

العوامل المؤثرة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

دليل من الأردن

الدكتور نواف سماح الذنبيات

(قسم المحاسبة-جامعة مؤتة-الأردن)

ملخص الدراسة

هدفت هذه الدراسة الى البحث في العوامل المؤثرة في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة الأردن, وقد تناولت الدراسة المتغيرات المستقلة التالية: حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق, وربحية الشركة, مديونية الشركة, وهيكل ملكية الشركة, عمر الشركة, قطاع الشركة, رأي مدقق الحسابات الخارجي, أتعاب التدقيق, تصنيف شركة التدقيق, دوران شركة التدقيق.

وقد تناولت الدراسة عينة مكونة من (363) تقريراً سنوياً لشركة مدرجة في بورصة عمان, مقسمة إلى شركات صناعية وشركات غير صناعية, هذا وقد استطاع الباحث الحصول على البيانات الخاصة بالمتغيرات المستقلة والمتغير التابع من خلال التقارير السنوية المدرجة في بورصة عمان, وكذلك تم الاعتماد على مركز إيداع الأوراق المالية لاستخراج بعض المؤشرات.

هذا وقد قام الباحث باستخدام الأساليب الإحصائية المناسبة, وذلك خلال تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression لتحليل بيانات الدراسة واختبار الفرضيات, وقد توصلت الدراسة إلى: وجود تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة (0.05) لكل من ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق, وأتعاب التدقيق, وتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, كما توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لكل من: حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق, نوع رأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, وكما وجدت الدراسة وجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة (0.10) وليس (0.05) لكل من مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق, ولدوران شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, في حين توصلت الدراسة الى وجود تأثير لِكَلٍ من هيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق, وقطاعها, وعمرها على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي

وبناءً على النتائج السابقة؛ فقد قامَ الباحثُ بتقديم توصيات والتي يأمل أن تساعد في تخفيض مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

الكلمات الدالّة: تأخر تقرير مدقق الحسابات, حجم الشركة, ربحية الشركة, مديونية الشركة, هيكل ملكية الشركة, قطاع الشركة, رأي المدقق, أتعاب التدقيق, تصنيف شركة التدقيق, دوران شركة التدقيق.

Factors Influencing the External Auditor's Report Lag:

Evidence from Jordan

Abstract

This study aimed at investigating the factors influencing the external auditor's report lag of companies listed in the Jordan Stock Exchange. The study examined two groups of independent variables: the first group related to the company under audit including its size, profitability, indebtedness, the ownership structure, its age, and the company's sector. The second group related to the audit firm including: auditor's opinion, audit fees, classification of the audit firm, and audit firm turnover.

The study used a sample of (363) reports for the companies listed in the Amman Stock Exchange. These companies were divided into industrial and non-industrial companies. The data of the study were obtained from the annual reports issued by the Amman Stock Exchange and the Securities Depository Center. The researcher used the appropriate statistical methods including Multiple Regression to analyze the data and test hypotheses of the study.

The study results revealed there is a statistically significant negative effect for each of the company's profitability, audit fees and classification of the audit company on the report lag. Moreover, the results showed that there is a significant positive effect of the size of the company under audit and the type of the auditor's opinion on the report lag. Additionally, the results showed that there is no significant impact of the company's ownership structure and the company's sector and age on the report lag.

Finally, based on previous results the researcher suggested several recommendations which he hopes will help reduce the lag of the external auditor's report.

Key words: Auditor's report lag, Size of the company under audit, Profitability of the company, Indebtedness of the company, Ownership structure of the company, Age of the company, Company sector, Opinion of the external auditor, Audit Fee, classification of the audit firm, Audit Company Turnover.

المقدمة:

تعد وظيفة الاتصال من أهم وظائف المحاسبة من خلال تقديمها البيانات المحاسبية للمستخدمين لاتخاذ القرارات الاقتصادية الهامة وحتى تكون هذه القرارات في الاتجاه الصحيح لا بد أن تستند على بيانات ذات موثوقية وحتى تكون البيانات ذات موثوقية لا بد من وجود جهة تتصف بالكفاءة والاستقلالية تعطي رأياً في هذه البيانات المالية ويكون ذلك من خلال تقرير مدقق الحسابات الخارجي والذي يجب أن يُعد بعد ذلك العناية المهنية المطلوبة لذا فإن البيانات المالية غير المدققة هي بيانات مالية ناقصة الموثوقية و لا يمكن الاعتماد عليها.

وحتى يكون الاتصال فعال يجب أن يكون في الوقت المناسب, حيثُ أن لطول فترة إصدار البيانات المالية أثر في فقدان البيانات المالية لقيمتها, من هنا أصبح من الواجب إعداد التقارير بما فيها تقرير مدقق الحسابات الخارجي في الوقت المناسب لكن بعد بذل العناية المهنية المعقولة, توقيت تقرير مدقق الحسابات الخارجي يعد محل اهتمام مستخدمي البيانات المالية. من هنا جاءت هذه الدراسة لدراسة العوامل التي تؤثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات

المدرجة في بورصة عمان، هذا وستتناول الدراسة العوامل المستقلة التالية: رأي مدقق الحسابات الخارجي، تصنيف شركة التدقيق، دوران شركة التدقيق، أتعاب التدقيق، حجم الشركة، ربحية الشركة، مديونية الشركة، هيكل ملكية الشركة، عمر الشركة، قطاع الشركة.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية الدراسة من أهمية الموضوع نفسه وهو تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي والذي يجب أن يعد في الوقت المناسب حتى تكون المعلومات المقدمة ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، لذلك لا بد من التعرف على مختلف الجوانب التي تؤثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي كونه وسيلة الاتصال ما بين المدقق والمستخدمين أملاً أن تسهم نتائج هذه الدراسة في التوصل إلى أهم العوامل التي قد تؤثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان ومحاولة التغلب عليها تجنباً للتأثير السلبي الذي يؤديه التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي على مستخدمي البيانات المالية، لذلك تعتبر هذه الدراسة مفيدة لمستخدمي التقارير المالية المدققة وكذلك لمدققي الحسابات الخارجيين.

(1-2) مشكلة الدراسة وأسئلتها:

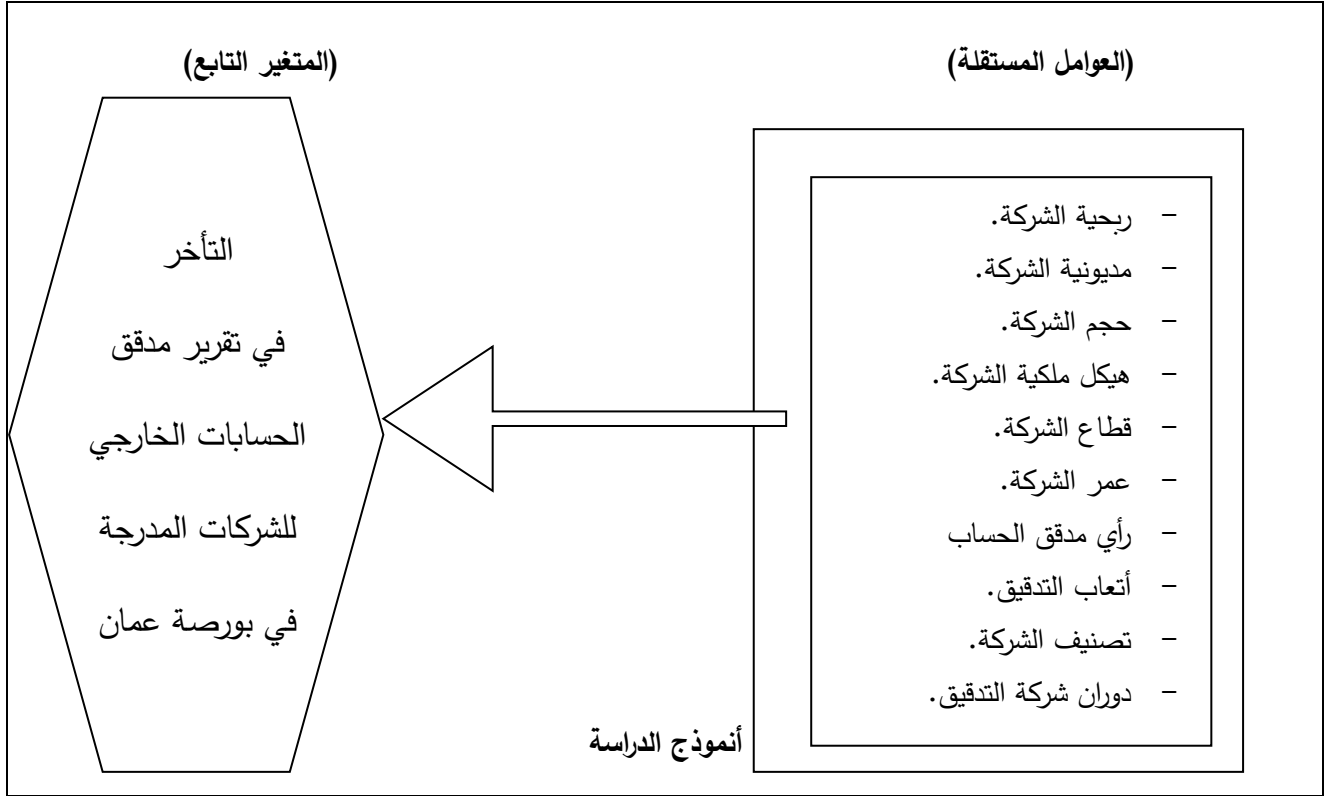
تهدف المحاسبة المتزويد المستخدمين بالبيانات المناسبة وذات المصدقية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، وحتى يتم الاعتماد على هذه البيانات المالية لا بد من وجود جهة ذات كفاءة واستقلالية بطمأننة مستخدمي البيانات المالية حول مدى عدالة وموثوقية هذه البيانات من خلال ما يسمى بالتدقيق الخارجي والذي يقدم المدقق في نهايته تقرير يبين فيه مدى عدالة وموثوقية البيانات المالية، ويجب أن يقدم المدقق تقرير في الوقت المناسب، وإصدار المدقق لتقريره من الأمور التي تهم مستخدمي البيانات المالية من حيث التوقيت، حيث إن تأخرها يولد الشك لدى المستخدمين بأن سبب التأخر قد يكون ناتجاً عن محاولة الإدارة لإخفاء التلاعب في البيانات المالية والدخول في نقاشات مع مدقق الحسابات الخارجي مما أضر في صدور التقارير المالية بشكل عام و تقرير مدقق الحسابات الخارجي بشكل خاص، مما يؤثر سلباً على موثوقية البيانات المالية، في حين أن إصدار هذه البيانات في الوقت المناسب قد يخفف من هذه المشكلة، كما أن تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي يفقد البيانات لقيمتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة لذلك جاءت هذه الدراسة للإجابة على الأسئلة التالية:

