

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق : دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة العامة الأردنية

د. محمد فوزي أبو الهيجاء و د. أحمد فيصل خالد الحايك

كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية - قسم المحاسبة

جامعة جرش

ملخص: تهدف هذه الدراسة إلى فحص فيما إذا كان هناك ترابط بين خصائص لجان التدقيق كحجم لجنة التدقيق واستقلاليته وعدد مرات اجتماعها ووجود الخبرة المالية لأعضائها، وبين فترة إصدار تقرير التدقيق، تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان والتي نشرت تقاريرها المالية في عام ٢٠١٠ ، والبالغ عددها (٢٨٥) شركة. أما عينة الدراسة فشملت على (١٤٤) شركة.

ولتحقيق هذا الهدف تم استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من لجان التدقيق وفترة إصدار تقرير التدقيق، وتم استخدام معادلة الانحدار الخطي من أجل تحليل العلاقة بين خصائص لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفترة إصدار تقارير التدقيق في تلك الشركات، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لكل من عدد الأعضاء والخبرة المالية على فترة إصدار تقرير التدقيق والمتمثل بنقصان فترة إصدار تقرير التدقيق.

الكلمات الدالة: لجنة التدقيق، خصائص لجنة التدقيق، فترة إصدار تقرير التدقيق ، الشركات المساهمة العامة.

Characteristics of Audit Committees and their Impact on the Audit Report Lag: An Empirical Study on the Jordanian public companies

Abstract: This study aims to examine whether there was a correlation between the characteristics of audit committees as the size of the Audit Committee, the independence, the number of times the meeting and the presence of financial expertise to its members and between the issuance of the audit report. This was accomplished through reviewing the literature and previous studies related to audit committees and the issuance of the audit report. The study population consisted of (285) Jordanian public shareholding companies listed on the Amman Stock Exchange which their financial reports are published in 2010. The sample of the study expanded to (144) companies. The researchers using the linear regression equation for the analysis of the relationship between the characteristics of audit committees in the Jordanian Corporations and the issuance of audit reports for (114) cooperates. This study finds the presence of a statistically significant impact for each of the number of members and financial expertise of its members

on the issuance the audit report represented by decrease of the issuance audit report.

Keywords: Audit committee, Audit committee characteristics, Audit report lag, Corporation.

المقدمة:

في محاولة لتطوير سوق رأس المال الأردني وفي ضوء التطور الذي يشهده الاقتصاد الوطني على كافة الأصعدة، قامت هيئة الأوراق المالية بالتأكيد على الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان بضرورة القيام بتوفير المعلومات الضرورية للمساهمين والمستثمرين بصورة واضحة وغير مضللة وفي الأوقات المحددة.

وقد قام مجلس معايير المحاسبة الأمريكي (FASB,2010:1) بالتأكيد على أن الهدف الرئيسي للتقرير المالي هو تزويد مستخدمي التقارير المالية بالمعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، كما أكد المجلس على ضرورة أن يتم نشر تلك التقارير في التوقيت المناسب قبل أن تفقد أهميتها في اتخاذ القرارات ولكي تحقق الفائدة المرجوة منها.

أما (دهمش،1995: 24) فقد أكد على أن المعلومات المالية تفقد قيمتها بشكل سريع في عالم المال والأعمال، وأضاف بأنه مع مرور الوقت وعندما يصبح المستقبل هو الحاضر، تصبح معلومات الماضي ليست ذات صلة أو علاقة باتخاذ القرارات.

يضيف الباحثان إلى ما سبق، أن المعلومات المقدمة من الشركات تفتقر إلى المصادقية نتيجة لعدم قدرة مستخدميها على التحقق الشخصي منها، مما يستدعي العمل على تعزيز مصداقية تلك المعلومات من خلال عملية تحقق وفحص يقوم بها طرف خارجي مستقل ومؤهل، وهذا بدوره ساهم بازدياد الطلب على الخدمات التي يقدمها المدقق الخارجي من أجل المساعدة في الحصول على معلومات مالية ذات مصداقية، وفي التوقيت المناسب، وبالتالي أصبحت الضغوط تزداد على المدققين الخارجيين لتقليل الوقت المستغرق في إنجاز أعمالهم وإصدار تقاريرهم.

يعد تقرير التدقيق الذي يصدره المدقق نتائج لعملية التدقيق التي قام بها، والذي يبدي فيه رأيه عن صدق وعدالة تلك القوائم في التعبير عن نتائج الشركة ومركزها المالي، ويعد هذا التقرير أداة الاتصال أو الوسيلة التي يمكن للمساهمين وأصحاب المصلحة في الشركة التعرف على أحوال الشركة، كما أنه يعد من الآليات المهمة للرقابة على أداء القائمين على إدارة الشركة.

إن تأخر فترة إصدار تقرير التدقيق - الفترة الزمنية الممتدة بين تاريخ انتهاء السنة المالية و بين تاريخ إصدار تقرير التدقيق -، يساهم في عدم تقديم المعلومات في التوقيت المناسب، مما يفقد

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

تلك المعلومات خاصة الملاءمة، وهذا بدوره يؤثر سلباً في قرارات مستخدمي القوائم المالية، ويقف عائقاً دون تطوير اقتصاديات الدول وأسواق رأس المال فيها.

كما أن تأخر عرض النتائج المالية للشركات المساهمة العامة، يؤدي إلى بطء تدفق المعلومات من الشركات، و يفتح الباب أمام تسريب معلومات عن أرباح أو خسائر الشركة، مما ينعكس على أداء السهم في الأسواق المالية، ليستفيد به البعض على حساب الآخرين.

لقد ظهرت العديد من الدراسات قبل أكثر من ثلاثين سنة حول تأخر فترة إصدار تقرير التدقيق، وقد حاولت تلك الدراسات بحث العديد من المتغيرات التي من الممكن أن تؤثر في فترة إصدار تقرير التدقيق، فقد أشارت دراسة (Carslaw and Kaplan, 1991:25) إلى العلاقة بين الشركات التي تحقق خسائر سابقة وفترة إصدار تقرير التدقيق، وأشار (Bamber , 1993: 14) إلى أن فترة إصدار تقرير التدقيق تتأثر بخطر التدقيق ووجود الرأي المتحفظ والبنود غير العادية، وأشار (Schwat and Soo, 1996: 354) أن فترة إصدار التقرير تزداد في الشركات التي تغير المدقق في وقت متأخر من السنة المالية، أما (Ahmad and Kamarudin , 2003:51) فقد أشار إلى ربحية الشركة محل التدقيق وعلاقتها بفترة إصدار التقرير، أما (Kent and Stewart , 2010: 173) فقد ركزا على متغير حجم شركة العميل.

ويرى الباحثان بالاستناد إلى ما سبق، أنه يمكن للجان التدقيق أن تلعب دوراً مهماً وحاسماً في عملية التقرير المالي، وذلك من خلال مساعدة الشركات في تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق، وتقديم القوائم المالية في التوقيت المناسب، بالإضافة إلى مراقبة الإدارة والمدقق الخارجي، وخلق الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حول استقامة التقارير المالية.

وتأسيساً على ما سبق جاءت هذه الدراسة لمحاولة الربط بين خصائص لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وبين فترة إصدار تقرير التدقيق، وخصوصاً في ظل عدم الاهتمام الكافي من قبل الباحثين في الأردن بهذا الموضوع.

