



أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع - دراسة تطبيقية

د/ محمد صابر حموده السيد

مدرس في قسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة المنوفية

أولاً: مقدمة

يهدف مراجع الحسابات إلى توفير تأكيد معقول حول موثوقية المعلومات الواردة في القوائم المالية (Baldacchino, et al., 2016)، ويكون تأكيد المراجع ذات قيمة لمستخدمي القوائم المالية في حالة توافره في التوقيت المناسب، حيث يمثل التوقيت المناسب للقوائم المالية أحد الجوانب الهامة لمستخدمي المعلومات المحاسبية (IASB, 2008, paragraph QC22)، كما يعتبر أحد الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية (SFAC No.8, 2010) التي تعزز من قيمة المعلومات لمستخدمي القوائم المالية، حيث تكون المعلومات ذات قيمة في حالة قدرتها على التنبؤ بالأحداث أو تأكيد أو تصحيح التوقعات (Al-Ajmi, 2008)، كما توصلت دراسة (Knechel & Payne, 2001) إلى أن التوقيت المناسب من أكثر العوامل تأثيراً في تقييم جودة التقارير المالية.

ويتأثر التوقيت المناسب للتقارير المالية بالفترة التي تستغرقها عملية المراجعة حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية السنوية إلا بعد قيام المراجع بإبداء رأيه الفني المحايد في مدى عدالة وصدق القوائم المالية، وبالتالي يتعرض مراجعي الحسابات لكثير من الضغوط من أجل تخفيض الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ عملية المراجعة والتي تتراوح بين تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيعه على تقرير المراجعة والتي تعرف بفترة تأخير تقرير المراجع. وتعتبر فترة تأخير تقرير المراجع ذات أهمية لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية حيث يؤدي انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات (Yaacob & Che-Ahmad, 2012)، انخفاض حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات (Lee, et al., 2014)، زيادة كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية (Dao & Pham, 2014)، وتحسين أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية والحد من ظاهرة انتشار الشائعات (Hassan, 2016).

كما أشارت دراسة (Knechel & Payne, 2001) إلى وجود علاقة عكسية بين طول فترة تأخير تقرير المراجع والقيمة الإعلامية للقوائم المالية التي تمت مراجعتها، وتوصلت دراسة (Leventis, et al., 2005) إلى أن فترة تأخير تقرير المراجع تعتبر من أكثر العوامل تأثيراً على توقيت الإفصاح عن التقارير المالية، كما خلصت دراسة (Bamber, et al., 1993) إلى أن أكثر من 70% من الشركات لا تقوم بالإعلان عن أرباحها السنوية إلا بعد إصدار تقرير المراجع.

وبالتالي فمن الأهمية دراسة العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع حيث يؤدي ذلك إلى زيادة فهم عملية المراجعة حيث أشارت دراسة (Bamber, et al., 1993) بأن فترة تأخير تقرير المراجع تعتبر أحد العوامل الهامة التي يمكن ملاحظتها خارجياً والتي ترتبط بكفاءة عملية المراجعة، فضلاً عن ارتباط فترة تأخير تقرير المراجع ارتباطاً مباشراً بتوقيت الإعلان عن الأرباح والذي يؤثر بشكل كبير على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية (Lee, et al., 2009).

وتشير جودة المراجعة الخارجية إلى مدى التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية لزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة والإفصاح عنها لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية، وزيادة كفاءة المعلومات لتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المختلفة، كما أنها تساعد على حماية مصالح كافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة والتي تتمثل في الشركات محل المراجعة، مكاتب المراجعة، المنظمات المهنية، والمستثمرين الحاليين والمرتقبين، ونتيجة لذلك فقد قامت العديد من المنظمات المهنية مثل الاتحاد الدولي للمحاسبين، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، والمعهد المصري للمحاسبين والمراجعين بإصدار معايير الرقابة على جودة المراجعة للتغلب على كثير من المشاكل المرتبطة بجودة المراجعة والوصول إلى تأكيد معقول حول تنفيذ عمليات المراجعة في ضوء المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

ثانياً: مشكلة الدراسة

تعتبر فترة تأخير تقرير المراجع أحد العوامل المؤثرة على توقيت الإفصاح عن التقارير المالية وذات أهمية لتلبية احتياجات الأطراف المختلفة، ونتيجة لذلك فقد قامت العديد من

المنظمات المهنية بإصدار التشريعات التي تقضى ضرورة تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع والإفصاح عنه فى التوقيت المناسب من خلال بذل المزيد من الجهد لتخفيض فترة تنفيذ عملية المراجعة ووضع الخطة العامة للمراجعة التى تحدد نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة، حيث قام الكونجرس الأمريكى بإصدار قانون Sarbanes-Oxley (SOX) فى يوليو ٢٠٠٢م، وقامت الهيئة العامة لسوق المال بإصدار قانون رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢م، كما قامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية الصادرة عام ٢٠١٧م، فضلاً عن إصدار معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠) الخاص بتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية.

كما قامت العديد من الدراسات السابقة بالتحقق من العوامل التى قد تؤثر على فترة تأخير تقرير المراجع من خلال التركيز على مخاطر المراجعة، دراسة وتحليل خطوات تنفيذ عملية المراجعة، جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وخصائص حوكمة الشركات، كما ركزت بعض الدراسات على العلاقة بين بعض مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع من خلال دراسة خصائص مكتب المراجعة، خصائص الشركة محل المراجعة، خصائص فريق المراجعة، وخصائص مستخدمى القوائم المالية، إلا أنها توصلت إلى نتائج متعارضة حول مدى تأثير مؤشرات جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع نظراً لاختلاف أهدافها وبيئتها التطبيقية، فضلاً عن تعدد واختلاف مؤشرات الحكم على جودة المراجعة الخارجية.

ومن ثم تتمثل مشكلة الدراسة فى عدم وجود اتفاق حول طبيعة العلاقة بين مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع، وبالتالي تسعى الدراسة الحالية إلى تحديد أثر مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة، ومؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالشركة محل المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة والمتداول أسهماها فى سوق الأوراق المالية المصرى، وتثير مشكلة الدراسة العديد من التساؤلات تعكس جوهر المشكلة والتى تتمثل فى التالى:

١. هل هناك علاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع.
٢. هل يوجد تأثير لجودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع.

٣. هل هناك اختلاف بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع.

ثالثاً: أهداف الدراسة

يتمثل الهدف الأساسي للدراسة في تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، وزيادة كفاءة المعلومات لشركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:

١. دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع.
٢. تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع.
٣. دراسة وتحليل مدى الاختلاف بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع.

رابعاً: أهمية الدراسة

تستمد الدراسة أهميتها من مجموعة المساهمات التالية:

١. توجيه اهتمام الشركات إلى أهم الأساليب الموضوعية الفعالة لتخفيض فترة تأخير تقرير المراجع والإفصاح عن تقاريرها المالية في التوقيت المناسب مما يؤدي إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات، زيادة كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية، وانخفاض حالة عدم التأكد لمستخدمي التقارير المالية عند اتخاذ القرارات.
٢. تقدير فترة تأخير تقرير المراجع من خلال صياغة نموذج مقترح مكون من أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع.
٣. توجيه اهتمام المنظمات المهنية إلى أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع مما قد يؤدي إلى إعادة النظر في بعض التشريعات الخاصة بالتخصص المهني لمكتب المراجعة ومدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة.
٤. إجراء الدراسة التطبيقية على قطاع الرعاية الصحية والأدوية الذي يعد أحد أهم القطاعات الحيوية المكونة للاقتصاد المصري ومصدراً لجذب الاستثمارات المحلية والأجنبية، فضلاً

عن زيادة حدة ونطاق المنافسة وخاصة مع زيادة عدد الشركات العاملة في القطاع وتعدد عملياتها.

خامساً: حدود الدراسة

اعتمدت الدراسة في قياس فترة تأخير تقرير المراجع على عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة حيث تعكس تلك الفترة الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة وتقع تحت مسؤولية المراجع (Pizzini, et al., 2015)، بينما لا تتناول الدراسة الفترة من تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية حيث تقع تلك الفترة تحت مسؤولية الإدارة (Khlif & Samaha, 2014)، فضلاً عن عدم وجودها في الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري حيث تقضى قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بضرورة قيام الشركات بتقديم نسخة من القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجع قبل بدء أول جلسة تداول تالية لتاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة.

كما تركز الدراسة الحالية على مؤشرات جودة المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة، والمرتبطة بالشركة محل المراجعة حيث تؤثر المؤشرات المرتبطة بمكتب المراجعة في المؤشرات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتتأثر بها بشكل تبادلي (الصغير، ٢٠١٢)، بينما يخرج عن نطاق البحث مؤشرات جودة المراجعة المرتبطة بفريق المراجعة، والمرتبطة بمستخدمي القوائم المالية.

كما يخرج عن نطاق هذه الدراسة شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية التي لم يستمر قيد وتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة من عام ٢٠١٢م إلى عام ٢٠١٦م، فضلاً عن الشركات التي تم دمجها مع شركات أخرى خلال تلك الفترة.

سادساً: خطة الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم تقسيم ما تبقى من الدراسة إلى ثمانية أقسام رئيسية حيث خصص القسم الأول للإطار النظري للدراسة الذي تناول مفهوم وأهمية فترة تأخير تقرير المراجع، مفهوم وأهمية جودة المراجعة الخارجية، دور المنظمات المهنية في الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، ومؤشرات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بفترة تأخير تقرير المراجع، وتناول القسم الثاني الدراسات السابقة ونتائجها وموقع الدراسة الحالية منها،

كما تناول القسم الثالث فرضيات الدراسة، أما القسم الرابع فتناول منهجية الدراسة من خلال عرض مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطريقة قياسها، مصادر جمع البيانات، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل بيانات الدراسة، وتناول القسم الخامس تحليل نتائج الدراسة، وخصص القسم السادس إلى عرض نتائج الدراسة، في حين خصص القسم السابع إلى عرض توصيات الدراسة، بينما تناول القسم الثامن مجالات الدراسة المستقبلية.

سابعاً: الإطار النظري للدراسة

١- مفهوم وأهمية فترة تأخير تقرير المراجع

تناولت العديد من الدراسات مفهوم فترة تأخير تقرير المراجع حيث عرفها البعض (Hassan, 2016; Rusmin & Evans, 2017; Nelson & Shukeri, 2011) بأنها الفترة من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة، في حين عرفها (Mukhtaruddin, et al., 2015) بأنها طول الفترة من تاريخ الإنتهاء من مراجعة القوائم المالية المقدمة من المراجع حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية. بينما قسمها كل من (Khlif & Samaha, 2014; Pizzini, et al., 2015) إلى فترتين حيث تتمثل الفترة الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة، في حين تتمثل الفترة الثانية من تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية، وقسمها (Al-Ajmi, 2008) إلى ثلاث فترات حيث تتمثل الفترة الأولى من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة، وتتمثل الفترة الثانية من تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية، أما الفترة الثالثة فتتمثل في الفترة الكلية من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ الإفصاح عن التقارير المالية.

وترجع أهمية فترة تأخير تقرير المراجع إلى أنها أحد العوامل المؤثرة على توقيت الإفصاح عن التقارير المالية حيث لا يمكن الإفصاح عن التقارير المالية إلا بعد توقيع المراجع وإصدار القوائم المالية التي تم مراجعتها (Nelson, & Shukeri, 2011)، وبالتالي تعتبر ذات أهمية لتلبية احتياجات الأطراف المختلفة ذات الصلة بالشركة محل المراجعة حيث يؤدي انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع إلى انخفاض عدم تماثل المعلومات بين

معدى ومستخدمى التقارير المالية (Yaacob & Che-Ahmad, 2012)، انخفاض حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرارات (Dao & Pham, 2014)، زيادة كفاءة المعلومات فى سوق الأوراق المالية نظراً للإعلان عن الأرباح فى أقرب وقت ممكن (Lee, et al., 2009)، وتحسين أسعار الأسهم فى سوق الأوراق المالية والحد من ظاهرة انتشار الشائعات (Hassan, 2016).

ونظراً لأهمية فترة تأخير تقرير المراجع فقد قامت العديد من المنظمات المهنية بإصدار التشريعات التى تقضى ضرورة تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع والإفصاح عنه فى التوقيت المناسب، حيث قام الكونجرس الأمريكى بإصدار قانون (SOX) فى يوليو ٢٠٠٢م متضمناً المادة رقم (٤٠٤) التى تطلبت ضرورة قيام مراجعى الحسابات ببذل المزيد من الجهد لتنفيذ عملية المراجعة فى أقرب وقت ممكن نظراً لزيادة الطلب على سرعة الإفصاح عن التقارير المالية (SEC, 2003)، كما تطلبت المادة رقم (٤٠٩) من القانون تخفيضاً تدريجياً فى فترة الإفصاح عن التقارير المالية من ٩٠ يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية إلى ٧٥ يوماً فى عام ٢٠٠٣م، ومن ٧٥ يوماً إلى ٦٠ يوماً فى عام ٢٠٠٧م وذلك لزيادة كفاءة المعلومات فى سوق الأوراق المالية (SEC, 2005).

أما على مستوى مصر فقد قامت الهيئة العامة لسوق المال بإصدار قانون رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢م ولائحته التنفيذية التى تطلبت ضرورة قيام الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى بتقديم القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجع خلال ٩٠ يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية (الهيئة العامة لسوق المال، ١٩٩٢).

وقامت الهيئة العامة للرقابة المالية بإصدار قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية الصادرة عام ٢٠١٧م التى تطلبت ضرورة قيام الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى بتقديم نسخة من القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير المراجع قبل بدء أول جلسة تداول تالية لتاريخ توقيع المراجع، ويتم إعداد القوائم المالية السنوية واعتمادها من الجمعية العامة خلال مدة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠١٧).

كما ركزت معايير المراجعة المصرية على تخطيط توقيت عملية المراجعة من خلال معيار المراجعة المصرى رقم (٣٠٠) الخاص بتخطيط عملية مراجعة القوائم المالية الذى

تطلب ضرورة قيام المراجع بوضع الخطة العامة للمراجعة التي تحدد نطاق وتوقيت وتوجيه عملية المراجعة وتساعد في إعداد خطة المراجعة الأكثر تفصيلاً (معيار المراجعة المصرى رقم ٣٠٠، فقرة ٨)، مما يؤدي إلى تخفيض فترة تنفيذ عملية المراجعة وما يستتبعه من انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

٢- مفهوم وأهمية جودة المراجعة الخارجية

باستقراء مفاهيم جودة المراجعة الخارجية الواردة في الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية يتضح أن الدراسات الأكاديمية ركزت على النتائج الفعلية من عملية المراجعة، بينما ركزت المنظمات المهنية على مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني، ويمكن تصنيف مفهوم جودة المراجعة من خلال الدراسات الأكاديمية والمنظمات المهنية كما يلي:

١/٢ الدراسات الأكاديمية

تناولت الدراسات الأكاديمية العديد من المفاهيم لجودة المراجعة الخارجية وتعتبر دراسة (DeAngelo, 1981) من أوائل الدراسات التي حاولت وضع مفهوم لجودة المراجعة حيث عرفت أنها تقدير السوق لاحتمال قيام المراجع باكتشاف الأخطاء في النظام المحاسبي للشركة محل المراجعة والإفصاح عن تلك الأخطاء في تقريره.

وعرفها (Palmrose, 1988) بأنها درجة الثقة التي يقدمها المراجع بعدم احتواء القوائم المالية على أخطاء جوهرية، كما عرفها (Davidson & Neu, 1993) بأنها قدرة المراجع على اكتشاف واستبعاد الأخطاء والمخالفات الجوهرية في صافي الدخل الذي تفصح عنه القوائم المالية.

بينما عرفها (Vehn, et al., 1997) بأنها قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والغش والتلاعب في القوائم المالية أثناء تنفيذ عملية المراجعة، في حين عرفها (عيسى، ٢٠٠٨) بأنها مدى قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء والمخالفات الجوهرية في القوائم المالية والإعلان عنها، بالإضافة إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم وبالتالي حماية مصالح حملة الأسهم في ظل انفصال الملكية عن الإدارة.