- 1- هل يؤثر حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق و ربحيتها و مديونيتها و هيكل ملكيتها و عمرها وقطاعها على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان؟
- 2- هل يؤثر رأي مدقق الحسابات الخارجي، وأتعاب التدقيق، وتصنيف، ودوران شركة التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان؟

أهداف الدراسة: إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة هو التعرف على العوامل التي تؤثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، لذلك فنتمثل الأهداف بما يلي:

1. بيان مدى تأثير حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق و ربحيتها و مديونيتها و هيكل ملكيتها و عمرها و القطاع الذي تنتمي إليه على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

2. بيان مدى تأثير رأي مدقق الحسابات الخارجي على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.
3. بيان مدى تأثير أتعاب التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.
4. بيان مدى تأثير تصنيف شركة التدقيق، ودوران شركة التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.



الإطار النظري وتطوير الفرضيات:

تقوم المحاسبة بتزويد مستخدمي البيانات المالية ببيانات مناسبة وذات مصداقية لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة لكن هذه البيانات المالية لا بد أن تدقق من قبل جهة ذات كفاءة واستقلالية من خلال ما يسمى بالتدقيق الخارجي لزيادة موثوقيتها، حيث إنّ البيانات المالية المدققة ذات موثوقية أعلى ويمكن الاعتماد عليها من قبل المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة، والذي يجب أن تقدم في الوقت المناسب حتى تكون هذه البيانات مفيدة في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة (Lenentis et, al., 2005).

لذا فإن إصدار التقارير المالية وبما تتضمنه من تقارير مدققي الحسابات الخارجيين من الأمور التي تهتم مستخدمي البيانات المالية من حيث توقيت إصدارها بعد أن واجهت أسواق المال الكثير من المشاكل الناتجة عن تأخر صدور هذه التقارير، حيث إنّ تأخرها يولد الشك لدى المستخدمين بأن سبب هذا التأخر قد يكون ناتجاً عن محاولة الإدارة لإخفاء التلاعب في البيانات المالية والدخول في نقاشات مع مدقق الحسابات الخارجي مما أفر في صدور التقارير المالية

المتضمنة تقرير مدقق الحسابات الخارجي, في حين أن إصدار هذه البيانات في الوقت المناسب قد يخفف من هذه المشكلة.

مما سبق يتضح أن التأخر في إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي يؤثر سلباً على موثوقية البيانات المالية في حين أن الإبلاغ في الوقت المناسب من الأدوات الهامة لتقليص الأثر السلبي للتسريبات والشائعات (owusu and yeon: 2005), وكذلك من الآثار السلبية للتأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي أن البيانات المالية تفقد قيمتها إذ كلما طالت فترة التأخر في إصدار التقارير كلما فقدت هذه التقارير لأهميتها وملاءمتها في اتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة (دهمش وآخرون, 1995) مع العلم أن إصدار التقارير يهتم جميع المستخدمين, هذا وقد ألزم قانون الشركات الأردني لسنة (1997) الشركات الأردنية بإصدار التقارير الخاصة بها في نهاية كل سنة مالية بما لا يتجاوز الثلاثة أشهر الأولى من السنة المالية التي تليها.

في هذه الدراسة سوف يتم احتساب التأخر بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية وحتى تاريخ إصدار مدقق الحسابات الخارجي لتقريره (الذنيبات, 2017, العميرة, 2017).

تقرير المدقق: Auditor's Report

تعد عملية إعداد التقرير العنصر الأساس والنهائي في عملية التدقيق الخارجي, ويعتبر تقرير المدقق وسيلة الاتصال بين المدقق ومستخدمي البيانات المالية المدققة, وهناك عدة أنواع من التقارير حسب الرأي فيها: (Arens, et al., 2015).

الأول: التقرير المعياري (Standard Report): ويطلق على هذا النوع من التقرير التقرير غير المتحفظ (Unqualified Report), أو التقرير النظيف, في هذه الحالة يتحصل مدقق الحسابات الخارجي إلى أدلة وقرائن إثبات كافية تمكنه من الخروج بتأكيد معقول بأن البيانات المالية, معدة من جميع الجوانب الجوهرية (تعطي صورة حقيقية وعادلة) ويكون ذلك إذا تحققت جميع الشروط الواردة في معيار التدقيق الدولي رقم 700.(الذنيبات:2018)

ثانياً: الرأي المعدل: عندما لا تتحقق جميع الشروط المذكورة التي يجب توافرها لإعطاء تقرير معياري فإن مدقق الحسابات الخارجي بصدد إعطاء أنواع أخرى من التقارير:

الرأي غير المتحفظ مع وجود فقرة توضيحية: (Unqualified Opinion with Explanatory Paragraph): يبقى رأي مدقق الحسابات في البيانات المالية بأنها تعطي صورة حقيقية وعادلة (معدة من جميع الجوانب الجوهرية) لكن لابد من إضافة فقرة تفسيرية توضح فيها أمراً معيناً تم الخروج عنه أو حدث هام لا بد من الإشارة إليه مثل: تعامل الشركة الأطراف ذات العلاقة, او في عدم تطبيق السياسات المحاسبية بشكل ثابت مع عدم وجود

الرأي المتحفظ (غير النظيف) Qualified Opinion: يبقى رأي مدقق الحسابات في البيانات المالية بأنها تعطي صورة حقيقية وعادلة باستثناء أمر معين ذي تأثير مادي ناتج عن تحريف مادي أو ناتج تضيق نطاق التدقيق

الامتناع عن إبداء الرأي: Disclaimer of Opinion: عندما يصل التضييق على نطاق التدقيق الحد المادي الجوهري، إما لقيود وضعتها الإدارة أو لظروف أخرى، وقام المدقق بما يجب القيام به، وبالتالي أصبح المدقق في شك حول مدى عدالة وموثوقية البيانات المالية ككل.

الرأي المخالف (المعاكس أو السلبي): (Adverse Opinion): وجود تحريفات مادية وبشكل كبير (مادية وجوهرياً)، وبالتالي أصبحت البيانات المالية لا تمثل واقع (لا تمثل بعدالة من كافة النواحي الجوهرياً).

العلاقة بين حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق وتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

كلما زاد حجم شركة العميل كلما كان هناك حاجة أكبر للوقت الذي يتم استغراقه في عملية التدقيق، مما قد يؤدي إلى التأخر في إصدار المدقق لتقريره.

بينت العديد من الدراسات تأثير لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، ففي دراسة (السليحات وآخرون: 2017) وجدت الدراسة أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لحجم أصول الشركة على تأخر إصدار التقارير المالية، كما أن دراسة (alattar: 2011) وجدت أن حجم الشركة من أهم العوامل التي تؤثر في توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة قطر. وفي دراسة (Hassan: 2016) وجد أن لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق أثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي في دولة فلسطين، وفي نفس السياق وجدت دراسة (Akingunola at el., 2018) أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق في التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

على الرغم مما سبق فإن هنالك دراسات أخرى خرجت بنتائج مخالفة لما سبق، أي عدم وجود تأثير لحجم الشركة في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل (الفضل ونور: 2006 و قاقيش والبطاينة: 2009) ودراسة (الصيرفي: 2017) التي خرجت بنتيجة مفادها عدم وجود تأثير لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، كما أن دراسة (زعرى ودحوح: 2018) توصلت إلى عدم وجود علاقة ارتباط ما بين تأخر التقارير وحجم الشركة.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان."

