

# الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

الدراسات العليا  
قسم المحاسبة



جامعة التمدين  
كلية الاقتصاد

## العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي بالتطبيق على بيئة المراجعة في ليبيا

إعداد الطالب : سالم محمد محمد اغليو  
(025345)

إشراف: د. عارف عبدالله عبدالكريم

قسم : المحاسبة كلية : الاقتصاد جامعة : مصراتة

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على الإجازة العالية ( الماجستير )

في تخصص المحاسبة

2007/2006 م

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى

جامعة التحدي - سرت

كلية الاقتصاد

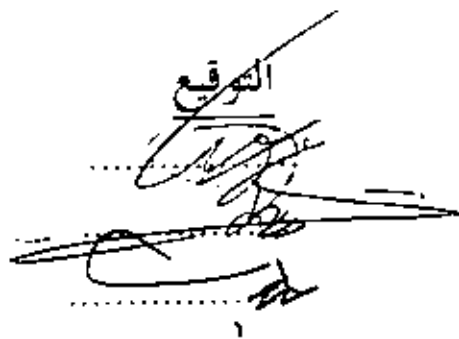
قسم المحاسبة

العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي بالتطبيق على بيئة

المراجعة في ليبيا

إعداد: سالم محمد محمد اغليو

لجنة الإشراف والمناقشة تتكون من :

التوقيع  


الاسم	الصفة
1- د. عارف عبد الله عبد الكريم	مشرفا ورئيسا
2- د. مسعود عبد الحفيظ البدرى	ممتحنا داخليا
3- د. عبد السلام على العربي	ممتحنا خارجيا

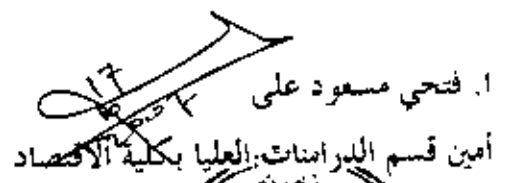
17  
10  
2007  


يعتمد

أ. على محمد عبد السلام حامد

أمين اللجنة الشعبية بكلية الاقتصاد



17  
10  
2007  


أ. فتحي مسعود على  
أمين قسم الدراسات العليا بكلية الاقتصاد



## قال تعالى:

﴿ قَالَ رَبِّ اشْرَحْ لِي صَدْرِي (24)

وَيَسِّرْ لِي أَمْرِي (25)

وَاحْلُلْ عُقْدَةً مِّن لِّسَانِي (26)

يَفْقَهُوا قَوْلِي (27) ﴾

سورة: طه - الآيات: 24 إلى 27

## الإهداء

إلى من شَرُفْتُ به نسبا

أبى

إلى روح امى الطاهرة

إلى من أنست بهم رفقا

إخوتي الأعزاء

## الباحث

## الشكر والتقدير

أحمد الله العلى القدير على توفيقه لي؛ لإعداد هذا البحث، ويطيب لي أن أتقدم  
 بجزيل الشكر، وفائق الاحترام والتقدير، إلى رئيس الجامعة، وأمين اللجنة الشعبية  
 لكلية الاقتصاد، و مدير مكتب الدراسات العليا بالكلية ، وإلى أمين قسم المحاسبة،  
 وإلى أمين نقابة المحاسبين والمراجعين القانونيين بشعبية مصراته؛ لما قدموه من  
 مساعدات قيمة في سبيل إنجاز هذا البحث؛ وأخص بالشكر الأستاذ الدكتور عارف  
 عبد الله عبد الكريم الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث، فكان لملاحظاته القيمة  
 وتوجيهاته السديدة، إضافة إلى رحابة صدره أبلغ الأثر في إعداد هذه الرسالة.  
 كما أشكر كل من الدكتور عبد السلام على العربي والدكتور مسعود عبد الحفيظ  
 البدرى على تفضلهما بأن يكونا ضمن لجنة المناقشة لهذه الرسالة .  
 كما يسعدني أيضاً أن أتوجه بالشكر الجزيل الموصول بالعرفان إلى كل من مد لي يد  
 العون في إنجاز هذا البحث.  
 سائلاً الله تعالى أن يجزيهم عنى خير الجزاء..

الباحث

## ملخص البحث

يعتبر توقيت توصيل المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرارات من مستخدمي القوائم المالية أحد الخصائص الهامة لجودة المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم المالية المنشورة، وفي نفس الوقت فإن أحد الأسباب الرئيسية لتأخير نشر القوائم المالية للمستخدمين هو تأخير إصدار تقرير المراجع، والذي يستغرق وقتاً بعد نهاية السنة المالية لاستكمال إجراءات المراجعة، ثم إصدار التقرير، ومن هنا فإن طول هذه الفترة يعتبر من المحددات التي يمتد أثرها إلى جودة المعلومات المحاسبية نظراً لتأثيرها على توقيت نشر القوائم المالية، وقد تناول هذا البحث ماهية المحددات والعوامل التي يترتب عليها تأخير إصدار تقرير المراجع الخارجي، وذلك باقتراح أحد عشر متغيراً لبيان مدى تأثيرها على طول تلك الفترة.

وفي الدراسة الميدانية، تم اختبار تلك العوامل والمتغيرات في البيئة الليبية، حيث خلصت الدراسة إلى أن حجم الوحدة الاقتصادية، وعدد الفروع التابعة لها، ومستوى مخاطر الأعمال، ومستوى تطور النظم الإلكترونية بها ووجود تحفظات في تقرير المراجع، كلها عوامل تؤدي إلى طول تلك الفترة، كما إن هناك عوامل أخرى ترتبط مع طول تلك الفترة بعلاقة عكسية مثل قوة نظام الرقابة الداخلية، وحجم مكتب المراجعة، وتخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة، حيث إن هذه العوامل تؤدي إلى تخفيض تلك الفترة، وأتضح كذلك بأن توافق نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع ذروة النشاط في مكتب المراجعة، يترتب عليه المزيد من التأخير في إصدار التقرير.

وكشفت الدراسة الميدانية أيضاً أن مراجعة الشركات الصناعية تتطلب وقتاً أطول لإعداد التقرير، وأخيراً فإن الدراسة أوضحت أنه لا أثر لهيكله إجراءات المراجعة على طول فترة إعداد التقرير.



وتعتبر هذه النتائج هامة في بحث سبل تحقيق المزيد من جودة عملية المراجعة  
بالمساعدة في توفير خاصية التوقيت الملانم في القوائم المالية المنشورة.

## فهرس محتويات الدراسة

رقم الصفحة	الموضوع
أ	الآية القرآنية
ب	الإهداء
ج	شكر وتقدير
د	ملخص البحث
و	فهرس محتويات الدراسة
ز	فهرس الجدول
	الفصل الأول
2	1-1 مقدمة
2	2-1 مشكلة الدراسة
4	3-1 دراسات السابقة
19	4-1 هدف البحث
20	5-1 أهمية البحث
20	6-1 الإطار النظري للبحث
21	7-1 فرضيات البحث
22	8-1 تصميم الدراسة
	الفصل الثاني: توقيت إصدار تقرير المراجع وأثره على جودة المعلومات المحاسبية
25	1-2 مقدمة
25	2-2 الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية
25	1-2-2 الخصائص الأساسية



28	2-2-2 الخصائص الثانوية
30	3-2 توقيت إصدار تقرير المراجع
33	4-2 أثر توقيت إصدار تقرير المراجعة على سلوك المستثمرين
38	5-2 خلاصة الفصل
	الفصل الثالث: العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي
40	1-3 مقدمة
40	2-3 حجم الوحدة الاقتصادية
43	3-3 طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة
45	4-3 عدد الفروع التابعة للشركة محل المراجعة
47	5-3 نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة
51	6-3 مستوى تطور النظم الالكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة
53	7-3 مستوى مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة
57	8-3 تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة
58	9-3 حجم مكتب المراجعة
61	10-3 درجة هيكله إجراءات المراجعة في مكتب المراجعة
66	11-3 تخصص مكتب المراجعة
68	12-3 نوع الراي الذي سيبيده المراجع في تقريره
70	13-3 خلاصة الفصل
72	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
73	التحليل الاحصائي لفرضيات الدراسة

٢

92	النتائج
94	التوصيات
79	توثيق المراجع
102	الملاحق

رقم الصفحة	محتويات الجدول	الجدول
73	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير كبر حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	1
74	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير كبر حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	2
75	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع الصناعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	3
76	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع صناعي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	4
77	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع المالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	5
77	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع مالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	6
78	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	7
79	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	8
80	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	9
80	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	10

81	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير زيادة تطور مستوى النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	11
82	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير زيادة تطور مستوى النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	12
83	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير زيادة مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	13
83	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير زيادة مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	14
84	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير توافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	15
85	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير توافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	16
86	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	17
87	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	18

88	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير زيادة درجة هيكلية برامج المراجع لدى مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	19
89	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول تأثير زيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	20
89	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير زيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	21
90	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول تأثير الرأي المقيد الذي يصدره المراجع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	22
91	آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول اتجاه تأثير الرأي المقيد الذي يصدره المراجع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي	23

# الفصل الأول

## 1-1 مقدمة :

يعتبر التوقيت من الخصائص المهمة الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها<sup>(1)</sup> فلا قيمة للمعلومات المحاسبية إذا لم تصل في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات، وهذا بدوره ينطبق على تقرير المراجع الخارجي الذي يستمد أهميته من حاجة متخذي القرارات إلى معلومات يُمكنهم الإعتماد عليها في معرفة نتائج قراراتهم الإستثمارية، وفي إتخاذ قرارات جديدة، وبالتالي فإن توقيت إصداره يُعد أحد العناصر المهمة التي تُحدد درجة الإستفادة منه وتؤثر بالتالي على صلاحية المعلومات الواردة بالقوائم المالية.

حيث إن وصول المراجع إلى رأى يستند على أدلة إثبات قوية وسليمة عن القوائم المالية التي يقوم بمراجعتها لأبد وأن يستهلك منه وقتاً، حيث إن إجراءات تنفيذ عملية المراجعة سوف تستهلك وقتاً في إتمامها، إضافة إلى وجود العديد من المتغيرات التي من الممكن أن تؤثر في كمية الوقت المستهلك في عملية المراجعة، ومن ثم تؤدي إلى التأخير في إصدار تقرير المراجع الخارجي، وإنعكاس ذلك على التأخير في إصدار القوائم المالية.

وترجع أهمية الإفصاح عن رأى المراجع في توقيت مناسب إلى أن نشر القوائم المالية للشركات، مرتبط بإتمام عملية المراجعة الخارجية، كما أن رأى المراجع ينقل معلومات إلى أسواق راس المال بإعتباره أحد مصادر المعلومات الهامة التي يركز عليها سوق الأوراق المالية حيث أن أي تأخير في نشر القوائم المالية من شأنه أن يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكد المصاحبة للقرارات الإستثمارية، وكذلك ظهور معلومات غير رسمية تساهم في تضليل متخذي القرارات.

## 1-2 مشكلة الدراسة:

يقصد بتأخير إصدار تقرير المراجع الخارجي طول الفترة المنقضية بين نهاية السنة المالية للوحدة الإقتصادية، حيث تكون البيانات المحاسبية معدة في صورتها

(1) محمد علي الزبيدي، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد 43، ص30.

النهائية وجاهزة للمراجعة، وبين تاريخ تقديم تقرير المراجعة النهائي الذي يقدمه المراجع عقب إنتهائه من عملية المراجعة في نهاية السنة المالية، ويعتبر التأخير في إصدار تقرير المراجع الخارجي من الأسباب الهامة التي تقف وراء تأخير نشر القوائم المالية للوحدات الإقتصادية، وقد توصلت العديد من الدراسات التي أجريت في كثير من البلدان المتقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، وأستراليا، خلال السنوات القليلة الماضية إلى نتيجة هامة لا يمكن تجاهلها، وهي ان أسباب تأخر نشر القوائم المالية الختامية للوحدات الإقتصادية، يرجع سببه الرئيسي إلى تأخر نتائج المراجعة<sup>(1)</sup>. وفي الجماهيرية أوضحت إحدى الدراسات<sup>(2)</sup>، أن التأخر في إصدار تقرير المراجعة يعد من أهم الأسباب التي تقف وراء التأخر في إصدار التقارير المالية الختامية في الشركات الصناعية الليبية. أما دراسة " التختاش، 2004" فقد توصلت هي أيضا في نتائجها إلى أن أحد أسباب تأخر إصدار القوائم المالية للشركات في انجماهيرية العظمى، يرجع إلى التأخير في إعداد تقرير المراجعة<sup>(3)</sup>.

وللتأخير في إصدار القوائم المالية الكثير من الآثار السلبية على جمهور المتعاملين بهذه القوائم، حيث من شأن هذا التأخير، أن يؤثر على أسعار الأسهم بالنسبة للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية، باعتبار أن هذا التأخير يثير العديد من الشكوك حول مدى صلاحية المعلومات التي تحويها القوائم المالية من حيث توقيت الإفصاح عنها، وقد بينت إحدى الدراسات التي أجريت في جمهورية مصر العربية، أن أسعار أسهم الوحدات الإقتصادية التي تتأخر في نشر قوائمها المالية الختامية، غالبا ما تتأثر سلبا بالهبوط عن نظيرتها التي تقوم بنشر قوائمها المالية في وقت مناسب<sup>(4)</sup>.

وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة التي أجريت في بلدان مختلفة أثر مجموعة من العوامل والمتغيرات على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، ويرى الباحث

<sup>(1)</sup> نيهل لهمي سلامة، " دراسة تجريبية تحليلية لمحددات تأخر نفع المراجعة في الوحدات الإقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 1990، ص 42.

<sup>(2)</sup> حسين رمضان عن "عوامل مؤثرة في تأخر إصدار تقرير الختامية" رسالة ماجستير غير منشورة لجامعة الدراسات العليا، 2002، ص 93.

<sup>(3)</sup> ستم عبد الرحمن التختاش "العوامل المؤثرة في توقيت إصدار القوائم المالية للشركات العامة الليبية" رسالة ماجستير غير

منشورة، جامعة فريونس، 2004، ص 136.

<sup>(4)</sup> نيهل لهمي سلامة، مرجع سابق، ص 44.



إن هذه العوامل لا بد وأن تتأثر بالبيئة الاقتصادية التي توجد بها الوحدة الاقتصادية مما ينعكس على مدى تأثير العوامل وإتجاه تأثيرها، لذلك يرى الباحث أنه من الضروري بحث أثر تلك العوامل في بيئة المراجعة في الجماهيرية العظمى ويمكن صياغة المشكلة في السؤال التالي:

ما هي العوامل التي تؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في الجماهيرية العظمى؟

### 1-3 الدراسات السابقة:

انتقل الإهتمام في بحوث المراجعة إلى البحث عن العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، حيث تناولت العديد من الدراسات أثر مجموعة من العوامل والمتغيرات على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في بلدان مختلفة ومن بين هذه الدراسات ما يلي:

دراسة (Courtis) (1976)<sup>(1)</sup>:

تناولت هذه الدراسة محددات طول الفترة اللاحقة لدى الشركات النيوزلندية اعتماداً على دراسة التقارير السنوية لسنة 1974 لعينة مكونة من 204 شركة مساهمة جميعها مقيدة في بورصة الأوراق المالية، وقد تناولت هذه الدراسة المتغيرات الآتية:

1- تاريخ نهاية السنة المالية للشركة.

2- ربحية الشركة.

3- عمر الشركة .

4- عدد حملة الأسهم.

5- حجم التقرير السنوي.

6- القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة.

وقد خلصت الدراسة في نتائجها إلى وجود علاقة طردية بين إختيار شركات العينة للتواريخ التي تتصادف مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة كنهايات لسنواتها المالية وطول الفترة اللاحقة لديها وكذلك وجود علاقة عكسية بين الربحية وطول الفترة

<sup>(1)</sup> John k .Courtis, "Relationships Between Timeliness In Corporate Reporting and Corporate Attributes", Accounting and Business Research, (1976), pp.45-56.

اللاحقة، أما باقي العوامل فلم تتوصل الدراسة إلى وجود أي تأثير ذي دلالات إحصائية بينها وبين طول الفترة اللاحقة.

دراسة Gilling (1977)<sup>(1)</sup>:

شملت هذه الدراسة عينة من 187 شركة مساهمة من شركات الإكتتاب العام العاملة في نيوزلندا معتمدة على التقارير السنوية الصادرة في عام 1974 . حيث تناولت هذه الدراسة طبيعة العلاقة بين تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة وحجم المكتب وحجم الشركة محل المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين حجم المكتب وطول الفترة اللاحقة، وتوصلت الدراسة أيضا إلى أن كبر حجم الشركة يصاحبه انخفاض في طول الفترة اللاحقة، نظرا لأن مكاتب المراجعة تعطي هذه الشركات الأكبر حجما أولوية في الإنتهاء من عملية مراجعتها .

دراسة (Garsombke) (1981)<sup>(2)</sup>:

تعد هذه الدراسة من أولى الدراسات التي تمت في الولايات المتحدة في محاولة لتحديد بعض العوامل المؤثرة على طول الفترة اللازمة، للإنتهاء من عملية المراجعة، ولقد قام الباحث بدراسة تأثير بعض المتغيرات على طول الفترة اللاحقة على عينة من الوحدات الاقتصادية للسنة المالية 1972، ومن تلك المتغيرات:

- حجم الوحدة الاقتصادية معبرا عنه بإجمالي أصولها.

- تاريخ إنتهاء السنة المالية.

- حجم مكتب المراجعة .

ولقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- وجود علاقة عكسية بين تأخر عملية المراجعة وحجم الوحدة الاقتصادية.

- تتأخر عمليات المراجعة ولفترات زمنية أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي

تنتهي سنتها المالية خلال الفترة من يناير إلى مارس كل عام.

<sup>(1)</sup> Donald m.Gilling, "Timeliness in Corporate Reporting; Some Further Comment," *Accounting and Business Research*. (Winter 1977), p, 25.

<sup>(2)</sup> H, P. Garsombke, "the Timeliness of Corporate Financial Disclosure", in *Communication Via Annual Reports*, ed. J.K. Curtis, AFM Exploratory Series no 11 Armidale: University of New England, (1981), pp 204-218

- لم يجد الباحث لحجم مكتب المراجعة تأثيراً جوهرياً على طول الفترة اللاحقة لهذه الوحدات.

#### دراسة (Whittred & Zimmer) (1984)<sup>(1)</sup>:

تناولت هذه الدراسة تأثير مواجهة الشركات محل المراجعة لضغوط مالية، قد تنتهي بها إلى الإفلاس على تأخير الإنتهاء من عملية المراجعة، وقد قام الباحثان بإجراء مقارنة بين سلوك إصدار القوائم المالية لدى الوحدات الإقتصادية التي تعرضت وبصورة جوهرياً إلى ضغوط مالية مع السلوك المناظر لعينة من الوحدات الإقتصادية لم تتعرض لمثل هذه الضغوطات، ولقد تم إختيار عيني الدراسة بحيث ضمت كل من هاتين العينتين 37 شركة من الشركات الأسترالية التي كانت مقيدة في بورصة سيدني للأوراق المالية خلال الفترة من سنة 1964 إلى سنة 1978، وقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تواجه ضغوطات مالية وغير قادرة على الوفاء بالتزاماتها المالية، سوف يستغرق مراجعوها فترات زمنية أطول مقارنة بالشركات التي لا تواجه مثل هذه الضغوطات.

#### دراسة (Ashton, Willingham and Elliott) (1987)<sup>(2)</sup>

استهدفت هذه الدراسة تحديد أسباب تأخر الإنتهاء من المراجعة، وذلك من خلال عينة مكونة من 488 وحدة إقتصادية أمريكية، تنتمي إلى ست قطاعات مختلفة (صناعية- تجارية- بترول وغاز- بنوك تجارية- بنوك إيدار وصناديق استثمار- شركات تأمين)، تم مراجعتها كلها في سنة 1981 بمعرفة مكتب (Marwick, Pea & Mitchell & co. شملت الدراسة أربعة عشر متغيراً تصف الوحدة الإقتصادية محل المراجعة، ومراجعيها، وعديد من أوجه الارتباط بينهما، وهذه المتغيرات هي:

- حجم الوحدة الإقتصادية معبراً عنه بإجمالي الإيرادات خلال السنة موضوع الدراسة.

- نوع القطاع الذي تنتمي إليه الوحدة الإقتصادية.

<sup>(1)</sup>. Greg Whittred and Lan Zimmer, "Timeliness of Financial Reporting and Financial Distress", *The Accounting Review*, (April 1984), pp287-295.

<sup>(2)</sup>. Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott, "an Empirical Analysis of Audit Delay", *Journal of Accounting Research*. Vol, 25, No.2, (Autumn 1987), pp, 275-292.

- طبيعة الوحدة الاقتصادية: قطاع عام- قطاع خاص.
- تاريخ نهاية السنة المالية.
- جودة نظام الرقابة الداخلية.
- مدى تعقد أنشطة الوحدة الاقتصادية، ويقصد بها عدد وحدات الإنتاج ومواقعها ومدى إنتشار خطوط الإنتاج.
- مدى تعقد الأنظمة المالية، وهذه تشير إلى درجة مركزية نظم الرقابة المالية والمحاسبية.
- تعقد نظم معالجة البيانات إلكترونيا المستخدمة في الوحدات الاقتصادية.
- تعقد نظم التقارير، وهذه تشير إلى مدى تعدد التقارير التي سيتم إصدارها في نهاية السنة المالية.
- حجم عمليات وإجراءات المراجعة التي تمت وتوقيتها.
- نتيجة الأعمال في السنة المالية محل الدراسة.
- نسبة صافي الربح أو الخسارة في سنة الدراسة إلى إجمالي الأصول.
- نوع الرأي الذي يحتويه تقرير المراجع.
- إعتمدت هذه الدراسة على نوعين من التحليل، ويمكن تلخيص النتائج الرئيسية لهذه الدراسة في مجموعتين:
- المجموعة الأولى- نتائج التحليل الأول:
- أظهر هذا التحليل أن المتغيرات السبع التالية، ترتبط بدرجة جوهرية مع تأخر المراجعة وهي:
- نوع الصناعة: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية الصناعية.
- نوع ملكية الوحدة الاقتصادية: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات القطاع الخاص.

- تاريخ نهاية السنة المالية: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تنتهي سنواتها المالية خلال شهر ديسمبر من كل عام.

- درجة تعقد نظام معالجة البيانات إلكترونياً: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تستخدم نظام لمعالجة البيانات أقل تعقيداً.

- نوع رأي المراجع: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي يصدر المراجع بصددتها تقارير تحتوي آراء مقيدة.

- توقيت عملية المراجعة: (المزيج النسبي من أعمال المراجعة التي تُنفذ خلال وعقب نهاية السنة المالية): فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تتم أغلب أعمال المراجعة لديها عقب تاريخ إنتهاء السنة المالية.

- جودة نظام الرقابة الداخلية: فقد أوضحت الدراسة إلى أن تأخر إتمام المراجعة يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة.

المجموعة الثانية- النتائج المستمدة من التحليل الثاني:

ولقد اظهر هذا التحليل أن المتغيرات الخمس التالية ترتبط بدرجة جوهرية مع تأخر نتائج المراجعة وهي:

- حجم الوحدة الاقتصادية.
- جودة نظام الرقابة الداخلية.
- درجة تعقد العمليات التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.
- توقيت عملية المراجعة.
- ملكية الوحدة الاقتصادية.

دراسة (Graul) and Newton، (Ashton) (1987)<sup>(1)</sup>:

أجريت هذه الدراسة على عينة من الوحدات الاقتصادية الكندية، وأمتدت فترة الدراسة لتشمل مدة ست سنوات، من سنة 1977 إلى 1982، وذلك بغرض الوصول إلى أهم الأسباب المؤثرة في طول الفترة اللاحقة، ومن ضمن المتغيرات التي ركزت عليها الدراسة ما يلي:

- حجم الوحدة الاقتصادية .

- نوع الصناعة.

- تاريخ نهاية السنة المالية.

- نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية.

- رأي المراجع.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج الرئيسية التالية:

- توجد علاقة عكسية بين حجم الوحدة الاقتصادية وتاريخ الإنتهاء من عملية المراجعة.

- تأثير نوع الصناعة على تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة، حيث وجدت الدراسة أن تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة، يكون لفترات زمنية أطول لدى الوحدات الاقتصادية الصناعية.

- زيادة طول الفترة اللاحقة على مستوى الوحدات الاقتصادية التي تنتهي سنواتها المالية في شهري ديسمبر ويناير من كل عام عن غيرها من الوحدات التي تنتهي سنواتها المالية بخلاف الشهرين السابق ذكرهما.

- وجود علاقة طردية بين نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية وطول الفترة اللاحقة.

- تأخير الإنتهاء من عملية المراجعة لفترات زمنية أطول في حالة صدور رأي مقيد من قبل المراجع.

<sup>(1)</sup> Robert H. Ashton P. R. Graul, and J. D. Newton, " Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting " working paper, Duke University, 1987

### دراسة غرايبة والأزهري (1988)<sup>(1)</sup>:

استهدف الباحثان دراسة توقيت إصدار التقرير المالي السنوي لعينة من الوحدات الاقتصادية المساهمة العامة الأردنية خلال الفترة من سنة 1981 إلى سنة 1985 وذلك من خلال دراسة فترتين، الفترة الأولى متمثلة بفترة المراجعة والفترة الثانية متمثلة بالفترة الكلية.