كما عرفها (Defond & Zhang, 2014) بأنها عبارة عن دور المراجع في تأكيد الثقة في جودة التقارير المالية، وعرفها (Sayyar, et al., 2015) بأنها قدرة المراجع على

اكتشاف الأخطاء الجوهرية فى النظام المحاسبى للشركة محل المراجعة والتقارير عن تلك الأخطاء.

يتضح من العرض السابق أن معظم الدراسات الأكاديمية ركزت فى تحديد مفهوم جودة المراجعة على النتائج الفعلية من عملية المراجع من خلال اكتشاف الأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية، زيادة درجة الثقة فى القوائم المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة وحملة الأسهم.

٢/٢ المنظمات المهنية

تناولت المنظمات المهنية العديد من المفاهيم لجودة المراجعة الخارجية حيث عرفها مكتب المحاسبة العام الأمريكى (GAO, 2004) بأنها قيام المراجع بعملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها لتوفير تأكيد معقول بأن القوائم المالية التى تمت مراجعتها والإفصاحات ذات الصلة قد تم إعدادها وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً، وعدم وجود مخالفات جوهرية ترجع إلى الأخطاء أو الغش.

بينما يرى مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولى (IAASB, 2013) أن جودة المراجعة تتحقق عندما يمكن الاعتماد على رأى المراجع فى القوائم المالية الذى يستند على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة التى حصل عليها فريق عمل المراجعة، وعرفها المجلس فى معيار المراجعة الدولى رقم (٢٢٠) بأنها القيام بتنفيذ عمليات المراجعة فى ضوء المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة (معيار المراجعة الدولى رقم ٢٢٠، فقرة ٦).

فى حين عرفها المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى المعيار رقم (٧) الصادر عام ١٩٩٦م الخاص بالرقابة على جودة أعمال المراجعة بأنها تنفيذ عمليات المراجعة فى ضوء الأهداف والمبادئ التى تحكم عملية المراجعة (حسنين وقطب، ٢٠٠٣).

يتضح من العرض السابق أن المنظمات المهنية ركزت فى تحديد مفهوم جودة المراجعة على مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني التى تصدرها تلك المنظمات بغرض ضمان الحد الأدنى لمستوى جودة المراجعة.

يتضح مما سبق عدم وجود مفهوم محدد وشامل لجودة المراجعة حيث ركزت الدراسات الأكاديمية على النتائج الفعلية من عملية المراجعة، بينما ركزت المنظمات المهنية على مدى الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني، كما أشارت دراسة

(Francis, 2011) إلى أن مفهوم جودة المراجعة مفهوم معقد ولا يمكن التعبير عنه من خلال مفهوم بسيط، إلا أنه يمكن تعريف جودة المراجعة بأنها مدى التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب السلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية لزيادة احتمال اكتشاف الأخطاء الجوهرية والغش أثناء تنفيذ عملية المراجعة والإفصاح عنها لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية، وزيادة كفاءة المعلومات لتلبية احتياجات كافة الأطراف ذات العلاقة ومساعدتهم على اتخاذ القرارات المختلفة.

وتعتبر جودة المراجعة الخارجية ذات أهمية لكافة الأطراف المستفيدة من عملية المراجعة حيث يؤدي ارتفاع مستوى جودة المراجعة إلى تحقيق مصالح مشتركة لتلك الأطراف، فبالنسبة للشركة محل المراجعة فإنها تحرص على أداء عملية المراجعة بمستوى جودة عالية لإضفاء الثقة والمصداقية على قوائمها المالية مما ينعكس ايجابياً على حصتها السوقية والتنافسية، وزيادة أسعار أسهمها في سوق الأوراق المالية، زيادة قدرتها في الحصول على الائتمان، واستقرار أوضاعها المالية والاقتصادية (دوارة، ٢٠١٤؛ الصغير، ٢٠١٢)، أما بالنسبة لمكاتب المراجعة فإنها تراعى القيام بتنفيذ عملية المراجعة بأعلى مستوى من الجودة للوفاء بمسئوليتها أمام كافة الأطراف وتوفير تأكيد معقول بتنفيذ عملية المراجعة وفقاً لمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها وقواعد وآداب سلوك المهنة، تحسين سمعتها وزيادة قدرتها التنافسية وحصتها السوقية وما يستتبعه من زيادة أتعاب خدمات المراجعة (دوارة، ٢٠١٤؛ عيسى، ٢٠٠٨).

كما تسعى المنظمات المهنية إلى تنفيذ عملية المراجعة بمستوى جودة عالية الذي يعكس الالتزام بالمعايير وقواعد وآداب سلوك المهنة التي أصدرتها تلك المنظمات وتطبيقها في البيئة العملية ويضمن وفاء مهنة المراجعة بمسئولياتها تجاه كافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة (الأهدل، ٢٠٠٨؛ عيسى، ٢٠٠٨)، كما يهتم المستثمرون بجودة المراجعة كمؤشر لدرجة الثقة في القوائم المالية عند اتخاذ القرارات الاستثمارية المختلفة (الصغير، ٢٠١٢).

٣- دور المنظمات المهنية في الرقابة على جودة المراجعة الخارجية

تتمثل معايير الرقابة على جودة المراجعة في السياسات والإجراءات للوصول إلى تأكيد معقول بتنفيذ عمليات المراجعة في ضوء متطلبات المعايير الصادرة عن المنظمات المهنية (محمد & إبراهيم، ١٩٩٤).

وقد أصدرت المنظمات المهنية العديد من معايير الرقابة على جودة المراجعة للتغلب على العديد من المشاكل المرتبطة بجودة المراجعة والتي تتمثل في مشاكل الإجراءات الناتجة عن عدم الالتزام بمعايير المراجعة أو عدم ملائمة التطبيق، مشاكل المساعدين الناتجة عن عدم تخصيص الفعال لأعمال المراجعة وعدم جودة التوظيف والتدريب وعدم فعالية الإشراف، مشاكل الاتصال الناتجة عن عدم فعالية الاتصال مما يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن مشاكل الاستقلال التي تؤدي إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة (أميرهم، ٢٠٠١)، كما خلصت العديد من الدراسات (محمد & إبراهيم، ١٩٩٤؛ يونس، ١٩٩٧؛ Carcello, et al., 1992) إلى وجود تأثيراً إيجابياً لمعايير الرقابة على جودة المراجعة على جودة عمليات المراجعة، كما أنها تعتبر أحد أساليب تحسين جودة المراجعة، ويمكن تناول المنظمات المهنية التي قامت بإصدار معايير الرقابة على جودة المراجعة كما يلي:

١/٣ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

تتأول الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) موضوع الرقابة على جودة المراجعة حيث أصدر المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١)، ومعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠)، ويمكن تناول عناصر الرقابة على جودة المراجعة التي يتطلبها كل معيار كما يلي:

١/١/٣ المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١)

أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم (١) بعنوان "رقابة الجودة للشركات التي تؤدي عمليات المراجعة ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، حيث ركز المعيار على السياسات والإجراءات الواجب الاهتمام بها من جانب مكاتب المراجعة بغرض إيجاد نظام لرقابة الجودة والالتزام به للوصول إلى تأكيد معقول حول امتثال مكاتب المراجعة وموظفيها للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المعمول بها، وأن تكون التقارير الصادرة عن مكاتب المراجعة ملائمة في ظل الظروف القائمة (المعيار الدولي لرقابة الجودة رقم ١، فقرة ١١).

وقد تطلب المعيار ضرورة التزام مكاتب المراجعة بنظام الرقابة على جودة المراجعة الذى تضمن سياسات واجراءات تحتوى على العناصر الأساسية التالية (المعيار الدولى لرقابة الجودة رقم ١، فقرات ١٣-٥٩):

- مسئوليات القيادة المتعلقة بالجودة فى مكتب المراجعة.
- متطلبات السلوك الأخلاقى ذات العلاقة.
- قبول واستمرار العلاقات مع الشركات محل المراجعة وعمليات محددة.
- الموارد البشرية من حيث تعيين فريق المراجعة.
- أداء عمليات المراجعة من حيث التشاور، مراجعة رقابة جودة العمليات، معايير أهلية مراجعى رقابة جودة العمليات، الوثائق الخاصة بمراجعة رقابة جودة العمليات، الاختلاف فى الرأى، ووثائق العمليات.
- المراقبة من حيث مراقبة سياسات واجراءات رقابة الجودة، تقييم وإبلاغ ومعالجة حالات القصور المحددة، الشكاوى والإدعاءات، ووثائق نظام رقابة الجودة.

٢/١/٣ معيار المراجعة الدولى رقم (٢٢٠)

أصدر الاتحاد الدولى للمحاسبين(IFAC) معيار المراجعة الدولى رقم (٢٢٠) بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية" الذى ركز على المسئوليات المحددة للمراجع حول اجراءات رقابة الجودة لعمليات مراجعة البيانات المالية (معيار المراجعة الدولى رقم ٢٢٠، فقرة ١) وذلك بغرض تطبيق اجراءات رقابة الجودة فى مرحلة العملية التى تقدم للمراجع ضماناً معقولاً بتطبيق المعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية فى عملية المراجعة، وأن تقرير المراجع ملائم فى ظل الظروف القائمة (معيار المراجعة الدولى رقم ٢٢٠، فقرة ٦). وقد تضمن المعيار على عناصر رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية التالية (معيار

المراجعة الدولى رقم ٢٢٠، فقرات ٨-٢٥):

- مسئوليات القيادة المتعلقة بجودة عمليات المراجعة.
- المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة.
- الموافقة على العلاقات مع الشركات محل المراجعة ومواصلتها وعمليات المراجعة.
- مهمة فرق العمليات.

- أداء عمليات المراجعة من حيث التوجيه والإشراف والأداء، المراجعات، التشاور، مراجعة رقابة جودة العمليات، اختلافات الرأى.
- المراقبة.
- التوثيق.

٢/٣ المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA

أصدر المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) فى عام ١٩٧٩م برنامج معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى الذى تضمن العديد من العناصر الواجب الالتزام بها من جانب مكاتب المراجعة والتي تتمثل فى الاستقلال، تخصيص أعمال المراجعة، الاسترشاد بأراء الخبراء، التوظيف، الإشراف، قبول واستمرار الشركات محل المراجعة، التدريب وتطوير القدرات المهنية، والترقية (AICPA, 2012).

كما أصدر المعهد برنامج الفحص المتعمق فى عام ١٩٨٩م من خلال تشكيل لجنة تقوم بتسجيل مكاتب المراجعة لتقييم أداء تلك المكاتب عن طريق فحص نظام رقابة الجودة وإصدار تقرير عن هذا الفحص، وبمجرد تسجيل مكاتب المراجعة فيجب عليها مراعاة معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى الصادرة من المعهد حيث يتم إجراء فحص دورى على الإجراءات المطبقة بمكاتب المراجعة كل ثلاث سنوات للتأكد من مدى تطبيق معايير الرقابة على جودة الأداء المهنى (حسنين وقطب، ٢٠٠٣).

٣/٣ المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين

أصدر المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين فى عام ١٩٩٦م المعيار رقم (٧) بغرض تقديم ارشادات حول الرقابة على جودة أعمال المراجعة الذى تضمن السياسات والإجراءات الواجب الاهتمام بها من جانب مكاتب المراجعة، فضلاً عن الإجراءات الخاصة بفريق المراجعة فى عملية مراجعة معينة.

وقد تضمن المعيار العديد من العناصر التى يمكن استخدامها فى تقييم جودة مكتب المراجعة والتي تتمثل فى المتطلبات المهنية، المهارات والكفاءات، التكاليف بأعمال المراجعة، التوجيه والإشراف، الاستشارات، قبول أو الاحتفاظ بالشركات محل المراجعة، والمراقبة (حسنين وقطب، ٢٠٠٣).

٤- مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وعلاقتها بفترة تأخير تقرير المراجع

تناولت العديد من الدراسات مؤشرات الحكم على جودة المراجعة الخارجية وخاصة فى ظل الضغوط والانتقادات التى تواجهها مهنة المراجعة لعدم وجود أساليب موضوعية لتقييم جودة المراجعة (Kim, et al., 2003)، إلا أنها اختلفت فيما بينها حول تلك المؤشرات ومدى تأثيرها على جودة المراجعة نظراً لاختلاف أهداف تلك الدراسات وبيئتها التطبيقية، ونظراً لتعدد مؤشرات جودة المراجعة فقد قامت دراسة (DeFond and Zhang, 2014) بتصنيفها إلى مجموعتين هما مدخلات عملية المراجعة، ومخرجات عملية المراجعة، كما قامت بتصنيف مدخلات عملية المراجعة إلى عوامل مرتبطة بخصائص مكتب المراجعة، وعوامل مرتبطة بالعلاقة بين مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة، وتصنيف مخرجات عملية المراجعة إلى إعادة صياغة القوائم المالية، الغش، وجودة التقارير المالية، كما قامت دراسة (دوارة، ٢٠١٤) بتصنيف مؤشرات جودة المراجعة إلى أربع مجموعات تتمثل فى مؤشرات مرتبطة بمكتب المراجعة، مؤشرات مرتبطة بالشركة محل المراجعة، مؤشرات مرتبطة بفريق المراجعة، ومؤشرات مرتبطة بمستخدمى القوائم المالية.

وتركز الدراسة الحالية على مؤشرات مدخلات عملية المراجعة المرتبطة بمكتب المراجعة والشركة محل المراجعة حيث تؤثر المؤشرات المرتبطة بمكتب المراجعة فى المؤشرات المرتبطة بالشركة محل المراجعة وتتأثر بها بشكل تبادلى (الصغير، ٢٠١٢)، ويمكن تناول تلك المؤشرات كما يلى:

١/٤ مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة

تتمثل مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بمكتب المراجعة فى التخصص المهنى لمكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة، نوع رأى المراجع، وجهد مكتب المراجعة، ويمكن تناول تلك المؤشرات كما يلى:

١/١/٤ التخصص المهنى لمكتب المراجعة

يقصد بالتخصص المهنى لمكتب المراجعة أداء خدمات المراجعة إلى شركات تنتمى إلى قطاع معين من النشاط الاقتصادى بواسطة مراجعين متخصصين فى هذا القطاع مما يؤدى إلى اكتساب المزيد من المعرفة والخبرة المتعلقة بطبيعة العمليات التى تقوم بها الشركات

والقدرة على اكتشاف المخاطر المرتبطة بشركات هذا القطاع (عوض، ٢٠٠٦، Paydarmansh, et al., 2014).

وترجع أهمية التخصص المهني لمكتب المراجعة فى مراجعة قطاع معين إلى تحقيق العديد من المزايا التى تتمثل فى التالى:

١. تخفيض تكاليف أداء خدمات المراجعة من خلال انخفاض مقدار الجهد اللازم لأداء عملية المراجعة، فضلاً عن تعزيز القدرة فى الحد من العوامل التى تؤدى إلى فشل عملية المراجعة التى تتمثل فى نقص الكفاءة المهنية المطلوبة، الشك فى درجة استقلال المراجع، انخفاض قدرة المراجع على اكتشاف الأخطاء فى القوائم المالية، عدم قدرة المراجع على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح، بالإضافة إلى عدم تحفظ المراجع على فرض الاستمرارية (شلا، ٢٠١٥؛ Mayhew & Wilkins, 2003).

٢. رفع مستوى جودة الأداء المهني لخدمات المراجعة من خلال تحسين دقة تقدير المخاطر، جودة قرارات التخطيط لخدمات المراجعة، اكتشاف ومواجهة حالات الغش وأساليب إدارة الأرباح، وتضييق فجوة التوقعات القائمة فى واقع مهنة المراجعة (ليبب، Klein, 2002; ٢٠٠٥).

٣. زيادة القدرة على مواجهة المنافسة الشديدة وزيادة الحصة السوقية لمكتب المراجعة مما يؤدى إلى ارتفاع مستوى الأتعاب وملائمتها مع الجهد المبذول (دورة، Klein, ٢٠١٤، 2002).

٤. زيادة القدرة للتعرف على المشاكل والقضايا الخاصة بالشركات محل المراجعة التى تتصل بالنظم المحاسبية، القواعد الضريبية، ومتطلبات التقارير الخاصة (O'Reilly & Reisch, 2002).