العلاقة بين ربحية الشركة وتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

إن ضعف الربحية يعتبر أحد الضغوطات التي تزيد من احتمالية التلاعب في البيانات المالية (مثلث الغش) ولذلك وجود ربحية منخفضة يزيد من أعباء المدقق لأن احتمالية غش البيانات المالية واردة في هذه الحالة ، مما قد ينعكس حجم وتوقيت وإجراءات عملية التدقيق وكذلك حجم الأدلة المطلوبة مما قد ينعكس على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. أكثر الدراسات وجدت أن هناك أثر لربحية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل: دراسة (الفضل ونور: 2006 السليحات وآخرون: 2017 و عرب ودحوح: 2018)، وكذلك دراسة (Bagulaidan et al., 2017) التي وجدت علاقة عكسية ما بين تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي والربحية في الشركات المدرجة في

بورصة مسقط، وكذلك دراسة (Habib et al., 2018) ودراسة (Rusmin & Evans: 2017) وجدت أثر لانخفاض ربحية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات الإندونيسية.

رغم أن العديد من الدراسات وجدت أثر لربحية الشركة الا أن هناك دراسات وجدت عدم وجود ذلك التأثير مثل دراسة (الصيرفي: 2017) التي توصلت الى عدم وجود تأثير لربحية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان."

العلاقة بين مديونية الشركات الواقعة تحت التدقيق و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

تعتبر مديونية الشركة من الضغوطات التي تزيد من احتمالية التلاعب في البيانات المالية لتحسين صورة المنشأة أمام الممولين، من هنا نجد أن المدقق يأخذ ذلك بعين الاعتبار عن تدقيق الشركات ذات الديون المرتفعة مما يزيد من أعباءه لخفض المخاطر إلى أدنى مستوى، مما ينعكس على الإجراءات و توقيت التدقيق و حجم العينات و الأدلة المطلوبة، وقد يؤدي ذلك إلى تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

اختلفت الدراسات السابقة حول مدى تأثير مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، ومن الدراسات التي وجدت أن هناك تأثير لمديونية الشركة دراسة (الصيرفي: 2017) الذي درست فترة تأخر تقرير المدقق ووجدت أن تأخر تقرير مدقق الحسابات بالجهاز المركزي يتأثر بمديونية الشركة ، وكذلك دراسة (السليحات وآخرون: 2017) توصلت أن من العوامل التي تزيد مدة التأخر هي زيادة التزامات الشركة، وكذلك دراسة (ALkhatib & marji: 2012) التي وجدت أن هناك ارتباط ذو دلالة إحصائية بين التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي والالتزامات المترتبة على الشركة الواقعة تحت التدقيق، لكن (دراسة زاهر: 2012) توصلت الى عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

العلاقة بين هيكل ملكية الشركة و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

إن لطبيعة هيكل ملكية الشركة أثر على أدائها و أداء مدقق الحسابات الخارجي، ذلك أن مخاطر عملية التدقيق تتأثر بطبيعة ملكية الشركة لما له من تأثير على مدى تجانس المجتمع المهتم بالبيانات المالية وتقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث إنه كلما كان المجتمع المستخدم لتقرير مدقق متجانسا كلما انخفضت مخاطر التدقيق، وبالتالي انعكس ذلك على حجم وتوقيت عملية التدقيق بالتخفيض، أما إذا كان المجتمع المستخدم لتقرير مدقق الحسابات مشتت فإنه يتسبب في ارتفاع مخاطر التدقيق وهذا ينعكس بطبيعة الحالة على حجم وتوقيت عملية التدقيق مما قد يتسبب في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي (الذنيبات:2018).

العديد من الدراسات تناولت أثر هيكل ملكية الشركة على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي هذا وقد وجدت دراسة (Hassan: 2016) أن هناك أثر لتشتت الملكية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي وعلى نفس

المனால் فقد توصلت دراسة (Habib et al., 2018) بأن تركيز الملكية يحد من تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، فيما وجدت دراسات أخرى الى عدم وجود تأثير لهيكل الملكية في تقرير مدقق الحسابات الخارجي وهذا ما توصلت إليه دراسة (العمامرة: 2017) حيث توصلت إلى عدم وجود دور وسيط لتركز الملكية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي ووجدت أن هناك أثر سلبي لتركز الملكية الأجنبية، وكذلك توصلت دراسة (زعرى ودحوح، 2018) إلى عدم وجود تأثير لهيكل الملكية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

العلاقة بين عمر الشركة و التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

كما هو معروف فإن الخبرة تلعب دوراً في أداء أي منظمة ولذا فإن لعمر الشركة أثر في سرعة إعداد القوائم المالية اعتماداً على نظرية منحى التعلم وتقديم القوائم المالية لتدقيقها في أسرع وقت، حيث أن القدرة على إعداد القوائم المالية بشكل سريع يزيد بزيادة خبرة المنظمة، ولكن في نفس الوقت قد يكون لطول عمر الشركة أثر في قدرتها على التلاعب في البيانات المالية وإخفاء الأدلة مما قد يزيد في فترة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. العديد من الدراسات تناولت أثر عمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على طول فترة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي فبعض هذه الدراسات وجدت أثر لتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل دراسة (الفضل ونور: 2006) وكذلك وجدت دراسة (Akingunola: 2018) أن هناك تأثير لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، لكن في دراسات أخرى وجد أن هناك عدم تأثير لعمر الشركة على التقارير مثل دراسة (زعرى ودحوح: 2018).

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

العلاقة بين قطاع الشركة و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي:

في الحقيقة هناك اختلاف في طبيعة وظروف كل قطاع من القطاعات من حيث طبيعة العمل والقوانين والأنظمة ودرجة المخاطر وتعقيد عمليات القطاع مما يؤثر على مخاطر عملية التدقيق، وبالتالي طبيعة عملية التدقيق، فكما هو معروف فإنه كلما زادت التعقيدات زادت إمكانية التلاعب في البيانات المالية مما قد يؤثر على طبيعة دعم عملية التدقيق الذي قد يؤدي إلى تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. العديد من الدراسات تناولت أثر قطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي، فنجد أن دراسة (الفضل ونور: 2000) وجدت تأثير لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق في تأخر التقارير، كما وجدت دراسة (قاقيش والبطاينة: 2009) أن هناك أثر لقطاع الشركة على التأخر في إصدار التقارير، وفي دراسة (Alattar: 2011) وحيث أن لطبيعة الصناعة أثر في تأخر تقرير المدقق، وفي دراسة (Akihatib & marji: 2012) وجدت أن العوامل التي تؤثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي تختلف من قطاع إلى آخر. على الرغم مما سبق نجد أن دراسة (زعرى ودحوح: 2018) والتي تناولت عدد من المتغيرات المستقلة من ضمنها قطاع الشركة، توصلت إلى عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ما بين توقيت إصدار التقارير وقطاع الشركة.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

العلاقة بين رأي مدقق الحسابات الخارجي و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

وتقوم هذه الفرضية على أساس أن التأخر في إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي يعود إلى الجدل الحاصل ما بين مدقق الحسابات الخارجي ومعدّي البيانات المالية حول أمور جوهرية لها تأثيرها المادي في التحفظ على البيانات المالية.

العديد من الدراسات أشارت إلى ان لرأي مدقق الحسابات الخارجي أثر في تأخر تقرير المدقق مثل دراسة (زاهر: 2012), وكذلك دراسة (ظاهر, والتكروبي: 2015) والتي وجدت أن أهم عامل لتأخر إصدار القوائم المالية بشكل عام هو نوع رأي مدقق الحسابات الخارجي وكذلك دراسة (الصيرفي: 2017) وجدت أن هناك تأثير لنوع رأي مدقق الحسابات في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي ودراسة (Habib et al., 2018) توصلت إلى ان المتغيرات الخاصة بالمدقق وفريق التدقيق وخاصة رأي مدقق الحسابات الخارجي هي من أهم العوامل التي تؤثر في تأخر مدقق الحسابات الخارجي, فيما وجدت دراسة (قاقيش والبطاينة: 2009) بعدم وجود ارتباط ما بين رأي مدقق الحسابات الخارجي وتأخر التقارير وكذلك دراسة (زعرى وهدوح: 2018), التي لم تجد هناك علاقة ارتباط ما بين تأخر تقرير المدقق ورأي المدقق.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

العلاقة بين أتعاب التدقيق و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

البعض يشير إلى أن قبول أتعاب أقل من الآخرين غير أخلاقي لكن في الحقيقة أن قبول أتعاب تدقيق أقل من الآخرين في حد ذاته لا يعتبر غير أخلاقي ما لم يؤثر على طبيعة وكفاءة وجدية عملية التدقيق, حيث إن انخفاض أتعاب التدقيق قد يؤثر سلباً على عملية التدقيق وجدية التدقيق والالتزام بعملية التدقيق بما فيها توقيت إصدار التقرير متأثراً بمبدأ التكلفة والمنفعة, ففي دراسة (Leej Johng: 2008) تم التوصل إلى أن هناك ارتباطاً سلبياً ما بين الأتعاب وتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعاب التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

العلاقة بين تصنيف شركة التدقيق و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

من المعروف أن شركات التدقيق الكبرى (Big4) لديها إمكانيات كبيرة قياساً مع باقي الشركات تمكّنها من أداء عملية التدقيق بكفاءة وفاعلية وفي وقت أسرع مقارنةً مع باقي شركات التدقيق الأخرى, العديد من الدراسات وجدت لنوعية أو تصنيف الشركة (Big4) أثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل دراسة (Akhatib & margj: 2012) التي توصلت إلى وجود ارتباط سلبى ما بين شركات التدقيق الكبرى والتأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي في قطاع الصناعة وكذلك في قطاع الخدمات, كما توصلت دراسة (Akingunola et al., 2018) أن لنوعية شركة التدقيق (ضمن

