



**أثر التخصص القطاعي للمراجع وخصائص لجنة المراجعة
على فترة إبطاء المراجعة
دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية**

إعداد

محمد عبدالرحمن عبدالحميد

باحث ماجستير محاسبة

كلية التجارة - جامعة الزقازيق

mohamedabdelrhman204m2017@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد السادس والأربعون - العدد الثالث يولية 2024

رابط المجلة: <https://zcom.journals.ekb.eg/>

أثر التخصص القطاعي للمراجع وخصائص لجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة

دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية

ملخص البحث

استهدف هذا البحث اختبار وتحليل أثر كل من التخصص القطاعي للمراجع وخصائص لجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية. وقد تمثلت المتغيرات المستقلة في كل من التخصص القطاعي للمراجع وخصائص لجنة المراجعة، وقد تمثل المتغير التابع في فترة إبطاء المراجعة، وكانت المتغيرات الضابطة متمثلة في تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسارة، ونهاية السنة المالية. ولاختبار فرضيات البحث تم استخدام نموذج الانحدار الخطي المتعدد، وتكونت عينة البحث من 119 شركة مدرجة في البورصة المصرية في الفترة من 2015 إلى 2021 بإجمالي (833) مشاهدة، والتي تنتمي إلى (15) قطاع اقتصادي مختلف. وقد أظهرت النتائج وجود علاقة طردية معنوية بين التخصص القطاعي للمراجع وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية 5%، أي كلما زاد التخصص القطاعي للمراجع زادت فترة إبطاء المراجعة، كما أظهرت النتائج وجود علاقة طردية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية 1%، وعدم وجود علاقة بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة، في حين وجود علاقة عكسية معنوية بين حجم لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية 0.1، كما أيضا وجود علاقة عكسية معنوية بين دورية اجتماعات لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية 1%.

المصطلحات الرئيسية: التخصص القطاعي للمراجع، خصائص لجنة المراجعة، فترة إبطاء المراجعة، تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسارة، نهاية السنة المالية.

مقدمة ومشكلة البحث:

تعد التقارير المالية هي المنتج النهائي والرئيسي لنظام معلومات المحاسبة المالي، التي تقوم بعرض الأحداث المالية المختلفة في نهاية العام؛ لإنتاج مخرجات تساعد متخذي القرار في اتخاذ قرارات رشيدة، وذلك فإن إدارة الشركة تقوم بإعداد التقارير المالية للأطراف ذات المصالح بالشركة مثل: المستثمرين والعملاء الحاليين والمرقبين، والجهات الحكومية والأطراف الأخرى الذين هم بحاجة إلى التقارير المالية للتنبؤ بالأحداث المستقبلية (منصور، 2018)، فالتقارير المالية أحد أهم المصادر التي تعمل على تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، ولذلك يجب أن تكون تلك المعلومات متوفرة في الوقت المناسب قبل أن تفقد هذه المعلومات القدرة على التأثير على قراراتهم (عيطة، 2021).

ويلعب مراقب الحسابات دورا هاما في عملية التقرير المالي بما يضيفه من مصداقية على معلومات القوائم المالية المنشورة، فمراقب الحسابات يعزز من مصداقية وملاءمة هذه المعلومات من خلال الدور المكمل لدور الإدارة في عملية التقرير المالي وكجزء من استراتيجية الإفصاح الكلية للشركات (البلتاجي، 2017)، فالقوائم المالية يجب مراجعتها من جانب مراقب حسابات، والذي يقوم بإصدار تقرير مراجعة يبدي فيه رأيه بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية للشركات التي قام بمراجعتها في التعبير عن نتائج أعمال الشركة ومركزها المالي، ونتيجة لأن عملية المراجعة وإصدار مراقب الحسابات لتقريره يستغرق بعض الوقت، فإن توقيت نشر التقارير المالية يتوقف على فترة إصدار تقرير المراجعة من قبل مراقب الحسابات (الوكيل، 2020).

ونتيجة للطبيعة الديناميكية لمهنة المراجعة وقدرتها على التطور للوفاء باحتياجات العملاء من ناحية، وفي ظل التغيرات المستمرة التي شهدتها بيئة الأعمال في السنوات الأخيرة وما صاحبها من كبر حجم الشركات، وزيادة تعقيد طبيعة عملياتها واختلاف أنواعها، بالإضافة إلى كثرة القوانين واللوائح الخاصة بتنظيمها من ناحية أخرى، فإن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وخصائص لجنة المراجعة سيكون لهما دور في تحقيق التميز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، بما ينعكس على كفاءة تقريره وأحكامه وتوقيت تقرير المراجعة الذي يصدره، حيث يعتبر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وخصائص لجنة

المراجعة من المحددات التي قد تؤدي إلى تقليل فترة إبطاء المراجعة ومن ثم تحسين وقتية التقارير المالية (عوض، 2006).

فالمراجع الخارجي المتخصص في مجال معين تتوافر لديه المعرفة والخبرة عند مراجعته للشركات التي تعمل في هذا المجال، بالإضافة إلى سرعة فهمه للعمليات المالية في مجال التخصص، وبالتالي من المتوقع أن يستغرق وقت أقل للتعامل مع القضايا والمشاكل المحاسبية المعقدة مقارنة بغير المتخصص، ويقوم بمراجعة القوائم المالية والتأكد أنها تخلو من الأخطاء الجوهرية وتلاعب الإدارة، ولذلك يقوم بإعداد تقرير المراجعة المعبر عن صدق القوائم المالية في فترة زمنية أقل وإرفاقه بالتقارير المالية ونشره بصورة أسرع من المراجع الخارجي غير المتخصص مما يقلل من فترة إصدار تقرير المراجعة ويخفف فترة إبطاء المراجعة، حيث أن منشأة مراقب الحسابات المتخصصة في مجال معين تتوافر لديها الإمكانيات والتكنولوجيا المتقدمة والأفراد المؤهلين مما يساعد في تقليل فترة إبطاء المراجعة (منصور، 2018).

وقد توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متباينة، فقد توصلت دراسة (محمد، 2016؛ منصور، 2018؛ اللبابيدي، 2019؛ صالح، 2019) (Che-Ahmad (2019; Ng and Tai, 1994; and Abidin, 2001; Habib and Bhuiyan, 2011; Dao and Pham, 2014; Whitworth and Lambert, 2014; Ahmed et al., 2016;ALbhoor and Khamees, 2016;Rusmin and Evans, 2017) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يقلل فترة إبطاء المراجعة.

