., 2015; Nehme et al., 2015; Puasa et al., 2014; et al., 2014; Raweh et al., 2019; Ghafran & Yasmin, 2018; Oussii & Taktak, 2018; Kayleen, 2019; Juwita et al., 2020; Kaaroud et al., 2020) و التي قد توصلت لوجود علاقة تأثيرية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية لجنة المراجعة أو أحد أبعادها علي تأخير تقرير المراجعة، فقد توصلت دراسة (Afify, 2009) إلي علاقة عكسية بين وجود لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة. كما توصلت دراسة (Mohamad Naimi et al., 2010) إلي أن لحجم لجنة المراجعة و نشاطها المعبر عنه بعدد إجتماعاتها دور في الحد من تأخير تقرير المراجعة ، و لم تقدم تلك الدراسة أي دليل علي وجود علاقة بين أي من إستقلالية و خبرة لجنة المراجعة و تأخير تقرير مراجع الحسابات.

و قد خلصت دراسة (Hashim & Abdul Rahman, 2011) إلي وجود علاقة عكسية بين كل من إستقلالية و خبرة أعضاء لجنة المراجعة و تأخير تقرير مراجع الحسابات، و هو ما يتسق مع كون لجنة المراجعة يمكنها تحسين عملية التقرير المالي و الأداء المالي للشركة ، كما توصلت ذات الدراسة لغياب العلاقة المعنوية بين إجتهاد أو تنبه Diligence لجنة المرجعة المعبر عنه بعدد ما تجريه من إجتماعات و تأخير تقرير المراجعة.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

و توصلت دراسة (Ika & Ghazali (2012) إلي وجود علاقة عكسية بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير القوائم المالية التي قد تم مراجعتها ، و لفاعلية لجان المراجعة دور في تحسين وقتية التقارير المالية. كما خلصت دراسة (Abernathy et al.(2014) إلي أن الخبرة المالية المحاسبية للجنة المراجعة تكمل آليات حوكمة الشركات و يصاحبها تحسين في وقتية التقارير المالية من خلال تخفيض تأخير تقرير المراجعة ، كما أن نوعية تلك الخبرة السابقة المكتسبة يؤثر علي تأخير تقرير المراجعة، فكلما زادت نسبة الأعضاء ممن لديهم خبرة العمل في مجال المراجعة كلما حد ذلك من تأخير تقرير المراجعة ، في حين لم يكن هناك أي تأثير معنوي لنسبة الإعضاء الذين لديهم خبرة سابقة للعمل كمدير مالي علي تأخير تقرير المراجعة، و بالنسبة لرئيس لجنة المراجعة فتوافر الخبرة لديه في مجال المراجعة يحد بشكل معنوي من تأخر تقرير المراجعة ، و لم تتحقق معنوية العلاقة في حالة خبرة رئيس لجنة المراجعة السابقة من العمل كمدير مالي.

و قد إستهدفت دراسة (Puasa et al.(2014) الوقوف علي أثر سمات لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة و وقتية التقارير المالية قبل و بعد إصدار قواعد الحوكمة الجديدة بماليزيا ، و قد توصلت إلي أنه قبل إصدار تلك القواعد كان هناك علاقة عكسية معنوية بين كل من إستقلالية و نشاط لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، في حين بعد تفعيل تلك القواعد كان لكل من الخبرة المالية المتوافرة لدي اللجنة و حجمها فقط دور في الحد بشكل معنوي تأخير تقرير مراجع الحسابات. و من ناحية أخرى توصلت دراسة (Nehme et al.(2015) إلي وجود علاقة طردية معنوية بين كل من (حجم لجنة المراجعة - عدد إجتماعاتها- نسبة الأعضاء ممن تتوافر لديهم الخبرة المالية) و تأخير تقرير المراجعة، و قد تم إرجاع تلك النتائج لكون كبر حجم لجنة المراجعة يعطي فرصة أكبر للخلاف بين أعضائها ، الأمر الذي يؤثر سلباً علي عملية المراجعة و يؤخر صدور تقرير المراجعة، كما أن زيادة عدد إجتماعات اللجنة قد يعطي مؤشر علي عدم الفاعلية خاصة إذا ما ركزت تلك الإجتماعات علي أمور تتعلق بالضعف المالي للشركة، و بالنسبة للخبرة المالية لأعضائها فقد تشير للمقاومة لإقتراحات مراجع الحسابات مما يؤخر صدور تقريره، في حين توصلت الدراسة لوجود علاقة عكسية معنوية بين إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة، ، فإستقلالية أعضاء اللجنة تحد

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
من تعارض المصالح و هو ما يحسن من مستوي الشفافية مما يسهل من عملية المراجعة و يعجل من  
صدور تقرير المراجعة.

و في ذات الإتجاه خلصت دراسة (Sultana et al. (2015) إلي أن إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة  
و توافر الخبرة المالية لديهم قبل عضويتهم باللجنة له دور في الحد من تأخير تقرير المراجعة الأمر  
الذي يحسن من وقتية وجودة التقارير المالية ، و هو ما دفع الدراسة للتوصية بالإلزام تشريعي يتعلق  
بخبرة و إستقلالية أعضاء لجان المراجعة لدعم فاعليتها و تحسين جودة عملية التقرير المالي. و  
خلصت دراسة (Aljaaidi et al. (2015) إلي وجود علاقة عكسية بين فاعلية لجنة المراجعة -  
المقاسة بدلالة عدد إجتماعاتها - و تأخر تقرير المراجعة.

كما توصلت دراسة (محمود ، ٢٠١٧) إلي أن لجنة المراجعة التي تتمتع بالفاعلية (خبرة و إستقلالية  
لأعضائها) يمكنها الحد من تأخير تقرير مراجع الحسابات ، و ذلك من خلال دورها في تحسين جودة  
المراجعة الداخلية. و توصلت دراسة (Oussii & Taktak (2018) بناء علي عينة من الشركات  
التونسية إلي وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ،  
أي أن إرتفاع الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة له دور في تحسين وقتية القوائم المالية. و  
توصلت دراسة (Almuzaiqer et al. (2018) إلي علاقة عكسية بين حجم لجنة المراجعة و تأخير  
تقرير المراجعة ، في حين لم تقدم الدراسة أي دليل علي علاقة بين تاخير تقرير المراجعة و كل من  
خبرة و عدد إجتماعات لجنة المراجعة.

و خلصت دراسة (Ghafran & Yasmin (2018) إلي أن إلتزام الشركات بالقواعد المتعلقة بلجان  
المراجعة إلي جانب توافر الخبرة لدي رئيس لجنة المراجعة (المعبر عنها بطول مدة عضويته بمجلس  
الإدارة إلي جانب خبرة المتابعة من واقع عضويته بأكثر من لجنة من لجان مجلس الإدارة) لها دور في  
تدنية تأخير تقرير المراجعة و تحسين وقتية التقارير المالية. و توصلت دراسة (Raweh et al.  
(2019) بالتطبيق علي ٢٥٥ شركة مسجلة ببورصة مسقط بين عامي (٢٠١٣-٢٠١٧) إلي وجود  
علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين حجم لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و لم تقدم

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

الدراسة أي دليل علي وجود علاقة بين إستقلالية أو عدد إجتماعات لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة.

و توصلت دراسة (Kayleen 2019) إلي وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و لم تقدم الدراسة أي دليل علي وجود تأثير لنوع و مدة العضوية بلجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة، في حين تحد الخبرة المالية لأعضاء اللجنة من تأخير تقرير المراجعة ، و هو الأمر الذي يتعارض مع دراسة (Mathuva et al. 2019) حيث توصلت إلي أن توافر الخبرة المالية لدي لجنة المراجعة يزيد من تأخير تقرير المراجعة.

كما توصلت دراسة (Kaaroud et al. 2020) إتساقاً مع نظرية الوكالة إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين توافر الخبرة المحاسبية و/أو المالية لغالبية أعضاء لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، علي إعتبار أن تلك الخبرة يمكن أن تخفف من مشكلات الوكالة لعميل المراجعة بالحد من خطر عدم تماثل المعلومات، و من ناحية أخرى لم تتوصل الدراسة لوجود علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، كما توصلت لعلاقة طردية معنوية بين عدد إجتماعات لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، و قد تم إرجاع تلك النتيجة إلي أن كثرة الإجتماعات يعني إكتشاف العديد من المشكلات و التي تحتاج لوقت لحلها الأمر الذي يعني زيادة في تأخير تقرير المراجعة. و توصلت دراسة (Juwita et al. 2020) إلي أن وجود و جودة لجنة المراجعة يحد من تأخير تقرير المراجعة ، كما أن حجم مكتب المراجعة أو نوعية مراجع الحسابات تعتبر متغير معدل يزيد من قوة العلاقة بين لجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة.

و يري الباحث بناء ما تم إستعراضه أنه علي الرغم من تزايد الإتجاه للعديد من الدول حول تفعيل الدور الإشرافي للجان المراجعة علي عملية التقرير المالي بما في ذلك دورها تجاه عملية المراجعة ، إلا أنه لم يتم حسم قضية وجود تأثير لفاعلية لجان - بسماتها المختلفة و التي تشكل مكونات لتلك الفاعلية- علي وقتية تقرير المراجعة و التقرير المالي، الأمر الذي يمكن إرجاعه للإلتزام الشكلي بمتطلبات فاعلية لجان المراجعة - كمتطلبات تتعلق بالقيود بسوق المال- دون الإهتمام بما يكفي بالجواهر و الدافع وراء تلك المتطلبات و هو ما قد أظهرته العديد من الدراسات خاصة تلك التي أجريت



د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
بدول نامية ، إلي جانب ذلك في حال ثبوت وجود تأثير لتلك الفاعلية علي تأخير تقرير المراجعة  
فلايوجد أي إتفاق علي طبيعة أو إتجاه ذلك التأثير، و بناء عليه يمكن من تباين بالبحوث إستشعار  
وجود قضية بحثية تتعلق بإختبار علاقة فاعلية لجان المراجعة في مصر بتأخير تقرير المراجعة ،  
ولذلك تم إشتقاق الفرض الثاني للبحث (دون تبني إتجاه معين للعلاقة التأثيرية) كما يلي :  
**H2 : تؤثر فاعلية لجنة المراجعة لعميل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة للشركات المقيدة  
بالبورصة المصرية**

٤/٦) تحليل علاقة طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعميله و فاعلية لجنة المراجعة معاً بتأخير  
تقرير المراجعة، و إشتقاق الفرض الثالث للبحث :

تستهدف تلك الجزئية بالبحث تناول الدراسات السابقة التي تناولت علاقة طول فترة إرتباط المراجع  
بعميله و فاعلية لجنة المراجعة لذلك العميل معاً علي تأخير تقرير المراجعة ، و يمكن تصنيف إهتمام  
الدراسات في هذا الصدد إلي مجموعتين رئيسيين ، بحيث تتناول المجموعة الأولى عدد من الدراسات  
(Cassell et al. ,2001; Archambeault & DeZoort, 2009; Hoitash & Hoitash, 2009; Lisic et al., 2019; Rummell, 2016; Cassell et al., 2012; 2009) و التي تناولت  
التفاعل المتبادل و الأثر المشترك بين طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة ،  
فقد توصلت دراسة Archambeault & DeZoort (2001) إلي أنه نتيجة لغياب أو إنخفاض  
فاعلية لجنة المراجعة (إنخفاض حجم و عدد إجتماعات اللجنة و عدد الأعضاء ممن لديهم خبرة في  
المحاسبة أو المراجعة أو التمويل و إنخفاض نسبة المديرين المستقلين) يحدث إنخفاض في فترة إرتباط  
مراجع الحسابات بعميله مع تزايد إحتمال تغييره ، كما يرتبط ذلك التغيير محل التساؤل بصغر أعمار  
أعضاء لجنة المراجعة ، و إنخفاض عدد الأعضاء ممن لا يملكون أسهم بالشركة محل المراجعة.  
و قد إتفقت دراستا Hoitash & Hoitash (2009) Bronson et al. (2009) علي وجود تأثير  
إيجابي لفاعلية لجنة المراجعة علي طول إرتباط المراجع بعميله من خلال الدور الحوكمي الذي يمكن  
أن تلعبه اللجنة الفاعلة في دعم إستقلالية مراجع الحسابات و الحد من إحتتمالات الإستغناء عنه بسبب

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
ما قد إشتهل عليه تقريره من آراء و أحكام مهنية، فقد توصلت دراسة (Hoitash & Hoitash (2009) إلى أنه كلما زادت فاعلية و قوة لجنة المراجعة كلما إنخفض إحتمال الإستغناء عن مراجع الحسابات ( بعد إصداره لرأي متحفظ بخصوص القوائم المالية أو تعبيره عن عدم قدرة الشركة علي الإستمرار)، حيث تسهم زيادة فاعلية لجنة المراجعة في رفع مستوى إستقلالية و الحد من تدخل الإدارة. و قد أكدت دراسة (Bronson et al. (2009) علي أهمية الدور الحوكمي الذي تمارسه لجنة المراجعة المستقلة بالكامل، فالإستقلال الكامل للجنة يرتبط عكسياً و بشكل معنوي بإحتمالية الإستغناء عن مراجع الحسابات بعد إصداره لرأي يتعلق بقدرة عميله علي الإستمرار و ذلك عندما يواجه ذلك العميل بالفعل بأزمات مالية.

و من ناحية أخرى توصلت دراستا (Cassell et al. (2009) Cassell et al. (2012) إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تضع إستراتيجية لإدارة محفظة العملاء بحيث يتم إستبعاد عملاء المراجعة ممن لديهم ضعف بآليات الحوكمة المتعلقة بمجلس الإدارة و لجنة المراجعة و قد زادت حدة ذلك الإستبعاد بعد صدور توصيات لجنة Blue Ribbon عام ١٩٩٩ لتحسين إستقلالية و فاعلية لجنة المراجعة و آليات الحوكمة ، في حين لم تزيد حدة تلك الإستبعادات بعد صدور مرسوم سربانس أوكسلي.

و قد توصلت دراستي (Rummell (2016) و (Rummell et al. (2019) بإستخدام المدخل التجريبي علي مشاركين أعضاء بلجان مراجعة إلى أن دعم هؤلاء الأعضاء لمراجع الحسابات في أي خلاف مع الإدارة يزيد في حال طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة بالمقارنة بقصر امد ذلك الإرتباط بالعمل، خاصة في ظل إرتفاع مستوي خبرة الأعضاء المشاركين و الضغط من جانب الإدارة. و قد خلصت دراسة (Lisic et al. (2019) إلى أن توافر الخبرة المحاسبية لدي أعضاء لجنة المراجعة (بعد أدني عضوين) تحد من إحتتمالية الإستغناء عن مراجع الحسابات و ذلك بعد إصداره لرأي معاكس بخصوص هيكل الرقابة الداخلية.

أما المجموعة الثانية من الدراسات (Baatwah, 2016; Sari et al., 2019; Habib et al., 2019; Christensen et al., 2019; Husaini et al., 2019 ; Abdillah et al., 2019 ;

( Pradipta & Zalukhu, 2020 ) فقد إهتمت بتناول تأثير التفاعل بين كل من فاعلية لجنة المراجعة بأبعادها و سماتها المختلفة و طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة، فقد خلصت دراسة (Baatwah 2016) إلي غياب العلاقة بين أبعاد فاعلية لجنة المراجعة و جودة التقارير المالية ، و غياب قدرة مراجع الحسابات علي دعم جودة التقارير المالية حال إرتباطه بعميله لفترة زمنية قصيرة ، و لم تقدم الدراسة دليل علي تدهور جودة التقارير المالية حال الإرتباط بعميل المراجعة لفترة زمنية طويلة.

و قد إستهدفت دراسة (Sari et al. 2019) الوقوف علي تأثير كل من فاعلية لجنة المراجعة (المقاسة بدلالة حجمها) و طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة كمتغيرات مستقلة علي تأخير تقرير المراجعة مع الأخذ بالحسبان لتأثير عامل تعقد مهمة المراجعة كمتغير معدل لعلاقة المتغيرات المستقلة بتأخر التقرير ، و قد توصلت الدراسة إلي أن كل من فاعلية لجنة المراجعة و طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة يمكنهم الحد من تأخير التقرير، و قد إنتفتت تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة Habib et al. (2019) في وجود تأثير العكسي لطول فترة الإرتباط و لفاعلية لجنة المراجعة (المعبر عنها بالخبرات المالية المحاسبية لأعضائها) علي تأخير تقرير المراجعة، و قد بررت الدراسة تلك النتيجة بأن السنوات الاولي للمراجعة تحتاج من المراجع وقت أطول للإعتياد علي سجلات و عمليات الشركة و هيكل الرقابة بها.

و قد خلصت دراسة (Christensen et al. 2019) إلي أنه كلما كان بعضوية لجنة المراجعة أحد الأعضاء كان يعمل في السابق كشريك بأحد مكاتب المراجعة فإنه يصاحب ذلك تحسن لفاعلية لجنة المراجعة و زيادة لفترة إرتباط مراجع الحسابات بعميله (لتوافر المعرفة الشخصية بالمراجع) و إنخفاض في تأخير تقرير المراجعة ، و ذلك دون التضحية بإستقلالية مراجع الحسابات أو نزاهته. و قد إهتمت دراسة (Abdillah et al. 2019) بتأثير كل من طول فترة إرتباط مراجع الحسابات و فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة، و توصلت إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين فاعلية لجنة المراجعة و تأخير التقرير، في حين لم يؤثر طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعميله علي تأخير التقرير.

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
و توصلت دراسة Husaini et al. (2019) إتساقاً مع نظرية الوكالة إلي أن فاعلية لجنة المراجعة  
تؤثر سلباً علي تأخير تقرير المراجعة، كما يؤثر تفاعل جودة المراجعة - المعبر عنها بعدة مقاييس  
منها فترة إرتباط المراجع بعمليله- و فاعلية لجنة المراجعة سلباً علي تأخير تقرير المراجعة، حيث تدعم  
جودة المراجعة من تأثير فاعلية لجنة المراجعة علي وقتية التقارير المالية بتخفيض تأخير تقرير  
المراجعة. و خلصت دراسة Pradipta & Zalukhu (2020) إلي عدم وجود أي تأثير علي تأخير  
تقرير المراجعة لكل من طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة بدلالة كل  
من حجم و عدد إجتماعات و خبرة تلك اللجنة .

و بناء علي ما تقدم يري الباحث أن هناك تفاعل متبادل بين فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و  
فاعلية لجنة المراجعة، فقد يدعم أعضاء لجنة المراجعة الفاعلة تكرار تكليف ذات المراجع لفترة طويلة  
، كما أن غياب الفاعلية للجنة مراجعة للعميل قد تدفع المراجع لعدم الإستمرار مع عميله لفترة زمنية  
طويلة ، كما إتضح عدم وجود إتفاق بين الدراسات فيما يتعلق بوجود تأثير لطول فترة الإرتباط بعمليل  
المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة، الأمر الذي يستدعي إختبار فرضية  
تتعلق بذلك التأثير علي تأخر تقرير مراجع الحسابات بالبيئة المهنية و بيئة الأعمال المصرية ،  
ولذلك تم إشتقاق الفرض الثالث للبحث (دون تبني إتجاه معين للعلاقة التأثيرية) كما يلي :

**H3 : يؤثر طول مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير  
تقرير المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.**

**٥/٦) الدراسة التطبيقية :**

بتلك الجزئية سيتم التعرض لكل من أهداف الدراسة التطبيقية ، مجتمع و عينة البحث ، توصيف و  
قياس المتغيرات المختلفة للبحث ، و كذلك نتائج إختبار فروض البحث بالإضافة لنتائج تحليل  
الحساسية و نتائج التحليل الإضافي ، و ذلك علي النحو التالي:

**١/٥/٦) أهداف الدراسة التطبيقية:**

تستهدف الدراسة التطبيقية إختبار فروض البحث و التي قد خلص إليهم الباحث في الشق النظري  
للبحث، و التي تتناول أثر كل من طول فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و كذلك أثر فاعلية لجنة

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
المراجعة للعميل علي تأخير تقرير المراجعة، هذا إلي جانب أثر تفاعل طول فترة الإرتباط بعمل  
المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة.  
٢/٥/٦) مجتمع وعينة الدراسة:

ينكون مجتمع الدراسة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من سنة ٢٠١٥ إلي ٢٠١٩، و قد تكونت عينة الدراسة من عينة حكومية من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال فترة البحث قياساً علي دراسة (Sari et al., 2019)، و قد تم الأخذ بالحسبان ضابطين عند إختيار الشركات بالعينة ، أولاً: توافر البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث، ثانياً: إستمرار الشركات بالعينة مقيدة بالبورصة و يتم التعامل علي أسهمها خلال فترة البحث. و قد اعتمدت الدراسة علي القوائم المالية للشركات المنتمية إلي ثمانية قطاعات (العقارات ، التشييد ومواد البناء، أغذية ومشروبات، موارد أساسية، كيماويات، رعاية صحية وأدوية، منتجات منزلية وشخصية ، خدمات ومنتجات صناعية وسيارات) و ذلك بعد إستبعاد قطاعي البنوك و الخدمات المالية بما في ذلك شركات التأمين لطبيعتهم الخاصة و وجود قواعد تنظيمية خاصة تنعكس علي المعلومات الواردة بالقوائم المالية و علي تأخير تقرير المراجعة الصادر لتلك المؤسسات المنتمية لتلك القطاعات، و ذلك إتفاقاً مع دراسة (Güleç, 2017, P.225) (منصور ، ٢٠١٨، ص ٩٩٢) ، كما أن طبيعة أصول تلك المؤسسات عن غيرها يجعل لها مشكلات قياس مختلفة قد تؤثر علي توقيت إصدار تقرير مراجع الحسابات. و قد بلغ عدد شركات العينة ٧٤ شركة بإجمالي عدد مشاهدات ٣٧٠ (شركة - سنة) مشاهدة (٧٤ شركة \* ٥ سنوات) . و قد إعتد الباحث في جمع البيانات علي عدة مصادر تمثلت في شركة مصر لنشر المعلومات وموقع مباشر مصر و موقع البورصة المصرية و ذلك قياساً علي دراسة (منصور ، ٢٠١٨) ، إلي جانب المواقع الإلكترونية للشركات الواردة بعينة البحث للحصول علي تقارير مجلس الإدارة و لجنة المراجعة.