شركات التدقيق الكبرى (Big.4) أثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي وكذلك توصلت دراسة (Habib et al., 2018) إلى أنّ العوامل المتعلقة بالمدقق وشركة التدقيق ومنها تصنيف شركة التدقيق تعد من أهم العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

في الجانب الآخر وجدت دراسات لا تؤيد هذه العلاقة مثل دراسة (زاهر: 2012) التي توصلت إلى عدم وجود علاقة ما بين تصنيف شركة التدقيق وتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, وكذلك دراسة (زعرى ودحود: 2018) التي توصلت أي عدم وجود علاقة ارتباط ما بين تصنيف مكتب التدقيق وتأخر إصدار التقارير.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي

العلاقة بين دوران شركة التدقيق و تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

العديد من الدراسات وجدت أن أكثر حالات الغش تكون في السنة الأولى لتولي المدقق عملية التدقيق, وتفسير ذلك أن مدقق الحسابات الخارجي قد لا يكون لديه المعرفة الكافية بطبيعة عمل الشركة وبيئتها الداخلية بما فيها الرقابة الداخلية مما ينعكس على زيادة مخاطر عملية التدقيق, وبالتالي يقوم المدقق بالاستجابة للمخاطر من خلال زيادة حجم عملية التدقيق والتوقيت المناسب مما يؤدي الى زيادة الفترة اللازمة لعملية التدقيق, بعكس المدقق الذي لديه فترة أطول في تدقيق حسابات الشركة, فلهذه معرفة بطبيعة عمل الشركة و مخاطرها لذلك فهو بحاجة إلى وقت وجهد أقل.

العديد من الدراسات تناولت أثر دوران المدقق وشركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي بعضها وجدت أثر ذو دلالة إحصائية والبعض توصلت الى عدم وجود أثر لدوران المدقق على تأخر تقريره. ومن بين الدراسات التي وجدت أثر لدوران المدقق على تأخر اصدار تقرير دراسة (ng & Tai: 1994) والتي هدفت الى القيام بفحص تجريبي لمحددات تأخر عملية التدقيق في هونغ كونغ حيث اعتبرت الدراسة أن مدة التدقيق من أهم العوامل التي تؤثر على توقيت إعلان الأرباح, وقد توصلت الدراسة الى هناك ارتباط كبير ما بين تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي ودوران شركة التدقيق. في المقابل هناك دراسات وجدت انه لا يوجد اثر ذو دلالة إحصائية لدوران شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل دراسة (البحور و خميس:2016) حيث أظهرت نتائج هذه الدراسة بعدم وجود علاقة ما بين تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي وما بين دوران مدقق الحسابات الخارجي.

مما سبق يمكن صياغة الفرضية العدمية التالية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

منهجية الدراسة - الطريقة والإجراءات

منهج الدراسة:

تم تقسيم مجتمع الدراسة إلى: شركات صناعية وشركات غير صناعية اعتماداً على التقارير السنوية المنشورة في بورصة عمان لسنة 2017, حيث تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي للإجابة على أسئلة الدراسة فيما قام الباحث

باستخراج النسب والمؤشرات بالاعتماد على التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان، وكذلك مركز إيداع الأوراق المالية، فيما تم اختبار فرضيات الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد Multiple Regression.

مجتمع الدراسة: تكون مجتمع الدراسة من جميع التقارير السنوية للشركات الصناعية وغير الصناعية المدرجة في بورصة عمان وفقاً للتقرير السنوي لسنة 2017 بشرط توافر تلك التقارير السنوية، وأن تكون مدرجة في بورصة عمان.

عينة الدراسة: تناولت الدراسة عينة مكونة من (363) تقريراً سنوياً مقسمة ما بين الشركات الصناعية وغير الصناعية، وبلغت تقارير الشركات الصناعية 151 تقريراً، فيما بلغت تقارير الشركات غير الصناعية 212 تقريراً.

أدوات الدراسة:

مصادر البيانات:

المصادر الأولية: تم الاعتماد على التقارير السنوية للشركات المدرجة في بورصة عمان، ومركز إيداع الأوراق المالية من أجل قياس كل من المتغيرات المستقلة المتمثلة بـ (ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق، مديونية الشركة، حجم الشركة، هيكل ملكية الشركة، قطاع الشركة، أتعاب التدقيق، دوران شركة التدقيق، رأي المدقق، تصنيف شركة التدقيق) والمتغير المستقل المتمثل بـ (التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي).

المصادر الثانوية: تم الاعتماد على الكتب والدوريات والأبحاث والدراسات السابقة والإنترنت للحصول على المعلومات الثانوية الخاصة بالدراسة، والتي لها علاقة بهذا الموضوع.

قياس متغيرات الدراسة:

- 1- تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، حيث تم الاعتماد على تقرير الحسابات الخارجي الموجود ضمن التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان، وتم احتساب تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي من خلال احتساب الفترة ما بين نهاية السنة المالية (12/31) وحتى تاريخ تقرير مدقق الحسابات الخارجي.
- 2- حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق: تم احتساب حجم الشركة بالاعتماد على حجم أصولها والذي يتم استخراجها من قائمة المركز المالي ضمن التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان.
- 3- مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق: تم احتساب مديونية الشركة من خلال الاعتماد على نسبة المديونية (مجموع إجمال الديون على مجموع الأصول).
- 4- ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق: حيث تم الاعتماد على نسبة العائد على الأصول (ROA).
- 5- هيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق (هيكل الملكية الإدارية): تم احتساب هيكل الملكية وذلك بقسمة مجموع أسهم أعضاء مجلس الإدارة على مجموع أسهم الشركة المكتتب بها وتم استخراج مجموع اسهم أعضاء مجلس الإدارة من خلال التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان، في حين تم استخراج مجموع الاسهم المكتتب بها من خلال قائمة المركز المالي ضمن التقرير السنوي المنشور في بورصة عمان.
- 6- عمر الشركة الواقعة تحت التدقيق: حيث تم احتساب عمر الشركة من تاريخ تأسيس الشركة حتى تاريخ نشر التقارير السنوية.

- 7- قطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق: حيث تم تقسيم قطاع الشركة إلى قسمين: القطاع الصناعي والقطاع غير الصناعي, وقامت الدراسة باستخدام متغير وهمي ثنائي حيث تم إعطاء الشركات التي تنتمي إلى القطاع الصناعي متغير وهمي (0) في حين تم إعطاء متغير وهمي (1) إذا كان قطاع شركة العميل ليس القطاع الصناعي.
- 8- أتعاب التدقيق: وتم استخراج قيمة أتعاب التدقيق من خلال التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان.
- 9- دوران شركة التدقيق: حيث تم اعتبار أن هناك ثبات لشركة تدقيق الحسابات الخارجي إذا لم يتم تغيير مدقق الحسابات الخارجي خلال آخر خمس سنوات لتقرير المدقق, في حين اعتبر أن هناك دوران لشركة تدقيق الحسابات إذا تم تغيير شركة التدقيق خلال آخر خمس سنوات لتقرير المدقق, وقامت الدراسة باستخدام متغير وهمي ثنائي حيث تم إعطاء متغير وهمي ثنائي: (0) إذا كان هناك ثبات, ومتغير وهمي (1) إذا تم تغييره آخر خمس سنوات.
- 10- تصنيف شركة التدقيق: تم تقسيم شركات التدقيق إلى قسمين شركات تدقيق من ضمن شركات التدقيق الأربعة الكبرى (Big4) وشركات التدقيق ليست من ضمن شركات التدقيق الكبرى, وقامت الدراسة بإعطاء متغير وهمي (1) لشركات التدقيق الكبرى (Big4) والمتغير الوهمي (0) لباقي الشركات.
- 11- تقرير مدقق الحسابات الخارجي: تم استخراج نوع تقرير مدقق الحسابات الخارجي من خلال الاعتماد على تقرير مدقق الحسابات الخارجي والذي ضمن التقرير السنوي المدرج في بورصة عمان, وتم تقسيم تقرير مدقق الحسابات الخارجي إلى نوعين تقرير معدل وتم إعطاؤه المتغير الوهمي (1) وتقرير غير متحفظ وتم إعطاؤه المتغير الوهمي (0).

المعالجة الإحصائية:

تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة من خلال برنامج SPSS بما في ذلك الإحصاءات الوصفية, أما اختبارات فرضيات الدراسة فقد تم من خلال استخدام نموذج الانحدار المتعدد Multiple Regression والذي من خلاله نستطيع أن نحدد أي متغير من متغيرات الدراسة له تأثير أكبر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

نتائج الدراسة

يشتمل هذا الفصل على عرض الإحصائيات الوصفية لمتغيرات الدراسة المستقلة والمتغير التابع, وكذلك اختبار الارتباط الداخلي بين المتغيرات المستقلة واختبار فرضيات الدراسة باستخدام نموذج الانحدار المتعدد (Multiple Regression).