٥. زيادة مستوى جودة الإفصاح المحاسبى عن القوائم المالية التى توفرها الشركات محل المراجعة (Dunn & Mayhew, 2004)، فضلاً عن زيادة الموثوقية فى تلك القوائم نتيجة لمراجعتها من مكاتب متخصصة فى هذا القطاع (دورة، ٢٠١٤).

٦. تخفيض الاستعانة بالخبراء لتوافر الخبرة والمعرفة المتخصصة حول الكثير من الأعمال التى تتصف بالتعقيد والغموض وتتضمن تفاصيل أكثر للبند محل المراجعة (Carcello & Nagy, 2004).

وعلى الرغم من المزايا التي يمكن تحقيقها من التخصص المهني لمكتب المراجعة إلا أن هناك العديد من الانتقادات التي وجهت إلى التخصص المهني والتي تتمثل في التالي:

١. تخفيض استقلال مكاتب المراجعة من خلال زيادة اعتمادها على الشركات في قطاع معين وما يرتبط به من خدمات أخرى بخلاف مهام المراجعة الخارجية لتلك الشركات (Gramling & Stone, 2001).

٢. زيادة مخاطر الأعمال لمكتب المراجعة وانخفاض اقبال الشركات الأخرى في القطاعات غير المتخصصة فيها مما قد يؤدي إلى انخفاض الحصة السوقية للشركات غير المتخصصة فيها (متولى، ٢٠٠٦؛ دواره، ٢٠١٤).

٣. تخوف بعض الشركات من نقل المعلومات الخاصة بهم إلى المنافسين في نفس القطاع، كما أن الشركات صغيرة الحجم تميل إلى اختيار مكتب المراجعة من خلال العلاقات الشخصية (Mayhew & Wilkins, 2003).

كما قامت العديد من الدراسات (Rusmin & Evans, 2017; Dao & Pham, 2014; Habib & Bhuiyan, 2011) بالتحقق من العلاقة بين التخصص المهني لمكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع وتوصلت إلى أن التخصص المهني يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع نظراً لأن مكاتب المراجعة المتخصصة تحتاج وقتاً أقل لفهم النظم المحاسبية، القواعد الضريبية، متطلبات أنظمة التقارير المالية، حل المشاكل والقضايا المحاسبية المعقدة، فضلاً عن اكتساب خبرة اكتشاف الأخطاء الهامة وأساليب إدارة الأرباح مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة مما يؤدي إلى مراجعة القوائم المالية للشركات محل المراجعة في وقت أقل وما يستتبعه من انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

٤/١/٢ حجم مكتب المراجعة

تميل الشركات ذات تكاليف الوكالة المرتفعة إلى مراجعة حساباتها بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى (Johnson & Lys, 1990)، وذلك بغرض اضافة المزيد من الموثوقية للمساهمين وتخفيض تكاليف الرقابة (Naser & Nuseibeh, 2008)، كما أن مكاتب المراجعة الكبرى يكون لديها الحافز لتوفير أو الحفاظ على مستوى جودة المراجعة مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى (Caneghem, 2004).

وتتميز مكاتب المراجعة الكبرى بقدرتها على اكتشاف الأخطاء الجوهرية مقارنة بمكاتب المراجعة الأصغر حجماً نظراً لتوافر الامكانيات والخصائص التي تتمتع بها تلك المكاتب والتي تتمثل أهمها في توافر كافة الفئات ذات المستويات المختلفة من التخصص العلمي، توافر عدد كبير من المراجعين المؤهلين والمدربين، اتساع نشاطها داخل الدولة وتعدد فروعها دولياً، تقسيم المكتب داخلياً إلى عدد من الأقسام المتخصصة مع توافر الخبرات والمعرفة الكافية، توافر الموارد الكافية لعقد الدورات التدريبية، استخدام التكنولوجيا المتقدمة في المراجعة، والالتزام بتطبيق معايير الرقابة على جودة المراجعة (الأهدل، ٢٠٠٨؛ عبد الهادي، ٢٠٠٠؛ Owusu-Ansah & Leventis, 2006).

وقد قامت العديد من الدراسات بالتحقق من العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع، حيث خلصت بعض الدراسات (Leventis, et al., 2005; Nelson & Shukeri, 2011; Wan-Hussin & Bamahros, 2013) إلى أن مراجعة الشركات بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع، وقد يرجع ذلك إلى توافر الامكانيات والخصائص المميزة لمكاتب المراجعة الكبرى والتي تمنحها القدرة على تنفيذ عملية المراجعة في الوقت الملائم، فضلاً عن ميل الشركات التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبرى إلى سرعة الإفصاح عن قوائمها المالية مما يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع، في حين خلصت بعض الدراسات (Apadore & Noor, 2013; Alkha-tib & Marji, 2012; Vuko & Cular, 2014) إلى عدم وجود علاقة بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع.

٤/١/٣ مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة

تعتبر مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة عن عدد السنوات المتتالية التي يقضيها مكتب المراجعة في مراجعة القوائم المالية للشركة محل المراجعة (Habib & Bhuiyan, 2011). وقد قامت العديد من الدراسات بالتحقق من العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقرير المراجع، حيث خلصت دراسة كل من (Habib & Bhuiyan, 2009; Lee, et al., 2011) إلى أن قصر مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع نظراً لعدم المعرفة الكافية لمكتب المراجعة بعمليات الشركة في السنوات الأولى من عملية المراجعة، بينما خلصت دراسة كل من (Lee & Jahng,

(2008; Leventis, et al., 2005) إلى عدم وجود علاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقرير المراجع.

٤/١/٤ نوع رأى المراجع

نوع رأى المراجع عبارة عن نوع الرأى فى القوائم المالية الذى حصلت عليه الشركة محل المراجعة خلال الفترات المالية المختلفة، حيث يستند هذا الرأى على نتائج عملية المراجعة التى قام بها المراجع المستقل من خلال بذل العناية المهنية وجمع أدلة الإثبات الكافية التى تجعله على يقين من إصدار هذا الرأى (Mukhtaruddin, et al., 2015).

وقد قامت العديد من الدراسات بالتحقق من العلاقة بين نوع رأى المراجع وفترة تأخير تقرير المراجع، حيث توصلت بعض الدراسات (Soltani, 2002; Shukeri & Islam, 2009; Lee, et al., 2012) إلى أنه فى حالة إصدار تقرير ذات رأى نظيف فمن المتوقع انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع حيث يشير ذلك إلى وجود نظام سليم للرقابة الداخلية مما يقلل من اجراءات عملية المراجعة، فضلاً عن تضيق نطاق بيئة المراجعة وما يستتبعه من انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

كما توصلت دراسة كل من (Che-Ahmad & Abidin, 2008; Carslaw & Kaplan, 1991) إلى أنه فى حالة إصدار تقرير ذات رأى غير نظيف فمن المتوقع طول فترة تأخير تقرير المراجع نظراً لأنه قد يتضمن على عدد من التعديلات والملاحظات التى تؤكد على وجود أمور هامة مثل الانحرافات عن الممارسات المحاسبية المتعارف عليها مما يتطلب وقتاً طويلاً وجهداً كبيراً فى أداء مهام إضافية لإجراءات المراجعة، فضلاً عن توسيع نطاق بيئة المراجعة لوضع الصيغة النهائية فى نهاية السنة المالية، كما أن الشركات محل المراجعة تنتظر إلى الرأى غير النظيف على أنه معلومة سلبية قد تؤدى إلى وجود صراع بينها وبين المراجع مما يؤدى إلى مزيد من المفاوضات المكثفة وما يستتبعه من طول فترة تأخير تقرير المراجع.

٤/١/٥ جهد مكتب المراجعة

يعبر جهد مكتب المراجعة عن مدى تعقيد عمليات الشركة محل المراجعة أو مخاطر المراجعة المرتبطة بأصول الشركة وخاصة المتعلقة بأرصدة المخزون والحسابات المدينة (Vuko & Cular, 2014)، حيث من المتوقع تعرض الشركات ذات المخاطر العالية التى

تتضمن زيادة في قيم أرصدة المخزون والحسابات المدينة إلى طول فترة اجراءات عملية المراجعة نظراً لارتفاع مخاطر الخطأ في تلك البنود، كما أنها تتطلب اجراءات مراجعة متخصصة مما يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع (Wan-Hussin & Bamahros, 2013).

وقد خلصت العديد من الدراسات إلى وجود تأثير لجهد مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع حيث خلصت دراسة (Knechel & Payne, 2001) بأن وجود عوامل مثل حجم أعمال المراجعة، قضايا ضريبية مثيرة للجدل يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع، كما أشارت دراسة (Bamber, et al., 1993) بأن حجم أعمال المراجعة التي يتعين القيام بها هي دالة متزايدة لمخاطر المراجعة المرتبطة بالشركة حيث يؤدي زيادة حجم أعمال المراجعة إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع.

٢/٤ مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالشركة محل المراجعة

تتمثل مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بالشركة محل المراجعة في تاريخ نهاية السنة المالية، حجم الشركة، الرافعة المالية، والربحية، ويمكن تناول تلك المؤشرات كما يلي:

١/٢/٤ تاريخ نهاية السنة المالية

يمثل تاريخ نهاية السنة المالية وقت تنفيذ الكثير من عمليات المراجعة وتزيد فيه مهام المراجعة بمكاتب المراجعة مما يؤدي إلى طول الفترة اللازمة لتنفيذ أعمال المراجعة (Carslaw and Kaplan, 1991).

وقد قامت العديد من الدراسات بفحص العلاقة بين تاريخ نهاية السنة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع حيث خلصت دراسة كل من (Dao & Pham, 2014; Walker & Hay, 2013) إلى وجود علاقة طردية بين تاريخ نهاية السنة المالية في ديسمبر وفترة تأخير تقرير المراجع حيث يمثل ذلك التاريخ وقت الذروة وضغط تنفيذ الكثير من أعمال المراجعة في مكاتب المراجعة، بينما خلصت دراسة كل من (Habib & Bhuiyan, 2011; Lee, et al., 2009) إلى عدم وجود علاقة طردية بين نهاية السنة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع.

٢/٢/٤ حجم الشركة

تناولت الكثير من الدراسات العلاقة بين حجم الشركة وفترة تأخير تقرير المراجع إلا أنها اختلفت فيما بينها حول طبيعة هذه العلاقة حيث أشارت بعض الدراسات إلى أن كبر حجم الشركات يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع، وقد يرجع ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم لديها نظم محاسبية متقدمة وأنظمة رقابة داخلية قوية والتي يتوقع اعتماد المراجع عليها مما يؤدي إلى انخفاض الوقت اللازم لاجراء اختبارات الرقابة وتنفيذ عمليات المراجعة المطلوبة (Naser and Nuseibeh, 2008; Carslaw & Kaplan, 1991)، كما أنها لديها القدرة على ممارسة ضغوط أكبر على المراجع لبدء وتنفيذ عملية المراجعة فى الوقت المناسب (Bamber, et al., 1993; Carslaw & Kaplan, 1991)، فضلاً عن تعرضها لضغوط خارجية من المستثمرين، المحللين الماليين، والحكومة للإفصاح المبكر عن تقاريرها المالية مما يؤدي إلى ميل تلك الشركات إلى تنفيذ عملية المراجعة فى أقرب وقت ممكن وتخفيض فترة تأخير تقرير المراجع حيث أن تأخير الإفصاح عن التقارير المالية قد يوحى بوجود أخبار سيئة مما قد يؤثر على أسعار أسهمها فى سوق الأوراق المالية (Afify, 2009).

فى حين أشارت بعض الدراسات الأخرى إلى أن كبر حجم الشركات يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع، وقد يرجع ذلك إلى أن الشركات كبيرة الحجم تستغرق وقتاً أطول لتنفيذ عملية المراجعة نظراً لزيادة عدد عملياتها وتعقيدها (Mukhtaruddin, et al., 2015; Pourali, et al., 2013)، بينما توصلت بعض الدراسات (Rusmin & Evans, 2017; Hassan, 2016; Walker & Hay, 2013) إلى عدم وجود علاقة بين حجم الشركة وفترة تأخير تقرير المراجع.

٣/٢/٤ الرافعة المالية

تعتبر الرافعة المالية عن نسبة الديون المستخدمة لتمويل الاستثمارات وتستخدم كمؤشر لقياس مدى قدرة الشركات على سداد التزاماتها المالية فى تاريخ الاستحقاق (Alkhatib & Marji, 2012)، إلا أنه لوحظ اختلاف الدراسات السابقة حول العلاقة بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع حيث أشارت بعض الدراسات (Vuko & Cular, 2014; Ahmad & Abidin, 2008; Al-Ajmi, 2008) إلى وجود علاقة طردية بين الرافعة المالية

وفترة تأخير تقرير المراجع نظراً لأن الشركات ذات المديونية العالية تستغرق وقتاً أطول في عملية المراجعة للتأكد من كافة الجوانب المتعلقة بالديون وخاصة في حالة زيادة عدد دائئي الشركة، كما أنها تحتاج إلى زيادة جودة خدمات عملية المراجعة لتوفير مزيد من المعلومات إلى الدائنين مما يؤدي إلى تأخير الإفصاح عن معلوماتها المالية وما يستتبعه من طول فترة تأخير تقرير المراجع.

بينما أشارت دراسة كل من (يوسف، ٢٠١٥؛ Dao & Pham, 2014) إلى وجود علاقة عكسية بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع وذلك لأن الشركات ذات المديونية العالية تتعرض لضغوط كبيرة من جانب الدائنين لتقديم المزيد من المعلومات بشكل سريع لتقييم الأداء وتحديد الموقف المالي ومدى الالتزام بعقود المديونية.

٤/٢/٤ الربحية

تعتبر الربحية عن نسبة صافي الربح بعد الضريبة إلى إجمالي الأصول وتستخدم كمقياس لتقييم مدى قدرة الشركة على تحقيق أرباح (Alkhatib & Marji, 2012)، وقد أشارت دراسة كل من (Afify, 2009; Nelson & Shukeri, 2011) إلى أن الشركات ذات الربحية المرتفعة تميل إلى قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة في أقرب وقت ممكن من أجل سرعة الإفصاح عن تقاريرها المالية السنوية لرغبتها في الإبلاغ عن الأخبار الجيدة لمساهميها والمستثمرين مما يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

وعلى الجانب الآخر فإن الشركات التي تتكبد خسائر تعاني من طول فترة تأخير تقرير المراجع، حيث قد تطلب تلك الشركات من المراجع البدء في عملية المراجعة في وقت لاحق رغبة منها في تأخير الإفصاح عن الأخبار السيئة لمساهميها والمستثمرين وبالتالي تجنب تعرض أسعار أسهمها وسمعتها وأدائها للخطر (Afify, 2009; Iyoha, 2012)، كما أن المراجع قد يستغرق وقتاً أطول لمراجعة تلك الشركات بسبب مخاطر الأعمال المرتبطة بها أو إذا اعتقد بأن خسائر الشركة تزيد من احتمال تعرضها للفشل المالي أو الغش الإداري (Afify, 2009; Carslaw & Kaplan, 1991)، كما أن تلك الشركات قد تستغرق وقتاً إضافياً للتحقق من الأخبار السيئة أو تيريرها (Al-Ajmi, 2008; Afify, 2009).