في حين توصلت دراسات أخرى (إبراهيم، 2018؛ سليم، 2019) (Pradipta and Zalukhu, 2020) إلى نتائج مغايرة، أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزود فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن المراجع المتخصص يكون دقيق في مراجعة القوائم المالية وبسبب هذه الدقة يستغرق وقت كبير في المراجعة مما يتأخر في إعداد تقرير المراجعة المعبر عن صدق القوائم المالية، فتزيد فترة إبطاء المراجعة. كما توصلت دراسة (إبراهيم، 2018) (Ahmed et al., 2016) إلى أن إصدار تقرير المراجعة كأحد العوامل الحاكمة في تعزيز توقيت إصدار التقارير المالية للشركات، واعتباره أحد آليات قياس وقتية التقرير المالي. في حين توصلت دراسات أخرى (الجوهري، 2017) (Abidin and Zaluki,

(2019; Abdillah et al., 2012) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ليس له تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

ومن ناحية أخرى حظيت لجنة المراجعة باهتمام بالغ من قبل الهيئات العلمية والباحثين وخاصة بعد الإخفاقات والانهيارات المالية التي حدثت في كبرى الشركات العالمية، حيث يرجع هذا الاهتمام إلى الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة المراجعة في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات على شكل تقارير وقوائم مالية، وذلك من خلال دورها في المساعدة على التأكد من أن إعداد التقارير والقوائم المالية يتم وفقا للمعايير المحاسبية المتبعة، وتقييمها لوظيفة المراجعة والرقابة الداخلية، بالإضافة إلى دعمها لوظيفة المراجعة الخارجية وتعزيز استقلاليتها (عيطة، 2021).

كما تقوم لجنة المراجعة بالإشراف على المراجع الداخلي وتقييم أعماله وتعزيز استقلاليتها، كذلك الإشراف على نظام الرقابة الداخلي المتعلق بالتقارير المالية المنشورة والتأكد من مدي قوته، حيث أن نظام الرقابة الداخلي الفعال يضيق الفرصة على معد البيانات والقوائم المالية بالقيام بأي تلاعبات نظرا للإجراءات الرقابية والإدارية والمحاسبية التي يؤمنها نظام الرقابة الداخلي، فتصبح القوائم المالية جيدة وخالية من الأخطاء وتلاعب الإدارة، في حين يأتي دور مراقب الحسابات لكي يراجع القوائم المالية، يري أنها تخلو من الأخطاء، وبالتالي لن يستغرق وقت وجهد في المراجعة، فيقوم بإعداد تقرير المراجعة المعبر عن صدق القوائم المالية في وقت أقل، وإرفاقه بالتقارير المالية ونشره بصورة أسرع مما يقلل فترة إبطاء المراجعة (اللبابيدي، 2019).

وقد توصلت الدراسة التي أجراها (Astui and Kusharyanti, 2013) إلى أن فترة إبطاء المراجعة في الشركات التي يعتمد المراجع الخارجي فيها على العمل الذي قامت به المراجعة الداخلية تكون أقل من فترة إبطاء المراجعة في الشركات التي لا يعتمد فيها المراجع على عمل المراجعة الداخلية. حيث أن لجنة المراجعة تقوم بالإشراف والمتابعة على أعمال المراجع الداخلي والخارجي وتنسيق العمل بين المراجع الداخلي والمراجع الخارجي حيث أنها حلقة وصل بين المراجع الداخلي والخارجي ومجلس الإدارة، وتقوم بتدعيم استقلال المراجع الخارجي ومناقشة أي اختلاف في وجهات النظر بينه وبين الإدارة، وتقريب وجهات النظر بينهما وكل هذا ينعكس على تقليل فترة إبطاء المراجعة (الزبيدي، 2018).

وقد توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متباينة، فقد توصلت دراسة (الحايك وأبو الهجاء، 2012؛ قنديل، 2020؛ عيطة، 2021). (Afify, 2009;Naimi et al., 2010; Khlif and Samaha, 2014;Abernathy et al., 2014;Sultana and Singh, 2015;Hassan, 2016;Alshrif , 2016;Oussii and Taktak, 2018; Mohammed et al., 2018;Hasballah et al., 2019;Kaaroud et al., 2020) إلى أن خصائص لجنة المراجعة تقلل فترة إبطاء المراجعة. كما توصلت دراسة (Abbott and Parker, 2000) إلى أن المنشأة التي بها لجنة مراجعة تميل إلى التعاقد مع المراجع المتخصص في الصناعة لأنه يقوم بتقديم خدمات ذات جودة عالية مقارنة بغير المتخصص، ويقوم بتقليل فترة إبطاء المراجعة، حيث أن لجنة المراجعة هي المسؤولة عن تعيين المراجع الخارجي ومكافأته وعزله.

في حين توصلت دراسات أخرى (الزيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) إلى أن خصائص لجنة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

لذلك فإن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وخصائص لجنة المراجعة المتمثلة في (الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، استقلال أعضاء لجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، دورية اجتماعات لجنة المراجعة) من المتوقع أن تؤثر على فترة إبطاء المراجعة، وبناء على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في شكل مجموعة من التساؤلات على النحو التالي:

1- هل يوجد علاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة؟

2- هل يوجد علاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة؟

هدف البحث:

يهدف هذا البحث إلى تحليل فترة إبطاء المراجعة باعتبارها من العوامل الهامة المؤثرة على وقتية التقارير المالية، ودراسة اختبار أثر كل من التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وخصائص لجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة لتقييم فاعليتهما في تقليل هذه الفترة، وذلك من خلال دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية.

أهمية البحث:

يرجع أهمية البحث إلى عدة اعتبارات منها:

- 1- يمثل مستوي جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات أحد أبرز الموضوعات الخاضعة للدراسة، إلا أن أغلب الدراسات في هذا المجال ركزت على حجم مكتب المراجعة وعلى سمعة المكتب ولم تتناول التخصص القطاعي كأحد محددات هذه الجودة.
- 2- أن دور مراجع الحسابات الخارجي أساسي في عمليات الحوكمة ولذلك فيجب الاهتمام بأي أبعاد من شأنها تحسين كفاءة هذا الدور ومنها التخصص القطاعي للمراجع الخارجي.
- 3- توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متباينة عن تأثير التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، وخصائص لجنة المراجعة كمتغيرات مستقلة على فترة إبطاء المراجعة في الدول المتقدمة والنامية، مما يعنى الحاجة الي القيام بمزيد من الدراسات عن العوامل المؤثرة على فترة إبطاء المراجعة.
- 4- تحليل أثر كل من التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، وخصائص لجنة المراجعة كمتغيرات مستقلة على فترة إبطاء المراجعة للشركات المدرجة في سوق الاوراق المالي المصري من شأنه تعزيز فهم أصحاب المصالح المختلفة ذات الصلة بالمنشأة للعوامل المؤثرة على فترة إبطاء المراجعة.
- 5- تساهم لجان المراجعة في إضفاء الثقة على المعلومات المالية التي تقدم للمستثمرين الحاليين والمرتقبين، مما يمكنهم من الاعتماد عليها في اتخاذ قرارات الاستثمار، حيث أن إصدار تقرير المراجعة بسرعة يحسن وقتية نشر التقارير المالية مما يؤدي إلى توافر المعلومات في الوقت المناسب.
- 6- إن خصائص لجنة المراجعة ومدى تأثيرها على تحقيق جودة الأداء المهني لمراقب الحسابات تساهم في تحقيق جودة التقارير المالية ومن ثم تحقيق الثقة في القوائم المالية وسرعة نشرها، وطمأنة مستخدميها مما يشجع على جذب الاستثمارات التي من خلالها تحقق أهداف التنمية الاقتصادية.

الدراسات السابقة:

أولاً: الدراسات التي تناولت العلاقة بين التخصص القطاعي للمراجع وفترة إبطاء المراجعة.