٣/٥/٦) توصيف وقياس متغيرات الدراسة:

إستناداً إلي فروض البحث، يمكن توصيف وقياس المتغيرات كما يلي:  
أولاً: المتغيران المستقلان:

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

أ - فترة الإرتباط بعمل المراجعة **Tenure**: يعكس ذلك المتغير مدة الإرتباط بين المراجع و عميله لتقديم خدمة مراجعة القوائم المالية المتفق عليها بشكل مستمر، و ذلك بدون تغيير المراجع بمراجع آخر. (Abdillah et al.,2019,P.133)، و قد تم قياس ذلك المتغير من خلال إستخدام عدد السنوات المالية التي تم فيها تكليف ذات المراجع بمراجعة القوائم المالية بشكل متصل لذات العميل، و ذلك قياساً علي دراسة (Ghosh & Ocak & Özden, 2018,P.282); Pradipta & Zalukhu,2020,P. 44 Siriviriyakul,2018,P.88

ب - فاعلية لجنة المراجعة **ACEffect**: يمكن التعبير عن فاعلية لجنة المراجعة من خلال مدخل يقوم علي جمع أكثر من بعد لفاعلية لجنة المراجعة في مقياس واحد مشترك يطلق عليه مؤشر لفاعلية لجنة المراجعة (Husaini et al.,2019; Nurjanah & Dezoort et al.,2002); Sudaryati,2019; (Ali et al.,2018; مرتفع بهذا المقياس يعني إرتفاع فاعليتها، و ذلك قياساً علي دراسة (Abdillah et al.,2019,P.132)، تم قياس ذلك المتغير علي أساس ما حصلت عليه لجنة المراجعة للشركة محل المراجعة علي المقياس المشترك الذي يشتمل علي أربعة أبعاد لسمات فاعلية لجنة المراجعة (الإستقلالية - الحجم - عدد الإجتماعات - الخبرة)، بحيث تمثل أقصى قيمة تحصل عليها لجنة المراجعة علي ذلك المقياس هي ٤، و تحصل الشركة محل المراجعة فيما يخص بعد إستقلالية لجنة المراجعة علي ١ في حال أن تكون نسبة الأعضاء المستقلين بها تتجاوز وسيط العينة، في حين تحصل اللجنة علي صفر خلاف ذلك (أي أن تكون نسبة الإستقلالية أقل من أو تساوي وسيط العينة ككل)، و فيما يخص حجم لجنة المراجعة فإنها تحصل علي ١ في حال أن يكون إجمالي حجمها يتجاوز وسيط العينة، في حين تحصل اللجنة علي صفر خلاف ذلك، و فيما يتعلق بعدد لقاءات اللجنة فإنها تحصل علي ١ في حال أن يكون عدد لقاءاتها يتجاوز وسيط العينة، في حين تحصل اللجنة علي صفر خلاف ذلك، و أخيراً فيما يتعلق ببعد خبرة لجنة المراجعة فإنها تحصل علي ١ في حال أن تكون نسبة الأعضاء بها ممن تتوافر لديهم خبرة مالية تتجاوز وسيط العينة، في حين تحصل اللجنة علي صفر خلاف ذلك. (Husaini et al.,2019,PP.31-32).

د. تامر السواح أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

ثانياً: المتغير التابع:

تأخير تقرير المراجعة **ARL**: يتمثل في عدد الأيام اللازمة للإنتهاء من مراجعة القوائم المالية بعد تاريخ إقفال الدفاتر المحاسبية و حتي تاريخ توقيع المراجع لنقريه كما ورد بالنقير المالى الذى تم مراجعته. (Abdillah et al.,2019,P.132) ، و قد تم التعبير عنه كمياً من خلال عدد الأيام من نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة (Setiawan & Abernathy et al.,2014,P.290) ; Ghosh& Puasa et al.,2014,P.167; Nahumury ,2014,P.18 ; Siriviriyakul,2018,P.88 ; Husaini et Stewart& Cairney ,2019,P.1014 ; al.,2019, P. 32;

ثالثاً: المتغيرات الرقابية:

هناك عدد من المتغيرات الرقابية التى يحتمل أن تتأثر بها تأخير تقرير المراجعة، و يمكن تصنيف تلك المتغيرات لمجموعتين تتعلق الأولى بعوامل ذات صلة بمراجع الحسابات ، في حين تتمثل المجموعة الثانية في العوامل ذات الصلة بالشركة محل المراجعة، و ذلك علي النحو التالي:

أولاً: العوامل أو المتغيرات الرقابية ذات الصلة بمراجع الحسابات :

أ- مكاتب المراجعة ممن لديها شراكة مع أحد المراجعين الأربعة الكبار **Big 4** : يفترض أن المراجعين الأربعة الكبار قادرين علي توليد تقارير مالية أكثر وقتية نتيجة لتوافر الموارد و فريق المراجعة عالي الجودة، و إستثمارها في السمعة و إمتلاك أليات مراجعة أكثر كفاءة ، لذا فإنه من المتوقع أن يؤدي تكليف أحد الأربعة الكبار إلي تخفيض لتأخر تقرير المراجعة. (Al-Mulla& Bradbury,2020,P.4) ، و قد تم التعبير عن ذلك المتغير بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ في حال أن يكون مراجع الحسابات المكلف هو أحد المكاتب التى تتمتع بشراكة مع أحد شركات المراجعة الأربعة الكبار، و صفر خلاف ذلك (Puasa et ; Mohamad Naimi et al.,2010,P.69) ; Ocak & Özden ,2018,P.282 ; Dao, & Pham ,2014,P.496; al.,2014,P.167 (Ghosh& Siriviriyakul,2018,P.88

ب- نوعية الرأي **OPINION** المهني لمراجع الحسابات عن القوائم المالية التاريخية: تم التعبير عنه

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ في إصدار مراجع الحسابات لرأي معدل علي القوائم المالية السنوية  
التاريخية ، و أما خلاف ذلك فيأخذ صفر. (Abdullah ,2006,P.38; Puasa et  
(Baatwah,2016,P.20 ; al.,2014,P.167

ت-نهاية السنة المالية **YEAR**: و الذي يعكس مدي إنشغال **Busyness** مراجع الحسابات و الذي  
من المتوقع أن يؤثر في الفترة التي قد يحتاجها المراجع لإصدار تقريره، فإذا كان تاريخ نهاية السنة  
المالية هو وقت إنشغال المراجع فإن ذلك سوف يولد مشكلات تتعلق بالجدولة و تأخير محتمل في  
الإنهاء من عملية المراجعة. (Carslaw & Kaplan,1991; Al-Mulla &  
(Bradbury,2020,P.5; و قد تم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة ١ في حال أن تكون  
نهاية السنة المالية هي ٣١ ديسمبر ، و صفر خلاف ذلك (Puasa et al.,2014,P.167; Dao  
& Pham ,2014,P.496; Ghosh& Siriviriyakul,2018,P.88; Stewart& Cairney  
,2019,P.1014; Kaaroud et al.,2020,P.80; Al-Mulla & Bradbury,2020,P.4).

ثانياً: **العوامل أو المتغيرات الرقابية ذات الصلة بالشركة محل المراجعة :**

ث- **معدل العائد علي الأصول ROA** : كمؤشر علي ربحية الشركة محل المراجعة و دوافع إدارتها،  
حيث تتوافر الدوافع لدي الإدارة لتأخير الإفصاح عن الأخبار السيئة تتعلق بإرباح منخفضة أو  
بخسائر و تعجيل الإفصاح عن أي أخبار جيدة تتعلق بربح منخفض، الأمر الذي يتوقع معه وجود  
علاقة عكسية بين ربحية الشركة بدلالة العائد علي الاصول للشركة محل المراجعة و تأخير تقرير  
المراجعة. (Al-Mulla &Bradbury,2020,P.5; Nehme et al.,2015,P.288)، و الذي  
يحسب بقسمة صافي الربح علي إجمالي الأصول ، و ذلك قياساً علي دراسة (Ocak & Özden  
;Karami et, al.,2017,P.654; Rahman,2011,P.54  
;2018,P.282; Ghosh& Siriviriyakul,2018,P.88; Abdillah et  
(Tuan et al.,2020,P.35 ; Husaini et al.,2019, P. 32 al.,2019,P.132

ج- **الخسارة LOSS** : تحقيق الشركة لخسائر هو أحد مظاهر وجود مخاطر أعمال مرتفعة، و التي  
تحتاج إلي مزيد من إجراءات المراجعة خاصة فيما يتعلق بينود المخصصات و تقادم الأصول ،



د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

الأمر الذي يتوقع معه علاقة طردية بين تحقيق الشركة محل المراجعة لخسائر و الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة. (Al-Mulla &Bradbury,2020,P.5)، و تم التعبير عنة بإستخدام متغير وهمي يأخذ القيمة ١ في إعلان الشركة محل المراجعة عن تحقيقها لخسارة ، و صفر خلاف ذلك ، و ذلك قياساً علي دراسة (Ghosh& ;Dao, & Pham ,2014,P.496) ;Siriviriyakul,2018,P.88 ;Stewart& Cairney ,2019,P.1014 ;Al-Mulla& (Bradbury,2020,P.4

ح- عمر الشركة محل المراجعة AGE : يمكن توقع أن الشركات الأقدم تتمتع بتأخير أقل لتقرير المراجعة لما تتمتع به تلك الشركات من قوة لأليات الرقابة الداخلية و إنخفاض نواحي الضعف الجوهري بتلك الأليات و التي قد تؤخر من صدور تقرير المراجعة. (Dibia & Onwuchekwa,2013,P.11) ، و بالتالي يمكن توقع وجود علاقة عكسية بين عمر الشركة و تأخير تقرير المراجعة (Ocak & Özden ,2018,P.277)، و يحسب العمر بدلالة عدد السنوات منذ إنشاء الشركة محل المراجعة ، و ذلك قياساً علي دراسة ;Dibia & Ocak & Özden (2018,P.282 Onwuchekwa,2013,P.13)

خ- نمو الشركة محل المراجعة Growth : من وجهة نظر مراجع الحسابات تعد الشركات الأكثر نمواً تقيم بانها عالية الخطورة لعدوانية السلوك الإنتهازي للإدارة ، الأمر الذي ينعكس في زيادة الوقت المخصص لإختبار و التحقق من القوائم المالية ، و بالتالي يزداد الوقت اللازم لإصدار تقرير المراجعة، و يتم التعبير عن نمو شركة العميل بنسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية لقيمتها الدفترية. (Sultana et al.,2015,P.78)

د- الإزدواجية بين منصبي رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب Duality: يؤدي الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة و منصب العضو المنتدب إلي زيادة في فرص تعارض المصالح و يضعف إستقلالية مجلس الإدارة و قدرته علي الرقابة و المتابعة للإدارة، حيث لا يقوم رئيس المجلس بالعمل وفق مصالح المساهمين ضد العضو المنتدب، الأمر الذي يسهل علي الإدارة منع الأخبار غير الجيدة من الوصول للمساهمين مما يزيد من تأخير نشر تقرير المراجعة و القوائم المالية، و بالتالي فمن المتوقع وجود

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
علاقة طردية بين الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب في شخص واحد و تأخير تقرير المراجعة. (Al Daoud et al.,2015,P.434)، و من ناحية أخرى فإن جمع العضو المنتدب بين منصبه و رئاسة مجلس الإدارة تسهل من عمل مراجع الحسابات لإمام ذلك العضو المنتدب بالأمور الداخلية للشركة، و هو ما يسمح له بتخفيض فترة غصدار تقريره. (Nehme et al.,2015,P.284)، و قد تم التعبير عن تلك الإندواجية بمتغير وهمي يأخذ القيمة 1 في حال جمع شخص واحد بين رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب ، في حين ياخذ المتغير الوهمي القيمة صفر خلاف ذلك. (Sultana et al.,2015,P.79)

ذ- **حجم مجلس الإدارة Bsize**: يلعب مجلس الإدارة دور هام بفاعلية أليات الحوكمة الأساسية داخل الشركة ، و تأثيره يمكن أن يمتد لتأخير تقرير المراجعة من خلال تحسين عمل مراجع الحسابات بحل أي خلاف بين المراجع و الإدارة. (Sultana et al.,2015,P.78) ، و بالتالي فإن فاعلية المجلس بدلالة عدده يمكن أن تخفض تأخير تقرير المراجعة، فكبر حجم المجلس يعني توزيع مهام المجلس بشكل متوازن الأمر الذي يحسن من دقة أداء تلك المهام و هو ما يحسن و يسهل إجراءات المراجعة ، كما أن كبر حجم المجلس يعني تنوع خلفية أعضائه الامر الذي يساعد المراجع علي التواصل بالمجلس و يحسن من فاعلية عملية المراجعة و بالتالي يخفض من تأخير التقرير. (Nehme et al.,2015,P.291)، إلا أن مجالس الإدارة الأكبر حجماً تواجه بمشكلة سوء الإتصال و غياب التعاون بين أعضائها ، الأمر الذي يجعل المجالس الأكبر حجماً غير كفئة في متابعة الإدارة، و بالتالي فمن المتوقع وجود علاقة عكسية بين حجم المجلس و وقتية التقارير المالية، أي أنه يتوقع أن يزداد تأخير تقرير المراجعة بزيادة حجم مجلس الإدارة. (Al Daoud et al.,2015,P.433)، و قد تم قياس ذلك المتغير بإجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة بنهاية الفترة محل المراجعة. (Sultana et al.,2015,P.79)

ر- **الرفع المالي LEV** : تتعلق بتكاليف الوكالة و زيادة درجة التعقيد للتقرير المالي و إحتمال وجود أخطاء جوهرية بها الأمر الذي يزيد من مجهود مراجع الحسابات، كما يزيد الرفع المالي من المخاطر المالية و تزيد من إحتمالية وجود تأخر في السداد و قد يصل الأمر للإفلاس، و هو ما

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

يجعل من الرفع المالي مؤشراً علي خطر المراجعة، و بالتالي فإنه من المتوقع وجود علاقة طردية بين الرفع المالي و تأخير تقرير المراجعة. (Al-Mulla &Bradbury,2020,P.4)، و قد تم إحتساب الرفع المالي بقسمة إجمالي الإلتزامات علي إجمالي الأصول ، و ذلك قياساً علي دراسة ;Karami et; Puasa et al.,2014,P.167; Dao, & Pham ,2014,P.496); Ghosh& Ocak & Özden ,2018,P.282; al.,2017,P.653; ;Tuan et al.,2020,P.35; Husaini et al.,2019, P. 32 Siriviriyakul,2018,P.88; (Al-Mulla& Bradbury,2020,P.4

ز- **حجم الشركة محل المراجعة SIZE**: الشركات الأكبر حجماً يتوقع أن يكون تأخير تقرير المراجعة لها أقل لكون لديها رقابة داخلية أقوى من الشركات الأقل حجماً كما تتميز بكون علاقتها بمراجع الحسابات مستمرة خلال العام الأمر الذي يسمح بوقتية أفضل لإختبارات التحقق. (Al-Mulla& Bradbury,2020,P.4)، و الذي يحسب بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية السنة المالية ، و ذلك قياساً علي دراسة(Karami et ;Nehme et al.,2015,P.288); Husaini et al.,2019, P. 32; ; Ocak & Özden ,2018,P.282; al.,2017,P.653 Al-Mulla& ;Kaaroud et al.,2020,P.76 ;Tuan et al.,2020,P.35 (Bradbury,2020,P.4).

س- **سيولة الشركة محل المراجعة LIQ** : الشركات الأكثر سيولة يتوقع أن تكون أكثر إهتماماً بوقتية معلوماتها المالية لإظهار قدرتها المالية علي تحقيق تنبؤاتها المالية، الذي قد يحد من تأخير تقرير المراجعة، و تقاس السيولة بنسبة الأصول المتداولة لإجمالي الأصول، و ذلك قياساً علي دراسة (Nehme et al.,2015,P.286)

ش- **درجة التعقيد المحاسبي لدي الشركة محل المراجعة Complex** : تعقد نموذج الأعمال لدي عميل المراجعة له إنعكاسات علي درجة التعقد المحاسبي لديه، فمن المتوقع أن يزيد عدد الشركات التابعة و القطاعات لدي عميل المراجعة من الوقت اللازم للإنتاج و التقرير عن القوائم المالية ، الأمر الذي يزيد من الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة ، و لكن من ناحية أخرى قد يؤدي زيادة عدد الشركات

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
التابعة عميل المراجعة من دفع النظام المحاسبي لتوليد معلومات و تقارير وقتية ، الأمر الذي قد يحد  
من تأخير تقرير المراجعة. (Al-Mulla &Bradbury,2020,P.4) ، و تم التعبير عن ذلك المتغير  
بالجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة التي لدي عميل المراجعة ، و ذلك قياساً علي دراسة (Lee  
;Ocak & Özden ,2018,P.282 ;Dao, & Pham ,2014,P.496; &Jahng,2008,P.29  
(Al-Mulla& Bradbury,2020,P.4; Ghosh& Siriviriyakul,2018,P.88

٤/٥/٦) نموذج الدراسة:

تم صياغة نموذج الانحدار المستخدم بإختبار فروض البحث قياساً على Habib& Bhuiyan  
(2011), Dao &Pham(2014), Karami et al.(2017) ، حيث جاء نموذج الانحدار  
المستخدم لإختبار الفرض الأول للبحث علي النحو التالي :

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 \text{ Tenure} + \beta_2 \text{ Big 4} + \beta_3 \text{ OPINION} + \beta_4 \text{ YEAR} + \beta_5 \text{ ROA} + \beta_6 \text{ LOSS} + \beta_7 \text{ AGE} + \beta_8 \text{ Growth} + \beta_9 \text{ Duality} + \beta_{10} \text{ Bsize} + \beta_{11} \text{ Lev} + \beta_{12} \text{ SIZE} + \beta_{13} \text{ LIQ} + \beta_{14} \text{ Complex} + \epsilon \dots \dots (1)$$

و لإختبار الفرض الثاني للبحث تم صياغة نموذج الانحدار التالي قياساً علي دراسة Sultana et al.(2015)

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 \text{ ACeffect} + \beta_2 \text{ Big 4} + \beta_3 \text{ OPINION} + \beta_4 \text{ ROA} + \beta_5 \text{ LOSS} + \beta_6 \text{ AGE} + \beta_7 \text{ Growth} + \beta_8 \text{ Duality} + \beta_9 \text{ Bsize} + \beta_{10} \text{ Lev} + \beta_{11} \text{ SIZE} + \beta_{12} \text{ LIQ} + \beta_{13} \text{ Complex} + \beta_{14} \text{ YEAR} + \epsilon \dots \dots (2)$$

أما لإختبار الفرض الثالث للبحث تم استخدام نموذج الانحدار التالي بحيث يشتمل علي المتغير  
التفاعلي  $\text{Tenure} * \text{ACeffect}$  و الذي يعكس التفاعل بين طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة بدلالة  
عدد الفترات المالية للإستمرار مع ذات العميل و فاعلية لجنة المراجعة لذلك العميل :