بينما أشارت دراسة (Aubert, 2009) إلى أن الشركات التي تتكبد خسائر تميل إلى الإفصاح المبكر عن الأرقام السلبية لرغبتها في تخفيض تكاليف التقاضي الناتجة عن إجراءات التقارير المالية مما يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

ثامناً: الدراسات السابقة

تناولت العديد من الدراسات السابقة جودة المراجعة الخارجية من حيث أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وأثرها على اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، جودة الأداء المالي، وجودة الإفصاح المالي، فضلاً عن أثر خصائص الشركات على جودة المراجعة الخارجية، وتناولت دراسات أخرى العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وخصائص حوكمة الشركات، كما تناولت دراسات أخرى العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع، ويمكن عرض ملخص لأهداف ومتغيرات وأهم نتائج تلك الدراسات بغرض توصيف منهج الدراسة الحالية وتحديد متغيراتها وبناء نموذجها، فضلاً عن التعرف على موقع الدراسة الحالية وتحديد أهم ما يميزها عن الدراسات السابقة كما يلي:

١ - الدراسات السابقة حول جودة المراجعة الخارجية

أجريت العديد من الدراسات السابقة حول أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وأثرها على اكتشاف عمليات إدارة الأرباح، جودة الأداء المالي، وجودة الإفصاح المالي، فضلاً عن أثر خصائص الشركات على جودة المراجعة الخارجية حيث استهدفت دراسة (عيسى، ٢٠٠٨) تقييم مدى سلامة بعض العوامل كمؤشرات لجودة المراجعة الخارجية وإبراز دور جودة المراجعة الخارجية في اكتشاف عمليات إدارة الأرباح بالتطبيق على عينة من مديري المراجعة بمكاتب المراجعة الخارجية قوامها (٧٣) مفردة، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً إيجابياً لكل من حجم مكتب المراجعة، سمعة مكتب المراجعة، مراقبة أداء المراجعين والتفتيش الداخلي على الجودة بمكاتب المراجعة، تخصص الصناعة، أعجاب المراجعة، تعرض المراجعة للمساءلة القانونية، استقلال وموضوعية المراجع، وتأهيل ومهارة المراجع على جودة المراجعة الخارجية، ووجود تأثيراً سلبياً لكل من مدة خدمة المراجعة، وأهمية العميل موضوع المراجعة على جودة المراجعة الخارجية، بالإضافة إلى وجود تأثيراً

سلبياً لجودة المراجعة الخارجية على سلوك إدارة الأرباح مما ينعكس ايجابياً على جودة القوائم المالية المنشورة.

كما استهدفت دراسة (Al-Thuneibat, et al., 2011) تحليل مدى تأثير مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على جودة المراجعة الخارجية، فضلاً عن مدى تأثير حجم مكتب المراجعة على العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وجودة المراجعة الخارجية، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الأردني بما يمثل (٦٧%، ٣٣%) من قطاع الصناعة وقطاع الخدمات على الترتيب وذلك خلال الفترة ٢٠٠٢م - ٢٠٠٦م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً سلبياً لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على جودة المراجعة الخارجية، وعدم وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة على العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وجودة المراجعة الخارجية.

واستهدفت دراسة (الصغير، ٢٠١٢) التعرف على مدى تأثير خصائص الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على جودة عملية المراجعة، ومدى إدراك الأطراف المختلفة سواء المراجعون أو المستثمرون أو غيرهم من أصحاب القرارات المعتمدة على القوائم المالية حول هذا التأثير، وقد أجريت دراسة ميدانية على عينة من المراجعين التابعين لبعض مكاتب المراجعة في مصر وبعض مستخدمي القوائم المالية من مسؤولي الائتمان في بعض البنوك وبعض سماسرة الأوراق المالية حيث تم استلام (٦٧) قائمة من المراجعين التابعين لبعض مكاتب المراجعة واستلام (٧٢) قائمة من مستخدمي القوائم المالية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير لخصائص الوحدة الاقتصادية التي تتمثل في حجم الوحدة الاقتصادية، نوع الصناعة، الهيكل التمويلي، هيكل الرقابة الداخلية، الشكل القانوني، وتسجيل الوحدة الاقتصادية بالبورصة من عدمه على جودة عملية المراجعة.

بينما استهدفت دراسة (Van Bergen, 2013) التحقق من العلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات وجودة المراجعة بالتطبيق على عينة مكونة من (١٦١٣٠) مشاهدة خلال الفترة ٢٠٠٤م - ٢٠٠٧م، وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود تأثيراً مغنوباً للتخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة المراجعة.

أما الدراسة التي قام بها (Paydarmansh, et al., 2014) فقد استهدفت التحقق من العلاقة بين جودة المراجعة وجودة الإفصاح المالي بالتطبيق على عينة مكونة من (٦٩)

شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بطهران خلال الفترة ٢٠٠٨م - ٢٠١٣م، وقد اشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين خبرة مكتب المراجعة وجودة الإفصاح المالي، وعدم وجود علاقة بين جودة الإفصاح المالي وكل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة، وأتعاب المراجعة.

وفي دراسة أخرى قام بها (Aledwan, et al., 2015) فقد استهدفت التحقق من العلاقة بين جودة المراجعة والأداء المالي بالتطبيق على عينة مكونة من (٤) شركات في صناعة الأسمت الأردنية خلال الفترة ٢٠٠٩م - ٢٠١٣م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الأداء المالي وكل من حجم مكتب المراجعة، وأتعاب المراجعة.

٢ - الدراسات السابقة حول فترة تأخير تقرير المراجع

أجريت العديد من الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من جودة وظيفة المراجعة الداخلية، وخصائص حوكمة الشركات حيث استهدفت دراسة (Afify, 2009) تحديد أهم العوامل المحددة لفترة تأخير تقرير المراجع من خلال اختبار مدى تأثير حوكمة الشركات على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (٨٥) شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري خلال عام ٢٠٠٧م، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً معنوياً لكل من استقلال مجلس الإدارة، الفصل بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب، وجود لجنة المراجعة، حجم الشركة، نوع الصناعة، والربحية على فترة تأخير تقرير المراجع، وعدم وجود تأثيراً معنوياً لتركيز الملكية على فترة تأخير تقرير المراجع.

واستهدفت دراسة (Hajiha & Rafiee, 2011) اختبار أثر جودة وظيفة المراجعة الداخلية على فترة تأخير تقرير المراجع من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من (٦٢) شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية بطهران خلال عام ٢٠١٠م، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الموضوعية والكفاءة، وعدم وجود علاقة معنوية بين حجم المراجعة الداخلية وفترة تأخير تقرير المراجع.

وفى الدراسة التى قام بها (Nelson & Shukeri, 2011) فقد استهدفت دراسة تأثير خصائص حوكمة الشركات على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (٧٠٣) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية الماليزى خلال عام ٢٠٠٩م، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً معنوياً لكل من حجم لجنة المراجعة، حجم مكتب المراجعة، نوع رأى المراجع، والربحية على فترة تأخير تقرير المراجع، وعدم وجود تأثيراً معنوياً لكل من استقلال مجلس الإدارة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة، ومؤهلات أعضاء لجنة المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع.

أما الدراسة التى قام بها (Alkhatib & Marji, 2012) فقد استهدفت التحقق من العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (١٣٧) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية الأردنى خلال عام ٢٠١٠م، وقد اظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الربحية، حجم مكتب المراجع، وحجم الشركة وذلك فى قطاع الخدمات، أما فى قطاع الصناعة فقد اظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الربحية، حجم مكتب المراجع، حجم الشركة، والرافعة المالية.

فى حين استهدفت دراسة (Apadore & Noor, 2013) تحليل العلاقة بين خصائص حوكمة الشركات وفترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (١٨٠) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية الماليزى خلال الفترة من ٢٠٠٩م إلى ٢٠١٠م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن شركات العينة تستغرق فى المتوسط ما يعادل (١٠٠) يوم لإصدار تقرير المراجعة وذلك بحد أقصى وحد أدنى (١٤٨ يوم، ٢٦ يوم) على الترتيب، بالإضافة إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من حجم لجنة المراجعة، تركيز الملكية، حجم الشركة، والربحية، وعدم وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من استقلال لجنة المراجعة، عدد اجتماعات لجنة المراجعة، خبرة لجنة المراجعة، ونوع مكتب المراجعة.

بينما استهدفت دراسة (Pourali, et al., 2013) تحديد أهم العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (١٣٩٧) مشاهدة لجميع الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية بطهران خلال الفترة من ٢٠٠٤م إلى ٢٠١٠م، وقد اشارت

نتائج الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من حجم الشركة، ونوع رأى مراجع الحسابات، فضلاً عن وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من نسبة التغير في ربحية السهم، ونوع الصناعة، وعدم وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع ونسبة المديونية.

وفى الدراسة التى قام بها (Hassan,2016) فقد استهدفت التحقق من العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (٤٦) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية الفلسطينى خلال عام ٢٠١١م، وقد اظهرت نتائج الدراسة وجود تأثير لكل من حجم مجلس الإدارة، حجم الشركة، حجم مكتب المراجعة، تعقيد العمليات، وجود لجنة المراجعة، وتركيز الملكية على فترة تأخير تقرير المراجع.

٣- الدراسات السابقة حول العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة

تأخير تقرير المراجع

أجريت العديد من الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين بعض مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع حيث استهدفت دراسة (Lee & Jahng, 2008) اختبار العلاقة بين بعض العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (٨٨٣٣) مشاهدة بما يمثل (١٥٣٧) شركة كورية خلال الفترة ١٩٩٩م - ٢٠٠٥م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً سلبياً لكل من حجم مكتب المراجعة، رأى المراجع، الربحية، وحجم الشركة على فترة تأخير تقرير المراجع، ووجود تأثيراً ايجابياً لكل من الخسارة، الرافعة المالية، وجهد مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن عدم وجود تأثيراً معنوياً لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على فترة تأخير تقرير المراجع.

واستهدفت دراسة (Habib & Bhuiyan, 2011) التحقق من العلاقة بين التخصص الصناعى لمراجع الحسابات وفترة تأخير تقرير المراجع بالتطبيق على عينة مكونة من (١٠٥) شركة من الشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية فى نيوزيلندا خلال الفترة ٢٠٠٤م - ٢٠٠٨م، وقد اشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعى للمراجع وفترة تأخير تقرير المراجع، كما أن الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد

النقاير المالية أدى إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجع لجميع المراجعين باستثناء المراجعين المتخصصين في الصناعة.

في حين استهدفت دراسة (Dao & Pham, 2014) اختبار العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن تأثير التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقرير المراجع، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من (٧٢٩١) مشاهدة خلال الفترة ٢٠٠٨م-٢٠١٠م، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن التخصص الصناعي للمراجع يزيد من التأثير السلبى لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على فترة تأخير تقرير المراجع، ووجود علاقة طردية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الخسارة، تاريخ نهاية السنة المالية، وتغيير مكتب المراجعة، فضلاً عن وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الربحية، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة.

أما الدراسة التي قام بها دراسة (Rusmin & Evans, 2017) فقد استهدفت اختبار العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجع ومؤشرات جودة المراجعة الخارجية، وقد أجريت الدراسة التطبيقية على عينة مكونة من (٤٠٧) شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في أندونيسيا خلال الفترة ٢٠١٠م-٢٠١١م، وقد خلصت نتائج الدراسة إلى وجود تأثيراً سلبياً لكل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، حجم مكتب المراجعة، وسمعة مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن وجود تأثيراً إيجابياً لكل من تعقيد عمليات المراجعة، الخسارة، مخاطر الأعمال، ونوع الصناعة على فترة تأخير تقرير المراجع.

٤ - موقع الدراسة الحالية من الدراسات السابقة

يتضح من استعراض نتائج الدراسات السابقة مجموعة من الدلالات التي تبين أهم ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة، ويمكن عرض ذلك على النحو التالي:

١. وجود اختلاف بين الدراسات السابقة حول أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية، عدد المؤشرات التي اعتمدت عليها النتائج، فضلاً عن اختلاف مؤشرات سوق الأوراق المالية، الصناعات، والدول التي أجريت عليها الدراسات التطبيقية.

٢. وجود اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة حول العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع والذي قد يرجع إلى تعدد واختلاف وجهات النظر حول المقصود بفترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن اختلاف الهدف والبيئة التطبيقية لتلك الدراسات، وبالتالي تسعى الدراسة الحالية إلى تحديد أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع في البيئة المصرية.

٣. وجود اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع مما يتطلب ضرورة دراسة وتحليل العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع في البيئة المصرية.

٤. جميع الدراسات التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع كانت دراسات أجنبية مما يتطلب ضرورة دراسة أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع عملياً في البيئة المصرية والتي قد تختلف عن البيئة الأجنبية، ولذلك قامت الدراسة الحالية بالتطبيق على شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

تاسعاً: فرضيات الدراسة

تناولت العديد من الدراسات طبيعة العلاقة بين مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع إلا أنه لوحظ اختلاف نتائج تلك الدراسات حول مؤشرات جودة المراجعة الخارجية ومدى تأثيرها على فترة تأخير تقرير المراجع حيث خلصت دراسة (Lee, et al., 2009) إلى وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وتقديم الخدمات الاستشارية، بينما توصلت دراسة (Habib & Bhuayan, 2011) إلى وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير تقرير المراجع، في حين أشارت دراسة (Dao & Pham, 2014) إلى وجود علاقة طردية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الخسارة، تاريخ نهاية السنة المالية، وتغيير مكتب المراجعة، ووجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من الربحية، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة، كما خلصت دراسة (Nelson, & Shukeri, 2011) إلى وجود علاقة طردية بين حجم لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً

عن وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير المراجع وكل من حجم مكتب المراجعة، نوع رأى المراجع، وأداء الشركة.

كما أشارت دراسة (Rusmin & Evans, 2017) إلى وجود تأثيراً سلبياً لكل من التخصص الصناعي لمراجع الحسابات، وسمعة مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن وجود تأثيراً ايجابياً لكل من تعقيد عمليات المراجعة، الخسارة، مخاطر الأعمال، ونوع الصناعة على فترة تأخير تقرير المراجع، بينما أشارت دراسة (Hassan, 2016) إلى وجود تأثيراً سلبياً لكل من حجم الشركة، تعقيد عمليات المراجعة، ووجود لجنة المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن وجود تأثيراً ايجابياً لكل من حجم مكتب المراجعة، وحجم مجلس الإدارة على فترة تأخير تقرير المراجع، فى حين خلصت دراسة (Lee & Jahng, 2008) إلى وجود تأثيراً سلبياً لكل من حجم مكتب المراجعة، رأى المراجع، الربحية، وحجم الشركة على فترة تأخير تقرير المراجع، ووجود تأثيراً ايجابياً لكل من الخسارة، الرافعة المالية، وجهد مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن عدم وجود تأثيراً معنوياً لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على فترة تأخير تقرير المراجع. يتضح مما سبق أنه يمكن صياغة فرضيات الدراسة الحالية على النحو التالي:

١. لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع.

٢. لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع.

٣. لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع.

عاشراً: منهجية الدراسة

تعرض منهجية الدراسة التطبيقية كل من مجتمع وعينة الدراسة، متغيرات الدراسة وطريقة قياسها، مصادر جمع البيانات، فضلاً عن الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل بيانات الدراسة.

١ - مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة والمتداول أسهما في سوق الأوراق المالية المصري والبالغ عددها (١٦) شركة وفقاً للبيانات المعلنة من جانب البورصة المصرية في يناير ٢٠١٧م (البورصة المصرية، ٢٠١٧)، وقد تم اختيار عينة الدراسة وفقاً للشروط التالية:

١. الشركات المقيدة والمتداول أسهما في سوق الأوراق المالية المصري خلال الفترة من عام ٢٠١٢م إلى عام ٢٠١٦م.

٢. توافر التقارير المالية للشركات خلال الفترة من عام ٢٠١٢م إلى عام ٢٠١٦م.

٣. بعض الشركات التي لديها تقرير مراجعة من الجهاز المركزي للمحاسبات والبعض الآخر من مكاتب المراجعة الخاصة، فضلاً عن بعض الشركات التي تنتهي السنة المالية لها في ديسمبر والبعض الآخر في يونيو.