دراسة (Rusmin and Evans, 2017)	
Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies	عنوان الدراسة
(جودة التدقيق وفترة إبطاء المراجعة: حالة من الشركات الأندونيسية المدرجة)	
تهدف إلى اختبار العلاقة بين جودة المراجعة متمثلة في (تخصص المراجع في صناعة معينة، سمعة منشأة المراجعة) على فترة إبطاء المراجعة.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للشركات الأندونيسية المسجلة في بورصة اندونيسيا، والتي بلغت 407 شركة خلال عامي 2010، 2011، وتم اختيار الشركات الصناعية فقط ضمن عينة الدراسة.	منهجية الدراسة
التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، سمعة مراقب الحسابات.	المتغير المستقل
فترة إصدار تقرير المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلى:	
1- وجود علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية ما بين التخصص في صناعة العميل وسمعة مراقب الحسابات وبين فترة إصدار تقرير المراجعة. 2- وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من تعقيدات التدقيق (عدد الشركات التابعة)، وتحقق خسارة لدي الشركة، ونوع الصناعة وبين فترة إصدار تقرير المراجعة.	نتائج الدراسة
دراسة (سليم، 2019)	
مدي تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية.	عنوان الدراسة
تهدف إلى دراسة العلاقة بين خصائص المراجع الخارجي المتمثلة في (التخصص القطاعي لمراقب الحسابات، نوع تقرير المراجع، حجم المكتب، المراجعة المشتركة، مدة بقاء المراجع) وآليات الحوكمة الداخلية المتمثلة في (حجم مجلس الإدارة، ازدواجية المدير التنفيذي الأول، استقلالية مجلس الإدارة، تركيز الملكية، ملكية مؤسسية) على توقيت إصدار التقارير المالية.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للشركات المصرية التي تتداول أسهمها في سوق الأوراق المالية المصرية، والتي بلغت 112 شركة موزعة على 14 قطاع، خلال عامي 2016، 2017.	منهجية الدراسة
آليات الحوكمة الداخلية، وخصائص المراجع الخارجي المتمثل في التخصص القطاعي لمراقب الحسابات.	المتغير المستقل
فترة إبطاء المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلى:	
1- الحوكمة الجيدة تلعب دورا هاما في تحسين جودة المعلومات المحاسبية من خلال نشر التقارير المالية في الوقت المناسب. 2- متوسط فترة إبطاء المراجعة في الشركات المصرية 72 يوم. 3- وجود علاقة طردية معنوية بين خصائص المراجع الخارجي ومن ضمن خصائصه التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وبين فترة إبطاء المراجعة. 4- وجود علاقة عكسية بين حجم واستقلالية مجلس الإدارة وتركز الملكية والملكية	نتائج الدراسة

المؤسسية وبين فترة إبطاء المراجعة. 5- وجود علاقة طردية بين ازدواجية المدير التنفيذي الأول وبين فترة إبطاء المراجعة.	
دراسة (Abdillah et al., 2019)	
The effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag (أثر خصائص الشركة وخصائص المراجع الخارجي على فترة إبطاء المراجعة)	عنوان الدراسة
تهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر خصائص الشركة متمثلة في (فعالية لجنة المراجعة، الوضع المالي، الربحية) وخصائص المراجع الخارجي متمثلة في (سمعة مكتب المراجعة، التخصص القطاعي للمراجع الخارجي) على فترة إبطاء المراجعة.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للشركات الأندونيسية المسجلة في بورصة اندونيسيا، والتي بلغت 77 شركة، بمجموع مشاهدات 231 مشاهدة، خلال الفترة الزمنية ما بين 2014-2016.	منهجية الدراسة
خصائص الشركة، وخصائص المراجع الخارجي متمثل في (التخصص القطاعي للمراجع الخارجي، وسمعة مكتب المراجعة).	المتغير المستقل
فترة إبطاء المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلي: 1- عدم وجود تأثير معنوي للتخصص القطاعي للمراجع الخارجي على فترة إبطاء المراجعة. 2- عدم وجود تأثير معنوي للربحية وسمعة المراجع على فترة إبطاء المراجعة.	نتائج الدراسة
دراسة (Pradipta and Zalukhu, 2020)	
Audit Report Lag: Specialized Auditor and Corporate Governance (تأخر تقرير المراجعة، المدقق المتخصص وحوكمة الشركات)	عنوان الدراسة
اختبار العلاقة بين حوكمة الشركات المتمثلة في (استقلال مجلس الإدارة، حجم واستقلال لجنة المراجعة، تركيز الملكية) والتخصص القطاعي لمراقب الحسابات على فترة إبطاء المراجعة.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للشركات الأندونيسية المسجلة في بورصة اندونيسيا، والتي بلغت 77 شركة، خلال الفترة الزمنية ما بين 2010-2016.	منهجية الدراسة
حوكمة الشركات، والتخصص القطاعي لمراقب الحسابات.	المتغير المستقل
فترة إبطاء المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلي: 1- وجود علاقة طردية لكل من التخصص القطاعي لمراقب الحسابات واستقلالية مجلس الإدارة وبين فترة إبطاء المراجعة. 2- وجود علاقة عكسية لكل من تركيز الملكية وجودة المراجع وبين فترة إبطاء المراجعة. 3- عدم وجود علاقة بين لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.	نتائج الدراسة

ثانياً: الدراسات التي تناولت العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

دراسة (Raweh et al., 2019)	
Audit committee characteristics and Audit report Lag: Evidence from Oman (خصائص لجنة المراجعة وتأخر تقرير المراجعة: دليل من عمان)	عنوان الدراسة
تهدف إلى دراسة العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة متمثلة في (استقلال أعضاء لجنة المراجعة، الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، دورية اجتماعات لجنة المراجعة) وبين فترة إبطاء المراجعة.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد باستخدام بيانات السلاسل الزمنية المقطعية (Panel Data) لقياس أثر المتغيرات المستقلة في تحليل البيانات للشركات المسجلة في بورصة مسقط للأوراق المالية، والتي بلغت 255 شركة، خلال الفترة الزمنية ما بين 2013-2017.	منهجية الدراسة
خصائص لجنة المراجعة.	المتغير المستقل
فترة إبطاء المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلى: 1- وجود علاقة طردية معنوية بين حجم لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة. 2- وجود علاقة عكسية معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة. 3- عدم وجود علاقة معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة ودورية اجتماعات لجنة المراجعة وبين فترة إبطاء المراجعة.	نتائج الدراسة
دراسة (إبراهيم، 2019)	
أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية.	عنوان الدراسة
اختبار العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة الداخلية المتمثلة في (حجم لجنة المراجعة الداخلية، استقلال لجنة المراجعة الداخلية، سلطة لجنة المراجعة الداخلية، الخبرة المالية لأعضاء لجان المراجعة المالية، جهود لجنة المراجعة الداخلية) وخصائص مجلس الإدارة المتمثلة في (حجم مجلس الإدارة، استقلال مجلس الإدارة، ازدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة، تمثيل المرأة في مجلس الإدارة، نسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة في أسهم الشركة، الجهد المبذول من أعضاء مجلس الإدارة) على فترة إبطاء المراجعة.	هدف الدراسة
استخدمت الدراسة المنهج الاستنباطي، والمنهج الاستقرائي، وتمثلت أدواتها في استمارة استبيان، ومقابلات شخصية، تم إجراء الدراسة على عينة من الشركات غير المالية المسجلة بالبورصة المصرية، خلال الفترة الزمنية 2016-2017.	منهجية الدراسة
خصائص لجنة المراجعة، وخصائص مجلس الإدارة.	المتغير المستقل
فترة إبطاء المراجعة.	المتغير التابع
توصلت الدراسة إلى: 1- عدم وجود علاقة معنوية بين خصائص لجنة المراجعة المتمثلة في (استقلال أعضاء لجنة المراجعة، الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، ودورية اجتماعات لجنة المراجعة) وبين فترة إبطاء المراجعة.	نتائج الدراسة