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 \text{ Tenure} + \beta_2 \text{ ACeffect} + \beta_3 \text{ Tenure} * \text{ACeffect} + \beta_4 \text{ Big 4} + \beta_5 \text{ OPINION} + \beta_6 \text{ YEAR} + \beta_7 \text{ ROA} + \beta_8 \text{ LOSS} + \beta_9 \text{ AGE} + \beta_{10} \text{ Growth} + \beta_{11} \text{ Duality} + \beta_{12} \text{ Bsize} + \beta_{13} \text{ Lev} + \beta_{14} \text{ SIZE} + \beta_{15} \text{ LIQ} + \beta_{16} \text{ Complex} + \epsilon \dots \dots (3)$$

حيث:

ARL : تأخير تقرير مراجع الحسابات

د. تامر السواح	أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة
: Tenure	طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة
: ACeffect	فاعلية لجنة المراجعة
: Big 4	مكاتب المراجعة ممن لديها شراكة بأحد المراجعين الأربعة الكبار.
: OPINION	نوعية رأي مراجع الحسابات علي القوائم المالية التاريخية السنوية.
: YEAR	نهاية السنة المالية لعميل المراجعة.
: ROA	معدل العائد علي الأصول للشركة محل المراجعة.
: AGE	عمر الشركة محل المراجعة
: Growth	معدل نمو الشركة محل المراجعة
: Duality	إزدواجية مناصبي رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب لشخص واحد.
: Bsize	حجم مجلس الإدارة لعميل المراجعة
: Lev	نسبة الرفع المالي لعميل المراجعة..
: SIZE	حجم عميل المراجعة.
: LIQ	نسبة السيولة لعميل المراجعة.
: Complex	مستوي التعقيد للشركة محل المراجعة.
: €	الخطأ العشوائى و الذي يمثل التغيرات العشوائية في تأخير تقرير المراجعة نتيجة لمتغيرات لم ترد بنموذج الإنحدار

٥/5/6) نتائج الدراسة التطبيقية:

١/٥/5/٦) الإحصائيات الوصفية:

يتناول الجزء التالي بعض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث للوقوف علي السمات المميزة لشركات العينة ، و تتمثل تلك الإحصاءات في كل من المتوسط الحسابي و الإنحراف المعياري و كذلك الحد الأقصى و الأدنى أي المدي لمتغيرات البحث :

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
ARL	370	18	150	70.52	25.938
Tenure	370	1	18	7.04	5.155
ACeffect	370	0	4	1.60	1.076
Big 4	370	0	1	.36	.482
OPINION	370	0	1	.25	.434
YEAR	370	0	1	.76	.426
ROA	370	-.13	.41	.0336	.09428
LOSS	370	0	1	.35	.479
AGE	370	7	110	32.40	20.530
Growth	370	.03	9.54	1.4999	1.46430
Duality	370	0	1	.48	.500
Bsize	370	3	15	8.03	2.936
Lev	370	.005	.932	.46415	.263139
SIZE	370	17.52	23.88	20.5335	1.71348
LIQ	370	.10	1.00	.5331	.26768
Complex	370	1.00	2.45	1.2976	.39655
Valid N (listwise)	370				

و من واقع الجدول السابق يمكن ملاحظة أن متوسط تأخير تقرير المراجعة يعادل ٧١ يوماً تقريباً ، و قد بلغت أطول فترة تأخير ١٥٠ يوماً ، في حين كانت أقل فترة ١٨ يوماً ، و رغم إتساع المدي أو الفارق لشركات العينة ، إلا أن ذلك يقارب إلي حد كبير ما قد أشارت له دراسات سابقة أجريت في البيئة المصرية كدراسة (منصور ، ٢٠١٨ ، ص ١٠٠٦) . تراوح مستوي فاعلية لجان مراجعة شركات العينة علي مقياس الفاعلية ما بين حده الأقصى ٤ و الأدنى صفر ، و قد جاء المتوسط ١.٦ ، الأمر الذي يشير لمستوي منخفض نسبياً لفاعلية لجان المراجعة بتلك الشركات ، كما تراوحت فترة إرتباط الشركات بمراجعتها ما بين سنة واحدة فقط و ١٨ سنة ، أما المتوسط فقد كان ٧ سنوات ، الأمر الذي يعني أن غالبية المشاهدات تعكس فترة متوسطة لطول فترة الإرتباط بالمراجعين، و أن الشركات المصرية لا تميل تغيير مراجعها خلال فترة زمنية قصيرة ، الأمر الذي يتشابه مع دراسة Ezat(2105) كدراسة أجريت علي البيئة المصرية.

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
كما بلغ متوسط حجم مجلس الإدارة ثمانية أعضاء تقريباً حيث تراوح عدد الأعضاء بين ٣ أعضاء  
كحد أدنى و ١٥ كحد أقصى ، و يمكن إعتبار هذا المتوسط مناسباً لإجتذاب الخبرات اللازمة ، كما  
يجعل المجلس أقل عرضة لسيطرة العضو المنتدب للشركة ، و هو الأمر الذي يتفق مع دراسة (سليم  
، ٢٠١٩، ص ٣١٩).

و فيما يتعلق بالمتغيرات الوهمية فقد بلغت تكرارات المشاهدات تتعلق بشركات لديها جمع بين رئاسة  
مجلس الإدارة و العضو المنتدب ١٧٧ مشاهدة ، و هو ما يمثل ٤٧.٨% من المشاهدات بالعينة لديها  
تلك الإزدواجية ، كما بلغت تكرارات المشاهدات لشركات تم مراجعتها من جانب مكاتب مراجعة لديها  
شراكة مع أحد المراجعين الأربعة الكبار ١٣٥ مشاهدة و هو ما يمثل ٣٧% تقريباً من إجمالي العينة ،  
أما تكرار المشاهدات لشركات قد حققت خسائر قد بلغ عددها ١٣١ مشاهدة و هو ما يمثل  
٣١.٣٥% من إجمالي مشاهدات العينة ، و أخيراً بلغ عدد المشاهدات لشركات صدر لها رأي معدل  
٩٣ مشاهدة ، و هو ما يمثل ٢٥% من إجمالي مشاهدات شركات العينة .

#### ٢/٥/5/6 مصفوفة الارتباط بين متغيرات البحث:

يوضح جدول (2) معاملات ارتباط بيرسون بين تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع و كل من فترة  
الإرتباط بمراجع الحسابات و فاعلية لجنة المراجعة لعميل المراجعة كمتغيرين مستقلين و كذلك  
معاملات الإرتباط بالمتغيرات الرقابية. كما يوضح معاملات ارتباط بيرسون بين المتغيرين المستقلين  
والمتغيرات الرقابية. و جدير بالذكر أن مصفوفة معاملات إرتباط بيرسون تعد أداة أولية لإكتشاف  
مشكلة الإزدواج الخطي Multicollinearity المتعدد بين المتغيرات التفسيرية، حيث تظهر تلك  
المشكلة إذا كان معامل الإرتباط بين المتغيرات أكبر من 0.9 (سليم ، ٢٠١٩) أو 0.8 وفقاً لدراسة  
(Ezat (2015)، و من واقع مصفوفة معاملات الإرتباط نلاحظ أن معاملات الإرتباط بين متغيرات  
البحث جاءت أقل من 0.9 و أيضاً أقل من 0.8 هو ما يمثل دلالة أولية بأن مشكلة الإزدواج الخطي  
غير موجودة بين متغيرات البحث وهذا يدل على قوة نموذج البحث في تفسير الأثر على المتغير التابع  
وتحديده.

جدول (2): معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

		(A)	(B)	(C)	(D)	(E)	(F)	(G)	(H)	(I)	(J)	(K)	(L)	(M)	(N)	(O)	(P)
(A)	Pearson Correlation	1	-.565	-.549	-.462	.334	.514	-.547	.628	.090	-.045	-.263	-.070	.235	-.177	-.147	.251
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000	.000	.000	.000	.000	.085	.391	.000	.182	.000	.001	.005	.000
(B)	Pearson Correlation	-.565	1	.161	.343	-.271	-.334	.453	-.510	-.126	.029	.331	.131	.037	.056	.042	-.184
	Sig. (2-tailed)	.000		.002	.000	.000	.000	.000	.000	.016	.581	.000	.012	.479	.283	.416	.000
(C)	Pearson Correlation	-.549	.161	1	.148	-.119	-.369	.253	-.296	-.065	.197	.183	-.114	-.059	.013	.034	-.292
	Sig. (2-tailed)	.000	.002		.004	.022	.000	.000	.000	.210	.000	.000	.028	.258	.800	.519	.000
(D)	Pearson Correlation	-.462	.343	.148	1	-.167	-.500	.295	-.326	.177	-.180	.106	.105	.007	.176	.153	-.099
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.004		.001	.000	.000	.000	.001	.000	.042	.044	.886	.001	.003	.056
(E)	Pearson Correlation	.334	-.271	-.119	-.167	1	.207	-.087	.353	-.065	-.091	-.093	-.032	.053	.127	-.164	.034
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.022	.001		.000	.095	.000	.215	.079	.073	.541	.309	.015	.002	.516
(F)	Pearson Correlation	.514	-.334	-.369	-.500	.207	1	-.243	.360	.036	.064	-.240	-.074	.089	-.155	-.141	.020
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000		.000	.000	.494	.221	.000	.156	.088	.003	.006	.697
(G)	Pearson Correlation	-.547	.453	.253	.295	-.087	-.243	1	-.632	.010	-.009	.242	.160	-.155	.152	.161	-.276
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.095	.000		.000	.851	.862	.000	.002	.003	.003	.002	.000
(H)	Pearson Correlation	.628	-.510	-.296	-.326	.353	.360	-.632	1	.067	-.138	-.245	-.006	.194	-.051	-.172	.221
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.000	.000		.202	.008	.000	.904	.000	.328	.001	.000	
(I)	Pearson Correlation	.090	-.126	-.065	.177	-.065	.036	.010	.067	1	-.134	-.055	.180	.067	-.034	.036	.123
	Sig. (2-tailed)	.085	.016	.210	.001	.215	.494	.851	.202		.010	.289	.001	.197	.512	.490	.018
(J)	Pearson Correlation	-.045	.029	.197	-.180	-.091	.064	-.009	-.138	-.134	1	.111	-.156	.046	.134	.203	-.219
	Sig. (2-tailed)	.391	.581	.000	.000	.079	.221	.862	.008	.010		.033	.003	.376	.010	.000	.000
(K)	Pearson Correlation	-.263	.331	.183	.106	-.093	-.240	.242	-.245	-.055	.111	1	-.155	-.179	-.087	.115	-.014
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.042	.073	.000	.000	.000	.289	.033		.003	.001	.094	.027	.783
(L)	Pearson Correlation	-.070	.131	-.114	.105	-.032	-.074	.160	-.006	.180	-.156	-.155	1	.035	.446	-.057	.056
	Sig. (2-tailed)	.182	.012	.028	.044	.541	.156	.002	.904	.001	.003	.003		.499	.000	.273	.286
(M)	Pearson Correlation	.235	.037	-.059	.007	.053	.089	-.155	.194	.067	.046	-.179	.035	1	.321	.139	-.063
	Sig. (2-tailed)	.000	.479	.258	.886	.309	.088	.003	.000	.197	.376	.001	.499		.000	.007	.223
(N)	Pearson Correlation	-.177	.056	.013	.176	.127	-.155	.152	-.051	-.034	.134	-.087	.446	.321	1	-.046	-.072
	Sig. (2-tailed)	.001	.283	.800	.001	.015	.003	.003	.328	.512	.010	.094	.000	.000		.381	.168



(O)	Pearson Correlation	-.147	.042	.034	.153	-.164	-.141	.161	-.172	.036	.203	.115	-.057	.139	-.046	1	.034
	Sig. (2-tailed)	.005	.416	.519	.003	.002	.006	.002	.001	.490	.000	.027	.273	.007	.381		.521
(P)	Pearson Correlation	.251	-.184	-.292	-.099	.034	.020	-.276	.221	.123	-.219	-.014	.056	-.063	-.072	.034	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.056	.516	.697	.000	.000	.018	.000	.783	.286	.223	.168	.521	

(A) ARL (B) Tenure (C) ACeffect (D) Big 4 (E) OPINION (F) YEAR (G) ROA (H) LOSS (I) AGE  
(J) Growth (K) Duality (L) Bsize (M) Lev (N) SIZE (O) LIQ (P) Complex

ويتضح من نتائج تحليل معاملات الارتباط المتعلقة بتأخير تقرير المراجعة، وجود إرتباط سالب معنوي بين كل من فترة الإرتباط بمراجع الحسابات و فاعلية لجنة المراجعة للعميل كمتغيرين مستقلين و تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ( -0.565 , -0.549 ) علي الترتيب ومستوى معنوية يساوي صفر . و قد أظهر الجدول معامل إرتباط 0.161 معنوي بين كل فترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و فاعلية لجنة المراجعة للعميل .

و فيما يخص إرتباط تأخير تقرير المراجعة بالمتغيرات الرقابية ذات الصلة بمراجع الحسابات أظهر الجدول إرتباط سالب بين تكليف مكتب مراجعة له شراكة مع أحد الأربعة الكبار و تأخير تقرير المراجعة فقد بلغت قيمة معامل الأرتباط -0.426 بمستوي معنويه صفر، أما بالنسبة لنوعية رأي المراجع و نهاية السنة المالية (أو إتشغال مراجع الحسابات) جاءت معاملات الإرتباط موجبة بقيم (0.334 ، 0.514) علي الترتيب بمستوى معنوية يساوي صفر. و فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية ذات الصلة بالشركة محل المراجعة جاءت قيم معاملات إرتباط كل من معدل العائد علي الأصول و حجم الشركة مع تأخير تقرير المراجعة سالبة معنوية ، في حين جاءت معاملات إرتباط تحقيق الخسائر و مستوي تعقد الشركة محل المراجعة موجبة معنوية مع تأخير تقرير المراجعة ، أما إرتباط كل من نمو الشركة و عمرها فقد جاء غير معنوي مع تأخير التقرير.

### 6/5/3 نتائج إختبار فروض البحث:

يتناول الباحث في تلك الجزئية نتائج إختبار فروض البحث ، و لكن كان لزاماً التحقق بشكل أكبر من عدم وجود إزدواج خطي بين المتغيرات التفسيرية بالبحث، ، و ذلك علي إعتبار أن قوة نموذج

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
الإندثار تعتمد على فرضية إستقلال تلك المتغيرات، و قد تم إحتساب معامل التباين المسموح  
Tolerance لكل متغير من هذه المتغيرات ومن ثم ايجاد معامل تضخم التباين Variance  
Inflation Factor (VIF)، و يظهر الجدول رقم (٣) قيم معامل (VIF) لجميع المتغيرات أقل من  
(١٠) و قيم معامل التباين المسموح أكبر من (0.1)، و هو ما يعني عدم وجود مشكلة الأزواج  
الخطى بين متغيرات البحث (Ezat.2015,P.23).

جدول (3): إختبار الأزواج الخطى

Variable	Tolerance	Variance Inflation Factor (VIF)
Tenure	.525	1.906
ACeffect	.713	1.403
Big 4	.589	1.698
OPINION	.763	1.310
YEAR	.567	1.764
ROA	.458	2.183
LOSS	.421	2.373
AGE	.820	1.219
Growth	.696	1.436
Duality	.763	1.310
Bsize	.625	1.599
Lev	.681	1.468
SIZE	.535	1.868
LIQ	.775	1.291
Complex	.771	1.296

#### 6/5/5/3/أ) نتيجة إختبار الفرض الاول:

إستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لطول مدة الإرتباط بعمل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة. و يوضح الجدول رقم (٤) نتائج نموذج إندثار تأخير تقرير المراجعة كمتغير

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
تابع على طول مدة الإرتباط بعميل المراجعة وباقي المتغيرات الرقابية . ويتضح من تحليل النتائج أن  
النموذج و ما إشتمل عليه من متغيرات يمكنه تفسير 63.8% من التغير الكلي في تأخير تقرير  
المراجعة (معامل التحديد  $R^2 = 0.638$  Adj.) وتظهر قيمة F (47.513) أن نموذج الانحدار ككل  
كان معنوياً . و قد بلغت قيمة معامل إنحدار مدة الإرتباط بعميل المراجعة (-1.407) وبلغت قيمة  
P. value وفقاً لاختبار T (صفر) اقل من مستوى المعنوية 0.05 ، مما يشير إلى وجود علاقة  
عكسية معنوية بين مدة الإرتباط بعميل المراجعة و تأخير المراجع لتقريره ، و تتفق تلك النتيجة مع  
دراسات سابقة كدراسة (Lee et al.(2009), Tanyi et al.(2010), Dao & Pham, (2014),  
Sharma et , Kusumah& Manurung (2017) , Sakka& Jarboui (2016),  
Stewart& Cairney Durand (2019) Ghosh& Siriviriyakul(2018) , al.(2017)  
(2019), Fayyum& Rustiana (2019), Muhammad (2020) . في حين تتعارض تلك  
النتيجة مع دراسات سابقة أخرى توصلت لغياب معنوية تلك العلاقة كدراسة Berliana et  
al.(2015) , Ezat (2015) , Yendrawati& Panggabean (2016) , Al Bhoor ,  
&Khamees(2106) , Karami et al.(2017) , Dewi et al.(2019) ، و في ضوء تلك  
النتائج يتم قبول الفرض الأول و الذي يشير لوجود تأثير لمدة إرتباط مراجع الحسابات بعملية علي  
تأخير تقرير المراجعة.

وبالنسبة للمتغيرات الرقابية فقد جاءت العلاقة عكسية معنوية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من  
تكليف أحد مكاتب المراجعة ممن لديهم شراكة مع الأربعة الكبار و العائد علي الأصول كمؤشر علي  
ربحية الشركة و حجم شركة عميل المراجعة ، فقد جاءت قيمة معاملات إنحدار تلك المتغيرات كلها  
سالبة علي النحو التالي ( -5.626,-37.463,-3.581) علي الترتيب، وبلغت قيمة P. value  
لكل منها (0.000,0.003,0.011) علي الترتيب و تختلف تلك النتيجة مع دراسة Ocak &  
Özden (2018) في التأثير السلبي لحجم الشركة علي إعتبار أن حجم الشركة هو مؤشر علي  
تعقدها ، و إن تم الإتفاق مع ذات الدراسة فيما يخص التأثير السلبي لمعدل العائد علي الأصول علي  
تأخير تقرير المراجعة ، و تتفق تلك النتيجة مع دراسة (Stewart& Karami et al.(2017)

(Cairney (2019) فيما يخص العلاقة العكسية لحجم العميل بتأخير تقرير المراجعة ، و من ناحية أخرى جاءت علاقة تأخير تقرير المراجعة طردية معنوية بكل من نوعية رأي مراجع الحسابات و نهاية السنة المالية كمؤشر علي مدي إنشغال المراجع ، حيث بلغت قيمة معاملات الإنحدار لكلا المتغيرين (11.290, 8.678) علي الترتيب وقيمة P. value صفر لكليهما، علي إعتبار أن الرأي المعدل لمراجع الحسابات و نهاية السنة المالية لعميل المراجعة في ٣١ ديسمبر تؤدي إلي تأخر في صدور تقرير المراجعة مما يضعف من وقتية التقرير و القوائم المالية.

كما جاءت علاقة تأخير تقرير المراجعة بكل من حجم مجلس إدارة عميل المراجعة و تحقيقه لخسارة و درجة الرفع المالي و درجة التعقيد (بدلالة الجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة أو القطاعات لعميل المرجعة كدلالة علي التعقيد المحاسبي) جميعها جاءت طردية معنوية، حيث جاءت معاملات الإنحدار (7.306,25.882,8.49,.988) علي الترتيب و بلغت قيمة P. value لكل منها (0.001,0.00,0.001,0.005) علي الترتيب، و تتفق تلك النتائج مع دراسة (منصور، ٢٠١٨) و دراسة (Al-Mulla& Bradbury (2020) فيما يتعلق بالعلاقة الطردية بين تأخير تقرير المراجعة و الرفع المالي و إنشغال مراجع الحسابات و تحقيق الشركة محل المراجعة لخسائر لكونها عوامل مرتبطة بخطر المراجعة ، فالشركات التي تحقق خسائر من المحتمل أن تقوم بتأخير إصدار تقرير المراجعة لتأجيل الإعلان عن الخسائر كأخبار سيئة. كما قد يكون مراجع الحسابات أكثر حذراً في مراجعة تلك الشركات الخاسرة الأمر الذي يزيد من الوقت اللازم للإنتهاء من مراجعته. و قد جاءت علاقة تأخير تقرير المراجعة غير معنوية بباقي المتغيرات الرقابية المتمثلة في عمر شركة عميل المراجعة و الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب.