وبتطبيق الشروط السابقة بلغ عدد شركات العينة (١٢) شركة بنسبة (٧٥%) من إجمالي عدد شركات مجتمع الدراسة، ويمكن توضيح عدد شركات العينة من خلال الجدول رقم (١) التالي:

جدول رقم (١)

عدد شركات عينة الدراسة

| م | اسم الشركة | م | اسم الشركة |
|---|---|----|--|
| ١ | مينا فارم للأدوية والصناعات الكيماوية | ٧ | المصرية الدولية للصناعات الدوائية - ايبيكو |
| ٢ | دى بى كى للصناعات الدوائية | ٨ | مفيس للأدوية والصناعات الكيماوية |
| ٣ | جلاكسو سميثكلين | ٩ | النيل للأدوية والصناعات الكيماوية |
| ٤ | مستشفى النزهة الدولي | ١٠ | القاهرة للأدوية والصناعات الكيماوية |
| ٥ | أكتوبر فارما | ١١ | العربية للأدوية والصناعات الكيماوية |
| ٦ | سبأ الدولية للأدوية والصناعات الكيماوية | ١٢ | الاسكندرية للأدوية والصناعات الكيماوية |

المصدر: إعداد الباحث

٢ - متغيرات الدراسة وطريقة قياسها

اعتمدت الدراسة على عدد من مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المتوقع تأثيرها على فترة تأخير تقرير المراجع والبالغ عددها تسعة متغيرات، وقد تم تحديد وتجميع وتصنيف تلك المؤشرات في ضوء الدراسات السابقة ذات الصلة بجودة المراجعة الخارجية، الدراسات السابقة ذات الصلة بفترة تأخير تقرير المراجع، والدراسات السابقة ذات الصلة بالعلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجع وجودة المراجعة الخارجية، ويمكن توضيح تلك المؤشرات وطريقة قياسها من خلال الجدول رقم (٢) التالي:

جدول رقم (٢)

المؤشرات المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع

| رمز المتغير | المتغير | طريقة القياس | المصدر |
|---------------------------|------------------------------|---|---|
| المتغيرات المستقلة | | | |
| X ₁ | التخصص المهني لمكتب المراجعة | متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجع متخصص في مراجعة القطاع أو صفراً بخلاف ذلك. وقد تم تحديد التخصص المهني لمكتب المراجعة كما يلي: ١- حساب الحصة السوقية من خلال المعادلة التالية: إجمالي أصول الشركات التي تم مراجعتها بمعرفة مكتب المراجعة ÷ إجمالي أصول جميع الشركات في القطاع. ٢- حساب نسبة المقارنة كما يلي: (١ ÷ عدد شركات القطاع) × ٠.٥ ٣- يعتبر مكتب المراجعة متخصص مهنياً إذا كانت الحصة السوقية له أكبر من نسبة المقارنة والعكس صحيح. | (Akbari, 2014) (Paydarmansh, et al., 2014) (Rusmin & Evans, 2017) |
| X ₂ | حجم مكتب المراجعة | متغير وهمي يعادل واحد إذا كان مكتب المراجعة هو أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى أو صفراً بخلاف ذلك. | (Hassan, 2016) (Aledwan, et al., 2015) (Ram & Hassan, 2017) |

المصدر: إعداد الباحث

تابع: جدول رقم (٢)

المؤشرات المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع

| المتغير | رمز المتغير | المتغير | طريقة القياس | المصدر |
|----------------|----------------------------------|--|--|--------|
| X ₃ | مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة | متغير وهمى يعادل واحد فى حالة مراجعة الشركة من جانب مكتب المراجعة لمدة أقل من أو تساوى ثلاث سنوات أو صفرأ بخلاف ذلك. | (Habib & Bhuiyan, 2011) (Lee, et al., 2009) (Dao & Pham, 2014) | |
| X ₄ | نوع رأى المراجع | متغير وهمى يعادل واحد فى حالة إصدار رأى نظيف أو صفرأ لأنواع الرأى الأخرى. | (Shukeri & Islam, 2012) (Nelson & Shukeri, 2011) (Baldacchino, et al., 2016) | |
| X ₅ | جهد مكتب المراجعة | (المخزون + الحسابات المدينة) ÷ إجمالى الأصول | (Vuko & Cular, 2014) (Lee & Jahng, 2008) (Che-Ahmad & Abidin, 2008) | |
| X ₆ | تاريخ نهاية السنة المالية | متغير وهمى يعادل واحد فى حالة نهاية السنة المالية فى ديسمبر أو صفرأ بخلاف ذلك. | (Habib & Bhuiyan, 2011) (Lee & Jahng, 2008) | |
| X ₇ | حجم الشركة | اللوغاريتم الطبيعى لإجمالى الأصول فى نهاية السنة المالية | (Walker & Hay, 2013) (Yaacob & CheAhmad, 2012) (Afify, 2009) | |
| X ₈ | الرافعة المالية | إجمالى الالتزامات ÷ إجمالى الأصول | (Dao & Pham, 2014) (Yaacob & CheAhmad, 2012) (Al-Ajmi, 2008) | |
| X ₉ | الربحية | صافى الربح بعد الضريبة ÷ إجمالى الأصول | (Afify, 2009) (Dao & Pham, 2014) (Apadore & Noor, 2013) | |

المصدر: إعداد الباحث

أما المتغير التابع فيتمثل فى فترة تأخير تقرير المراجع ويرمز له بالرمز (Y)، وقد تم قياس فترة تأخير تقرير المراجع من خلال عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية حتى تاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة (Hassan, 2016; Rusmin & Evans, 2017).

٣- مصادر جمع البيانات

تم الحصول على البيانات اللازمة لاختبار فروض الدراسة عن طريق التقارير الصادرة من الشركات محل الدراسة عن الفترة المالية من عام ٢٠١٢م إلى عام ٢٠١٦م، وتمثل تلك التقارير فى قائمة الدخل، قائمة المركز المالى، الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، وتقرير مراجع الحسابات.

٤- الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل بيانات الدراسة

تم اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة التطبيقية اعتماداً على الأساليب الإحصائية التالية:

١. تحليل ارتباط بيرسون Pearson Correlation لتحديد إتجاه وقوة العلاقة بين مؤشرات جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع.
٢. تحليل الانحدار المرحلى Stepwise Regression لبناء نموذج لتقدير فترة تأخير تقرير المراجع مكون من أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المؤثرة فى فترة تأخير تقرير المراجع.
٣. اختبار T لقياس الفروق المعنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع.

حادى عشر: تحليل نتائج الدراسة

قامت الدراسة بتوظيف البيانات التى تم الحصول عليها بهدف تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية احتياجات مستخدمى التقارير المالية من خلال تخفيض عدم تماثل المعلومات، وزيادة كفاءة المعلومات لشركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى، وقد اعتمدت الدراسة على استخدام الأساليب الإحصائية المتمثلة فى أسلوب تحليل الارتباط، أسلوب تحليل الانحدار المرحلى، واختبار T بغرض تحليل البيانات واختبار مدى صحة فرضيات الدراسة واستخلاص نتائجها، ويمكن توضيح ذلك كما يلى:

١- اختبار صلاحية بيانات الدراسة

لفحص مدى صلاحية بيانات الدراسة للتحليل الإحصائي يتم اختبار مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي، اختبار مدى وجود مشكلة التداخل الخطى فى نموذج الدراسة، فضلاً عن اختبار مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتى التى تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة، ويمكن توضيح ذلك كما يلى:

١/١/١ اختبار التوزيع الطبيعي

لفحص مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي فقد اعتمدت الدراسة على نسبة معامل الإلتواء إلى الخطأ القياسى له حيث يتبع المتغير التوزيع الطبيعي عندما تقع هذه النسبة داخل المدى (٢،-٢)، أما إذا كانت هذه النسبة أكبر من (٢) فيشير ذلك إلى التواء التوزيع جهة اليمين والذى يعكس تجمع قيم المتغيرات فى الجانب الأيمن ناحية القيم الأعلى مما يعنى أنه التواء موجب، أما إذا كانت هذه النسبة أقل من (-٢) فيشير ذلك إلى التواء التوزيع جهة اليسار والذى يعكس تجمع قيم المتغيرات فى الجانب الأيسر ناحية القيم الأدنى مما يعنى أنه التواء سالب (خواجة & بشير، ٢٠٠٣؛ بالانت، ٢٠٠٦)، ويمكن توضيح اختبار مدى تبعية متغيرات الدراسة للتوزيع الطبيعي من خلال الجدول رقم (٣) التالى:

جدول رقم (٣)

نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

| رمز المتغير | المتغير | معامل الإلتواء | الخطأ القياسى لمعامل الإلتواء | نسبة معامل الإلتواء |
|----------------|--------------------------|----------------|-------------------------------|---------------------|
| X ₅ | جهد مكتب المراجعة | ٠.١١١ | ٠.٣٠٩ | ٠.٣٥٩ |
| X ₇ | حجم الشركة | ٠.٣٦٦ | ٠.٣٠٩ | ١.١٨٤ |
| X ₈ | الرافعة المالية | ٠.٣١٣ | ٠.٣٠٩ | ١.٠١٣ |
| X ₉ | الربحية | ٠.٤٣٧ | ٠.٣٠٩ | ١.٤١٤ |
| Y | فترة تأخير تقرير المراجع | ٠.٥٩٥ | ٠.٣٠٩ | ١.٩٢٦ |

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

بفحص نتائج الجدول رقم (٣) لوحظ وقوع نسب معاملات الإلتواء لمتغيرات الدراسة داخل المدى (٢،-٢) مما يشير إلى اقتراب تلك المتغيرات من التوزيع الطبيعي وامكانية استخدام الأساليب الإحصائية المعلمية، أما فيما يتعلق بالمتغيرات الوهمية فإنها ذات قيم ثنائية التوزيع لا تخضع لشروط التوزيع الطبيعي.

٢/١/١ اختبار التداخل الخطي

يتم اجراء اختبار التداخل الخطي Multicollinearity لفحص مدى وجود مشكلة التداخل الخطي فى النموذج حيث تؤدى هذه المشكلة إلى ضعف قدرة نموذج الدراسة فى تفسير الأثر على المتغير التابع، ويتم اجراء هذا الاختبار باستخدام مقياس Collinearity Dia- gnostics حيث يتم تحديد قيمة تضخم التباين (VIF) Variance Inflation Factor وقيمة التباين المسموح به Tolerance، فإذا كانت قيمة تضخم التباين أقل من (١٠) وقيمة التباين المسموح به أكبر من (٠.٠٥) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطي فى نموذج الدراسة (O'Brien, 2007)، ويمكن توضيح مدى وجود مشكلة التداخل الخطي فى نموذج الدراسة من خلال الجدول رقم (٤) التالى:

جدول رقم (٤)

نتائج اختبار التداخل الخطي

| رمز المتغير | المتغير | تضخم التباين | التباين المسموح به |
|----------------|----------------------------------|--------------|--------------------|
| X ₁ | التخصص المهنى لمكتب المراجعة | ٩.٥٠٢ | ٠.١٠٥ |
| X ₂ | حجم مكتب المراجعة | ٤.٦٥٦ | ٠.٢١٥ |
| X ₃ | مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة | ١.٧٣٨ | ٠.٥٧٥ |
| X ₄ | نوع رأى المراجع | ٢.٦٢٤ | ٠.٣٨١ |
| X ₅ | جهد مكتب المراجعة | ٢.٢٧٨ | ٠.٤٣٩ |
| X ₆ | تاريخ نهاية السنة المالية | ٥.٥١٢ | ٠.١٨١ |
| X ₇ | حجم الشركة | ٤.٨٤٩ | ٠.٢٠٦ |
| X ₈ | الرافعة المالية | ١.٩٥٢ | ٠.٥١٢ |
| X ₉ | الربحية | ١.٧٠٧ | ٠.٥٨٦ |

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

باستقراء نتائج الجدول رقم (٤) لوحظ أن قيم تضخم التباين لمؤشرات جودة المراجعة الخارجية أقل من (١٠)، كما أن قيم التباين المسموح به أكبر من (٠.٠٥) مما يشير إلى

عدم وجود مشكلة التداخل الخطى وقوة نموذج الدراسة فى تفسير أثر مؤشرات جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع.

٣/١/١ اختبار الارتباط الذاتى

يتم اجراء اختبار الارتباط الذاتى Autocorrelation لفحص مدى وجود مشكلة الارتباط الذاتى فى النموذج حيث تودى هذه المشكلة إلى أثر غير حقيقى للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، ويتم اجراء هذا الاختبار باستخدام قيمة Durbin Watson (D-W) فإذا كانت هذه القيمة تتراوح بين (١.٥ : ٢.٥) فهذا يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتى التى تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة (Basheer, 2003)، وباجراء اختبار الارتباط الذاتى لوحظ أن قيمة (D-W) تعادل (١.٧٥٤) وهى تقع داخل المدى (١.٥ : ٢.٥) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتى التى تؤثر على دقة نتائج نموذج الدراسة.

٢- التحليل الوصفى لمتغيرات الدراسة

اعتمدت الدراسة فى التحليل الوصفى على تقسيم متغيرات الدراسة إلى متغيرات متصلة ومتغيرات منفصلة كما يلى:

١/٢ المتغيرات المتصلة

تتمثل المتغيرات المتصلة للدراسة فى جهد مكتب المراجعة، حجم الشركة، الرافعة المالية، الربحية، وفترة تأخير تقرير المراجع، ويمكن توضيح التحليل الوصفى لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (٥) التالى:

باستقراء بيانات الجدول رقم (٥) لوحظ ارتفاع متوسط جهد مكتب المراجعة للشركات محل الدراسة حيث بلغ (٠.٤٧)، وبمقارنة متوسط جهد مكتب المراجعة لشركات الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود ارتفاع عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط جهد مكتب المراجعة (٠.٢٢) فى دراسة (Vuko & Cular, 2014)، كما بلغ (٠.٢٩) فى دراسة (Che-Ahmad & Abidin, 2008)، وبلغ (٠.٣٠) فى دراسة (Lee & Jahng, 2008)، كما لوحظ وجود اختلاف بين فئتى الدراسة حيث لوحظ ارتفاع متوسط جهد الجهاز المركزى للحسابات عن مكاتب المراجعة الخاصة حيث بلغ متوسط الجهد لكل منهما (٠.٦١، ٠.٣٧) على الترتيب.

كما لوحظ ارتفاع متوسط حجم الشركات محل الدراسة حيث بلغ (١٩.٧٠)، وبمقارنة حجم شركات الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب مع بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط حجم الشركات (١٩.٢٣) في دراسة (Apadore&Noor,2013)، وبلغ (٢١.٠٠) في دراسة (Dao & Pham,2014)، كما لوحظ وجود تقارب بين فئتي الدراسة حيث بلغ متوسط حجم الشركات التي تم مراجعتها من جانب مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات (١٩.٧٦، ١٩.٦١) على الترتيب.

وبلغ متوسط الرافعة المالية خلال فترة الدراسة (٠.٣٤) وبمقارنة متوسط الرافعة المالية للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود ارتفاع عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط الرافعة المالية (٠.٠٧) في دراسة (Che-Ahmad & Abidin, 2008)، وبلغ (٠.١٩) في دراسة (Tanyi,2011)، كما بلغ (٠.٢٩) في دراسة (Dao & Pham,2014)، إلا أنه لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط الرافعة المالية (٠.٥٧) في دراسة (Akbari, 2014)، وبلغ (٠.٦٠) في دراسة (Rusmin & Evans, 2017)، كما بلغ (٠.٦٣) في دراسة (Hajjiha & Rafiee, 2011)، كما لوحظ وجود تقارب بين فئتي الدراسة حيث بلغ متوسط الرافعة المالية للشركات التي تم مراجعتها من جانب مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات (٠.٣١، ٠.٣٩) على الترتيب.

بينما لوحظ انخفاض متوسط الربحية للشركات محل الدراسة حيث بلغ (٠.٠٨)، وبمقارنة متوسط الربحية لشركات الدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط الربحية (٠.٢٥) في دراسة (Che-Ahmad & Abidin, 2008)، كما بلغ (٠.٦٦) في دراسة (Baldacchino,et al.,2016)، وبلغ (٠.٧٥) في دراسة (Tanyi, 2011)، كما لوحظ وجود تقارب بين فئتي الدراسة حيث بلغ متوسط ربحية الشركات التي تم مراجعتها من جانب مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات (٠.٠٩، ٠.٠٦) على الترتيب.