<p>2- وجود علاقة عكسية بين نسبة تمثيل المرأة في مجلس الإدارة والجهد المبذول من أعضاء مجلس الإدارة وبين فترة إبطاء المراجعة.</p> <p>3- عدم وجود علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة، واستقلالية أعضاء مجلس الإدارة، وازدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة، ونسبة ملكية أعضاء مجلس الإدارة في أسهم الشركة وبين فترة إبطاء المراجعة.</p>	
<p>دراسة (Kaaroud et al., 2020)</p>	
<p>The Extent of Audit Report Lag and Governance Mechanisms: Evidence from Islamic Banking Institutions in Malaysia (مدي تأخير تقرير التدقيق وآليات الحوكمة: أدلة من المؤسسات المصرفية الإسلامية في ماليزيا)</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>اختبار العلاقة بين آليات الحوكمة المتمثلة في استقلالية مجلس الإدارة وخصائص لجنة المراجعة (الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، دورية اجتماعات لجنة المراجعة) وبين فترة إبطاء المراجعة.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>استخدمت الدراسة نموذج الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للمؤسسات المصرفية الإسلامية المسجلة في بورصة ماليزيا، والتي بلغت 16 مؤسسة، بمجموع مشاهدات 112 مشاهدة، خلال الفترة الزمنية ما بين 2008-2014.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>آليات الحوكمة المتمثلة في استقلالية مجلس الإدارة وخصائص لجنة المراجعة.</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>فترة إبطاء المراجعة.</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>توصلت الدراسة إلى:</p> <p>1- لا توجد علاقة بين استقلال أعضاء مجلس الإدارة وفترة إبطاء المراجعة.</p> <p>2- لا توجد علاقة بين حجم لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.</p> <p>3- وجود علاقة عكسية معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.</p> <p>4- وجود علاقة طردية معنوية بين دورية اجتماعات لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.</p>	<p>نتائج الدراسة</p>
<p>دراسة (عيطه، 2021)</p>	
<p>أثر فعالية لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX100.</p>	<p>عنوان الدراسة</p>
<p>اختبار العلاقة بين فعالية لجان المراجعة المتمثلة في (الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة، استقلالية لجنة المراجعة، دورية اجتماعات لجنة المراجعة) وجودة المراجعة الخارجية المتمثلة في (حجم مكتب المراجعة، طول فترة الارتباط مع منشأة المراجعة) على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي.</p>	<p>هدف الدراسة</p>
<p>استخدمت الدراسة نموذج تحليل الانحدار الخطي المتعدد في تحليل البيانات للشركات غير المالية المسجلة بالبورصة المصرية (EGX100)، وبلغت عدد الشركات 30 شركة، بمجموع مشاهدات 120 مشاهدة موزعة على 10 قطاعات، خلال الفترة الزمنية ما بين 2016-2019.</p>	<p>منهجية الدراسة</p>
<p>فعالية لجنة المراجعة، وجودة المراجعة الخارجية.</p>	<p>المتغير المستقل</p>
<p>توقيت إصدار التقرير المالي السنوي.</p>	<p>المتغير التابع</p>
<p>توصلت الدراسة إلى:</p> <p>1- وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لفعالية لجان المراجعة على توقيت إصدار التقرير</p>	<p>نتائج الدراسة</p>

المالي السنوي.	
2- وجود أثر عكسي لجودة المراجعة الخارجية على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي.	
3- وجود أثر عكسي ذو دلالة معنوية لفعالية لجنة المراجعة وجودة المراجعة الخارجية على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي.	

تطوير فرضيات البحث:

توصلت الدراسات السابقة إلى نتائج متباينة، فقد توصلت دراسة (محمد، 2016؛ منصور، 2018؛ اللباييدي، 2019؛ صالح، 2019) (Ng and Tai, 1994; Che-Ahmad and Abidin, 2001; Habib and Bhuiyan, 2011; Dao and Pham, 2014; Whitworth and Lambert, 2014; Ahmed et al., 2016;ALbhoor and Khamees, 2016;Rusmin and Evans, 2017) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يقلل فترة إبطاء المراجعة.

في حين توصلت دراسات أخرى (إبراهيم، 2018؛ سليم، 2019) (Pradipta and Zalukhu, 2020) إلى نتائج مغايرة، أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يزود فترة إبطاء المراجعة، كما توصلت دراسات أخرى (الجوهري، 2017) (Abidin and Zaluki, 2017) (Abdillah et al., 2019) إلى أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي ليس له تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

كما توصلت الدراسات السابقة (الحايك وأبو الهجاء، 2012؛ قنديل، 2020؛ عيطة، 2021) (Afify, 2009;Naimi et al., 2010; Khlif and Samaha, 2014; Abernathy et al., 2014;Sultana and Singh, 2015; Hassan, 2016;Alshriffe , 2016; Oussii and Taktak, 2018; Mohammed et al., 2018;Hasballah et al., 2019;Kaaroud et al., 2020) إلى أن خصائص لجنة المراجعة تقلل فترة إبطاء المراجعة. في حين توصلت دراسات أخرى (الزيبيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) إلى أن خصائص لجنة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الرئيسي الأول كما يلي:

1- من المتوقع وجود علاقة بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة.

ويتم اشتقاق الفرض الرئيسي الثاني كما يلي:

2- من المتوقع وجود علاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

ويتم اشتقاق أربعة فروض فرعية من هذا الفرض وذلك كما يلي:

1|2: من المتوقع وجود علاقة بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

2|2: من المتوقع وجود علاقة بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

3|2: من المتوقع وجود علاقة بين حجم لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

4|2: من المتوقع وجود علاقة بين دورية اجتماعات لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

الدراسة الاختبارية

مجتمع وعينة البحث:

يتمثل مجتمع البحث في الشركات المصرية المسجلة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2015 حتى عام 2021، والتي يبلغ عددها (171) شركة موزعة على (15) قطاع وتم اختيار حجم العينة المتمثلة في (119) شركة غير مالية بإجمالي عدد مشاهدات قدرها (833) مشاهدة خلال فترة البحث.

مصادر الحصول على البيانات:

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة التطبيقية مثل التقارير المالية السنوية للشركات بما في ذلك تقرير مجلس الإدارة السنوي المرفق بالقوائم المالية المعدة وفقا لأحكام المادة 40 من قواعد القيد، وتقرير مراقب الحسابات من المصادر التالية:

1- الموقع الإلكتروني للشركات عبر شبكة الإنترنت.