الإحصاءات الوصفية:

age	opinion	delay	sector	turnover	Class	Fees	owners~p	debt	Profit.	size	stats
1	0	2	0	0	0	1250	0.00038	0.000884	-1.23069	544249	min
65	1	361	1	1	1	160000	0.99	2.27528	0.35506	409959696	max
21.98347	0.504132	71.97245	0.730028	0.534435	0.415978	18443.17	0.423059	0.365592	-0.00889	1.36E+08	mean
16.23582	0.500673	52.47319	0.444558	0.499501	0.49357	20950.28	0.26644	0.30748	0.147766	4.67E+08	sd

الجدول رقم (1) الإحصائيات الوصفية

يبين الجدول رقم (1) أن متوسط التأخر في تقرير مدقق الحسابات للشركات المدرجة في بورصة عمان في عينة الدراسة قد بلغ (71.93245) يوماً، وقد كانت اقصر فترة إصدار يومان، وكان العائد على الأصول لتلك الشركة الواقعة تحت التدقيق والتي حصلت على أسرع تقرير (-0.04807) ومديونيتها (4.438) وكذلك هيكل ملكيتها (979:35%)، هذا وقد بلغ حجم أصولها (20,000,000) دينار، وهي ليست من القطاع الصناعي، وكان رأي مدقق الحسابات الخارجي ببيانات هذه الشركة متحفظاً علماً بأن شركة التدقيق كانت من ضمن شركات التدقيق الكبرى، وتحصلت الشركة على أتعاب تدقيق بلغت (4500) دينار، وكان هناك دوران لشركة التدقيق، كما يتبين من الجدول رقم (1) أن أعلى فترة لتأخر إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي 361 يوم، وكانت هذه الشركة من ضمن الشركات التي تلقت بياناتها المالية رأي متحفظ، وهي من الشركات الغير صناعية وبلغ حجم أصول الشركة (20108569) دينار وكان العائد على الأصول لهذه الشركة (-0.23940) فيما بلغت نسبة هيكل الملكية الادارية (59.209%)، ونسبة المديونية (77.060%)، ودققت من قبل احدى شركات التدقيق الكبرى وبلغت اتعاب التدقيق (15500) دينار وكان هناك دوران لشركة التدقيق.

حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق: بخصوص حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق فقد بلغ متوسط حجم الشركات الواقعة تحت التدقيق في عينة الدراسة (13,600,000) ديناراً وبانحراف معياري بلغ 4.67E+08، فيما بلغ أدنى حجم للشركات عينة الدراسة (544,249) دينار، وكانت مدة التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (45) يوماً، أما بخصوص أكبر شركة من حيث الحجم في عينة الدراسة فقد كانت (409959696) دينار وكان مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (39) يوماً.

ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق: أما فيما يتعلق بربحية الشركات والذي تم قياسه من خلال العائد على الأصول فقد بلغ متوسط العائد على الأصول لعينة الدراسة (-0.88865%)، وبانحراف معياري بلغ 0.147766 فيما بلغت أدنى قيمة لمعدل العائد على الأصول (-123.069%) وهي تعود لشركة من خارج القطاع الصناعي وبلغت مدة تأخر تقرير مدقق

الحسابات الخارجي (89) يوماً، فيما بلغ أعلى معدل عائد على الأصول (35.506%) وتعود لشركة من خارج القطاع الصناعي، حيثُ بلغت مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (55) يوماً.

مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق: أما بخصوص نسبة المديونية لشركات عينة الدراسة والتي تم قياسها بقسمة مجموع ديون الشركة على مجموع أصولها فقد بلغ متوسط مديونية الشركات عينة الدراسة (36.55923%) وبانحراف معياري بلغ 0.30748، وبلغت أدنى نسبة للمديونية (0.0884%) وتعود لشركة من خارج القطاع الصناعي وكانت مدة التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (48) يوماً، في حين بلغت أعلى نسبة للمديونية (227.528%) وتعود لشركة من القطاع الصناعي وكانت مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (84) يوماً.

هيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق: وتم احتساب هيكل ملكية الشركة بقسمة مجموع الأسهم المملوكة من قبل أعضاء مجلس الإدارة مقسومةً على مجموع الأسهم المصدرة من قبل الشركة، هذا وقد بلغ متوسط هيكل الملكية للشركات عينة الدراسة (42.305%) وبانحراف معياري بلغ 0.26644، فيما بلغ أدنى هيكل في عينة الدراسة (0.038%) ويعود لشركة صناعية وكانت مدة التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (27) يوماً فقط، في حين كان أعلى معدل لهيكل ملكية (99%) ويعود لشركة صناعية وكانت مدة التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي لهذه الشركة (66) يوماً.

عمر الشركة الواقعة تحت التدقيق: متوسط عمر الشركات عينة الدراسة بلغ (22.0110) عاماً، وبانحراف معياري بلغ 16.23، وقد بلغ أدنى عمر ضمن الشركات عينة الدراسة سنتان، ويعود لشركة صناعية وكان مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي في بياناتها (18) يوماً في حين كان أكثر الشركات عمراً ضمن عينة الدراسة (65) عاماً لشركة صناعية وكان مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات (45) يوماً.

قطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق: وقد بلغت الشركات الصناعية ما نسبته (44.4558%) من عينة الدراسة وبانحراف معياري بلغ 0.730028، مقابل (55.5442%) شركات غير صناعية.

أتعاب التدقيق: أما بخصوص أتعاب التدقيق فقد بلغ متوسط أتعاب التدقيق لشركات عينة الدراسة (1844317) ديناراً، وبانحراف معياري بلغ 20950.28، وكانت أقل قيمة لأتعاب التدقيق (1250) ديناراً لشركة غير صناعية، وكان مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لبيانات هذه الشركة (35) يوماً، في حين بلغت أعلى قيمة أتعاب (160,000) دينار لشركة غير صناعية وكان مدة تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي (53) يوماً.

دوران شركة تدقيق الحسابات: أما بخصوص دوران شركة تدقيق الحسابات والذي يحسب بمدى تغيير الشركة الواقعة تحت التدقيق لشركة التدقيق خلال آخر خمس سنوات لتقرير الشركة المدرجة في بورصة عمان، هذا وقد بلغت نسبة الشركات التي قامت بتغيير شركات التدقيق لديها (53.4435%) من مجموع الشركات عينة الدراسة وبانحراف معياري بلغ 0.499501، في حين أن ما نسبته (46.5565) من عينة الدراسة تحتفظ بشركة التدقيق لمدة تزيد عن الخمس سنوات، وقام الدراسة بإعطاء متغير وهمي (1) إذا كان هناك تغيير لشركة التدقيق، في حين تم إعطاء متغير وهمي (0) إذا كان هناك احتفاظ بشركة التدقيق.

رأي مدقق الحسابات الخارجي: أما بخصوص رأي مدقق الحسابات الخارجي, فقد قامت الدراسة بإعطاء الرأي المعدل المتغير الوهمي (1) في حين تم إعطاء الرأي المعياري المتغير الوهمي (0) هذا وقد بلغ نسبة آراء مدققي الحسابات الخارجيين المتحفظة في بيانات الشركات عينة الدراسة ما نسبته (50.4132%) وبانحراف معياري بلغ 0.500673, في حين بلغت نسبة التقارير غير المتحفظة (49.5868%).

تصنيف شركة التدقيق: أما بخصوص تصنيف شركة التدقيق, فقد تم بإعطاء شركات التدقيق الكبرى المتغير الوهمي (1) في حين تم إعطاء شركات التدقيق الأخرى المتغير الوهمي (0) هذا وقد بلغ نسبة الشركات التي تدقق من قبل شركات التدقيق الكبرى ما نسبته (41.5978%) وبانحراف معياري بلغ 0.49357, في حين بلغت نسبة التقارير غير المتحفظة (58.4022%).

الارتباط بين المتغيرات:

إن وجود ارتباط مرتفع ما بين متغيرات الدراسة المستقلة قد يكون هذا الامر مضلل و يؤثر على نتائج الدراسة لبعض المتغيرات, فتكون التنبؤات غير موضوعية مما يؤدي إلى تضخيم الأخطاء, من هنا لا بد أن يتم التحقق من عدم وجود الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة, ومن خلال الجدول رقم (2) يتبين عدم وجود ارتباط عالٍ بين المتغيرات المستقلة.

	lsize	Profit.	debt	owners~p	fees	class	turnover	sector	opinion	lage
lsize	1									
Profit.	0.2516	1								
debt	0.3227	-0.2146	1							
ownership	0.1884	0.1597	0.0442	1						
fees	0.6503	0.0706	0.2835	0.1461	1					
class	-0.2639	-0.0616	-0.0528	-0.067	-0.3085	1				
turnover	0.1829	0.1736	-0.0682	0.1387	0.0791	-0.1154	1			
sector	0.0963	-0.061	-0.0389	-0.1107	0.0381	-0.1481	0.0171	1		
opinion	-0.1954	-0.4186	0.241	-0.1866	-0.0644	0.1132	-0.4617	0.0423	1	
lage	0.2235	0.2379	0.1849	0.0965	0.1705	-0.1154	0.1356	-0.2861	-0.2509	1

الجدول رقم (2) الارتباط بين المتغيرات

اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

حيث تمثلت العينة الدراسية الشركات المدرجة في بورصة عمان المالي خلال الفترة (2010-2017) حيث قام الباحث بجمع البيانات الخاصة بالشركات عينة الدراسة، ويعتبر تحليل الانحدار المتعدد (Multiple Regression) النموذج الملائم لاختبار فرضيات الدراسة.