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

جدول (٤): نتائج نموذج إنحدار تأخير تقرير المراجعة علي مدة الإرتباط بعميل المراجعة والمتغيرات الرقابية

اختبار F		Adj. R <sup>2</sup>	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	المتغيرات
مستوى المعنوية للمنموذج	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
0.000	47.513	0.638	.000	9.061	115.714	(Constant)
			.000	-6.497	-1.407	Tenure
			.011	-2.565	-5.626	Big 4
			.000	4.057	8.678	OPINION
			.000	4.757	11.290	YEAR
			.003	-2.966	-37.463	ROA
			.001	3.254	8.490	LOSS
			.622	.493	.022	AGE
			.240	1.177	.771	Growth
			.573	.564	1.046	Duality
			.005	2.833	.988	Bsize
			.000	6.875	25.682	Lev
			.000	-5.540	-3.581	SIZE
			.032	-2.155	-7.389	LIQ
			.001	3.209	7.306	Complex

و يري الباحث أن النتيجة التي قد تم التوصل إليها يمكن إرجاعها إلي أن طول و تكرار الإرتباط بذات العميل له دور في رفع مستوي الخبرة و المعرفة التي يتمتع بها المراجع عن أنشطة عميله و نظامه المحاسبي ، الأمر الذي له إنعكاسه علي الوقت اللازم لإتمام عملية المراجعة في توقيت مناسب و بالتالي الحد من تأخير تقرير المراجعة.

6/5/5/3/ب) نتيجة إختبار الفرض الثاني:

إستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لفاعلية لجنة المراجعة لعميل المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة. و يوضح الجدول رقم (٥) نتائج نموذج إنحدار تأخير تقرير المراجعة كمتغير

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
تابع على فاعلية لجنة المراجعة لعميل المراجعة وباقي المتغيرات. ويتضح من تحليل النتائج أن  
النموذج و ما إشتمل عليه من متغيرات يمكنه تفسير 68.6% من التغير الكلي في تأخير تقرير  
المراجعة (معامل التحديد  $R^2 = 0.686$  Adj.) وتظهر قيمة F (58.661) أن نموذج الانحدار ككل  
كان معنوياً. و قد بلغت قيمة معامل إنحدار فاعلية لجنة المراجعة للعميل (-8.414) وبلغت قيمة  
P. value وفقاً لاختبار T (صفر) ، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين فاعلية لجنة  
المراجعة و تأخير المراجع لتقريره، و تتفق تلك النتيجة مع دراسة (Ika & Ghazali (2012) ،  
(Abernathy et al.(2014) ، Husaini et al.(2019) و دراسة (Sari et al.(2019) علي  
إعتبار أن كبر حجم لجنة المراجعة يعني تسهيل الإشراف علي عملية التقرير المالي و الرقابة الداخلية  
مما يزيد من فاعليتها مما يحد من خطر و نطاق عملية المراجعة ، في حين لا تتفق تلك النتيجة مع  
دراسات أخرى كدراسة (Setiawan & Nahumury (2014) ، Nehme et al.(2015) ،  
(Mathuva et al.(2019) خاصة فيما يتعلق ببعد خبرة أعضاء اللجنة علي إعتبار أنها سوف تزيد  
من المقاومة لأي إختيارات لمراجع الحسابات الأمر الذي يعيق عملية المراجعة و يؤخر تقريرها، و في  
ضوء تلك النتائج يتم قبول الفرض الثاني للبحث و الذي يشير لوجود تأثير لفاعلية لجنة مراجعة  
لعميل المراجعة علي تأخير مراجع الحسابات لتقريره.

وبالنسبة للمتغيرات الرقابية فنتائجها تتشابه مع نموذج الإنحدار المتعلق بطول الإرتباط بعميل المراجعة  
، حيث جاءت العلاقة عكسية معنوية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من تكليف أحد مكاتب المراجعة  
ممن لديهم شراكة مع الأربعة الكبار و العائد علي الأصول كمؤشر علي ربحية الشركة و حجم شركة  
عميل المراجعة ، فقد جاءت قيمة معاملات إنحدار تلك المتغيرات كلها سالبة علي النحو التالي  
(-9.706، -41.074، -3.008) علي الترتيب ، وبلغت قيمة P. value لكافة تلك المتغيرات  
مساوية للصفر، و من ناحية أخرى و فيما يتعلق بعلاقة تأخير تقرير المراجعة بنوعية رأي مراجع  
الحسابات فقد جاءت طردية معنوية حيث جاء معامل الإنحدار مساوياً لـ 10.247 و بقيمة P.  
value صفر، كما جاءت علاقة تأخير تقرير المراجعة بكل من تحقيق الخسائر و الرفع المالي و  
عمر شركة عميل المراجعة علاقة طردية معنوية ، حيث جاءت معاملات الإنحدار

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
(19.144 , .099, 11.641) وبلغت قيمة P. value لكل منها (0.013, 0.00, 0.00) علي الترتيب. و من ناحية أخرى جاءت علاقة تأخير تقرير المراجعة غير معنوية بباقي المتغيرات الرقابية المتمثلة في عدد أعضاء مجلس الإدارة ، الجمع بين رئاسة مجلس الإدارة و العضو المنتدب ، و مستوي التعقيد لعميل المراجعة.

جدول (5): نتائج نموذج إنحدار تأخير تقرير المراجعة علي فاعلية لجنة المراجعة والمتغيرات الرقابية

اختبار F		Adj. R <sup>2</sup>	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	المتغيرات
القيمة	مستوى المعنوية للنموذج		القيمة	مستوى المعنوية		
0.000	58.661	0.686	.000	10.572	125.446	(Constant)
			.000	-10.148	-8.414	ACEffect
			.000	-4.848	-9.706	Big 4
			.000	5.185	10.247	OPINION
			.061	1.880	4.405	YEAR
			.000	-3.541	-41.074	ROA
			.000	4.922	11.641	LOSS
			.013	2.506	.099	AGE
			.013	2.508	1.548	Growth
			.267	-1.113	-1.846	Duality
			.666	.432	.137	Bsize
			.000	5.759	19.144	Lev
			.000	-5.099	-3.008	SIZE
		.060	-1.889	-5.945	LIQ	
		.193	1.304	2.830	Complex	

و يري الباحث أن تلك النتيجة يمكن إرجاعها لكون لجنة المراجعة التي تتمتع بقدر من الفاعلية تقوم بدورها في الإشراف علي عملية التقرير المالي و العمل علي ضمان جودتها و نفعيتها لمستخدميها ، و من أهم تلك الضمانات هو مراعاة وقتية تلك التقارير من خلال العمل علي تحسين وقتية تقرير مراجع الحسابات ، بحيث ما تجرته تلك اللجنة من إجتماعات و ما تحويه من خبرات و أعضاء يتمتعوا

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

بالإستقلالية هو مخصص للحد من وقت إصدار تقرير مراجع الحسابات.

### 6/5/3/ج) نتيجة إختبار الفرض الثالث:

إستهدف هذا الفرض إختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لتفاعل مدة الإرتباط بعمل المراجعة مع فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة. و يوضح الجدول رقم (٦) نتائج نموذج إنحدار تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع على المتغير Tenure\*ACeffect الذي يعكس التفاعل بين مدة الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة لديه وباقي المتغيرات. ويتضح من تحليل النتائج أن النموذج و ما إشتمل عليه من متغيرات يمكنه تفسير 77.2% من التغير الكلي في تأخير تقرير المراجعة (معامل التحديد  $R^2 = 0.743$  Adj.  $R^2 = 0.743$ ) وتظهر قيمة F (67.61) أن نموذج الانحدار ككل كان معنوياً. و قد بلغت قيمة معامل إنحدار المتغير الذي يعكس التفاعل بين عدد سنوات الأرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة (Sten\*ACeffect) مساوياً لـ 1.921- بمستوي معنوية صفر ، مما يشير لعلاقة عكسية بين تفاعل امدة لإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة. و في ضوء تلك النتائج يمكن رفض الفرض الثالث للبحث بوجود تأثير لتفاعل مدة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة. و بالنسبة للمتغيرات الرقابية فقد جاءت العلاقة عكسية معنوية بين تأخير تقرير المراجعة و كل من تكليف أحد مكاتب المراجعة ممن لديهم شراكة مع الأربعة الكبار و العائد علي الأصول و حجم و مستوي سيولة شركة عميل المراجعة ، فقد جاءت قيمة معاملات إنحدار تلك المتغيرات كلها سالبة علي النحو التالي ( -6.323 , -22.897 , -4.033 , -10.708 ) علي الترتيب، وبلغت قيمة P. value لكل منها (0.00,0.00,0.034,0.001) علي الترتيب، و من ناحية أخرى و فيما يتعلق بعلاقة تأخير تقرير المراجعة بنوعية رأي مراجع الحسابات و عدد أعضاء مجلس إدارة عميل المراجعة و درجة الرفع المالي و تحقيق الشركة محل المراجعة لخسائر فقد جاءت جميعها طردية معنوية ، حيث جاءت معاملات الإنحدار (8.482, .763 , 25.96 , 6.842) وبلغت قيمة P. value لكل منها (0.00 , .010 , .00 , .002) علي الترتيب. أما علاقة تأخير تقرير المراجعة بباقي المتغيرات الرقابية جاءت غير معنوية.



د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

جدول (٦): نتائج نموذج انحدار تأخير تقرير المراجعة علي مدة الأرتباط بالعميل و فاعلية لجنة المراجعة لديه معاً والمتغيرات الرقابية

اختبار F		Adj. R <sup>2</sup>	اختبار T		معاملات الانحدار المقدر (β)	المتغيرات
مستوى المعنوية للنموذج	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
0.000	67.610	0.743	.000	13.851	158.372	(Constant)
			.000	-7.439	-1.921	Tenure
			.000	-8.106	-10.940	ACeffect
			.088	1.709	.247	Tenure*ACeffect
			.001	-3.414	-6.323	Big 4
			.000	4.683	8.482	OPINION
			.133	1.507	3.307	YEAR
			.034	-2.130	-22.897	ROA
			.002	3.098	6.842	LOSS
			.480	.707	.026	AGE
			.001	3.305	1.856	Growth
			.330	.974	1.555	Duality
			.010	2.581	.763	Bsize
			.000	7.954	25.960	Lev
.000	-7.381	-4.033	SIZE			
.000	-3.678	-10.708	LIQ			
.416	.814	1.627	Complex			

وقد أظهرت نتيجة الإنحدار الهريراركي أو المتدرج أنه بعد إستبعاد المتغيرات الرقابية و إدخال و إدخال المتغير التفاعلي ACeffect \* Tenure فقد جاء التغير في قيمة R square غير معنوي (قيمة P. value جاءت مساوية لـ 0.052) ، و هو ما يؤكد علي غياب معنوية تأثير التفاعل بين الأرتباط بعمل المراجعة ( بدلالة عدد الفترات المالية التي إستمر فيها المراجع مع عميله) و فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة.

٤/٥/٥/٦ تحليل الحساسية:

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

يسعي الباحث بتلك الجزئية نحو التحقق من قوة النتائج التي تم التوصل لها من خلال التحليل الأساسي من خلال تناول تأثير استخدام مقاييس بديله لمتغيرات البحث علي نتائج البحث ، حيث تم إجراء تحليل الانحدار الرئيسي في ظل استخدام تلك المقاييس البديلة ، كما يلي:

6/5/4/أ) تحليل الحساسية: حالة القياس البديل لطول فترة الإرتباط بعميل المراجعة:

تم إستبدال عدد سنوات إرتباط المراجع بمدخل يقوم علي نقاط فصل Cutoff - points محددة بإستخدام متغيرين يعكس الاول الإرتباط بعميل المراجعة للأمد أو لمدة قصيرة **Sten** أما الثاني فيعبر عن الإرتباط بعميل المراجعة لمدة طويلة **Lten** ، و ذلك قياساً علي دراسة (Lee et al.,2009) ; Karami et Yendrawati& Panggabean ,2016 ; Dao& Pham ,2014 ; Sten al.,2017; Abdillah et al.,2019) ، بحيث تم التعبير عن الإرتباط بالعميل لمدة قصيرة **Sten** بمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حال الإرتباط بعميل المراجعة لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات و يأخذ القيمة صفر خلاف ذلك (Lee et al.,2009,P.92) (Dao, & Pham ,2014,P.496) ، و بالنسبة للإرتباط بالعميل لمدة طويلة **Lten** فقد تم التعبير عنه بمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حال الإرتباط بعميل المراجعة لمدة أكبر من أو تساوي التسع سنوات و يأخذ القيمة صفر خلاف ذلك ( Dao & Pham ,2014,P.496 ;Lee et al.,2009,P.92)

و بناء عليه تم إعادة إجراء تحليل التحليل الأساسي بإستبدال عدد سنوات إرتباط مراجع الحسابات بعميله **Tenure** بالمتغيرين الوهميين **Sten** و **Lten** (كمتغيرات وهمية تعكس قصر و طول مدة تلك العلاقة بعميل المراجعة) ، و قد تطلب ذلك إجراء تعديل لمعادلتي الإنحدار الأولي و الثالثة لنموذج البحث ، فيما يتعلق بمعادلة الإنحدار الأولي ستكون علي النحو التالي (نموذج أ) ، و ذلك قياساً علي Karami et al.(2017) , Dao&Pham(2014) ,Habib& Bhuiyan (2011)

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Sten + \beta_2 Lten + \beta_3 Big\ 4 + \beta_4 OPINION + \beta_5 YEAR + \beta_6 ROA + \beta_7 LOSS + \beta_8 AGE + \beta_9 Growth + \beta_{10} Duality + \beta_{11} Bsize + \beta_{12} Lev + \beta_{13} SIZE + \beta_{14} LIQ + \beta_{15} Complex + \epsilon$$

أما المعادلة الأخرى فسوف تشتمل علي متغيرين تفاعليين  $Sten * ACEffect$  و  $Lten * ACEffect$  (و التي تعكس تفاعل إرتباط المراجع بعميله لأمد قصير و فاعلية لجنة المراجعة ،

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

تفاعل إرتباط المراجع بعمليله لأمد طويل و فاعلية لجنة المراجعة) لتحل محل المتغير Tenure\*ACEffect التفاعلي الذي يعكس التفاعل بين طول فترة الإرتباط بعمليل المراجعة بدلالة عدد الفترات المالية للإستمرار مع ذات العميل و فاعلية لجنة المراجعة لذلك العميل ، و ستكون المعادلة (نموذج ب) علي النحو التالي:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Sten + \beta_2 Lten + \beta_3 ACEffect + \beta_4 Sten * ACEffect + \beta_5 Lten * ACEffect + \beta_6 Big 4 + \beta_7 OPINION + \beta_8 YEAR + \beta_9 ROA + \beta_{10} LOSS + \beta_{11} AGE + \beta_{12} Growth + \beta_{13} Duality + \beta_{14} Bsize + \beta_{15} Lev + \beta_{16} SIZE + \beta_{17} LIQ + \beta_{18} Complex + \epsilon$$

و توضح النتائج كما جاءت بالجدول رقم (٧) (النموذج أ) أن قيمة معامل إنحدار إرتباط المراجع بعمليله لمدة قصيرة (11.782) ، في حين بلغ معامل الإنحدار للإرتباط بعمليل المراجعة لمدة طويله (-١٤.١٢٦) وبلغت قيمة P. value بكلا الحالتين وفقاً لاختبار T تساوي صفر ، مما يشير إلى وجود علاقة طردية معنوية بين الإرتباط بعمليل المراجعة لفترة قصيرة و تأخير المراجع لتقريره ، في حين أنه في حال إرتباط المراجع بعمليله لمدة طويلة تكون العلاقة عكسية معنوية مع تأخير مراجع الحسابات لتقريره ، و تتفق تلك النتيجة مع دراستي (2011) Dao و Habib & Bhuiyan و (2014) &Pham فيما يتعلق بالعلاقة الطردية بين قصر فترة الإرتباط بعمليل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، في حين لا تتفق تلك النتيجة مع دراسات أخرى كدراسة (2017) Karami et al. و التي توصلت لغياب معنوية العلاقات التي تربط قصر أو طول فترة الإرتباط بالعمل و تأخير تقرير المراجعة، و في ضوء تلك النتائج سوف يتم قبول الفرض ذات الفرض الأول و الذي يشير لوجود تأثير لأمد إرتباط مراجع الحسابات بعمليله علي تأخير تقرير المراجعة. و قد أظهر إختبار One-way ANOVA أن تأخير تقرير المراجعة في حال الإرتباط بعمليل المراجعة لمدة قصيرة يزيد معنوباً بـ 22.833 يوماً عن حالة الإرتباط بعمليل المراجعة لمدة متوسطة و يزيد معنوباً بـ 39.378 يوماً في المتوسط عن حالة الإرتباط بعمليل المراجعة لمدة طويلة.

و من ناحية أخرى وفقاً للنموذج (ب) فقد بلغت قيمة معامل إنحدار المتغير الذي يعكس التفاعل بين الأرتباط بعمليل المراجعة لمدة قصيرة و فاعلية لجنة المراجعة (Sten\*ACEffect) تعادل -6.046

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
بمستوي معنوية 0.001 ، مما يشير لعلاقة عكسية بين تفاعل الإرتباط بعميل المراجعة لمدة زمنية قصيرة و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة ، بمعنى أن زيادة فاعلية لجنة المراجعة قد ساعد في تحسين وقتية تقرير مراجع الحسابات الذي إرتبط بعميله لعدد منخفض من الفترات المالية . و فيما يتعلق بالتفاعل بين إرتباط مراجع الحسابات لمدة طويلة بعميله و فاعلية لجنة المراجعة فقد بلغت قيمة معامل إنحدار المتغير الذي يعكس ذلك التفاعل (Lten\*ACeffect) تساوي 0.154 بمستوي معنوية 0.922 ، مما يشير إلى عدم معنوية العلاقة بين تفاعل الإرتباط بعميل المراجعة لمدة زمنية طويلة و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة ، أي أن فاعلية لجنة المراجعة لم تؤثر علي وقتية تقرير مراجع الحسابات الذي إرتبط بعميله لعدد كبير من الفترات المالية.

جدول (٧) نتائج تحليل الحساسية: حالة قياس طول فترة إرتباط مراجع بعميله من واقع قصر و طول الإرتباط

نموذج (ب)		نموذج (أ)				
اختبار T		اختبار T		معاملات		
مستوى المعنوية	القيمة	معاملات	مستوى المعنوية	القيمة	الانحدار المقدر (β)	
		الانحدار المقدر (β)				
.000	13.593	143.671	.000	8.973	105.637	(Constant)
.000	6.217	20.245	.000	5.325	11.782	Sten
.000	-4.277	-14.228	.000	-6.461	-14.126	Lten
.000	-7.140	-6.938				ACeffect
.001	-3.307	-6.047				Sten*ACeffect
.922	.098	.154				Lten*ACeffect
.001	-3.298	-5.747	.019	-2.349	-4.805	Big 4
.000	4.386	7.617	.000	4.401	8.789	OPINION
.052	1.946	4.009	.000	4.907	10.940	YEAR
.019	-2.352	-23.548	.003	-2.993	-35.114	ROA
.072	1.804	3.857	.031	2.168	5.390	LOSS
.224	1.217	.042	.350	.935	.037	AGE
.000	4.923	2.777	.002	3.154	2.050	Growth
.524	.638	.950	.552	.595	1.041	Duality
.000	3.911	1.111	.000	4.168	1.384	Bsize
.000	8.896	26.120	.000	7.554	26.007	Lev
.000	-8.490	-4.497	.000	-6.538	-3.979	SIZE
.017	-2.400	-6.568	.191	-1.310	-4.151	LIQ

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

Complex	8.413	3.942	.000	1.986	1.021	.308
R2 المعدلة	0.683	0.772				
قيمة إحصائية F	54.095	70.384				
معنوية إحصائية F	0.00	0.00				

وقد أظهرت نتيجة الإنحدار الهيراركي أو المنترج أنه بعد إستبعاد المتغيرات الرقابية و إدخال المتغيرات التفاعلية بين فترة الإرتباط القصير أو الطويل و فاعلية لجنة المراجعة جاء التغير في قيمة R square معنوياً ، و يتم إرجاع تلك النتيجة للتفاعل بين الإرتباط بعمل المراجعة لأمد قصير و فاعلية لجنة المراجعة ، فقد جاء معامل الإنحدار المتغير التفاعلي **Sten\*ACeffect** الذي يعكس تفاعل الإرتباط بعمل المراجعة لفترة قصيرة مع فاعلية لجنة المراجعة -8.509- بمستوي معنوية صفر ، في حين جاء المتغير التفاعلي **Lten\*ACeffect** الذي يعكس التفاعل بين الإرتباط بالعمل لفترة طويلة مع فاعلية لجنة المراجعة غير معنوياً. و هو ما يؤكد علي معنوية التفاعل بين الأرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة في حال تكرار الإرتباط بالعمل لعدد قليل من الفترات المالية. و في ضوء تلك النتائج يمكن إعادة النظر في مسألة قبول أو رفض الفرض الثالث للبحث حيث يمكن قبوله جزئياً بوجود تأثير لمدة إرتباط مراجع الحسابات بعمله و فاعلية لجنة المراجعة معاً علي تأخير تقرير المراجعة ، حيث ثبت معنوية التفاعل في حال إرتباط مراجع الحسابات بعمله لعدد قليل من الفترات المالية.