2- المعلومات المتوفرة على موقع البورصة المصرية www.egx.com.

3- مواقع التحليل الإحصائي ذات الصلة مثل موقع مباشر www.mubasher.info.

4- موقع نعيم للوساطة في الأوراق المالية Naeem Brokerage.

توصيف متغيرات النموذج وقياسها:

يستخدم الباحث نموذج الانحدار الخطي المتعدد لاختبار أثر التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وخصائص لجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة في الشركات المساهمة المصرية باستخدام المعادلة التالية:

$$ARL_{i,t} = B0 + B1 SPEC_{i,t} + B2 ACIND_{i,t} + B3 ACEXP_{i,t} + B4 ACSIZE_{i,t} + B5 ACME_{i,t} + B6 LOSS_{i,t} + B7 YEAR_{i,t} + e.$$

حيث أن:

$ARL_{i,t}$: يعبر عن فترة إبطاء المراجعة لشركة i في الفترة t (متغير تابع).

$SPEC_{i,t}$: يعبر عن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي لشركة i في الفترة t (متغير مستقل).

$ACIND_{i,t}$: يعبر عن استقلال أعضاء لجنة المراجعة لشركة i في الفترة t (متغير مستقل).

$ACEXP_{i,t}$: يعبر عن الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة لشركة i في الفترة t (متغير مستقل).

$ACSIZE_{i,t}$: يعبر عن حجم لجنة المراجعة لشركة i في الفترة t (متغير مستقل).

$ACME_{i,t}$: يعبر عن دورية اجتماعات لجنة المراجعة لشركة i في الفترة t (متغير مستقل).

$LOSS_{i,t}$: يعبر عن تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسارة لشركة i في الفترة t (متغير ضابط).

$YEAR_{i,t}$: يعبر عن نهاية السنة المالية لشركة i في الفترة t (متغير ضابط).

$B0$: يمثل ثابت الانحدار في معادلة الانحدار المتعدد.

$B1 - B5$: معاملات المتغيرات المستقلة.

$B6, B7$: معاملات المتغيرات الضابطة.

e : يعبر عن الخطأ العشوائي في النموذج.

جدول رقم (1) التعريف الإجرائي للمتغيرات الدراسة وطريقة قياسها.

طريقة القياس	المتغيرات	
	اسم المتغير	رمز المتغير
المتغير التابع		
هي الفترة الممتدة من تاريخ انتهاء السنة المالية (تاريخ الميزانية) إلى تاريخ توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة حيث يعد المقياس الأكثر انتشاراً في الدراسات السابقة ويتفق مع دراسة (منصور، 2018؛ اللبابيدي، 2019) (Afify, 2009; Al Daoud et al., 2015; Ahmed et al., 2016; Rusmin and Evans, 2017)	فترة إبطاء المراجعة	ARL
المتغيرات المستقلة		
متغير وهمي يأخذ (1) إذا ما كان قد تم مراجعة الشركة من قبل مكتب متخصص في الصناعة و (0) بخلاف ذلك ويعتبر متخصصاً في الصناعة التي تنتمي إليها الشركة إذا كان عدد عملاء الصناعة لمكتب المراجعة إلى مجموع عملاء الصناعة أكبر من أو يساوي 20% ويتفق مع دراسة (Behn et al., 2008)	التخصص القطاعي للمراجع الخارجي	SPEC
خصائص لجنة المراجعة		
نسبة الأعضاء غير التنفيذيين المستقلين في اللجنة أي = عدد الأعضاء المستقلين إلى إجمالي عدد الأعضاء وذلك قياساً على دراسة (الحايك و أبو الهجاء، 2012؛ عبد الفتاح، 2019)	استقلال أعضاء لجنة المراجعة	ACIND
نسبة الأعضاء الذين لديهم خبرة مالية ومحاسبية في اللجنة أي = عدد الأعضاء الذين لديهم خبرة مالية ومحاسبية إلى إجمالي عدد الأعضاء وذلك قياساً على دراسة (الحايك و أبو الهجاء، 2012؛ عبد الفتاح، 2019) ويتم الاستدلال على الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة من خلال المشاهدات العلمية الموجودة في تقرير مجلس الإدارة السنوي المرفق بالقوائم المالية المعدة وفقاً لأحكام المادة 40 من قواعد القيد وتقرير الحوكمة السنوي أو امتلاك أعضاء لجنة المراجعة لشهادات محاسبية مهنية مثل (CFA, CMA, CPA) وأخرى.	الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة	ACEXP
عدد أعضاء اللجنة وذلك قياساً على دراسة (الحايك و أبو الهجاء، 2012؛ عبد الفتاح، 2019)	حجم لجنة المراجعة	ACSIZE
يقاس بعدد اجتماعات اللجنة خلال العام وذلك قياساً على دراسة (الحايك و أبو الهجاء، 2012؛ عبد الفتاح، 2019)	دورية اجتماعات لجنة المراجعة	ACME
المتغيرات الضابطة		
متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تحقق خسارة، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك قياساً على (Dao and Pham, 2014; Al bhoor and Khamees, 2016; Rusmin and Evans, 2017)	تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسارة	LOSS
متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت السنة المالية لمنشأة عميل المراجعة تنتهي في 12 31، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك قياساً على (Enofe et al., 2013; Dao and Pham, 2014)	نهاية السنة المالية	YEAR

نتائج تحليل الانحدار:

من خلال الاعتماد على برنامج SPSS.25 في إجراء التحليلات الإحصائية، يظهر الجدول رقم (2) نتائج اختبار أثر التخصص القطاعي للمراجع وخصائص لجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة، ويستعرض الباحث أهم هذه النتائج، وذلك كما يلي:

جدول رقم (2) نتائج تحليل الانحدار العام

معامل تضخم التباين (VIF)	اختبار معنوية معاملات الانحدار		Robust Std Error	معاملات الانحدار (B)	متغيرات النموذج المستقلة
	قيمة Sig	قيمة T			
	0.000	15.736	4.789	75.360	Constant المقدر الثابت
1.739	0.014**	2.469	2.208	5.453	SPEC
1.555	0.001***	3.442	2.875	9.894	ACIND
1.541	0.283	1.073	3.343	3.588	ACEXP
1.242	0.071*	-1.806	0.761	-1.374	ACSIZE
1.611	0.000***	-3.879	0.336	-1.304	ACME
1.078	0.002***	3.171	2.106	6.677	LOSS
2.063	0.008***	-2.655	2.714	-7.205	YEAR
معامل التحديد المعدل = 0.127			معامل التحديد (R ²) = 0.149		
دلالة اختبار F = 0.000			قيمة F المحسوبة = 6.658		
قيمة Durbin-Watson = 1.984			معامل الارتباط (R) = 0.387		

** تشير إلى الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 0.01

** تشير إلى الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 0.05

* تشير إلى الدلالة الإحصائية عند مستوى معنوية 0.1

يتضح للباحث من جدول تحليل الانحدار السابق الآتي:

- 1- معنوية نموذج انحدار المحددات بما يعكس الثقة في نتائجه.
- 2- أن قيمة معامل الارتباط (R) بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع هي 0.387
- 3- أن قيمة معامل التحديد (R²) تبلغ 0.149 وهو ما يعكس أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر حوالي % 14.9 من العوامل المؤثرة على توقيت إصدار تقرير المراجعة (فترة إبطاء

المراجعة)، في حين ترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في النموذج أو نتيجة عدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى.