في حين بلغ متوسط فترة تأخير تقرير المراجع خلال فترة الدراسة (٧٤.٧٧) وبمقارنة متوسط فترة تأخير تقرير المراجع للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط فترة تأخير تقرير المراجع (٩٦.٦٢) في دراسة (Shukeri & Islam, 2012)، وبلغ (٩٨.٢٥) في دراسة (Apadore & Noor,2013)،

كما بلغ (١٠١.٠٩) في دراسة (Nelson&Shukeri, 2011)، إلا أنه لوحظ وجود ارتفاع عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغ متوسط فترة تأخير تقرير المراجع (٤٠.٨) في دراسة (Al-Khatib & Marji, 2012)، وبلغ (٤٧.٩٨) في دراسة (Al-Ajmi, 2008)، كما بلغ (٥٣.٩٢) في دراسة (Cullinan & Zheng, 2017)، فضلاً عن وجود تقارب مع دراسة (Mukhtaruddin, et al., 2015) الذي بلغ (٧٦.٥٤)، كما لوحظ وجود تقارب بين فئتي الدراسة حيث بلغ متوسط فترة تأخير تقرير المراجع للشركات التي تم مراجعتها من جانب مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات (٧٧.٧١، ٧٠.٦٤) على الترتيب.

٢/٢ المتغيرات المنفصلة

تتمثل متغيرات الدراسة المنفصلة في المتغيرات الوهمية التي يتم التعبير عنها بالقيمتين (١) أو (صفر)، وتتكون تلك المتغيرات من التخصص المهني لمكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة، نوع رأى المراجع، وتاريخ نهاية السنة المالية، ويمكن توضيح التحليل الوصفي لتلك المتغيرات من خلال الجدول رقم (٦) التالي:

باستقراء بيانات الجدول رقم (٦) لوحظ ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني التي بلغت (٦٨.٣%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني (٤١) مشاهدة من إجمالي (٦٠) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مكاتب مراجعة لا تتميز بالتخصص المهني (١٩) مشاهدة بنسبة (٣١.٧%)، وبمقارنة نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب بين الدراسة الحالية ودراسة (Paydarmansh, et al., 2014) حيث بلغت (٧٥%)، بينما لوحظ ارتفاع نسبة الشركات للدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (٣٦%) في دراسة (Habib & Bhuiyan, 2011)، كما بلغت (٢٦.٧%) في دراسة (Yaacob & Che-Ahmad, 2012)، وبلغت (٢١.٤%) في دراسة (Rusmin & Evans, 2017)، وبمقارنة نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني بين فئتي الدراسة لوحظ ارتفاع نسبة التخصص المهني للجهاز المركزي للمحاسبات عن مكاتب المراجعة الخاصة حيث بلغت نسبة التخصص المهني لكل منهما (١٠٠%)، (٤٥.٧%) على الترتيب.

كما لوحظ ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربع الكبرى التي بلغت (٦٠%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت المراجعة من جانب مكاتب المراجعة الأربع الكبرى (٣٦) مشاهدة من إجمالي (٦٠) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت المراجعة من جانب مكاتب المراجعة الأخرى (٢٤) مشاهدة بنسبة (٤٠%)، وبمقارنة نسبة شركات الدراسة الحالية التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربع الكبرى مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب بين الدراسة الحالية ودراستي كل من (Shukeri & Islam, 2012; Hassan, 2016) حيث بلغت (٥٢.٢%)، (٥٧.٦%) على الترتيب، في حين لوحظ ارتفاع نسبة الشركات للدراسة الحالية عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (٤٣.٥%) في دراسة (Rusmin & Evans, 2017)، كما بلغت (٤٣.٢%) في دراسة (Nelson & Shukeri, 2011)، وبلغت (٢٧%) في دراسة (Vuko & Cular, 2014)، وبمقارنة نسبة الشركات بين فئتي الدراسة لوحظ ارتفاع نسبة الشركات

التي تم مراجعتها بواسطة الجهاز المركزي للمحاسبات عن نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الخاصة حيث بلغت (١٠٠%، ٣١.٤%) على الترتيب.

بينما لوحظ انخفاض نسبة الشركات التي ترتبط بمكاتب المراجعة لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات بلغت (١.٧%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مدة ارتباط أقل من أو تساوي ثلاث سنوات (١) مشاهدة من إجمالي (٦٠) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت مدة ارتباط أكبر من ثلاث سنوات (٥٩) مشاهدة بنسبة (٩٨.٣%)، وبمقارنة نسبة الشركات التي ترتبط بمكاتب المراجعة لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات للدراسة الحالية مع الدراسات السابقة لوحظ وجود تقارب بين الدراسة الحالية ودراسة (Reichelt & Wang, 2010) حيث بلغت نسبة الشركات (١.٨%)، بينما لوحظ انخفاض نسبة شركات الدراسة الحالية التي ترتبط بمكاتب المراجعة لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (١١.٣%) في دراسة (Dao & Pham, 2014)، كما بلغت (٩.٨%) في دراسة (Lee, et al., 2009)، وبلغت (٥.٥%) في دراسة (Paydarmansh, et al., 2014)، كما لوحظ وجود تقارب بين فئتي الدراسة حيث بلغت نسبة الشركات في كل من مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات (٢.٩%، صفر%) على الترتيب.

في حين لوحظ انخفاض نسبة الشركات التي حصلت على تقرير مراجع ذات رأى نظيف بلغت (٥٣.٣%) حيث بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع ذات رأى نظيف (٣٢) مشاهدة من إجمالي (٦٠) مشاهدة، في حين بلغ عدد المشاهدات التي تضمنت تقرير مراجع ذات رأى آخر (٢٨) مشاهدة بنسبة (٤٦.٧%)، وبمقارنة نسبة شركات الدراسة الحالية التي حصلت على تقرير مراجع ذات رأى نظيف مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت نسبة الشركات (٩٥.٩%) في دراسة (Che- Ahmad & Abidin, 2008)، كما بلغت (٩١.٦%) في دراسة (Shukeri & Islam, 2012)، وبلغت (٨٦%) في دراسة (Vuko & Cular, 2014)، وبمقارنة نسبة الشركات التي حصلت على تقرير مراجع ذات رأى نظيف بين فئتي الدراسة لوحظ ارتفاع نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة عن الشركات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات حيث بلغت نسبة الشركات في كل منهما (٨٥.٧%، ٨%) على الترتيب.

فى حين لوحظ انخفاض نسبة الشركات التى تنتهى السنة المالية لها فى ديسمبر التى بلغت (٥٥%) حيث بلغ عدد المشاهدات لتلك الشركات (٣٣) مشاهدة من إجمالى (٦٠) مشاهدة، فى حين بلغ عدد المشاهدات للشركات التى تنتهى السنة المالية لها فى يونيو (٢٧) مشاهدة بنسبة (٤٥%)، وبمقارنة نسبة شركات الدراسة الحالية التى تنتهى السنة المالية لها فى ديسمبر مع الدراسات السابقة لوحظ وجود انخفاض عن بعض الدراسات السابقة حيث بلغت (٧٥%) فى دراسة (Dao & Pham, 2014)، كما بلغت (٧٤%) فى دراسة (Walker & Hay, 2013)، وبلغت (٧٠.٣%) فى دراسة (Che-Ahmad & Abidin, 2008)، وبمقارنة نسبة الشركات التى تنتهى السنة المالية لها فى ديسمبر بين فئتى الدراسة لوحظ وجود اختلاف بين فئتى الدراسة حيث بلغت نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة والشركات التابعة للجهاز المركزى للمحاسبات (٩٤.٣%)، صفر (%) على الترتيب.

٣- تحليل علاقة الارتباط بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير

تقرير المراجع

لتحليل علاقة الارتباط وتقدير المساهمة النسبية بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع، يتم التحقق من مدى صحة الفرض الأول القائل بأنه "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع"، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب تحليل ارتباط بيرسون لاختبار مدى صحة هذا الفرض حيث يهدف إلى تحديد اتجاه وقوة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن تقدير المساهمة النسبية لجودة المراجعة الخارجية، ويوضح الجدول رقم (٧) قيم الارتباط والمساهمة النسبية لجودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع على النحو التالى:

جدول رقم (٧)

قيم الارتباط بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع

| رمز المتغير | المتغير | فترة تأخير تقرير المراجع (Y) | |
|----------------|----------------------------------|------------------------------|--------------------|
| | | R | R ² (%) |
| X ₁ | التخصص المهني لمكتب المراجعة | -0.341** | 11.63 |
| X ₂ | حجم مكتب المراجعة | -0.261* | 6.81 |
| X ₃ | مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة | -0.173 | 2.99 |
| X ₄ | نوع رأى المراجع | 0.070 | 0.49 |
| X ₅ | جهد مكتب المراجعة | 0.011 | 0.01 |
| X ₆ | تاريخ نهاية السنة المالية | 0.207* | 6.60 |
| X ₇ | حجم الشركة | 0.032** | 28.30 |
| X ₈ | الرافعة المالية | 0.320* | 10.24 |
| X ₉ | الربحية | -0.352** | 12.39 |

** ارتباط معنوي عند مستوى ١% * ارتباط معنوي عند مستوى ٥%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص بيانات الجدول رقم (٧) لوحظ وجود علاقة ارتباط طردية بين حجم الشركة وفترة تأخير تقرير المراجع وذلك عند مستوى ١% بمعامل ارتباط (٠.٥٣٢)، وقد ترجع تلك العلاقة إلى أن الشركات كبيرة الحجم تستغرق وقتاً أطول لتنفيذ عملية المراجعة نظراً لزيادة عدد عملياتها وتعقيدها مما يؤدي إلى طول فترة تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Mukhtaruddin, et al., 2015; Pourali, et al., 2013)، إلا أنه يختلف مع دراسة كل من (Apadore & Noor, 2013; Meckfessel & Sellers, 2017) حيث خلصت إلى وجود علاقة عكسية بين حجم الشركة وفترة تأخير تقرير المراجع. بينما لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين كل من (الربحية، والتخصص المهني لمكتب المراجعة) وفترة تأخير تقرير المراجع وذلك عند مستوى ١% بمعاملات ارتباط (-0.352، -0.341) على الترتيب، وقد ترجع العلاقة العكسية بين الربحية وفترة تأخير تقرير المراجع إلى أن الشركات ذات الربحية المرتفعة تميل إلى قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة في أقرب وقت ممكن من أجل سرعة الإفصاح عن تقاريرها المالية السنوية لرغبتها في الإبلاغ عن الأخبار الجيدة لمساهميها والمستثمرين مما يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Afify, 2009; Nelson & Shukeri, 2011)،

إلا أنه يختلف مع دراسة (Aubert, 2009) التي توصلت إلى وجود علاقة طردية بين الربحية وفترة تأخير تقرير المراجع.

كما قد ترجع العلاقة العكسية بين التخصص المهني لمكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع إلى أن التخصص المهني لمكتب المراجعة يتطلب وقتاً أقل لفهم النظم المحاسبية، القواعد الضريبية، متطلبات أنظمة التقارير المالية، حل المشاكل والقضايا المحاسبية المعقدة، فضلاً عن اكتساب خبرة اكتشاف الأخطاء الهامة وأساليب إدارة الأرباح مما يؤدي إلى مراجعة القوائم المالية للشركات محل المراجعة في وقت أقل وما يستتبعه من انخفاض وقت تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Rusmin & Evans, 2017; Dao & Pham, 2014; Habib & Bhuiyan, 2011).

كما لوحظ وجود علاقات ارتباط طردية بين كل من (الرافعة المالية، وتاريخ نهاية السنة المالية) وفترة تأخير تقرير المراجع وذلك عند مستوى ٥% بمعاملات ارتباط (٠.٣٢٠، ٠.٢٥٧) على الترتيب، وقد ترجع العلاقة الطردية بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع إلى أن الشركات ذات المديونية العالية تستغرق وقتاً أطول في عملية المراجعة للتأكد من كافة الجوانب المتعلقة بالديون وخاصة في حالة زيادة عدد دائني الشركة، كما أنها تحتاج إلى زيادة جودة خدمات عملية المراجعة لتوفير مزيد من المعلومات إلى الدائنين مما يؤدي إلى تأخير الإفصاح عن معلوماتها المالية وما يستتبعه من طول فترة تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Vuko & Cular, 2014; Al-Ajmi, 2008)، إلا أنه يختلف مع دراسة كل من (Dao & Pham, 2014؛ يوسف، ٢٠١٥) التي خلصت إلى وجود علاقة عكسية بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع، بينما خلصت دراسة كل من (Rusmin & Evans, 2017; Pourali, et al., 2013) إلى عدم وجود علاقة بين الرافعة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع.

أما العلاقة الطردية بين تاريخ نهاية السنة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع فقد ترجع إلى أن تاريخ نهاية السنة المالية يمثل وقت الذروة وضغط تنفيذ الكثير من عمليات المراجعة وتزيد فيه مهام المراجعة بمكاتب المراجعة مما يؤدي إلى طول الفترة الزمنية اللازمة لتنفيذ أعمال المراجعة وما يستتبعه من طول فترة تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Dao & Pham, 2014; Walker & Hay, 2013)، إلا أنه يختلف

مع دراسة كل من (Habib & Bhuiyan, 2011; Lee, et al., 2009) التي خلصت إلى عدم وجود علاقة بين تاريخ نهاية السنة المالية وفترة تأخير تقرير المراجع. بينما لوحظ وجود علاقة ارتباط عكسية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجع عند مستوى ٥% بمعامل ارتباط (٠.٢٦١)، وقد ترجع تلك العلاقة إلى توافر الامكانيات والخصائص المميزة لمكاتب المراجعة الكبرى والتي تمنحها القدرة على تنفيذ من عملية المراجعة في الوقت الملائم، فضلاً عن ميل الشركات التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبرى إلى سرعة الإفصاح عن قوائمها المالية مما يؤدي إلى انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع، ويتفق ذلك مع دراسة كل من (Leventis, et al., 2005; Nelson & Shukeri, 2011; Wan-Hussin & Bamahros, 2013)، إلا أنه يختلف مع دراسة كل من (Apadore & Noor, 2013; Alkhatib & Marji, 2012; Vuko & Cular, 2014). في حين لوحظ عدم وجود علاقات ارتباط معنوية بين كل من (مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة، نوع رأى المراجع، وجهد مكتب المراجعة) وفترة تأخير تقرير المراجع، وقد يرجع ذلك إلى انخفاض معدل التغيير لتلك العوامل بالنسبة للشركات محل الدراسة.

كما يوضح الجدول رقم (٧) اختلاف المساهمة النسبية للعوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع حيث تراوحت بين (٠.٠١%، ٢٨.٣٠%) مما يشير إلى وجود تباين واضح بينها، حيث لوحظ ارتفاع درجة المساهمة النسبية لحجم الشركة التي بلغت (٢٨.٣٠%)، بينما كان كل من (الربحية، التخصص المهني لمكتب المراجعة، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة، وتاريخ نهاية السنة المالية) على درجة مساهمة نسبية متوسطة بلغت (١٢.٣٩%)، (١١.٦٣%، ١٠.٢٤%، ٦.٨١%، ٦.٦٠%) على الترتيب، في حين كان كل من (مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة، نوع رأى المراجع، وجهد مكتب المراجعة) على درجة مساهمة نسبية منخفضة بلغت (٢.٩٩%، ٠.٤٩%، ٠.٠١%) على الترتيب، وقد يرجع ذلك إلى عدم معنوية معامل الارتباط بين تلك العوامل وفترة تأخير تقرير المراجع.

يتبين مما سبق أنه يمكن رفض الفرض الأول القائل بأنه "لا توجد علاقة ارتباط ذات دلالة احصائية بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع" حيث أثبتت الدراسة وجود ستة عوامل ترتبط ارتباطاً معنوياً بفترة تأخير تقرير المراجع وهي (حجم الشركة، الربحية، التخصص المهني لمكتب المراجعة، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة،

وتاريخ نهاية السنة المالية) مما يشير إلى أهمية الاعتماد على هذه العوامل في تقدير فترة تأخير تقرير المراجع بدقة عالية.