بينت نتائج الدراسة وجود تحسن في توقيت إصدار التقارير المالية السنوية للوحدات الاقتصادية المساهمة العامة الأردنية خلال فترة الدراسة، كما كشفت الدراسة عن وجود علاقة عكسية بين توقيت إصدار التقارير المالية السنوية ونتائج أعمال الوحدة الاقتصادية، مقاساً بالعائد على السهم من الربح، حيث تبين أن التقارير التي تتضمن أنباء سيئة تصدر تقاريرها متأخرة، ولم تكشف الدراسة عن وجود علاقة هامة إحصائية بين توقيت إصدار التقارير المالية السنوية وحجم الوحدة الاقتصادية، مقاساً بمجموع أصولها وحجم مبيعاتها، ولقد بينت الدراسة أن عملية مراجعة حسابات الوحدة الاقتصادية، تحتاج في المتوسط إلى 55 يوماً، وتستغرق فترة إصدار التقرير المالي بين 102 و 111 يوماً من تاريخ إنتهاء السنة المالية.

### دراسة Newton، Graul، Ashton (1989)<sup>(2)</sup>:

قام الباحثون في هذه الدراسة بفحص أسباب تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة باستخدام عينة مكونة من 465 وحدة من الوحدات الاقتصادية في بورصة تورنتو للأوراق المالية خلال فترة ست سنوات من سنة 1977 إلى سنة 1982، واشتملت الدراسة على ثمانية متغيرات كانت كالتالي:

- حجم الوحدة الاقتصادية.

- نوع الصناعة

- وجود خسائر.

- وجود بنود غير عادية.

<sup>(1)</sup> فوزي غرايبة، باسم الأزهري، توقيت إصدار التقرير المالي السنوي في شركات المساهمة العامة الأردنية، 'مجلة دراسات'، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 1988، ص 9-12

<sup>(2)</sup> Robert H. Ashton P. R. Graul, and J. D. Newton, "Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting", Contemporary Accounting Research, (Spring 1989), PP 657-673.

- نوع الرأي المهني.
  - حجم مكتب المراجعة.
  - تاريخ نهاية السنة المالية.
  - وجود التزامات عرضية.
- ولقد خلص الباحثون إلى النتائج التالية:
- إن للمتغيرات الأربعة التالية دلالة إحصائية على مستوى أربع سنوات على الأقل من السنوات الست وهذه المتغيرات هي:

1. نوع الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية محل المراجعة
2. نوع الرأي المهني الصادر عن المراجع.
3. وجود بنود غير عادية.
4. وجود خسائر خلال السنة.

- المتغيرات الثلاثة التالية، كانت جوهرية على مستوى ثلاث سنوات أو أقل وهي:

1. حجم الوحدة الاقتصادية.
2. تاريخ نهاية السنة المالية.
3. حجم مكتب المراجعة.

- المتغير الذي يشير إلى الإلتزامات العرضية على الوحدة الاقتصادية، له دلالة هامة بالنسبة لطول الفترة اللاحقة .

- كشفت الدراسة على أن متوسط طول الفترة اللاحقة يكون مرتبطا بما يلي:

1. نوع الصناعة: حيث كان طول الفترة اللاحقة لدى العملاء الذين ينتمون للقطاع المالي، أقصر من الفترات اللاحقة على مستوى العملاء الذين ينتمون إلى قطاعات أخرى.

2. وجود خسائر أو بنود غير عادية: ففي هذه الحالة، تكون الفترة اللاحقة أطول.

3. رأي المراجع: حيث تكون الفترات اللاحقة أقصر عند إصدار المراجع تقرير غير مقيد أو غير متحفظ، إذا ما قورنت بطولها عند إصدار تقرير مقيد أو متحفظ.



دراسة Newton، Ashton (1989)<sup>(1)</sup>؛

أجريت هذه الدراسة على عينة مكونة من 300 شركة كندية مقيدة في بورصة تورنتو الكندية.

وقد شملت الدراسة خمس سنوات من سنة 1982 إلى سنة 1987، وذلك لمعرفة تأثير ثمانية متغيرات على طول الفترة اللاحقة، وهي:

- حجم الوحدة الاقتصادية.

- نوع الصناعة.

- تاريخ نهاية السنة المالية.

- نسبة التغير في الأرباح عن السنة السابقة.

- وجود بنود غير عادية.

- وجود التزامات عرضية.

- نوع رأي المراجع.

- درجة هيكلية مكتب المراجعة.

وانتهت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها ما يلي:

- إن المتغيرات الثمانية فسرت قدراً ضئيلاً نسبياً من التباين الكلي في تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة.

- وجود علاقة جوهرية إحصائياً خلال ثلاث سنوات على الأقل من الخمس سنوات بين طول الفترة اللاحقة وأربع من المتغيرات، وهي:

1. إجمالي الأصول.

2. نوع الصناعة.

3. تاريخ إنتهاء السنة المالية.

4. وجود بنود غير عادية.

- كشفت الدراسة على أن تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة، يكون لفترات زمنية أطول في الوحدات الاقتصادية التالية:

<sup>(1)</sup> James D. Newton and Robert H. Ashton, "The Association Between Audit Technology and Audit Delay", "Auditing: A Journal of Paractice & Theory" (Volume 8, Supplement, 1989), pp 22-27

1. الوحدات التي تنتمي إلى قطاع الصناعات غير المالية.
  2. الوحدات التي تظهر قوائمها المالية السنوية بنوداً غير عادية.
- بينما ينخفض طول الفترة اللاحقة في حالة الوحدات الاقتصادية التالية:
1. الوحدات الاقتصادية كبيرة الحجم بدلالة إجمالي أصولها.
  2. الوحدات الاقتصادية التي تتوافق نهايات سنواتها المالية مع فترات الذروة لدى مكاتب مراجعتها.
- وجود علاقة معنوية موجبة على مدى جميع السنوات بين زيادة درجة هيكلية مكتب المراجعة وزيادة تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة.
- دراسة نبيل فهمي سلامة (1991)<sup>1</sup>:

قام الباحث بإجراء هذه الدراسة على عينة مكونة من 158 وحدة اقتصادية من وحدات القطاع العام المصري، تتبع أكثر من عشرين قطاع من القطاعات الصناعية والتجارية والمالية، في محاولة للوصول إلى أهم العوامل المؤثرة في التأخر من الإنتهاء من عملية المراجعة، وامتدت الدراسة لتغطي فترة ثلاث سنوات (86-87، 87-88، 88-89)، ولقد اشتملت الدراسة على أربعة عشر متغيراً كانت كالتالي:

1. حجم الوحدة الاقتصادية مقاساً بإجمالي الإيرادات.
2. طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية.
3. تقلص نشاط الوحدة الاقتصادية.
4. تاريخ نهاية السنة المالية.
5. جودة نظام الرقابة الداخلية.
6. تعدد أو تشعب العمليات (أو تعقدتها).
7. لا مركزية النظام المالي.
8. تعقد نظم التشغيل (تعقد الميكنة).
9. توقيت عملية المراجعة.
10. عدد تقارير المراجعة.

<sup>1</sup> . نبيل فهمي سلامة، مرجع سابق، ص 435-462.

11. خبرة المراجع.
  12. نتيجة النشاط سلبية.
  13. حجم الأصول المستثمرة في الوحدة الاقتصادية.
  14. رأي المراجع.
- ولقد أظهرت الدراسة أن تأخر نتائج المراجعة يكون لفترة أطول في تلك الوحدات التي تتواجد بها المحددات التالية:
1. أن يكون رأي المراجع مقيدا.
  2. تعقد وتشعب عمليات الوحدة.
  3. كبر حجم الوحدة الاقتصادية.
  4. إذا كانت نتيجة نشاط الوحدة الاقتصادية خسائر.
  5. إذا كان نشاط الوحدة الاقتصادية من النوع المالي.
  6. إذا كان نظام التشغيل الداخلي بالوحدة معقدا.
  7. إذا كانت المراجعة لا تتم إلا في نهاية السنة.
  8. إذا كانت الوحدة الاقتصادية ذات نطاق واسع في نشاطها.
  9. عدم جودة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة.
  10. تعقد النظام المالي بالوحدة.
  11. خبرة المراجع في العمل بهذه الوحدة قليلة نسبيا.
  12. إعداد أكثر من تقرير بنتائج المراجعة.

دراسة Kaplan & Carslaw (1991)<sup>(1)</sup>:

تم الإعتماد في هذه الدراسة على عينة من الشركات المساهمة المقيدة في بورصة الأوراق المالية النيوزلندية.

<sup>(1)</sup>. Charls A.P.N. Carslaw and Steven E.Kaplan , "An Examination of audit Delay Further Evidence From New Zealand " Accounting and Business Research ,Vol,22, Nu.85,(Winter 1991),pp21-32

حيث بلغ عدد الشركات خلال السنتين التي تناولتهما الدراسة 245 شركة في سنة 1987 و206 شركة في سنة 1988 .

ولقد استهدف الباحثان بناء نموذج لتأخر الإنتهاء من عملية المراجعة يشمل على المتغيرات الأتية:

- حجم الشركة .

- نوع الصناعة.

- نتيجة أعمال الشركة.

- وجود بنود غير عادية.

- الرأي المهني للمراجع.

- حجم مكتب المراجعة.

- تاريخ نهاية السنة المالية للشركة .

- نوع ملكية الشركة .

- نسبة الديون إلى إجمالي الأصول.

ففي خلال سنة 1987 بينت الدراسة عن وجود علاقة إرتباط موجبة بين تأخر الإنتهاء من المراجعة ، وكل من المتغيرات المستقلة التالية:

- وجود خسائر لدى الشركة محل المراجعة .

- وجود بنود غير عادية لدى الشركة محل المراجعة .

- الرأي المهني المقيد أو المتحفظ الصادر عن المراجع المكلف بالمراجعة.

كما بينت الدراسة عن وجود علاقة إرتباط سالبة بين الإنتهاء من عملية المراجعة وبين حجم الشركة.

أما خلال سنة 1988 ، فقد كشفت الدراسة بأن هناك علاقة عكسية بين تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة وحجم الشركة معبرا عنه بإجمالي أصولها، كما كشفت أيضاً عن وجود علاقة طردية بين طول الفترة اللاحقة ونتيجة النشاط السالبة.

دراسة Bamber & Bamber, Schoderbek (1993)<sup>(1)</sup>:

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتغيرات المؤثرة على توقيت إصدار تقرير المراجع، حيث قامت الدراسة بدراسة تأثير بعض المتغيرات على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وهذه العوامل هي:

- حجم عمليات المراجعة.
- درجة تعقد عمليات المراجعة.
- وجود عناصر غير عادية أو خسائر.
- الرأي المتحفظ للمراجع.
- حجم الشركة.
- درجة هيكلية منهج المراجعة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة وبين حجم عمليات المراجعة ودرجة تعقد عمليات المراجعة، وكذلك وجود بنود غير عادية أو خسائر إضافة إلى الرأي المتحفظ للمراجع.

وبينت الدراسة بأن طول الفترة اللاحقة، يتناقص بزيادة حجم الشركة، ورجعت الدراسة ذلك إلى رغبة مكاتب المراجعة في تقديم تقاريرها في توقيت مناسب للشركات الكبيرة.

وبينت الدراسة أيضاً، أنه كلما زادت درجة الهيكلية المطبقة لدى مكتب المراجعة أدى ذلك إلى زيادة طول الفترة اللاحقة.

دراسة أحمد عبد المالك محمد (1995)<sup>(2)</sup>:

شملت عينة الدراسة مجموعة من الوحدات الاقتصادية التابعة للقطاع العام المصري، بلغ عددها 31 وحدة، تعمل في قطاعات مختلفة متضمنة 10 مصارف وذلك

<sup>(1)</sup> E. Michael Bamber, Linda Smith Bamber and Michael P. Schoderbek, "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report lag", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, (Spring 1993), p21

<sup>(2)</sup> أحمد عبد المالك محمد، دراسة تحليلية للعوامل المحددة لتأخير تقرير المراجع، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، عين شمس، العدد الثاني 1995، ص 913-943.

خلال سنة 1990، ولقد إستهدفت الدراسة تقديم نموذج شامل للمتغيرات المؤثرة في فترة تأخير إصدار تقرير المراجع، ولقد قام الباحث بتصنيف المتغيرات المؤثرة في فترة تأخير تقرير المراجع إلى ثلاث مجموعات كالتالي:

المجموعة الأولى: تركزت تلك المجموعة في إيجاد العلاقة بين خصائص الوحدة الإقتصادية وفترة تأخير إصدار المراجع لتقريره، والمتغيرات الخاصة بهذه المجموعة هي:

1. حجم الوحدة الإقتصادية.
2. طبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية.
3. نتيجة أعمال الوحدة الإقتصادية.
4. تداول الأوراق المالية في البورصة.
5. نطاق نشاط الوحدة الإقتصادية.
6. العناصر غير العادية.

المجموعة الثانية: تعبر المجموعة الثانية عن العلاقة بين متغيرات مكتب المراجعة ومدخلات ومخرجات عملية المراجعة وفترة التأخير، والمتغيرات الخاصة بهذه المجموعة هي:

1. حجم مكتب المراجعة.
2. بدء عملية المراجعة.
3. نوعية رأي المراجع.

المجموعة الثالثة: تؤثر متغيرات العلاقة بين الوحدات الإقتصادية التي يتم مراجعة حساباتها والمراجع على فترة تأخير إصدار المراجع لتقريره، والمتغيرات الخاصة بهذه المجموعة:

1. طول فترة العلاقة بين الوحدة الإقتصادية والمراجع.
  2. انخدمات المقدمة من جانب المراجع.
- و توصل الباحث إلى النتائج التالية:

هناك علاقة بين فترة تأخير إصدار المراجع لتقريره وكل من تداول الأوراق المالية بالبورصة، والعناصر غير العادية ونوع تقرير المراجع.

دراسة محمد عبد الله محمد عبد الله (1995)<sup>(1)</sup>:

استهدف الباحث في هذه الدراسة تحقيق الهدفين التاليين:

- تحديد المتغيرات المؤثرة في تأخير تقرير المراجع.
- بيان أثر التأخير في صدور تقرير المراجع على المحتوى الإخباري لهذا التقرير، وأثر ذلك على قرارات المستثمرين وبالتالي على أسعار الأسهم بسوق الأوراق المالية المصرية، ولقد قام الباحث بتبويب المتغيرات المؤثرة في تأخير صدور تقرير المراجعة في ثلاث مجموعات رئيسية كالتالي:

- المجموعة الأولى- متغيرات متعلقة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة.

1. حجم الوحدة الاقتصادية وتعدد عملياتها.
2. طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية.
3. جودة نظام الرقابة الداخلية.
4. الوحدات الاقتصادية المسجلة وغير المسجلة في البورصة المصرية.
5. أنظمة الرقابة المالية والحسابية.
6. الاعتماد على نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات.
7. درجة تعقيد التقارير المالية للوحدة الاقتصادية.
8. تاريخ إنتهاء السنة المالية.

- المجموعة الثانية- المتغيرات المتعلقة بعملية المراجعة:

1. نوعية المراجعة المطبقة.
  2. سنوات خبرة المراجع مع عميله.
- المجموعة الثالثة- المتغيرات المتعلقة بعلاقة التفاوض بين المراجع وعميله:

1. صافي الدخل السنوي.

<sup>(1)</sup> محمد عبد الله محمد عبد الله، "تأخير تقرير المراجعة وأثر ذلك على المحتوى الإخباري اللازم لقرارات الاستثمار في الأسواق المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، يناير، 1995، السنة الخامسة، ص 54-11.

2. نوعية رأي المراجع.

ويمكن تلخيص نتائج الدراسة المتعلقة بالهدف الأول كما يلي:

أولاً: متغيرات ترتبط إيجابياً بالتأخير في عملية المراجعة، وهي كالتالي:

- الوحدات الإقتصادية التي لا يتم تداول أسهمها ببورصة الأوراق المالية.

- تقرير المراجع المقيد.

- الوحدات الإقتصادية التي يكون بها نظام رقابة داخلية ضعيف.

- الوحدات الإقتصادية التي تعتمد على وسائل إلكترونية بسيطة لتشغيل بياناتها.

- الوحدات الإقتصادية التي يتم أداء نسبة كبيرة من أعمال المراجعة، لها بعد تاريخ

إنهاء السنة المالية، وهي الوحدات الإقتصادية التي ترتبط مع المراجع بعملية مراجعة

نهائية.

- زيادة درجة التعقيد في التقارير المنفصلة التي تصدرها الوحدة الإقتصادية.

ثانياً: متغيرات ترتبط سلباً بالتأخير في عملية المراجعة، وهي كالتالي:

- حجم الوحدة الإقتصادية.

- قوة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.

- الوحدات الإقتصادية التي يتم تداول أسهمها ببورصة الأوراق المالية.

- سنوات خبرة المراجع مع عميله.

ثالثاً: متغيرات يصعب تحديد علاقتها بالتأخير في صدور تقرير المراجع بصورة

قاطعة، وهي كالتالي:

- تاريخ إنهاء السنة المالية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة.

- حجم مكتب المراجعة.

4-1 هدف البحث :

يهدف هذا البحث إلى محاولة الوصول إلى تحديد للمتغيرات المستقلة التي من

شأنها أن تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في الجماهيرية العظمى

ودراستها وتحليلها ومعرفة علاقاتها التأثيرية على توقيت إصدار تقرير المراجع حتى



يمكن أخذها في الاعتبار عند القيام بخطوات تهيئة البيئة الإقتصادية في بلادنا للانطلاق، نحو الخصخصة.

### 5-1 أهمية البحث:

تتبع أهمية هذا البحث من الآثار السلبية التي تصاحب التأخير في إصدار تقرير المراجعة من تأخير في إصدار القوائم المالية، مما ينعكس سلباً على المعلومات المحاسبية المنشورة والتي يعتبر التوقيت إحدى خصائصها الهامة وأحد عناصر صلاحيتها لأغراض إتخاذ القرارات بواسطة المستثمرين والمقرضين وغيرهم من الأطراف ذات المصلحة بالوحدة الإقتصادية، وكذلك إنعكاساته السلبية على جمهور المتعاملين بتلك القوائم، ولهذا تحاول هذه الدراسة الوقوف على تلك المتغيرات والمحددات التي تؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجع ودراستها وتحليلها لمعرفة علاقتها التأثيرية سواء بالسلب أو الإيجاب على توقيت إصدار تقرير المراجعة حتى يمكن أخذها في الحسبان منذ البداية والاحتياط لها قدر الإمكان.

### 6-1 الإطار النظري للبحث:

من خلال قيام الباحث باستعراض الدراسات السابقة وإجراء مقابلات شفوية مع بعض المراجعين الخارجيين العاملين داخل الجماهيرية العظمى، توصل إلي إقتراح المتغيرات المستقلة الآتية:

1. حجم الوحدة الإقتصادية.
2. طبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
3. عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة .
4. نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
5. مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
6. مستوى مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
7. تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة.

8. حجم مكتب المراجعة.
9. درجة هيكله منهج المراجعة المطبق. لدى مكتب المراجعة.
10. تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة.
11. نوع الرأي الذي سيبدیه المراجع في تقريره.

### 1-7 فرضيات الدراسة:

- الفرضية الأولى: لا يؤثر كبر حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية الثانية: لا تؤثر طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية الثالثة: لا تؤثر زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .
- الفرضية الرابعة: لا يؤثر ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية الخامسة: لا يؤثر ارتفاع مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية السادسة: لا يؤثر ارتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية السابعة: لا يؤثر تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية الثامنة: لا يؤثر كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.
- الفرضية التاسعة: لا تؤثر زيادة درجة هيكله برامج المراجعة المطبق لدى مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .

الفرضية العاشرة: لا يؤثر تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .

الفرضية الحادية عشر: لا يؤثر رأى المراجع المقيد على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .

### 8-1 تصميم الدراسة

منهجية الدراسة :

اتبع الباحث المنهج الإيجابي لإختبار فرضيات الدراسة على النحو التالي:

1. مراجعة أدبيات الدراسة للتعرف على العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي .

2. قام الباحث بالإعتماد على أدبيات الدراسة والمقابلات الشفهية التي أجراها مع بعض المراجعين الخارجيين في إستنباط متغيرات الدراسة .

3. صياغة فرضيات الدراسة .

4. قام الباحث باستخدام الإستبيان كوسيلة لتجميع البيانات اللازمة لإختبار الفرضيات، وكذلك تصنيف البيانات وتبويبها وإجراء الإختبارات الإحصائية اللازمة عليها وصياغة النتائج المتعلقة بإختبار تلك الفرضيات.

مجتمع الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من جمهور المراجعين الخارجيين العاملين داخل الجماهيرية العظمى سواء كانوا من القطاع الخاص أو التابعين لجهاز المراجعة المالية .

حدود الدراسة :

شملت الدراسة مجموعه من المراجعين الخارجيين داخل مدينتى مصراته وطرابلس .

عينة الدراسة :

تتكون عينة الدراسة من مجموعة من المراجعين الخارجيين العاملين داخل مدن (طرابلس، مصراته).

طريقة جمع البيانات:

يستخدم الباحث صحيفة الإستبيان كوسيلة لتجميع البيانات والمعلومات التي تخدم

أغراض الدراسة .

محتويات الدراسة:

الفصل الأول: الإطار العام للبحث ويشمل، المقدمة، المشكلة، الدراسات السابقة، الهدف، الأهمية، تصميم البحث، المحتويات .

الفصل الثاني: توقيت إصدار تقرير المراجع وأثره على جودة المعلومات المحاسبية.

الفصل الثالث: العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية وطرق تجميع وتحليل البيانات والنتائج والتوصيات.

# الفصل الثاني

## توقيت إصدار تقرير المراجع وأثره على جودة المعلومات المحاسبية

### 2-1 مقدمة:

إن الهدف الأساسي للنظام المحاسبي، هو إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية التي ينبغي أن تُقدم بالشكل وفي الوقت الذي يخدم مستخدم هذه المعلومات، حيث تتوقف فائدة المعلومات على صحتها، وعلى الوقت الذي تصل فيه إلى متخذ القرار، فالمعلومات المحاسبية ذات حساسية عالية للزمن<sup>(1)</sup>، ذلك أنها تتأثر بمرور الوقت وتفقد قيمتها إذا لم تتوفر في الوقت المناسب لمستخدميها، ولقد إعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) Financial Accounting Standards Board التوقيت أحد الخصائص النوعية الأساسية التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية<sup>(2)</sup>.

### 2-2 الخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية:

الهدف الرئيسي من تحديد خصائص للمعلومات المحاسبية، هو وجود مجموعة من المعايير التي يتم من خلالها تقييم مستوى جودة المعلومات المحاسبية ولقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في تقريره الصادر في سنة 1980 عددا من الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية وهي<sup>(3)</sup>:

#### 2-2-1 الخصائص الأساسية :

1. **الملاءمة:** حيث تعتبر هذه الخاصية من أهم الخصائص التي لا بد أن تتصف بها المعلومات المحاسبية، حيث أنها ضرورية سواء كانت المعلومات معدة للإستخدام الداخلي أو الخارجي، وتعرف الملائمة على أنها إرتباط المعلومات بالغرض المطلوب تحقيقه والذي صممت من أجله، وتعتبر المعلومات ملائمة عندما تزيد من معرفة مستخدميها، وتقلل درجة عدم التأكد لديه، وتكون قادرة على التأثير في القرار المراد إتخاذه، وبعبارة أخرى فإن الملائمة يمكن تعريفها بقدره المعلومات على إيجاد فروق

(1) عبد محمود حميدة. "أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الإستثمار في الأسهم". المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني 2001، ص 237 .

(2) محمد علي الزبيدي، مرجع سابق، ص 30 .

(3) محمد علي الزبيدي، مرجع سابق، ص 32 .

في إتخاذ القرار في حالة توفرها من عدمه ولقد أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA) إلى أن توفير المعلومات غير الملائمة أكثر ضررا من عدم توفير المعلومات، حيث أن توفير المعلومات غير الملائمة لن يترتب عليه إتخاذ قرارات غير سليمة فقط، وإنما قد يؤدي إلى إستغناء المستخدم عن الحصول على المعلومات الملائمة، كما أن عنصر الملائمة، يأتي في مقدمة المحددات الواجب توافرها في نظام معلومات المراجعة، حيث أن معلومات المراجعة، تكون ملائمة لمستخدميها عندما تساعد هؤلاء المستخدمين في إعداد التنبؤات اللازمة لإتخاذ قراراتهم، أو إذا كانت تؤثر في تغيير أو تعديل قرارات المستخدمين وذلك عندما تؤدي إلى تغيير في توقعات هؤلاء المستخدمين، بالنسبة للشركة محل المراجعة<sup>(1)</sup>.

ولكي تكون المعلومات ملائمة، فإنه يجب أن تتوافر لها الخصائص الفرعية التالية:

أ. التوقيت المناسب: يعتبر عنصر التوقيت من أهم الخصائص الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون مفيدة لمستخدميها، فلا قيمة للمعلومات المحاسبية، إذا لم تصل في الوقت المناسب لإتخاذ القرارات<sup>(2)</sup>، ولكي يكون توقيت المعلومات مناسباً لا بد أن يكون وقت تشغيلها وتجهيزها بدوره مناسباً، فتوفير المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات، لا يمثل الهدف الوحيد لنظام المعلومات المحاسبي وإنما من المهم أيضاً أن تكون المعلومات ملائمة في توقيتها، حيث إن وصول المعلومات لمتخذ القرار لحل مشكلة قرار معين للمستخدم يتم بعد أن يكون قد توصل إلى الحل بإعتماده على معلومات بديلة يفقدها قيمتها ومنفعتها ويزيد من منفعة المعلومات البديلة التي تم الإعتماد عليها للتوصل إلى الحل أو القرار.