4 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة طردية معنوية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية **0.05**، وهو ما يؤدي لقبول الفرض الأول من فروض الدراسة.

واتفقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (إبراهيم، 2018؛ سليم، 2019) (Pradipta and Zalukhu, 2020) التي توصلت إلى وجود علاقة طردية معنوية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة، فكلما زاد التخصص القطاعي للمراجع الخارجي زادت فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن مراقب الحسابات المتخصص يكون دقيق في مراجعة القوائم المالية وبسبب هذه الدقة يستغرق وقت كبير في المراجعة مما تزيد فترة إبطاء المراجعة.

واختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الجهري، 2017) (Abidin and Zaluki, 2012; Abdillah et al., 2019) التي توصلت إلى عدم وجود علاقة معنوية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة، كما اختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (محمد، 2016؛ منصور، 2018؛ اللبابيدي، 2019؛ صالح، 2019) (Ng and Tai, 1994; Che-Ahmad and Abidin, 2001; Habib and Bhuiyan, 2011; Dao and Pham, 2014; Whitworth and Lambert, 2014; Ahmed et al., 2016; ALbhoor and Khamees, 2016; Rusmin and Evans, 2017) التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية ومعنوية بين التخصص القطاعي للمراجع الخارجي وفترة إبطاء المراجعة، فكلما زاد التخصص القطاعي للمراجع قلّت فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن مراقب الحسابات المتخصص في صناعة معينة تتوافر لديه الخبرة والمعرفة بتلك الصناعة وبالتالي يأخذ وقت أقل في التعامل مع المشاكل المحاسبية واكتشاف الأخطاء وتلاعب الإدارة بشكل أسرع من غير المتخصص مما يقلل فترة إبطاء المراجعة.

5 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة طردية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية **0.01**، وهو ما يؤدي لقبول الفرض الثاني

من فروض الدراسة. واتفقت هذه النتيجة مع دراسة (Mathuva et al., 2019) التي توصلت إلى وجود علاقة طردية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

واختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (Sultana and Singh, 2015; Alshrif et al., 2016) التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة، فكلما زادت الاستقلالية قلت فترة إبطاء المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن لجان المراجعة التي تتألف من غالبية الأعضاء المستقلين من المرجح أن تحسن من جودة التقارير المالية من خلال حرص هذه اللجان علي الاستعانة بمراجعين خارجيين متخصصين في الصناعة، تتوافر لديهم الخبرة والمعرفة في مجال الصناعة التي تعمل فيها الشركة الذين يقومون بمراجعتها، ويستغرقوا وقت أقل للتعامل مع القضايا والمشاكل المحاسبية، ويقدموا خدمات ذات جودة عالية مقارنة بالمراجعين غير المتخصصين مما ينعكس ذلك علي تخفيض فترة إبطاء المراجعة.

كما اختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الحايك وأبو الهجاء، 2012؛ الزبيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) (Naimi et al., 2010; Oussii and Taktak, 2018; Raweh et al., 2019; Kaaroud et al., 2020) التي توصلت إلى عدم وجود علاقة معنوية بين استقلال أعضاء لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

6 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار عدم وجود علاقة بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة مما يشير إلى عدم وجود تأثير معنوي للخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة على فترة إبطاء المراجعة، وهو ما يؤدي لرفض الفرض الثالث من فروض الدراسة. واتفقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الزبيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) (Naimi et al., 2010; Pradipta and Zalukhu, 2020) أن الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة ليس لها تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

ولكنها اختلفت مع الدراسات السابقة (الحايك وأبو الهجاء، 2012) (Abernathy et al., 2014; Sultana and Singh, 2015; Oussii and Taktak, 2018; Mohammed et al., 2018; Raweh et al., 2019; Kaaroud et al., 2020) على وجود علاقة عكسية معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة، فكلما زادت

الخبرة قلت فترة الإبطاء، ويمكن تفسير ذلك بأن الخبرة تمكن اللجنة من القيام بوظائفها وأدوارها علي أكمل وجه من خلال مساعدة ودعم الإدارة في إعداد القوائم المالية، ودعم المراجع الخارجي والداخلي مما ينعكس على تخفيض فترة إبطاء المراجعة.

واختلفت أيضاً مع. الدراسات السابقة (Akinleye and Aduwo, 2019; Mathuva et al., 2019) على وجود علاقة طردية معنوية بين الخبرة المالية والمحاسبية للجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة.

7 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة عكسية معنوية بين حجم لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية 0.1، وهو ما يؤدي لقبول الفرض الرابع من فروض الدراسة.

وقد اتفقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الحايك وأبو الهجاء، 2012) (Naimi et al., 2010; Akinleye and Aduwo, 2019) ويمكن تفسير ذلك بأن زيادة حجم لجنة المراجعة قد يحمل في طياته تنوع في قدرات ومهارات أعضاء لجنة المراجعة، بما يؤدي إلى أنها تصبح أكثر كفاءة وفعالية في أداء وظائفها المختلفة مما يؤدي إلى زيادة كفاءة نظام الرقابة الداخلية وينعكس هذا على انخفاض خطر الرقابة وبالتبعية انخفاض حجم العينات التي يعتمد عليها المراجع مما ينعكس في النهاية على تقليل فترة إبطاء المراجعة.

وقد اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (Raweh et al., 2019) التي توصلت إلى نتيجة مختلفة عن باقي الدراسات، بأن زيادة حجم لجنة المراجعة سيكون له تأثير طردي ومعنوي على فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بسبب تعدد آراء اللجنة، والتباين في الآراء وعدم إجماعهم على رأي واحد، كما أيضا كل عضو يقوم بإلقاء حمله ومهامه وأعماله على العضو الأخر ويعتقد بأنه سوف يقوم بإنجاز مهامه وأعماله، كما أيضا كبر حجم اللجنة غير عملي ويؤدي إلى هدر التكاليف وتضارب وجهات النظر، مما يؤدي إلى نقص فعالية وكفاءة لجنة المراجعة، وينعكس في النهاية على زيادة فترة إبطاء المراجعة، وتتفق تلك الدراسة مع وجهة النظر التي تدعم صغر حجم اللجنة.

كما تختلف هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الزبيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) (Sultana and singh, 2015;Oussii and Taktak,2018;Kaaroud et al., 2020;Pradipta and Zalukhu, 2020) التي توصلت إلى حجم لجنة المراجعة غير مؤثر في فترة إبطاء المراجعة.

8 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة عكسية معنوية بين دورية اجتماعات لجنة المراجعة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية **0.01**، وهو ما يؤدي إلى قبول الفرض الخامس من فروض الدراسة.

واتفقت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (Naimi et al., 2010;Khlif and Samaha, 2014) ويمكن تفسير ذلك بأن زيادة عدد الاجتماعات يمنح أعضاء اللجنة مزيداً من الوقت للإشراف على إعداد التقارير المالية، وكذلك متابعة عمل مراقب الحسابات مما يقلل فترة إبطاء المراجعة.