مشكلة الدراسة:

في ظل ندرة وقصور الدراسات السابقة في التطرق إلى العلاقة بين لجان التدقيق وتوقيت التقارير المالية، كما أشار (Bedard and Gendron , 2010: 17) عند قيامهم بمراجعة شاملة للأدبيات حول لجان التدقيق والتقارير المالية. تمثلت مشكلة الدراسة بسؤال رئيسي هو:

هل تؤثر لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية على فترة إصدار تقارير تدقيق تلك الشركات ؟

ولاستعراض هذه المشكلة فقد تم تقسيم السؤال الرئيسي إلى عدة أسئلة فرعية ، وهي:

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

- ١ - هل تؤثر استقلالية لجان التدقيق في تلك الشركات على فترة إصدار تقرير التدقيق فيها؟
- ٢ - هل يؤثر عدد اجتماعات لجان التدقيق في تلك الشركات على فترة إصدار تقرير التدقيق فيها؟
- ٣ - هل تؤثر الخبرة المالية لأعضاء لجان التدقيق في تلك الشركات على فترة إصدار تقرير التدقيق فيها؟

- ٤ - هل يؤثر عدد أعضاء لجان التدقيق في تلك الشركات على فترة إصدار تقرير التدقيق فيها؟
- أهمية الدراسة:**

تكمن أهمية الدراسة باعتبارها امتداداً للدراسات المحاسبية في مجال فترة إصدار تقارير التدقيق ومجال لجان التدقيق، من خلال التطرق إلى خصائص لجان التدقيق ومفهوم تأخر إصدار تقرير التدقيق، كما أن هذه الدراسة تتعرض لموضوع مهم وحديث في مجال التدقيق والمحاسبة، وهو دور لجان التدقيق في تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق مع تطبيق هذه الدراسة على الشركات المساهمة العامة الأردنية.

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى فحص فيما إذا كان هناك ترابط بين خصائص لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية كحجم لجنة التدقيق واستقلاليتها وعدد مرات اجتماعها ووجود الخبرة المالية اللازمة فيها، وبين فترة إصدار تقرير التدقيق، وذلك من خلال استقراء الدراسات المختلفة المرتبطة بكل من لجان التدقيق وفترة إصدار تقرير التدقيق، وتحليل العلاقة بين خصائص لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وفترة إصدار تقرير التدقيق.

فرضيات الدراسة:

وبناء على ما سبق، تم صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- ١ - لا يوجد تأثير لاستقلالية لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
- ٢ - لا يوجد تأثير لعدد اجتماعات لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير الحسابات في تلك الشركات.
- ٣ - لا يوجد تأثير للخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير الحسابات في تلك الشركات.
- ٤ - لا يوجد تأثير لعدد أعضاء لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير الحسابات في تلك الشركات.

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

منهج وأسلوب الدراسة:

- من أجل تحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها، تم الاعتماد على كل من:
- ١ - المنهج الاستقرائي: الذي تم على أساسه تحليل واستقراء أهم الدراسات والبحوث المتعلقة بفترة إصدار تقرير التدقيق وخصائص لجان التدقيق.
 - ٢ - المنهج الارتباطي: والذي تم من خلاله الربط بين خصائص لجان التدقيق - كحجم لجنة التدقيق واستقلاليته وعدد مرات اجتماعها ووجود الخبرة المالية لأعضائها-، وبين فترة إصدار تقرير التدقيق.

مجتمع وعينة الدراسة:

- يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان والتي نشرت تقاريرها المالية في عام ٢٠١٠، حيث يبلغ مجموع الشركات المساهمة العامة (٢٨٥) شركة. أما عينة الدراسة فتشتمل على (١٤٤) شركة من إجمالي الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وهي التي حققت الشروط التالية:
- ١ - توافر لها جميع البيانات اللازمة والمفصّل عنها في القوائم المالية وذلك لحساب متغيرات الدراسة، حيث تم استثناء جميع الشركات التي لم تقصص عن المعلومات الضرورية واللازمة للقيام بالبحث.
 - ٢ - أن تكون الشركة متداولة في بورصة عمان في العام ٢٠١٠.
 - ٣ - أن تنتهي سنتها المالية في نهاية شهر كانون الأول من عام ٢٠١٠.

الإطار النظري:

تتضمن التقارير المالية معلومات محاسبية يفترض أن تكون مفيدة، وتساعد الأطراف المعنية الذين لهم مصلحة في أمور الشركة في اتخاذ القرارات اللازمة، ولكي تلبي تلك المعلومات الغرض منها، يجب أن تتصف بخصائص نوعية معينة، كخاصية الملاءمة وخاصية الموثوقية. تعرف الملاءمة بأنها قدرة المعلومات في التأثير على متخذ القرار، ولكي تتصف المعلومات بالملاءمة يجب أن تتضمن القدرة التنبؤية وقيمة التغذية العكسية والتوقيت المناسب. بينما تعرف الموثوقية بأنها تلك الخاصية التي تعطي الثقة بأن المعلومات خالية من التحيز والخطأ إلى حد منطقي ومعقول.

ويبرز في هذا السياق دور التوقيت المناسب كأحد العناصر الأساسية الواجب توافرها في المعلومات المحاسبية لكي تتصف بالملاءمة، فإذا تأخر الإفصاح عن التقرير المالي فإن ذلك يقلل من أهمية وفعالية المعلومات التي يحتويها التقرير ويقلل من ملائمتها لاتخاذ القرار، وتظهر

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

أهمية التوقيت أيضاً، في توفر المعلومة لمتخذ القرار عند الحاجة إليها وقبل أن تفقد أهميتها في التأثير في عملية اتخاذ القرار.

ويرى الباحثان أنه يمكن للجان التدقيق أن تلعب دوراً مهماً وحاسماً في عملية التقرير المالي، وذلك من خلال مساعدة الشركات في تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق ومن ثم تقديم القوائم المالية المدققة في التوقيت المناسب، وخلق الثقة لدى مستخدمي القوائم المالية حول استقامة التقارير المالية.

ولابرز هذا الدور الذي تلعبه لجان التدقيق، فإننا سنستعرض في هذا الجزء مفهوم لجان التدقيق والقوانين والتعليمات الأردنية التي تتحدث عن لجان التدقيق بالإضافة إلى عرض الركائز التي تقوم عليها لجان التدقيق.

١ - مفهوم لجان التدقيق:

تعتبر لجان التدقيق من المفاهيم الحديثة التي تحظى باهتمام العديد من الدول مثل الولايات المتحدة الأمريكية، وكندا، والمملكة المتحدة، وأستراليا وغيرها من الدول، وقد أوصت العديد من المنظمات المهنية في هذا المجال بضرورة العمل على إنشاء لجان تدقيق في الشركات، لما يمكن أن تؤديه من دور مهم في مراقبة عمليات التقرير المالي والإفصاح، الأمر الذي حدا ببعض الدول إلى إصدار التشريعات الملزمة لوجودها داخل شركات المساهمة العاملة بها.

لقد طرحت فكرة إنشاء وتكوين لجان المراجعة بغرض زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفعالية، وحماية حيادية المدقق الخارجي، فضلاً عن تحسين جودة أداء نظام الرقابة الداخلية، وما يتبعه من رفع كفاءة أداء عملية التدقيق.

١ - لجان التدقيق في القوانين والتعليمات الأردنية:

أ- خصصت المادة رقم (١٥) من تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق لسنة ٢٠٠٤، حيث فصل فيها القول كالتالي (هيئة الأوراق المالية، ٢٠١١):
على مجلس إدارة الشركة المصدرة تشكيل لجنة تدقيق من ثلاثة أعضاء من أعضائها الطبيعيين غير التنفيذيين وتسمية أحدهم رئيساً للجنة وإعلام الهيئة بذلك وبأي تغييرات تحصل عليها وأسباب ذلك.

ب- يجب أن يتوافر لدى جميع أعضاء اللجنة المعرفة والدراية في الأمور المالية والمحاسبية وان يكون لدى أحدهم على الأقل خبرة عمل سابقة في مجال المحاسبة أو الأمور المالية أو المجالات الأخرى ذات العلاقة.

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

ج- يعتبر عضو مجلس الإدارة غير تنفيذي إذا لم يكن موظفاً في الشركة أو يتقاضى راتباً منها. تجتمع لجنة التدقيق بصفة دورية وتقدم تقاريرها إلى مجلس الإدارة على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربع مرات في السنة، وأن تدون محاضر هذه الاجتماعات بشكل أصولي. تتولى لجنة التدقيق القيام بالمهام التالية:

ج-١ مناقشة الأمور المتعلقة بترشيح مدقق الحسابات الخارجي والتأكد من استيفائه لشروط الهيئة و عدم وجود ما يؤثر على استقلاليته ومدى تأثير أية أعمال أخرى يقوم بها لحساب الشركة على هذه الاستقلالية.