يعرض الجدول رقم(3) نتائج اختبار الفرضيات والتي تمثل العوامل المؤثرة في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان حسب رأي الباحث والتي تمثلت في: حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق، ربحية الشركة، مديونية الشركة، هيكل ملكية الشركة، عمر الشركة، قطاع الشركة، و رأي مدقق الحسابات الخارجي، اتعاب التدقيق، تصنيف شركة التدقيق، دوران شركة التدقيق، وقام الباحث باختبار فرضيات الدراسة وكانت نتائج الدراسة على النحو التالي:

يتبين من خلال الجدول رقم (3) أن قيمة ($R^2=0.2606$) والتي تشير إلى أن المتغيرات المستقلة بشكل كلي استطاعت تفسير ما نسبته (26.06%) من العوامل التي تؤثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان كما يشير الجدول أعلاه إلى وجود تأثير ذو دلالة إحصائية ($sig.=0.000$) عند مستوى ثقة ($P\text{-value} < 0.05$) وأن قيمة (F) المحسوبة 12.40 مما يشير الى فاعلية هذا النموذج في تفسير تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

Source	SS	df	MS			
Model	25970.169	10	25970.7169	F (10, 352)	=	12.40
Residual	737036.55	352	2093.85385	Prob > F	=	0.0000
Total	996743.725	362	2753.4357	R-squared	=	0.2606
				Adj R- squared	=	0.2395
				Root MSE	=	45.759

Delay	Coef.	Std. Err.	t	P>t	[95% Conf. Interval]
Lsize	6.021947	2.293707	2.63	0.009	1.51085 3 10.53304
profitability	-38.6719	19.09167	-2.03	0.044	-76.22 -1.12377
Debt	15.45809	9.235056	1.67	0.095	- 2.70474 33.62091
ownership	-5.86616	9.457802	-0.62	0.535	- 24.4671 12.73474
Fees	-0.00036	0.000156	-2.32	0.021	- 0.00067 -5.6E-05
Class	-23.3383	5.337064	-4.37	0	- 33.8349 -12.8418
turnover	9.46707	5.483106	1.73	0.085	- 20.2508 1.316695

Sector	1.048831	5.931274	0.18	0.86	-	10.6164	12.71402
opinion	36.48956	6.16193	5.92	0	24.3707	3	48.60838
Age	-0.04029	0.171767	-0.23	0.815	-	0.37811	0.297524
_cons	-27.6215	37.23484	-0.74	0.459	-	100.852	45.6092

الجدول رقم(3) نتائج اختبار فرضيات الدراسة

اختبار الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم شركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.=6.021947) و الخاصة بالمتغير المستقل(حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق)، أن قيمة (T=2.63) عند مستوى ثقة (sig.=0.009) وهذا يدل الى وجود تأثير ايجابي ذو دلالة احصائية لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة (sig<0.05)، وهذا ما يشير أنه كلما زاد حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، مما سبق يمكن رفض الفرضية العدمية والقبول بالفرضية البديلة والخروج بنتيجة مفادها أن هناك تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان

اختبار الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= -38.6719) الخاصة بالمتغير المستقل(ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق) وأن قيمة (T=-2.03) عند مستوى ثقة (sig.= 0.044) وهذا يدل الى وجود تأثير سلبي ذو دلالة احصائية لربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة (sig<0.05)، وهذا يعني أنه كلما انخفضت ربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، مما سبق يمكن رفض الفرضية العدمية والقبول بالفرضية البديلة والخروج بنتيجة مفادها أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لحجم شركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان

اختبار لفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= 15.45809) الخاصة بالمتغير المستقل(مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق) وأن قيمة (T=1.67) عند مستوى ثقة (sig.= 0.095) وهذا يدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة (sig<0.05), لكن هناك تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان لكن عند مستوى ثقة (sig<0.10), وهذا ما يشير أنه كلما زادت مديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لكن عند مستوى ثقة (sig<0.10) وليس عند مستوى ثقة (sig<0.05) , وبما ان الدراسة استخدمت مستوى ثقة (sig<0.05) فإنه يمكن قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية شركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= -5.86616) الخاصة بالمتغير المستقل(هيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق), وأن قيمة (T=-0.62) عند مستوى ثقة (sig.= 0.535) وهذا يدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة (sig<0.05), وبالتالي يمكن قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية الخامسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= -0.04029) الخاصة بالمتغير المستقل(عمر الشركة الواقعة تحت التدقيق) وأن قيمة (T=-0.23) عند مستوى ثقة (0.815) وهذا يدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة (sig<0.05), وبالتالي يمكن قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

الفرضية السادسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= 1.048831) الخاصة بالمتغير المستقل(قطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق) وأن قيمة (T=0.18) عند مستوى ثقة (0.86) وهذا يدل على عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى

ثقة ($sig < 0.05$)، و بالتالي يمكن قبول الفرضية العدمية والتي تنص على " لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان .

الفرضية السابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة ($Coef.= 36.48956$) الخاصة بالمتغير المستقل(رأي مدقق الحسابات الخارجي) وأن قيمة ($T=5.92$) عند مستوى ثقة ($sig.=0.000$) وهذا يدل الى وجود تأثير ايجابي ذو دلالة احصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة ($sig < 0.05$)، فهو يعطي مؤشر كلما كان رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية غير معياري كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، مما سبق يمكن رفض الفرضية العدمية والقبول بالفرضية البديلة والخروج بنتيجة مفادها أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان

الفرضية الثامنة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعب التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة ($Coef.= -0.00036$) الخاصة بالمتغير المستقل(اتعب التدقيق) وأن قيمة ($T=-2.32$) عند مستوى ثقة ($sig.=0.021$) وهذا يدل الى وجود تأثير سلبي ذو دلالة احصائية لاتعب التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة ($sig < 0.05$)، وتفسير ذلك أنه كلما انخفضت اتعب التدقيق كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، مما سبق يمكن رفض الفرضية العدمية والقبول بالفرضية البديلة والخروج بنتيجة مفادها أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان

الفرضية التاسعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة ($Coef.=-23.3383$) الخاصة بالمتغير المستقل(تصنيف شركة التدقيق) وأن قيمة ($T=-4.37$) عند مستوى ثقة (0.000) وهذا يدل الى وجود تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة ($sig < 0.05$)، أي عندما يتم التدقيق من قبل شركة لا تنتمي الى شركات التدقيق الكبرى ($Big4$) فإن احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي تزيد، مما سبق يمكن رفض الفرضية العدمية والقبول بالفرضية البديلة والخروج بنتيجة مفادها أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان .

الفرضية العاشرة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

يتبين من الجدول رقم (3) أن قيمة (Coef.= 9.46707) الخاصة بالمتغير المستقل (دوران شركة التدقيق) وأن قيمة (T=1.73) عند مستوى ثقة (0.085) وهذ يدل على وجود تأثير ايجابي لدوران شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان, لكن هذا التأثير ليس ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة (sig<0.05), وانما ذو دلالة احصائية عند مستوى ثقة (sig<0.10), وبما أن الدراسة استخدمت مستوى ثقة (sig<0.05) فإنه يمكن قبول الفرضية العدمية والتي تنص على أنه لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

مناقشة النتائج:

1- الفرضية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم شركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

هناك تأثير ايجابي ذو دلالة إحصائية لحجم شركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان, وتفسير ذلك أنه كلما زاد حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق كلما زادت احتمالية التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان المالي, حيث أن زيادة حجم الشركة الواقعة تحت التدقيق يؤدي إلى زيادة الوقت المطلوب لإتمام عملية التدقيق, مما قد يؤدي إلى التأخر في إصدار المدقق لتقريره, وقد اشارت العديد من الدراسات السابقة إلى أن لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق أثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, ففي دراسة (السليحات وآخرون: 2017) وجدت الدراسة أن هناك أثر ذو دلالة إحصائية لحجم أصول الشركة على تأخر إصدار التقارير, كما أن دراسة (alattar: 2011) بينت أن حجم الشركة من أهم العوامل التي تؤثر على توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة قطر. وفي دراسة (Hassan: 2016) وجد أن لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق أثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي في دولة فلسطين وفي نفس السياق وجدت دراسة (Akingunola at el., 2018) أن هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم الشركة الواقعة تحت التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي

2- الفرضية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

توصلت الدراسة الى أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لربحية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان, أي كلما انخفضت ربحية الشركة زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي ويعتبر هذا العامل هو أقوى العوامل تأثيراً على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, وتفسير ذلك أن تأخر التقارير بشكل عام قد يكون ناتج عن إخفاء بعض الأخبار السيئة والدخول في نقاش مع مدقق الحسابات الخارجي هذا أولاً, و من ناحية ثانية يعد ضعف الربحية أحد الضغوطات التي تزيد من احتمالية التلاعب في البيانات المالية (مثلث الغش) ولذلك وجود ربحية منخفضة يزيد من أعباء المدقق لأن احتمالية غش البيانات المالية يكون وارد وبشكل كبير, و أكثر الدراسات وجدت أن هناك أثر لربحية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, مثل دراسة (الفضل ونور: 2006, السليحات وآخرون: 2017, زعرب ودحدوح: 2018, Bagulaidan et al., 2016) وكذلك

دراسة (Habib et al., 2018) ودراسة (Rusmin & Evans: 2017) وجدت أثر لربحية الشركة على توقيت اصدار تقارير مدققي الحسابات الخارجيين في الشركات الإندونيسية.