ب. القدرة التنبؤية: التنبؤ هو الوسيلة التي يمكن بها إستخدام معلومات الماضي والحاضر في توقع نتائج المستقبل، ولا بد للمعلومات حتى تكون ملائمة أن تساعد متخذ القرار على التنبؤ بالنتائج المتوقعة في المستقبل إستناداً إلى ما حدث في السابق، حيث لا

(1). لائن سيد غيس عطية، تقييم منفعة عملية المراجعة من وجهة نظر مستخدمي تقرير مراقب الحسابات، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية تجارة، جامعة عين شمس، 1990، ص. 65 .

(2). ليمتراي هينجر، سرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، تعريب وترجمة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، 2000، ص. 25 .

يمكن التنبؤ بالمستقبل دون العلم بالماضي كما أن معرفة الأحداث الماضية قد تكون غير ذات جدوى، إذا لم يتم الاستفادة منها في التنبؤ بالمستقبل.

ج. التغذية المرتدة للمعلومات: يقصد بالتغذية المرتدة للمعلومات بأن المعلومات التي توفرها مخرجات نظم المعلومات المحاسبية تترد مرة أخرى إلى النظام، وهذه الخاصية تعتبر ضرورية جدا لوحدة الرقابة لأنها تمكن من إجراء المقارنة بين نتائج التنفيذ الفعلي والنتائج المخططة وإتخاذ الإجراءات المصححة.

2. إمكانية الإعتماد عليها "المصدقية": ويقصد بها أن يتوفر بالمعلومات المحاسبية قدر كاف من الموضوعية تجعل مستخدميها يثق بها، ويعتمد عليها كمصدر للمعلومات، لذلك يجب أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء والتحيز، وأن تمثل عرضا أميناً وصادقاً وتعبر عن حقيقة الوحدة الاقتصادية بصورة صحيحة، ولكي تكون المعلومات المحاسبية موضوعية وموثوقاً بها فيجب أن تتوافر لها الخصائص الفرعية الآتية<sup>(1)</sup>:

أ. القابلية للتحقق: توفر القابلية للتحقق درجة عالية من التاكيد بأن المعلومات المحاسبية تمثل الأحداث الاقتصادية، وتتنظر جمعية المحاسبة الأمريكية إلى هذه الخاصية على أساس أنه إذا قام أشخاص مؤهلون بفحص نفس البيانات أو السجلات فإنهم يتوصلون إلى نتائج متطابقة، وهذا يتطلب إرتكاز المعلومات المحاسبية على قواعد قياس موضوعية، تعمل من خلال مفاهيم محددة تجنباً للبس أو التأويل، إلا أن هذه الخاصية لا تعنى أن تكون النتائج متطابقة تماماً، حيث أنه يُسمح ببعض الاختلاف في النتائج في حدود المعقول وبالشكل الذي لا يؤثر على منفعة المعلومات المحاسبية.

ب. عدم التحيز: لكي تكون المعلومات المحاسبية الواجب توافرها موثوقاً بها من قبل مستخدميها فيجب أن تتصف بعدم التحيز، حيث إن إتصاف المعلومات المحاسبية بعدم التحيز يحقق لها الثقة المطلوبة، حيث يلجأ إليها المستخدم وكله ثقة من دقتها وسلامة ما تصل إليه من أرقام ونتائج، وتكمن أهمية هذه الخاصية في أن المعلومات المحاسبية تُستخدم بمعرفة أطراف مختلفة ذات مصالح متعارضة في علاقتهم بالشركة، ومن ثم

(1). احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار واين للنشر، عمان، 2000، ص 8 .



فإن وجود هذه الخاصية، يضمن عدم تحيز المعلومات لفئة أو مجموعة فئات من مستخدمي هذه المعلومات على حساب فئات أخرى.

ج. أمانة عرض المعلومات المحاسبية: ويقصد بها أن تكون المعلومات المحاسبية حقيقية وتعبّر فعلاً عن الأحداث التي وقعت وخالية من أي أخطاء أثناء القيام بإنتاجها وتجميعها وصياغتها في شكلها النهائي، وتعتبر دقة المعلومات من أهم المحددات المستخدمة لتقييم تلك المعلومات، حيث إن عدم دقة المعلومات المتاحة قد تؤدي إلى إتخاذ قرارات خاطئة، وفي مجال المراجعة فإن توفر عنصر الدقة في تلك المعلومات يعنى أنها توفر لمستخدميها متطلباتهم بالنسبة للقوائم المالية بصورة خالية من الأخطاء والغموض وبشكل يمكنهم من إتخاذ القرارات بصورة سليمة.

## 2-2-2 الخصائص الثانوية:

أ. القابلية للمقارنة: حيث تعنى خاصية القابلية للمقارنة أن المعلومات المحاسبية تصبح أكثر فائدة لمستخدميها عندما يتم عرضها بالشكل الذي يجعلها قابلة للمقارنة مع الشركات المماثلة أو ما بين الفترات المالية المختلفة لنفس الشركة، وتسهل القابلية للمقارنة من إجراء التنبؤ وإتخاذ القرارات المالية المختلفة بواسطة الدائنين والمستثمرين وغيرهم من مستخدمي المعلومات المحاسبية<sup>(1)</sup>.

ومن الجدير بالذكر أن لمبدأ الثبات أهمية كبيرة على كفاءة خاصية القابلية للمقارنة، حيث أن الثبات على تطبيق القواعد المحاسبية من فترة لأخرى، يزيد من فائدة المعلومات المحاسبية ويساعد هذا الثبات على عمل المقارنات بين نتائج أعمال الشركة من سنة لأخرى أو بين نتائج الشركة والشركات المماثلة.

ب. القابلية للفهم: تعنى خاصية القابلية للفهم، أنه حتى تتحقق للمعلومات المحاسبية الإستجابة المطلوبة يجب أن تكون هذه المعلومات مفهومة وخاصة أن ما يتم توصيله يخضع لتفسير المستخدم، وقد أشارت جمعية المحاسبة الأمريكية أن المعلومات يجب أن تُقدم في شكل وبطريقة يمكن لمتلقيها أن يستخدمها بسهولة، حيث أن المعلومات المعقدة وغير المفهومة يكون هناك إحتمال كبير لتجاهلها وعدم الاستفادة منها.

(1). ونجد ناهي العبداني، المدخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المتوسطة، طرابلس، 1991، ص 24.

وإضافة إلى الخصائص النوعية السابقة فإنه توجد بعض القيود على المعلومات المحاسبية من أهمها ما يلي:

1. التكلفة الاقتصادية: يتطلب إنتاج المعلومات المحاسبية توظيف موارد معينة، وبالتالي فإن ذلك يؤدي إلى ضرورة معرفة المنافع التي تنتج عن تكلفة توفير مثل هذه المعلومات، ولذلك فإن على متخذ القرار أن يوازن بين تكلفة الحصول على المعلومات وبين الفائدة التي سوف تعود عليه من تلك المعلومات المضافة وهو ما يعرف بقيمة المعلومات المضافة، والمعيار المستخدم في هذه الحالة هو أنه إذا كانت تكلفة الحصول على المعلومات تزيد عن منفعتها فإن القرار الرشيد في هذه الحالة هو الإستغناء عن هذه المعلومات، ويعنى هذا أنه يجب إنتاج معلومات إلى الحد الذي تتساوى فيه التكلفة الحدية مع العائد الحدي لتلك المعلومات.

وتعتبر خاصية التكلفة الحدية للمعلومات ضرورية للمحاسب ولستخدم المعلومات، فهي ضرورية للمحاسب لأن تحديد تكلفة إنتاج المعلومات تمثل معياراً ملائماً لقياس كفاءة وفاعلية نظم المعلومات، وبالتالي تمكن المحاسب من إختيار النظام الذي يوفر المعلومات بتكلفة أقل، أما بالنسبة للمستخدم فإن هذه الخاصية تساعد على أن يوازن بين ما يدفعه في سبيل الحصول على مستوى معين من المعلومات وبين المنافع التي يتوقع الحصول عليها نتيجة إستخدامه لتلك المعلومات.

2. الأهمية النسبية: تخضع المعلومات الملائمة والموثوق بها لقيود الأهمية النسبية حيث تحدد هذه الخاصية أهمية أو عدم أهمية هذه المعلومات، حيث إن خلط المعلومات الهامة وغير الهامة يقلل من فائدة المعلومات، وقد يؤدي إلى تضليل مستخدميها علاوة على أن عرض المعلومات بشكل تفصيلي سيؤدي إلى عدة نتائج غير مرغوب فيها من أهمها<sup>(1)</sup>:

أ. إن تكدر المعلومات سيؤدي إلى إرباك المستخدم العادي لها، لأنه لن يستطيع التمييز بسهولة بين المعلومات الهامة والمعلومات الأقل أهمية.

<sup>(1)</sup> . محمد علي الزبيدي ، مرجع سابق، ص 35 .

ب. سيحتاج المراجع إلى مدة أطول لتنفيذ مهمته وبالتالي يؤدي ذلك إلى التأخير في صدور تقريره في الوقت المناسب إضافة إلى أن ذلك يؤدي إلى رفع تكلفة أداء هذه الخدمة.

## 2-3 توقيت إصدار تقرير المراجع :

يُعتبر تقرير المراجع إحدى الوسائل المهمة التي من خلالها يتم الحصول على المعلومات بالنسبة للمستثمرين، ويستمد أهميته من حاجة متخذي القرارات إلى معلومات يمكنهم الاعتماد عليها في معرفة نتائج قراراتهم الاقتصادية وإتخاذ قرارات جديدة، ويمكن القول بأن المراجعة بصفة عامة تهدف إلى تخفيض مخاطر المعلومات بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، حيث تشير مخاطر المعلومات إلى احتمال إحتواء القوائم المالية التي أعدتها الوحدة الاقتصادية على بيانات غير صحيحة أو مخالفات وتجاوزات ذات أهمية نسبية كبيرة<sup>(1)</sup>، ومن المعلوم بأن مستخدمي القوائم المالية عادة لا يتوقعون بأن يكون الاعتماد على هذه القوائم المالية عملية خالية من المخاطر، ولذلك فإن المراجعين عند قيامهم بفحص القوائم المالية يمارسون دوراً اجتماعياً من حيث أنهم يقدمون لهؤلاء المستثمرين بعض التأكيد بإنخفاض مخاطر المعلومات، وخاصة إذا ما كان تقديم هذه المعلومات يتم في التوقيت المناسب، والتوقيت المناسب يعتبر أحد مقومات مفهوم الملاءمة بالنسبة للمعلومات ويقصد به توافر المعلومات لمتخذي القرارات قيل أن تفقد قدرتها التأثيرية، فالمعلومات التي لا تتوفر وقت الحاجة إليها تفقد صفة الملاءمة وتصبح قليلة المنفعة وأحياناً كثيرة تصبح عديمة النفع، وقد اعتبر مجلس معايير المحاسبة البريطانية (Accounting Standard Board)، (1991) إن عملية الحصول على البيانات المالية في الوقت المناسب قد تقتضي في بعض الأحيان التضحية بدقة البيانات، وذلك بنشر تلك البيانات قبل ظهور الحدث أو إكتماله، حيث إن الحصول على معلومات تقريبية وبسرعة قد يكون أفضل من الحصول على تلك المعلومات بشكل أكثر دقة، ولكنها لا تصل في الوقت المناسب<sup>(2)</sup>.

(1) محمود إبراهيم عبد السلام، أثر المعلومات المحاسبية على أسعار الأسهم المتداولة في المملكة العربية السعودية، المجلة المصرية لتدريبات التجارة، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 1988، ص 210.

(2) فوزي غرابية، باسم الأزهرى، مرجع سابق، ص 9.

ولذلك فإن توافر المعلومات المحاسبية في الوقت المناسب لمتخذي القرارات من مستخدمي القوائم المالية، يُعد أحد الوسائل لتخفيض مخاطر المعلومات، وهذا ما أشارت إليه دراسة (MEIGS:1982) حيث أوضحت بأن قيمة الفائدة من القوائم المالية التي خضعت للمراجعة تزداد إذا ما تم الإنتهاء من مراجعتها في وقت مناسب بعد إنتهاء السنة المالية<sup>(1)</sup>.

ويُقصد بتوقيت إصدار تقرير المراجع هو تلك الفترة الزمنية التي يستغرقها المراجع في الإنتهاء من عملية المراجعة، وهذه الفترة الزمنية تتحدد بداية من تاريخ استلام المراجع للقوائم المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير المراجعة، وهذا التاريخ يضع حداً فاصلاً للفترة الزمنية التي يُعد المراجع مسؤلاً عن فحصها، بحيث يكون المراجع غير مسؤل على الأحداث التي تتم بعد تاريخ تقريره<sup>(2)</sup>.

ويرى الباحث أنه من الممكن تقسيم الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة والتي تمتد من تاريخ إنتهاء السنة المالية حتى تاريخ توقيع تقرير المراجع إلى الفترات الفرعية الآتية:

1. الفترة اللازمة لإنتهاء إدارة الشركة من إعداد قوائمها المالية الختامية وتشمل هذه الفترة عدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية، وحتى تاريخ تسليم إدارة الشركة قوائمها المالية الختامية لمراجعيها.

2. الفترة اللازمة لإنهاء أعمال المراجعة الختامية، وتمتد هذه الفترة من تاريخ استلام المراجع للقوائم المالية للشركة محل المراجعة، وحتى تاريخ الإنتهاء من جميع أعمال المراجعة والتي تتم عقب نهاية السنة المالية للشركة، وتُعد هذه الفترة عاملاً رئيسياً لتحديد طول الفترة الزمنية الكلية للإنتهاء من عملية المراجعة، حيث يقوم المراجع خلال هذه الفترة بإجراء التقييم النهائي لنظام الرقابة الداخلية، وذلك لتحديد درجة الإعتماد عليها وتحديد طبيعة وتوقيت ومدى الإختبارات الأساسية الواجب أداؤها، حيث تشمل الإختبارات الأساسية كلا من الفحص التحليلي النهائي لبيانات القوائم

<sup>(1)</sup> محمد عبد محمد مصطفى. تأثير الإعلان عن طووم المالية على أسعار الأسهم. المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة. كلية التجارة. جامعة عين شمس. العدد الثاني. 2001. ص 363.

<sup>(2)</sup> أحمد عبد المالك محمد. "مرجع سابق" ص 916 .

المالية والإختبارات التفصيلية للأرصدة، وتطبق هذه الإختبارات الأساسية على كل من الفترة موضع المراجعة إضافة إلى الفترة التالية على تاريخ الميزانية وحتى تاريخ إعداد تقرير المراجعة، فالمراجع يجب عليه فحص ومراجعة الأحداث والعمليات المالية للعميل ما بين نهاية السنة المالية موضع المراجعة وتاريخ إعداد تقرير المراجعة،<sup>(1)</sup> حيث إن هذه الأحداث (والتي يطلق عليها عادة الأحداث اللاحقة أو التالية على تاريخ الميزانية) يتم فحصها لتقييم كيفية الإفصاح عن العناصر المختلفة بصلب القوائم المالية، إضافة إلى تحديد ما إذا كان الإفصاح المتعلق بأنشطة الفترة اللاحقة يجب تضمينه بالملاحظات المرفقة بالقوائم المالية من عدمه، ولاشك بأن قيام المراجع بكل هذه الخطوات لا بد وأن يستغرق منه وقتاً، وهذا الوقت قد يتأثر بمجموعة من العوامل التي تؤثر في كمية الوقت المستهلك في عملية المراجعة زيادة ونقصاً، وهذه العوامل بعضها يتعلق بالشركة محل المراجعة، وبعضها يرتبط بالمراجع القائم بعملية المراجعة والبعض الآخر يرجع لعلاقة التفاوض بين المراجع وعميله، وسيقوم الباحث في الفصل الثالث بدراسة هذه العوامل بالتفصيل.

3. الفترة اللازمة لإعداد تقرير المراجعة وتسليمه، حيث تمتد هذه الفترة من تاريخ انتهاء أعمال المراجعة الختامية، وحتى تاريخ توقيع تقرير المراجعة، حيث تعكس هذه الفترة الوقت الذي تستغرقه المفاوضات بين المراجع وعميله بشأن تسوية المشاكل ونقاط الخلاف بينهما، وكذلك تعكس الوقت المتاح لمديري الشركة محل المراجعة للتفاوض مع مراجعيها بشأن إجراء التسويات الختامية اللازمة، وكذلك الوقت اللازم لإعداد تقرير المراجعة ومناقشته مع العميل قبل توقيعه وكذلك تعكس الوقت الذي تستغرقه أعمال طباعة التقرير وتسليمه إلى الشركة محل المراجعة. ولقد سائرت المنظمات المهنية المهمة بشئون المهنة الإتجاه السائد بأن عملية المراجعة من الأنشطة المستهلكة للوقت، وأقرت معظمها ضرورة صدور القوائم

(1) محمد عبد الله مجاهد، مرجع سابق، ص 40.

المالية وتقرير المراجعة الخاص بها خلال ثلاثة شهور من تاريخ إنتهاء السنة المالية للشركة<sup>(1)</sup>.

أما في الجماهيرية فقد أنزم القانون الشركات العامة المملوكة بالكامل للمجتمع، وتلك التي يساهم المجتمع في رأسمالها بنسبة (25%) فأكثر تقديم القوائم المالية والمركز المالي والإيضاحات المرتبطة إلى جهاز المراجعة المالية في موعد أقصاه أربعة اشهر من إنتهاء السنة المالية للشركة على أن يقوم الجهاز بإعداد تقريره عنها خلال مدة لا تتجاوز أربعة اشهر تالية لإستلامه لها<sup>(2)</sup>، كما أن قانون الضرائب ألزم الشركات بتقديم قوائمها المالية لمصلحة الضرائب معتمدة في موعد أقصاه سبعة اشهر من تاريخ إنتهاء السنة المالية<sup>(3)</sup>.

## 2-4 أثر توقيت إصدار تقرير المراجعة على سلوك المستثمرين:

تعتبر المعلومات المحاسبية الركيزة الأساسية التي يعتمد عليها المستثمر عند إتخاذ قراراته الإستثمارية. حيث يتم داخل أسواق الأوراق المالية التفاعل بين المعلومات المحاسبية ومتخذي القرارات الإستثمارية، وحتى يؤدي سوق الأوراق المالية دوره بفعالية، فإنه لا بد أن تعكس هذه الأسعار كافة المعلومات المتاحة، بحيث لا يستطيع أحد الأفراد استغلال معلومات خاصة (غير متاحة لكافة المستثمرين) في تحقيق عائد غير عادي على إستثماراته.

وتلعب المعلومات المحاسبية دوراً كبيراً في توجيه الإستثمارات وتوزيعها على المستثمرين من ناحية وتوزيع الموارد المالية على الشركات المختلفة من ناحية أخرى<sup>(4)</sup>، كما أن المستثمرين بحاجة للمعلومات المحاسبية لإتخاذ كافة القرارات الإستثمارية ولتوقع العائد على إستثماراتهم وتحديد درجة المخاطرة لهذه الإستثمارات وبالتالي تحديد الأسعار المناسبة للأسهم<sup>(5)</sup>.

(1) محمد عبد الله مجاهد، مرجع سابق، ص. 22.

(2) قرار مؤتمر الشعب العام رقم (5) لسنة 1374 و.ر. بشأن إنشاء جهاز لمراجعة المالية.

(3) القانون رقم (11) لسنة 1372 و.ر بشأن ضرائب الدخل.

(4) عبد محمود حميدة، مرجع سابق، ص. 235.

(5) منجدة حسين إبراهيم: أثر حجم الوحدة الإنتاجية على سعر السهم في سوق الأوراق المالية المصرية، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، قاعد الثاني، 2001، ص. 143

ولعدم تماثل المعلومات أضرار جسيمة على سوق الأوراق المالية وعلى الإقتصاد القومي بأكمله، فالأطراف الأخرى بدون معلومات، قد تلجأ إلى أساليب دفاعية لتحمي نفسها من إستغلال الأطراف ذوى المعلومات، مثل الإنسحاب من سوق الأوراق المالية كلية، مما يؤدي إلى صغر حجم سوق الأوراق المالية، ومن ثم تخفيض سيولة الأسهم، وهذا بدوره يؤثر سلباً على حركة الإستثمار والتنمية الإقتصادية.

ويعتمد الأداء الإقتصادي للوحدات الإقتصادية المصدرة للأسهم بشكل مباشر على التقارير المالية المنشورة، حيث ترتبط كفاءة سوق الأوراق المالية بمدى توافر هذه التقارير في توقيت مناسب، وما توفره من معلومات تغطي إحتياجات المستثمرين في إتخاذ قراراتهم الإستثمارية<sup>(1)</sup>.

وفي دراسة أجريت على سوق الأوراق المالية في السعودية في محاولة لتحديد أسباب الهبوط في أداء السوق خلال سنة 2006، توصلت تلك الدراسة إلى أن مشكلة سوق الأوراق المال السعودي ترجع بنسبة كبيرة منها إلى ظاهرة تسرب المعلومات لفئة خاصة من متخذي القرار في السوق، حيث أشارت الدراسة إلى وجود سوق سوداء للمعلومات المالية، مما يؤثر على حجم التداول والقيمة السوقية للأسهم<sup>(2)</sup>.

وقد أكدت دراسة (دوبيان 1985)<sup>(3)</sup> على أن الأداء الفعال لسوق الأوراق المالية يتوقف على عدة مقومات من أهمها:

1. وجود نظام محاسبي سليم، يسمح بتوفير المعلومات اللازمة لصناعة القرارات الإستثمارية في إتجاه خدمة وتغطية متطلبات المستثمرين وسلوكهم تجاه العائد والمخاطرة.
2. مراعاة مبدأ الإفصاح المطلوب عن المعلومات المحاسبية والتي تعكس حقيقة المراكز المالية للشركات المصدرة للأسهم وأرباحها الفعلية والمتوقعة بالشكل الذي يمكن معه تقييم أسعار الأسهم المتداولة بقيمتها الحقيقية.

(1). ماجدة حسون إبراهيم، مرجع سبق، ص. 145.

(2). المجلة الإقتصادية، الرياض، العدد 4663، 2006، ص. 75.

(3). احمد دوبيان، أهمية المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، العدد السابع، 1985، ص. 60.

3. توافر الوعي الإستثماري لدى المتعاملين في سوق الأوراق المالية بالشكل الذي يمكنهم من إستخدام البيانات والمعلومات المتاحة في التقييم السليم والحقيقي للمراكز المالية للشركات المصدرة للأسهم وبالتالي التوصل إلى التقييم العادل للأسعار السوقية لهذه الأسهم.

ويرتبط توقيت الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في نهاية السنة المالية بانتهاء عمليات المراجعة والتقرير عنها، حيث إن أي تأخير في عملية المراجعة سيؤدي إلى تأخير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية<sup>(1)</sup>.

وترجع أهمية الإفصاح عن رأي المراجع في توقيت مناسب إلى أن نشر القوائم المالية للشركات مرتبط بإتمام عملية المراجعة الخارجية، كما أن رأي المراجع ينقل معلومات إلى أسواق رأس المال بإعتباره يضيف الثقة على المعلومات الهامة التي يركز عليها سوق الأوراق المالية.

فقد أكدت الدراسة التي قام بها (HANKASON:1977)<sup>(2)</sup> أن توقيت الإفصاح عن رأي المراجع للجمهور وعن المعلومات الخاصة بالأرباح يستمد أهميته من أن التأخير فيها يمكن أن يتيح لفئة من المستثمرين ذوي الإمكانيات الكبيرة والقدرات المتميزة في الإتصال، فرصة الحصول على معلومات بصفة شخصية قبل الإفصاح عنها، حيث يتيح هذا الوضع لهؤلاء المستثمرين أصحاب هذه الميزة النسبية أن يستثمروا معلوماتهم الخاصة على حساب المستثمرين الآخرين الذين لم يتمكنوا من الحصول على هذه المعلومات في نفس الوقت، الأمر الذي دعا واضعي السياسات المحاسبية مثل مجلس المبادئ المحاسبية (APB) Accounting Principles Board، ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) إلى التأكيد على أهمية توفير المعلومات للجمهور في وقت مبكر وبعبارة أخرى محاولة عدم تأخير الإنتهاء من المراجعة للاستفادة من النتائج المترتبة على ذلك.

(1). احمد عبد المالك محمد. مرجع سابق. ص. 923 .

(2). محمد عبده مصطفى. مرجع سابق. ص. 370 .



و لكي تكون المعلومات المحاسبية أكثر فاعلية لسوق الأوراق المالية فيجب أن يتوفر لها ما يلي<sup>(1)</sup>:

1. أن تكون المعلومات دقيقة وسليمة وتعتبر بصدق ووضوح عن حقيقة المركز المالي للشركة.

2. التوقيت المناسب للنشر وإتاحة المعلومات للأطراف المتعاملة في السوق في وقت يسمح لهم بإمكانية إتخاذ قرارات الإستثمار الخاصة بهم، حيث إن تأخير نشر القوائم المالية يؤدي إلى زيادة درجة عدم التأكد المصاحبة للقرارات الإستثمارية، ومن ثم يؤدي إلى إتخاذ قرارات غير سليمة أو تأجيل إتخاذ القرار مما يؤدي إلى عدم تحقيق سوق الأوراق المالية لوظائفه.

وللتأخير في إصدار تقرير المراجعة وما يصاحبه من تأخر في نشر القوائم المالية انعكاسات سلبية على أسعار أسهم الشركات التي تتأخر في نشر قوائمها المالية والتي عادة ما تتأثر سلبياً بالهبوط عن نظيراتها التي تقوم بنشر قوائمها المالية في وقت مناسب، ويرجع ذلك إلى ما قد يرتبط في أذهان المستثمرين بأن هذه الشركات تعاني من صعوبات مالية وكذلك انخفاض في العائد، مما ينعكس وبشكل سلبي على أسعار الأسهم<sup>(2)</sup>.

