مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة

العدد الثالث – سبتمبر ٢٠٢٠– المجلد الرابع

محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي قبل وبعد التحول للمعايير الدولية: بالتطبيق على الشركات المساهمة السعودية

د/ ياسر السيد كساب[1]
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة طنطا

ملخص البحث

هدف البحث الحالي الي تحديد محددات تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية بالتطبيق علي الشركات المساهمة السعودية وهل هناك فروق بين فترة تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول الي معايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية في بيئة الأعمال السعودية. وتم تحقيق هدف البحث من خلال دراسة تطبيقية علي عدد ٨٥ شركة مساهمة سعودية للفترة من ٢٠١٥ – ٢٠١٨ م. حيث تم تقسيم تلك الفترة الي جزئين: عامين قبل التحول للمعايير الدولية ويمثلها (٢٠١٥-٢٠١٦)، وعامين بعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها (٢٠١٧ – ٢٠١٨). وتم اختبار عدد ٦ متغيرات مستقلة أو (محددات) لاختبار تأثيرها علي المتغير التابع والذي تمثل في تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول للمعايير الدولية. وقد شملت المتغيرات المستقلة (حجم الشركة محل المراجعة، نسبة المديونية، ربحية الشركة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، تغيير المراجع). وجاءت نتائج الجزء الأول من الدراسة التطبيقية وقبل التحول الي المعايير الدولية لتثبت معنوية خمسه متغيرات فقط (نسبة المديونية، ربحية الشركة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، تغيير المراجع) في علاقتهم بالمتغير التابع . بينما جاءت نتائج الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية بعد التحول الي المعايير الدولية لتثبت معنوية ثلاثة متغيرات فقط (حجم الشركة، ربحية الشركة، نوع الرأي) في علاقتهم بالمتغير التابع. كما جاءت نتائج الجزء الثالث من الدراسة التطبيقية لتثبت أن هناك فروق معنوية في فترة تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول الي المعايير الدولية، كما أن التحول الي المعايير الدولية أدي الي زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة مقارنة بالفترة قبل التحول الي المعايير الدولية.

الكلمات المفتاحية: تأخير تقرير المراجعة– تقرير المراجع – معايير التقرير المالي الدولي– معايير المراجعة الدولية– فترة اعداد القوائم المالية.

[1] E.mail:yasserkassab@yahoo.com

The Determinants of Audit Report Delay Before and After Applying The International Standards: The Case of Saudi Joint Stock Companies

Abstract

The aim of the current research is to find out the determinants of Audit Report Delay (ARL) before and after applying The international standards using the Saudi joint stock companies as the case of this study and the differences between the delay of the audit report before and after the movement to the international financial reporting standards (IFRS) and international standards of auditing (ISA) (in the Saudi business environment). The research goal was achieved through a field study using 85 Saudi joint stock companies over the period 2015-2018. The time length was divided into two parts: two years before the transition to international standards i.e. (2015-2016), and two years after the application of international standards and represented i.e. (2017-2018). A number of 6 independent variables or (determinants) were selected to test their effect on the dependent variable, which was the delay of the audit report before and after the movement to the international standards. The independent variables included (size of the company under review, debt ratio, company profitability, size of the audit office, type of opinion, change of references). The results of the first part of the field study and before the transition to the international standards came to prove the significance effect of only five variables (debt ratio, company profitability, size of the audit office, opinion type, change of references) on the dependent variable. On the other hand, the results of the second part of the field study and after the transition to international standards proved the significance effect of only three variables (company size, company profitability, type of opinion) on the dependent variable. The results of the third part of the field study came to prove that there are significant differences in the delay of the auditing report before and after the movement to the international standards, and that the shift to international standards led to an increase in the delay of the audit report compared to the period before the transition to international standards.

Keywords: audit report delay, (ARL)-auditor's report-international financial reporting standards (IFRS) - International standards on auditing (ISA)- financial reporting period.

١- مقدمة

٢- مشكلة البحث

يتمثل هدف التقرير المالي في توفير معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير، بحيث تفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الاخرين، الحاليين منهم والمحتملين، في اتخاذ القرارات التي تتعلق بتوفير الموارد للمنشأة. ومن ضمن الخصائص النوعية المعززة أو الثانوية الواردة في اطار مفاهيم التقرير المالي الدولي،" توفر المعلومات في الوقت المناسب". ومن ثم فإن توقيت الافصاح عن المعلومات هام جدا لأصحاب المصالح , وتقرير المراجع هو أحد العوامل الرئيسية المتحكمة في توقيت نشر المعلومات وبالتالي فإن تأخير اصدار تقرير المراجع يؤخر من اتاحة المعلومات لأصحاب المصالح بصفه عامة مما يؤثر علي جودة القرارات التي يتخذونها. أيضا فإن تأخير اصدار تقرير المراجع قد يؤدي الي رد فعل عكسي لسوق المال حيث أن التأخير في اصدار التقرير يعتبر مؤشر للسوق عن وجود أخبار سيئة عن المنشأة محل المراجعة، كما أن التأخير في اصدار التقرير قد يؤدي الي مشكلة عدم التماثل في المعلومات بين أصحاب المصالح، وهذا ما أكدته دراسات عديدة، (Bronsen, et al,. 2011; Krishnan, and Yang 2009; Bamber, et al., 1993; Givoly, and Palmon 1982.) وبالتالي ظهرت مشكلة البحث المتمثله في العوامل أو المحددات التي يمكنها التأثير علي تأخير اصدار تقرير المراجع الخارجي . حيث توصل الباحث من خلال استعراض وتحليل الدراسات السابقة إلي أن تلك المحددات تتمثل في ثلاث مجموعات وهي:

أ- محددات ترجع الي خصائص المنشأة التي يتم مراجعتها.

ب- محددات ترجع الي خصائص مكتب المراجعة.

جـ - محددات ترجع للعلاقة بين المنشأة المراجع عليها ومكتب المراجعة.

كما أضاف الباحث محدد آخر لم يرد ذكره في الدراسات السابقة حيث أنه محدد خاص و مرتبط بالبيئة السعودية وهو التحول لمعايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية بداية من يناير ٢٠١٧ م. لذلك فإن مشكله البحث وآلية اختبار فروض البحث تم اختبارها علي ثلاثة أجزاء كما يلي:

الجزء الأول: تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجع قبل التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة و يتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأحدث سنتين قبل تطبيق المعايير الدولية وتتمثل في عامي ٢٠١٥ - ٢٠١٦ م. حيث تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجع عن تلك الفترة.

الجزء الثاني: تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجع بعد التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة و يتمثل في البيانات المتاحه لعينة البحث بعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها

عامي ٢٠١٧ –٢٠١٨ وهي أحدث قوائم مالية منشورة وفقا للمعايير الدولية حتي تاريخ اعداد البحث.

الجزء الثالث: تم في ذلك الجزء من الدراسة إختبار مدي وجود فروق معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع قبل تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين ٢٠١٥– ٢٠١٦ م وبعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين ٢٠١٧ – ٢٠١٨م.