3- الفرضية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لمديونية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

توصلت الدراسة الى وجود تأثير ايجابي ذو دلالة احصائية لمديونية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لكن هذا التأثير ليس ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة 0.05 ($Coep.=15.45809, sig >0.05$) وإنما يكون ذو دلالة إحصائية مستوى ثقة $sig < 0.10$. وتفسير ذلك أن المديونية تعتبر من الضغوطات التي تزيد من احتمالية التلاعب في البيانات المالية لتحسين صورة المنشأة أمام الممولين، من هنا نجد أن المدقق يأخذ ذلك بعين الاعتبار عن تدقيق الشركات ذات الديون المرتفعة، مما يزيد من أعباء مدقق الحسابات الخارجي لخفض المخاطر إلى أدنى مستوى فلا بد له من الاستجابة لارتفاع مخاطر الغش سواء من حيث الإجراءات أو التوقيت أو حجم العينات وكل ذلك سوف يؤدي إلى تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. ومن الدراسات التي وجدت أن هناك تأثير لمديونية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي دراسة (الصيرفي: 2017) الذي درست فترة تأخر تقرير المدقق ووجدت أن تأخر تقرير مدقق الحسابات بالجهاز المركزي يتأثر بمديونية الشركة وكذلك دراسة (السليحات وآخرون: 2017) توصلت أن من العوامل التي تزيد مدة التأخر هي زيادة التزامات الشركة، وكذلك دراسة (ALkhatib & marji: 2012) التي وجدت أن هناك ارتباط ذو دلالة إحصائية بين التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي والالتزامات المترتبة على الشركة الواقعة تحت.

4- الفرضية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لهيكل ملكية الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

توصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير ذو دلالة احصائية لهيكل ملكية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي عند مستوى ثقة ($sign > 0.05$). وهذا ما يتطابق مع العديد من الدراسات السابقة التي تناولت أثر هيكل ملكية الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل: دراسة (العمامرة: 2017) حيث توصلت هذه الدراسة إلى عدم وجود دور وسيط لتركز الملكية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي في حين وجدت أن هناك أثر سلبي لتركز الملكية الأجنبية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، وكذلك توصلت دراسة (زعرى ودحدوح، 2018) إلى عدم وجود تأثير لهيكل الملكية على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

5- الفرضية الخامسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

توصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير لعمر الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي، وتفسير ذلك أن خبرة مدقق الحسابات الخارجي ومدى التخصص التدقيقي وهو الاهم في منحنى الخبرة وهذا ما يتطابق مع دراسة (زعرى ودحدوح: 2018) والتي وجدت بأنه لا يوجد تأثير ذو دلالة احصائية لعمر الشركة على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان.

6- الفرضية السادسة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان .

توصلت الدراسة الى عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لقطاع الشركة الواقعة تحت التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. وتفسير ذلك أن طبيعة عملية التدقيق هي نفسها بغض النظر عن قطاع الشركة هذا اولاً، ثانياً: أن هناك تخصص لدى المدققين في تدقيق بعض القطاعات دون غيرها، مما يزيل و يذيب الفوارق بين القطاعات.

نتيجة هذه الفرضية في دراستنا تطابقت مع نتائج دراسة (زعرب ودحدوح: 2018) والتي تناولت عدد من المتغيرات المستقلة من ضمنها قطاع الشركة، وتوصلت إلى عدم وجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية ما بين توقيت إصدار التقارير وقطاع الشركة.

7- الفرضية السابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان .

توصلت الدراسة الى وجود تأثير ايجابي ذو دلالة احصائية لرأي مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي للشركات المدرجة في بورصة عمان عند مستوى ثقة ($\text{sig} < 0.05$)، ويعتبر ثاني العوامل من حيث تأثيره على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. وتفسير ذلك أن التأخر في إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي يعود إلى الجدل الحاصل ما بين مدقق الحسابات الخارجي ومعدّي البيانات المالية حول أمور جوهرية لها تأثيرها في التحفظ على البيانات المالية، من جانب آخر قد يكون سبب التأخر ناتج عن الأخبار السيئة فيما يخص البيانات المالية، وخلاصة القول أنه كلما كان رأي مدقق الحسابات الخارجي في البيانات المالية متحفظا كلما زادت احتمالية تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. العديد من الدراسات وجدت أن لرأي مدقق الحسابات الخارجي أثر في تأخر تقرير المدقق مثل دراسة (زاهر: 2012) وكذلك دراسة (ظاهر، والتكروري: 2015) والذي وجدت أن أهم عامل لتأخر إصدار القوائم المالية بشكل عام هو نوع رأي مدقق الحسابات الخارجي وكذلك دراسة (الصيرفي: 2017) وجدت أن هناك تأثير لنوع رأي مدقق الحسابات في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي ودراسة (Habib et al., 2018). توصلت بأن المتغيرات الخاصة بالمدقق وفريق التدقيق وخاصة رأي مدقق الحسابات الخارجي هي من أهم العوامل التي تؤثر على تأخر مدقق الحسابات الخارجي.

8- الفرضية الثامنة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لأتعب التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

توصلت الدراسة إلى أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لأتعب التدقيق على تأخر تقرير مدقق للشركات المدرجة في بورصة عمان، عند مستوى ثقة ($\text{Csig} < 0.05$) أي كلما انخفضت أتعب التدقيق كلما زادت احتمالية التأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي. كما سبق وأن بينا إلى أن قبول أتعب أقل من الآخرين لا يعتبر غير أخلاقي ما لم يؤثر على طبيعة وكفاءة وجدية عملية التدقيق، حيث إن انخفاض أتعب التدقيق قد يؤثر سلباً على عملية التدقيق وجدية التدقيق والالتزام بعملية التدقيق بما فيها توقيت إصدار التقرير متأثراً بمبدأ التكلفة والمنفعة كما أن هذه الأتعب المتأتبة من هذا العميل لا تمثل قوة في إيرادات شركة التدقيق وبالتالي قد يكون هناك نوع من الإهمال لهذه الشركة.

وهذا ما يتطابق مع دراسة (Leej Johng: 2008)، حيث وجدت هذه الدراسة أن هناك ارتباطاً سلبياً ما بين الأتعب وتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

9- الفرضية التاسعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

توصلت الدراسة الى أن هناك تأثير سلبي ذو دلالة إحصائية لتصنيف شركة التدقيق ضمن (Big.4) على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي عند مستوى ثقة ($\text{Sig} < 0.05$) أي أن شركات التدقيق الكبرى أقل تأخراً في إصدار تقاريرها من الشركة التي ليست من ضمن شركات التدقيق الكبرى (Big.4) وبمعنى كلما كانت شركة التدقيق ليس من ضمن شركات التدقيق الكبرى (Big.4)، فمن المعروف أن شركات التدقيق الكبرى (Big4) لديها إمكانات كبيرة قياساً مع باقي الشركات تمكنها من أداء عملية التدقيق بكفاءة وفعالية وفي وقت أسرع مقارنةً، العديد من الدراسات وجدت لنوعية أو تصنيف الشركة (Big4) أثر على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي مثل دراسة (Akhatib & margj: 2012)

توصلت إلى وجود ارتباط سلبي ما بين شركات التدقيق الكبرى والتأخر في تقرير مدقق الحسابات الخارجي في قطاع الصناعة وكذلك في قطاع الخدمات, كما توصلت دراسة (Akingunola et al., 2018) إلى أن لنوعية شركة التدقيق (ضمن شركات التدقيق الكبرى (Big.4) أثر في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي وكذلك توصلت دراسة (Habib et al., 2018) إلى أن العوامل المتعلقة بالمدقق وشركة التدقيق ومنها تصنيف شركة التدقيق تعد من أهم العوامل المؤثرة في توقيت إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

10- الفرضية العاشرة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية لدوران مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.

توصلت الدراسة الى وجود أثر ايجابي لدوران مدقق الحسابات الخارجي على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي لكن هذا التأثير ليس ذو دلالة إحصائية عند مستوى الثقة ($Sig < 0.05$) إنما يكون التأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى ثقة يمكن القول أنه كلما كان هناك دوران لشركة التدقيق كلما كان هناك احتمال لتأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي. العديد من الدراسات وجدت أن أكثر حالات الغش تكون في السنة الأولى لتولي المدقق عملية التدقيق (مشتهي: 2014), وتفسير ذلك أن مدقق الحسابات الخارجي قد لا يكون لديه المعرفة الكافية بطبيعة عمل الشركة وبيئتها الداخلية بما فيها الرقابة الداخلية مما ينعكس على زيادة مخاطر عملية التدقيق, وبالتالي فإن مدقق الحسابات الخارجي يحتاج الى جهد ووقت أطول لخفض مخاطر عملية التدقيق إلى أدنى مستوى ممكن, بعكس المدقق الذي لديه فترة أطول في تدقيق حسابات الشركة, فلهذه معرفة بطبيعة عمل الشركة وبالتالي فهو بحاجة الى وقت أقل بعكس مدقق الحسابات الجديد فهو بحاجة الى وقت أطول لإنهاء عملية التدقيق بما فيها إصدار التقرير. العديد من الدراسات تناولت أثر دوران المدقق وشركة التدقيق على تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي بعضها وجدت أثر ذو دلالة إحصائية والبعض توصلت الى عدم وجود أثر لدوران المدقق على تأخر تقريره. ومن بين الدراسات التي وجدت أثر لدوران المدقق على تأخر اصدار تقرير دراسة (ng & Tai: 1994) والتي هدفت الى القيام بفحص تجريبي لمحددات تأخر عملية التدقيق في هونغ كونغ حيث اعتبرت الدراسة أن مدة التدقيق من العوامل التي تؤثر على توقيت إعلان التقارير وبالتالي الأرباح.