وقد بينت دراسة (Meek:1991) والتي عملت على تحديد أكثر المتغيرات تأثيراً على إستجابة سوق الأوراق المالية تجاه المحتوى الإعلامي للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية المنشورة، أن التوقيت الملائم لنشر القوائم المالية هو من أكثر المتغيرات المؤثرة على إستجابة سوق الأوراق المالية للمحتوى الإعلامي للتقارير المالية المنشورة<sup>(3)</sup>.

وفي دراسة أخرى أجريت بسوق الأوراق المالية الأمريكية إستهدفت بحث وتحليل إستجابة تلك السوق للمحتوى الإعلامي للقوائم المالية والتقارير المالية المنشورة والتي منها تقرير المراجع الخارجي، حيث ينعكس أثر المعلومات الإضافية

<sup>(1)</sup> محمد عبدالله مجاهد مرجع سابق، ص 38 .

<sup>(2)</sup> نيل لهمي سلامة، مرجع سابق 1990، ص 42.

<sup>(3)</sup> منجدة حسين إبراهيم، مرجع سابق، ص 145، ص 147 .

التي يحصل عليها المتعاملون في السوق على أسعار الأسهم، وذلك خلال الفترة السابقة واللاحقة لنشر هذه القوائم المالية والتقارير، وقد استنتجت الدراسة أن التغيرات في أسعار الأوراق المالية للشركات خلال الفترة الزمنية الخاصة بالإعلان عن عوائدها المحققة، إنما تحدث بصورة متزامنة مع الإعلان عن هذه التقارير كنتيجة حتمية للاستفادة من المعلومات التي تم الحصول عليها ودرجة الدقة بها وإرتباطها بالقيمة المتوقعة مستقبلاً<sup>(1)</sup>.

ويخلص الباحث مما سبق أن عدم الإفصاح بالشكل المناسب وفي التوقيت

المناسب عن المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات في سوق الأوراق المالية يترتب عليه العديد من الآثار على متخذي القرارات في سوق الأوراق المالية من أهمها:

1. التأخير في إعلان القوائم المالية المعتمدة يعطي الفرصة لظهور معلومات غير رسمية تساهم في تضليل متخذي القرار.
2. التأثير السلبى على أداء الأسعار بالنسبة للشركات المسجلة في سوق الأوراق المالية نتيجة التأخر في إعلان قوائمها المالية في وقت مناسب.
3. التأخير في إصدار تقرير المراجع الخارجي، وما يصاحبه من تأخر في نشر القوائم المالية المعتمدة، يترتب عليه اعتماد المستثمرين على مصادر أخرى غير معلنة وبالتالي عدم القدرة على حماية المستثمرين من الغش والتلاعب والمعلومات المضللة، بالإضافة إلى ضعف في أسواق الأوراق المالية.
4. عدم وجود قوائم مالية معتمدة في التوقيت المناسب، لا بد أن يؤدي إلى فشل المستثمرين في تقييم الفرص الاستثمارية المتاحة أمامهم.

(1) محمود إبراهيم عبد السلام، مرجع سابق، ص 226 .

## 2-5 خلاصة الفصل :

يعتبر عنصر التوقيت من محددات منفعة تقرير المراجع الخارجي، حيث إن عدم وصول المعلومات لمستخدميها في الوقت المناسب، قد لا يجعل لهذه المعلومات أي قيمة تذكر. كما أن التأخر في إعداد تقرير المراجعة في الوقت المناسب له انعكاساته السلبية على أسعار أسهم الشركات في سوق الأوراق المالية والتي عادة ما تنخفض قيمتها نتيجة للتأخر في الإعلان عن القوائم المالية للشركات والتي ترتبط بالإنهاء من عملية المراجعة، وسيتناول الباحث في الفصل التالي وفي الدراسة الميدانية أهم العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع، حيث إن بحث وتحليل العوامل التي يتوقف عليها تأخير تقرير المراجعة يكتسب أهمية خاصة وعلى وجه الخصوص في بيئة الأعمال المعاصرة والتي تتميز بالسرعة والديناميكية مما يتطلب معها السرعة في اتخاذ القرارات والتي تتطلب بدورها تخفيض فترة تأخير تقرير المراجع الخارجي إلى أدنى حد ممكن.

# الفصل الثالث

## العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

### 1/3-مقدمة:

يرجع سبب تأخير صدور تقرير المراجعة إلى العديد من المتغيرات التي عادة ما تتطلب وقتاً إضافياً من المراجع الخارجي في الفحص والمراجعة وجمع أدلة إثبات قوية وسليمة حولها، وفي هذا الفصل سيحاول الباحث استعراض هذه المتغيرات والتي أفرزتها أدبيات الدراسة والتي يعتقد بأنها من الممكن أن تؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وذلك من خلال بيان المقصود بكل هذه المتغيرات، وكيفية قياسها، وآراء الباحثين الذين تناولوا تأثير كل من هذه المتغيرات على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وذلك للتعرف على درجة تأثير كل من هذه العوامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وهذه المتغيرات هي:

### 2/3-حجم الوحدة الاقتصادية:

يعد حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة احد المتغيرات الهامة والمؤثرة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي<sup>(1)</sup> حيث إن حجم الشركة، يمكن أن يؤثر في مقدار العمل المطلوب لأتمام عملية المراجعة، ومن ثم فإنه يلعب دوراً بارزاً في تفسير ظاهرة تأخر تقرير المراجعة<sup>(2)</sup>.

ويعد هذا العامل من أكثر المتغيرات خضوعاً للدراسة من جانب الباحثين في مجال تأخر الإنتهاء من عملية المراجعة، وكذلك التأخر في إصدار ونشر التقارير المالية. وقد تبيننت النتائج التي توصلت إليها تلك الدراسات، فيما يتعلق بطبيعة العلاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.

فقد توصل(Garsombke-1981)<sup>(3)</sup> في دراسته التي أجراها في الولايات المتحدة الأمريكية إلى وجود علاقة عكسية بين تأخر عملية المراجعة وحجم الوحدة

(1) محمد عبدالله مجاهد، مرجع سابق، ص 31.

(2) هاني خليل تلميس ومعالج البعد الزمني لتقرير مراقب الحسابات: رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين

شمس، 1997، ص 146

(3) H. P. Garsombke, ..[gn.eit](#), pp 204-218

الإقتصادية، حيث استخدم في دراسته إجمالي الأصول للتعبير عن حجم الوحدة الإقتصادية، وهي نفس النتيجة التي توصل إليها (Ashton وآخرون 1987)<sup>(1)</sup> مع اختلاف المقياس المستخدم في التعبير عن حجم الشركة، حيث تم استخدام إجمالي الإيرادات كمقياس لحجم الشركة.

حيث بينت دراسة schelleman and knechel (2004)<sup>(2)</sup>، في نتائجها إلى أن عدد ساعات المراجعة، يتزايد مع كبر حجم العميل مما يؤدي إلى التأخر في إصدار تقرير المراجعة، وقد استخدمت هذه الدراسة إجمالي حجم أصول العميل في نهاية السنة المالية للتعبير عن حجم الوحدة الإقتصادية .

أما دراسة نبيل فهمي سلامة التي أجراها على عينه من الوحدات الإقتصادية التابعة لقطاع العام المصري والتي استخدم فيها إجمالي الإيرادات وإجمالي الأصول المستمرة كمقياس لحجم الوحدة الإقتصادية فقد أوضحت، أنه مع زيادة حجم العميل مقاسا بإجمالي الأصول، فإن ذلك يؤدي إلى زيادة عدد ساعات المراجعة في جميع مراحل المراجعة، وبالتالي التأخر في إصدار تقرير المراجعة النهائي<sup>(3)</sup>.

وقد اعتمدت أغلب الدراسات السابقة في قياسها لحجم الوحدة الإقتصادية على إحدى الوسيلتين الآتيتين:

1- إجمالي القيمة الدفترية للأصول.

2- إجمالي قيمة الإيرادات من المبيعات.

مع استثناء بعض الدراسات التي اعتمدت على الوسيلتين معا مثل الدراسة التي أجراها نبيل فهمي سلامة (1990).

ويوضح الباحث أنه على الرغم من كون حجم الوحدة الإقتصادية يعتبر من العوامل المؤثرة على توقيت إتمام عملية المراجعة، إلا أن طبيعة هذه العلاقة من الصعوبة تحديدها بشكل قاطع، حيث اختلفت الدراسات السابقة التي تناولت هذا العامل

<sup>(1)</sup> Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott., *op.cit.*, (Autumn 1987), pp. 275-292

<sup>(2)</sup> عمر محمد سيدى *تموذج مقترح لقياس مستوى الجهد في تنفيذ عملية المراجعة لتربيد تكلفتها* رسالة دكتوراه غير منشورة.

كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2005، ص 175

<sup>(3)</sup> نبيل فهمي سلامة، مرجع سابق، ص 435-462 .

فيما بينها في اتجاه تأثير حجم الوحدة الاقتصادية للعميل على توقيت إصدار تقرير المراجعة، فهي بالسلب تارة وبالإيجاب تارة أخرى، وتكمن صعوبة تحديد طبيعة هذه العلاقة إلى وجود العديد من الأسباب والمبررات التي بإمكانها تبرير وتفسير طبيعة الارتباط بينهما، سواء كانت هذه العلاقة سلبية أو إيجابية.

فوجود علاقة إيجابية أو طردية بين حجم الوحدة الاقتصادية وتوقيت إتمام عملية المراجعة يمكن تبريره بأن الوحدات الاقتصادية الصغيرة يمكن الإنتهاء من مراجعتها بسرعة وبالتالي إصدار تقاريرها دون تأخير، على عكس الوحدات الاقتصادية الكبيرة التي قد يكون لها العديد من الفروع المنتشرة في أماكن عديدة والتي قد تكون خارج البلد الأصلي للشركة الرئيسية الأمر الذي يتطلب إعداد قوائم مالية مجمعه، وبالتالي استغراق وقت أطول في عملية المراجعة، وعلى العكس تماماً من ذلك، فإن هناك العديد من الأسباب والمبررات التي من الممكن أن تُفسر وجود علاقة سلبية أو عكسية، ما بين حجم الوحدة الاقتصادية وتوقيت الإنتهاء من عملية المراجعة، حيث إن الشركات الكبيرة الحجم، يمكن أن يكون لديها ما يكفي من الخبراء والأنظمة المحاسبية الإلكترونية المتطورة وكذلك أنظمة رقابه داخلية جيدة الأمر الذي يترتب عليه ما يلي<sup>(1)</sup> :

- 1- تخفيض احتمالات حدوث أخطاء في القوائم المالية.
  - 2- زيادة اعتماد المراجعين الخارجيين على ضوابط وإجراءات الرقابة الداخلية، وعلى إدارات المراجعة الداخلية بهذه الشركات وكذلك زيادة حجم الإختبارات التي تجرى أثناء السنة والتخفيض من كمية الإختبارات التي تجرى في نهاية السنة، الأمر الذي ينعكس بصورة واضحة على تخفيض جهد المراجعة المطلوب عقب نهاية السنة المالية، ومن ثم على سهولة وسرعة إنهاء أعمال المراجعة لهذه الشركات.
- أما المبرر الثاني لتفسير هذه العلاقة العكسية، فيرجع إلى أن الشركات الكبيرة الحجم، تواجه ضغوطاً خارجية أكبر من الضغوط التي تواجهها الشركات الصغيرة للإفصاح عن أرباحها بسرعة، وبافتراض أن العملاء الكبار يُحتمل أن يكون لهم نفوذ أكبر على

<sup>1</sup> - هتي خليل، مرجع سابق، ص 68 .

مراجعتهم، وبالتالي ممارسة ضغوط عليهم لإتمام عملية المراجعة في توقيتها المناسب ودون تأخير.

كما أنه يمكن تبرير هذه العلاقة العكسية برغبة المراجعين في تقديم تقاريرهم للعملاء الكبار والشركات الضخمة في أسرع وقت لإكتساب رضا هؤلاء العملاء. ويرى الباحث بأن تفسير هذا التناقض في نتائج الدراسات السابقة حول طبيعة العلاقة بين حجم الوحدة الاقتصادية وتوقيت إتمام عملية المراجعة، قد يرجع بالأساس للبيئة الإقتصادية التي تعمل فيها هذه الشركات، والتي تؤثر على الأنظمة المحاسبية والسياسات التي تستخدمها هذه الشركات، كما أن تأثير حجم الوحدة الاقتصادية على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، قد يكون مسالة ، تختلف من موقف لآخر، لأن كل ما قدم من تبريرات طردية أو عكسية هي تبريرات صحيحة.

### 3/3 . طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة :

تعتبر طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة من المتغيرات التي تؤثر على عملية المراجعة، وينعكس هذا التأثير على طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من هذه العملية، حيث أوضح المعهد الأمريكي للمحاسبين (AICPA) بأن عملية المراجعة هي منتج يعتمد على التقدير المهني. وهذا التقدير يتأثر في جانب منه بنوع الصناعة أو طبيعة النشاط انذي تمارسه الشركة محل المراجعة، لذلك فإن فهم المراجع لطبيعة نشاط العميل والصناعة التي يعمل فيه يعتبر وسيلة فعالة للمراجع من أجل الحصول على فهم أفضل للأعمال التي يزاولها العميل بشكل يُمكنه من تخطيط عملية المراجعة والقيام بها بالمستوى الذي يتفق مع معايير المراجعة المتعارف عليه<sup>(1)</sup>.

أولى الخطوات للوصول إلى ذلك الهدف، هي تحديد طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، هل هي ذات طبيعة خدمية (مؤسسات مالية)، مثل المصارف وشركات التأمين، أم هي ذات طبيعة إنتاجية مثل الوحدات التي تعمل في المجال الصناعي؟

1 شويل لهمر سلامة . مرجع سابق ، ص 36 .



ففهم المراجع لطبيعة النشاط الذي يمارسه العميل من شأنه أن يُسهل مهمته عند قيامه بفحص العمليات والإجراءات التي تقوم بها الإدارة والتي تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي، مما يؤدي إلى تقليل احتمال عدم إكتشاف الأخطاء المادية الهامة، بالإضافة إلى أن فهم المراجع لطبيعة نشاط العميل من شأنه أن يختصر الكثير من الجهد والوقت الذي سيبدله المراجع.

وقد خلصت أغلب الدراسات السابقة التي تناولت أثر طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة إلى إجماع فيما بينها على وجود ارتباط قوى ما بين نوع الصناعة أو القطاع الذي تنتمي إليه الشركة محل المراجعة وتوقيت الإنتهاء من عملية المراجعة.

ومن بين تلك الدراسات، دراسة Ashton وأخرون (1987)<sup>(1)</sup> والتي خلصت إلى أن تأخر إتمام عملية المراجعة يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية الصناعية، أما دراسة هانى خليل (1997)<sup>(2)</sup>، فقد أوضحت أن إندماء الشركة لقطاع مالي سوف يصاحبه إنخفاض في طول الفترة اللاحقة، بينما يؤدي إندماؤها لقطاع غير مالي إلى زيادة في طول هذه الفترة. لهذا فإنه يمكن القول بأن طبيعة النشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، تؤثر على الأهمية النسبية لمكونات القوائم المالية، فقيمة الأصول الثابتة في الوحدات المالية تعتبر قليلة الأهمية، فيحين تُشكل تلك العناصر الجزء الأكبر من إجمالي أصول الوحدات الاقتصادية الصناعية<sup>(3)</sup>.

فالوحدات المالية (غير الصناعية) غالباً ما تكون النظم المحاسبية فيها مركزية أوأليه إلى حد بعيد، وكذلك تتوفر فيها عناصر الرقابة الداخلية الفعالة، كما أنها لا تحتفظ إلا بقدر محدود نسبياً من أصولها على هيئة مخزون، أو في صورة أصول ثابتة، وهي خصائص عادة لا تتوفر في الوحدات الاقتصادية ذات النشاط الصناعي، حيث أن هذه الوحدات عادة ما تتصف بأن لديها نظم رقابة داخلية ونظم محاسبية أقل مركزية، كما أنها أقل إستخداماً للتقنية الحديثة في سجلاتها، كما أنها تتسم بالتنوع في عملياتها وكذلك

(1) Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott. 1987. *op.cit.* pp.275-292.

(2) هانى خليل . مرجع سبق ، ص 476 .

(3) أحمد عبد الفتاح محمد مرجع سبق، ص 913-943

إملاكها لقدر كبير من المخزون ومن الأصول الثابتة والتي تُشكل في الغالب النسبة الكبيرة من إجمالي أصولها.

وحيث إن عنصر المخزون في الشركات الصناعية، يُعد من العناصر التي يصعب مراجعتها بسبب تعدد أنواعه وإختلاف طرق تسعيره، وكذلك يُعد من البنود التي تتكرر بها بصورة شائعة الأخطاء المادية، الأمر الذي يحتاج من المراجع إلى وقت أكثر وجهد أكبر للتأكد منه، وهذا بدوره يؤثر تأثيراً مباشراً على تأخير عملية المراجعة، وعلى العكس من ذلك فإن إنخفاض نسبة المخزون بالنسبة لإجمالي الأصول، يؤدي إلى تخفيض الجهد والوقت الذي يبذله المراجع والذي يؤدي بدوره إلى تخفيض طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن مركزية وآلية النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية، بدورها تؤدي إلى تخفيض في الفترة الزمنية المستغرقة في عملية المراجعة .

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن عملية المراجعة في الوحدات الإقتصادية التي تنتمي لقطاع الصناعات غير المالية، من الممكن أن تتطلب وقتاً وجهداً أطول من المراجع، الأمر الذي يؤدي إلى تأخر صدور تقرير المراجعة، مقارنة بالوحدات الإقتصادية التي تعمل في القطاع المالي .

#### 4/3- عدد الفروع التابعة للشركة محل المراجعة:

إن عدد الشركات التابعة للشركة محل المراجعة، يُعد من بين أهم المقاييس المستخدمة لبيان درجة تعقد مهام المراجعة ، حيث من المتوقع أن يزداد تعقد عملية المراجعة كلما تعددت فروع العميل ، كما أن بعض الشركات الكبيرة وخاصة الشركات القابضة والتي تتبعها بعض الشركات سواء كانت تعمل في صناعة واحدة أو عدة صناعات مختلفة نجد أنها تمارس أنشطتها من خلال القرارات الإدارية المختلفة، كما أن الشركات التابعة لها عادة ما تقوم بإعداد قوائمها المالية الخاصة بها منفصلة عن القوائم التي تعدها الشركة الأم .

ومن البديهي أن ينعكس هذا التنوع في الأنشطة وتعدد الفروع في المواقع المختلفة، على الوقت والجهد الذي سيبدله المراجع في عملية المراجعة لهذه الشركات، حيث تكون هناك ضرورة لزيارة المراجع أو مساعديه لهذه الفروع المتعددة، مما يؤثر على توقيت إنهاء عملية المراجعة.

ويعتبر مؤشر عدد الشركات التابعة لمنشأة العميل من أكثر المؤشرات إستخداما لقياس درجة تعقد نشاط العميل<sup>(1)</sup>، حيث كلما إزدادت عدد الشركات والفروع التابعة لمنشأة العميل كلما إزدادت درجة تعقيد عملية المراجعة، الأمر الذي يستلزم من المراجع تطبيق إجراءات إضافية في مرحلة تخطيط عملية المراجعة للتعرف على طبيعة الأعمال أو النشاطات المختلفة التي يقوم بها العميل وكذلك التأكد من قدرة النظام المحاسبي للعميل على توفير معلومات على مستوى القطاعات المختلفة للمنشأة للتحقق من مدى توافق المعلومات التي سيتم الإفصاح عنها على مستوى القطاعات المختلفة للمنشأة مع المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المجمعة.

وقد تناولت العديد من الدراسات أثر هذا العامل على طول الفترة اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، وقد توصلت أغلب هذه الدراسات في نتائجها لوجود علاقة إرتباط بين عدد الشركات والفروع التابعة لمنشأة العميل وبين طول الفترة اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، حيث توصلت دراسة Ashton وآخرون (1987)<sup>(2)</sup> إلى وجود علاقة إرتباط موجبة بين تعدد الفروع والمواقع التابعة للعميل وبين التأخر في إتمام عملية المراجعة.

وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة هاني خليل (1997)<sup>(3)</sup> والتي بينت عن وجود علاقة طردية بين طول الفترة اللاحقة ، وبين تعدد خطوط النشاط والقطاعات بالشركة محل المراجعة.

وفي ضوء ما انتهت إليه الدراسات السابقة التي تناولت تأثير هذا العامل على توقيت عمية المراجعة، فإن الباحث يرى أن هذا العامل يُعد من المؤشرات الدالة على

(1) عمر محمد سدي، مرجع سابق، ص178.

(2) Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott.1987,pp.cit,pp.279

(3) هاني خليل، مرجع سابق، ص481.

تعد مهام المراجعة بمنشأة العميل وبالتالي إرتباطه بعلاقة موجبة مع طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، حيث إن المراجع عند قيامه بمراجعة الشركات التي تحتوى على العديد من الفروع والأنشطة سيستغرق وقتاً أطول في فحص القوائم المالية الخاصة بكل فرع لتقدير مدى دقة القوائم المالية الموحدة، كما أن الفروع المنتشرة عبر عدد من الدول تقوم بإعداد قوائمها المالية في إطار الإلتزام بمتطلبات الإفصاح القانونية والمهنية السائدة في تلك الدول، الأمر الذي يتطلب من المراجع إتباع المزيد من الإجراءات والاختبارات للتأكد من مدى صحة وسلامة القوائم المالية، الأمر الذي يستلزم وقتاً أطول للإنتهاء من عملية المراجعة.

### 5/3- نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة :

يشير مصطلح نظام الرقابة الداخلية إلى الخطة التنظيمية التي تتبناها المنشأة لحماية أصولها والتأكد من سلامة دقة البيانات المحاسبية ودرجة الإعتماد عليها وكذلك الإرتقاء بالكفاءة الإنتاجية وتشجيع الإلتزام بما تقضى به السياسات الإدارية انمروسة<sup>(1)</sup>.

وقد لاقى هذا المصطلح في السنوات الأخيرة عناية وإهتماماً بالغاً من المحاسبين والمراجعين، وكذلك إدارات الوحدات الإقتصادية على حد سواء، وذلك لعدة أسباب من أهمها<sup>(2)</sup>:

1- كبر حجم المشروعات وتعدد عملياتها الأمر الذي أدى إلى قيام إدارة الشركة بتفويض بعض إختصاصاتها إلى الإدارات الفرعية بالشركة، وحتى تطمئن إدارة المنشأة إلى حسن سير العمل بتلك الإدارات ظهرت الحاجة إلى وجود نظام الرقابة الداخلية.

2- أدى التحول الذي طرأ على عملية المراجعة الخارجية على الحسابات، من مراجعة تفصيلية كاملة إلى مراجعة إختبارية، تقوم على أساس الإختبارات، إلى إهتمام المراجع

<sup>(1)</sup> إمرين عبد السلام شنبوي "مراجعة معايير وإجراءات"، فكر إحصائية لتتشر والإعلان والتوزيع، مصراته، 1991، ص 49.  
<sup>(2)</sup> محمد على حماد" المعايير التي تحكم عمل المراجع الخرجي على المراجع لداخلي "المجلة المصرية للدراسات التجارية"، كلية تجارة، جامعة المنصورة، العدد الخامس، 1988، ص 198.

الخارجي بأنظمة الرقابة الداخلية حيث تُعتبر هي نقطة البداية لعمل المراجع الخارجي، حيث إن المراجع الخارجي، يقوم بوضع برنامج مراجعة وتحديد كمية الإختبارات التي يقوم بها بناء على نتيجة فحصه وتقييمه لنظم الرقابة الداخلية، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ويمكن الإعتماد عليه، كلما قلل المراجع الخارجي من كمية إختباراته التي يقوم بها، والعكس صحيح.

3- نتيجة لإشراف بعض الأجهزة الحكومية على المنشآت فقد أصبح لزاما عليها أن تمد هذه الهيئات الرقابية المختلفة بالتقارير والبيانات المطلوبة في المواعيد المحددة، لذلك فإنها تعتمد على أنظمة الرقابة الداخلية في الوفاء بالتزاماتها تجاه هذه الهيئات.

ويهدف نظام الرقابة الداخلية بصفة عامة، إلى توفير الحماية لأصول الشركة وتوفير المصدقية في البيانات المحاسبية حتى يتم الاعتماد عليها، ولكي يكون نظام الرقابة الداخلية قادرا على تحقيق ما هو مطلوب منه، فيجب أن يركز على خطة تنظيمية معدة بأحكام وكذلك يجب أن تتوفر فيه من الإجراءات ما يكفي للمحافظة على أصول الشركة وتسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المنشأة بدقة، كذلك يجب أن يتم ذلك في ظل وجود ما يكفي من العاملين المؤهلين وتحت إشراف إداري قادر على رسم السياسات الكفيلة بتحقيق نظام الرقابة الداخلية لأهدافه.

وللرقابة الداخلية جانبان، الجانب الأول يتمثل في الرقابة المحاسبية وهي التي تحضي باهتمام المراجع الخارجي عند مراجعته للقوائم المالية، وبقصد بها إجراءات وقواعد الرقابة على العمليات التي تؤثر على الدورة المحاسبية وعلى إعداد القوائم المالية والتأكد من سلامة ودقة السجلات المحاسبية.

أما الجانب الثاني فهو الرقابة الإدارية، وهي تشمل كافة الوسائل والإجراءات المختصة بتحقيق أكبر كفاية إنتاجية ممكنة، وضمان تحقيق السياسات الإدارية المرسومة، وترتبط الرقابة الإدارية بأنظمة التكاليف والميزانيات التقديرية والسجلات المالية، فهي تشمل الرقابة عن طريق دراسة الوقت والحركة وتقارير الإداء وبرامج التدريب للعاملين والرقابة على الجودة، الخ .