٣- هدف البحث

يتمثل الهدف العام للبحث فى تحديد محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي فى الشركات المساهمة السعودية قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية. ويأتي ذلك من خلال الإجابة على عدة تساؤلات فرعية تمثل الأهداف الفرعية للبحث وهى:

١-ما هي محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي قبل التحول الي تطبيق معايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية؟

٢-ما هي محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي بعد التحول الي تطبيق معايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية؟

٣-هل هناك فروق معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع الخارجي قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية؟

٤- منهج البحث

تم الاعتماد على النموذج الإيجابي دراسة Watts and Zimmerman (1986) فى التحليل والشرح والتفسير والتنبؤ بمحددات تأخير تقرير المراجع الخارجي، كما تم الاعتماد على بعض المقاييس والأساليب الإحصائية للتوصل إلى أهم تلك المحددات، ومدي وجود فروق معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجع قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية. وتم الحصول على البيانات من القوائم المالية المنشورة لعدد من الشركات المساهمة السعودية فى القطاعات المختلفة عن طريق أخذ عينة من الشركات من كل قطاع وفقا لشروط معينه حتى تكون العينة ممثله للمجتمع التى سحبت منه.

٥- أهمية البحث

تأتى أهمية البحث من أهمية الموضوع الذى يتناوله البحث. فتوقيت الحصول علي المعلومات أحد العوامل الرئيسية في قرارات أصحاب المصالح، وبالتالي يجب معرفة ما هي العوامل التي تؤدي الي تأخير توصيل تلك المعلومات لكي يتم التعامل معها بالطريقة المناسبة من قبل الجهات المسئولة عن تنظيم المهنة مما يؤدي الي توفير تلك المعلومات في الوقت المناسب، مما يؤثر في النهاية علي جودة القرارات المتخذه من قبل أصحاب المصالح. كما أن المعلومات هى المنتج النهائى للمحاسبة،

وبالتالى فإن كل من يستخدم المعلومات المحاسبية يرغب توافر الجودة بها ومن ثم إعادة الثقة للتقارير المالية وإعادة الاستقرار والنمو فى أسواق المال وحماية أصحاب المصالح فى المنشأة.

٦- حدود البحث

- اقتصرت الدراسة على الشركات المساهمة المسجلة فى السوق المالية السعودية.
- لم تشمل الدراسة قطاعى البنوك والخدمات المالية والتأمين لما لهم من طبيعة أعمال خاصة، وقطاع والصناديق الخاصة لعدم توافر بيانات كاملة تغطي فترة الدراسة.
- اقتصرت الدراسة على الأعوام من (٢٠١٥ م إلى ٢٠١٨ م)، حيث تم الالزام بمعايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية من يناير عام ٢٠١٧، بالتالى يمكن مقارنة محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي قبل الالزام بالمعايير الدولية بعامين(٢٠١٥م، ٢٠١٦م)، وبعد الالزام بالمعايير الدولية بعامين(٢٠١٧ م- ٢٠١٨ م).
- اقتصرت الدراسة علي الشركات التي لها بيانات مالية للفترة من (٢٠١٥ – ٢٠١٨) فقط.
- اقتصرت الدراسة علي الشركات التي تنتهي سنتها المالية في ٣١ ديسمبر.

٧- الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

قبل استعراض الدراسات السابقة التي تناولت محددات تأخير تقرير المراجع الخارجي يجب تناول ما المقصود بفترة تأخير تقرير المراجعة (ARL) Audit ReportLag والذي يشار اليه في بعض الدراسات الأخري بـ Audit Report Delay.

٧-١ فترة تأخير تقرير المراجعة (ARL) Audit Report Lag

أكدت معظم الدراسات السابقة أن فترة تأخير تقرير المراجعة هي عدد الأيام من نهاية السنة المالية حتي تاريخ نهاية العمل الميداني للمراجع (تاريخ توقيع تقرير المراجعة) (Alim,2010; krishman& , Yang 2009; Ashton, et al. 1987; Bamber et al., 1993; Simnett et al., 1995; Courteau and Zeghal, 1999; Munsif, et al., 2012; Juwita, et al., 2020).

كما أن هناك بعض الدراسات تناولت فترة تأخير المراجع في الجهات الحكومية حيث عرفت فترة تأخير تقرير المراجع بأنها " الوقت المنقضي من نهاية السنة المالية في الجهة الحكومية حتي تاريخ تقرير المراجع والذي عنده يفترض أن التقرير متاح للافصاح العام، (Johnson 1998; Cagle, et al., 2014; Elder, et al., 2015; Rich, et al., 2016).

وقد قام بعض الباحثين (Francais, 2009) بتناول فترة تأخير تقرير المراجعة (ARL) أو كما أطلق عليها الباحث فجوة التأخير بشيء من التفصيل حيث قسم تلك الفترة (أو الفجوة) الي جزئين:

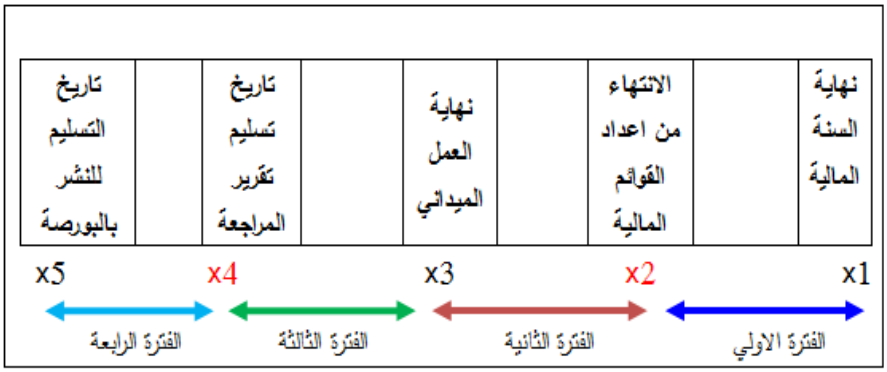
أ – **الفجوة الأولي:** تتمثل في عدد الأيام من نهاية السنة المالية حتي تاريخ قيام ادارة المنشأة بالانتهاء من إعداد القوائم المالية.

ب – **الفجوة الثانية :** تتمثل في عدد الأيام من تاريخ انتهاء الادارة من اعداد القوائم المالية حتي تاريخ نشر القوائم المالية الموقعة من المراجع الخارجي.

كما تناولت دراسة (Fathi, and Gerayli, 2017) مفهوم آخر لفترة تأخير تقرير المراجعة حيث تم تحديدها بالفترة من نهاية السنة المالية للشركة حتي تاريخ انتهاء المراجع من اختبارات أو اجراءات المراجعة الأساسية أو الجوهرية.

من العرض السابق يمكن القول أن الدراسات السابقة تناولت تعريف فترة تأخير اصدار تقرير المراجعة ومعظم تلك الدراسات اتفقت علي أن فترة تأخير اصدار تقرير المراجعة تتمثل في عدد الأيام المنقضية من تاريخ نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة وهو تاريخ نهاية العمل الميداني.

ولكن يمكن للباحث اضافه شيء من التفصيل والاستفاضه لفترة تأخير اصدار تقرير المراجعة من خلال تقسيم تلك الفترة الي أربع فترات يوجزها الباحث من خلال الشكل التخطيطي التالي:



مكونات فترة تأخير تقرير المراجعة

شكل تخطيطي (١)

من الشكل التخطيطي السابق يتضح أن فترة تأخير اصدار التقرير كما وردت في معظم الدراسات السابقة تشمل الفترة من (X1) الي (X3) والتي تتضمن الفترة من نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة المعتمد من قبل المراجع الخارجي. دون النظر الي الفترات (X4,X5) لانها غير منشورة.