و يري الباحث أن تلك النتيجة تعد منطقية خاصة فيما يتعلق بتفاعل مراجع الحسابات حديث العهد بشركة عميله مع لجنة مراجعة تتمتع بالفاعلية ، أي بكثرة الإجتماعات التي يمكن أن يحضرها ذلك المراجع الأمر الذي يسمح له بالحصول علي كم من المعلومات من أعضاء تلك اللجنة ممن يتمتعوا بالإستقلالية و الخبرة ، الأمر الذي يسرع من عملية إعتياده علي أنشطة الشركة محل المراجعة و يحد من وقت صدور تقريره ، أما في حال الإرتباط بمراجع حسابات لفترة طويلة فقد يغلب علي لجنة المراجعة الفاعلية تخوفها من تأثير تكرار التعاقد مع ذات المراجع علي إستقلاليته الامر الذي قديح من دعمها له ، إن لم تضع له عدد من العقوبات أثناء مراجعته الأمر الذي إما قد لا يخلق أي تأثير كما أظهرت النتائج أو قد يترتب عنه الأسؤ و هو زيادة تأخير تقرير المراجعة.

## 6/5/4/ب) تحليل الحساسية: حالة القياس البديل لفاعلية لجنة المراجعة :

تم إستبدال أسلوب قياس فاعلية لجنة المراجعة ACEffect و الذي يقوم علي أربعة أبعاد (الحجم - الخبرة - الإستقلال- عدد اللقاءات) لفاعلية لجنة المراجعة علي بمقياس بديل أو مؤشر مشترك Composite index لفاعلية لجنة المراجعة يتكون من خمسة أبعاد لفاعلية اللجنة EFFAC5، بحيث تمثل نتيجة المؤشر إجمالي نتيجة الأبعاد الخمسة مجتمعة، بحيث يأخذ كل بعد من تلك الأبعاد الرقم ١ حال توافره و صفر حال غيابه، و من أهم جوانب الإختلاف الأخرى بين أسلوب القياس هو اعتماد المقياس الثاني للوقوف علي توافر بعد الفاعلية من عدمه علي المقارنة بنقطة فصل محددة بناء علي أفضل ممارسات الحوكمة علي مستوي العالم و ليس من خلال المقارنة بوسيط العينة كما في المقياس الأول المستخدم بالتحليل الأساسي ، و يتمثل البعد الأول للمؤشر في إستقلالية لجنة المراجعة IAC (و الذي يأخذ القيمة ١ في حال تكوين اللجنة من أعضاء غير تنفيذيين غالبيتهم مستقلين من خارج الشركة ، أما خلاف ذلك فيكون صفر)، و يتمثل البعد الثاني في خبرات أعضاء لجنة المراجعة ACEXP (و الذي يأخذ القيمة ١ في حال وجود أحد أعضاء علي الأقل اللجنة لديه خبرة في الأمور المالية، أما و خلاف ذلك يكون صفر)، و البعد الثالث يتمثل في إجتهد أو إهتمام لجنة المراجعة ACD (Audit Committee Diligence) ( و الذي يأخذ القيمة ١ في حال إجتماع اللجنة أربع مرات علي الأقل خلال السنة المالية، و خلاف ذلك يأخذ صفر)، و البعد الرابع يمثل حجم لجنة المراجعة SAC (و الذي يأخذ القيمة ١ في حال تكون اللجنة من ثلاثة أعضاء علي الأقل ، أما خلاف ذلك فيكون صفر)، أما البعد الخامس و الأخير للمؤشر فيتمثل في الخبرة المحاسبية لرئيس اللجنة (ACCHX Audit Committee Chair experience) (و الذي يأخذ القيمة ١ في حال توافر خبرة محاسبية لدي رئيس لجنة المراجعة ، أما خلاف ذلك فيأخذ ذلك البعد لفاعلية لجنة المراجعة القيمة صفر)، و ذلك قياساً علي دراسة (Ali et al.,2018,P.180 ; Nurjanah & Sudaryati,2019,P.230)

و توضح النتائج كما جاءت بالجدول رقم (٨) (النموذج أ) و الذي يمثل نتائج إنحدار تأخير التقرير علي فاعلية لجنة المراجعة (و ذلك بعد إستبدال المتغير ACEffect ليحل محله المتغير EFFAC5)

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
و المتغيرات الرقابية أن قيمة معامل إنحدار فاعلية لجنة المراجعة -5.944- بمستوي معنوية صفر ،  
الأمر الذي يشير لعلاقة عكسية بين فاعلية لجنة و تأخير تقرير المراجعة ، الأمر يعطي دلالة علي  
إستمرار قبول الفرض الثاني للبحث علي الرغم من تغير أسلوب القياس و تتفق تلك النتيجة مع دراسة  
(2018)Ghafran&Yasmin من حيث التأكيد علي أهمية الخبرة المحاسبية لرئيس لجنة المراجعة  
للتدنية تأخير تقرير المراجعة كبعد جديد تميز به مقياس الفاعلية الخماسي للجنة المراجعة.  
و من ناحية أخرى يظهر النموذج (ب) بعد إدخال المتغير التفاعلي (Tenure \* EFFAC5)  
الذي يعكس التفاعل مع طول الإرتباط بعمل المراجعة لنموذج الإنحدار أن قيمة معامل إنحدار ذلك  
المتغير التفاعلي 1.149 بمستوي معنوية 251. ، و هو ما يشير إلي عدم وجود تأثير ذو دلالة  
إحصائية للتفاعل بين طول مدة الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير  
المراجعة، و هو ما يؤكد علي رفض الفرض الثالث للبحث علي الرغم من تغيير أسلوب قياس فاعلية  
لجنة المراجعة.

جدول (8) نتائج تحليل الحساسية: حالة القياس البديل لفاعلية لجنة المراجعة

نموذج (ب)		نموذج (أ)				
اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة (β)	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	11.756	154.152	.000	9.037	120.634	(Constant)
.000	-5.094	-1.972				Tenure
.000	-6.267	-7.813	.000	-5.742	-5.944	EFFAC5
.251	1.149	.121				Tenure*ACEFF5
.029	-2.193	-4.528	.000	-3.592	-7.815	Big 4
.000	5.088	10.285	.000	5.472	11.821	OPINION
.000	4.757	10.697	.000	4.922	11.799	YEAR
.005	-2.814	-33.296	.000	-4.119	-51.627	ROA
.005	2.829	6.932	.000	4.497	11.569	LOSS
.117	-1.570	-.067	.724	.353	.016	AGE
.060	1.889	1.163	.206	1.267	.841	Growth
.246	1.163	2.033	.332	-.972	-1.753	Duality

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

.000	4.329	1.446	.021	2.319	.808	Bsize
.000	7.443	26.406	.000	5.228	18.883	Lev
.000	-6.331	-3.847	.000	-4.519	-2.896	SIZE
.012	-2.529	-8.150	.292	-1.054	-3.592	LIQ
.169	1.380	3.050	.101	1.646	3.930	Complex
.683			.63			R2 المعدلة
50.772			٤٥.٨١٧			قيمة إحصائية F
0.00			0.00			معنوية إحصائية F

وقد أظهرت نتيجة الإنحدار الهيراركي أو المتدرج أنه بعد إستبعاد المتغيرات الرقابية و إدخال المتغير التفاعلي Tenure\*ACEFF5 كان التغير في قيمة R square غير معنوي ، الأمر الذي يؤكد علي غياب التأثير للتفاعل بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة بالمقياس البديل علي تأخير تقرير المراجع.

#### 6/5/4/ ج) تحليل الحساسية: حالة القياس البديل لتأخير تقرير المراجعة:

فرقت دراسات (2011) Habib & Bhuiyan , Dao & Pham (2014) , (منصور ٢٠١٨) بين تأخير تقرير المراجعة (مقاساً بعدد الايام بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقريره) و التأخير غير العادي لتقرير المراجعة Abnormal or Irregular ARL و الذي يقاس بالفرق بين التأخير الحالي لتقرير المراجعة و وسيط فترة تأخير تقرير المراجعة للعميل خلال الفترة محل الدراسة. و قد تم إجراء تحليل حساسية من خلال تحليل إنحدار تم فيه إستبدال المتغير التابع ARL و الذي يعبر عن فترة التأخير كاملة بالمتغير التابع التأخير غير العادي لتقرير المراجعة Irregular ARL ، لتحديد ما اذا كانت النتائج الرئيسية سوف تتأثر باختيار هذا المقياس الجديد. و قد إشتهل الجدول (٩) علي ثلاثة نماذج إنحدار ، بحيث يمثل (أ) إنحدار التأخير غير العادي علي طول فترة الإرتباط بالمراجع و المتغيرات الرقابية، و النموذج (ب) إنحدار تلك الفترة غير العادية علي فاعلية لجنة المراجعة و المتغيرات الرقابية، أما النموذج (ج) فقد إهتم بالإنحدار علي المتغير التفاعلي Tenure\*ACEffect كما جاء بالتحليل الأساسي . و قد جاءت النتائج متفقة إلي حد كبير مع نتائج التحليل الأساسي ، حيث جاءت قيمة معاملات إنحدار كل من المتغير Tenure و ACEffect بالنموذج (أ) و (ب) سالبة (-1.268 ، -8.03) علي الترتيب ، و جاءت قيمة P. value في



د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
الحالتين صفر ، و هو ما يؤكد علي العلاقات العكسية التي سبق و أن توصل لها التحليل الأساسي ،  
في حين جاء المتغير Tenure\*ACEffect بالنموذج (ج) غير معنوياً الأمر الذي يشير لغياب تأثير  
للتفاعل بين طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات و فاعلية لجنة المراجعة علي التأخير غير العادي  
لتقرير المراجعة.

جدول (٩): نتائج تحليل الحساسية : حالة القياس البديل لتأخير تقرير المراجعة باستخدام التأخير غير العادي

نموذج (ج)		نموذج (ب)			نموذج (أ)				
اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	اختبار T		معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	
مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		مستوى المعنوية	القيمة		
.000	6.662	82.534	.000	4.314	53.82	.001	3.243	43.273	(Constant)
.000	-5.852	-1.637				.000	-5.603	-1.268	Tenure
.000	-6.614	-9.672	.000	-9.21	-8.03				ACEffect
.372	.894	.140							Tenure*ACEffect
.001	-3.350	-6.722	.000	-4.63	-9.75	.009	-2.627	-6.020	Big 4
.000	3.561	6.987	.000	4.177	8.680	.001	3.256	7.277	OPINION
.498	.678	1.612	.239	1.179	2.905	.000	3.848	9.541	YEAR
.624	-.491	-5.718	.065	-1.85	-22.6	.130	-1.518	-20.03	ROA
.000	3.627	8.677	.000	5.204	12.94	.000	3.721	10.143	LOSS
.570	.569	.023	.032	2.149	.089	.680	.413	.019	AGE
.005	2.825	1.719	.030	2.184	1.417	.334	.967	.662	Growth
.181	1.341	2.319	.589	-.541	-.944	.400	.843	1.635	Duality
.014	2.472	.792	.480	.707	.236	.005	2.797	1.019	Bsize
.000	7.371	26.064	.000	5.547	19.39	.000	6.468	25.247	Lev
.000	-6.592	-3.902	.000	-4.80	-2.98	.000	-5.155	-3.481	SIZE
.001	-3.502	-11.049	.046	-2.00	-6.62	.031	-2.172	-7.779	LIQ
.421	.805	1.743	.250	1.151	2.627	.004	2.905	6.911	Complex
0.674		0.625			0.574			R2 المعدلة	
48.672		45.004			36.451			قيمة إحصائية F	
0.00		0.00			0.00			معنوية إحصائية F	

و قد إتفقت نتائج الإندار المتدرج أو الهراركي - بعد إستبعاد المتغيرات الرقابية - مع ما تم التوصل  
إليه بالجدول (٩) بخصوص التأخير غير العادي ، حيث أدي دخول المتغير Tenure \*ACEffect

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

إلي إحداث تغير غير معنوي في قيمة R يعادل 0.003 ، حيث جاء مستوي المعنوية يعادل 0.122 ، و هو ما يؤكد علي غياب لتاثير التفاعل علي التأخير غير العادي ، و هو ما يشير إلي عدم إختلاف النتائج و قبول فروض البحث من عدمه بتغيير أسلوب قياس تأخير تقرير المراجعة و هو ما يتفق مع دراسات سابقة كدراسة (Dao & Pham(2014) , (منصور ٢٠١٨).

٥/٥/5/6 التحليل الإضافي: علاقة الأبعاد أو السمات المختلفة لفاعلية لجنة المراجعة كل علي

حده بتأخير تقرير المراجعة:

في هذه الجزئية يسعى الباحث نحو إختبار أثر كل بعد من أبعاد فاعلية لجنة المراجعة (الحجم – توافر الخبرة المالية – الإستقلالية – عدد الإجتماعات) كل علي حده علي تأخير تقرير المراجعة و ذلك قياساً علي دراسة (Al-Mulla & Bradbury(2020)، إلي جانب الوقوف علي أثر تفاعل طول فترة إرتباط مراجع الحسابات مع كل بعد من أبعاد فاعلية لجنة المراجعة علي ذلك التأخير ، لذا فتم إستبدال المتغير **ACeffect** و الذي يعبر عن الفاعلية الكلية للجنة المراجعة للعميل بأربعة متغيرات هي **ACmeet** و الذي يعبر عن عدد لقاءات لجنة المراجعة خلال السنة المالية كمؤشر علي إجتهد Diligence اللجنة ، أما المتغير الثاني **ACexp** و الذي يعبر عن الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة و يقاس بنسبة أعضاء اللجنة ممن يتمتعوا بخلفية تتعلق بالتقرير المالي لإجمالي أعضاء اللجنة، و ذلك قياساً علي دراسة (Mohamad Naimi et al.,2010,P.69; Hashim& Abdul Rahman,2011,P.54 ، أما المتغير الثالث فهو **ACindep** و الذي يعبر عن إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة و يقاس بنسبة أعضاء لجنة المراجعة المستقلين غير التنفيذيين لإجمالي أعضاء اللجنة. (Mohamad Naimi et al.,2010,P.69) ، أما المتغير الرابع و الأخير فهو **ACsize** و الذي يعبر عن حجم لجنة المراجعة و الذي يقاس بعدد أعضاء اللجنة قياساً علي دراسة (Ocak & Özden, 2018,P.282) . و يظهر الجدول رقم (١٠) نتائج إحدار تأخير تقرير المراجعة علي كل بعد من أبعاد من أبعاد فاعلية لجنة المراجعة بشكل مستقل عن الآخر ، و قد جاءت النتائج معبرة عن علاقات عكسية معنوية بين كل بعد من أبعاد الفاعلية (عدد اللقاءات – نسبة الأعضاء المستقلين – نسبة الأعضاء من ذوي الخبرة المالية – عدد الأعضاء) للجنة المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ،

د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة  
فقد جاءت قيم معاملات الإنحدار لتلك الأبعاد ( -3.443 , -10.71 , -9.762 , -3.652 )  
علي الترتيب بمستوي معنوية يساوي ( .00 , 0.00 , .004 , .001 ) علي الترتيب. و تتفق تلك  
النتائج عدة دراسات كدراسة (Mohamed Naimi et el.(2010) فيما يتعلق بالأثر العكسي لحجم و  
عدد لقاءات اللجنة و دراسة (Hashim& Abdul Rahman(2011) فيما يتعلق بالأثر العكس  
لإستقلالية و خبرة أعضاء اللجنة و دراسة (Puasa et al.(2014) فيما يتعلق بإستقلال و نشاط  
لجنة المراجعة (عدد اللقاءات) و دراسة (Sultana et al.(2015) , Oussii &Taktak(2018)  
فيما يتعلق بالأثر السلبي لخبرة أعضاء لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة ، و من ناحية أخرى  
تتعارض النتائج التي تم التوصل لها مع عدد من الدراسات الأخرى كدراسة (Abdullah,2006)  
(Setiawan&Nahumary,2014) و التي إتفقت علي عدم معنوية تأثير إستقلالية لجنة المراجعة ،  
و دراسة (Nehme et al.(2015) والتي توصلت لدور كل من الحجم و عدد اللقاءات و عامل الخبرة  
في زيادة التأخير و ليس تدنيته، و دراسة (Tayo&Olyeye(2019) من حيث معنوية كل من الحجم  
و عدد اللقاءات في التأثير علي تأخير تقرير المراجعة.

جدول (10): نتائج التحليل الإضافي لاثر الأبعاد المختلفة لفاعلية لجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة

ACize		ACexp		ACindep		ACmeet		
مستوى المعنوية	معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	مستوى المعنوية	معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	مستوى المعنوية	معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	مستوى المعنوية	معاملات الانحدار المقدرة $\beta$	
.000	107.8	.000	99.91	.000	100.6	.000	109.9	(Constant)
						.000	-3.443	ACmeet
				.000	-10.71			ACindep
		.004	-9.762					ACexp
.001	-3.652							ACsize
.000	-9.698	.000	-8.805	.002	-7.081	.000	-10.22	Big 4
.000	10.985	.000	9.693	.000	10.721	.000	8.832	OPINION
.019	7.044	.000	11.865	.000	12.298	.000	9.992	YEAR
.000	-51.381	.000	-46.70	.000	-50.87	.000	-45.85	ROA
.000	12.974	.000	13.253	.000	13.190	.000	13.125	LOSS
.027	.099	.073	.080	.172	.061	.135	.065	AGE

## د. تامر السواح

## أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

.144	1.024	.327	.673	.423	.544	.063	1.269	Growth
.146	-2.706	.090	-3.206	.282	-1.991	.123	-2.803	Duality
.123	.549	.154	.507	.156	.500	.022	.808	Bsize
.000	16.007	.000	18.226	.000	18.429	.000	22.935	Lev
.000	-2.716	.000	-2.840	.000	-2.861	.000	-2.926	SIZE
.479	-2.492	.326	-3.464	.378	-3.081	.035	-7.441	LIQ
.001	7.691	.004	6.964	.021	5.609	.000	8.589	Complex
0.607		0.604		0.611		0.625		R2 المعدلة
41.682		41.276		42.427		44.924		قيمة إحصائية F
0.00		0.00		0.00		0.00		معنوية إحصائية F

و قد جاءت نتائج الإنحدار الهراركي أو المتدرج - فيما يتعلق بتفاعل أبعاد فاعلية لجنة المراجعة مع طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات - تشير إلى علاقة عكسية معنوية بين تفاعل كل من طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات و إستقلالية لجنة المراجعة ، بمعني أن طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات في ظل إرتفاع نسبة الأعضاء المستقلين بلجنة المراجعة له دور في تدنية تأخير تقرير المراجعة و تحسين وقتيته ، حيث جاء معامل المتغير  $Tenure*ACindep$  يساوي -1.619- و قد ترتب عنه زياده في قيمة R تعادل 0.009 و قد جاءت تلك الزيادة معنوية بمستوي معنوية 0.025، و ناحية اخري عبرت النتائج أيضاً عن علاقة عكسية معنوية بين تفاعل كل من طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات و مستوي خبرة أعضاء لجنة المراجعة ، بمعني أن طول فترة الإرتباط بمراجع الحسابات في ظل إرتفاع نسبة الأعضاء ذوي الخبرة بلجنة المراجعة له دور في تدنية تأخير تقرير المراجعة و تحسين وقتيته ، حيث جاء معامل المتغير  $Tenure*ACexp$  يساوي -2.632- و قد ترتب عنه زياده في قيمة R تعادل 0.015 و قد جاءت تلك الزيادة معنوية بمستوي معنوية 0.002 ، و تتفق تلك النتيجة مع دراسة (Abernathy et al.(2014) فيما يتعلق بدور الخبرة المحاسبية للجنة المراجعة في تكملة أليات الحوكمة لتدنية تأخير تقرير المراجعة ، و فيما يتعلق بتأثير تفاعل كل من حجم و عدد لقاءات لجنة المراجعة مع تأخير تقرير المراجعة فقد جاءت طردية غير معنوية.