ويرى الباحث أنه من الضروري على المراجع الخارجي قبل قيامه بتخطيط عملية المراجعة أن يقوم أولاً بفحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية في الوحدات الاقتصادية محل المراجعة، وعلى ضوء نتيجة الفحص والتقييم يتم تحديد مدى الإختبارات والإجراءات التي سيقوم بها المراجع، حيث إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة، لا يُحدد فقط طبيعة أدلة المراجعة، وإنما يُحدد مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة، ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة، ويمر تقييم ودراسة نظام الرقابة الداخلية بأربع خطوات رئيسية هي (1):

1. دراسة النظام الموضوع للرقابة والذي يتحقق عن طريق المتابعة والملاحظة والإطلاع، لتحديد الكيفية التي يعمل بها النظام، والحصول على وصف لهذا النظام من الإدارة باتباع طرق عديدة منها قائمة الإستقصاء، والتقرير النموذجي.
  2. تحديد مدى ملاءمة ودقة الإجراءات الموضوعة والمُستخدمة، مقارنة بالنموذج الأمثل لتلك الإجراءات مع أخذ الظروف الواقعية في الإعتبار.
  3. تحديد الكيفية التي يعمل بها النظام فعلاً، لأنه قد يكون النظام سليماً من الناحية النظرية ولكنه غير مُطبق في الواقع، وتسمى هذه الخطوة بالفحص الإجرائي لنظم الرقابة الداخلية.
  4. تحديد المخالفات والأعمال الغير قانونية، حيث يُقصد بالمخالفات، الأخطاء المتعمدة في القوائم المالية، أما الأعمال الغير قانونية فيُقصد بها الإنتهاكات الأخرى للقوانين واللوائح الحكومية بخلاف المخالفات.
- وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة العلاقة بين نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، وبين توقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد أجمعت هذه الدراسات في أغلبها على وجود علاقة عكسية أو سلبية ما بين درجة جودة نظم الرقابة الداخلية، وطول الفترة اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، ولقد توصلت دراسة

(1) إدريس عبد السلام اشتوي، مرجع سبق، ص 52.

Ashton وآخرون (1987)<sup>(1)</sup> إلى أن تأخر إتمام المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية ذات أنظمة الرقابة الداخلية الضعيفة، أما دراسة نبييل فهمي سلامة (1991)<sup>(2)</sup>، فقد خلصت إلى أن تأخر نتائج المراجعة يكون لفترة أطول في تلك الوحدات التي يكون فيها نظام الرقابة الداخلية ضعيفا، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة محمد عبد الله مجاهد (1995)<sup>(3)</sup> حيث بينت تلك الدراسة أن قوة نظام الرقابة الداخلية بالوحدات الاقتصادية محل المراجعة ترتبط سلباً مع التأخر في عملية المراجعة.

كما أكدت دراسة Dopuch وآخرون (2003)<sup>(4)</sup>، أن هناك علاقة ارتباط بين اعتماد المراجع على نظام الرقابة الداخلية، وبين ساعات العمل التي يقضيها المراجع في المراجعة، مشيرة إلى أن ساعات العمل تزيد إذا ما اعتمد المراجع بصورة محدودة على نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، مما يؤثر على توقيت عملية المراجعة بالزيادة.

إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، يعطى مؤشراً للمراجع حول الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة، فكلما كان نظام الرقابة الداخلية قويا ويمكن الاعتماد عليه والوثوق به، أدى ذلك إلى إمكانية قيام المراجع بتخفيض الوقت المستغرق في عملية المراجعة، حيث إن المراجع سوف يعتمد على عمل المراجع الداخلي وغيره من عناصر الرقابة الداخلية، وبالتالي التقليل من الجهد والوقت الذي سيبدله المراجع الخارجي، وعلى العكس من ذلك فعندما يكون نظام الرقابة الداخلية ضعيفا فإن ذلك يؤدي بالمراجع إلى زيادة حجم العينة والتوسع في إجراءات المراجعة للحصول على أدلة إضافية للوصول إلى الرأي الفني المحايد في تقريره، مما ينعكس ذلك في زيادة الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة.

(1). Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott.1987,op.cit.,pp.282

(2). نبييل فهمي سلامة، مرجع سابق، ص. 459.

(3). محمد مجاهد، مرجع سابق، ص. 42.

(4). Dopuch, n.,m. Gupta, D.A.Simunic,and M.T. Stein, "Production Efficiency and the Pricing of Audit Services" Contemporary Accounting Research, Vol.120, No.1, Spring 2003, p 51

ويخلص الباحث مما سبق أن جودة نظام الرقابة الداخلية تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجعة حيث أنه كلما تزايدت قوة وسلامة نظام الرقابة الداخلية أدى ذلك إلى تخفيض درجة تعقد عملية المراجعة والتي بدورها تؤدي إلى انخفاض في طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من المراجعة.

### 6/3 - مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة:

تأثرت المحاسبة والمراجعة بظهور وتطور الحاسبات الإلكترونية، حيث أصبحت الدورات المستندية التقليدية الطويلة، تتم بسهولة وبسرعة، وذلك باستخدام الحاسبات الإلكترونية المتطورة، كما تأثرت المجموعة المستندية والدفترية، وأصبحت تتخذ شكلا جديدا يتفق مع طبيعة الحاسبات الإلكترونية، وعلى الرغم من أن الحاسب الإلكتروني لم يُغير الهدف الأساسي من المحاسبة، وهو توفير المعلومات لمستخدميها، إلا أنه أدى إلى تغيير في طبيعة وطريقة تشغيل البيانات، الأمر الذي يستلزم من المحاسبين والمراجعين أن يتكيفوا مع التغيرات المستمرة في استخدام التكنولوجيا، وأن يُطوروا من أدانهم ومن قدرتهم في التعامل مع التقنية الحديثة بكل إتقان، حيث أن مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، يُعتبر من المتغيرات الهامة التي تؤثر على طبيعة أداء المراجع الخارجي لعملية المراجعة<sup>(1)</sup>.

فإذا كان الهدف والنطاق العام لعملية المراجعة، لا يختلف عند تشغيل البيانات الإلكترونية، إلا أن استخدام الحاسب الآلي يغير من طريقة تشغيل وتخزين البيانات المالية، ولذلك فإن على المراجع أن يكون على دراية كافية بالنواحي الفنية للتشغيل الإلكتروني وبرامج ونظم تشغيل الحاسب الآلي، وذلك حتى يتمكن المراجع من تخطيط مهمته وفهم تأثير التشغيل الإلكتروني للبيانات على دراسة وتقييم نظم الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة بالإضافة إلى الإشراف على مساعديه وتوجيههم وتقييم عملهم .

(1) عمرو كمال الحفوني "دور مراجع الحسابات في مراجعة حسابات الشركات في ظل استخدام الحاسب الآلي" البحوث العلمية لتجارة الأزهر العدد 21، 1996، ص 7.



ومن النقاط المهمة التي يجب على المراجع الخارجي مراعاتها عند مراجعته للوحدات الاقتصادية التي تستخدم النظم الإلكترونية ما يلي<sup>(1)</sup>:

1. تحديد درجة إعماده على نظام رقابة التشغيل الإلكتروني للبيانات بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة، وذلك عند تقييمه العام لنظام الرقابة الداخلية.

2. إن التشغيل الإلكتروني للبيانات قد يؤثر على الإختبارات الجوهرية والحصول على أدلة الإثبات ومن ذلك:

أ. إن التشغيل الإلكتروني للبيانات، قد يؤثر على تطبيق إجراءات مدى الإلتزام وإجراءات التحقق باستخدام المراجعة الإلكترونية.

ب. تأثير إجراءات المراجعة بسبب عدم الإحتفاظ بالبيانات على ملفات الحاسب الألي لفترة زمنية كافية لإستخدامها في عملية المراجعة، مما يضطر المراجع إلى إجراء ترتيبات خاصة لحفظها أو نسخها.

وقد تناولت العديد من الدراسات السابقة، أثر مستوى تطور النظم الإلكترونية على توقيت إصدار تقرير المراجعة فقد بينت دراسة Ashton وآخرون (1987)<sup>(2)</sup>، إلى أن تأخر إتمام عملية المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تستخدم نظاما لمعالجة البيانات الأقل تعقيدا، أي أنها تميل للبساطة في إستخدامها للتقنية، أما دراسة محمد مجاهد (1995)<sup>(3)</sup>، فقد توصلت هي أيضا في نتائجها إلى وجود علاقة إيجابية بين إستخدام الوحدات الاقتصادية لوسائل إلكترونية لتشغيل بياناتها وبين التأخير في عملية المراجعة وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة نبيل فهمي سلامة (1990)<sup>(4)</sup>، حيث أكدت تلك الدراسة على وجود علاقة عكسية بين طول الفترة اللاحقة وتطور نظام معالجة البيانات إلكترونيا لدى الشركة محل المراجعة.

ويرى الباحث أن كبر حجم الشركات وتعدد عملياتها من أهم العوامل التي تؤدي إلى إستخدام الوسائل الحديثة لتشغيل البيانات و نظراً للمزايا العديدة التي يوفرها

(1) محمد حسن عبد العظيم، "فحص أوراق المراجعة إلكترونيا ومدى إبعلمه على أداء المراجع"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 62، 2003، ص 13

(2) Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott. 1987, pp. 285

(3) محمد مجاهد، مرجع سبق، ص. 41

(4) نبيل فهمي سلامة، مرجع سابق، ص. 459

استخدام النظم الإلكترونية المتقدمة من سرعة في إنجاز العمل إضافة إلى ما يصاحب ذلك من دقة في النتائج .

ان استخدام نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات المحاسبية، يترتب عليه دقة الحصول على المعلومات المطلوبة بالإضافة إلى إمكانية إعداد الحسابات التحليلية بسهولة وإجراء المقارنات المتنوعة التي يستخدمها المراجع في تقييم الوضع الاقتصادي للشركة، كما إن أنظمة التشغيل الإلكتروني تتمتع بقدر كبير من المرونة والتي يمكن عن طريقها توفير كافة إحتياجات المراجع من المعلومات والبيانات التي يحتاجها بطريقة مناسبة وفي الوقت الملائم، وهذا يمكن المراجع من إبداء رأيه الفني بكل دقة خاصة في حالات وجود بعض الأمور غير الاعتيادية، وكذلك فإن التوسع في اعتماد الشركة محل المراجعة على الأنظمة الإلكترونية لتشغيل بياناتها سوف يختصر على المراجع العديد من الإجراءات، وبالتالي إمكانية إنهاءه لعملية المراجعة في وقت أسرع مقارنة مع الوحدات التي لا تستخدم الوسائل الإلكترونية في تشغيل بياناتها.

ويرى الباحث أن صحة هذا الإفتراض ترتبط بمدى معرفة المراجع الفنية وإلمامه الكافي بمراحل التشغيل الإلكتروني للبيانات، بالإضافة إلى ضرورة أن تتوفر في الوحدات الإقتصادية محل المراجعة أساليب رقابة فعالة على مراحل التشغيل الإلكتروني للبيانات حتى يتمكن المراجع من الإعتداد عليها بأقصى درجة ممكنة.

### 7/3 مستوى مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة :

تُعرف مخاطر أعمال العميل، بأنها أي تهديد قد تتعرض له الشركة، ويؤدي إلى تقليل إحتمال تحقيقها لأحد أو كل أهدافها، وتعتبر التهديدات التي تواجهها الشركة من البيئة من أهم المخاطر التي تحول بينها وبين تحقيقها لأهدافها في النمو والربح، وهذه المخاطر لا تقتصر على البيئة فقط إنما قد تأتي المخاطر أيضا من داخل الشركة سواء من العاملين أو من الإدارة<sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> عارف عبّاش عبدالكريم أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير لعبء المراجعة. المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثامن، 2003

وكل هذه المخاطر، يمكن أن يكون لها تأثيرها على عمل المراجع سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، لأنها قد تؤدي إلى وقوع أخطاء أو تلاعب أو عدم الإلتزام بالقيود التي تضعها جهات الإشراف على الشركات.

ويمكن تقسيم مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية إلى مخاطر خارجية وهي تلك المخاطر التي تأتي من خارج الشركة والتي تشمل العوامل السياسية والإقتصادية والاجتماعية التي تحفل بها البيئة والتي قد تؤدي إلى تعرض الشركة إلى مخاطر وتهديدات تتأثر بها قوائمها المالية ومن ثم إمتداد تأثيرها ليشمل طبيعة عمل المراجعة، كما أنها تشمل مخاطر الصناعة التي تعمل بها الشركة والمتمثلة في عوامل المنافسة وكذلك إمكانية دخول منافسين جدد وأيضا السلع البديلة للسلع التي تعمل بها الشركة، وكذلك تشمل العلاقات مع العملاء والموردين.

أما المخاطر الداخلية والتي يُطلق عليها أيضا أخطار العمليات فهي تشمل المخاطر الناشئة عن عدم إلتزام الشركة وإدارتها بقيود الإشراف والتوجيه التي تفرسها جهات الإشراف في البيئة التي تعمل بها الشركة مثل قوانين العمل وكذلك قوانين سوق رأس المال والتي قد يترتب على مخالفتها تحمل الشركة لخسائر في شكل جزاءات مالية والتي من شأنها أيضا أن تضر بسمعة الشركة التنافسية، وتشمل المخاطر الداخلية أيضا المخاطر الناشئة عن سوء عملية تخصيص موارد الشركة لمقابلة احتياجاتها التشغيلية حيث تنعكس تلك المخاطر في شكل خطط وموازنات تخطيطية غير دقيقة تؤدي إلى إختلالات وظيفية داخل الشركة، إضافة إلى ذلك فإن عدم إلتزام الشركة بقوانين ولوائح حماية البيئة قد تشكل مصدرا من مصادر المخاطر الداخلية، حيث يترتب عليها تحمل الشركة لجزاءات أو غرامات نتيجة لذلك، بالإضافة إلى الآثار السلبية لذلك على سمعة الشركة<sup>(1)</sup>.

وخلاصة القول أن مستوى مخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها العمل المهني للمراجع مرتبطة بمجموعة من العوامل، بعضها يعكس ظروف البيئة الخارجية المحيطة بالشركة، والبعض الآخر يرتبط بخصائص الشركة محل المراجعة، وهذه المخاطر في

(1). عمر محمد سبدي، مرجع سابق، 195

مُجملها تؤثر على مراحل عملية المراجعة، بدءاً من مرحلة قبول العميل وتقديم الخدمة له مروراً بمرحلة تخطيط المراجعة، ثم مرحلة التنفيذ الفعلي لعملية المراجعة ونهاية بمرحلة إعداد التقرير النهائي عن عملية المراجعة.

ويوضح الباحث أن هذا المؤشر لم يحظ بالكثير من الإهتمام المباشر في الدراسات السابقة، ومن بين تلك الدراسات النادرة التي تناولت العلاقة بين مستوى مخاطر الأعمال وتوقيت إصدار تقرير المراجعة دراسة Bamber وآخرين (1993)<sup>(1)</sup>، حيث استخدمت هذه الدراسة عاملين رئيسين للتعبير عن مخاطر الأعمال وهما:

1. درجة تركيز ملكية أسهم الشركة محل المراجعة.

2. مدى قوة وسلامة المركز المالي للشركة محل المراجعة.

وقد توصلت هذه الدراسة إلى ثلاث نتائج رئيسية وهي:

أ. وجود علاقة عكسية بين درجة تركيز ملكية أسهم الشركة محل المراجعة وطول الفترة اللاحقة.

ب. وجود علاقة طردية بين درجة تعرض المركز المالي للشركة محل المراجعة للانتقاد وطول الفترة اللاحقة.

ج. إن طول الفترة اللاحقة يعد دالة متزايدة لمخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها المراجع.

أما دراسة هاني خليل (1997)<sup>(2)</sup>، فقد توصلت هي أيضاً إلى أن مستوى مخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها العمل المهني للمراجع نتيجة قيامه بمراجعة شركة معينة يؤثر تأثيراً طردياً ذا دلالة إحصائية على الزيادة في طول الفترة اللاحقة.

وترتبياً على ما سبق وفي ضوء ما أفرزته الدراسات السابقة، فإن الباحث يرى أن مستوى مخاطر الأعمال، يُعد إنعكاساً لكل من الوضع المالي للشركة ونوع ملكية الشركة والذاتان يؤثران بصورة مباشرة على مستوى مخاطرة العميل، ومن ثم على توقيت إصدار تقرير المراجعة، ويمكن بيان أثر كل من هذين العاملين على النحو التالي:

<sup>(1)</sup> E. Michael Bamber, Linda Smith Bamber and Michael P.Schoderbek op.cit.p23

<sup>(2)</sup> هاني خليل. مرجع سابق، ص 452.

1. الوضع المالي للشركة: إن الوضع المالي الذي قد تمر به الشركة محل المراجعة سوف يؤدي بالمراجع إلى توسيع حجم العينة، وكذلك زيادة حجم الإختبارات التي يجريها إضافة إلى أن المراجع، قد لا يتمكن في ظل الوضع المالي السيئ للشركة من اكتشاف كل الأخطاء المرتكبة من قبل العميل مما يؤدي إلى إرتفاع مستوى خطر عدم الاكتشاف الأمر الذي قد يعرض المراجع لخطر المساءلة القانونية، الأمر الذي يدفع بالمراجع إلى توخي الحذر والتوسع في الإجراءات الخاصة بعملية المراجعة نتيجة لإرتفاع مستوى مخاطرة الأعمال التي قد يتعرض لها العمل المهني للمراجع وهذا بدوره ينعكس على زيادة في الوقت الذي سوف يستغرقه المراجع في عملية المراجعة لهذه الشركات التي تعاني من الوضع المالي السيئ.

2. نوع ملكية الشركة: يعتبر نوع ملكية الشركة مؤشرا هاما لتحديد مستوى درجة المخاطرة بالشركة محل المراجعة، فالشركات التي تتخضع فيها درجة تركيز الملكية والتي يطلق عليها عادة (الشركات ذات الإكتتاب العام)، أي الشركات التي تطرح أسهمها للاكتتاب العام، تتزايد فيها درجة إعتداد المستثمرين والمساهمين على القوائم المالية للشركة محل المراجعة مما يعنى حدوث ضرر كبير في حالة وقوع أخطاء جوهرية في القوائم المالية، لم يتم اكتشافه من قبل المراجع الأمر الذي يعرض المراجع إلى المساءلة والملاحقة القضائية من قبل هؤلاء المساهمين، الشيء الذي يدفع بالمراجع إلى العمل على تجميع أكبر قدر ممكن من أدلة الإثبات التي يستند عليها عند إبداء رأيه النهائي وما يصاحب ذلك من زيادة في الإجراءات التي سوف يتبعها المراجع، وما يتبعها من زيادة في الوقت المستغرق في عملية المراجعة مقارنة بالوقت المستغرق في مراجعة الشركات التي تتزايد فيها درجة تركيز الملكية والتي عادة ما تقتصر ملكية أسهمها على مؤسسيها الأمر الذي يؤدي إلى تخفيض مخاطر الأعمال التي قد يتعرض لها المراجع وبالتالي تخفيض في طول الفترة اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة.

### 8/3 - تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة :

تختار كل الشركات تاريخا معينا، ليكون فاصلا زمنيا لنتائج أعمال سنة معينة عن غيرها وتحديد تلك النتائج وتصوير المراكز المالية من أجل تحديد حقوق مالكيها أو مساهميها من الأرباح والمنكبة.<sup>(1)</sup>

وقد يتفق أو يختلف ذلك التاريخ مع تاريخ إنتهاء السنة المالية للدولة ، ويمكن أن ترجع أسباب اختلاف تواريخ إنتهاء السنوات المالية للشركات عن بعضها البعض وعن تاريخ السنة المالية للدولة إلى أسباب موسمية أو أسباب مرتبطة بطبيعة النشاط، ويترتب على إختيار تاريخ معين من قبل معظم الشركات كتاريخ لنهاية السنة المالية، خلق فترات ذروة لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة التي تتولى عملية المراجعة لتلك الشركات نتيجة للزيادة الملموسة في حجم العمل لدى هذه المكاتب حيث تعتبر الفترات المالية التي تلي نهاية السنة المالية فترات ذروة لدى مكاتب المحاسبة والمراجعة<sup>(1)</sup>.

ويعتبر هذا المؤشر من المقاييس التي حظيت باهتمام العديد من الباحثين في دول عديدة حول علاقته بتوقيت إصدار تقرير المراجعة، ولم تتفق هذه الدراسات في نتائجها التي توصلت إليها حول طبيعة وإتجاه العلاقة ما بين إختيار تاريخ معين كنهاية للفترة المحاسبية وطول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة .

فقد بينت دراسة (Garsombke 1981)<sup>(2)</sup> أن عمليات المراجعة تتأخر وفترات زمنية أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي تنتهي سنتها المالية خلال الفترة من يناير إلى مارس من كل عام حيث تعد هذه الفترة من فترات الذروة بالنسبة لمكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة Ashton وآخرون (1987)<sup>(3)</sup>، حيث أوضحت تلك الدراسة إلى أن هناك تأخيرا في الإنتهاء من عملية المراجعة للوحدات الاقتصادية التي تصادف نهاية سنتها المالية مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة.

<sup>(1)</sup> عمر محمد سيدي . مرجع سابق، ص 99.

<sup>(1)</sup> محمد مجاهد . مرجع سابق، ص 27.

<sup>(2)</sup> H. P. Garsombke, Elliott, *op.cit*, p.206

<sup>(3)</sup> Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott, *op.cit*, p.287

أما دراسة (Ashton & Newton 1989)<sup>(1)</sup>، فقد بينت أن طول الفترة اللاحقة ينخفض في الوحدات الاقتصادية التي تتوافق نهاية سنواتها المالية مع فترات الذروة لدى مكاتب المراجعة، وقد بررت الدراسة هذه النتيجة، بأنها ترجع إلى قيام مكاتب المراجعة بالعمل لفترات إضافية بالإضافة إلى زيادة عدد أعضاء فريق المراجعة المكلف بالعمل، مما ينعكس بدوره على تخفيض الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة.

ويوضح الباحث أن تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للشركة محل المراجعة من العوامل التي قد تؤثر على طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة، فبينما يرى البعض أن هناك علاقة طردية ما بين وقوع تاريخ نهاية السنة المالية للشركة محل المراجعة في فترة الذروة بالنسبة لمكاتب المراجعة، وبين حدوث زيادة في طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة وتبريرهم لهذه العلاقة الطردية، يرجع إلى أن إداء عمليات المراجعة خلال فترات الذروة، سوف يزيد من حجم العمل المفروض على المراجعين، مما ينعكس بدوره على التأخر في إصدار تقرير المراجعة. بينما يرى البعض الآخر أن الشركات التي تنتهي سنواتها المالية خلال فترة الذروة الخاصة بمكتب المراجعة يتم العمل في مراجعتها لفترات إضافية أكثر، إضافة إلى استعانة مكاتب المراجعة بالعدد المناسب من المساعدين الأمر الذي ينعكس بدوره على تخفيض في الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة، ويرى الباحث أن عدم الاتفاق في هذه النتائج، هو أمر طبيعي ويرجع إلى اختلاف ظروف مكاتب المحاسبة والمراجعة بين دراسة وأخرى .

### 9/3- حجم مكتب المراجعة :

تطورت أحجام مكاتب المراجعة من مكاتب صغيرة الحجم يملكها مالك واحد أو عدد ضئيل من الملاك إلى مكاتب كبيرة الحجم، والسبب في تطور أحجام مكاتب المراجعة هو كنتيجة حتمية لتطور حجم الأنشطة التي تتولى تنفيذها مكاتب المراجعة المختلفة، حيث أصبح من العسير على مراجع واحد أو لعدد ضئيل من المراجعين القيام

<sup>(1)</sup> Robert H. Ashton P. R. Graul, and J. D. Newton, *op.cit.* (Spring 1989), PP 657-673

بهذا العمل، ولهذا تكونت المكاتب الكبيرة التي تستطيع القيام بمراجعة حسابات الشركات الكبيرة المتعددة الفروع والأنشطة.

وتختلف طبيعة مكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن المكاتب الكبيرة الحجم في عدة نواحي من بينها<sup>(1)</sup>:

1. تعتمد مكاتب المراجعة صغيرة الحجم على عميل واحد أو عدد محدود من العملاء في كسب جزء كبير من دخلها، بخلاف مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم والتي عادة لا تعتمد على عميل واحد في تدبير مواردها المالية.

2. تعتمد مكاتب المراجعة صغيرة الحجم في الحصول عملاء جدد على العلاقات الشخصية التي تربط بين صاحب مكتب المراجعة وملاك أو مديري الوحدة الاقتصادية محل المراجعة، بعكس مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم، حيث إن العلاقات الشخصية بين مكتب المراجعة والشركة محل المراجعة عادة ما تقل كلما كبر حجم مكتب المراجعة، ويعتمد العملاء في إختيارهم لمكتب المراجعة على سمعة ومكانة المكتب في سوق المهنة.

3. إن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم عادة ما تتسم بتفوقها المادي وبالتالي القدرة على استخدام عناصر من المراجعين ذوي الكفاءات العالية وأيضاً قدرتها على توفير الإمكانيات الفنية ووسائل التدريب المتطورة لموظفيها مما يساعدهم على أداء عملهم بكل دقة وجودة، بخلاف المكاتب الصغيرة الحجم والتي عادة لا تسمح إمكانياتها المادية من تحقيق ذلك.

4. تتمتع المكاتب الكبرى بميزات إقتصادية الحجم، حيث إن غالبية تكاليف المراجعة تميل لأن تكون تكاليف ثابتة، ولذلك فإن المكاتب الكبرى توزع التكاليف الثابتة على عدد كبير من عمليات المراجعة، مما يقلل من نصيب كل عملية من التكاليف الثابتة وبالتالي تقليل التكاليف الإجمالية لعملية المراجعة.