التوصيات:

بناءً على ما توصلت اليه الدراسة من نتائج فإن البحث يوصي بما يلي:

- 1- ضرورة وضع تشريعات صارمة لضبط توقيت إصدار تقرير مدقق الحسابات الخارجي لتقليل مدة التأخير.
- 2- لا بد للمدقق من الاخذ بعين الاعتبار عند تدقيق الشركات ذات الحجم الكبير وكذلك الشركات ذات الربحية المنخفضة أنها بحاجة الى وقت أطول لتدقيق حساباتها.
- 3- إعادة وضع حد أدنى لأتعاب التدقيق تتناسب مع طبيعة العمل لما له من أثر في جودة عملية التدقيق وكذلك في تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي.
- 4- وضع تشريع يلزم الشركات المساهمة العامة بحد أدنى وحد أعلى للاحتفاظ بمدقق الحسابات الخارجي واقتراح أن يكون من (3 سنوات) الى (5 سنوات) كون لفترة الاحتفاظ القصيرة سلبية حيث أن أكثر حالات الغش تكون في السنة الأولى لتولي مدقق الحسابات لمهامه وكذلك تأخر تقرير مدقق الحسابات الخارجي, كما أن لفترة الاحتفاظ الطويلة أثار سلبية مثل نشوء علاقة قد تؤثر استقلالية المدقق.
- 5- يوصي الباحث القائمين على مهنة التدقيق البحث عن آلية من أجل تصنيف شركات التدقيق بحسب إمكانيتها وقدرتها المهنية, وأن لا يكون التعاقد ما بين الشركة الطالبة للتدقيق وشركة التدقيق مباشرة, وإنما يكون الطلب

من خلال اتحاد او نقابة او الهيئة المنظمة لمهنة التدقيق تقوم هي باختيار شركة التدقيق التي تناسب مع الشركة
الطالبة لخدمات التدقيق.

6- يوصي الباحث بضرورة القيام بدراسات مستقبلية تتعلق بهذا الموضوع، وذلك عن طريق زيادة الفترة الزمنية التي
غطتها هذه الدراسة، والاهتمام بمتغيرات أخرى مثل الحاكمة المؤسسية وآلياتها المختلفة ودرجة التنافس ما بين
شركات التدقيق.

المراجع العربية

ابو الهيجاء، م. الحايك، ا. (2012)، "خصائص لجان التدقيق واثرها على تأخر فترة إصدار تقرير المدقق: دراسة تطبيقية
على الشركات المساهمة العامة الأردنية" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد
العشرون، العدد الثاني.

البحور، ع . خميس، ب. (2016) " فترة إصدار تقرير مدقق الحسابات، فترة الاحتفاظ بالمدقق، وجود التخصص في
التدقيق" مجلة إدارة الأعمال، الجامعة الأردنية العدد(2)، المجلد(12) عمان-الأردن.

الجوهر، ك (2012) "العلاقة بين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وقواعد الحوكمة لمجلس الإدارة: دراسة تحليلية
لوجهات نظر المحاسبين والمدققين"، مجلة الإدارة والاقتصاد، 34(90)، ص 103 – 128.

دهمش، ن (2002) "مبادئ المحاسبة: الاصول العلمية والعملية"، الطبعة الثانية-الأردن

الذنيبات، ع (2018) "تدقيق الحسابات في ضوء المعايير الدولية: نظرية وتطبيق" الطبعة السابعة، عمان، الأردن دار
وائل للنشر .

الذنيبات، ن (2017) "العوامل المؤثرة على رأي مدقق الحسابات الخارجي: دراسة تحليلية للشركات المدرجة في بورصة
عمان" اطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية، كلية الدراسات العليا، عمان، الأردن.

زاهر، ا. (2012)، "محددات ابطاء التقارير المالية بالتطبيق على الشركات المساهمة المصرية: دراسة اختبارية"، رسالة
ماجستير غير منشورة، جامعة الزقازيق، مصر .

زعرى، ح. الدحدوح، ح. (2018)، "العوامل المؤثرة على توقيت إصدار التقارير المالية للشركات المدرجة في بورصة
فلسطين: دراسة تطبيقية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 104(24)، 446-472.

السليحات، ن. النمر، م. قاسم، م. الأدهم، م. الشاويش، م. (2017) "العوامل المؤثرة في تاريخ إصدار التقارير المالية
السنوية: دراسة تطبيقية على شركات الفنادق في بورصة عمان"، مجلة جامعة عمان العربية سلسلة للبحوث
الإدارية، المجلد الأول، العدد الأول، 7-22

الصيرفي، اسماء. (2017)، "نحو تفسير منطقي لفترة تأخر تقرير مراقبي الحسابات في الجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة: دراسة تطبيقية مقارنة"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف – اتحاد الجامعات العربية، المجلد الخامس، العدد الثاني.

الظاهر، م. و التكروري، ا. (2015)، "العوامل المؤثرة في تأخير اصدار القوائم المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الفلسطينية المدرجة في بورصة فلسطين"، مجلة الابحاث المالية والمصرفية، العدد الثاني-تشرين الثاني

العمامرة، م. (2017)، "الدور الوسيط لتركز الملكية واثراؤها في تأخر تقارير المدققين" رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة العلوم التطبيقية، الاردن

الفضل، م.، نور، ع. (2006)، " تحليل اهمية العوامل المؤثرة في تأخير اصدار التقارير السنوية للشركات: دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والاردن"، مجلة العلوم الادارية، المجلد 33، العدد 2.

مشتهي، ص (2014) " تحليل العلاقة بين معدل دوران المدقق وجوده التدقيق الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مدقق الحسابات الخارجي" مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، مجلد 22، العدد 2.

المراجع الأجنبية

- Akingunola,R., Soyemi, K. & Okunuga, R. (2018) “ Client Attributes and the Audit Report Lag in Nigeria”, Market forces Journal of Management, Business and Economics, 13(1), 30-41.
- Alattar, J. and Al-Khater, K. (2011), “Factors Impact the Timeliness of Corporate Reporting: Evidence from an Emerging Economy”, The Arab Journal of Accounting, 14(1), pp 199-229.
- Alkhatib, K. and Marji,Q. (2012), “Audit Reports Timeliness: Empirical Evidence from Jordan”, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 62, Pages 1342-1349.
- Arens, A., Elder, R.J. and Beasley, M. (2015), “Auditing and Assurance Services”, 15th ed. (New York: Prentice-hell).
- Bahram, S. (2002), “Timeline of corporate and audit reports: some empirical evidence in the French context”, The International Journal of Accounting, Vol. 37, issue 2, 215-246.
- Bagulaidah, G., Aljaaidi, K. and Al-Moataz, E. (2017), “The Relationship Of Audit Report Delay, Auditor competency, Audit Committee size and Meetings With respect to Financial Performance Among Listed Companies In Sultanate

Of Oman”, Journal of Al-Quds Open University for Research and Studies, 2(8), pp 21-31.

Habib, A, Bhuiyan, MBU, Huang, HJ, Miah, MS. (2018), “Determinants of Audit Report lag: A Meta-Analysis”, Int J Audit, 23, pp 20-44.

Hassan, Y. (2016), “Determinants of Audit Report Lag: Evidence From Palestine”, Journal of Accounting in Emerging Economies, Vol. 6, Issue: 1, pp.13-32.

Lee, Ho-Young and Jahng, Geum-Joo. (2008), “Determinants Of Audit Report Lag: Evidence From Korea - An Examination Of Auditor-Related Factors”, The Journal of Applied Business Research, 24(2), PP 27-44.

Leventis, S. , Weetman, P. and Caramanis, C. (2005), “Determinants of Audit Report Lag: Some Evidence from the Athens Stock Exchange”. International Journal of Auditing, 9(1), PP 45-58. doi:10.1111/j.1099-1123.2005.00101.x

MohammadRezaei, F. and Mohd-Saleh, N. (2018), “Audit Report Lag: the Role of Auditor Type and Increased Competition in the Audit Market”. Account Finance, 58, pp 885-920.

Ng, Patrick P.H. Tai, Benjamin Y.K. (1994), “An Empirical Examination of the Determinants Of Audit Delay In Hong Kong” The British Accounting Review, Volume 26, Issue 1,

Owusu-Ansah, S. and Yeoh, J. (2005), “The effect of legislation on corporate disclosure practices”. Abacus, 41, PP 92-109. doi:10.1111/j.1467-6281.2005.00171.x

Rusmin Rusmin, John Evans, (2017) “Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies”, Asian Review of Accounting, Vol. 25 Issue: 2, pp.191-210.