ولكن يمكن النظر لفترة تأخير اصدار التقرير بشيء من التفصيل من خلال تقسيمها الي أربع فترات يوجزها الباحث كما يلي:

أ –**الفترة الأولي (X1–X2)**: تتمثل في عدد الايام من نهاية السنة حتي تاريخ انتهاء ادارة الشركة من اعداد القوائم المالية،ومن ثم تسليمها للمراجع لمراجعتها.

ب – الفترة الثانية (X2–X3): تتمثل في عدد الايام من تاريخ انتهاء الادارة من اعداد القوائم المالية ومن ثم تسليمها للمراجع الخارجي حتي تاريخ نهاية العمل الميداني وهو تاريخ تقرير المراجعة.

ج – الفترة الثالثة (X3–X4): تتمثل في عدد الأيام من تاريخ نهاية العمل الميداني حتي تاريخ تسليم المراجع تقرير المراجعة للشركة.

د – الفترة الرابعة (X4–X5): تتمثل في عدد الايام من تاريخ استلام الشركة تقرير المراجع حتي تاريخ تسليم الشركة تقاريرها المالية للبورصة للنشر والافصاح.

ولكن الملاحظ أن فترة التأخير الفعلي لتقرير المراجعة يجب أن يحسب للفترة من (X2–X4) أي الفترة من تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية ومن ثم تسليمها للمراجع لبدء المراجعة حتي تاريخ الانتهاء من عملية المراجعة وتسليم تقرير المراجعة.

ولكن في الواقع العملي لا يتم الافصاح عن العديد من التواريخ السابقة حيث لا يتم الافصاح عن تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية وتسليمها للمراجع (X2) كما لا يتم الافصاح عن تاريخ استلام تقرير المراجع (X4)، كما لا يتم نشر تاريخ تسليم التقارير والقوائم المالية للبورصة لنشرها (X5).

لذلك ووفقا للبيانات الفعلية المنشورة في البيئة السعودية وعدم توافر بيانات عن تاريخ الانتهاء من اعداد القوائم المالية وتسليمها للمراجع، وعن تاريخ استلام تقرير المراجع (X2,X4)،اضطر الباحث لاستخدام فترة التأخير في اصدار تقرير المراجع لتمثلها الفترة من نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة، أي الفترة من (X1– X3)، كما ورد في معظم الدراسات السابقة.

٢-٧ دراسات تناولت محددات تأخير فترة اصدار تقرير المراجعة

تناولت دراسات عديدة محددات تأخير اصدار تقرير المراجعة يعرض الباحث مجموعة من تلك الدراسات كما يلي:

تعتبر دراسة (Dyer and Mchugh1975) من أوائل الدراسات التي بحثت في محددات تأخير تقرير المراجعة، حيث تم اختبار مجموعة من المحددات وهي:

حجم الشركة محل المراجعة، ربحية الشركة، نهاية السنة المالية. وبعد تجميع بيانات عن ١٢٠ شركة مساهمة بالبورصة الاسترالية عن الفترة من ١٩٦٥-١٩٧١م جاءت النتائج كما يلي:

- الشركات كبيرة الحجم تنشر قوائمها المالية خلال وقت أقل مقارنة بالشركات صغيرة الحجم.
- فترة التأخير للشركات التي تنتهي سنتها المالية في نهاية شهر يونيو أكبر من الشركات التي تنتهي سنتها المالية بخلاف شهر يونيو
- أكدت الدراسة انعدام الارتباط بين الربحية وتأخير تقرير المراجع.

ومن أوائل الدراسات التي تناولت العلاقة بين نوع تقرير المراجع وتأخير اصدار التقرير ومن ثم توقيت الافصاح عن المعلومات المحاسبية دراسة (Firth 1978; Ball, et al., 1979)، حيث تم دراسة أثر وجود تحفظ في تقرير المراجع علي تأخير اصدار تقرير المراجعة. وجاءت النتائج لتشير الي وجود علاقة معنوية بين الأهمية النسبية للتحفظ وتأخير اصدار تقرير المراجعة ومن ثم القوائم المالية. وكلما كان التحفظ ذو أثر جوهري علي استمرار الشركة كلما كانت فترة التأخير أطول.

وفي دراسة (Davis and Whittred 1980) تم اختبار مجموعة من محددات تأخير تقرير المراجعة حيث تم دراسة (حجم الشركة، تاريخ نهاية السنة، نتائج أعمال الشركة من ربح أو خسارة) وأثر تلك العوامل علي تأخير تقرير المراجعة، وبالتطبيق علي مجموعة من الشركات الاسترالية في الفترة من ١٩٧٢ – ١٩٧٧. وقد جاءت النتائج لتؤكد أن حجم الشركة هو المتغير الوحيد الذي له تأثير معنوي علي المتغير التابع وهو فترة تأخير تقرير المراجعة. وعدم وجود تأثير معنوي لباقي المتغيرات.

وفي دراسة (Ashton, et al.,1987) تم اختبار مجموعة من المحددات التي قد تؤثر علي سرعه اصدار التقارير المالية السنوية. وقد شملت المحددات ١٤ متغير منه٩ متغيرات ترتبط بالمنشأة محل المراجعة، ٥ متغيرات تتعلق بمكتب المراجعة. وقد شملت عينة الدراسة ٤٨٨ منشأة أمريكية. وجاءت النتائج لتؤكد معنوية٧ متغيرات فقط تؤثر معنويا في تأخير اصدار تقرير المراجعة وهي:

- نوع القطاع، نوع رأي المراجعة، تسجيل أو تداول أسهم الشركة في البورصة، جودة الرقابة الداخلية، حجم المنشأة محل المراجعة، مدي تعقد عمليات المنشأة، توقيت التعاقد مع المراجع.

أما المتغيرات الأخري وجد أنه ليس لها علاقة ذات تأثير معنوي مع المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة والتي تمثلت في:

حجم الايرادات، مدي تعقد نظام تشغيل الشركة، درجة المركزية، درجة تعقيد نظام التقارير بالشركة،عدد سنوات ارتباط المراجع بالمنشأة محل المراجعة، صافي الربح أو الخسارة (نتائج اعمال الشركة).

ولكن كان من محددات تلك الدراسة أن المتغيرات التي ثبت تأثيرها المعنوي علي فترة تأخير تقرير المراجعة كانت قدرتها التفسيرية لا تتعدي ٢٥% فقط. أي أن العوامل التي ثبت معنويتها احصائيا لا تفسر سوي ٢٥% من سلوك المتغير التابع أي أن هناك ٧٥% من العوامل التي تؤثر علي تأخير تقرير المراجع لم تتعرف عليها الدراسة.

وكان ذلك أحد أسباب القيام بالدراسة الثانية (Ashton et al .,1989) علي بيئة مختلفة وعلي الشركات الكندية لعدد ٤٦٥ منشأة مسجلة بالبورصة الكندية، في الفترة من١٩٧٧ حتي ١٩٨٢. وجاءت النتائج لتؤكد معنوية (حجم مكتب المراجعة، نوع الصناعة أو القطاع، البنود غير العادية بالقوائم المالية، وصافي الربح أو الخسارة) في علاقتهم بالمتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة.