ج-٢ بحث كل ما يتعلق بعمل مدقق الحسابات بما في ذلك ملاحظاته ومقترحاته وتحفظاته، ومتابعة مدى استجابة إدارة الشركة لها وتقديم التوصيات بشأنها إلى مجلس الإدارة.

ج-٣ مراجعة مراسلات الشركة مع مدقق الحسابات الخارجي وتقييم ما يرد فيها وإبداء الملاحظات والتوصيات بشأنها.

ج-٤ متابعة مدى تقيد الشركة بقانون الأوراق المالية والأنظمة والتعليمات والقرارات الصادرة بموجبه.

ج-٥ دراسة التقارير الدورية قبل عرضها على مجلس الإدارة وتقديم التوصيات بشأنها ، مع التركيز على أي تغيير في السياسات المحاسبية المتبعة، وأي تغيير يطرأ على حسابات الشركة جراء عمليات التدقيق أو نتيجة لمقترحات مدقق الحسابات.

ج-٦ دراسة خطة عمل مدقق الحسابات والتأكد من أن الشركة توفر للمدقق كافة التسهيلات الضرورية للقيام بعمله.

ج-٧ دراسة وتقييم إجراءات الرقابة الداخلية والاطلاع على تقييم المدقق الخارجي لهذه الإجراءات، والاطلاع على تقارير الرقابة الداخلية ولاسيما تلك المتعلقة بأي مخالفات تظهر نتيجة لعمل المدقق الداخلي.

ج-٨ التوصية لمجلس الإدارة فيما يتعلق بالأمور المرتبطة بإجراءات التدقيق الداخلي وعمل المدقق الداخلي.

ج-٩ التأكد من عدم وجود أي تضارب في المصالح قد ينجم عن قيام الشركة بعقد الصفقات أو إبرام العقود أو الدخول في المشروعات مع الأطراف ذوي العلاقة.

ج-١٠ أي أمور أخرى يقررها مجلس الإدارة.

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

كما تناول الفصل الأول من الباب الخامس في دليل قواعد حوكمة الشركات المساهمة المدرجة في بورصة عمان للحديث عن لجنة التدقيق، حيث أشارت تعليمات هيئة الأوراق المالية إلى الآتي (هيئة الأوراق المالية، ٢٠٠٩):

١ - يجب أن يتوافر لدى جميع أعضاء اللجنة المعرفة والدراية في الأمور المالية والمحاسبية، وأن يكون لدى أحدهم على الأقل خبرة عمل سابقة في مجال المحاسبة أو الأمور المالية، وأن يكون حاملاً لمؤهل علمي أو شهادة مهنية في المحاسبة أو المالية أو المجالات الأخرى ذات العلاقة.

٢ - يجب أن تجتمع اللجنة دورياً على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات سنوية.

٣ - يجب أن تضع الشركة جميع الإمكانات اللازمة تحت تصرف اللجنة بما يمكنها من أداء عملها بما في ذلك الاستعانة بالخبراء .

٤ - على لجنة التدقيق الاجتماع بمصدق الحسابات الخارجي للشركة دون حضور أي من أشخاص الإدارة التنفيذية أو من يمثلها ، مرة واحدة على الأقل في السنة.

أما في البنوك الأردنية فقد تم العمل بقانون البنوك اعتباراً من تاريخ ٢٠٠٠/٨/١ ، حيث نصت المادة (٣٢) على " تولف في كل بنك بقرار من مجلس إدارته لجنة تدقيق تتكون من رئيس وعضوين ينتخبهم مجلس إدارة البنك من بين الأعضاء غير المنوط بهم أعمال تنفيذية داخل البنك". أما المادة (٣٢) فقد نصت على " تجتمع لجنة التدقيق بدعوة من رئيسها مرة كل ثلاثة أشهر على الأقل أو كلما دعت الحاجة إلى ذلك أو بناء على قرار من مجلس إدارة البنك أو على طلب من عضويها الآخرين.

ركائز لجان التدقيق:

من خلال النظر في التعليمات والقوانين الأردنية ذات العلاقة بلجان التدقيق، وإلى الأدبيات السابقة ذات الصلة بالموضوع، يستنتج أنه يجب توافر الأساسيات أو الركائز التالية في لجان التدقيق:

١ - استقلالية لجنة التدقيق:

تقتضي الاستقلالية أن تضم لجنة التدقيق أعضاء من مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وبذلك يمنع كل من المسؤول التنفيذي والمدير المالي وأي عضو آخر من مجلس الإدارة في الشركة من العمل كعضو في لجنة التدقيق.

وقد أشارت دراسة (Klein, 2002:39) أن استقلالية لجان التدقيق تقلل من احتمالية تلاعب الإدارة بالأرباح. كما بينت الدراسة (Carcello et al , 2000: 457) أن هناك علاقة إيجابية

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

يبين لجان التدقيق وأتعب التدقيق ، مما يدل على أن استقلالية لجنة التدقيق تؤدي إلى نوعية أفضل للتقرير المالي. بالإضافة إلى ذلك فقد وجدت دراسة (Ali et al , 2009: 627) أن الشركات التي يوجد فيها لجان تدقيق مستقلة ، يكون لديها حاكمية مؤسسية أفضل.

٢ - اجتماعات لجنة التدقيق:

نصت التشريعات والقوانين على وجود اجتماعات للجنة التدقيق لمناقشة بعض الأمور والقضايا الخاصة بسير العمليات، فيجب أن تجتمع اللجنة دورياً، على أن لا يقل عدد اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات سنوياً.

يرى (Ismail et al ,2008:187) أن اجتماعات لجنة التدقيق تعتبر أداة مهمة للتحقق من أن أعضاء اللجان ينجزون المهام الموكلة إليهم تجاه الشركة. كما يرى (Bedard et al. 2004:27) أن على لجان التدقيق أن تنفذ مهامها بكفاءة من خلال زيادة تكرار الاجتماعات وذلك من أجل الحفاظ على وظيفة الرقابة.

٣- الخبرة المالية للجنة التدقيق:

إن تعقد الأدوات المالية الحالية، وتعقد هياكل رأس مال الشركات، وظهور صناعات جديدة، والتوجه نحو معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالية كلها معاً توضح أهمية وجود أعضاء لجنة التدقيق مؤهلين تأهيلاً علمياً مناسباً ، ويمتلكون الخبرة العملية الكافية. يشير في هذا المجال (DeZoort et al ,2003: 180) أن خبرة أعضاء لجان التدقيق مهمة لمساعدتهم في التعامل مع المدققين الخارجيين، مضيفاً أن أعضاء لجان التدقيق وخصوصاً الحاصلين على الشهادات المهنية اللازمة كشهادة (CPA) يفهمون مسؤوليات وواجبات المدقق أكثر من نظرائهم .

الدراسات السابقة:

١ - دراسة (Bhuiyan,2001 and Habib) بعنوان " اختصاص شركات التدقيق في قطاع أو صناعة معينة وتأخر تقرير التدقيق"، هدفت الدراسة إلى توثيق العلاقة بين اختصاص شركة التدقيق في صناعة معينة وبين تأخر إصدار تقرير التدقيق في نيوزلندا، كما هدفت إلى بيان تأثير تطبيق المعايير الدولية للإبلاغ المالي على فترة إصدار تقرير التدقيق، حيث تم الإشارة إلى أن قيام شركات التدقيق بالتركيز على قطاع أو صناعة معينة، يساعد المدققين الخارجيين في بناء معرفة وخبرة متخصصة في ذلك القطاع، بالإضافة إلى سرعة فهمهم للعمليات التجارية بالمقارنة مع شركات التدقيق الأخرى غير المتخصصة في ذلك القطاع أو الصناعة، وبالتالي يتكون لتلك الشركات المتخصصة في التدقيق على قطاع معين ميزة تتمثل بإنجازهم لعمليات

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

التدقيق بوقت أقصر. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام الأساليب الإحصائية المناسبة، حيث تم استخدام تحليل الانحدار على عينة الدراسة المكونة من مجموعتين من المدققين الخارجيين، كل مجموعة مختصة في التدقيق على قطاع معين. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مهمة منها: فترة إصدار التقرير في شركات التدقيق المتخصصة في التدقيق على قطاع معين أقصر من مثيلاتها غير المتخصصة، كما كشفت الدراسة أن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية أدى إلى زيادة تأخر فترة إصدار تقرير التدقيق لجميع الشركات باستثناء المدققين المتخصصين في قطاع معين.