واختلفت هذه النتيجة مع دراسة (Kaaroud et al., 2020) فقد توصلت إلى أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة له تأثير طردي ومعنوي على فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن كثرة عدد الاجتماعات يعبر عن زيادة في المشاكل التي تواجهها اللجنة مما يعني زيادة فترة إبطاء المراجعة.

وقد اختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (الحايك وأبو الهجاء، 2012؛ الزبيدي، 2018؛ إبراهيم، 2019) (Sultana and Singh, 2015;Oussii and Taktak, 2019;Raweh et al., 2019;Akinleye and Aduwo, 2019;Pradipta and Zalukhu, 2020) التي توصلت إلى أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة غير مؤثر في فترة إبطاء المراجعة.

9 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة طردية معنوية بين تحقيق منشأة لخسارة وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية **0.01**، وتشير هذه النتيجة إلى أن الشركات المصرية التي تحقق خسارة من المحتمل أن تقوم بتأخير إصدار تقرير المراجعة لأطول فترة لتأجيل الإعلان عن الأخبار السيئة، كما قد يرجع ذلك إلى أن المراجع الخارجي يكون أكثر حذراً في مراجعتها،

وبالتالي يستغرق وقت في عملية المراجعة. وقد اتفقت هذه النتيجة مع دراسة (منصور، 2018) (Dao and Pham, 2014; Al Bhoor and Khamees, 2016; Rusmin and Evans, 2017).

10 - أظهرت نتائج تحليل الانحدار وجود علاقة عكسية معنوية بين نهاية السنة المالية وفترة إبطاء المراجعة عند مستوى معنوية **0.01**، حيث أن الشركات التي تنتهي سنتها المالية في نهاية شهر ديسمبر يمكن استكمال أعمال المراجعة في فترة أقل ومن ثم تأخير إصدار أقل لتقرير المراجعة. وهذه النتيجة اتفقت مع دراسة (عبد الرحيم، 2019).

بينما اختلفت هذه النتيجة مع الدراسات السابقة (Habib and Bhuiyan, 2011; Dao and Pham, 2014) التي توصلت إلى علاقة طردية معنوية بين نهاية السنة المالية وفترة إبطاء المراجعة، فكلما انتهت السنة المالية في نهاية ديسمبر كلما زادت فترة إبطاء المراجعة، ويمكن تفسير ذلك بأن الشركات التي تنتهي سنتها المالية في نهاية ديسمبر يحتاج مراقب الحسابات في مراجعتها لوقت أطول لوجود ضغوط كثيرة عليه في ذلك الوقت، ولتنفيذه الكثير من عمليات المراجعة وزيادة مهام المراجعة بمكاتب المراجعة في ظل ضغوط انتهاء السنة المالية لغالبية العملاء في نفس التوقيت مما يمثل عبء علي مراقب الحسابات، كما اختلفت هذه النتيجة مع دراسة (منصور، 2018) التي توصلت إلى نهاية السنة المالية ليس لها تأثير معنوي على فترة إبطاء المراجعة.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع. (2019). " أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات : دراسة تطبيقية "، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، م (23)، ع (2): 1-43.
- إبراهيم، علاء الدين توفيق. (2018). " أثر العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة علي جودة الارباح المحاسبية : دراسة ميدانية علي الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودية " ، مجلة التجارة والتمويل ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ع (3) : 170-203.
- البلتاجي، يسري محمد محمود. (2017). " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات علي جودة التقارير المالية : دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية السعودية " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، م (54) ، ع (2) : 1-30.
- الجوهري، السيد محمد. (2017). " مدخل مقترح لتطوير دور المراجع ولجنة المراجعة في تحقيق صدق الافصاح في القوائم المالية : دراسة تطبيقية " ، رسالة دكتوراه غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة.
- الحايك، أحمد فيصل ؛ وأبو الهجاء ، محمد فوزي. (2012). " خصائص لجان التدقيق وأثرها علي فترة إصدار تقرير المدقق : دراسة تطبيقية علي الشركات المساهمة العامة الأردنية " ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، قسم المحاسبة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة جرش ، الأردن ، م (20) ، ع (2) : 439-463.
- الزبيدي، بتول عبد العزيز سليمان. (2018). " العلاقة بين لجان المراجعة وتوقيت التقارير المالية السنوية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية ، جامعة آل البيت ، الأردن.
- اللبايدي، سلام مسلم. (2019). " أثر جودة التدقيق علي إصدار التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الصناعية الاردنية : دراسة تحليلية " ، رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية الاقتصادية والعلوم الادارية ، جامعة اليرموك ، الأردن.

الوكيل، حسام السعيد. (2020). " أثر تطبيق مدخل المراجعة المشتركة علي توقيت إصدار تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية : دراسة تطبيقية " ، الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، م (24) ، ع (2) : 1-59.

سليم، أيمن عطوة عزازى. (2019). " مدي تاثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي علي توقيت إصدار التقارير المالية : دراسة إختبارية علي الشركات المساهمة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، م (23) ، ع (1) : 289-333.

صالح، أحمد السيد إبراهيم. (2019). " أثر درجة تنوع وتعقد عمليات عميل المراجعة علي العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقريره : دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة البحوث التجارية ، قسم المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة طنطا ، ع (2) : 309-362.

عبد الفتاح، سعيد توفيق احمد. (2019). " العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ومؤشرات جودة التقارير : دراسة تطبيقية " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة الزقازيق ، م (41) ، ع (4) : 82-138.

عوض، أمال محمد. (2006). " قياس أثر التخصص الصناعي لمراجع الحسابات علي جودة الأرباح للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية المصري " ، المجلة المصرية للدراسات التجارية ، كلية التجارة ، جامعة المنصورة ، م (30) ، ع (1) : 171-237. عيطة، متولي السيد متولي. (2021) ، "أثر فعالية لجان المراجعة الخارجية علي توقيت إصدار التقرير المالي السنوي : دراسة تطبيقية علي الشركات المدرجة بمؤشر EXG100 " ، مجاة العلمية لدراسات المحاسبة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس ، م (3) ، ع (1) : 32-95.

قنديل، ياسر سعيد. (2020). " تأثير الخصائص التشغيلية للشركة وخصائص مكتب المراجعة علي علاقة فعالية لجنة المراجعة بفترة إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية علي الشركات المسجلة بالبورصة المصرية " ، مجلة الإسكندرية للبحوث التجارية ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، م (4) ، ع (3) : 1-71.

محمد، سامي حسن علي. (2016). " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة علي تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة : دراسة تطبيقية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، م (20) ، ع (1) : 303-352.

منصور، محمد السيد. (2018). " أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته علي فترة إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية " ، مجلة الفكر المحاسبي ، قسم المحاسبة والمراجعة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، م (22) ، ع (2) : 984-1039.

ثانيا: المراجع الأجنبية:

Abbott, L., and Parker, S. (2000). "Auditor Selection and Audit Committee Characteristics " , *Auditing: A Journal of Practice & Theory* ,19 (2) : 47-66.

Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., and Habiburrochman, H. (2019). " The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics to Audit Report Lag " , *Asian Journal of Accounting Research* , 4 (1) : 129 - 144.