أما دراسة (Carslaw and Kaplan 1991) تم اجراؤها في نيوزيلاندا علي مجموعة من الشركات المساهمة المسجلة في البورصة النيوزيلاندية، وتم دراسة مجموعة من المحددات (٩ متغيرات) التي يتوقع تأثيرها علي تأخير تقرير المراجعة منها ما يتعلق بالمنشأة محل الفحص ومنها ما يتعلق بمكتب المراجعة. وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود متغيرين فقط لهما تأثير معنوي علي تأخير تقرير المراجعة وهما:

أ – حجم الشركة: حيث وجد أن هناك علاقة عكسية بين حجم الشركة وتأخير تقرير المراجعة

ب – صافي دخل الشركة: حيث وجد أن تحقيق خسارة يؤدي الي تأخير تقرير المراجعة والعكس صحيح.

كما وجد عدم وجود تأثير معنوي لباقي المتغيرات وهي (نوع الصناعة، البنود غير العادية بالقوائم المالية، نوع رأي المراجع، حجم مكتب المراجعة، تاريخ نهاية السنة، هيكل الملكية، نسبة المديونية) في علاقتها بالمتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة، تلك النتيجة تتعارض مع نتائج العديد من الدراسات السابقة ومنها دراسة (Ashton, et al.,1987,1989).

وفي دراسة (عبد المالك ١٩٩٥) تم تناول العوامل المحددة لتأخير تقرير المراجعة، وشملت فروض الدراسة ثلاثة مجموعات:

المجموعة الأولي: ترتبط بخصائص الشركة وشملت المتغيرات التالية: حجم الشركة، طبيعة نشاط الشركة، نتيجة أعمال الشركة، تداول أسهم الشركة بالبورصة، مدي وجود عناصر غير عادية بالقوائم المالية للشركة.

المجموعة الثانية: ترتبط بخصائص مكتب المراجعة، وشملت تلك المجموعة من الفروض المتغيرات التالية: حجم مكتب المراجعة، وقت بدء عملية المراجعة، نوع رأي المراجع.

المجموعة الثالثة: ترتبط بمتغيرات مشتركة بين الشركة والمراجع: وشملت تلك المجموعة طول فترة العلاقة بين الشركة والمراجع الخارجي، الخدمات المقدمة من المراجع.

وقد جاءت النتائج لتؤكد وجود ارتباط معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وكلا من:

تداول الاسهم بالبورصة، وجود عناصر غير عادية بالقوائم المالية، نوع الرأي، ولكن القوة التفسيرية كانت منخفضة.

ومن خلال المسح الذى قام به (Knechel and Payne 2001) وجد أن هناك مجموعة من المحددات أو المتغيرات التي تؤدي الي تأخير تقرير المراجعة والتي تتمثل في: المجهود والاجراءات الاضافية التي يقوم بها المراجع، وجود مشاكل وقضايا ضريبية لدي الشركة محل المراجعة، وعدم توافر الخبرة الكافية في فريق المراجعة.

وفي دراسة (Ahmed 2003) تم اثبات أن البيئة لها تأثير في تأخير تقرير المراجعة حيث تم اختبار مجموعة من محددات تأخير تقرير المراجعة تتمثل في (حجم الشركة، وتاريخ نهاية السنة، نتيجة أعمال الشركة، وحجم مكتب المراجعة)، وبالتطبيق علي مجموعة من الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة في كل من الهند، باكستان، بنجلاديش. جاءت النتائج لتؤكد معنوية المتغيرات التالية فقط في علاقتها بتأخير تقرير المراجعة:

أ – حجم مكتب المراجعة في كل من الهند وباكستان

ب – ربحية الشركة وحجم الشركة في باكستان.

أما دراسة (Leventis, et al., 2005) تم اختبار مجموعة من المحددات والتي تمثلت في (نوع مكتب المراجعة، نوع رأي المراجع، أتعاب المراجعة، البنود غير العادية بالقوائم المالية، عدد التحفظات بتقرير المراجع) ودراسة مدي تأثيرها علي تأخير تقرير المراجعة. وتم اجراء الدراسة علي مجموعة من الشركات المساهمة في البورصة اليونانية. وجاءت النتائج لتثبت معنوية المتغيرات التالية فقط في علاقتها بتأخير تقرير المراجع وهي: نوع رأي المراجع، أتعاب المراجعة، عدد التحفظات بتقرير المراجع).

وقد تناول (Habib and Bhuiyan, 2011) محدد آخر لتحديد أثره علي فترة تأخير تقرير المراجعة وهو التخصص الصناعي للمراجع. وجاءت النتائج لتؤكد أن التخصص الصناعي للمراجع يخفض من فترة اصدار التقرير.

وتناولت دراسة (Ettredge, etal.,2006) محددات تأخير تقرير المراجعة بالتطبيق علي الشركات الأمريكية للفترة من٢٠٠٣ – ٢٠٠٤. حيث تم تناول المحددات التالية: جودة أنظمة الرقابة الداخلية، حجم الشركة محل المراجعة، نوع الصناعة، مدي تركز الملكية، نسبة المديونية، البنود غير العادية بالقوائم المالية، مدي تعقد الأعمال، نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، اعادة اصدار القوائم المالية، أتعاب المراجعة،نوع الرأي الذي أبداه المراجع. وجاءت النتائج لتؤكد معنوية متغير واحد فقط في علاقته بتأخير تقرير المراجع وهو جودة أنظمة الرقابة الداخلية، وعدم معنوية باقي المتغيرات.

وذلك عكس ما توصلت اليه دراسة (Blankley et al., 2014,2015) التي تناولت العلاقة بين اعادة اصدار القوائم المالية، وتأخير تقرير المراجعة، حيث وجدت الدراسة علاقة طردية بين تأخير تقرير المراجعة واعادة اصدار القوائم المالية . وهذا أيضا ما أيدته دراسة (Chan, et al.,2016) حيث وجدت علاقة طردية بين تأخير تقرير المراجعة وكل من صدور رأي معدل، اعادة اصدار القوائم المالية. أي أن المنشآت التي تعاني من تأخير تقرير المراجعة هي الاكثر احتمالا أن يصدر بشأنها رأي معدل و/أو أن تقوم بإعادة اصدار القوائم المالية في السنة التالية.

كما تناولت دراسة (Lawrence, et al.,2012) محدد آخر لم يرد في العديد من الدراسات السابقة وهو مدي وجود قسم فعال للمراجعة الداخلية وأثر ذلك علي تأخير تقرير المراجعة. وجاءت نتائج الدراسة لتؤكد أن وجود قسم فعال للمراجعة الداخلية يعتمد عليه المراجع الخارجي يرتبط عكسيا بتأخير تقرير المراجع الخارجي. وتم تفسير تلك النتيجة لوجود سببين:

السبب الأول:

وجود قسم فعال للمراجعة الداخلية يمكنه مساعدة المراجع الخارجي في التغلب علي نقص عدد المراجعين الخارجيين اللازم لانجاز مهمه المراجعة. وهذا ما أكدته دراسات عديدة (Lambert, et al.,2010; Masli, et al .,2010).

السبب الثاني:

وجود قسم فعال للمراجعة الداخلية ليس لديه خبرة في طبيعة عمل الشركة فقط بل أيضا لديه انسجام أكثر مع ثقافة المنشأة وسلسلة القيادة ومصادر المعلومات بالمنشأة محل المراجعة. (Abbott, et al., 2007;2012; Felix et al., 2001).

كما جاءت النتائج لتؤكد أيضا أن وجود قسم فعال للمراجعة الداخلية لا ينتج عنه توفير في تكلفة المراجعة الخارجية فقط بل ينتج عنه أيضا اداء المراجعة الخارجية بكفاءة عالية.