(1) محمد قاسم شلتوت، أتعاب مراقب الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة دراسة إقتصادية محاسبية، مجلة تنمية للإقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1994، ص 1471.



وقد عملت العديد من الدراسات السابقة على تصنيف مكاتب المراجعة إلى مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة، وذلك باستخدام مجموعة من المعايير من أهمها ما يلي<sup>(1)</sup>:

1. عدد عملاء المكتب.
2. عدد المراجعين بالمكتب.
3. عدد الشركاء في المكتب.
4. عدد الفروع التابعة لمكتب المراجعة.

وقد قام (Gilling 1976)<sup>(2)</sup> بدراسة لهيكل مهنة المراجعة في نيوزلندا، وقد استخدم مجموعة من العوامل كمقاييس لتحديد حجم مكتب المراجعة وهذه العوامل هي:

1. عدد عملاء المكتب.
2. قيمة أتعاب المراجعة التي حصل عليها المكتب.
3. حجم العملاء معبرا عنه بإجمالي الأصول وإجمالي حقوق حملة الأسهم وصافي أرباح الشركات محل المراجعة.

وقد توصلت تلك الدراسة إلى أن المكاتب الكبيرة، تُنهي تقارير المراجعة الخاصة بعملائها بصورة أسرع، أي خلال فترة زمنية أقصر من المكاتب الصغيرة .

أما دراسة (Garsombke 1981)<sup>(3)</sup>، فلم تجد لحجم مكتب المراجعة أي تأثير جوهري على توقيت إصدار تقرير المراجعة، وقد استخدمت دراسة (هاني خليل 1997)<sup>(4)</sup> بعض المقاييس للتعبير عن حجم مكتب المراجعة، وهذه المقاييس هي:

1. تبعية مكتب المراجعة لأحد المكاتب الدولية .
2. تعدد الفروع المحلية للمكتب .
3. وجود فروع خارجية للمكتب.
4. تعدد الشركاء المهنيين بالمكتب.
5. عدد المراجعين بالمكتب.
6. عدد عملاء المكتب من الشركات المساهمة الكبيرة.

<sup>(1)</sup> سامر حسن عني محمد مرجع سابق، ص 48

<sup>(2)</sup> Donald m. gilling , *op.cit*,p25

<sup>(3)</sup> H, P. Garsombke, Elliott, *op.cit*,p.208

<sup>(4)</sup> هاني خليل، مرجع سابق، ص. 266 .

وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة طردية جوهرية بين حجم مكتب المراجعة وطول الفترة اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة.

وفي ضوء ما كشفت عنه الدراسات السابقة، فإن حجم مكتب المراجعة، يُعد أحد المتغيرات التي تؤثر على طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة. ويخلص الباحث إلى أنه من المتوقع وجود إختلاف فيما بين مكاتب المراجعة الصغيرة الحجم، وبين مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم، فيما يتعلق بثوقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث إن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم من المتوقع أن تُنهي عمليات المراجعة بصورة أسرع، لما لديها من موارد بشرية مؤهلة تأهيلا عاليا فضلا عن توافر التجهيزات الآلية والتقنية الحديثة والتي تواكب التطور الكبير في أساليب تشغيل البيانات السالفة للشركات محل المراجعة، والتي من شأنها أن تُخفض الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة، كما أن مكاتب المراجعة الكبيرة الحجم عادة ما تتميز بوفرة المراجعين المؤهلين العاملين بها والتي عادة ما توفر لهم برامج التدريب المهني المستمر الأمر الذي يساعد المراجعين على رفع مستوى إدايتهم وإنعكاس ذلك على كفاءة إنجاز عملية المراجعة بدون أي تأخير.

### 10/3- درجة هيكلية إجراءات المراجعة في مكتب المراجعة:

تُعرف المراجعة المهيكلة على أنها "مدخل نظامي للمراجعة يتصف بوجود إجراءات مخططة في تتابع منطقي لتوثيق هذه الإجراءات، وكذلك مجموعه شاملة ومتكاملة من السياسات والأدوات التي من شأنها أن تساعد المراجعين في تنفيذ عملية المراجعة"<sup>(1)</sup>.

أما المراجعة غير المهيكلة فتتصف غالبا بعدم وجود برنامج مراجعه شامل ومحدد مسبقا، حيث يسارع فيه المراجعون القائمون على تنفيذ عملية المراجعة قنرا كبيرا من التقدير والحكم الشخصي في تحديد وتقدير إجراءات المراجعة طبقا لظروف كل عملية مراجعة على حدا.

(1) عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سابق، ص 35.

وقد إتجنت العديد من مكاتب المراجعة الكبرى في الوقت الحالي إلى إستخدام برامج المراجعة المهيكلية من أجل تخفيض الوقت المنقضي في عملية المراجعة من ناحية، ومن أجل تخفيض تكاليف الأداء من ناحية أخرى<sup>(1)</sup>.

وتقوم الفلسفة الأساسية لهيكلية عملية المراجعة على تصميم برنامج للمراجعة بشكل عام يتضمن الخطة العامة لكافة الإجراءات التي يجب على المراجع إتباعها عند القيام بعملية المراجعة.

وقد شهد فكر المراجعة جدلاً حول المفاضلة بين هيكلية أو عدم هيكلية عملية المراجعة. حيث يرى البعض أن التقدير أو الحكم الشخصي للمراجع يجب أن تحل محله أساليب رياضية وكمية منظمة، وذلك بسبب الصعوبات التي يواجهها المراجعون في ضبط إدارة الوقت وخاصة مع تزايد درجة تعقد بيئة المراجعة، حيث إن عملية إحلال الهيكلية محل التقدير والحكم الشخصي في ظل الظروف التي تميل إلى التعقد سوف تساعد المراجعين على التغلب على المشاكل والصعوبات التي تتصف بها هذه المهام.

بينما يرى البعض الآخر أن عملية إتخاذ القرارات في مجال المراجعة، لا يمكن إختصارها أو تخفيضها وتحويلها إلى نموذج رياضي كمي، ولكنها سوف تتطلب دائماً تطبيق قدر كبير وهام من الاجتهاد والتقدير وممارسة الحكم الشخصي للمراجع<sup>(2)</sup>.

ويرى عارف عبد الله عبد الكريم(2003)<sup>(3)</sup> أن الجدل القائم في فكر المراجعة حول المفاضلة بين هيكلية أو عدم هيكلية عملية المراجعة لم ولن ينتهي، لأن هذه المفاضلة تختلف من مهمة لأخرى من مهام المراجعة، حيث هناك بعض المهام الروتينية لتنفيذ عملية المراجعة من الممكن هيكلتها بقواعد مكتوبة ومحددة مسبقاً لتنفيذها، وهناك في نفس الوقت بعض المهام غير الروتينية التي لا يمكن هيكلتها، حيث أنها تتطلب إستخدام قدر كبير من التقدير الشخصي للمراجع.

<sup>(1)</sup> نيل فهمي سلامة . مرجع سابق، ص. 460

<sup>(2)</sup> نيل فهمي سلامة، أثر ضغط الوقت وبرامج المهيكلية على أداء المراجع العينية الضمنية للاقتصاد والتجارة، كلية لتجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1992، ص. 265

<sup>(3)</sup> عارف عبد الله عبد الكريم، مرجع سابق، ص. 36.

أن إتجاه مكاتب المراجعة نحو هيكلية بعض إجراءات المراجعة كان نتيجة حتمية لبعض الإتجاهات التي سادت في سوق مهنة المراجعة والتي من أهمها<sup>(1)</sup>:

1. زيادة حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة، إضافة إلى الإرتفاع في تكاليف عمليات المراجعة، دفعت بمكاتب المراجعة الكبيرة إلى التغيير في الطرق والأساليب التي تتبعها عند مزاولتها لمهنة المراجعة وذلك من أجل تمييز نفسها في هذا السوق التنافسي، ومن بين هذه الأساليب هو الإتجاه نحو الهيكلية وذلك من أجل خفض وقت المراجعة، وبالتالي خفض التكاليف وزيادة درجة جودة الأداء المهني للمراجعة.

2. زيادة وإنتشار الهيئات المهنية والأكاديمية المنظمة لمهنة المراجعة، والتي قامت بوضع العديد من المتطلبات التنظيمية التي يجب على المراجع أن يكون حريصا على الإلتزام بها والوفاء بكل الشروط الواجبة التطبيق من قبل هذا الجهات، وزيادة درجة هيكلية عملية المراجعة، سوف تساعد المراجعين على الإلتزام بهذه المتطلبات.

3. زيادة درجة تعقد بيئة معالجة البيانات المحاسبية والتي صاحبت التطور الهائل في الأساليب الفنية والتكنولوجية المستخدمة في معالجة البيانات المحاسبية، الأمر الذي حدا بمكاتب المراجعة في سبيل تحقيق تلك الغاية إلى تطوير برامج المراجعة التي تستخدمها.

4. زيادة المخاطر الناتجة عن تزايد حجم الدعاوى القضائية ضد المراجعين وما صاحبها من صدور أحكام قضائية ضد المراجعين في بعض الحالات، بصورة دعت مكاتب المراجعة إلى تبني مناهج مراجعة أكثر هيكلية عند مزاولتها لعملية المراجعة من أجل مواجهة الدعاوى القضائية التي قد يتعرضون لها، حيث إن برنامج المراجعة المعد بواسطة مكتب المراجعة، يعتبر بمثابة تعليمات وإرشادات للمراجعين القائمين بعملية المراجعة وبالتالي تضمن إدارة المكتب عن طريق هذا البرنامج التحقق من قيام المراجعين بتنفيذ إجراءات المراجعة منهم بالشكل المطلوب من عدمه.

كما أن هيكلية المراجعة تحقق لمكاتب المراجعة العديد من المزايا من أهمها<sup>(2)</sup> :

<sup>1</sup> - عارف عبد الكريم، نفس المرجع، ص 37 .

<sup>2</sup> - سهيل فهمي سلامة، مرجع سابق، ص 267 .

1. زيادة قدرة مكاتب المراجعة على مواجهة حدة المنافسة، خاصة فيما يتعلق بالمكاتب الكبيرة، حيث إن استخدام مكاتب المراجعة لبرامج المراجعة الخاصة بها كأداة تسويقية سوف يساعدها في تمييز نفسها عن غيرها من المنافسين إضافة إلى أن استخدام هذا البرنامج سوف يُجنب المراجع العديد من الأعمال والمهام المتكررة والإجراءات غير الضرورية أثناء عملية المراجعة.

2. زيادة قدرة المكاتب على الالتزام بمعايير المراجعة الصادرة من قبل الجهات المنظمة للمهنة، حيث إن منهج المراجعة المهيكّل يساعد على ضمان إتباع نفس المنهج في جميع عمليات المراجعة المؤكّلة للمكتب، مما يمكنه من الإلتزام بجميع الإرشادات المهنية في مجال المراجعة .

3. تمكين مكاتب المراجعة من مواجهة زيادة درجة تعقّد الأساليب التكنولوجية والبيئة الإقتصادية لدى الشركات محل المراجعة، وذلك لما يوفره منهج المراجعة المهيكّل من أساليب مراجعة متخصصة تساعد المراجع على تفهم وإدراك المشاكل والصعوبات المصاحبة لبيئة المراجعة والتغلب عليها .

4. دعم الموقف القانوني لمكاتب المراجعة إزاء تزايد تعرض مكاتب المراجعة للدعاوى القضائية، وذلك لما يوفره برنامج المراجعة المهيكّل من توثيق لجميع مراحل عملية المراجعة بطريقة، تساعد مكاتب المراجعة على مواجهة التحقيقات و الإجراءات المترتبة على الدعاوى القضائية التي قد تُعرض لها.

وبالرغم من هذه المزايا فإن الباحث لا يفوته الإشارة إلى بعض عيوب هيكله عملية المراجعة ومنها:

1. تتصف البرامج المهيكّلة للمراجعة بعدم المرونة، ويقصد بعدم المرونة أن البرنامج المهيكّل يتمّ تصميمه لمواجهة جوانب محددة في بيئة المراجعة بشكل يجعل تطبيقه ليس سهلاً في حالة إختلاف بيئة المراجعة الفعلية عن ما تمّ أخذه في الاعتبار في مرحلة تصميم هذا البرنامج.

2. إن برامج المراجعة المهيكّلة، لا تصلح للتطبيق في بيئة مراجعة أقلّ تعقيداً من البيئة التي سبق وأن أعدت بها هذه البرامج، حيث قد يدفع هذا البرنامج بالمراجعين إلى

القيام ببعض الإجراءات غير الضرورية، حيث يقوم بها المراجع فقط لمجرد الإلتزام بالشروط الخاصة بتنفيذ عملية المراجعة طبقاً للبرنامج الموضوع.

3. إن برنامج المراجعة المهيكل يمكن أن يترتب عليه أن يصبح بعض المراجعين أقل فاعلية في جميع عمليات المراجعة التي يقومون بها، فالإستخدام المتزايد لبرامج المراجعة المعدة مسبقاً سوف تحد من ممارسة التقدير والحكم الشخصي للمراجع بحيث يصبح المراجع ألياً في تفكيره، وهذا قد يؤدي إلى فشل في ملاحظة أمور وحقائق هامة أو الفشل في محاولة إستنباط تقديراته وأحكامه الشخصية وتفسير النتائج التي يتوصل إليها .

4. إرتفاع تكلفة تطبيق مثل هذه البرامج المهيكلية، والتي تشمل تكلفة تصميم وتطوير مثل هذه البرامج وأدوات المراجعة المرتبطة بها وتكلفة تنفيذ هذه المناهج على أرض الواقع بالإضافة إلى تكلفة التحقق من إلتزام أفراد فريق المراجعة بمنهج المراجعة المعدة مسبقاً.

وقد حظي هذا المتغير بإهتمام فكر المراجعة، حيث إستهدفت دراسة Cuhshing (1989) إستنباط طبيعة العلاقة بين عناصر هيكل عملية المراجعة، وبين تأخر زمن المراجعة، وقد توصلت هذه الدراسة إلى أن زيادة درجة الهيكلية يصاحبها زيادة في كل من طول الفترة اللاحقة، وبالتالي تأخر إتمام عملية المراجعة<sup>(1)</sup>، أما دراسة Bamber وآخرين (1993)<sup>(2)</sup> فقد أوضحت في نتائجها أن طول الفترة اللاحقة يكون لفترات زمنية أطول بالنسبة لعملاء مكاتب المراجعة المهيكلية، أي أنه كلما زادت درجة الهيكلية في مكتب المراجعة، أدى ذلك إلى تأخر إتمام عملية المراجعة، أما دراسة هاني خليل (1997)<sup>(3)</sup> فقد بينت أن زيادة درجة هيكلية منهج المراجعة المطبق لدى مكاتب المراجعة، يترتب عليه زيادة طول الفترة الزمنية التي يستغرقها المراجع في إتمام عملية المراجعة.

<sup>(1)</sup> .نييل فهمي سلامة. مرجع سابق، 1992 ص 280

<sup>(2)</sup> . E. Michael Bamber, Linda Smith Bamber and Michael P.Schoderbek .op.cit.p25

<sup>(3)</sup> . هاني خليل ، مرجع سابق ، ص 527.

وفي ضوء ما كشفت عنه الدراسات السابقة، وما خلص إليه الباحث منها، فإنه يمكن القول بأن العلاقة بين درجة هيكل برنامج المراجعة المطبق لدى مكتب المراجعة وبين تأخر زمن الإنتهاء من عملية المراجعة تبدو هامة بصورة واضحة حيث أنه من المتوقع أن تؤدي الزيادة في درجة هيكل برنامج المراجعة الذي يتناهد المكتب إلى زيادة الوقت المستغرق في عمليات المراجعة، أي أن مكاتب المراجعة ذات البرامج شديدة الهيكل، سوف تحتاج إلى وقت أطول في المتوسط لتنفيذ عمليات المراجعة الموكلة إليها، وعلى النقيض من ذلك، فإن المكاتب ذات البرامج الأقل هيكل أي التي تكون أكثر ميلا للإعتماد على الحكم والتقدير الشخصي، سوف يحتاج إلى وقت أقصر في المتوسط لتنفيذ المهام الموكلة إليها وتبرير ذلك أن العديد من عناصر هيكل عملية المراجعة، تحتاج إلى انمزيد من العمل أثناء تنفيذ عملية المراجعة في ظل البرامج الأكثر هيكل، ويؤدي ذلك إلى زيادة في طول الفترة الزمنية للإنتهاء من عملية المراجعة خاصة عندما تكون بيئة المراجعة أقل تعقيدا، مما هو متوقع، حيث يضطر المراجع إلى القيام بالعديد من الإجراءات غير الضرورية، وذلك تحت ضغط ضرورة التوافق مع متطلبات تنفيذ مناهج المراجعة المهيكل.

### 11/3 تخصص مكتب المراجعة في صناعة العميل:

شهدت السنوات الأخيرة تحولا كبيرا في الممارسة العملية إزاء التخصص الصناعي في معظم مكاتب المراجعة الكبيرة، حيث أصبح التخصص هو السمة المميزة لأسواق المراجعة، حيث يُعزز التخصص الصناعي من أداء المراجع للمهام المطلوبة منه بدقة، كما أنه يزود مكاتب المراجعة بمزايا تنافسية عن المكاتب غير المتخصصة<sup>(1)</sup>.

وكنتيجة حتمية للتعدد المتنامي في بيئة الأعمال الحالية فقد لجأت العديد من مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة إلى إعادة تنظيم أعمالها طبقا لنوع الصناعة التي تقدم

<sup>(1)</sup> محمد فاسم شلوت مرجع سابق ص 1495

الخدمات إليها، لذلك أصبح تدريب وخبرة المراجعين في الوقت الحاضر أكثر ارتباطاً بالتخصص في صناعة معينة .

حيث بينت دراسة (Low (2004 أن معرفة المراجعين بصناعة العميل تحسن من تقديراتهم لمخاطر المراجعة وتؤثر في طبيعة نوعية التغييرات التي يدخلونها على إجراءات المراجعة المخططة، كما أن الشركات الخاضعة للمراجعة عادة ما تلجأ إلى مكاتب مراجعة متخصصة في النشاط أو الصناعة التي تنتمي إليها، اعتقاداً منها بقدرتها تلك المكاتب على تقديم خدمات متميزة<sup>(1)</sup>، ولعل مرد ذلك إلى أن التخصص يتيح رصيذاً كبيراً من المعرفة من جانب المراجع بمشاكل وظروف الصناعة، ومن ثم انعكاس ذلك على أدائه، ويساعد تخصص مكتب المراجعة في الصناعة التي ينتمي إليها العميل على تفهم وإتمام إجراءات عملية المراجعة بكفاءة وفعالية مما ينعكس على جودة الأداء المهني للمراجع، كما أن هذا التخصص سوف يساعد على خفض تكلفة عملية المراجعة، وكذلك يتيح لمكتب المراجعة زيادة عدد عملائه وبالتالي زيادة في الأرباح التي تحققها هذه المكاتب .

وقد لاحظ الباحث أن الدراسات السابقة، لم تتناول أثر التخصص الصناعي بمكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجعة باستثناء دراسة هاني خليل (1997)<sup>(2)</sup> والتي أظهرت في نتائجها إلى أن زيادة درجة تخصص المكتب في مراجعة أنشطة إقتصادية معينة عادة ما يصاحبه زيادة في طول الفترة اللاحقة.

ورغم أن هذا العامل لم يحظ بالكثير من البحث والدراسة بشكل يمكن معه تكوين صورة ميدانية عن أثره على توقيت إصدار تقرير المراجعة، إلا أنه من الممكن أن يؤدي التخصص الصناعي لمكتب المراجعة إلى التقليل في الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة، ويمكن تبرير ذلك بأن مكاتب المراجعة، عادة ما تلجأ لتخصص انصناعي من أجل التميز عن غيرها من مكاتب المراجعة وذلك بتقديم خدمات ذات

(1) عمر محمد سيدى . مرجع سابق . ص 83 .

(2) هاني حسن خليل، مرجع سابق، ص 625.



جودة ودقة عالية، وبسبب ما تمتلكه هذه المكاتب من خبرة في مجال تخصصها فإن ذلك سينعكس على إنجاز مهامها بشكل أسرع.

## 12- نوع الرأي الذي سيبدیه المراجع في تقريره :

يلتزم المراجع أثناء إدارته وتنفيذه لعملية المراجعة بالمعايير المهنية المختلفة والموضوعية من قبل الهيئات والمنظمات المهنية، وتقضى هذه المعايير بأنه إذا لم يكن المراجع قادراً في نهاية عملية المراجعة على إبداء رأيه المهني حول ما إذا كانت القوائم المالية للشركة محل المراجعة تعطى صورة عادلة عن المركز المالي للشركة فإن عليه في هذه الحالة التحفظ في تقريره، وتأخذ التقارير التي يصدرها المراجع عدة صور في ضوء طبيعة الظروف التي تحول دون إصدار المراجع لرأى نظيف أو غير مقيد، وهذه الصور تتمثل في الآتي<sup>(1)</sup>:

1. الرأي المقيد أو المتحفظ: ويحدث عندما يصل المراجع إلى قناعة بعدم قدرته على إصدار تقرير بدون تحفظات، ويكون ذلك عندما أثر التحريف في القوائم المالية أو التحديد نطاق عمله ليس من الأهمية بالدرجة التي تقضى بإصدار رأى عكسي عن القوائم المالية ككل أو الامتناع عن إبداء الرأي .

2. الرأي العكسي: وهو يصدر عن المراجع عندما يكون أثر الإختلاف مع الإدارة جوهرياً على القوائم المالية، بحيث يجد المراجع أن التحفظ في تقريره لن يكون كافياً للإفصاح عن التضليل الذي قد يتعرض له مستخدمو هذه القوائم المالية .

3. الامتناع عن إبداء الرأي: ويصل إليه المراجع عندما لا يستطيع الحصول على جميع أدلة الإثبات والمعلومات التي يحتاجها أو يطلبها، مما يترتب عليه تكوين إنطباع لديه بأنه لن يكون قادراً على إبداء رأيه فيما يقوم بفحصه، وبعبارة أخرى فإن المراجع يصدر تقريره بالامتناع عن إبداء رأيه، عندما يكون أثر القيود المفروضة على نطاق عمله ذات أهمية بدرجة لا يمكنه معها من تكوين رأى حول القوائم المالية التي يقوم بفحصها.

<sup>(1)</sup> إيريس عبد السلام الشوي، مرجع سابق، ص 85.

ونقد كشفت العديد من الدراسات السابقة، بأن عمليات المراجعة التي يترتب عليها صدور تقارير مقيدة من المحتمل أن تستغرق وقتاً أطول من عمليات المراجعة الأخرى التي لم تنته بتحفظات، حيث أوضحت دراسة Ashton وآخرون (1987)<sup>(1)</sup> أن تأخر إتمام عملية المراجعة، يكون أطول بالنسبة للوحدات الاقتصادية التي يصدر المراجع بصدها تقارير تحتوي على آراء مقيدة. وهي نفس النتيجة التي توصلت إليها دراسة نبيل فهمي سلامة (1990)<sup>(2)</sup> حيث توصلت إلى أن تأخر نتائج المراجعة يكون أطول عندما يكون رأي المراجع مقيد، أما دراسة احمد عبد المالك محمد، فقد توصلت هي أيضاً إلى أن فترة تأخير إصدار المراجع لتقريره تكون أطول إذا كان رأي المراجع متحفظاً<sup>(3)</sup>.

ويخلص الباحث من نتائج الدراسات السابقة إلى أن رأي المراجع المقيد من المتوقع أن يزيد من الوقت الذي سوف يستغرقه المراجع في الإنتهاء من عملية المراجعة، حيث تتطلب تحفظات المراجعة جيداً كبيراً من المراجع عند تنفيذ عملية المراجعة، ويمكن تبرير احتمال حدوث زيادة في الوقت في حالة إصدار تقرير متحفظ بالأسباب الآتية:

1. قد يقوم المراجع بتأجيل إصدار تقريره على أمل الحصول على مزيد من الأدلة والقرائن، وهذا سيجعل عليه التوسع من قبل المراجع في نطاق الإجراءات التي سيقوم بها مما يمكن أن يؤدي إلى زيادة في الوقت المستغرق لإتمام عملية المراجعة وذلك في محاولة لإزالة أي حالة من حالات عدم التأكد أو التحفظ لدى المراجع.
2. نتيجة لمعارضة الإدارة للتحفظات التي قد يبديها المراجع في تقريره، نظراً للنتائج التي يفترض أنها سوف تترتب على صدور التحفظات، فإن المفاوضات بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة، سوف تستغرق وقتاً طويلاً نسبياً مما ينعكس ذلك على زيادة طول الفترة الزمنية اللازمة للإنتهاء من عملية المراجعة.

<sup>(1)</sup> Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott, 1987, op.cit., p.287

<sup>(2)</sup> نبيل فهمي سلامة. مرجع سابق، 1990، ص 461

<sup>(3)</sup> احمد عبد المالك محمد، مرجع سابق، ص 941.

## 13/3- خلاصة الفصل:

تناول الباحث في هذا الفصل ما أفرزته أبحاث الدراسة من عوامل مؤثرة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي من حيث طبيعة هذه العوامل والدراسات التي تناولت هذه العوامل، وكذلك مدى تأثير هذه العوامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وإتجاه هذه التأثير وكذلك محاولة تبرير إتجاه العلاقة بين هذه العوامل وتوقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وقد اختلف إتجاه تأثير هذه العوامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، حيث أن البعض منها إتجاه تأثيره طردياً، والبعض إتجاه تأثير عكسياً والبعض الآخر لازل هناك جدل حولها بشأن علاقتها مع توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي هل هو عكسي أم طردوي.