٤- اختبار مدى تأثير جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع

لاختبار مدى تأثير مؤشرات جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثانى القائل بأنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع"، وقد اعتمدت الدراسة على أسلوب الانحدار المرحلى Stepwise Regression لتحديد أهم مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع لغرض صياغة نموذج مكون من أهم العوامل التى يمكن من خلالها تقدير فترة تأخير تقرير المراجع بدقة عالية، ويمكن توضيح نتائج تحليل الانحدار المرحلى لأهم العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع من خلال الجدول رقم (٨) التالى:

جدول رقم (٨)

نتائج تحليل الانحدار المرحلى لأهم العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع

| الترتيب | المعنوية | الخطأ القياسى | معامل الانحدار | المتغير | رمز المتغير |
|---------|----------|---------------|----------------|---------------------------|----------------|
| ١ | ٠.٠٠٠١ | ٢.٢٦٠ | ٧.٩٦٠ | حجم الشركة | X ₇ |
| ٢ | ٠.٠٠٠٥ | ٣٨.٣٤١ | ١١١.٢٥٧- | الربحية | X ₉ |
| ٣ | ٠.٠٠٠٠ | ٦.٩١٨ | ٣٦.٢٧٦ | تاريخ نهاية السنة المالية | X ₆ |
| ٤ | ٠.٠٠٠١ | ٥.٢٤٤ | ١٩.١١٤- | نوع رأى المراجع | X ₄ |
| ٥ | ٠.٠٠٢٥ | ٦.٩٥٣ | ١٦.٠٨٦- | حجم مكتب المراجعة | X ₂ |
| ٩٢.٦٤٧- | | | | الثابت | |

** معنوى عند مستوى ١%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

تابع: جدول رقم (٨)

نتائج تحليل الانحدار المرحلي لأهم العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع

| مقاييس تقييم دقة تقدير فترة تأخير تقرير المراجع | |
|---|------------------------------------|
| ٠.٧٩١ | معامل الارتباط المتعدد (R) |
| % ٦٢.٥ | معامل التحديد (R^2) |
| % ٥٩ | معامل التحديد المعدل (R^2 adj.) |
| (٥,٥٤) | درجات الحرية (df) |
| **١٨.٠٠١ | F المحسوبة |
| ٣.٣٧ | F الجدولية |
| ٠.٠٠٠ | المعنوية (sig.) |

** معنوى عند مستوى ١%

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

بفحص نتائج الجدول رقم (٨) لوحظ أن تحليل الانحدار المرحلي قام بتحديد أهم العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع التي لا يوجد بينها ارتباط ذاتي لبناء النموذج وهي (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع رأى المراجع، وحجم مكتب المراجعة)، ويمكن صياغة نموذج الانحدار بين العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع كما يلي:

$$Y = -92.647 + 7.960X_7 - 111.257X_9 + 36.276X_6 - 19.114X_4 - 16.086X_2$$

كما يتبين من نتائج تقييم دقة نموذج الانحدار المرحلي على تقدير فترة تأخير تقرير المراجع أن قيمة معامل الارتباط المتعدد بلغت (٠.٧٩١) والمساهمة النسبية لها بلغت (%٦٢.٥)، وقد يرجع ذلك إلى زيادة التغيرات في العوامل التي تم اختيارها في تحليل الانحدار المرحلي خلال فترة الدراسة والمتمثلة في (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع رأى المراجع، وحجم مكتب المراجعة)، كما لوحظ تقارب قيمة معامل التحديد التي بلغت (%٦٢.٥) مع قيمة معامل التحديد المعدل التي بلغت (%٥٩) مما يشير إلى أن حجم عينة الدراسة كان مناسباً للاعتماد عليه في تحليل النتائج وتعميمها، فضلاً عن دقة النموذج واستقلالية العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير المراجع، كما بلغت قيمة F

المحسوبة (18.001) وهى أكبر من قيمة F الجدولية التى بلغت (3.37) عند مستوى 1%، مما يشير إلى أنه يمكن رفض الفرض الثانى القائل بأنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع"، حيث أثبتت الدراسة أن هناك خمسة عوامل أساسية تؤثر على فترة تأخير تقرير المراجع وبالتالي يمكن الاعتماد عليها فى صياغة نموذج لتقدير فترة تأخير تقرير المراجع.

٥- اختبار الفروق المعنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع

لفحص الفروق المعنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع، يتم التحقق من مدى صحة الفرض الثالث القائل بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع"، وقد اعتمدت الدراسة على اختبار T بغرض مقارنة متوسط فترة تأخير تقرير المراجع بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات، ويمكن توضيح نتائج الفروق المعنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع من خلال الجدول رقم (٩) التالى:

جدول رقم (٩)

نتائج الفروق المعنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات

| اختبار T لتساوى المتوسطات | | | | اختبار Levene لتساوى الفروق | | بين |
|---------------------------|--------------|---------------------|-------|-----------------------------|--------|------------------|
| الخطأ القياسى للفروق | متوسط الفروق | المعنوية (2-tailed) | T | المعنوية | F | |
| ٥.٨٨ | ٧.٠٧ | ٠.٢٣٤ | ١.٢٠٤ | ٠.٠٠٢ | ١١.٠١٣ | تساوى الفروق |
| ٥.٠٤ | ٧.٠٧ | ٠.١٦٩ | ١.٤٠٣ | | | عدم تساوى الفروق |

المصدر: نتائج التحليل الإحصائى

وقد اعتمدت الدراسة على اختبار Levene لتساوى الفروق لتحديد مدى تساوى الفروق بين فئتي الدراسة من عدمه، فإذا كانت قيمة المعنوية أقل من أو تساوى (٠.٠٥) فهذا يشير إلى عدم تساوى الفروق بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات، أما إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من (٠.٠٥) فهذا يشير إلى تساوى الفروق بين فئتي الدراسة (بالانت، ٢٠٠٦)، ويفحص نتائج الجدول رقم (٩) لوحظ أن قيمة معنوية اختبار Levene بلغت (٠.٠٠٢) وهى أقل من (٠.٠٥) مما يشير إلى عدم تساوى الفروق بين فئتي الدراسة والاعتماد على فرضية عدم تساوى الفروق.

كما اعتمدت الدراسة على اختبار T لتساوى المتوسطات فإذا كانت قيمة المعنوية أقل من أو تساوى (٠.٠٥) فهذا يشير إلى وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع، أما إذا كانت قيمة المعنوية أكبر من (٠.٠٥) فهذا يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين فئتي الدراسة (بالانت، ٢٠٠٦)، ويفحص نتائج الجدول رقم (٩) لوحظ أن قيمة معنوية اختبار T بلغت (٠.١٦٩) وهى أكبر من (٠.٠٥) مما يشير إلى عدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع.

كما يمكن تحديد قيمة إيتا تربيع* لتحديد قيمة الفرق بين قيم متوسط فترة تأخير تقرير المراجع الذى يفسره ويحدده فئتي الدراسة حيث تتراوح تلك القيمة بين الصفر والواحد الصحيح، فإذا تراوحت القيمة بين (الصفر، ٠.٠٥) فيشير ذلك إلى وجود تأثير ضعيف، وإذا تراوحت القيمة بين (أكبر من ٠.٠٥، وأقل من ٠.١٤) فيشير ذلك إلى وجود تأثير متوسط، أما إذا تراوحت القيمة بين (أكبر من ٠.١٤، وأقل من أو يساوى الواحد الصحيح) فيشير ذلك إلى وجود تأثير قوى (بالانت، ٢٠٠٦)، وبحساب قيمة إيتا تربيع للدراسة الحالية لوحظ وجود تأثير ضعيف لفئتي الدراسة على متوسط فترة تأخير تقرير المراجع حيث بلغت قيمة إيتا تربيع (٠.٠٣) مما يشير إلى أن مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات تبين (٣%) فقط من الفرق بين قيم متوسط فترة تأخير تقرير المراجع.

يتبين مما سبق أنه يمكن قبول الفرض الثالث القائل بأنه "لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير

$$t^2 / (t^2 + (N_1 + N_2 - 2)) = \text{إيتا تربيع}^*$$

المراجع"، حيث خلصت نتائج الدراسة إلى عدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع.

ثاني عشر: نتائج الدراسة

استهدفت الدراسة تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع بغرض تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع وتلبية احتياجات مستخدمي التقارير المالية وذلك من خلال دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير المراجع، تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن دراسة وتحليل مدى الاختلاف بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير المراجع، وفي ضوء ذلك توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج يمكن تناولها على النحو التالي:

١. ارتفاع متوسط جهد مكتب المراجعة، وحجم شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية محل الدراسة المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري حيث بلغ (٠.٤٧، ١٩.٧٠) على الترتيب، فضلاً عن ارتفاع نسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني، ونسبة الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى حيث بلغت (٦٨.٣%، ٦٠%) على الترتيب.
٢. انخفاض متوسط الربحية للشركات محل الدراسة حيث بلغ (٠.٠٨)، فضلاً عن انخفاض نسبة الشركات التي ترتبط بمكاتب المراجعة لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات، نسبة الشركات التي حصلت على تقرير مراجع حسابات ذات رأى نظيف، ونسبة الشركات التي تنتهي السنة المالية لها في ديسمبر حيث بلغت (١.٧%، ٥٣.٣%، ٥٥%).
٣. تقارب متوسط الرافعة المالية، ومتوسط فترة تأخير تقرير المراجع للشركات محل الدراسة مع العديد من الدراسات السابقة حيث بلغ (٠.٣٤، ٧٤.٧٧) على الترتيب.
٤. ارتفاع نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة التي حصلت على تقرير ذات رأى نظيف عن نسبة الشركات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات التي بلغت (٨%، ٨٥.٧%) على الترتيب، فضلاً عن ارتفاع نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة التي تنتهي السنة المالية لها في ديسمبر عن نسبة الشركات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات التي بلغت (٩٤.٣%، صفر%) على الترتيب.

٥. انخفاض متوسط جهد مكاتب المراجعة الخاصة عن الجهاز المركزي للمحاسبات الذي بلغ (٠.٣٧، ٠.٦١) على الترتيب، فضلاً عن انخفاض نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة ذات التخصص المهني عن نسبة الشركات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات التي بلغت (٤٥.٧%، ١٠٠%) على الترتيب، وانخفاض نسبة الشركات التابعة لمكاتب المراجعة الخاصة التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربع الكبرى عن نسبة الشركات التابعة للجهاز المركزي للمحاسبات التي بلغت (٣١.٤%، ١٠٠%) على الترتيب.
٦. وجود تقارب بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول متوسط حجم الشركات الذي بلغ (١٩.٧٦، ١٩.٦١) على الترتيب، متوسط الرافعة المالية الذي بلغ (٠.٣١، ٠.٣٩) على الترتيب، متوسط الربحية الذي بلغ (٠.٠٩، ٠.٠٦) على الترتيب، متوسط فترة تأخير تقرير المراجع الذي بلغ (٧٧.٧١، ٧٠.٦٤) على الترتيب، بالإضافة إلى نسبة الشركات التي ترتبط بهما لمدة أقل من أو تساوي ثلاث سنوات التي بلغت (٢.٩%، صفر%).
٧. وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين كل من (حجم الشركة، الرافعة المالية، وتاريخ نهاية السنة المالية) وفترة تأخير تقرير المراجع، فضلاً عن وجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين كل من (الربحية، التخصص المهني لمكتب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة) وفترة تأخير تقرير المراجع، مما يشير إلى أهمية الاعتماد على تلك العوامل في تقدير فترة تأخير تقرير المراجع بدقة عالية.
٨. امكانية صياغة نموذج لتقدير فترة تأخير تقرير المراجع اعتماداً على خمسة مؤشرات أساسية تؤثر على فترة تأخير تقرير المراجع وتتمثل تلك المؤشرات في (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع رأى المراجع، وحجم مكتب المراجعة) حيث بلغت قيمة معامل الارتباط المتعدد لها (٠.٧٩١)، كما بلغت قيمة المساهمة النسبية لها (٦٢.٥%).
٩. عدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير المراجع حيث بلغت قيمة معنوية اختبار T (٠.١٦٩)، فضلاً عن انخفاض تأثير فئتي الدراسة على متوسط فترة تأخير تقرير المراجع حيث بلغت قيمة إيتا

تربيع (٠.٠٣)، مما يشير إلى أن مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزي للمحاسبات تبين (٣%) فقط من الفرق بين قيم متوسط فترة تأخير تقرير المراجع.

ثالث عشر: توصيات الدراسة

في ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإنه يمكن تقديم مجموعة من التوصيات التالية:

١. ضرورة قيام شركات قطاع الرعاية الصحية والأدوية بتخفيض فترة تأخير تقرير المراجع من خلال مراجعة قوائمها المالية لدى مكاتب المراجعة الكبرى التي يكون لديها القدرة على تنفيذ عمليات المراجعة في أقل وقت ممكن، والحرص على أن يكون تقرير المراجع ذات رأى نظيف من خلال وجود نظام سليم للرقابة الداخلية وعدم وجود انحرافات عن الممارسات المحاسبية مما يؤدي إلى الإفصاح عن تقاريرها المالية في التوقيت المناسب.

٢. ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة في مصر بالتخصص المهني بحيث يكون لديها القدرة على أداء خدمات المراجعة لشركات تنتمي إلى قطاع معين مما ينعكس ايجابياً على انخفاض فترة تأخير تقرير المراجع.

٣. ضرورة اهتمام المنظمات المهنية المصرية بتخفيض فترة الإفصاح عن التقارير المالية من (٩٠) من تاريخ نهاية السنة المالية يوماً إلى (٦٠) يوماً لتتوافق مع متطلبات المنظمات المهنية الدولية مما ينعكس ايجابياً على كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية المصري.

٤. ضرورة وجود جهة أو هيئة اشرافية تتولى الرقابة على جودة المراجعة الخارجية تكون مسئولة عن متابعة وتقييم مكاتب المراجعة في مصر وتقديم تقرير دورى عن مدى التزام مكاتب المراجعة بتطبيق سياسات وإجراءات تنفيذ عمليات المراجعة في ضوء معايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني والمتطلبات القانونية والتنظيمية.

رابع عشر: مجالات الدراسة المستقبلية

فى ضوء ما توصلت إليه نتائج الدراسة يمكن اقتراح العديد من المجالات التى تمثل اساساً لدراسات مستقبلية والتي تتمثل فى التالى:

١. دراسة أثر مؤشرات جودة المراجعة الخارجية المرتبطة بفريق المراجعة، والمرتبطة بمستخدمى التقارير المالية على فترة تأخير تقرير المراجع فى بيئة الأعمال المصرية.
٢. دراسة تحليلية للعلاقة بين فعالية نظام الرقابة الداخلية، الالتزام بمعايير الرقابة على جودة المراجعة الخارجية، والإفصاح عن المسؤولية الإجتماعية والبيئية على فترة تأخير تقرير المراجع للشركات المقيدة فى سوق الأوراق المالية المصرى.
٣. إجراء المزيد من الدراسات فى قطاعات اقتصادية أخرى بغرض التعرف على مدى الاختلاف بين تلك القطاعات حول أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- الأهدل، عبد السلام سليمان قاسم، (٢٠٠٨)، "العوامل المؤثرة على جودة المراجعة الخارجية فى الجمهورية اليمنية- دراسة نظرية ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة أسيوط.
 - البورصة المصرية، (٢٠١٧).
- Available at: <http://www.egx.com.eg>
- الصغير، محمد السيد محمد، (٢٠١٢)، "أثر خصائص الوحدة الاقتصادية للعميل على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد السادس عشر، العدد الثالث، أكتوبر، ص ص ٢٣-٦٣.
 - الهيئة العامة لسوق المال، (١٩٩٢)، "قانون سوق رأس المال"، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢م.

- الهيئة العامة للرقابة المالية، (٢٠١٤)، المعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكد الأخرى، معيار المراجعة المصرى رقم ٣٠٠ "تخطيط عملية مراجعة القوائم المالية"، قرار وزارى رقم ١٦٦ لسنة ٢٠٠٨م.
- _____، (٢٠١٧)، "قواعد قيد واستمرار قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية"، قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٣٠ لسنة ٢٠٠٢م وفقاً لآخر تعديل في مايو ٢٠١٧م.
- أميرهم، جيهان عادل ناجى، (٢٠٠١)، "مدخل مقترح لتقييم جودة المراجعة لترشيد الأداء المهني للمراجعين - دراسة نظرية ميدانية"، رسالة دكتوراة، كلية التجارة ببورسعيد، جامعة قناة السويس.
- بالانت، جولى، (٢٠٠٦)، "التحليل الإحصائى باستخدام برنامج SPSS"، ترجمة: خالد العامرى، دار الفاروق، القاهرة.
- جمعية المجمع العربى للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠٩)، المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، معيار المراجعة الدولى رقم ٢٢٠، "رقابة الجودة لمراجعة البيانات المالية"، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، يوليو.
- _____، (٢٠٠٩)، المعايير الدولية للمراجعة ورقابة الجودة، المعيار الدولى لرقابة الجودة رقم ١، "رقابة الجودة للشركات التى تؤدى عمليات المراجعة ومراجعة للبيانات المالية وعمليات التأكيد الأخرى والخدمات ذات العلاقة"، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية، يوليو.
- حسنين، طارق محمد & قطب، أحمد سباعى، (٢٠٠٣)، "دراسة تحليلية لعوامل ونماذج قياس جودة الرقابة الخارجية على الحسابات"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، السنة الثانية والأربعون، العدد الستون، ص ص ٣٥٥-٤٠٦.
- خواجه، خالد & بشير، سعد زغلول، (٢٠٠٣)، "دليلك إلى البرنامج الإحصائى SPSS"، بدون ناشر.
- دواره، سامر، (٢٠١٤)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على هامش أمان المستثمر فى ظل تطبيق أساليب المحاسبة الإبداعية - دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة حلب.