وتناولت دراسة (Charles, et al., 2017) مدي الاعتماد علي مصدر خارجي لتقديم الخدمات المالية والمحاسبية للشركة وأثر ذلك علي تأخير تقرير المراجعة. وهناك رأيان فيما يتعلق بأثر الاعتماد علي مصدر خارجي لتقديم الخدمات المحاسبية والمالية علي فترة تأخير تقرير المراجعة.

الرأي الأول:

يري أن الاعتماد علي مصدر خارجي لخدمات المحاسبة قد يخفض مخاطر عدم العرض العادل للقوائم المالية، تخفيض جهد المراجعة الضروري ومن ثم تخفيض تأخير تقرير المراجعة. (Prawitt, et al.,2012; Hoglund, and Sundvik 2015).

الرأي الثاني:

يري أن الاعتماد علي مصدر خارجي لخدمات المحاسبة قد يزيد من حجم التنسيق الضروري بين المراجع الخارجي وادارة الشركة محل المراجعة والمصدر الخارجي لخدمات المحاسبة، مما يزيد من تأخير تقرير المراجعة .(Bierstaker, et al., 2013).

وقد جاءت نتائج الدراسة لتؤكد الرأي الثاني بأن الاعتماد علي مصدر خارجي لتقديم خدمات المحاسبة يزيد من فترة تأخير تقرير المراجع الخارجي. حيث كان مقدار التأخير من ٢- ٣ أيام مقارنة بالشركات التي لا تعتمد علي مصدر خارجي لتقديم الخدمات المالية والمحاسبية.

وفي دراسة (Rusmin, and Evans 2017) تم اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع، سمعة المراجع وبين تأخير تقرير المراجعة. ومن خلال جمع بيانات عن مجموعة من الشركات المساهمة بالقطاع الصناعي بالبورصة الأندونيسية عن الفترة من٢٠١٠ – ٢٠١١، وجدت الدراسة علاقة عكسية ومعنوية بين التخصص الصناعي للمراجع وتأخير تقرير المراجعة. حيث وجدت الدراسة أن الشركات التي يتم مراجعتها بواسطة مراجع متخصص لديها فترة تأخير أقل في تقرير المراجعة. كما أن الشركات التي تراجع بواسطة مراجعين من الأربعة الكبار Big 4 تنجز عملية مراجعتها في وقت أقل.

أما دراسة (Mai, and Trung 2014) تناولت العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وتأخير تقرير المراجعة، كما تناولت الدراسة أثر تخصص المراجع علي الارتباط بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة. وقد جاءت النتائج لتشير الي أن التخصص الصناعي للمراجع يضعف الارتباط الايجابي بين تغيير المراجع في الأجل القصير وتأخير تقرير المراجعة. علي العكس من ذلك ذكر(Habib, and Bhuiyan 2011) أن تغيير المراجع في الأجل القصير قد يزيد من تأخير المعلومات المقدمه للسوق ويرجع ذلك الي عدم معرفة المراجع الكاملة بأنشطة الشركة محل المراجعة.

أما (Lee et al .,2009) فقد أوضح أن الشركات التي تقوم بتغيير المراجع الخارجي لديها في الأجل الطويل لا يوجد لديها تأخير في تقرير المراجعة وهذا دليل علي كفاءة وفعالية المراجع الخارجي. وفي نفس السياق لم يجد (Lai and Cheuk 2005) أي دليل علي أن تأخير تقرير المراجعة له علاقة بتغيير المراجع. وأيضا جاءت دراسة (Gholamreza, et al., 2017) بنتائج متعارضه مع العديد من الدراسات السابقة حيث لم تجد الدراسة أي علاقة معنوية بين تغيير المراجع وتأخير إصدار تقرير المراجعة، كما لم تجد الدراسة أي علاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وتأخير تقرير المراجعة.

وتناولت دراسة (Ika, and Ghazali 2012) العلاقة بين فعالية لجان المراجعة بالشركات الاندونيسية وبين تأخير تقرير المراجعة. وقد أشارت النتائج الي أن فعالية لجان المرجعة من المحتمل أن تخفض من فترة اعداد القوائم المالية ومن ثم الوقت اللازم حتي نشر القوائم المالية المدققه بالبورصة.

وفي دراسة (Afify2009) تم تناول أثر تطبيق آليات الحوكمة علي فترة تأخير المراجعة، وتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في قياس مدي تأخير تقرير المراجعة في الدول النامية بالتطبيق علي الشركات المصرية، وكذلك فحص أثر حوكمة الشركات علي تأخير تقرير المراجعة بالشركات المصرية. وجاءت الدراسة بالنتائج التالية:

- تراوحت فترة اعداد تقرير المراجعة ما بين الحد الادني١٩ يوم والحد الأقصي ١١٥ يوم.

- فترة التقرير بالشركات المساهمة المصرية في المتوسط تأخذ شهرين
- استقلال مجلس الادارة، وجود لجنة مراجعة لهما علاقة معنوية بتأخير تقرير المراجعة

وقد أكدت دراسة (Azubike and Aggreh 2014) تلك النتائج حيث وجدت الدراسة وجود ارتباط بين استقلال وخبرة لجنة المراجعة بتوقيت التقرير المالي، كما وجد علاقة معنوية بين كل من حجم واستقلال مجلس الادارة وتأخير تقرير المراجع. ولكن لم تجد الدراسة علاقة معنوية بين نوع مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجع. وهذا عكس ما توصلت اليه دراسة (Ibadin, et al.,2012) حيث لم تتوصل الدراسة الي وجود تأثير معنوي لاستقلال مجلس الادارة وحجم منشأة العميل ونتيجة أعمال الشركة وحجم الشركة علي تأخر تقرير المراجعة ومن ثم توقيت اصدار القوائم المالية.

ووفقا لدراسة (سامي محمد، ٢٠١٦) التي بحثت في العلاقة بين تأخير توقيت المراجعة والاثر المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة. بالاضافة الي مجموعة من المتغيرات والمتمثلة في تغيير المراجع، حجم الشركة، ونتيجة أعمال الشركة،تاريخ نهاية السنة المالية، نسبة السيولة، ومعدل العائد علي الأصول. وبالتطبيق علي٢٤ شركة مساهمة مصرية في الفترة من ٢٠١٠ – ٢٠١٤. وقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

- وجود علاقة معنوية سالبة(عكسية) بين تأخير تقرير المراجعة والمتغيرات التالية: التخصص الصناعي للمراجع، والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي للمراجع وطول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة، ربحية الشركة.
- وجود علاقة معنوية ايجابية بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع وحجم الشركة محل المراجعة.
- لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وبين كل من: تاريخ نهاية السنة المالية للشركة، نسبة السيولة، معدل العائد علي الأصول.

وذكرت دراسة (الابياري، ٢٠١٧) أن هناك نوعين لمحددات تأخير تقرير المراجعة:

- **محددات قسرية:** ترتبط باكتشاف المراجع تحريفات جوهرية، والخلاف مع الادارة حول أمور تتعلق بالقوائم المالية، أو وجود قيود علي نطاق المراجعة.
- **محددات اصطناعية أو مفتعله:** ترتبط بحالة تباطؤ ادارة المنشأة في اصدار التقرير، نوع الرأي الذي يصدرة المراجع، أو وجود أخبار غير سارة.