٢- دراسة (Walker and Hay, 2011) بعنوان "دراسة تجريبية لتأخر تقرير التدقيق: تأثير الخدمات غير التدقيقية لمدقق الحسابات"، حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير الخدمات غير التدقيقية التي يقدمها المدقق على تأخر إصدار تقرير التدقيق، حيث تم في هذه الدراسة بحث فيما إذا كانت الشركات التي تحصل على خدمات غير تدقيقية من مدقق حساباتها، تستفيد من المعرفة التي يحصل عليها هؤلاء المدققين أثناء تقديمهم للخدمات غير التدقيقية، حيث يمكن لشركة التدقيق أن تنجز عملية التدقيق بشكل أكثر فاعلية، مما يؤدي إلى تقليل فترة إصدار التقرير. ولتحقيق أهداف الدراسة تم دراسة (٢٦٠) شركة من الشركات المدرجة في بورصة نيوزلندا خلال الفترة (٢٠٠٤-٢٠٠٥). وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك أدلة على ارتباط الخدمات غير التدقيقية التي يقدمها المدقق بفترة أقصر لتقرير التدقيق، ولكن ليس في نفس الفترة وإنما في فترات لاحقة.

٣- دراسة (المومني، 2010) بعنوان "تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات الأردنية المساهمة لتعزيز الحاكمية المؤسسية: دراسة ميدانية"، هدفت الدراسة إلى تقييم ضوابط تشكيل وآليات عمل لجان التدقيق في الشركات الأردنية المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان لتعزيز الحاكمية المؤسسية، ولتحقيق هدف الدراسة تم توزيع استبانات على أعضاء مجالس الإدارة يمثلون (٦٧) شركة مساهمة مكونة من جزأين: ضوابط تشكيل وآليات عمل لجان التدقيق. وقد بلغ مجموع الاستبانات التي تم استردادها بعد توزيعها على أعضاء مجالس الإدارة وبشكل صالح (١١٨) استبانة، وقد تم استخدام الإحصاء الوصفي واختبار (ت) لفحص بيانات الدراسة واختبار فرضياتها. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة أن مجالس الإدارة تعطي أهمية متوسطة لكل من ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها، إذ تشير هذه النتائج إلى أن لجان التدقيق لا تزال تفتقر إلى الاستقلالية والفعالية الكاملة. وقد قدمت الدراسة بعض التوصيات في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها منها: ضرورة إلزام مجالس الإدارة في

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

الشركات الأردنية إعلام الهيئة العمومية عن كيفية تشكيل لجان التدقيق، وضرورة مراعاة الكفاءة والخبرة والاستقلالية من قبل مجالس إدارة الشركات عند اختيارها لأعضاء لجان التدقيق.

٤- دراسة (قافيش و البطاينة، 2009) بعنوان " العوامل المحددة لفترة إصدار التقرير المالي السنوي للشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان"، هدفت الدراسة إلى التعرف على محددات فترة إصدار التقرير المالي السنوي للشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان لعام ٢٠٠٤ ، وقد تكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة العامة الأردنية المدرجة في بورصة عمان، وقد أجريت الدراسة على عينة مكونة من (١٥٧) شركة. حيث فحصت العلاقة ما بين فترة إصدار التقرير المالي السنوي، الفترة الممتدة من تاريخ انتهاء السنة المالية لغاية تاريخ استلام هيئة الأوراق المالية التقارير السنوية من الشركات، وعدة متغيرات مستقلة متمثلة بفترة إصدار تقرير المدقق و حجم الشركة و ربحية الشركة وعمر الشركة ونسبة التمويل بالدين ونوع القطاع و ارتباط المدقق الخارجي بمكتب تدقيق عالمي، و نوع التقرير الصادر عن المدقق الخارجي، والاعتماد على رأي المدقق و نوع السوق المدرجة فيه الشركة، وقد أظهرت نتائج الدراسة أن لمتغيرات فترة إصدار تقرير المدقق والتمويل بالدين ونوع القطاع ارتباط ذات دلالة احصائية مع فترة إصدار التقرير المالي. وتم التوصل في هذه الدراسة إلى ضرورة تناول إعادة النظر في تعديل التشريع بتقصير المدة القانونية لإصدار التقرير المالي السنوي .

وتم استخدام تحليل الانحدار الخطي المتعدد لاختبار فرضيات الدراسة، وقد أظهرت نتائج الدراسة التي أجريت على عينة مكونة من (١٥٧) مدرجة في بورصة عمان أن لمتغيرات فترة إصدار تقرير المدقق والتمويل بالدين و نوع القطاع علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية مع فترة إصدار التقارير المالية، أما بالنسبة للمتغيرات السبعة المتبقية فقد تبين أنه لا توجد لها أي علاقة . كما بينت النتائج أن فترة إصدار التقرير المالي السنوي تكون أطول للشركات الصناعية التي تزداد فيها نسبة التمويل بالدين و سلم تقرير المدقق في وقت متأخر. وقد خرجت الدراسة بالتوصيات التالية: إعادة النظر في تعديل التشريع بتقصير المدة القانونية لإصدار التقرير المالي السنوي وذلك لتوفير ووضع المعلومات المالية تحت تصرف المستثمرين في وقت أنسب وإلزام مكاتب التدقيق بعدم تأخير تدقيق حسابات الشركة.

٥- دراسة (Afify, 2009) بعنوان " محددات تأخر تقرير التدقيق: هل تنفيذ حوكمة الشركات لها أي تأثير، أدلة من مصر، حيث هدفت الدراسة إلى مراجعة ما كتب حول تأخر تقرير التدقيق والتعرف على محدداته"، وقياس مدى تأخر تقرير التدقيق في بلد نام كمصر، بالإضافة الى دراسة تأثير خصائص الحاكمية المؤسسية على تأخر تقرير التدقيق. ولتحقيق أهداف الدراسة تم

اختبار عينة مكونة من (٨٥) شركة مدرجة في هيئة الأوراق المالية في كل من القاهرة والاسكندرية، وقد تضمنت الدراسة المتغيرات التفسيرية المتعلقة بخصائص الحاكمية كاستقلالية المجلس وازدواجية الرئيس التنفيذي ووجود لجنة تدقيق. وقد تم استخدام تحليل الانحدار. وقد تمّ التوصل الى العديد من النتائج من أهمها تراوح فقرة إصدار التقرير لعينة الدراسة بين (١٩ - ١١٥) يوم. كما بينت الدراسة أن تركيز الملكية لا تؤثر على فترة إصدار التقرير، كما تم التوصل إلى أن الاستقلالية لمجلس الإدارة والازدواجية للرئيس التنفيذي، ووجود لجان تدقيق، تؤثر تأثيراً كبيراً على تأخر التدقيق.

٦ - دراسة (Lisa et al, 2009) بعنوان " الترابط بين خصائص لجنة التدقيق وغش القوائم المالية"، هدفت الدراسة إلى اختبار العلاقة بين وجود لجنة تدقيق محايدة في المنشأة، واحتمالية غش القوائم المالية، حيث تم اختبار العوامل المؤثرة في احتمالية غش القوائم المالية بخلاف استقلالية لجنة التدقيق، وقد أشارت الدراسة إلى أن احتمالية غش القوائم المالية يرتبط عكسيا باستقلالية لجنة التدقيق وعدد مرات انعقاد لجنة التدقيق، وقد خلصت الدراسة إلى أن وجود لجنة تدقيق مستقلة لا يمنع غش القوائم المالية نهائياً.