- شلا، محمد نزار، (٢٠١٥)، "أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات في تخفيض تكلفة أداء عملية المراجعة- دراسة ميدانية"، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق.
- عبد الهادي، إبراهيم عبد الحفيظ، (٢٠٠٠)، "نموذج مقترح لتحديد علاقة حجم مكتب المراجعة بجودة أداء مكتب المراجعة في ظل التقييم الذاتي وتقييم القراء- دراسة نظرية ميدانية تطبيقية"، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد الرابع، العدد الثاني، ص ص ٩٠-١.
- عوض، أمال محمد محمد، (٢٠٠٦)، "قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات على جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصرية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثلاثون، العدد الأول، ص ص ١٧١-٢٣٧.
- عيسى، سمير كامل محمد، (٢٠٠٨)، "أثر جودة المراجعة الخارجية على عمليات إدارة الأرباح- مع دراسة تطبيقية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد الخامس والأربعون، العدد الثاني، يوليو، ص ص ٤٧-١.
- لبيب، خالد محمد عبد المنعم، (٢٠٠٥)، "دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي- دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثاني والأربعون، العدد الأول، مارس، ص ص ٨٣-١٨٣.
- متولى، أحمد زكى حسين، (٢٠٠٦)، "نموذج مقترح لقياس العلاقة بين استراتيجيات التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة دراسة ميدانية تطبيقية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ١٦٥-٢٤٦.
- محمد، ثناء عطية فراج؛ إبراهيم، أمال محمد كمال، (١٩٩٤)، "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد الثامن عشر، العدد الرابع، ص ص ١-٦٠.

- يوسف، يوسف أبوبكر محمد، (٢٠١٥)، "فترة إبطاء المراجعة والدور التآثيرى لجودة وظيفة المراجعة الداخلية: دراسة إمبريقية"، *مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، المجلد السابع والثلاثون، العدد الثانى، ص ص ١٢٩-١٧٨*.
- يونس، فايزة محمود حلمي، (١٩٩٧)، "مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية استطلاعية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ٥٦٣-٦١٦*.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Afify, H., (2009), " Determinants of Audit Report Lag: Does Implementing Corporate Governance Have Any Impact? Empirical Evidence from Egypt", **Journal of Applied Accounting Research**, Vol. 10, No. 1, PP. 56-86.
- Akbari, R., (2014), "Financial Reporting Quality Measures with the Effect of Audit Quality Indicators Accepted at TSE", **Indian Journal of Fundamental and Applied Life Sciences**, Vol. 4, No. 4, PP. 2503–2513.
- Al-Ajmi, J., (2008), "Audit and Reporting Delays: Evidence from an Emerging Market", **Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting**, Vol. 24, No. 2, December, PP. 217–226.
- Aledwan, B., Yaseen, A. & Alkubisi, A., (2015), "The Role of Audit Quality on the Relationship between Auditor's and Financial Performance Quality of Selected Cement Firm in Jordan", **International Journal of Business and Social Science**, Vol. 6, No. 12, December, PP. 138-146.
- AlKhatib, K. & Marji, Q., (2012), "Audit Reports Timeliness: Empirical Evidence from Jordan", **Procedia - Social and Behavioral Sciences**, Vol. 62, October, PP. 1342–1349.
- Al-Thuneibat, A., Al Issa, R. & Baker, R., (2011), "Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 26, No. 4, PP. 317-334.
- **American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)**, (2012), "Firm's System of Quality Control", January, PP. 3249-3281.

- Apadore, K. & Noor, M., (2013), "Determinants of Audit Report Lag and Corporate Governance in Malaysia", **International Journal of Business and Management**, Vol. 8, No. 15, PP. 151–163.
- Aubert, F., (2009), "Determinants of Corporate Financial Reporting Lag: The French Empirical Evidence", **Journal of Accounting and Taxation**, Vol. 1, No. 3, September, PP. 53-60.
- Baldacchino, P., Grech, L., Farrugia, K. & Tabone, N., (2016), "An Analysis of Audit Report Lags in Maltese Companies", **In Contemporary Issues in Finance: Current Challenges from Across Europe**, Vol. 98, PP.161-182.
- Bamber, E., Bamber, L. & Schoderbek, M., (1993), "Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 12, No. 1, Spring, PP. 1-23.
- Basheer, S., (2003), "**Your Guide to the Statistical Program SPSS**", Tenth Edition, Arab Institute for Training and Research in Statistics, Iraq.
- Caneghem, T., (2004), "The Impact of Audit Quality on Earnings Rounding-up Behaviour: Some UK Evidence", **European Accounting Review**, Vol. 13, No. 4, August, PP. 771–786.
- Carcello, J., Hermanson, R. & McGrath, N., (1992), "Audit Quality Attributes: The Perceptions of Partners, Preparers, and Financial Statement Users", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 11, No. 1, Spring, PP. 1-15.
- Carslaw, C. & Kaplan, S., (1991), "An Examination of Audit Delay: Further Evidence from New Zealand", **Accounting and Business Research**, Vol. 22, No. 85, PP. 21-32.
- Che-Ahmad, A. & Abidin, S., (2008), "Audit Delay of Listed Companies: A Case of Malaysia", **International Business Research**, Vol. 1, No. 4, October, PP. 32–39.
- Cullinan, C. & Zheng, X., (2017), "Accounting Outsourcing and Audit Lag", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 32, No. 3, PP. 276–294.
- Dao, M. & Pham, T., (2014), "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", **Managerial Auditing**, Vol. 29, No. 6, PP. 490–512.

- Davidson, R. & Neu, D., (1993), "A Note on Association between Audit Firm Size and Audit Quality", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 9, No. 2, Spring, PP. 479-488.
- DeAngelo, L., (1981), "Auditor Size and Audit Quality", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 3, No. 3, December, PP. 183-199.
- DeFond, M. & Zhang, J., (2014), "A Review of Archival Auditing Research", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 58, No. 2, November–December, PP. 275-326.
- Dunn, K. & Mayhew, B., (2004), "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", **Review of Accounting Studies**, Vol. 9, No. 1, March, PP. 35–58.
- Francis, J., (2011), "A Framework for Understanding and Researching Audit Quality", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 30, No. 2, May, PP. 125-152.
- **General Accounting Office (GAO)**, (2004), "Mandatory Audit Firm Rotation Study: Study Questionnaires, Responses, and Summary of Respondents' Comments", Report to the Senate Committee on Banking, Housing, and Urban Affairs and the House Committee on Financial Services, GAO-04-217, February.
- Gramling, A. & Stone, D., (2001), "Audit Firm Industry Expertise: A Review and Synthesis of the Archival Literature", **Journal of Accounting Literature**, Vol. 20, January, PP. 1–29.
- Habib, A. & Bhuiyan, M., (2011), "Audit Firm Industry Specialization and the Audit Report Lag", **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, Vol. 20, No. 1, PP. 32–44.
- Hajiha, Z. & Rafiee, A., (2011), "The Impact of Internal Audit Function Quality on Audit Delays", **Middle-East Journal of Scientific Research**, Vol. 10, No. 3, PP. 389–397.
- Hassan, Y., (2016), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Palestine", **Journal of Accounting in Emerging Economies**, Vol. 6, No. 1, PP. 13–32.
- **International Accounting Standard Board (IASB)**, (2008), "Exposure draft of an improved conceptual framework for financial reporting: Chapter 1: The Objective of Financial Reporting and Chapter 2: Qualitative Characteristics and Constraints of Decision-useful Financial Reporting Information", The International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF), May, London.

- ----- (IASB), (2010), "Conceptual Framework for Financial Reporting: Chapter 1: The Objective of General Purpose Financial Reporting and Chapter 3: Qualitative Characteristics of Useful Financial Information", Statement of Financial Accounting Concepts No. 8, FASB, Norwalk, September.
- **International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)**, (2013), "A Framework for Audit Quality", Consultation Paper, New York: International Federation of Accountants, January.
- Iyoha, F., (2012), "Company Attributes and the Timeliness of Financial Reporting in Nigeria", **Business Intelligence Journal**, Vol. 5, No. 1, PP. 41-49.
- Johnson, W. & Lys, T., (1990), "The Market for Audit Services: Evidence from Voluntary Auditor Changes", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 12, No. 1, PP. 281-308.
- Kamolsakulchai, M., (2015), "The Impact of the Audit Committee Effectiveness and Audit Quality on Financial Reporting Quality of listed company in Stocks Exchange of Thailand", **Review of Integrative Business & Economics Research**, Vol. 4, No. 2, PP. 328-341.
- Khlif, H. & Samaha, k., (2014), "Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange", **International Journal of Auditing**, Vol. 18, No. 2, July, PP. 139-154.
- Kim, J., Chung, R. & Firth, M., (2003), "Auditor Conservatism, Asymmetric Monitoring and Earnings Management ", **Contemporary Accounting Research**, Vol. 20, No. 2, Summer, PP. 323-359.
- Klein, A., (2002), "Audit Committee, Board of Director Characteristics, and Earnings Management", **Journal of Accounting and Economics**, Vol. 33, No. 3, August, PP. 375-400.
- Knechel, W. & Payne, J., (2001), "Additional Evidence on Audit Report Lag", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 20, No. 1, March, PP. 137-146.
- Lee, H. & Jahng, G., (2008), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence From Korea - An Examination of Auditor-Related Factors", **The Journal of Applied Business Research**, Vol. 24, No. 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**, Vol. 13, No. 2, July, PP. 87-104.
- Leventis, S., Weetman, P. & Caramanis, C., (2005), "Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from Athens Stock Exchange", **International Journal of Auditing**, Vol. 9, No. 1, PP. 45-58.
 - Mayhew, B. & Wilkins, M., (2003), "Audit Firm Industry Specialization as a Differentiation Strategy: Evidence from Fees Charged to Firms Going Public", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 22, No. 2, September, PP. 33-52.
 - Meckfessel, M. & Sellers, D., (2017), "The Impact of Big 4 Consulting on Audit Reporting Lag and Restatements", **Managerial Auditing Journal**, Vol. 32, No. 1, PP. 19-49.
 - Mukhtaruddin, Oktarina, R., Relasari & Abukosim, (2015), "Firm and Auditor Characteristics, and Audit Report Lag in Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange during 2008-2012", **Expert Journal of Business and Management**, Vol. 3, No. 1, PP. 13-26.
 - Naser, K. & Nuseibeh, R., (2008), "Determinants of Audit fees: Empirical Evidence from an Emerging Economy", **International Journal of Commerce and Management**, Vol. 17, No. 3, PP. 239-254.
 - Nelson, S. & Shukeri, S., (2011), "Corporate Governance and Audit Report Timeliness: Evidence from Malaysia", **Accounting in Asia - Research in Accounting in Emerging Economies**, Vol. 11, PP. 109-127.
 - O'Brien, R., (2007), "A Caution Regarding Rules of Thumb for Variance Inflation Factors", **Quality & Quantity**, Vol. 41, No. 5, October, PP. 673-690.
 - O'Reilly, D. & Reisch, J., (2002), "Industry Specialization by Audit Firms: What does Academic Research Tell Us?", **The Ohio CPA Journal**, Vol. 61, No. 3, July, PP. 42-44.
 - Owusu-Ansah, S. & Leventis, S., (2006), "Timeliness of Corporate Annual Financial Reporting in Greece", **European Accounting Review**, Vol. 15, No. 2, PP. 273-287.
 - Palmrose, Z., (1988), "An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality", **The Accounting Review**, Vol. 63, No. 1, January, PP. 55-73.
 - Paydarmansh, N., Salehi, M., Moradi, M. & Khorrami, M., (2014), "The Effect of Independent Audit Quality on the Quality of Finan-

- cial Disclosure - Evidence from Tehran Stock Exchange", **Research Journal of Finance and Accounting**, Vol. 5, No. 17, PP. 225-234.
- Pizzini, M., Lin, S. & Ziegenfuss, D., (2015), "The Impact of of Internal Audit Function Quality and Contribution on Audit Delay", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, Vol. 34, No. 1, February, PP. 25-58.
 - Pourali, M., Jozi, M., Rostami, K., Taherpour, G. & Niazi, F., (2013), "Investigation of Effective Factors in Audit Delay: Evidence from Tehran Stock Exchange (TSE) ", **Research Journal of Applied Sciences, Engineering and Technology**, Vol. 5, No. 2, PP. 405-410.
 - Ram, B. & Hassan, A., (2017), "Audit Quality and Audit Report Lag in Malaysia", **Imperial Journal of Interdisciplinary Research**, Vol. 3, No. 10, PP. 624-630.
 - Reichelt, K. & Wang, D., (2010), "National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality", **Journal of Accounting Research**, Vol. 48, No. 3, June, PP. 647-686.
 - Rusmin, R. & Evans, J., (2017), "Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies", **Asian Review of Accounting**, Vol. 25, No. 2, PP. 191-210.
 - Sayyar, H., Basiruddin, R., Abdul Rasid, S. & Elhabib, M., (2015), "The Impact of Audit Quality on Firm Performance: Evidence from Malaysia", **Journal of Advanced Review on Scientific Research**, Vol. 10, No. 1, PP. 1-19.
 - **Securities and Exchange Commission (SEC)**, (2003), "Management's Reports on Internal Control over Financial Reporting and Certification of Disclosure in Exchange Act Periodic Reports", Release Nos. 33-8238; 34-47986, Washington DC, SEC.
 - ----- (SEC), (2005), "Revisions to Accelerated Filer Definition And Accelerated Deadlines for Filing Periodic Reports", Release Nos. 34-5298, RIN 3235-AJ29, Washington DC, SEC.
 - Shukeri, S. & Islam, M., (2012), "The Determinants of Audit Timeliness: Evidence from Malaysia", **Journal of Applied Sciences Research**, Vol. 8, No. 7, PP. 3314-3322.

- Soltani, B., (2002), "Timeliness of Corporate and Audit Reports: Some Empirical Evidence in the French Context", **The International Journal of Accounting**, Vol. 37, No. 2, PP. 215-246.
- Tanyi, P., (2011), "**Essays on Audit Report Lag**", Ph.D.Thesis, College of Business Administration, Florida International University.
- Van Bergen, D., (2013), "**Auditor Industry Specialization and Audit Quality**", Master Thesis, Tilburg School of Economics and Management, Tilburg University, August.
- Vehn, B., Carcello, J., Hermanson, D. & Hermanson, R., (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms", **Accounting Horizons**, Vol. 11, No. 1, PP. 7-24.
- Vuko, T. & Cular, M., (2014), "Finding Determinants of Audit Delay by Pooled OLS Regression Analysis", **Croatian Operational Research Review**, Vol. 5, No. 1, PP. 81-91.
- Walker, A. & Hay, D., (2013), "Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: An Investigation of the Audit Report Lag", **Meditari Accountancy Research**, Vol. 21, No. 1, PP. 32-51.
- Wan-Hussin, W. & Bamahros, H., (2013), "Do Investment in and the Sourcing Arrangement of the Internal Audit Function Affect Audit Delay", **Journal of Contemporary Accounting & Economics**, Vol. 9, No. 1, June, PP. 19-32.
- Yaacob, N. & Che-Ahmad, A., (2012), "Adoption of FRS 138 and Audit Delay in Malaysia", **International Journal of Economics and Finance**, Vol. 4, No. 1, January, PP. 167-176.