وتم اختبار أثر ادارة الارباح، وجود أخبار غير سارة، جودة التقرير المالي علي تأخير تقرير المراجعة، كما تم اختبار أثر تأخير تقرير المراجعة علي قيمة الشركة محل المراجعة.

وبالتطبيق علي عينة من الشركات المساهمة المصرية المسجلة في البورصة (٣٤ شركة) لعام ٢٠١٦، واستبيان موجه لعدد من أعضاء لجان المراجعة بتلك الشركات، وعدد من المراجعين الخارجيين لتلك الشركات، جاءت نتائج الدراسة لتؤكد:

أن ممارسات ادارة الارباح، ووجود أخبار غير سارة، ووجود رأي غير نظيف تؤدي الي تأخير تقرير المراجعة.(وهذا يتفق مع دراسة (Dogan, et al., 2007) حيث أكدت الدراسة أن وجود معلومات غير سارة Bad News قد يسبب تأخير تقرير المراجع، كما أن الشركات التي لديها أخبار جيدة Good News تصدر تقريرها بشكل أسرع.)، كما توصل الباحث الي عدم وجود علاقة بين تأخير تقرير المراجعة وجودة التقرير المالي , كما وجد أن تأخير تقرير المراجعة له تأثير سلبي علي قيمة المنشأة.

ولكن تلك النتائج لا تتوافق مع دراسة (Al-ajami, 2008) بالتحديد فيما يخص أثر وجود أخبار غير سارة أو أخبار جيدة علي تأخير فترة تقرير المراجعة، حيث تناولت الدراسة العلاقة بين حجم الشركة، والربحية، والرافعة المالية، الاخبار الجيدة، والاخبار السيئة، وتعقد عمليات الشركة، وبين تأخر فترة اصدار تقرير المراجعة. وبالتطبيق علي الشركات المساهمه في البحرين، توصلت الدراسة الي أن حجم الشركة، الربحية، نسبة الرافعة المالية لهم تأثير معنوي علي تأخير تقرير المراجعة، وعدم معنوية باقي المتغيرات في علاقتها بتأخير تقرير المراجعة.

كما هدفت دراسة (Nouha, and Walid 2018) الي البحث عن محددات تأخير تقرير المراجعة، حيث تم تجميع بيانات من عينه تمثل ٥٠ شركة مساهمة فرنسية خلال الفترة من ٢٠١٠ – ٢٠١٤ م. وجاءت النتائج لتؤكد وجود ارتباط معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وكلا من: نوع مكتب المراجعة، نوع رأي المراجع , حجم الشركة، تاريخ نهاية السنة، نتيجه أعمال الشركة، كما تم اقامة الدليل علي أن فترة تأخير تقرير المراجعة تقل اذا كان مكتب المراجعة دولي، وتزداد فترة التأخير اذا كان رأي المراجع معدل.

وقد أخذت دراسة (Murat, and Evrim 2018) اتجاه آخر في البحث عن محددات تأخير تقرير المراجعة من خلال الربط بين الخصائص والصفات الشخصية للمراجع وأيضا بعض خصائص الشركة وفترة تأخير التقرير. ومن خلال استخدام بيانات تم تجميعها عن ٩٦٨ شركة تركية مساهمة، خلال الفترة من ٢٠٠٨ – ٢٠١٣ م، ووجد أن جنس المراجع، مستوي تعليمه له تأثير إيجابي علي تأخير تقرير المراجعة، الاكثر من هذا وجد أن اذا كان المراجع من النساء ومن مكتب يتبع Big 4 فإن ذلك يؤدي الي تأخير تقرير المراجعة. كما أن نوع الرأي له تأثير علي تأخير تقرير المراجعة، كما أن أداء الشركة وعمرها يؤثر عكسيا علي تأخير تقرير المراجعة

وقد ذكرت دراسة (Giselle 2019) أن مصطلح تأخير تقرير المراجعة – Audit Report Lag ARL يستخدم كمؤشر علي حدوث مفاوضات بين المراجع الخارجي والادارة، وأيضا مؤشر علي كفاءة عملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة الي وجود مجموعة من المتغيرات التي تزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة وتشمل: نتيجة أعمال الشركة، الموقف المالي للشركة، تعقد عمليات الشركة، الرأي المعدل. علي الجانب الآخر وجد أن هناك مجموعة من العوامل تخفض من فترة تأخير تقرير المراجعة وهي: حجم الشركة محل المراجعة، الاخبار الجيدة Good News، طول فترة ارتباط المراجع بالشركة محل المراجعة.

وفي دراسة (Juwita, et al., 2020) تم اختبار أثر وجود لجنة المراجعة، وادارة للمراجعة الداخلية علي تأخير صدور تقرير المراجع الخارجي. وباستخدام بيانات ٢٢٠ شركة مساهمة مسجلة بالبورصة الأندونيسية، توصلت الدراسة الي أن وجود لجنة مراجعة تقلل من تأخير تقرير المراجعة، بينما لا يوجد تأثير للمراجعة الداخلية علي تأخير تقرير المراجعة. وتلك النتيجة المتعلقة بأثر وجود ادارة للمراجعة الداخلية تتعارض مع نتائج دراسات كثيرة والتي وجدت أثر لادارة المراجعة الداخلية علي تأخير تقرير المراجعة منها دراسة (Oussii and TakTak 2018; Putra, et al., 2017) .

ونتيجة الدراسة السابقة (Juwita, et al., 2020) تتعارض مع دراسة (oussii and taktak, 2018) التي تناولت أثر وجود ادارة للمراجعة الداخلية يتم التنسيق بينها وبين المراجع الخارجي علي تأخير تقرير المراجعة. ومن خلال عمل مسح لمديري المراجعة الداخلية لعدد ٥٣ شركة مساهمة تونسية لمدة أربع سنوات للفترة من ٢٠١١-، أشارت النتائج الي أن وجود ادارة للمراجعة الداخلية والتنسيق الضروري بينها وبين المراجع الخارجي ينتج عنه اعداد التقارير المالية في وقتها وعدم تأخير تقرير المراجعة. وعلي الرغم من تلك النتيجه وجد أيضا أن تغيير المراجع، ربحية الشركة، نوع المراجع، حجم الشركة، نوع الصناعة ليس لهم تأثير معنوي علي تأخير تقرير المراجعة. وتلك النتيجة تتعارض أيضا مع دراسة (Majid and Mehdi 2017) التي وجدت أن حجم الشركة، الربحية، نسبة المديونية ترتبط جميعها ايجابيا بتأخير تقرير المراجعة.

٧-٢-١ التعليق علي الدراسات السابقة

بعد أن استعرض الباحث مجموعة من الدراسات السابقة التي تناولت محددات تأخير تقرير المراجعة Audit Report Lag– ARL أمكن للباحث التوصل الي الملاحظات التالية:

- تناولت العديد من الدراسات السابقة محددات تأخير تقرير المراجع في بيئات مختلفة، وكان هناك اختلاف واضح وعدم اتفاق علي مجموعة محددة من المحددات التي يمكنها التأثير علي فترة تأخير المراجعة.