٧ - دراسة (محمد، 2009) بعنوان " دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية"، هدفت الدراسة إلى تحليل دور لجان التدقيق في زيادة فعالية حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية، حيث تم عرض الأدبيات السابقة في مجال لجان التدقيق وحوكمة الشركات والبواعث الأساسية لحوكمة الشركات، بالإضافة إلى دور لجان التدقيق في زيادة فعالية حوكمة الشركات، واثار لجان التدقيق على جودة القوائم المالية. ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي ، ولقد تم التوصل إلى أن لجان التدقيق في بيئة الأعمال المصرية لم تحظ بالاهتمام الكاف ، سواء من حيث جهود المجاميع المهنية وهيئة سوق المال ، أو من حيث المتطلبات التشريعية والتنظيمية.

٨ - دراسة (Caramanis et al, 2005) بعنوان " محددات تأخر تقرير التدقيق: بعض الأدلة من السوق المالي في أثينا"، هدفت الدراسة إلى فحص تأخر تقرير مدققي الحسابات للشركات المدرجة في بورصة أثينا في وقت انتقال الشركات من الأسواق الناشئة إلى أسواق رأس المال الحديثة، حيث تم الإشارة الى أن نشر المعلومات في الوقت المناسب يعتمد بشكل أساسي على الوقت المستغرق في إكمال عملية التدقيق، كما تم الإشارة في هذا البحث الى أن تأخر تقرير التدقيق يشكل عاملاً حاسماً في الأسواق الناشئة وفي أسواق رأس المال الحديثة، حيث أن البيانات

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

المالية المدققة في تلك التقارير هي المصدر الوحيد الموثوق للمعلومات بالنسبة للمستثمرين، وقد تم التوصل الى وجود ارتباط ذي دلالة إحصائية بين تأخر تدقيق الحسابات وكل من نوع المدقق وأتعاب التدقيق وعدد الملاحظات الواردة في تقرير التدقيق و وجود بنود غير عادية. وقد تم التوصل أيضاً إلى العديد من النتائج من أهمها أنه يمكن تقليل تأخر إصدار تقرير التدقيق من خلال الاعتماد على شركات تدقيق دولية للقيام بعملية التدقيق بالإضافة إلى دفع أجور مناسبة للمدققين.

٩ - دراسة (Cheuk and Lai ,2005) بعنوان " تأخر تقرير التدقيق ودوران كل من شريك التدقيق و شركة التدقيق: أدلة من استراليا"، هدفت الدراسة إلى بحث تأثير دوران شريك التدقيق والأنواع المختلفة لدوران شركة التدقيق على تأخر إصدار تقرير التدقيق، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام بيانات (٣٦٩) شركة في أستراليا في عام ٢٠٠١ ، حيث كان تقرير التدقيق يشير إلى اسم شريك التدقيق واسم شركة التدقيق. وقد أشارت الدراسة إلى أن تناوب شريك التدقيق لا يؤثر بشكل ملحوظ على تأخر إصدار التقرير، كما أشارت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية ومهمة بين دوران شركة التدقيق، وفترة إصدار التقرير.

١٠ - دراسة (Judy et al ,1999) بعنوان " محددات تأخر تقرير التدقيق: مزيد من الأدلة من هونج كونج "، هدفت الدراسة إلى التعرف على تأثير كل من التكنولوجيا المستخدمة من قبل شركة التدقيق ومخاطر الأعمال على فترة إصدار تقرير التدقيق في الشركات في هونج كونج، وقد اشتملت الدراسة على (٣٩٣) شركة مدرجة في بورصة هونج كونج، حيث اشتملت الدراسة على الفترة الزمنية (١٩٩١-١٩٩٣)، ولتحقيق أهداف الدراسة تم تحليل المراكز المالية للشركات عينة الدراسة بالإضافة إلى دراسة منهجيات التدقيق المتبعة في شركات التدقيق عينة الدراسة. وقد تم التوصل إلى العديد من النتائج من أهمها وجود صلة إيجابية بين مؤشر المخاطر المالية وتأخر تقرير التدقيق للشركات عينة الدراسة، كما توصلت الدراسة إلى أن التأخير في فترة إصدار تقرير التدقيق يسبب حالة من الضعف المالي للشركات.

التحليل الإحصائي واختبار الفرضيات:

لتحقيق أغراض البحث فإنه سوف يتم استخدام نموذج الانحدار الخطي والمتمثل بالمعادلة الآتية:

$$y = a_0 + a_1x_1 + a_2x_2 + a_3x_3 + a_4x_4$$

حيث : y : فترة إصدار تقرير المدقق (والتي تتمثل بالفترة الممتدة من تاريخ نهاية

السنة المالية وحتى تاريخ إصدار تقرير المدقق الخارجي) .

x1 : ويمثل حجم لجنة التدقيق من حيث عدد الأعضاء.

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

x2 : عدد اجتماعات اللجنة.

x3 : استقلالية اللجنة (وهي عبارة عن نسبة عدد الأعضاء المستقلين ضمن لجنة التدقيق الى مجموع عدد أعضاء لجنة التدقيق)

x4 : الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق (وهي نسبة ممن يحملون شهادة المحاسبة او المالية أو الشهادات ذات العلاقة إلى مجموع عدد أعضاء اللجنة).

ولاختبار قوة نموذج الانحدار الخطي المتعدد تم استعمال جملة من الاختبارات، أولها اختبار إستقلالية المتغيرات المستقلة، حيث تم حساب مصفوفة معاملات الارتباط بيرسون (Person) لمعرفة العلاقة بين المتغيرات المستقلة، وذلك بهدف الكشف عن وجود ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة، والجدول رقم(١) يوضح نتائج معاملات الارتباط بين المتغيرات كالاتي:

جدول رقم (١)

مصفوفة الارتباط للمتغيرات (Correlation)

المتغيرات	فترة إصدار تقرير التدقيق	حجم لجنة التدقيق	عدد اجتماعات اللجنة	استقلالية أعضاء اللجنة	الخبرة المالية لأعضاء اللجنة
فترة إصدار تقرير التدقيق	1	-0.468(**)	0.084	-0.045	-0.502(**)
حجم لجنة التدقيق		1	-0.109	0.082	0.219(**)
عدد اجتماعات اللجنة			1	0.024	-0.175(*)
استقلالية اللجنة				1	-0.051
الخبرة المالية للجنة					1

****.** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

*****. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

بالاعتماد على نتائج الجدول رقم (١) فإنه يتضح أن معظم العلاقات الارتباطية بين متغيرات الدراسة معنوية وذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha = 0.01)$ ، حيث تبين أن أقوى ارتباط كان بين المتغيرين (حجم لجنة التدقيق والخبرة المالية لأعضاء اللجنة)، وأضعفها بين المتغيرين (عدد اجتماعات اللجنة، واستقلالية اللجنة). وبهذا يمكن الحكم أنه لا يوجد ارتباط تام بين

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

المتغيرات المستقلة. أما الاختبار الثاني فهو اختبار الارتباط الخطي (Multicollinearity)، حيث تم استخدام اختبار الارتباط الخطي بهدف التأكد من أنه لا يوجد ارتباط عال بين المتغيرات المستقلة، وذلك بالاعتماد على اختبار معامل تضخم التباين (VIF)، واختبار التباين المسموح (Tolerance) لكل متغير من المتغيرات المستقلة، ويجب أن تكون المتغيرات المستقلة للنموذج مستقلة فيما بينها، وللتأكد من ذلك الغرض نستعين بهذا الاختبار الذي يعتبر أحد الطرق للتخلص من مشكلة التعدد الخطي، مع العلم أنه لا بد عدم تجاوز معامل تضخم التباين للقيمة (10)، وقيمة اختبار التباين المسموح لا بد أن يكون أكبر من (0,05)، وبحساب المعاملات السابقة لكل المتغيرات المستقلة، كانت النتائج المتحصل عليها مدرجة في الجدول رقم (٢).