وسيقوم الباحث في الفصل الرابع بدراسة ميدانية على بيئة انمراجعة الليبية في محاولة منه للتعرف على إتجاه تأثير هذه العوامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في ليبيا.

# الفصل الرابع

### الدراسة الميدانية

تناول الباحث في هذا الفصل الإختبارات الإحصائية الخاصة بالإستبيانات التي تم جمعها، حيث قام الباحث بتوزيع ما مجموعه 97 إستبيانا قام بتوزيعها على عينة البحث، إستلم الباحث منها ما مجموعه 92 إستبيانا بعد تعينتها من قبل المشاركين في الدراسة في حين لم يتم ترجيع عدد 5 إستبيانات وتم إستبعاد عدد 3 إستبيانات، وذلك لعدم الإجابة على جميع الأسئلة الواردة بالإستبيان، ليكون عدد الإستبيانات الخاضعة للتحليل الإحصائي فقط 89 إستبيانا، وهذا العدد يقع ضمن الحجم الملائم للعينة والذي يتراوح حده الأدنى من 30-100<sup>(1)</sup>، حيث بلغ مجتمع الدراسة 1836 مراجعا خارجيا من بينهم 613 مراجعا يعملون في جهاز المراجعة المالية و1223 مراجعا يعملون لحساب انفسهم.

وقد توزعت عينة الدراسة بين المراجعين العاملين في جهاز المراجعة المالية والمراجعين العاملين لحساب انفسهم حيث بلغ عدد المراجعين العاملين بجهاز المراجعة المالية عدد 28 مراجعا اما عدد المراجعين العاملين لحساب انفسهم والذين شملتهم الدراسة فقد بلغ عددهم 61 مراجعا .

وتفاوتت المؤهلات العلمية لعينة الدراسة بين الماجستير في المحاسبة وبلغ عددهم 6 مراجعين . والبكالوريوس في المحاسبة وبلغ عددهم 66 مراجعا والدبلوم العالي في المحاسبة وبلغ عددهم 9 مراجعين والدبلوم المتوسط في المحاسبة وبلغ عددهم 8 مراجعين .

وقد تم إجراء الإختبارات الإحصائية المناسبة، وبما يتوافق مع الدراسة، حيث تم إختبار عدد 12 فرضية لبيان مدى تأثيرها على الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة، حيث كانت البداية بإجراء إختبار (wilcoxon) لتحديد مدى تأثير عوامل الدراسة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، وذلك عند مستوى

(1) عداثة عامر الهمالى، 'إسلوب البحث الإقتصادي ونقيته'، منشورات جامعة قاربولس، بنغازى: 1988، ص175 .

معنوية (0.05) وبدرجة ثقة 95% وفي حالة ما بين الإختبار الإحصائي رفض الفرضية الأصلية وقبول الفرضية البديلة فإنه يتم اللجوء إلى إختبار z الخاص بالنسب لتحديد إتجاه تأثير هذه العوامل على الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة، حيث أنه كلما كانت نتيجة إختبار z الخاصة بالنسب أكبر من 0.5 فإن إتجاه التأثير يكون بالزيادة وكلما كانت نتيجة إختبار z أقل من ذلك فإن التأثير يكون بالتخفيض .

#### 4-1- كبر حجم الوحدة الإقتصادية :

يعد حجم الشركة أحد المتغيرات الرئيسية التي تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي ولتحديد مدى قبول المراجعين لهذا المتغير كأحد العوامل التي تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في الجماهيرية، فقد تم إختبار الفرض الرئيسية التالي:

(لا يؤثر حجم الوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي)

ولقد كشفت الدراسة الميدانية عند إختبار هذا الفرض أن 78.7% من المراجعين يرون وكما يتضح من الجدول رقم (4-1) أن كبر حجم الوحدة الإقتصادية يؤثر بالزيادة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي بينما تعتقد نسبة 11.2% أن هذا العامل ليس له أي تأثير على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في البيئة الليبية بينما يرى 10.1% منهم بأن هذا العامل يؤثر بالتخفيض على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي.

جدول رقم (4-1) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول مدى تأثير كبر حجم الوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	تكرار	%
يؤثر بالزيادة	70	78.7
لا يؤثر	10	11.2
يؤثر بالتخفيض	9	10.1

ولقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 وبما يمكن معه رفض الفرض الرئيسي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وبالدراسة المعمقة لتحديد إتجاه هذا التأثير فقد أوضحت الدراسة الميدانية والمبينة في الجدول (2-4) أنه من بين 79 مراجعاً يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 70 مراجعاً منهم وبما نسبته 88.6% تقريباً يعتقدون بأن حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة بينما كان رأى 9 مراجعين وبما نسبته 11.4% أن هذا العامل يصاحبه إنخفاض في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (2-4) يبين آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول إتجاه تأثير كبير حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه الرأي	تكرار	%
بالزيادة	70	88.6
بالتخفيض	9	11.4

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار  $\chi^2$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على ان إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $\chi^2$  (0.8875) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5)، مما يدل على وجود علاقة موجبة أو طردية بين كبير حجم الوحدة الاقتصادية محل المراجعة وبين الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في بيئة المراجعة الليبية.

4-2- نوع الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية محل المراجعة:

لدراسة تأثير نوع الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في بيئة المراجعة في الجماهيرية، فقد تم إختبار الفرض الرئيسي التالي:

"لا يؤثر نوع الصناعة التي تنتمي إليها الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي" وإختبار هذا الفرض، فلقد تمت صياغة الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين:

1- لا يؤثر إنتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع الصناعي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

2- لا يؤثر إنتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع المالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولإختبار الفرضية الفرعية الأولى، فقد بينت الدراسة أن نسبة 84.7% من المشاركين في الدراسة يعتقدون أن إنتماء الشركة إلى قطاع صناعي يؤثر بالزيادة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يرى 12 مشاركا، وبما نسبته 13.48% عدم وجود أي تأثير لإنتماء الشركة محل المراجعة لقطاع صناعي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يرى عدد 2 مراجعين وما نسبته 2.25% أن إنتماء الشركة إلى قطاع صناعي يؤثر بالتخفيض على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وكما هو مبين في الجدول (3-4)

جدول رقم (3-4) بين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير إنتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع الصناعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	تكرار	%
يؤثر بالزيادة	75	84.27
لا يؤثر	18	13.48
يؤثر بالتخفيض	2	2.25

ونقد بلغت p\_value عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 وبما يمكن معه رفض الفرض الرئيسي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر إنتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".



وبالدراسة المعمقة لتحديد إتجاه هذا التأثير فقد أوضحت اندراسة الميدانية والميينة في الجدول (4-4) أنه من بين 77 مراجعاً يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 75 مراجعاً منهم وبما نسبته 97.4% تقريباً يعتقدون أن انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع الصناعي يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة بينما كان رأى 2 مراجعين وبما نسبته 2.6% إن هذا العامل يصاحبه إنخفاض في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-4) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع صناعي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	75	97.4
بالتخفيض	2	2.6

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.9740) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5). مما يدل على أن انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع الصناعي يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في بيئة المراجعة اللببية.

ولإختبار الفرضية الفرعية الثانية فقد بينت الدراسة أن نسبة 6.74% من المشاركين في الدراسة يعتقدون أن انتماء الشركة إلى قطاع مالي يؤثر بالزيادة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يرى 18 مشاركاً وبما نسبته 20.22% عدم وجود أي تأثير لانتماء الشركة محل المراجعة لقطاع مالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يرى عدد 65 مراجع وبما نسبته 73.03% أن انتماء الشركة إلى قطاع مالي يؤثر بالتخفيض على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وكما هو مبين في الجدول (4-5).

جدول رقم (5-4) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع المالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	تكرار	%
يؤثر بالزيادة	6	6.74
لا يؤثر	18	20.22
يؤثر بالتخفيض	65	73.03

ولقد بلغت قيمة  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 وبما يمكن معه رفض الفرض الرئيسي وقبول الفرض البديل الأتي:

"يؤثر انتماء ائوحدة الإقتصادية محل المراجعة للقطاع المالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وبالدراسة المعمقة لتحديد إتجاه هذا التأثير ، فقد أوضحت الدراسة الميدانية والمبينة في الجدول (6-4) أن من بين 71 مراجعاً يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 6 مراجعين منهم وبما نسبته 8.5% تقريباً يعتقدون أن انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة للقطاع المالي يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية ائمراجعة بينما كان رأى 65 مراجعاً وبما نسبته 91.5% إن هذا العامل يصاحبه انخفاض في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (6-4) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير انتماء الوحدة الاقتصادية محل المراجعة لقطاع مالي على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	6	8.5
بالتخفيض	65	91.5

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على ان إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.0845) عند درجة ثقة 95% وهي أصغر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5) مما يدل على أن انتماء الوحدة الاقتصادية محل

المراجعة للقطاع المالي يصاحبه إنخفاض في الوقت المُستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في بيئة المراجعة الـتـبـيـيـة.

#### 3-4- عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة:

تتطلب دراسة تأثير زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي إختبار الفرض الأصلي التالي:  
 "لا تؤثر زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ويعرض الجدول (7-4) نتيجة إختبار هذا الفرض، حيث أوضحت النتائج أن 77.53% من المشاركين يرون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين رأى 16 مشاركا وبما نسبته 17.98% من مجموع المشاركين أنه لا يوجد أي تأثير لهذا العامل على الوقت المستغرق في عملية المراجعة في حين يرى 4 مشاركين أن هذا العامل يؤدي الى تخفيض في الوقت المُستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (7-4) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	تكرار	%
يؤثر بالزيادة	69	77.53
لا يؤثر	16	17.98
يؤثر بالتخفيض	4	4.49

ولقد بلغت p\_value عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"تؤثر زيادة عدد الفروع التابع للوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وبدراسة إتجاهات هذا التأثير وكما هو موضح في الجدول (4-8) يتبين أن من بين 73 مشاركا كانوا يتوقعون وجود تأثير لهذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، فإن 69 مشاركا منهم وبما نسبته 94.5% يرون أن التأثير سوف ينعكس بالزيادة على الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-8) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	69	94.5
بالتخفيض	4	5.5

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار z الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة z (0.9452) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5). مما يدل على أن زيادة عدد فروع الوحدة الإقتصادية محل المراجعة يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في بيئة المراجعة الليبية.

#### 4-4- ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة:

لتحديد مدى وجود تأثير في بيئة المراجعة الليبية لضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة على الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة فقد تم إختبار الفرض الأصلي التالي:

"لا يؤثر ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وقد بينت الدراسة الميدانية، وكما هو موضح في الجدول (4-9)، أن ما نسبته 91.01% من المشاركين الذين شملتهم الدراسة، يرون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يعتقد ما نسبته 8.99% منهم بأنه لا يوجد أي تأثير لهذا العامل على الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-9) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

النسبة %	التكرار	الرأي
91.01	81	يؤثر بالزيادة
8.99	8	لا يؤثر
-	-	يؤثر بالتخفيض

وقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر ضعف نظام الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه هذا التأثير فقد تبين أن كل المشاركين الذين يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل على الوقت المستغرق في عملية المراجعة وبما نسبته 100% يرون أن هذا التأثير سوف يكون بإتجاه الزيادة في الوقت مما يدل على وجود علاقة طردية بين ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة وبين الوقت الذي يستغرقه المراجع في عملية المراجعة، وكما هو مبين في الجدول (4-11).

جدول رقم (4-11) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

النسبة %	التكرار	إتجاه التأثير
100	81	بالزيادة
-	-	بالتخفيض

وأوضحت نتائج تطبيق إختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (1.0000) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من ائمتوسط المفترض والبالغ (0.5) مما يدل على وجود علاقة موجبة أو طردية بين ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة وبين الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في بيئة المراجعة الليبية.

4-5- زيادة مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة:  
 لتحديد مدى تأثير زيادة تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل  
 المراجعة على الوقت المستغرق في عملية المراجعة، فقد تم اختبار الفرض الأصلي  
 الآتي:

"لا يؤثر زيادة مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة  
 على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وقد بينت الدراسة الميدانية وكما هو مبين في الجدول (4-12) أن 15 مشاركا وبما  
 نسبته 16.85% من مجموع المشاركين، يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل  
 على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في حين يرى 22 مشاركا وبما نسبته  
 24.72% بعدم وجود أي تأثير لهذا العامل ويرى 52 مشاركا وبما نسبته 58.43%  
 أن هذا العامل يؤدي إلى التقليل في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية  
 المراجعة.

جدول رقم (4-11) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير زيادة تطور مستوى  
 النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

النسبة %	التكرار	الرأي
16.85	15	يؤثر بالزيادة
24.72	22	لا يؤثر
58.43	52	يؤثر بالتخفيض

ولقد بلغت p\_value عند تطبيق اختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى  
 المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض  
 البديل الآتي:

"يؤثر زيادة تطور مستوى النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على  
 توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه هذا التأثير، فقد بينت الدراسة أن من بين 67 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 15 منهم وبما نسبته 22.4% يرون أن هذا العامل سيصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة وكما هو مبين في الجدول (4-12) في حين يرى 52 مشاركا منهم وبما نسبته 77.6% أن هذا العامل يؤدي إلى تخفيض الوقت المستغرق من قبل المراجع.

جدول رقم(4-12) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير

زيادة تطور مستوى النظم الإلكترونية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة

على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	15	22,4
بالتخفيض	52	77.6

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.2239) عند درجة ثقة 95% وهي أقل من المتوسط المفترض والبالغ (0.5). مما يدل على أن تطور مستوى النظم الإلكترونية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة يصاحبه إنخفاض في الوقت الذي سيستغرقه المراجع الخارجي في عملية المراجعة.

#### 4-6- إرتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة:

لتحديد مدى تأثير هذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في الجماهيرية، فقد تم إختبار الفرض الآتي:

"لا يؤثر إرتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولقد أوضحت الدراسة الميدانية عند إختبار صحة هذا الفرض إن 74.16% من المراجعين يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على الوقت المستغرق في عملية المراجعة كما هو موضح في الجدول (4-13) في حين يرى ما نسبته 21.35% من

المشاركين أنه لا يوجد أي تأثير لهذا العامل على التوقيت و 4.49% يرون بأن هذا العامل يصاحبه إنخفاض في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة. جدول رقم (4-13) يبين آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول تأثير ارتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	التكرار	%
يؤثر بالزيادة	66	74.16
لا يؤثر	19	21.35
يؤثر بالتخفيض	4	4.49

ولقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 وبما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر ارتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وبإجراء التحليل المعسق لتحديد إتجاه هذا التأثير هل هو بالزيادة أم بالتخفيض فقد إتضح أنه من بين 70 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 66 مشاركا منهم وبما نسبته 94.3% يرون بأن ارتفاع مستوى مخاطر الأعمال بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة سوف يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة في حين يرى 5.7% منهم أن هذا العامل سوف يؤدي إلى تخفيض في وقت الإصدار وكما هو مبين في الجدول (4-15).

جدول رقم (4-14) يبين آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول إتجاه تأثير زيادة مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	66	94.3
بالتخفيض	4	5.7



وقد أوضحت نتائج تطبيق اختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد اتجاه التأثير على ان اتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.9429) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض، والباقي (0.5). مما يدل على وجود علاقة موجبة أو طردية بين ارتفاع مستوى مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة وبين الوقت الذي يستغرقه المراجع الخارجي في عملية المراجعة.

#### 4-7- تاريخ نهاية الفترة المحاسبية لدى الشركة محل المراجعة:

بينت عديد الدراسات السابقة إن اختيار الشركة لتاريخ نهاية السنة المالية بما يتوافق مع فترة الذروة بالنسبة لمكاتب المراجعة، يعد أحد العوامل التي تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي، ولدراسة مدى تأثير هذا العامل في بيئة المراجعة الليبية، فقد تم صياغة الفرض الرئيسي التالي:

"لا يكون لتاريخ نهاية الفترة المحاسبية لدى الوحدة الاقتصادية محل المراجعة تأثير على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وقد أوضحت نتائج الدراسة الميدانية، أن 55 مشاركا وبما نسبته 61.8% من إجمالي المشاركين يتوقعون بوجود تأثير بالزيادة عندما يتوافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة على الوقت الذي يستغرقه المراجع في عملية المراجعة، وكما هو مبين في الجدول (4-15) في حين يرى 24 مشاركا وبما نسبته 26.97% من المشاركين عدم وجود أي تأثير لهذا العامل ويرى 10 مشاركين وبما نسبته 11.24% أن هذا العامل يؤدي الى تقليل الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-15) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول مدى تأثير توافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة على

#### توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	التكرار	%
يؤثر بالزيادة	55	61.8
لا يؤثر	24	26.97
يؤثر بالتخفيض	10	11.24

ولقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 وبما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه هذا التأثير فقد بينت الدراسة أنه من بين 65 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 55 مشارك وبما نسبته 84.6% يرون أن توافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة يصاحبها زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع الخارجي في عملية المراجعة وكما هو مبين في الجدول (4-16) في حين يرى 10 مشاركين ونسبة 15.4% أن هذا العامل يؤدي إلى تقليل في الوقت اللازم للإنتهاء من عملية المراجعة.

جدول رقم (4-16) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير توافق تاريخ نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة انفرودة لدى مكاتب المراجعة على

توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	55	84.6
بالتخفيض	10	15.4

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار  $\chi$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $\chi$  (0.8462) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5)، مما يكشف على أن توافق نهاية السنة المالية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة مع فترة الذروة لدى مكاتب المراجعة يؤدي إلى زيادة في الوقت المستغرق في عملية المراجعة من قبل المراجع الخارجي.

#### 4-8- كبر حجم مكتب المراجعة:

لتحديد مدى تأثير كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في بيئة المراجعة اليبية، فقد تم صياغة الفرض الرئيسي التالي:

"لا يؤثر كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وقد بينت الدراسة الميدانية التي أجراها الباحث إن ما نسبته 14.61% من مجموع المشاركين يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لكبر حجم مكتب المراجعة على الوقت الذي يستهلكه المراجع الخارجي في عملية المراجعة وكما هو موضح في الجدول (4-17) في حين يرى ما نسبته 29.21% من المشاركين بعدم وجود تأثير لهذا العامل على الوقت المستهلك في عملية المراجعة ويرى ما نسبته 56.18% من مجموع المشاركين بأن كبر حجم مكتب المراجعة يقلل من الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-17) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول مدى تأثير كبر حجم مكتب

المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

النسبة %	النتيجة	الرأي
14.61	13	يؤثر بالزيادة
29.21	26	لا يؤثر
56.18	50	يؤثر بالتخفيض

ولقد بلغت p\_value عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه هذا التأثير فقد تبين أنه من بين 63 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 13 مشاركا منهم وبما نسبته 20.6% يرون بأن كبر حجم مكتب المراجعة يؤدي إلى زيادة في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة

وكما هو واضح في الجدول (4-18) في حين يرى ما نسبته 79.4% بأن هذا العامل يؤثر بالتخفيض على الوقت المستغرق في عملية المراجعة. جدول رقم (4-18) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول اتجاه تأثير كبر حجم مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه الرأي	التكرار	%
بالزيادة	13	20.6
بالتخفيض	50	79.4

وقد أوضحت نتائج تطبيق إختبار z الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على ان إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة z (0.2063) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5). مما يدل على وجود علاقة سلبية أو عكسية بين كبر حجم مكتب المراجعة وبين توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي أي أنه كلما زاد كبر حجم مكتب المراجعة قل الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

#### 4-9. درجة هيكله إجراءات المراجعة:

لتحديد مدى تأثير زيادة درجة هيكله إجراءات المراجعة المطبقة من قبل المراجع أثناء تنفيذ عملية المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في بيئة المراجعة الليبية، فقد تم صياغة الفرض الرئيسي التالي:

"لا تؤثر زيادة درجة هيكله إجراءات المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

وقد أثبتت الدراسة الميدانية أن 16 مشاركا وبما نسبته 17.98% من مجموع المشاركين يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وكما هو مبين في الجدول (4-19) في حين يرى 45 مشارك وبما نسبته 50.56% عدم وجود تأثير لهذا العامل ويرى 28 مشاركا وبما نسبته 31.465% من مجموع المشاركين أن هذا العامل يؤدي إلي تخفيض في الوقت المستغرق من قبل المراجع في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-19) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول مدى تأثير زيادة درجة هيكلية إجراءات المراجع لدى مكتب المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	التكرار	%
يؤثر بالزيادة	16	17.98
لا يؤثر	45	50.56
يؤثر بالتخفيض	28	31.46

وتقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.070 وهي أكبر من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه قبول الفرض الأصلي وهو: "لا يؤثر زيادة درجة هيكلية إجراءات المراجعة المطبقة لدى مكاتب المراجع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

#### 4-11- تخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة:

لتحديد مدى وجود تأثير لتخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في بيئة المراجعة الئيبية، فقد تم إختبار الفرض الأصلي التالي:

"لا يؤثر تخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ومن خلال الدراسة الميدانية التي أجريت فقد تبين إن 2 مشاركين وبما نسبته 2.25% من مجموع المشاركين، يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي وكما هو موضح في الجدول (4-20) في حين يرى 51 مشاركا، وبما نسبته 57.3% من مجموع المشاركين عدم وجود تأثير لهذا العامل على الوقت المستغرق من قبل المراجع الخارجي في عملية المراجعة ويرى 36 مشاركا وبما نسبته 40.45% من مجموع المشاركين أن هذا العامل يصاحبه إنخفاض في الوقت المستغرق من قبل المراجع.

جدول رقم (4-20) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول تأثير زيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	التكرار	%
يؤثر بالزيادة	2	2.25
لا يؤثر	51	57.3
يؤثر بالتخفيض	36	40.45

ولقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق إختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه التأثير فقد بينت الدراسة أن من بين 38 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل على الوقت الذي يستغرقه المراجع الخارجي في عملية المراجعة فإن 2 مشاركين فقط منهم وبما نسبته 5.26% يعتقدون بأن تأثير هذا العامل يكون بالزيادة في الوقت المستغرق في عملية المراجعة، وكما هو مبين في الجدول (4-21) في حين يرى 36 مشاركا وبما نسبته 94.74% من مجموع المشاركين أن تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة يقابله إنخفاض في الوقت المستغرق من قبل المكتب في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-21) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير زيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	2	5.26
بالتخفيض	36	94.74

وقد أوضحت نتائج تطبيق اختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على ان إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.0526) عند درجة ثقة 95% وهي أقل من المتوسط المفترض، والبالغ (0.5)، مما يدل على وجود علاقة سالبة أو عكسية بين زيادة تخصص مكتب المراجعة في صناعه معينة وبين الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

#### 12-4- رأي المراجع المقيد:

لتحديد مدى وجود أي تأثير لرأي المراجع المقيد على الوقت المستغرق في عملية المراجعة في بيئة المراجعة اثليبية، فقد تم اختبار الفرض الأصلي التالي:  
 "لا يؤثر رأي المراجع المقيد على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي"، ومن خلال الدراسة الميدانية فقد تبين أن 77 مشاركاً وبما نسبته 86.52% من مجموع المشاركين يعتقدون بوجود تأثير بالزيادة لهذا العامل على الوقت المستغرق في عملية المراجعة وكما هو مبين في الجدول (4-22) في حين يرى 9 مشاركين وبما نسبته 10.11% من المشاركين بعدم وجود أي تأثير لهذا العامل ويرى عدد 3 مشاركين وبما نسبته 3.37% من مجموع المشاركين بأن هذا العامل يقابله انخفاض في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-22) يبين آراء المراجعين المشاركين في الدراسة حول مدى تأثير الرأي المقيد الذي يصدره المراجع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

الرأي	التكرار	%
يؤثر بالزيادة	77	86.52
لا يؤثر	9	10.11
يؤثر بالتخفيض	3	3.37

ولقد بلغت  $p\_value$  عند تطبيق اختبار (wilcoxon) 0.000 وهو أقل من مستوى المعنوية المفترض والبالغ 0.05 مما يمكن معه رفض الفرض الأصلي وقبول الفرض البديل الآتي:

"يؤثر رأي المراجع المقيد على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي".

ولتحديد إتجاه هذا التأثير فقد تبين أنه من بين 80 مشاركا يعتقدون بوجود تأثير لهذا العامل فإن 77 مشاركا وبما نسبته 96.25% يرون أن الرأي المقيد الذي يصدره المراجع عقب إنتهاء عملية المراجعة يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق في عملية المراجعة، وكما هو مبين في الجدول (4-23). في حين يرى عدد 3 مشاركين، وبما نسبته 3.75% يرون بأن رأى المراجع المقيد يصاحبه انخفاض في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.

جدول رقم (4-23) يبين آراء المراجعين المشتركين في الدراسة حول إتجاه تأثير الرأي المقيد الذي يصدره المراجع على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي

إتجاه التأثير	التكرار	%
بالزيادة	77	96.25
بالتخفيض	3	3.75

وقد أوضحت نتائج تطبيق اختبار  $z$  الخاص بالنسب لتحديد إتجاه التأثير على أن إتجاه التأثير بالزيادة حيث بلغت قيمة  $z$  (0.9625) عند درجة ثقة 95% وهي أكبر من المتوسط المفترض والبالغ (0.5) مما يدل على أن رأى المراجع المقيد عادة ما يصاحبه زيادة في الوقت المستغرق في عملية المراجعة.