## 6/6) النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

فيما يتعلق بالنتائج التي تم التوصل إليها من واقع الجانب النظري و العملي للبحث فإن أهمها

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

مايلي:

توجد علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية بين طول مدة الإرتباط بمراجع الحسابات (مقاساً بعدد سنوات الإرتباط بالعميل) و الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، فقد كشف التحليل الأساسي للبحث أنه كلما زاد عدد سنوات إرتباط مراجع الحسابات بعميله كلما أدى ذلك لتدنية في عدد الأيام التي يحتاجها مراجع الحسابات لإصدار تقريره ، الأمر الذي قد ترتب عليه قبول الفرض الأول للبحث .

- توصل البحث من واقع تحليل الحساسية بإعادة التعبير عن طول الإرتباط بالعميل من خلال إعادة تصنيف عدد سنوات إرتباط مراجع الحسابات بعميله إلي إرتباط قصير (أقل من أو يساوي ٣ سنوات) أو طويل الأجل (٩ سنوات فأكثر) ، إلي وجود علاقة طردية معنوية بين قصر أجل الإرتباط بعميل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، اما في حالة الإرتباط بالعميل لمدة طويلة فإن لذلك دور في تدنية تأخير و تحسين وقتية تقرير المراجعة ، و هو ما يمثل تأكيداً علي صحة قبول الفرض الاول للبحث ، خاصة و أن تحليل التباين قد كشف أن هناك زيادة معنوية تقدر بحوالي ٣٩ يوماً تقريباً في حال مراجعة الشركة بمراجع حسابات حديث العهد بالشركة إرتبط بالشركة لعدد قليل من السنوات المالية.

- توصل البحث إلي وجود علاقة عكسية معنوية بين فاعلية لجنة المراجعة و الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة ، فقد توصل البحث من واقع التحليل الأساسي أنه كلما تحسن تقييم فاعلية لجنة المراجعة المعبر علي مؤشر الفاعلية الذي يشتمل علي اربعة أبعاد لفاعلية لجنة المراجعة (الحجم - عدد اللقاءات - الإستقلالية - توافر الخبرة المالية للأعضاء) كلما حدث إنخفاض معنوي بعدد أيام صدور تقرير المراجعة، الأمر الذي قد ترتب عليه قبول الفرض الثاني للبحث .

- توصل البحث من واقع تحليل الحساسية بإعادة قياس فاعلية لجنة المراجعة من خلال مؤشر للفاعلية يشتمل علي خمسة أبعاد لفاعلية لجنة المراجعة (الحجم - عدد الإجتماعات - الإستقلالية - توافر الخبرة المالية للأعضاء - خبرة رئيس اللجنة) ، عن علاقة عكسية معنوية بين فاعلية لجنة المراجعة و طول تأخير تقرير المراجعة، و هو ما يمثل مزيد من التأكيد علي صحة قبول الفرض الثاني للبحث .

- د. تامر السواح
- أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة
- أظهر البحث غياب تأثير لتفاعل كل من طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة علي فترة الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة ، الأمر الذي ترتب عليه رفض الفرض الثالث للبحث ، إلا أن نتائج تحليل الحساسية لذلك الفرض كشفت أنه يمكن قبوله بشكل جزئي ، حيث ترتب علي إعادة تصنيف فترة الإرتباط بعميل المراجعة إلي إرتباط قصير أو طويل الأجل- أن تفاعل إرتباط مراجع الحسابات لأجل قصير مع فاعلية لجنة المراجعة له دور في تدنية عدد الأيام التي يحتاجها ذلك المراجع الحديث العهد بالشركة لإصدار تقريره ، بمعنى أنه يمكن أن تساعد لجنة المراجعة ذات الفاعلية المرتفعة للمساعدة في التغلب علي مشكلات حداثة عهد المراجع بالشركة محل المراجعة ، أي المساعدة في تدنية التكاليف التي تترتب علي تغيير أو تدوير مراجعي الحسابات و التي يأتي علي رأسها سؤ وقتية تقرير المراجعة و وقتية التقرير المالي و ما ينجم عنه من عدم تماثل للمعلومات ، و هي تلك التكاليف التي كان عادة ما يرحلها مراجع الحسابات حديث العهد بالشركة لعميله.
- كشف تحليل الحساسية عن علاقة عكسية بين فترة الارتباط بعميل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة كل علي حده مع التأخير غير العادي لتقرير المراجعة كمقياس بديل تأخير تقرير المراجعة ، في حين جاءت علاقة التفاعل و التداخل بين طول فترة الإرتباط و فاعلية لجنة المراجعة غير معنوية مع التأخير غير العادي لتقرير المراجعة، و هو الأمر الذي يتفق مع نتائج التحليل الأساسي للدراسة.
- كشف التحليل الإضافي لعلاقة كل سمة أو بعد من أبعاد فاعلية لجنة المراجعة (الحجم - الخبرة - الإستقلال - عدد الإجتماعات) كل علي حدة مع تأخير تقرير المراجعة عن علاقة عكسية معنوية مع تلك الفترة ، كما يوجد تأثير سلبي معنوي بين تفاعل كل من إستقلالية و خبرة أعضاء لجنة المراجعة المالية مع فترة إرتباط المراجع بعميله علي تأخير تقرير المراجعة، في حين غابت معنوية التأثير علي تأخير تقرير المراجعة في حال تفاعل حجم و عدد لقاءات اللجنة مع طول فترة إرتباط المراجع بعميله.

- د. تامر السواح
- أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة
- توصل البحث إلي وجود علاقة طردية معنوية بين كل من نوعية رأي مراجع الحسابات و تحقيق الشركة محل المراجعة لخسائر و حجم مجلس الإدارة و نسبة الرفع المالي و مستوي تعقيد الشركة محل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ، في حين جاءت علاقة كل من تكليف مكتب مراجعة ذو شراكة مع أحد المراجعين الأربعة الكبار و ربحية الشركة (متمثلة في معدل العائد علي الأصول) و حجم الشركة محل المراجعة عكسية مع تأخير تقرير المراجعة.
- و بناء علي ما تقدم من نتائج فإن من أهم توصيات البحث ما يلي:
- يجب وضع ضوابط تتعلق بفترة إرتباط مراجع الحسابات بعمليله و تكرار التكليف، بوضع حدود قصوي لتلك الفترة بحيث يكون هناك إلزام بتغيير المراجعين بعد عدد معين من تكرار التكليف لذات المراجع ، فالتخوف من التكاليف و الأعباء التي قد تترتب علي التغيير يمكن التغلب عليها من خلال لجنة مراجعة فاعلة تساعد المراجع حديث العهد بالشركة علي إتمام عملية المراجعة في التوقيت المناسب.
- تشجيع هيئة الرقابة المالية علي القيام بدور توعوي بأهمية الدور الحوكمي الذي يمكن أن تلعبه لجنة المراجعة تجاه تحسين وقتية تقرير المراجعة و التقرير المالي و ذلك من خلال تنظيم ورش عمل و برامج لأهم المشاركين بسوق المال حول أهمية دور لجنة المراجعة في الإشراف علي عملية التقرير المالي ، و أهمية دعم دورها داخل الشركات من خلال تحسين مستوي الإستقلالية و الخبرات المالية لإعضاء تلك اللجان ، إلي جانب توفير إرشادات تتعلق بأفضل الممارسات علي مستوي كل صناعة فيما يتعلق بالحجم الأمثل للجنة المراجعة و عدد اللقاءات المناسب لها بما لا يعيق من فاعلية دور تلك اللجان في تحسين وقتية كل من عملية المراجعة و التقرير المالي.
- يجب تشجيع الشركات المصرية علي تكليف لجان المراجعة بمهام أكبر تجاه عملية المراجعة و التقرير المالي ، بحيث يكون للجنة المراجعة دور أكبر في قرار إختيار و تغيير أو الإستمرار مع مراجع الحسابات ذاته، بما يسمح بمزيد من التنسيق و التعاون بين أعضاء لجان المراجعة و مراجعي الحسابات للحد من العقوبات التي قد تواجه مراجعي الحسابات أثناء عملية المراجعة

د. تامر السواح أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

- لتحسين وقتية عملية المراجعة و نفعية المعلومات المحاسبية.
- يجب ان يكون توجه بمعايير المراجعة المصرية نحو تشجيع المراجعين علي مراعاة توقيت عملية المراجعة و وقتية تقرير المراجعة خاصة عند تخطيط و وضع إستراتيجية عملية المراجعة.
- توجيه الشركات المقيدة بالبورصة و مكاتب المراجعة نحو إستخدام المراجعة المستمرة ، خاصة في ظل التحول نحو المزيد من الإعتمادية علي تكنولوجيا المعلومات بغرض تحسين وقتية تقرير المراجعة و التقرير المالي.
- ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية وإدارة البورصة المصرية بدور توعوي و رقابي تجاه وقتية عملية المراجعة و التقرير المالي ، بالتأكيد علي أهمية وقتية المعلومات المالية للحفاظ علي نفعيتها ، إلي جانب إتخاذ كافة الإجراءات العقابية اللازمة تجاه الشركات التي لم تلتزم بمدة الـ ٩٠ يوم بالنسبة لنشر القوائم المالية السنوية المنصوص عليها في اللوائح والقوانين المصرية، دون الإكتفاء فقط بتوقيع الغرامة عن كل يوم تأخير وذلك كضمانة لتوفير التقارير المالية لمستخدميها في التوقيت المناسب لدعم عملية إتخاذ القرارات.

و أخيراً و فيما يتعلق بأهم مجالات البحث المقترحة فأهمها ما يلي:

- أثر إستخدام مدخل المراجعة المشتركة علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
- أثر طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة علي جودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية.
- أثر مستوي التحفظ المحاسبي علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
- أثر الأتعاب غير العادية لمراجع الحسابات و تقديم خدمات بخلاف المراجعة التقليدية للقوائم المالية التاريخية السنوية علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
- أثر تأخير تقرير المراجعة علي إعادة إصدار القوائم المالية - دراسة تطبيقية.
- أثر تأخير تقرير مراجع الحسابات علي خطر إنهيار أسعار الأسهم - دراسة تطبيقية.
- أثر تأخير تقرير المراجعة علي تغيير مراجع الحسابات و مكتبه - دراسة تطبيقية.
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.



- د. تامر السواح
- أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة
- أثر إستقلالية و عدد لقاءات مجلس الإدارة علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
  - أثر ملكية أعضاء لجنة المراجعة للأسهم علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
  - أثر طول مدة العضوية الأعضاء بلجنة المراجعة علي تأخير تقرير المراجعة - دراسة تطبيقية.
  - أثر الخصائص التشغيلية للشركة علي تأخير تقرير الفحص المحدود - دراسة تطبيقية.

## قائمة المراجع

### أولاً : المراجع العربية :

- الصيرفي، اسماء محمد. ٢٠١٧. " نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للحسابات ومكاتب المراجعة الخاصة- دراسة تطبيقية مقارنة". *مجلة المحاسبة والمراجعة (AUJAA)* ، كلية التجارة - جامعة بنى سويف: ١٠١-١٢٨.
- سليم ، أيمن عطوه عزازي . ٢٠١٩. " مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية - دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية" *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول ، إبريل : ٢٨٩-٣٣٣.
- محمد، سامي حسن علي. ٢٠١٦. " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة" *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الاول، إبريل : ٣٠٣ - ٣٥٢.
- محمود ، عبد الحميد العيسوي . ٢٠١٧. "أثر جودة أنشطة المراجعة الداخلية علي توقيت إصدار تقرير المراجعة: مع دراسة ميدانية علي بيئة الممارسة المهنية المصرية"، *مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية* ، العدد الثاني المجلد الأول ، ديسمبر: ٢٣٧-٣١٣.
- منصور، محمد السيد . ٢٠١٨. " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات و حجم منشأته علي فترة إصدار تقرير المراجعة- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " *مجلة الفكر المحاسبي* ، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الثاني الجزء الثاني ، يوليو: ٩٨٥-١٠٢٩.

### ثانياً: المراجع 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*. Vol. 4 No. 1, 129-14
- Abdullah, S. N. (2006). Board composition, audit committee and timeliness of corporate financial reports in Malaysia. *Corporate ownership and control*, 4(2), 33-45.
- Abernathy, J. L., 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.
- Afify, H. A. E. (2009). Determinants of audit report lag. *Journal of Applied Accounting Research*. Vol. 10 No. 1, 2009 pp. 56-86

- Al Bhoor, A., & Khamees, B. (2016). Audit report lag, audit tenure and auditor industry specialization: Empirical evidence from Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 12(2), 459-479.
- Al Daoud, K. A., Ismail, K. N. I. K., & Lode, N. A. (2015). The impact of internal corporate governance on the timeliness of financial reports of Jordanian firms: Evidence using audit and management report lags. *Mediterranean Journal of Social Sciences*, 6(1), 430- 442.
- Ali, M. J., Singh, R. K. S., & Al-Akra, M. (2018). The impact of audit committee effectiveness on audit fees and non-audit service fees. *Accounting Research Journal*. Vol. 31 No. 2, 2018 pp. 174-191.
- Aljaaidi, K. S., Bagulaidah, G. S., Ismail, N. A., & Fadzil, F. H. (2015). An empirical investigation of determinants associated with audit report lag in Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 11(4), 963-980.
- Al-Mulla, M., & Bradbury, M. E. (2020). The demand and supply timely financial reports. *Pacific Accounting Review* ,Vol. ahead-of-print ,No. ahead-of-print, DOI 10.1108/PAR-10-2018-0076
- Almuzaqer, M. A., Ahmed M. & Abdul Hamid F. (2018). Timeliness of financial reporting and audit committee effectiveness: Evidence from UAE. *UNIMAS Review of Accounting and Finance*, Vol. 1 No. 1 ,pp.99-112.
- Archambeault, D., & DeZoort, F. T. (2001). Auditor opinion shopping and the audit committee: An analysis of suspicious auditor switches. *International Journal of Auditing*, 5(1), 33-52.
- Asmara, R. Y., & Situanti, R. (2018). The Effect of Audit Tenure and Firm Size on Financial Reporting Delays. *European Research Studies Journal*, 21(Special 2), 414-422.
- Baatwah, S. (2016). Audit tenure and financial reporting in Oman: does rotation affect the quality?. *Risk Governance & Control: Financial Markets & Institutions*, 6(3), 16-27.
- Berliana, R. (2015). The effect of workload, auditor tenure, specialist auditor and public accounting firm size on audit report lag. *Available at www.SSrn.com* , 1-30.
- Bronson, S. N., Carcello, J. V., Hollingsworth, C. W., & Neal, T. L. (2009). Are fully independent audit committees really necessary?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 28(4), 265-280.
- Carslaw, C.A. and Kaplan, S.E. (1991), “An examination of audit delay: further evidence from New Zealand”, *Accounting and Business Research*, Vol. 22 No. 85, pp. 21-32.
- Cassell C.A, Giroux G, Myers LA, Omer TC (2009). The relation between the strength of corporate governance and auditor-client realignments. *Working paper*, University of Arkansas and Texas A&M University

- \_\_\_\_\_ (2012). The effect of corporate governance on auditor-client realignments. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(2), 167-188.
- Chen, C.-Y., Lin C.-J. and Lin Y.-C. (2008), "Audit partner tenure, audit Firm tenure, and discretionary accruals: Does long auditor tenure impair earnings quality?", *Contemporary Accounting Research*, Vol. No.2, pp. 415-445.
- Chi, W., Huang H., Liao Y. and Xie H. (2009), "Mandatory audit partner rotation, audit quality, and market perception: Evidence from Taiwan", *Contemporary Accounting Research*, Vol. No.2, pp. 359-391.
- Christensen, B. E., Omer, T. C., Shelley, M. K., & Wong, P. A. (2019). Affiliated former partners on the audit committee: Influence on the auditor-client relationship and audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 95-119.
- Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 29 No. 6, pp. 490-512
- Dewi, K. I. K., Subekti, I., & Saraswati, E. (2019). The Determinants of Delay in Publication of Financial Statement. *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, 6(1), 9-18.
- Dibia, N. O., & Onwuchekwa, J. C. (2013). An examination of the audit report lag of companies quoted in the Nigeria stock exchange. *International Journal of Business and Social Research*, 3(9), 8-16.
- Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. *Managerial Auditing Journal*. Vol. 34 No. 1, 2019 pp. 44-75.
- 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*, 10(1), 1-45.
- Fayyum, N. H., & Rustiana, S. H. (2019). The Effect of Audit Tenure, Company Age, and Company Size on Audit Report Lag with Manufacturing Industrial Specialization Auditors As Moderation Variables -Empirical Study on Manufacturing Companies Listed on the Indonesia Stock Exchange). *KnE Social Sciences*, 888-905.
- Financial Accounting Standards Board (FASB) (2010). *Conceptual framework for financial reporting; chapter 3, qualitative characteristics of useful financial information*, a replacement of FASB concept no. 1 and no. 2. Statement of Financial Accounting Concepts No. 8. Norwalk, CT: FASB
- Fontaine, R., Khemakhem, H., & Herda, D. N. (2016). Audit committee perspectives on mandatory audit firm rotation: Evidence from Canada. *Journal of management & Governance*, 20(3), 485-502.
- Geiger, M. A., & Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.

- General Accounting Office (GAO). 2003. **Public Accounting Firms: Mandated Study on Consolidation and Competition**. GAO-03-864. Washington, DC: GAO.
- 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.
- Ghosh, A., & Siriviriyakul, S. (2018). Quasi rents to audit firms from longer tenure. **Accounting Horizons**, 32(2), 81-102.
- Güleç, Ö. F. (2017). Timeliness of corporate reporting in developing economies: Evidence from Turkey. **Journal of Accounting and Management Information Systems**, 16(3), 219-239.
- Habib, A., & Bhuiyan, M. B. U. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. **Journal of international accounting, Auditing and taxation**, 20(1), 32-44.
- \_\_\_\_\_, Huang, H. J., & Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. **International Journal of Auditing**, 23(1), 20-44.
- Hashim, U. J., & Abdul Rahman, R. (2011). Audit report lag and the effectiveness of audit committee among Malaysian listed companies. **International Bulletin of Business Administration**, 10, 50-61.
- Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. **Journal of Accounting in Emerging Economies**. Vol. 6 No. 1, pp. 13-32
- Hoitash, R., & Hoitash, U. (2009). The role of audit committees in managing relationships with external auditors after SOX. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 24 No. 4, pp. 368-397
- Husaini, Saiful, & Ilyas, F. (2019). The Substitution Role of Audit Committee Effectiveness and Audit Quality in Explaining Audit Report Lag. **Accounting Fininancial Review**, 4(1), 28-37.
- Hussin, W. N. W., Bamahros, H. M., & Shukeri, S. N. (2018). Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag. **Managerial Auditing Journal**. Vol. 33 No. 3, pp. 246-266
- Ika, S. R., & Ghazali, N. A. M. (2012). Audit committee effectiveness and timeliness of reporting: Indonesian evidence. **Managerial Auditing Journal** Vol. 27 No. 4, 2012 pp. 403-424
- Inaam, Z., & Khamoussi, H. (2016). Audit committee effectiveness, audit quality and earnings management: a meta-analysis. **International Journal of Law and Management**, Vol. 58, Issue 2 , pp.179 -196.
- International Accounting Standards Board (IASB).(2010). **The conceptual framework for financial reporting**. London , IFRS Foundation.