جدول (٢)

اختبار معامل تضخم التباين والتباين المسموح لمتغيرات الدراسة

المتغيرات المستقلة	التباين المسموح Tolerance	معامل تضخم التباين VIF
حجم لجنة التدقيق	0.938	1.066
عدد اجتماعات اللجنة	0.964	1.038
استقلالية اللجنة	0.988	1.012
الخبرة المالية للجنة	0.925	1.081

يشير الجدول رقم (٢) إلى أن قيم اختبار تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من (10) وتتراوح قيمه ما بين [١,٠١٢ - ١,٠٨١]، بينما قيمة اختبار التباين المسموح به لجميع المتغيرات أكبر من (0.05) وتتراوح قيمه ما بين [٠,٩٢٥ - ٠,٩٨٨]، وبالتالي يمكن القول إنه لا توجد مشكلة ارتباط عال بين المتغيرات، وهذا يدل على عدم وجود ارتباط ذو أهمية إحصائية بين المتغيرات المستقلة الواردة بجدول (الارتباط)، وهذا يعزز إمكانية استخدامها في النموذج. كما تم حساب الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة، والجدول رقم (٣) يبين ذلك.

جدول (٣)

الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة التابعة والمستقلة

المتغير	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
فترة إصدار تقرير التدقيق	59.99	19.11
عدد أعضاء لجنة التدقيق	3.13	0.37
عدد اجتماعات لجنة التدقيق	4.88	1.36
استقلالية لجنة التدقيق (%)	0.98	0.08
الخبرة المالية لأعضاء لجنة التدقيق (%)	0.38	0.19

اختبار الفرضيات:

من خلال ما تقدم من اختبارات قبلية حيث تبين أنه لا يوجد مشكلة ارتباط تام بين المتغيرات المستقلة، وأنه لا يوجد مشكلة الارتباط الداخلي بين المتغيرات المستقلة، فإن هذا يسمح بمواصلة المرحلة التالية وهي اختبار الفرضيات، وذلك بالتعرف على أثر مجموعة من المتغيرات (حجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية) على فترة إصدار تقرير التدقيق، وبهذا يتم استخدام نموذج الانحدار المتعدد لدراسة أثر المتغيرات المستقلة (الخبرة المالية للجنة، وعدد اجتماعات اللجنة، وحجم لجنة التدقيق، واستقلالية اللجنة) على المتغير التابع "فترة إصدار تقرير المدقق"، ويبين الجدول رقم (٤) نتائج تحليل الانحدار المتعدد بطريقة (Entered).

جدول (٤)

جدول ملخص النموذج b (Model Summary)

النموذج	R	R ^٢	Adjusted R ^٢	Std. Error of the Estimate	R ^٢ Change
1	0.624(a)	0.389	0.371	15.152	0.389

a. Predictors: (Constant), واستقلاليتها، وعدد اجتماعاتها، وخبرتها المالية

b. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير التدقيق

يتبين من الجدول رقم (٤) أن قيمة معامل الارتباط بين المتغير المستقل والمتغير التابع (0.624)، كما يتبين أن قيمة معامل التحديد والمحدده بـ (R^٢) بقيمة (0.389) والذي يدل على أنه لو أُضيف متغير مستقل للنموذج فإن قيمته سترتفع حتى لو لم يكن هناك أهمية للمتغير

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

المستقل في النموذج (زيادة مجموع المربعات العائدة للانحدار SSR مع ثبات مجموع المربعات الكلية SST) ولهذا يتم حساب معامل التحديد المعدل (Adjusted) الذي يأخذ بالإعتبار الزيادة الحاصل في درجات الحرية، وكما هو موضح أعلاه فقد بلغت قيمته (0.371)، وعليه فإن المتغيرات المستقلة استطاعت أن تفسر (37.1%) من التغيرات الحاصلة في المتغير التابع والباقي تُعزى إلى عوامل أخرى ولم يتطرق لها الباحثان مثل (حجم الشركة، الإلتزام بتطبيق معايير الإبلاغ المالي، متغيرات الحاكمية المؤسسية، وغيرها). كما تم استخدام اختبار المعنوية الإجمالية لنموذج الانحدار المتعدد، ويمثل الجدول رقم (٥) نتائج تحليل التباين ANOVA لاختبار معنوية نموذج الانحدار.

جدول (٥)

نتائج تحليل التباين b

النموذج	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	F	Sig
1	Regression	20298.480	4	5074.620	22.103	0.000(a)
	Residual	31912.513	139	229.586		
	المجموع	52210.993	143			

a. Predictors: (Constant), واستقلاليتها، وخبرتها المالية، وعدد اجتماعاتها، وحجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية، (Constant)

b. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير التدقيق

يوضح الجدول رقم (٥) تحليل التباين والذي يهدف إلى التعرف على القوة التفسيرية للنموذج ولكل متغير مستقل (حجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية) عن طريق إحصائي (F). وتم صياغة فرضياته كالآتي:

الفرضية الصفرية: نموذج الانحدار المتعدد غير معنوي (لا يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

الفرضية البديلة: نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغير المستقل على المتغير التابع).

ومن خلال ما يبينه الجدول رقم (٥) فإنه يتضح وجود معنوية عالية لاختبار (F) مقدرة بـ (٢٢,١٠٣) بدرجة حرية (٤) وبمستوى الدلالة قدرت بـ (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة (0.05)، وبهذا يكون نموذج الانحدار ملائماً لقياس العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة (حجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية) والمتغير التابع

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

(فترة إصدار تقرير التدقيق). ومن هذا المنطلق يتم رفض الفرضية الصفرية مع قبول الفرضية البديلة والتي تنص على أن " نموذج الانحدار المتعدد معنوي (يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع)" وعليه فإنه يوجد تأثير للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع، إذ فسرت المتغيرات المستقلة ما مقداره (٣٧,١%) من المتغير التابع. وهكذا يُمكن القول إنه يوجد على الأقل متغير مستقل واحد من المتغيرات المستقلة يؤثر على المتغير التابع، والذي يُمكن أن يكون معنوياً، ويتم معرفة ذلك من خلال اختبار معنوية معاملات معادلة الانحدار المتعدد.

جدول (٦)

جدول المعاملات a(Coefficient)

Sig.	t	Standardized Coefficients	Unstandardized Coefficients		Model ^c
		Beta	Std. Error	B	
0.000	7.496		19.612	147.011	(Constant) الحد الثابت
0.000	-5.470	-0.375	3.520	-19.256	حجم لجنة التدقيق
0.648	-0.458	-0.031	0.952	-0.436	عدد اجتماعات اللجنة
0.599	-0.527	-0.035	16.639	-8.761	استقلالية اللجنة
0.000	-6.198	-0.427	6.904	-42.794	الخبرة المالية للجنة (%)

a. Dependent Variable: فترة إصدار تقرير التدقيق

من خلال الجدول رقم (٦) فإن اختبار (t) يسعى لاختبار الفرضية التالية لمعلمة التقاطع "الحد الثابت": الفرضية الصفرية: قيمة الحد الثابت تساوي الصفر.

الفرضية البديلة: قيمة الحد الثابت لا تساوي الصفر.

وبالتالي من خلال ما هو موضح في الجدول رقم (٦) فإن معلمة الحد الثابت (Sig = 0.000) أقل من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) ولهذا تُرفض الفرضية الصفرية وتُقبل الفرضية البديلة والتي تنص أن "قيمة الحد الثابت لا تساوي الصفر"، وعليه فإن ظهور معلمة الميل معنوية يعكس أهمية المتغير المستقل في النموذج وإدخال قيمة الحد الثابت في معادلة الانحدار وحيث بلغت قيمته (١٤٧,٠١١).