## نتائج وتوصيات البحث

### 4-13 النتائج:

#### 4-13-1 نتائج الدراسة النظرية:

إنطلقت الدراسة النظرية من حقيقة أن عنصر التوقيت يُعتبر من الخصائص الأساسية الواجب توفرها في المعلومات المحاسبية حتى تتحقق الفائدة والصلاحية لأغراض إتخاذ القرارات والتي يتخذها مختلف مستخدمي القوائم المالية. كما يُعتبر إصدار المراجع لتقريره عن القوائم المالية أحد المحددات الرئيسية التي تؤثر في توقيت المعلومات المحاسبية المنشورة ومن هنا فإن العلاقة بين توقيت إصدار تقرير المراجع من ناحية وبين مستخدمي القوائم المالية من ناحية أخرى تقوم على أساس خاصية التوقيت الملانم التي يجب أن تتوفر في المعلومات المحاسبية ولهذا فقد خلصت الدراسة النظرية إلى مجموعه من العموميات والإفتراضات حول ماهية العوامل التي تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع وهذه العوامل هي:

1. حجم الوحدة الإقتصادية.
2. طبيعة نشاط الوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
3. عدد الفروع التابع للشركة محل المراجعة.
4. نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
5. مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
6. مستوى مخاطر الأعمال المرتبطة بالوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
7. تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الإقتصادية محل المراجعة.
8. حجم مكتب المراجعة.
9. درجة هيكلية إجراءات المراجعة المطبق لدى مكتب المراجعة.
10. تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة.
11. نوع الرأي الذي سيبيده المراجع في تقريره.

#### 4-13-2 نتائج الدراسة الميدانية :

قامت الدراسة الميدانية بإختبار الفروض المتعلقة بأثر العوامل السابقة على توقيت إصدار تقرير المراجع في البيئة الليبية، وكذلك إتجاه هذا التأثير وقد خلصت الدراسة الميدانية الى النتائج التالية:

- 1- إن المشاركين في الدراسة من المراجعين الليبيين، يوافقون على أن حجم الوحدة الاقتصادية، يؤثر وبالإضافة على المدة اللازمة لإصدار تقرير المراجع .
- 2- يؤثر إنتماء الشركة محل المراجعة لقطاع معين على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي حيث إن إنتماء الشركة للقطاع الصناعي يزيد من تلك الفترة وأن إنتماء الشركة لقطاع المؤسسات المالية يؤثر بالتخفيض على طول تلك الفترة .
- 3- في حالة تعدد فروع الشركة محل المراجعة فإن ذلك يؤثر بالزيادة على طول فترة إنتهاء المراجع من إعداد تقريره عن القوائم المالية .
- 4- يؤدي ضعف نظم الرقابة الداخلية بالشركة محل المراجعة إلى طول الفترة اللازمة لإنتهاء المراجع من تقريره .
- 5- إن زيادة تطور مستوى النظم الإلكترونية بالشركة موضوع المراجعة يؤثر بالتخفيض على طول الفترة اللازمة لإعداد التقرير .
- 6- يؤدي ارتفاع مخاطر الأعمال المرتبطة بالشركة محل المراجعة إلى زيادة الوقت اللازم لإنتهاء المراجع من تقريره .
- 7- يزيد الوقت اللازم للمراجع للإنتهاء من تقرير المراجعة عندما يتوافق تاريخ نهاية السنة المالية للشركة موضوع المراجعة مع فترة الذروة في مكاتب المراجعة.
- 8- هناك علاقة عكسية بين حجم مكتب المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجع فكلما كبر حجم مكتب المراجعة قلت الفترة اللازمة لإعداد التقرير .
- 9- لا يؤثر زيادة درجة هيكلية إجراءات المراجعة المطبقة لدى مكتب المراجع على توقيت إصدار تقريره .

10- هناك علاقة عكسية بين درجة تخصص مكتب المراجعة والوقت اللازم لإعداد تقرير المراجع فكلما زادت درجة تخصص المراجع الخارجي قنت الفترة اللازمة لإعداد التقرير.

11- إذا توصل المراجع إلى نتيجة أنه سيبدى رأيا متحفظا في تقريره فإن ذلك سوف يؤدي إلى زيادة فترة إعداد التقرير .

#### 14-4 توصيات البحث

إن تفسير الفترة اللازمة لإعداد تقرير المراجعة هي السبيل الى المساعدة في توفير خاصية التوقيت الملائم في المعلومات التي توفرها القوائم المالية، وفي ضوء هذا الإتجاه فإن الباحث يوصى بما يلي :

1- زيادة إهتمام المراجعين بإستخدام الوسائل الإلكترونية في أعمال المراجعة تمثيا مع الإتجاه السائد لدى الشركات في زيادة الإعتماد على الوسائل الإلكترونية في تشغيل بياناتها .

2- تشجيع وتنمية وعى مكاتب المراجعة بأهمية المراجعة المستمرة ،التي تعتمد على الحاسبات الآلية في الحصول على بيانات العملاء أولا بأول ومراجعتها أيضا أولا بأول ، وبالتالي تقليل الفترة اللازمة لإنهاء أعمال المراجعة في فترة ما بعد إنتهاء السنة التالية للشركة وخاصة للشركات ذات الحجم الكبير وللشركات ذات النشاط الصناعي.

3- تشجيع إتجاه مكاتب المحاسبة والمراجعة نحو التخصص الذي يؤدي إلى زيادة خبرة ومعرفة المراجع في القطاع الذي يتخصص به وبالتالي زيادة قدرته على إنجاز أعمال المراجعة بأسرع ما يمكن ،نظرا لمعرفته بأخطار أعمال العميل و كذلك قدرته على التقدير الدقيق والسريع لمخاطر المراجعة.

4- تشجيع الشركات على إختيار تواريخ إنتهاء السنة المالية بما يتفق مع ذروة النشاط الخاصة بها حتى يتوزع العمل بمكاتب المراجعة على شهور السنة بالكامل ، مما يمكن معه الحصول على خدمة مراجعة أسرع وتوقيت أفضل لوصول المعلومات المحاسبية .

- 5- زيادة إهتمام الشركات بأنظمة الرقابة الداخلية لديها وذلك لزيادة إعتقاد المراجع الخارجي على نظم الرقابة الداخلية في إستكمال عملية المراجعة بعد نهاية السنة المالية وعدم إستنفاد الوقت في مناقشة الإدارة في ثغرات نظم الرقابة الداخلية ووسائل تلافئها .
- 6- ضرورة التركيز على مساءلة المراجع الخارجي عن أسباب التأخير في إصدار تقريره .
- 7- تعديل وسن التشريعات التي من شأنها ان تؤدي الى تقليل المدة التي يستغرقها المراجع في اعداده لتقريره .

# المراجع

## المراجع

### أولا الكتب :

- 1- إدريس عبد السلام اشتوي "المراجعة معايير وإجراءات"، الدر الجماهيرية للنشر والإعلان والتوزيع، مصراته، 1991.
- 2- احمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، 2000،
- 3- عياد الله عامر الهماي، "اسلوب البحث الاجتماعي وتقنياته"، منشورات جامعة قارونس، بنغازي، 1988 .
- 4- كمال الدين الدهرواي، مناهج البحث العلمي في المحاسبة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية 2002 .
- 5- ليستراي هينجر، سيرج ماتولتش، المحاسبة الإدارية، تعريب وترجمة احمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، 2000 .
- 6: وايت ناجي الحيثي، المنخل في المحاسبة الإدارية، منشورات الجامعة المفتوحة، طرابلس، 1991.

### ثانياً اندوريات العربية والرسائل العلمية:

- 1- انحسين رمضان على "العوامل المؤدية إلى تأخر إصدار التقارير المالية الختامية" رسالة ماجستير غير منشورة" أكاديمية الدراسات العليا، 2002.
- 2- احمد دوبيان، "أهمية المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية"، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، القاهرة، العدد السابع، 1985،
- 3- أحمد عبد المالك محمد، " دراسة تحليلية للعوامل المحددة لتأخير تقرير المراجع، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد الثاني 1995،
- 4- احمد هشام معوض سليم، دراسة إختباريه لبعض الأسباب المحتملة لتغيير المراجع في الشركات المساهمة، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الأول، 1997.
- 5- المجلة الاقتصادية، الرياض، العدد 4663، 2006.
- 6- رمضان عطية حسن خليل، أثر تقرير المراجعة المطول على زيادة وعي وإدراك قرئي القوائم المالية بنطاق وواجبات مراقب الحسابات، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة جامعة الزقازيق، العدد الأول، 1988 .

- 7- سماسم كامل مصطفى، تأثير ربحية السهم على التنويز بالأسعار السوقية لأسهم الشركات المتداولة في بورصة الأوراق المالية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الأول، 2002 .
- 8- سالم عبد الرحمن النخاش "العوامل المؤثرة في توقيت إصدار القوائم المالية للشركات العامة الليبية" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة قر يونس.
- 9- سمير عبد العنى محمود، المعايير الإحصائية وموضوعية نتائج المراجعة، الجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1988 .
- 10- عارف عبانة عبدالكريم "أثر التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة على سلوك المراجعين عند تقدير آعاب المراجعة"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، 2003.
- 11- عيد محمود حميدة، "أثر المعلومات المحاسبية على سلوك متخذ قرار الاستثمار في الأسهم"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2001.
- 12- عمر محمد سيدي "نموذج مقترح لقياس مستوى الجيد في تنفيذ عملية المراجعة لترشيد تكلفتها" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 2005.
- 13- عمرو كامل الحاروني "دور مراجع الحسابات في مراجعة حسابات الشركات في ظل استخدام الحاسب الآلي" المجلة العلمية لتجارة الأزهر، العدد 21، 1996.
- 14- فوزي غرابية، باسم الأزهرى، توقيت إصدار التوقيت المالي السنوي في الشركات المساهمة العامة الأردنية"، مجلة دراسات، المجلد الخامس عشر، العدد الثاني، 1988.
- 15- فائق سيد خميس عطية، "تقييم منفعة عملية المراجعة من وجهة نظر مستخدمى تقرير مراقب الحسابات"، رسالة ماجستير غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1990.
- 16- فتحى ابراهيم كامل ابو نافع، أهمية تخطيط عملية المراجعة وانعكاساته على الجهد المبذول في أداء عمليات المراجعة وكفاءة أداء تلك العمليات، المجلة المصرية للدراسات التجارية كلية التجارة جامعة المنصورة، العدد الرابع، 1997 .
- 17- محمد على الزبيدى، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، مجلة المحاسب القانونى العربى، العدد 43.
- 18- محمد عبد الله محمد عبد الله، "تأخير تقرير المراجعة وأثر ذلك على المحتوى الإخبارى اللازم لقرارات الاستثمار في الأسواق المالية"، مجلة الدراسات المالية والتجارية، العدد الأول، يناير، 1995، السنة الخامسة.
- 19- محمود ابراهيم عبد السلام، "أثر المعلومات المحاسبية على أسعار الأسهم المتداولة في المملكة العربية السعودية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، 1988.

- 20- محمد عبده محمد مصطفى، تأثير الإعلان عن القوائم المالية على أسعار الأسهم، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2001.
- 21- ماحدة حسين إبراهيم، "أثر حجم الوحدة الاقتصادية على أسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية المصرية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثاني، 2001.
- 22- محمد علي حماد "المعايير التي تحكم عول المراجع الخارجي على المراجع الداخلي" المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الخامس، 1988.
- 23- محمد حسن عبد العظيم، "فحص أوراق المراجعة إلكترونيا ومدى إنعكاسه على إداء المراجع"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد 62، 2003.
- 24- محمد قاسم شلتوت، "ألعاب مراقب الحسابات في ضوء الحجم والجودة والعوامل المؤثرة دراسة إقتصادية محاسبية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ملحق العدد الأول، 1994.
- 25- محمد حسني عبد الجليل صبحي، العوامل المؤثرة في تحديد التعاب عملية المراجعة بالمملكة العربية السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، جامعة طنطا، العدد الثاني، 2000.
- 26- محمد عبده محمد مصطفى، دراسة إختيارية لكفاءة سوق الأسهم في دولة الامارات العربية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الثالث، 2001.
- 27- محمد مصطفى الحبالى، الإتجاهات الحديثة فى المراجعة فى ظل المتغيرات التكنولوجية فى نظم المعلومات المحاسبية، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الاول، 2002.
- 28- نبيل فهمي سلامة، "دراسة تجريبية تحليلية لمحددات تأخر نتائج المراجعة فى الوحدات الإقتصادية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الأول، 1990.
- 29- نبيل فهمي سلامة، "أثر ضغط الوقت والبرامج المهيكلية على إداء المراجع" المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، 1992.
- 30- هانى خليل "تفسير ومعالجة البعد الزمني لتقرير مراقب الحسابات" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، 1997.
- 31- يوسف عبد القادر عبد الوهاب، دراسة تحليلية لمدى تأثير الخصائص النوعية للمنشأة محل المراجعة فى الطلب على الجودة واتعاب المراجعة الخارجية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الاول، 1997.



## ثالثا القرارات والقوانين :

1- قرار مؤتمر الشعب العام رقم(67) لسنة1370 و.ر. بتعديل وإضافة بعض الأحكام لللائحة التنفيذية للقانون رقم(11) لسنة 1425م بإعادة تنظيم الرقابة الشعبية.

2-قرار مؤتمر الشعب العام رقم (5) لسنة 1374 و.ر بشأن إنشاء جهاز المراجعة المالية.

3- القانون رقم(11) لسنة 1372 و.ر بشأن ضرائب الدخل.

## رابعا الدوريات الاجنبية :

1- Charls a.p.n. Carslaw and Steven e .Kaplan , "An Examination of Audit Delay Further Evidence From New Zealand ", Accounting and Business Research , Vol,22,No.85.(Winter 1991),

2- Dopuch, n.,m. Gupta, D.A.Simunic,and M.T. Stein, "Production Efficiency and the Pricing of Audit Services" , Vol.120,No.1 ,Spring 2003.

3- Donald m.Gilling. " Timeliness in Corporate Reporting: Some Further Comment." Accounting and Business Research. (Winter 1977).

4- E. Michael Bamber, Linda Smith Bamber and Michael P.Schoderbek, "Audit Structure and Other Determinants of Audit Report lag" ,Auditing ;A Journal of Practice & Theory , (Spring 1993).

5- EDWARD C.LAWRENCE "Reporting delays for failed firms" journal of accounting research vol.21.no.2.(autumn1983.

5- Greg Whittred and Lan zimmer, "Timeliness of Financial Reporting and Financial Distress", The Accounting Review, (April 1984).

6- H. P. Garsombke, "the Timeliness of Corporate Financial Disclosure", in Communication Via Annual Reports, ed. J.K. Courtis, AFM Exploratory Series no 11 Armidale: University of New England, (1981).

7- John k .Courtis, "Relationships between Timeliness in Corporate Reporting and Corporate Attributes", Accounting and Business Research, (1976).

8- James D. Newton and Robert H. Ashton. "The Association between Audit Technology and Audit Delay", "Audit: A Journal of Practice & Theory (Volume 8, Supplement, 1989),

9- Robert H. Ashton; John Willingham, and Robert K. Elliott, "an Empirical Analysis of Audit Delay", *Journal of Accounting Research*. Vol. 25, No.2, (Autumn 1987).

10- Robert H. Ashton P. R. Graul, and J. D. Newton, " Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting " working paper, Duke University. 1987.

11- Robert H. Ashton P. R. Graul, and J. D. Newton, "Audit Delay and the Timeliness of Corporate Reporting", *Contemporary Accounting Research*, (Spring 1989).

الملاحق

بسم الله الرحمن الرحيم

« قائمة استبيان »

بعد التحية ...

أقوم بإعداد بحث في المراجعة عن "العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي بالتطبيق على بيئة المراجعة في الجماهيرية" كجزء من متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة. ولاتمام هذا البحث وتحقيق أهدافه فإني أقدم بإجراء دراسة ميدانية لاستتراء رأي عينة من المراجعين المدرسين للمهنة في الجماهيرية حول أهم التغيرات التي تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي في الجماهيرية، واتجاه هذا التأثير .

الرجاء التفضل بالإجابة على أسئلة الاستمارة المرفقة

مع خالص الشكر والتقدير

الطالب: سالم محمد محمد اغلبير

قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد

جامعة التحدي

اسم الشركة: .....

( اختياري ) .....

العنوان: .....

المؤهل العلمي: .....

جهة العمل: .....

عدد سنوات الخبرة في مجال المراجعة: .....

الإجابة على أسئلة الاستبيان تكون بوضع علامة (✓) أمام الاختيار المناسب.

- 1- كبر حجم الوحدة الاقتصادية يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟  
أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

2- تؤثر طبيعة نشاط الوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

وتكون الإجابة عليها من خلال الفرضيتين الفرعيتين الآتيتين :

- 2.1- انتماء الشركة محل المراجعة لقطاع صناعي يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟  
أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )  
2.2- انتماء الشركة محل المراجعة لقطاع مالي يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟  
أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

3- زيادة عدد الفروع التابعة للوحدة الاقتصادية محل المراجعة تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

4- ضعف نظام الرقابة الداخلية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة يؤثر على توقيت إصدار

تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

5- ارتفاع مستوى تطور النظم الإلكترونية بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة يؤثر على

توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

6- ارتفاع مخاطر الأعدال المرتبطة بالوحدة الاقتصادية محل المراجعة يؤثر على توقيت

إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

7- يؤثر تاريخ نهاية الفترة المحاسبية للوحدة الاقتصادية محل المراجعة على توقيت إصدار

تقرير المراجع الخارجي؟ (ويقصد بها الشركات التي تنتهي سنتها المالية في فترة ازدهام

مكاتب المراجعة).

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

8- كبر حجم مكتب المراجعة يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

9- زيادة درجة هيكلية إجراءات المراجعة المطبقة لدى مكتب المراجعة تؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. تؤثر بالزيادة ( )      ب. لا تؤثر ( )      ج. تؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

10- تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*

11- رأى المراجع المقيّد يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع الخارجي؟

- أ. يؤثر بالزيادة ( )      ب. لا يؤثر ( )      ج. يؤثر بالتخفيض ( )

\*\*\*\*\*



# Explore

## Case Processing Summary

	Cases					
	Valid		Missing		Total	
	N	Percent	N	Percent	N	Percent
q1	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q2	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q3	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q4	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q5	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q6	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q7	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q8	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q9	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q10	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%
q11	89	100.0%	0	.0%	89	100.0%

## Tests of Normality

	Kolmogorov-Smirnov <sup>a</sup>			Shapiro-Wilk		
	Statistic	df	Sig.	Statistic	df	Sig.
q1	.501	89	.000	.451	89	.000
q2	.443	89	.000	.593	89	.000
q3	.467	89	.000	.543	89	.000
q4	.533	89	.000	.322	89	.000
q5	.362	89	.000	.710	89	.000
q6	.450	89	.000	.581	89	.000
q7	.380	89	.000	.690	89	.000
q8	.348	89	.000	.726	89	.000
q9	.262	89	.000	.800	89	.000
q10	.359	89	.000	.694	89	.000
q11	.509	89	.000	.412	89	.000

a. Lilliefors Significance Correction

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

#### Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
q12 = Median			
Negative Ranks	70 <sup>a</sup>	40.00	2500.00
Positive Ranks	9 <sup>b</sup>	40.00	360.00
Ties	10 <sup>c</sup>		
Total	89		

- a. q12 < Median
- b. q12 > Median
- c. q12 = Median

#### Test Statistics<sup>b</sup>

	q12 = Median
Z	-6.863 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median = q1			
Negative Ranks	2 <sup>a</sup>	39.00	78.00
Positive Ranks	75 <sup>b</sup>	39.00	2925.00
Ties	12 <sup>c</sup>		
Total	89		

- a. Median < q1
- b. Median > q1
- c. Median = q1

Test Statistics<sup>b</sup>

	Median = q1
Z	-8.319 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median = q2			
Negative Ranks	53 <sup>a</sup>	36.00	2340.00
Positive Ranks	6 <sup>b</sup>	36.00	216.00
Ties	18 <sup>c</sup>		
Total	89		

- a. Median < q2
- b. Median > q2
- c. Median = q2

Test Statistics<sup>b</sup>

	Median = q2
Z	-7.002 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q3	Negative Ranks	4 <sup>a</sup>	37.00	148.00
	Positive Ranks	69 <sup>b</sup>	37.00	2553.00
	Ties	15 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q3
- b. Median > q3
- c. Median = q3

### Test Statistics<sup>b</sup>

	Median - q3
Z	-7.603 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

#### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q4	Negative Ranks	0 <sup>a</sup>	.00	.00
	Positive Ranks	81 <sup>b</sup>	41.00	3321.00
	Ties	3 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q4
- b. Median > q4
- c. Median = q4

### Test Statistics<sup>b</sup>

	Median - q4
Z	-9.000 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median < q5	52 <sup>a</sup>	34.00	1768.00
Positive Ranks	15 <sup>b</sup>	34.00	510.00
Ties	22 <sup>c</sup>		
Total	89		

- a. Median < q5
- b. Median > q5
- c. Median = q5

Test Statistics<sup>b</sup>

	Median < q5
Z	-4.520 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

NPar Tests

Wilcoxon Signed Ranks Test

Ranks

	N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median < q6	4 <sup>a</sup>	35.50	142.00
Negative Ranks	66 <sup>b</sup>	35.50	2343.00
Positive Ranks	19 <sup>c</sup>		
Ties			
Total	89		

- a. Median < q6
- b. Median > q6
- c. Median = q6

Test Statistics<sup>b</sup>

	Median < q6
Z	-7.410 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

NPar Tests

Wilcoxon Signed Ranks Test

### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q7	Negative Ranks	10 <sup>a</sup>	33.00	330.00
	Positive Ranks	55 <sup>b</sup>	33.00	1815.00
	Ties	24 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q7
- b. Median > q7
- c. Median = q7

### Test Statistics<sup>b</sup>

	Median - q7
Z	-5.582 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

#### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q3	Negative Ranks	50 <sup>a</sup>	32.00	1600.00
	Positive Ranks	13 <sup>b</sup>	32.00	416.00
	Ties	26 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q3
- b. Median > q3
- c. Median = q3

### Test Statistics<sup>b</sup>

	Median - q3
Z	-4.662 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q9	Negative Ranks	28 <sup>a</sup>	22.50	630.00
	Positive Ranks	16 <sup>b</sup>	22.50	360.00
	Ties	45 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q9
- b. Median > q9
- c. Median = q9

### Test Statistics<sup>a</sup>

	Median - q9
Z	-1.809 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.070

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

#### Ranks

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median - q10	Negative Ranks	35 <sup>a</sup>	19.50	702.00
	Positive Ranks	2 <sup>b</sup>	19.50	39.00
	Ties	51 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q10
- b. Median > q10
- c. Median = q10

### Test Statistics<sup>a</sup>

	Median - q10
Z	-5.516 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on positive ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test

## NPar Tests

### Wilcoxon Signed Ranks Test

**Ranks**

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
Median = q11	Negative Ranks	3 <sup>a</sup>	40.50	121.50
	Positive Ranks	77 <sup>b</sup>	40.50	3118.50
	Ties	9 <sup>c</sup>		
	Total	89		

- a. Median < q11
- b. Median > q11
- c. Median = q11

**Test Statistics<sup>b</sup>**

	Median = q11
Z	-5.273 <sup>a</sup>
Asymp. Sig. (2-tailed)	.000

- a. Based on negative ranks.
- b. Wilcoxon Signed Ranks Test



### One-Sample Z: C1

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.318

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C1	79	0.8875	0.3180	0.0356

Variable	95.0% CI		Z	P
C1	(	0.8178; 0.9572)	10.90	0.000

### One-Sample Z: C2

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.1601

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C2	77	0.9740	0.1601	0.0182

Variable	95.0% CI		Z	P
C2	(	0.9383; 1.0098)	25.98	0.000

### One-Sample Z: C3

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.2801

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C3	71	0.0845	0.2801	0.0332

Variable	95.0% CI		Z	P
C3	(	0.0194; 0.1497)	-12.50	0.000

### One-Sample Z: C4

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.2292

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C4	73	0.9452	0.2292	0.0268

Variable	95.0% CI		Z	P
C4	(	0.8926; 0.9978)	28.60	0.000

### One-Sample Z: C5

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.00000

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C5	91	1.00000	0.00000	0.00000

Variable	95.0% CI		Z	P
C5	(	1.00000; 1.00000)	4.95E+06	0.000

\* NOTE - All values in column are identical.

### One-Sample Z: C6

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.42

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C6	67	0.2239	0.4200	0.0513

Variable	95.0% CI	Z	P
C6	( 0.1233; 0.3244)	-5.39	0.000

### One-Sample Z: C7

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.2338

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C7	70	0.9429	0.2338	0.0279

Variable	95.0% CI	Z	P
C7	( 0.8881; 0.9976)	15.85	0.000

### One-Sample Z: C8

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.3636

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C8	65	0.8462	0.3636	0.0451

Variable	95.0% CI	Z	P
C8	( 0.7578; 0.9345)	7.68	0.000

### One-Sample Z: C9

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.4079

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C9	63	0.2063	0.4079	0.0514

Variable	95.0% CI	Z	P
C9	( 0.1056; 0.3071)	-5.71	0.000

### One-Sample Z: C10

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.4866

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C10	44	0.3636	0.4866	0.0734

Variable	95.0% CI	Z	P
C10	( 0.2193; 0.5074)	-1.86	0.063

### One-Sample Z: C11

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.2263

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C11	38	0.0526	0.2263	0.0367

Variable	95.0% CI	Z	P
C11	( -0.0193; 0.1246)	-12.19	0.000

### One-Sample Z: C12

Test of  $\mu = 0.5$  vs  $\mu \text{ not } = 0.5$   
The assumed sigma = 0.1912

Variable	N	Mean	StDev	SE Mean
C12	80	0.9625	0.1912	0.0214

Variable	95.0% CI	Z	P
C12	( 0.9206; 1.0044)	21.64	0.000