Abernathy, J. L., Beyer, B., Masli, A., and Stefaniak, C. (2014). " The Association Between Characteristics of Audit Committee Accounting Experts, Audit Committee Chairs, and Financial Reporting Timeliness " , *Advances in Accounting* , 30 (2) : 283- 297.

Abidin, S., and Zaluki, N. A. (2012). " Auditor Industry Specialism and Reporting Timeliness " , *Journal of Social and Behavioral Sciences* , 65 : 873-878.

Afify, H. A. (2009). " Determinants of Audit Report Lag : Does Implementing Corporate Government Have Any Impact ? Empirical Evidence from Egypt " , *Journal of Applied Accounting Research* , 10 (1) : 56-86.

- Ahmed, M., Mohamed, H., and Nelson, S. P. (2016). "The Association Between Industry Specialist Auditor and Financial Reporting Timeliness - Post MFRS Period", *Procedia - Social and Behavioral Sciences* , 2 (19) : 55-62.
- Akinleye, G. T., and Aduwo, O. O. (2019). " Effect of Audit committee characteristics on The Timeliness of Financial reporting in Nigeria " , *Journal of Economics management and trade* , 24(3) : 1-10.
- Al bhour, A. Y., and Khamees, B. A. (2016). "Audit Report Lag, Audit Tenure and Auditor Industry Specialization: Empirical Evidence from Jordan", *Jordan Journal of Business* , 12 (2) : 459-479.
- Al Daoud, K. A., Ku Ismail, K., and Lode, N. A. (2015). " The Impact of Internal Corporate Governance on the Timeliness of Financial Reports of Jordanian Firms: Evidence Using Audit and Management Report Lags", *Mediterranean Journal of Social Sciences* ,6 (1), p 430.
- Alshriffe, F. M. (2016). " The Effect of Audit Committee Characteristics on Timeliness of Financial Reporting By Using Auditor Quality as The Moderating variable : An Empirical Study on Indonesian Manufacturing Companies " , *The International Journal of Accounting and Business Society* , 24 (1) : 66-80.
- Astui, S., and Kusharyanti. (2013). " Analysis of The Role of Internal Auditors Function Towards The Length of Audit Delay " , *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* , 16 (3) : 515-526.
- Behn, B. K., Choi, J. H., and Kang, T. (2008). "Audit Quality and Properties of Analyst Earnings Forecasts", *The Accounting Review* , 83 (2): 327-349.
- Che-Ahmad, A., and Abidin, S. (2001). "Auditor Industry Specialisation, Brand Name Auditors and Financial Reporting", *Working Paper, Universiti Utara Malaysia*.

- Dao , M., and Pham , T. (2014). "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", *Managerial Auditing Journal* , 29 (6) : 490-512.
- Enofe, A., Mgbame, C., and Abadua, H. S. (2013). " Audit Firm Rotation and Audit Report Lag in Nigeria " , *IOSR Journal of Business and Management* , 12 (4) : 13-19.
- Habib, A.,and Bhuiyan, B. U. (2011). "Audit Firm Industry Specialization and The Audit Report Lag", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* , 20 (1) : 32-44
- Hasballah, H. S., Saiful, and Ilyas, F. (2019). " The Substitution Role of Audit Committee Effectiveness and Audit Quality in Explaining Audit Report Lag " , *Accounting and Finance Review* , 4 (1) : 28-37.
- Hassan, Y. M. (2016). " Determinants of Audit Report Lag : Evidence from Palestine " , *Journal of Accounting in Emerging Economies* , 6 (1) : 13-32.
- Kaaroud, M. A., Ariffin, N. M., and Ahmad, M. (2020). " The Extent of Audit Report Lag and Governance Mechanisms: Evidence from Islamic banking Institutions in Malaysia " , *Journal of Islamic Accounting and Business Research* , 11 (1) : 70-89.
- Khlif, H., and Samaha, K. (2014). " Internal Control Quality, Egyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the Egyptian Stock Exchange " , *International Journal of Auditing* , 18 (2) : 139-154.
- Mathuva, D. M., Taurigana, V., J, F., and Owino, O. (2019). " Corporate governance and The Timeliness of audited financial statements : The case of kenya an listed Firms " . *Journal Accounting in Emerging Economies* , 9(4) : 473-501.
- Mohammed, I. A., Che-Ahmed, A., and Malek, M. (2018). " Shareholder's Involvement in The Audit Committee, Audit Quality

- and Financial Reporting Lag in Nigeria " , *Business and Economic Horizons* , 14 (2) : 355-374.
- Naimi, M. N., Rohami, S., and Hussin, W. N. (2016). " Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia " , *Asian Journal of Accounting and Finance*, 6 (2) : 57-84.
- Ng, P. P., and Tai, B. Y. (1994). "An Empirical Examination of The Determinants of Audit Delay In Hong Kong", *The British Accounting Review* , 26 (1) : 43-59.
- Oussii, A. A., and Taktak, N. B. (2018). " Audit Committee Effectiveness and Financial Reporting Timeliness: The Case of Tunisian Listed Companies " , *African Journal of Economic and Management Studies* , 9 (1) : 34-55.
- Pradipta, A., and Zalukhu, A. G. (2020). " Audit Report Lag: Specialized Auditor and Corporate Governance, *Global Journal of Business and Social Science Review*, 8 (1) : 41-48.
- Raweh, N., Kamardin, H., and Malik , M. (2019). " Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence from Oman " , *Journal of Accounting and Financial Reporting* , 9 (1) : 152-169.
- Rusmin, R., and Evans, J. (2017). "Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies", *Asian Review of Accounting* , 25 (2) : 191-210.
- Sultana, N., and Singh, H. (2015). " Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag " . , *International Journal of Auditing* ,19 (2) : 72 - 87.
- Whitworth, J., and Lambert, T. (2014). "Office-Level Characteristics of The Big 4 and Audit Report Timeliness " , *Auditing: A Journal of Practice & Theory* , 33 (3) : 129-152.

Abstract

This research aimed to test and analyze the effect of both the auditor's sectoral specialization and the characteristics of the audit committee on the audit report lag by applying it to Egyptian joint stock companies. The independent variables represented the auditor's sectoral specialization and the characteristics of the audit committee. The dependent variable represented the audit report lag, and the control variables represented the audit client's facility achieving a loss and the end of the fiscal year. To test the research hypotheses, a multiple linear regression model was used, and the research sample consisted of 119 companies listed on the Egyptian Stock Exchange in the period from 2015 to 2021, with a total of (833) observations, which belong to (15) different economic sectors. The results showed that there is a positive, significant relationship between the auditor's sectoral specialization and the audit report lag at a significance level of 5%. That is, the greater the auditor's sectoral specialization, the greater the audit report lag. The results also showed that there is a positive, significant relationship between the independence of the audit committee members and the audit report lag at a significance level of 1%, and there is no relationship between the financial and accounting experience of the audit committee and the audit report lag, while there is a significant inverse relationship between the size of the audit committee and the audit report lag at a significance level of 0.1, and there is also a significant inverse relationship between the periodicity of audit committee meetings and the audit report lag at a significance level of 1%.

Key Terms: auditor's sectoral specialization, Characteristics of the audit committee, audit report lag, the audit client's facility achieving a loss, end of the fiscal year.