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

١) اختبار الفرضية الرئيسية الأولى:

الفرضية الصفرية الرئيسية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ لحجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية على فترة إصدار تقرير التدقيق.

الفرضية البديلة الرئيسية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ لحجم لجنة التدقيق، وعدد اجتماعاتها، واستقلاليتها، وخبرتها المالية على فترة إصدار تقرير التدقيق.

انبثقت عن هذه الفرضية أربع فرضيات فرعية، وفيما يلي اختباراتها على النحو الآتي:

١ - اختبار الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية الفرعية الأولى: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ لحجم لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير التدقيق.

الفرضية البديلة الفرعية الأولى: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ لحجم لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير التدقيق.

يتضح من خلال الجدول رقم (٦) أن قيمة (t) بلغت (-٥,٤٧٠)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة لها والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ لحجم لجنة التدقيق على فترة إصدار تقرير التدقيق" كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (-١٩,٢٥٦) وهي تُشير إلى مقدار النقصان المتحقق في قيمة المتغير التابع (فترة إصدار تقرير التدقيق) نتيجة زيادة المتغير المستقل "حجم لجنة التدقيق" بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (-٠,٣٧٥) وهي تعزز النتيجة المتحصل عليها. ويرى الباحثان أن زيادة عدد الأعضاء في لجنة التدقيق يساعد على تحسين نوعية التقارير المالية في ضوء محدودية فترة إصدار القوائم المالية المدققة، بالإضافة إلى أن زيادة العدد تعطي للجنة الوقت والجهد الكافيين للتأكد من أن المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية تتصف بالمصادقية وبالتوقيت المناسب. وهذا يتفق مع دراسة كل من (Li Pike and Haniffa, 2008) والتي أشارت إلى أن حجم لجنة التدقيق يؤثر على عملية الإفصاح المؤسسي. بينما أشارت دراسة (Bedard and Gendron, 2010) إلى أن حجم لجنة التدقيق ليس له أثر ذو أهمية على فعالية التنسيق والاتصال والمساعدة في اتخاذ القرارات للجنة التدقيق.

٢ - اختبار الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية الفرعية الثانية: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) عدد اجتماعات اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق .
الفرضية البديلة الفرعية الثانية: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) لعدد اجتماعات اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق .

يتضح من خلال جدول رقم (٦) أن قيمة (t) بلغت (-٠,٤٥٨)، وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٦٤٨) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$)، وعليه فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) لعدد اجتماعات اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق " كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (-٠,٤٣٦) وهي تُشير إلى مقدار النقصان المتحقق في قيمة المتغير التابع (فترة إصدار تقرير التدقيق) نتيجة زيادة المتغير المستقل " عدد اجتماعات اللجنة " بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (-٠,٠٣١) وهي تُعزز النتيجة المتحصل عليها. وقد أشارت دراسة (Razmand and Iskander, 2004) إلى أن الشركات المالية ذات التقارير الجيدة تجتمع فيها لجان التدقيق بشكل مستمر، وذلك يعود إلى أن هذه الاجتماعات المتكررة تساعد في الرقابة على أنشطة الإدارة بشكل مستمر، وهذا بدوره يؤدي إلى تقليل الوقت المستغرق من قبل المدققين الخارجيين في عملية التدقيق وإصدار تقرير التدقيق.

٣ - اختبار الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية الفرعية الثالثة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق .
الفرضية البديلة الفرعية الثالثة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق.

يتضح من خلال الجدول رقم (٦) أن قيمة (t) بلغت (-٠,٥٢٧)، وهي أقل من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٥٩٩) وهي أكبر من مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$)، وعليه فإنه يتم قبول الفرضية الصفرية والتي تنص على أنه "لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة ($\alpha \leq 0,05$) لاستقلالية اللجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق " كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (-٨,٧٦١) وهي تُشير إلى مقدار النقصان المتحقق في قيمة المتغير التابع (فترة إصدار تقرير التدقيق) نتيجة زيادة المتغير المستقل " استقلالية اللجنة " بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (-٠,٠٣٥) وهي تُعزز النتيجة المتحصل

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

عليها. وقد أشار (Bursa2010) و (Mcc Gee ,2007) الى أن لجنة التدقيق يمكن أن تساعد في تأسيس نظام رقابة داخلي قوي ورقابة جيدة على عملية التقرير المالي في الشركات، وهذا بدوره يشير إلى أن نظام الرقابة الداخلي القوي والمدار من قبل لجنة تدقيق يؤدي إلى تقليل عمل المدققين الخارجيين لدى الشركات وهذا بدوره يساعد في تقليل فترة إصدار المدقق لتقريره.

٤ - اختبار الفرضية الفرعية الرابعة:

الفرضية الصفرية الفرعية الرابعة: لا يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ للخبرة المالية للجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق .

الفرضية البديلة الفرعية الرابعة: يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ للخبرة المالية للجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق .

يتضح من خلال الجدول رقم (٦) أن قيمة (t) بلغت (-٦,١٩٨)، وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (٠,٠٠٠) وهي أقل من مستوى الدلالة $(\alpha \leq 0,05)$ ، وعليه فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول البديلة والتي تنص على أنه "يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $(\alpha \leq 0,05)$ للخبرة المالية للجنة على فترة إصدار تقرير التدقيق " كما أن قيمة (B) (معامل الانحدار غير المعياري) بلغت (-٤٢,٧٩٤) وهي تُشير إلى مقدار النقصان المتحقق في قيمة المتغير التابع (فترة إصدار تقرير التدقيق) نتيجة زيادة المتغير المستقل " الخبرة المالية للجنة " بوحدة واحدة، أما (β) (معامل الانحدار المعياري) فقد بلغت (-٠,٤٢٧) وهي تُعزز النتيجة المتحصل عليها. ويرى الباحثان أن هذه النتيجة تتسجم مع طبيعة عمل لجان التدقيق والتي تعتبر مسؤولة عن عدة واجبات تتطلب درجة عالية من التطور وخصوصا في المجال المحاسبي، وفهم القضايا مثل التدقيق والمخاطر واقتراح إجراءات تدقيق للتصدي لذلك، بالإضافة إلى فهم جوهر الخلاف بين الإدارة ومدقق الحسابات الخارجي مع تقريب وجهات النظر مما ينعكس وبشكل إيجابي في تقديم المعلومات المالية في التوقيت المناسب، وتقييم مجالات المحاسبة الأخرى. وهذا يتفق مع دراسة (Dezoort et al ,2003) والتي بينت أن أعضاء لجنة التدقيق من ذوي الخبرة في التقارير المالية والتدقيق، يساعد هؤلاء الأعضاء على فهم مهام ومسؤوليات المدققين وبالتالي يعدون جهة داعمة للمدققين مقارنة بأولئك الذين لا يمتلكون هذه الخبرة. وأشارت دراسة (Razman and Iskandar,2004) إلى أن امتلاك لجنة التدقيق لمعرفة محاسبية وتدقيقية، يساعدها على أن تكون قادرة على مراقبة عملية إنتاج التقارير المالية ويساعدها في دعم نظام الرقابة الداخلي على تلك التقارير، وهذا بدوره يزيد من درجة ثقة المدققين الخارجيين بتلك الأنظمة الرقابية.