- Juwita, R., Sutrisno T. & Hariadi, B. (2020). The Influence of audit committee and internal audit on audit report lag. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 9(1), 137-142.
- Kaaroud, M. A., Ariffin, N. M., & Ahmad, M. (2020). The extent of audit report lag and governance mechanisms. *Journal of Islamic Accounting and Business Research*.
- Karami, G., Karimiyan, T., & Salati, S. (2017). Auditor tenure, auditor industry expertise, and audit report lag: Evidences of Iran. *Iranian Journal of Management Studies*, 10(3), 641-666.
- Kayleen, S. H. (2019). The Impact of Audit Committee's Effectiveness, Gender, and Tenure on Audit Report Lag: Indonesian Evidence. *Conference on Business, Law And Pedagogy, ICBLP*, 13-14 February, Sidoarjo, Indonesia
- Kusumah, R. W. R., & Manurung, D. T. (2017). The effect of Audit Quality, Tenure of Audit to Audit Lag Report With Specialized Industry of Auditors as a Moderating Variable. *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 15(25), 99-107.
- Lai, K. W. and Cheuk, L.M.C. (2005), "Audit report lag, audit partner rotation and audit firm rotation: evidence from Australia", *Working paper*, Hong Kong Polytechnic University.
- Lee, H. Y., & Jahng, G. J. (2008). Determinants of audit report lag: Evidence from Korea-an examination of auditor-related factors. *Journal of Applied Business Research (JABR)*, 24(2), pp. 27-44.
- \_\_\_\_\_, Mande, V., & Son, M. (2009). Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags?. *International Journal of Auditing*, 13(2), pp. 87-104.
- Lestarinigrum P. M., Suputra G. D. ,Suryanawa, I. K., & Yadnyana, I. K.(2020). The Effect of Auditor Switching, Audit Fee, and Auditor's Opinion on Audit Delay. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research (AJHSSR)*, Volume-4, Issue-1, pp.149-156.
- Lim, C., Y., & Tan, H. T. (2010). Does auditor tenure improve audit quality? Moderating effects of industry specialization and fee dependence. *Contemporary Accounting Research*, 27(3), pp. 923-957.
- Lisic, L. L., Myers, L. A., Seidel, T. A., & Zhou, J. (2019). Does audit committee accounting expertise help to promote audit quality? Evidence from auditor reporting of internal control weaknesses. *Contemporary Accounting Research*, 36(4), pp. 2521-2553.
- Mathuva, D. M., Tauringana, V., & Owino, F. J. O. (2019). Corporate governance and the timeliness of audited financial statements. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.,Vol.(9),no.(4),PP.473-501

- Mazkiyani, N., & Handoyo, S. (2017). Audit Report Lag of Listed Companies in Indonesia Stock Exchange. *Jurnal Aplikasi Bisnis*, 17(1), pp. 77-95.
- Mohamad Naimi, M. N., Rohami, S., & Wan-Hussin, W. N. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia. *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), pp.57-84
- Muhammad, M. I. (2020). Effects of auditor attributes on audit reporting lag: empirical evidence from Nigerian service firms. *Asian Journal of Empirical Research*, 10(4), pp. 127-136.
- Nehme, R., Assaker, G., & Khalife, R. (2015). Dynamics of Audit Lag-Board of Directors and Audit Committees' Effect. *Corporate Ownership and control*, 12(3), pp. 281-294.
- Nurjanah, F., & Sudaryati, E. (2019). The effect of political connection and effectiveness of audit committee on audit fee. *The Indonesian Accounting Review*, 9(2), pp. 227-234.
- Ocak, M., & Özden, E. (2018). Signing Auditor-Specific Characteristics and Audit Report Lag: A Research From Turkey. *Journal of Applied Business Research*, pp. 277-294.
- Oussii, A. A., & Taktak, N. B. (2018). Audit committee effectiveness and financial reporting timeliness. *African Journal of Economic and Management Studies*. Vol. 9 No. 1, 2018 pp. 34-55
- Pradipta, A., & Zalukhu, A. G. (2020). Audit Report Lag: Specialized Auditor and Corporate Governance. *GATR Global Journal of Business and Social Science Review*, 8 (1), pp.41 – 48.
- Puasa, S., Salleh, M. F. M., & Ahmad, A. (2014). Audit committee and timeliness of financial reporting: Malaysian public listed companies. *Middle-East Journal of Scientific Research*, 22(2), pp. 162-175.
- Raweh, N. A. M., Kamardin, H., & Malik, M. (2019). Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence From Oman. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 9(1), pp. 152-169.
- Rummell, J. E. (2016). *Audit Firm Rotation, Audit Firm Tenure, and Audit Committee Support in Accounting Disputes.*, Doctor of Business Administration Dissertations, Kennesaw State University, DigitalCommons@Kennesaw State University
- \_\_\_\_\_, DeZoort, F. T., & Hermanson, D. R. (2019). Does audit firm tenure matter to audit committee members? Evidence from an accounting dispute. *Accounting Horizons*, 33(2), 25-41.
- Sakka, I. F., & Jarboui, A. (2016). Audit reports timeliness: Empirical evidence from Tunisia. *Cogent Business & Management*, 3(1), 1195680.

- Salleh, Z., Baatwah, S. R., & Ahmad, N. (2017). Audit committee financial expertise and audit report lag: Malaysia further insight. *Asian Journal of Accounting and Governance*, 8, 137-150.
- Sari, W. O. I., Subroto, B., & Ghofar, A. (2019). Corporate governance mechanisms and audit report lag moderated by audit complexity. *International Journal of Research in Business and Social Science* (2147-4478), 8(6), 256-261.
- Setiawan, G., & Nahumury, J. (2014). The effect of board of commissioners, audit committee, and stock ownership concentration on audit report lag of banking companies in Indonesia Stock Exchange. *The Indonesian Accounting Review*, 4(1), 15-28.
- Sharma, D. S., Tanyi, P. N., & Litt, B. A. (2017). Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 36(1), 129-149.
- Singer, Z., & Zhang, J. (2018). Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery. *The Accounting Review*, 93(2), 315-338.
- Suadiye, G. (2019). Determinants of the timeliness of financial reporting :Empirical evidence from Turkey. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 37(2), 365-386.
- Stewart, E. G., & Cairney, T. D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity. *Managerial Auditing Journal*.
- 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.
- Tanyi, P., Raghunandan, K., & Barua, A. (2010). Audit report lags after voluntary and involuntary auditor changes. *Accounting horizons*, 24(4), 671-688.
- Tayo, G. A., & Olayeye, O. A. (2019). Effect of Audit Committee Characteristics on the Timeliness of Financial Reporting in Nigeria. *Journal of Economics, Management and Trade*, 1-10.
- Tuan, K., Memis, M. Ü., Kaygusuz, F., & Chegini , Z. (2020). Audit report delay and audit firm rotation in Turkey . *Journal of the Cukurova University Institute of Social Sciences*, 29(1).,pp.29- 41.
- Wiyantoro, L. S., & Usman, F. (2018). Audit Tenure and Quality to Audit Report Lag in Banking. *European Research Studies Journal*, 21(3), 417-428.
- Yendrawati, R., & Panggabean, A. P. (2016). The effect of corporate governance , Tenure audit and quality of earnings towards audit delay with auditor`s specialization as the variable of moderation. *Asian Journal of Innovation and Entrepreneurship*, 1(01), 48-61.



أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

## مخرجات برنامج SPSS بنتائج التحليل الإحصائي

نتيجة التحليل الإحصائي لإختبار الفرض الأول المتعلق بإتحدار تأخير تقرير المراجعة على عدد سنوات الإرتباط بعمل المراجعة و المتغيرات الرقابية:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.807 <sup>a</sup>	.652	.638	15.599

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	161865.312	14	11561.808	47.513	.000 <sup>b</sup>
	Residual	86385.055	355	243.338		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	115.714	12.771		9.061	.000		
	Tenure	-1.407	.217	-.280	-6.497	.000	.529	1.890
	Big 4	-5.626	2.194	-.105	-2.565	.011	.590	1.696
	OPINION	8.678	2.139	.145	4.057	.000	.764	1.309
	YEAR	11.290	2.373	.186	4.757	.000	.644	1.552
	ROA	-37.463	12.629	-.136	-2.966	.003	.465	2.150
	LOSS	8.490	2.609	.157	3.254	.001	.423	2.367
	AGE	.022	.044	.017	.493	.622	.820	1.219
	Growth	.771	.655	.044	1.177	.240	.718	1.394
	Duality	1.046	1.855	.020	.564	.573	.766	1.306
	Bsize	.988	.349	.112	2.833	.005	.629	1.590
	Lev	25.682	3.736	.261	6.875	.000	.682	1.465
	SIZE	-3.581	.646	-.237	-5.540	.000	.538	1.860
	LIQ	-7.389	3.428	-.076	-2.155	.032	.783	1.277
	Complex	7.306	2.277	.112	3.209	.001	.809	1.236

a. Dependent Variable: ARL

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

نتيجة إختبار الفرض الثاني المتعلق بإنحدار تأخير التقرير على فاعلية لجنة المراجعة و المتغيرات الرقابية:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.836 <sup>a</sup>	.698	.686	14.528

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, LOSS

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	173326.658	14	12380.476	58.661	.000 <sup>b</sup>
	Residual	74923.710	355	211.053		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, LOSS

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	125.446	11.866		10.572	.000		
	ACEffect	-8.414	.829	-.349	-10.148	.000	.719	1.391
	Big 4	-9.706	2.002	-.180	-4.848	.000	.614	1.629
	OPINION	10.247	1.976	.172	5.185	.000	.776	1.288
	YEAR	4.405	2.343	.072	1.880	.061	.573	1.745
	ROA	-41.074	11.598	-.149	-3.541	.000	.478	2.090
	LOSS	11.641	2.365	.215	4.922	.000	.446	2.243
	AGE	.099	.040	.079	2.506	.013	.866	1.155
	Growth	1.548	.617	.087	2.508	.013	.700	1.428
	Duality	-1.846	1.659	-.036	-1.113	.267	.831	1.204
	Bsize	.137	.317	.016	.432	.666	.660	1.515
	Lev	19.144	3.324	.194	5.759	.000	.747	1.338
	SIZE	-3.008	.590	-.199	-5.099	.000	.560	1.786
	LIQ	-5.945	3.147	-.061	-1.889	.060	.806	1.240
	Complex	2.830	2.170	.043	1.304	.193	.772	1.295

a. Dependent Variable: ARL

نتيجة إختبار الفرض الثالث المتعلق بإنحدار تأخير تقرير المراجعة على عدد سنوات الإرتباط بعمل المراجعة و

فاعلية لجنة المراجعة و تفاعلهم معاً و المتغيرات الرقابية:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
-------	---	----------	-------------------	----------------------------

## أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

1	.868 <sup>a</sup>	.754	.743	13.154
---	-------------------	------	------	--------

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, Tenure, LOSS, Tenure\*ACEffect

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	187172.498	16	11698.281	67.610	.000 <sup>b</sup>
	Residual	61077.869	353	173.025		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, Tenure, LOSS, Tenure\*ACEffect

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	158.372	11.434		13.851	.000		
	Tenure	-1.921	.258	-.382	-7.439	.000	.265	3.779
	ACEffect	-10.940	1.350	-.454	-8.106	.000	.222	4.495
	Tenure*ACEffect	.247	.145	.126	1.709	.088	.129	7.770
	Big 4	-6.323	1.852	-.118	-3.414	.001	.588	1.700
	OPINION	8.482	1.811	.142	4.683	.000	.758	1.320
	YEAR	3.307	2.194	.054	1.507	.133	.536	1.865
	ROA	-22.897	10.752	-.083	-2.130	.034	.456	2.191
	LOSS	6.842	2.208	.126	3.098	.002	.419	2.385
	AGE	.026	.037	.021	.707	.480	.820	1.220
	Growth	1.856	.562	.105	3.305	.001	.693	1.442
	Duality	1.555	1.596	.030	.974	.330	.736	1.359
	Bsize	.763	.296	.086	2.581	.010	.623	1.606
	Lev	25.960	3.264	.263	7.954	.000	.636	1.573
	SIZE	-4.033	.546	-.266	-7.381	.000	.535	1.869
	LIQ	-10.708	2.912	-.111	-3.678	.000	.772	1.295
	Complex	1.627	1.998	.025	.814	.416	.747	1.339

a. Dependent Variable: ARL

الإنحدار الهيراركي أو المتدرج لعدد سنوات الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة معاً على تأخير التقرير :

## Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.565 <sup>a</sup>	.320	.318	21.422	.320	172.951	1	368	.000
2	.732 <sup>b</sup>	.535	.533	17.727	.216	170.399	1	367	.000
3	.735 <sup>c</sup>	.540	.536	17.660	.005	3.793	1	366	.052

د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

- a. Predictors: (Constant), Tenure  
 b. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect  
 c. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect, Tenure\*ACEffect

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	79369.716	1	79369.716	172.951	.000 <sup>d</sup>
	Residual	168880.652	368	458.915		
	Total	248250.368	369			
2	Regression	132918.587	2	66459.294	211.482	.000 <sup>c</sup>
	Residual	115331.780	367	314.256		
	Total	248250.368	369			
3	Regression	134101.662	3	44700.554	143.325	.000 <sup>d</sup>
	Residual	114148.705	366	311.882		
	Total	248250.368	369			

- a. Dependent Variable: ARL  
 b. Predictors: (Constant), Tenure  
 c. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect  
 d. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect, Tenure\*ACEffect

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics		
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF	
1 (Constant)	90.542	1.886		47.998	.000			
	Tenure	-2.845	.216	-.565	-13.151	.000	1.000	1.000
2 (Constant)	105.989	1.959		54.108	.000			
	Tenure	-2.465	.181	-.490	-13.589	.000	.974	1.026
	ACEffect	-11.346	.869	-.471	-13.054	.000	.974	1.026
3 (Constant)	109.543	2.672		40.998	.000			
	Tenure	-2.932	.300	-.583	-9.767	.000	.353	2.832
	ACEffect	-14.083	1.651	-.584	-8.532	.000	.268	3.730
	Tenure*ACEffect	.338	.174	.172	1.948	.052	.161	6.219

- a. Dependent Variable: ARL

تحليل الحساسية فيما يتعلق بالقياس البديل لطول الإرتباط بعمل المراجعة :

نتائج تحليل الإنحدار بدون التفاعل:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.834 <sup>a</sup>	.696	.683	14.595

- a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, Lten, ROA, Bsize, Big 4, Sten, LOSS

ANOVA<sup>a</sup>

241

د. تامر السواح أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	172844.050	15	11522.937	54.095	.000 <sup>b</sup>
	Residual	75406.317	354	213.012		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, Lten, ROA, Bsize, Big 4, Sten, LOSS

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	105.637	11.772		8.973	.000	
	Sten	11.782	2.212	.220	5.325	.000	.504
	Lten	-14.126	2.186	-.245	-6.461	.000	.596
	Big 4	-4.805	2.045	-.089	-2.349	.019	.594
	OPINION	8.789	1.997	.147	4.401	.000	.767
	YEAR	10.940	2.229	.180	4.907	.000	.639
	ROA	-35.114	11.733	-.128	-2.993	.003	.472
	LOSS	5.390	2.486	.100	2.168	.031	.407
	AGE	.037	.040	.030	.935	.350	.853
	Growth	2.050	.650	.116	3.154	.002	.637
	Duality	1.041	1.748	.020	.595	.552	.755
	Bsize	1.384	.332	.157	4.168	.000	.607
	Lev	26.007	3.443	.264	7.554	.000	.703
	SIZE	-3.979	.609	-.263	-6.538	.000	.531
	LIQ	-4.151	3.169	-.043	-1.310	.191	.802
	Complex	8.413	2.134	.129	3.942	.000	.806

a. Dependent Variable: ARL

**تحليل التباين One way ANOVA**

**ANOVA**

ARL

	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	94587.721	2	47293.860	112.954	.000
Within Groups	153662.647	367	418.699		
Total	248250.368	369			

**Multiple Comparisons**

Dependent Variable: ARL

Tukey HSD

(I) Tenure2	(J) Tenure2	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
Sten	Mten	22.833	2.515	.000	16.91	28.75

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

	Lten	39.378	2.658	.000	33.12	45.63
Mten	Sten	-22.833	2.515	.000	-28.75	-16.91
	Lten	16.546	2.689	.000	10.22	22.87
Lten	Sten	-39.378	2.658	.000	-45.63	-33.12
	Mten	-16.546	2.689	.000	-22.87	-10.22

\*. The mean difference is significant at the 0.05 level.

نتائج تحليل الإنحدار مع التفاعل بين أمد الإرتباط بالعميل و فاعلية لجنة المراجعة لديه

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.885 <sup>a</sup>	.783	.772	12.387

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Sten\*ACeffect, ACeffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, Lten, YEAR, LOSS, Sten, Lten\*ACeffect

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	194393.179	18	10799.621	70.384	.000 <sup>b</sup>
	Residual	53857.188	351	153.439		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Sten\*ACeffect, ACeffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, Lten, YEAR, LOSS, Sten, Lten\*ACeffect

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	143.671	10.570		13.593	.000		
	Sten	20.245	3.257	.377	6.217	.000	.168	5.963
	Lten	-14.228	3.327	-.247	-4.277	.000	.185	5.393
	ACeffect	-6.938	.972	-.288	-7.140	.000	.381	2.628
	Sten*ACeffect	-6.047	1.829	-.182	-3.307	.001	.205	4.886
	Lten*ACeffect	.154	1.568	.006	.098	.922	.152	6.564
	Big 4	-5.747	1.743	-.107	-3.298	.001	.589	1.697
	OPINION	7.617	1.737	.128	4.386	.000	.731	1.369
	YEAR	4.009	2.059	.066	1.946	.052	.539	1.854
	ROA	-23.548	10.013	-.086	-2.352	.019	.467	2.143
	LOSS	3.857	2.138	.071	1.804	.072	.397	2.520
	AGE	.042	.034	.033	1.217	.224	.837	1.195
	Growth	2.777	.564	.157	4.923	.000	.609	1.641
	Duality	.950	1.490	.018	.638	.524	.749	1.335
	Bsize	1.111	.284	.126	3.911	.000	.598	1.673
	Lev	26.120	2.936	.265	8.896	.000	.697	1.436

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

SIZE	-4.497	.530	-.297	-8.490	.000	.505	1.981
LIQ	-6.568	2.736	-.068	-2.400	.017	.775	1.290
Complex	1.986	1.946	.030	1.021	.308	.699	1.431

a. Dependent Variable: ARL

نتائج الإنحدار الهراريكي لإستخدام أمد الإرتباط بالعمل بدلاً من عدد سنوات ذلك الإرتباط:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.638 <sup>a</sup>	.407	.404	20.030	.407	125.892	2	367	.000
2	.753 <sup>b</sup>	.567	.564	17.131	.160	135.719	1	366	.000
3	.767 <sup>c</sup>	.588	.583	16.758	.021	9.226	2	364	.000

a. Predictors: (Constant), Lten, Sten

b. Predictors: (Constant), Lten, Sten, ACEffect

c. Predictors: (Constant), Lten, Sten, ACEffect, Sten\*ACEffect, Lten\*ACEffect

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	101013.173	2	50506.587	125.892	.000 <sup>b</sup>
	Residual	147237.194	367	401.191		
	Total	248250.368	369			
2	Regression	140841.940	3	46947.313	159.975	.000 <sup>c</sup>
	Residual	107408.427	366	293.466		
	Total	248250.368	369			
3	Regression	146024.141	5	29204.828	103.991	.000 <sup>d</sup>
	Residual	102226.227	364	280.841		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Lten, Sten

c. Predictors: (Constant), Lten, Sten, ACEffect

d. Predictors: (Constant), Lten, Sten, ACEffect, Sten\*ACEffect, Lten\*ACEffect

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	66.822	1.764		37.891	.000		
	Sten	23.273	2.457	.434	9.471	.000	.770	1.299
	Lten	-17.504	2.640	-.304	-6.631	.000	.770	1.299
2	(Constant)	83.308	2.068		40.280	.000		
	Sten	19.541	2.126	.364	9.192	.000	.753	1.329
	Lten	-14.501	2.272	-.252	-6.382	.000	.760	1.315
	ACEffect	-9.985	.857	-.414	-11.650	.000	.936	1.069

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

3 (Constant)	80.779	2.486		32.495	.000		
Sten	30.983	3.704	.578	8.365	.000	.237	4.215
Lten	-16.498	4.178	-.286	-3.949	.000	.215	4.647
ACeffect	-8.453	1.212	-.351	-6.976	.000	.448	2.232
Sten*ACeffect	-8.509	2.198	-.256	-3.870	.000	.259	3.859
Lten*ACeffect	.787	1.928	.032	.408	.684	.184	5.425

a. Dependent Variable: ARL

تحليل الحساسية المتعلق بفاعلية لجنة المراجعة : بدون التفاعل مع فترة الإرتباط بالمراجعة

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.802 <sup>a</sup>	.644	.630	15.784