د. محمد أبو الهيجاء و د. أحمد الحايك

النتائج والتوصيات:

أولاً: النتائج:

- ١- إن وجود لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية سيؤدي إلى تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق وبالتالي تسريع إصدار التقارير المالية ، حيث يوجد تأثير لكل من عدد الأعضاء في لجنة التدقيق و الخبرة المالية لديهم في تحقيق ذلك.
- ٢- تأكيد أهمية التعاون بين لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية وبين المدقق الخارجي، الأمر الذي يساعد في تقليل فترة إصدار تقرير التدقيق والذي ينعكس بدوره على فترة إصدار التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الأردنية في التوقيت المناسب.
- ٣- لا يوجد أثر معنوي لكل من عدد الاجتماعات التي تعدها لجنة التدقيق سنوياً و استقلالية أعضاء اللجنة على تخفيض فترة إصدار تقرير التدقيق.
- ٤- لا تلتزم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية بتشكيل لجان التدقيق حسب تعليمات هيئة الأوراق المالية الأردنية وبورصة عمان.
- ٥- لا تلتزم جميع الشركات المساهمة العامة الأردنية التي يوجد بها لجان تدقيق بالإفصاح في تقاريرها المالية السنوية عن المعلومات الضرورية حول لجان التدقيق كعدد الأعضاء وعدد الاجتماعات للجنة والاستقلالية لأعضاء اللجنة والمعرفة العلمية للأعضاء.
- ٦- عدم وجود اتساق بين مختلف الجهات الرقابية كالبنك المركزي وهيئة الأوراق المالية وبورصة عمان حول التعليمات والإرشادات ذات الصلة بلجان التدقيق.

التوصيات:

- ١- ضرورة قيام الجهات المعنية بوضع آلية واضحة ومحددة للإشراف والمتابعة على تشكيل لجان التدقيق في الشركات المساهمة العامة الأردنية.
- ٢- ضرورة وجود متطلبات خاصة بالإفصاح من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية حول لجان التدقيق لديها من حيث عدد الأعضاء وعدد الاجتماعات للجنة والاستقلالية لأعضاء اللجنة والمعرفة العلمية للأعضاء.
- ٣- ضرورة وجود التوافق والانسجام بين التعليمات الصادرة من مختلف الجهات الرقابية حول موضوع لجان التدقيق.
- ٤- ضرورة قيام الشركات المساهمة العامة الأردنية بمراعاة وجود الخبرة المحاسبية والمالية عند اختيار أعضاء لجنة التدقيق لما لذلك من أثر إيجابي في تقليل فترة إصدار تقرير التدقيق.
- ٥- ضرورة إجراء دراسات مستقبلية من خلال التطرق إلى متغيرات أخرى كحجم الشركة، وفترة إصدار تقرير المدقق.

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

المصادر والمراجع:

العربية:

- ١ - دهمش، نعيم، القوائم المالية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً. المكتب الاستشاري، الاردن، ص: ٢٤ (١٩٩٥) .
- ٢ - مجدي، محمد، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشورة في بيئة الأعمال المصرية. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، المجلد ٤٦ ، العدد ٢ ، ص: (٢٠٠٩) .
- ٣ - المومني، محمد ، تقييم ضوابط تشكيل لجان التدقيق وآليات عملها في الشركات المساهمة الأردنية لتعزيز الحاكمية المؤسسية : دراسة ميدانية. المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد بجامعة دمشق، ص: ٩ (٢٠٠٨).
- ٤ - قاقيش، محمود و البطاينة، هنادي، العوامل المحددة لفترة إصدار التقرير المالي السنوي للشركات الأردنية المدرجة في بورصة عمان. المجلة العربية للمحاسبة، جامعة البحرين، المجلد ١٢، العدد ١، ص: (٢٠٠٩) .

المراجع الأجنبية:

- 1- Ahsan Habib, Md Bhuiyan, “**Audit firm industry specialization and the audit report lag**” , Journal of International Accounting, Auditing and Taxation , Journal of International Accounting Auditing and Taxation, Vol.20 , No 1. ,P: 32-44,(2011).
- 2- Ahmad , K., **The timeliness of corporate reporting :A comparative study of south Asia**, Advance in international Accounting. Vol. 16 , P17-43,(2003)
- 3- Ali Shah, S.Z., Ali Butt S. and Hasan, A., **Corporate governance and earnings management an empirical evidence form Pakistani listed companies. European Journal of Scientific Research**, Vol. 26, No. 4, P: 624-638 , (2009).
- 4- Bamber, E. M., Bamber, L. S., & Schoderbek, M. P., **Audit structure and other determinants of audit reporting: An empirical analysis. Auditing: A Journal of Practice and Theory**, Vol. 12, No. 1, P: 1-23 (1993).
- 5- Bedard, J., Chtourou, S.M. and Courteau, L. ,**The effect of audit committee expertise, independence, and activity on aggressive earnings management. Journal of Auditing**,Vol. 23, No.2, P: 23-

- 36.(2004) . [12] Bursa Malaysia website, Retrieved 12 July 2010 at <http://www.bursamalaysia.com>.
- 6- Bedard j and Gendron y , **Strengthening the financial reporting systems : can audit committees deliver ?** International journal of auditing, Vol. 14, No. 2, P: 1-66 (2010).
- 7- Caramanis, C. and Leventis, S. and Weetman, P. , **Determinants of audit report lag: some evidence from the Athens stock exchange**. International Journal of Auditing, Vol.9 ,No . 1 , P: 45-58, (2005) .
- 8- Carcello, J.V. and Neal, T.L. ,**Audit Committee Composition and Auditor Reporting**. The Accounting Review. Vol. 75, No. 4, P:453-467,(2000).
- 9- Carslaw, C. A., and Kaplan, S. E., **An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand**. Accounting and Business Research,Vol. 22, P: 21–32 (1991).
- 10- DeZoort, F.T., Hermanson, D. R. and Houston, R. W., **Audit committee support for auditors: the effect of materiality justification and accounting precision**. Journal of Accounting and Public Policy. Vol. 22, P:175-199(2003).
- 11- Jaggi, Bikki and Judy Tsui. ,**Determinants Of Audit Report Lag: Further Evidence From Hong Kong**, Accounting and Business Research, Vol. 30 , No. 1,p: 17-28(1999).
- 12- <http://www.fasb.org/jsp/FASB/Page/SectionPage&cid=1176156317989>.
- 13- http://www.jsc.gov.jo/Public/Arabic.aspx?Site_ID=2&Lang=1&Page_ID=912&menu_id2=90
- 14- <http://www.bursamalaysia.com>.
- 15- H.A.E. Afify, **Determinants of audit report lag: Does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt**, Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10 ,No. 1, P:56 – 86 ,(2009) .
- 16- Ismail, H., Mohd. Iskandar, T., and Mohid Rahmat, M. , **Corporate reporting quality, audit committee and quality of audit**, Malaysian Accounting Review,Vol 7, No 1,P: 21-42 ,(2008).
- 17- Kent, P., Routledge, J., & Stewart, J. , **Innate and discretionary accruals and corporate governance**. Accounting and Finance, Vol. 50, No. 1, P:171–195,(2010).
- 18- Klein, A. ,**Economic determinants of audit committee independence**,. Accounting Review,Vol. 77, No.2, P: 35-52 ,(2002).

خصائص لجان التدقيق وأثرها على فترة إصدار تقرير المدقق

- 19- Lai, Kam Wah and Cheuk, Leo C., **Audit Report Lag, Audit Partner Rotation and Audit Firm Rotation: Evidence from Australia.** Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=783684> (Aug 15 ,2005).
- 20- Lisa, A. O., R. Diana, and W.S. Sandra. , **The association between audit committee characteristics, the contracting process and fraudulent financial reporting.** American Journal of Business, Spring Vol. 24, No. 1, P: 57,(2009).
- 21- Mc Gee, R. **Corporate governance and timeliness of financial reporting :case stuty of Russian energy sector** , Working paper , Barry university, Miami Shoos .
- 22- Persons, O. , **Audit Committee Characterstic and earlier Voluntary of disclosure and governance** , Vol. 6 , No. 4,P:284-297, (2009).
- 23- Razman ,S. , Iskandar, **The effectiveness of audit committee in monitoring the quality of corporate reporting** , A chapter in corporate governanc : An International Perspective ,MICG, P:154-175.
- 24- Schwartz, K. B., & Soo, S. B. , **The association between auditor changes and reporting lag.** Contemporary Accounting Research, Vol.13, No. 1, P: 353–370,(1996).
- 25- Walker, Angela and Hay, David, **Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: An Investigation of the Audit Report Lag** , Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1852836> (May 25, 2011)