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, EFFAC5, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	159806.387	14	11414.742	45.817	.000 <sup>d</sup>
	Residual	88443.980	355	249.138		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, EFFAC5, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	120.634	13.348		9.037	.000		
	EFFAC5	-5.944	1.035	-.208	-5.742	.000	.766	1.306
	Big 4	-7.815	2.176	-.145	-3.592	.000	.614	1.629
	OPINION	11.821	2.160	.198	5.472	.000	.767	1.304
	YEAR	11.799	2.397	.194	4.922	.000	.646	1.547
	ROA	-51.627	12.534	-.188	-4.119	.000	.483	2.068
	LOSS	11.569	2.572	.214	4.497	.000	.445	2.248
	AGE	.016	.045	.013	.353	.724	.800	1.251
	Growth	.841	.664	.047	1.267	.206	.715	1.399
	Duality	-1.753	1.804	-.034	-.972	.332	.829	1.207
	Bsize	.808	.348	.091	2.319	.021	.645	1.550
	Lev	18.883	3.612	.192	5.228	.000	.747	1.338
	SIZE	-2.896	.641	-.191	-4.519	.000	.560	1.786
	LIQ	-3.592	3.406	-.037	-1.054	.292	.812	1.231
	Complex	3.930	2.387	.060	1.646	.101	.753	1.327



د. تامر السواح

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

a. Dependent Variable: ARL

نتائج تحليل الانحدار لتحليل الحساسية المتعلق بفاعلية لجنة المراجعة في ظل التفاعل مع فترة الارتباط بالمراجع:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.835 <sup>a</sup>	.697	.683	14.595

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, EFFAC5, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS, EFFAC5XTenure

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	173051.659	16	10815.729	50.772	.000 <sup>b</sup>
	Residual	75198.708	353	213.028		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, EFFAC5, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS, EFFAC5XTenure

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	154.152	13.113		11.756	.000		
	Tenure	-1.972	.387	-.392	-5.094	.000	.145	6.896
	EFFAC5	-7.813	1.247	-.273	-6.267	.000	.452	2.214
	EFFAC5XTenure	.121	.105	.097	1.149	.251	.122	8.228
	Big 4	-4.528	2.065	-.084	-2.193	.029	.583	1.717
	OPINION	10.285	2.021	.172	5.088	.000	.749	1.335
	YEAR	10.697	2.249	.176	4.757	.000	.628	1.592
	ROA	-33.296	11.834	-.121	-2.814	.005	.464	2.156
	LOSS	6.932	2.450	.128	2.829	.005	.419	2.385
	AGE	-.067	.043	-.053	-1.570	.117	.744	1.343
	Growth	1.163	.616	.066	1.889	.060	.710	1.408
	Duality	2.033	1.748	.039	1.163	.246	.755	1.325
	Bsize	1.446	.334	.164	4.329	.000	.600	1.667
	Lev	26.406	3.548	.268	7.443	.000	.662	1.509
	SIZE	-3.847	.608	-.254	-6.331	.000	.532	1.878
	LIQ	-8.150	3.223	-.084	-2.529	.012	.776	1.289
	Complex	3.050	2.210	.047	1.380	.169	.751	1.331

a. Dependent Variable: ARL

نتائج الإنحدار الهراري أو المتعدد لتحليل الحساسية المتعلق بفاعلية لجنة المراجعة:

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.636 <sup>a</sup>	.405	.402	20.060	.405	124.961	2	367	.000
2	.637 <sup>b</sup>	.405	.400	20.085	.000	.075	1	366	.785

a. Predictors: (Constant), EFFAC5, Tenure

b. Predictors: (Constant), EFFAC5, Tenure, EFFAC5XTenure

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	100569.094	2	50284.547	124.961	.000 <sup>b</sup>
	Residual	147681.273	367	402.401		
	Total	248250.368	369			
2	Regression	100599.253	3	33533.084	83.122	.000 <sup>c</sup>
	Residual	147651.114	366	403.418		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), EFFAC5, Tenure

c. Predictors: (Constant), EFFAC5, Tenure, EFFAC5XTenure

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	119.810	4.402		27.215	.000		
	Tenure	-2.684	.204	-.533	-13.168	.000	.988	1.012
	EFFAC5	-8.408	1.158	-.294	-7.258	.000	.988	1.012
2	(Constant)	120.804	5.715		21.139	.000		
	Tenure	-2.811	.508	-.559	-5.528	.000	.159	6.283
	EFFAC5	-8.700	1.578	-.304	-5.513	.000	.534	1.874
	EFFAC5XTenure	.038	.139	.030	.273	.785	.132	7.599

a. Dependent Variable: ARL

**تحليل الحساسية المتعلق بقياس تأخير تقرير المراجعة:**

نتائج إحدار التأخير غير العادي للتقرير على طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.768 <sup>a</sup>	.590	.574	16.29826

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	135555.690	14	9682.549	36.451	.000 <sup>b</sup>
	Residual	94299.854	355	265.633		
	Total	229855.544	369			

a. Dependent Variable: Irregular ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, Tenure, LOSS

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	43.273	13.343		3.243	.001		
	Tenure	-1.268	.226	-.262	-5.603	.000	.529	1.890
	Big 4	-6.020	2.292	-.116	-2.627	.009	.590	1.696
	OPINION	7.277	2.235	.127	3.256	.001	.764	1.309
	YEAR	9.541	2.480	.163	3.848	.000	.644	1.552
	ROA	-20.026	13.195	-.076	-1.518	.130	.465	2.150
	LOSS	10.143	2.726	.195	3.721	.000	.423	2.367
	AGE	.019	.046	.015	.413	.680	.820	1.219
	Growth	.662	.684	.039	.967	.334	.718	1.394
	Duality	1.635	1.938	.033	.843	.400	.766	1.306
	Bsize	1.019	.364	.120	2.797	.005	.629	1.590
	Lev	25.247	3.903	.266	6.468	.000	.682	1.465
	SIZE	-3.481	.675	-.239	-5.155	.000	.538	1.860
	LIQ	-7.779	3.582	-.083	-2.172	.031	.783	1.277
	Complex	6.911	2.379	.110	2.905	.004	.809	1.236

a. Dependent Variable: Irregular ARL

نتائج إحدار التأخير غير العادي للتقرير على فاعلية لجنة المراجعة

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.800 <sup>a</sup>	.640	.625	15.27559

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, LOSS

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	147018.519	14	10501.323	45.004	.000 <sup>b</sup>
	Residual	82837.025	355	233.344		

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

Total	229855.544	369			
-------	------------	-----	--	--	--

a. Dependent Variable: Irregular ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, LOSS

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	53.828	12.477		4.314	.000		
ACEffect	-8.031	.872	-.346	-9.212	.000	.719	1.391
Big 4	-9.758	2.105	-.188	-4.635	.000	.614	1.629
OPINION	8.680	2.078	.151	4.177	.000	.776	1.288
YEAR	2.905	2.464	.050	1.179	.239	.573	1.745
ROA	-22.609	12.195	-.085	-1.854	.065	.478	2.090
LOSS	12.941	2.487	.248	5.204	.000	.446	2.243
AGE	.089	.042	.074	2.149	.032	.866	1.155
Growth	1.417	.649	.083	2.184	.030	.700	1.428
Duality	-.944	1.744	-.019	-.541	.589	.831	1.204
Bsize	.236	.333	.028	.707	.480	.660	1.515
Lev	19.390	3.495	.204	5.547	.000	.747	1.338
SIZE	-2.980	.620	-.205	-4.805	.000	.560	1.786
LIQ	-6.627	3.309	-.071	-2.003	.046	.806	1.240
Complex	2.627	2.282	.042	1.151	.250	.772	1.295

a. Dependent Variable: Irregular ARL

نتائج إحدار التأخير غير العادي للتقرير على التفاعل بين طول فترة الإرتباط بعمل المراجعة و فاعلية لجنة المراجعة

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.830 <sup>a</sup>	.688	.674	14.25116

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, Tenure, LOSS, Tenure\*ACEffect

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	158162.769	16	9885.173	48.672	.000 <sup>b</sup>
	Residual	71692.775	353	203.096		
	Total	229855.544	369			

a. Dependent Variable: Irregular ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACEffect, Big 4, Lev, Growth, ROA, Bsize, YEAR, Tenure, LOSS, Tenure\*ACEffect

**Coefficients<sup>a</sup>**

249

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	82.534	12.388		6.662	.000		
Tenure	-1.637	.280	-.338	-5.852	.000	.265	3.779
ACeffect	-9.672	1.462	-.417	-6.614	.000	.222	4.495
Tenure*ACeffect	.140	.157	.074	.894	.372	.129	7.770
Big 4	-6.722	2.006	-.130	-3.350	.001	.588	1.700
OPINION	6.987	1.962	.122	3.561	.000	.758	1.320
YEAR	1.612	2.377	.028	.678	.498	.536	1.865
ROA	-5.718	11.649	-.022	-.491	.624	.456	2.191
LOSS	8.677	2.392	.166	3.627	.000	.419	2.385
AGE	.023	.040	.019	.569	.570	.820	1.220
Growth	1.719	.608	.101	2.825	.005	.693	1.442
Duality	2.319	1.729	.046	1.341	.181	.736	1.359
Bsize	.792	.320	.093	2.472	.014	.623	1.606
Lev	26.064	3.536	.275	7.371	.000	.636	1.573
SIZE	-3.902	.592	-.268	-6.592	.000	.535	1.869
LIQ	-11.049	3.154	-.118	-3.502	.001	.772	1.295
Complex	1.743	2.165	.028	.805	.421	.747	1.339

a. Dependent Variable: Irregular ARL

التحليل الهيراركي أو المتدرج المتعلق بأثر التفاعل بين طول فترة الإرتباط بعميل المراجعة و فاعلية لجنة المراجع على التأخير غير العادي للتقرير

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.526 <sup>a</sup>	.276	.274	21.26208	.276	140.445	1	368	.000
2	.693 <sup>b</sup>	.480	.477	18.04769	.204	143.759	1	367	.000
3	.695 <sup>c</sup>	.483	.479	18.01320	.003	2.407	1	366	.122

a. Predictors: (Constant), Tenure

b. Predictors: (Constant), Tenure, ACeffect

c. Predictors: (Constant), Tenure, ACeffect, TenureXACeffect

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	63491.622	1	63491.622	140.445	.000 <sup>b</sup>
	Residual	166363.922	368	452.076		
	Total	229855.544	369			
2	Regression	110316.672	2	55158.336	169.343	.000 <sup>c</sup>
	Residual	119538.872	367	325.719		
	Total	229855.544	369			
3	Regression	111097.581	3	37032.527	114.130	.000 <sup>d</sup>

250

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

Residual	118757.963	366	324.475		
Total	229855.544	369			

- a. Dependent Variable: Irregular ARL  
 b. Predictors: (Constant), Tenure  
 c. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect  
 d. Predictors: (Constant), Tenure, ACEffect, TenureXACEffect

Coefficients<sup>a</sup>

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1 (Constant)	17.713	1.872		9.461	.000		
Tenure	-2.545	.215	-.526	-11.851	.000	1.000	1.000
2 (Constant)	32.157	1.994		16.125	.000		
Tenure	-2.189	.185	-.452	-11.855	.000	.974	1.026
ACEffect	-10.610	.885	-.457	-11.990	.000	.974	1.026
3 (Constant)	35.045	2.725		12.859	.000		
Tenure	-2.568	.306	-.530	-8.389	.000	.353	2.832
ACEffect	-12.833	1.684	-.553	-7.623	.000	.268	3.730
TenureXACEffect	.275	.177	.145	1.551	.122	.161	6.219

- a. Dependent Variable: Irregular ARL

التحليل الإضافي لأثر أبعاد فاعلية لجنة المراجعة على تأخير تقرير المراجعة :

تحليل لأثر خبرة أعضاء لجنة المراجعة على تأخير تقرير المراجعة:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.787 <sup>a</sup>	.619	.604	16.313

- a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACexp, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	153779.582	14	10984.256	41.276	.000 <sup>b</sup>
	Residual	94470.785	355	266.115		
	Total	248250.368	369			

- a. Dependent Variable: ARL  
 b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACexp, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

Coefficients<sup>a</sup>

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	99.919	13.091		7.632	.000		
	ACexp	-9.762	3.406	-.099	-2.866	.004	.907	1.103
	Big 4	-8.805	2.246	-.164	-3.920	.000	.615	1.626
	OPINION	9.693	2.234	.162	4.339	.000	.766	1.306
	YEAR	11.865	2.484	.195	4.776	.000	.643	1.555
	ROA	-46.709	13.169	-.170	-3.547	.000	.468	2.138
	LOSS	13.253	2.671	.245	4.962	.000	.441	2.268
	AGE	.080	.045	.063	1.796	.073	.864	1.158
	Growth	.673	.686	.038	.982	.327	.715	1.398
	Duality	-3.206	1.886	-.062	-1.700	.090	.811	1.234
	Bsize	.507	.355	.057	1.428	.154	.664	1.505
	Lev	18.226	3.734	.185	4.882	.000	.747	1.338
	SIZE	-2.840	.663	-.188	-4.284	.000	.559	1.789
	LIQ	-3.464	3.521	-.036	-.984	.326	.812	1.232
	Complex	6.964	2.389	.106	2.915	.004	.804	1.244

a. Dependent Variable: ARL

تحليل أثر عدد إجتماعات اللجنة على تأخير التقرير :

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.800 <sup>a</sup>	.639	.625	15.884

a. Predictors: (Constant), Complex, ACmeet, Duality, AGE, LIQ, SIZE, OPINION, YEAR, Growth, Lev, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	158683.100	14	11334.507	44.924	.000 <sup>b</sup>
	Residual	89567.268	355	252.302		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, ACmeet, Duality, AGE, LIQ, SIZE, OPINION, YEAR, Growth, Lev, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	109.957	12.914		8.515	.000		
	ACmeet	-3.443	.649	-.189	-5.301	.000	.797	1.254
	Big 4	-10.225	2.208	-.190	-4.631	.000	.604	1.657

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

OPINION	8.832	2.182	.148	4.048	.000	.761	1.314
YEAR	9.992	2.455	.164	4.070	.000	.624	1.602
ROA	-45.854	12.693	-.167	-3.613	.000	.477	2.094
LOSS	13.125	2.588	.242	5.071	.000	.445	2.247
AGE	.065	.043	.052	1.499	.135	.859	1.165
Growth	1.269	.681	.072	1.865	.063	.688	1.453
Duality	-2.803	1.815	-.054	-1.545	.123	.830	1.205
Bsize	.808	.351	.091	2.298	.022	.642	1.558
Lev	22.935	3.729	.233	6.151	.000	.710	1.408
SIZE	-2.926	.645	-.193	-4.533	.000	.559	1.789
LIQ	-7.441	3.521	-.077	-2.113	.035	.770	1.300
Complex	8.589	2.327	.131	3.691	.000	.803	1.245

a. Dependent Variable: ARL

تحليل لأثر إستقلالية أعضاء لجنة المراجعة على تأخير تقرير المراجعة :

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.791 <sup>a</sup>	.626	.611	16.174

a. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACindep, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	155383.859	14	11098.847	42.427	.000 <sup>b</sup>
	Residual	92866.509	355	261.596		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, Duality, OPINION, AGE, SIZE, LIQ, ACindep, Growth, Lev, YEAR, ROA, Bsize, Big 4, LOSS

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	100.607	12.889		7.805	.000		
	ACindep	-10.713	2.814	-.132	-3.807	.000	.874	1.145
	Big 4	-7.081	2.260	-.132	-3.134	.002	.598	1.673
	OPINION	10.721	2.201	.180	4.871	.000	.776	1.289
	YEAR	12.298	2.454	.202	5.012	.000	.648	1.544
	ROA	-50.874	12.859	-.185	-3.956	.000	.482	2.073
	LOSS	13.190	2.640	.244	4.996	.000	.444	2.254
	AGE	.061	.045	.048	1.367	.172	.846	1.182
	Growth	.544	.678	.031	.802	.423	.720	1.389
	Duality	-1.991	1.848	-.038	-1.077	.282	.829	1.206



د. تامر السواح  
أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

Bsize	.500	.352	.057	1.421	.156	.665	1.503
Lev	18.429	3.700	.187	4.980	.000	.748	1.337
SIZE	-2.861	.657	-.189	-4.355	.000	.559	1.788
LIQ	-3.081	3.490	-.032	-.883	.378	.812	1.231
Complex	5.609	2.414	.086	2.324	.021	.774	1.292

a. Dependent Variable: ARL

تحليل لأثر حجم لجنة على تأخير تقرير المراجعة:

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.789 <sup>a</sup>	.622	.607	16.264

a. Predictors: (Constant), Complex, ACsize, OPINION, Bsize, LIQ, AGE, Duality, Lev, Big 4, Growth, ROA, SIZE, LOSS, YEAR

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	154351.734	14	11025.124	41.682	.000 <sup>b</sup>
	Residual	93898.634	355	264.503		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), Complex, ACsize, OPINION, Bsize, LIQ, AGE, Duality, Lev, Big 4, Growth, ROA, SIZE, LOSS, YEAR

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	107.865	13.668		7.892	.000		
	ACsize	-3.652	1.131	-.137	-3.230	.001	.592	1.690
	Big 4	-9.698	2.265	-.180	-4.281	.000	.601	1.663
	OPINION	10.985	2.218	.184	4.952	.000	.772	1.295
	YEAR	7.044	2.989	.116	2.357	.019	.441	2.266
	ROA	-51.381	12.928	-.187	-3.974	.000	.482	2.073
	LOSS	12.974	2.652	.240	4.892	.000	.444	2.250
	AGE	.099	.044	.078	2.221	.027	.861	1.161
	Growth	1.024	.700	.058	1.463	.144	.683	1.464
	Duality	-2.706	1.859	-.052	-1.455	.146	.829	1.207
	Bsize	.549	.355	.062	1.548	.123	.661	1.512
	Lev	16.007	3.801	.162	4.212	.000	.717	1.395
	SIZE	-2.716	.660	-.179	-4.117	.000	.561	1.782
	LIQ	-2.492	3.515	-.026	-.709	.479	.810	1.235
	Complex	7.691	2.374	.118	3.240	.001	.809	1.237

a. Dependent Variable: ARL

نتائج الإنحدار الهيراركي أو المتدرج لإستقلالية أعضاء لجنة المراجعة:

أثر فترة إرتباط مراجع الحسابات بعملية و فاعلية لجنة المراجعة

د. تامر السواح

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.616 <sup>a</sup>	.379	.376	20.495	.379	112.005	2	367	.000
2	.623 <sup>b</sup>	.388	.383	20.381	.009	5.099	1	366	.025

a. Predictors: (Constant), ACindep, Tenure

b. Predictors: (Constant), ACindep, Tenure, TenureXACindep

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	94094.339	2	47047.170	112.005	.000 <sup>b</sup>
	Residual	154156.028	367	420.044		
	Total	248250.368	369			
2	Regression	96212.400	3	32070.800	77.204	.000 <sup>c</sup>
	Residual	152037.968	366	415.404		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), ACindep, Tenure

c. Predictors: (Constant), ACindep, Tenure, TenureXACindep

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	T	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	97.311	2.136		45.550	.000		
	Tenure	-2.806	.207	-.558	-13.549	.000	.999	1.001
	ACindep	-19.745	3.335	-.244	-5.921	.000	.999	1.001
2	(Constant)	93.979	2.587		36.330	.000		
	Tenure	-2.256	.319	-.448	-7.080	.000	.417	2.397
	ACindep	-9.602	5.583	-.118	-1.720	.086	.352	2.837
	TenureXACindep	-1.619	.717	-.192	-2.258	.025	.231	4.336

a. Dependent Variable: ARL

نتائج الإنحدار الهيراركي أو المتدرج لخبرة أعضاء لجنة المراجعة:

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	.616 <sup>a</sup>	.379	.376	20.491	.379	112.129	2	367	.000
2	.628 <sup>b</sup>	.395	.390	20.261	.015	9.373	1	366	.002

a. Predictors: (Constant), ACexp, Tenure

b. Predictors: (Constant), ACexp, Tenure, TenureXACexp

ANOVA<sup>a</sup>

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	94158.713	2	47079.357	112.129	.000 <sup>b</sup>
	Residual	154091.655	367	419.868		
	Total	248250.368	369			
2	Regression	98006.335	3	32668.778	79.582	.000 <sup>c</sup>
	Residual	150244.033	366	410.503		
	Total	248250.368	369			

a. Dependent Variable: ARL

b. Predictors: (Constant), ACexp, Tenure

c. Predictors: (Constant), ACexp, Tenure, TenureXACexp

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
		B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
1	(Constant)	102.078	2.652		38.489	.000		
	Tenure	-2.974	.208	-.591	-14.295	.000	.989	1.011
	ACexp	-24.306	4.095	-.245	-5.935	.000	.989	1.011
2	(Constant)	94.334	3.644		25.891	.000		
	Tenure	-1.940	.395	-.386	-4.907	.000	.268	3.735
	ACexp	-5.561	7.341	-.056	-.758	.449	.301	3.322
	TenureXACexp	-2.632	.860	-.292	-3.062	.002	.181	5.510

a. Dependent Variable: ARL