- جاءت معظم الدراسات بنتائج متعارضة فبعض الدراسات أثبتت معنوية بعض المحددات وجاءت دراسات أخري لتثبت عدم معنوية تلك المحددات علي سبيل المثال نتيجة دراسة (Juwita, et al., 2020) تتعارض مع دراسة (Oussii and TakTak 2018)، فيما يتعلق بأثر وجود ادارة للمراجعة الداخلية يتم التنسيق بينها وبين المراجع الخارجي علي تأخير تقرير المراجعة. وكذلك نتائج دراسة (Dogan, et al.,2007) والتي لا تتفق مع دراسة (Al-Ajmi 2008) التحديد فيما يخص أثر وجود أخبار غير سارة أو أخبار جيدة علي تأخير فترة تقرير المراجعة. والعديد من الدراسات السابقة أيضا فيما يخص بأثر حجم الشركة، ونوع المراجع، ونوع الرأي، نسبة المديونية في علاقتهم بتأخير تقرير المراجعة.
- من خلال تحليل الدراسات السابقة يمكن للباحث تبرير التعارض في نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بعدم الاتفاق علي محددات موحدة لتأخير تقرير المراجعة، بأن عدم الاتفاق قد يرجع الي الأسباب التالية:

أ – **اختلاف وقت الدراسة:** حيث أن المحدد الذي قد يكون له تأثير في وقت محدد قد لا يكون له نفس التأثير في وقت آخر، أو قد يختلف سلوك ذلك المحدد في وقت آخر.

ب – **اختلاف البيئة والأنظمة في كل بلد:** حيث أن المحدد الذي يتم إختبارة قد يختلف أثره باختلاف البيئة التي يتم اختباره بها، حيث أن المحددات التي يكون لها أثر معين في البيئة المصرية قد يكون لها أثر آخر في البيئة السعودية أو الماليزية أو غيرها.

ج – **طريقة قياس فترة تأخير المراجعة** Audit Report Lag– ARL وهي المتغير التابع وهل هي من نهاية السنة لتاريخ تقرير المراجع (وهي الطريقة التي اتفقت عليها معظم الدراسات السابقة)، أم من نهاية السنة لتاريخ نشر القوائم المالية، أم الفترة التي يحتاجها المراجع لانجاز عملية المراجعة.

د – **طريقة جمع وتحليل بيانات الدراسة.** حيث قامت بعض الدراسات بتجميع بياناتها عن طريق بيانات فعلية من القوائم المالية المنشورة ، وبعض الدراسات قامت بجمع بياناتها من خلال قائمة الاستبيان، وبالتالي قد يكون ذلك مبرر معقول لاختلاف نتائج الدراسات السابقة وعدم اتفاقها علي محددات معينة تؤثر في تأخير تقرير المراجعة.

وقد نشأت فكرة البحث الحالي للعديد من الأسباب التي تم استخلاصها من عرض الدراسات السابقة منها:

- الاختلاف بين نتائج الدراسات السابقة وعدم اتفاقها علي محددات معينة تؤثر علي تأخير تقرير المراجعة، فكان الدافع للباحث، للبحث في مدي وجود تلك المحددات التي اختلف في تأثيرها علي تأخير تقرير المراجعة بين العديد من الدراسات السابقة في البيئة السعودية.
- ندرة هذا النوع من الدراسات في البيئة السعودية.

- تحول المملكة العربية السعودية من معايير المحاسبة والمراجعة السعودية إلي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بداية من يناير ٢٠١٧ م.
- كما ثار تساؤل آخر: هل التحول لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية له تأثير علي تأخير تقرير المراجعة ؟.

٧-٣ محددات تأخير تقرير المراجعة في البيئة السعودية و اشتقاق فروض الدراسة

بعد استعراض وتحليل الدراسات السابقة توصل الباحث الي مجموعة من المحددات يمكن وجودها واختبارها في البيئة السعودية يوجزها الباحث فيما يلي:

٧-٣-١ حجم الشركة

تناولت العديد من الدراسات السابقة حجم الشركة محل المراجعة وأثرها علي المتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة. حيث جاءت نتائج الدراسات السابقة متعارضة في تحديد أثر هذا المتغير علي فترة تأخير تقرير المراجعة. حيث وجدت بعض الدراسات أن أثر حجم الشركة علي تأخير تقرير المراجعة يختلف باختلاف البيئة(Ahmed,Kamarudin 2003)، ووجدت دراسات أخري وجود ارتبط معنوي بين حجم الشركة وتأخير تقرير المراجعة (Davis andWhittred Majid and Mehdi 2017 ,1980)، بينما وجدت بعض الدراسات الأخري عدم وجود علاقة معنوية بين حجم الشركة وتأخير تقرير المراجعة (Ettredge, et al., 2006). ونتيجة هذا التعارض في النتائج بين الدراسات السابقة حول أثر حجم الشركة علي تأخير تقرير المراجعة، كان علي الباحث اختبار مدي تأثير هذا المتغير في البيئة السعودية. حيث يعتقد الباحث أنه كلما زادت حجم الشركة كلما زاد الوقت والجهد الذي يجب أن يبذله المراجع لاتمام مراجعة تلك الشركة وبالتالي من المتوقع تأخير تقرير المراجعة بزيادة حجم الشركة. وتم قياس حجم الشركة باجمالي الأصول. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي الأول كما يلي:

الفرض الأول: *"هناك ارتباط ايجابي بين حجم الشركة محل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة".*

٧-٣-٢ نسبة المديونية

تناولت العديد من الدراسات السابقة أثر الموقف المالي للشركة وبالتحديد نسبة المديونية لديها والتي يتم قياسها (اجمالي الديون / اجمالي الأصول) علي تأخير تقرير المراجعة. وقد جاءت نتائج الدراسات السابقة متعارضه أيضا فيما يتعلق بأثر نسبة المديونية علي تأخير تقرير المراجعة، حيث لم تجد بعض الدراسات علاقة معنوية بين نسبة المديونية وتأخير تقرير المراجع (Cohen and Leventis 2013; Ettredge, et al., 2006), بينما وجدت بعض الدراسات الأخري علاقة طردية بين نسبة المديونية و تأخير تقرير المراجعة (Al-Akra, et al., 2010; Payne & Jensen 2002). كما وجدت

دراسة أخري أن وجود سندات وديون طويلة الأجل يخفض من فترة تأخير تقرير المراجعة (Payne and Jensen 2002). ونتيجة عدم الاتفاق في النتائج بين الدراسات السابقة حول أثر نسبة المديونية علي تأخير تقرير المراجعة، كان علي الباحث اختبار مدي تأثير هذا المتغير في البيئة السعودية. حيث أنه من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية والتي تقاس بنسة اجمالي الديون لاجمالي الأصول، تأخذ وقت أطول في المراجعة مقارنة بالشركات ذات نسبة المديونية الأقل. حيث من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية ترغب في اخفاء تلك المخاطر واجراء العديد من المناقشات مع المراجع الخارجي، وهو الأمر الذي ينعكس علي تأخير نشر تقاريرها المالية. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثاني كما يلي:

الفرض الثاني : *" هناك ارتباط ايجابي بين نسبة المديونية و تأخير تقرير المراجعة ".*

٧-٣-٣ نتيجة أعمال الشركة

معظم الدراسات السابقة افترضت علاقة عكسية بين الربحية و تأخير تقرير المراجعة، حيث أنه عند تحقيق أرباح ينظر الي الربح علي أنه أخبار جيدة ومن ثم لا يوجد تأخير في تقرير المراجعة، أما اذا حققت الشركة صافي خسائر فينظر الي الخسائر علي أنها أخبار سيئة ومن ثم تحاول الادارة تأخير تلك الأخبار عن السوق من خلال تأخير القوائم المالية ومن ثم تأخير تقرير المراجعة، (Ahmad and Kamarudin, 2003; Bamber, et al.,1993; Giselle 2019; Dogan, et al., 2007). وبالتالي يتوقع الباحث أنه اذا كانت نتيجة اعمال الشركة أرباح فيتوقع الاسراع من انتهاء اعداد القوائم المالية ومن ثم الضغط علي المراجع للانتهاء من مراجعة القوائم المالية وبالتالي من المتوقع عدم تأخير تقرير المراجعة مقارنة بالموقف عند تحقيق خسائر. ويكمن صياغة الفرض الاحصائي الثالث كما يلي:

الفرض الثالث: "*هناك ارتباط عكسي بين الربحية وتأخير تقرير المراجعة*"

٧-٣-٤ حجم مكتب المراجع

حجم مكتب المراجعة من المتوقع أن يكون له تأثير علي تأخير تقرير المراجعة، فكلما كبر حجم المكتب وكان تابع للمكاتب الأربعة الكبار Big 4، من المتوقع أن يحافظ علي اسمه وسمعته بصورة أكبر كما يكون لديه من الامكانيات والمهارات ما يمكنه من انجاز العمل في وقت أقل ومن ثم الانتهاء من تقرير المراجعة في أسرع وقت وبالتالي لا يوجد تأخير في تقرير المراجعة، وهذا ما أكدته دراسات: (Habib & Bhuiyan 2011; Schroeder and Hogan 2013) بينما لم تجد بعض الدراسات علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة، وتأخير تقرير المراجعة، منها علي سبيل

المثال،(Johnson 1998; Azubike and Aggreh 2014). ويتوقع الباحث في الدراسة الحالية أنه كلما كبر حجم المكتب وكان تابعا للأربعة الكبار كلما حافظ علي سمعته بصورة أكبر، وكلما كان لديه من الامكانيات والمهارات ما يمكنة من أداء عملية المراجعة في وقت أقل ومن ثم عدم تأخير تقرير المراجعة. ويمكن صياغة الفرض الاحصائي الرابع كما يلي:

الفرض الرابع: "هناك ارتباط عكسي بين حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة".

٧-٣-٥ نوع رأي المراجع

تناولت العديد من الدراسات السابقة نوع الرأي الذي يبديه المراجع (معدل أو غير معدل) وأثره علي تأخير تقرير المراجعة. حيث أكدت العديد من الدراسات أن تأخير تقرير المراجعة يرتبط بالرأي المعدل سواء كان (متحفظ أو معارض أو الامتناع)، أما التقرير غير المعدل (المطلق أو النظيف) فلا يؤدي الي تأخير تقرير المراجعة، (Ahmad and Kamarudin, 2003; Leventis, et al., 2005; Che-Ahmad and Abidin 2009). بينما لم تتوصل دراسات أخري الي وجود علاقة معنوية بين نوع الرأي وتأخير تقرير المراجعة،(Carslaw and Kaplan 1991).

وفي الدراسة الحالية يتوقع الباحث زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة عند وجود رأي معدل، حيث أن الرأي المعدل دليل علي وجود تحفظات وملاحظات تستدعي اصدار ذلك الرأي، وعند وجود مثل هذه الملاحظات أو التحفظات يتطلب الأمر من المراجع زيادة نطاق الفحص والحصول علي أكبر قدر من الأدلة لتؤيد تلك التحفظات وتوفر أكبر قدر من الحماية للمراجع. علي الجانب الآخر من المتوقع أن تري ادارة الشركات الرأي المعدل نوع من الأخبار السيئة Bad News ومن ثم تحاول تأجيل اعلام السوق بتلك الأخبار وكثرة التفاوض مع المراجع لتغيير رأيه ومن ثم يزداد الوقت اللازم للمراجعة واصدار التقرير وبالتالي من المتوقع أن يؤدي ذلك الي تأخير تقرير المراجعة. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي الخامس كما يلي:

الفرض الخامس: " هناك *ارتباط ايجابي بين الرأي المعدل للمراجع الخارجي و تأخير تقرير المراجعة* "

٧-٣-٦ تغيير المراجع

تناولت العديد من الدراسات السابقة أثر تغيير المراجع علي فترة تأخير المراجعة، حيث وجدت بعض الدراسات وجود علاقة ايجابية بين تغيير المراجع وبين تأخير تقرير المراجعة، (سامي محمد ٢٠١٦)، وكما ذكر(Habib, and Bhuiyan 2011) أن تغيير المراجع في الأجل القصير قد يزيد من تأخير المعلومات المقدمه للسوق ويرجع ذلك الي عدم معرفة المراجع الجديد بتفاصيل أنشطة الشركة محل المراجعة مقارنة بالمراجع السابق. بينما وجدت دراسات أخري عدم وجود علاقة معنوية بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة (Gholamreza, et al.,2017; Lai and Cheuk, 2005)، وقد

وجدت دراسات أخري عدم وجود تأخير في تقرير المراجعة اذا تم تغيير المراجع في الأجل الطويل، (Lee, et al.2009). وفي الدراسة الحالية يتوقع الباحث أن تغيير المراجع يتطلب وقت أطول للتعرف علي نشاط الشركة محل المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها ووضع خطة وبرنامج المراجعة الملائم للشركة ومن ثم يتطلب ذلك مزيد من الوقت ومن ثم من المتوقع تأخير تقرير المراجعة مع تغيير المراجع. وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي السادس كما يلي:

الفرض السادس: "هناك ارتباط ايجابي بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة".

٧-٣-٧ التحول الي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية (يتم اختباره في الجزء الثالث من الدراسة التطبيقية)

حيث تم الزام شركات المساهمة المسجله بالبورصة في المملكة العربية السعودية بتطبيق معايير التقرير المالي الدولي بداية من يناير ٢٠١٧ م. وتم الزام مكاتب المراجعة بالمملكة بتطبيق معايير المراجعة الدولية علي جميع الأعمال التي يتعاقد عليها مكتب المراجعة بداية من يناير ٢٠١٧. وفي حدود علم الباحث هناك ندرة في الدراسات التي تناولت أثر التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة علي تأخير تقرير المراجعة، وقد وجدت دراسة (Najihah and Ayoib 2011) أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولي IFRS يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة. وبالتالي يتوقع الباحث في الدراسة الحالية أن يكون هناك زيادة في تأخير تقرير المراجعة عند التحول إلي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث أنه من قبل الشركة ستحتاج وقت أطول لفهم وتطبيق المعايير الدولية علي قوائمها المالية ومن ثم سوف تزيد فترة اعداد القوائم المالية، وأيضا يحتاج المراجع مزيد من الوقت لاستيعاب معايير المحاسبة والمراجعة الدولية مما ينتج عنه وقت أطول في انجاز عملية المراجعة مما يؤدي الي تأخير تقرير المراجعة . وبالتالي يمكن صياغة الفرض الاحصائي السابع كما يلي:

الفرض السابع: "هناك ارتباط ايجابي بين التحول الي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتأخير تقرير المراجعة".

٨- الدراسة التطبيقية

٨-١ مقدمة

لتحقيق الهدف من البحث تم إجراء الدراسة التطبيقية على ثلاثة مراحل أوثلاثة أجزاء كما يلي:

الجزء الأول: تم في هذا الجزء اختبار محددات تأخير تقرير المراجع قبل التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ويتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأحدث سنتين قبل تطبيق المعايير الدولية وتتمثل في عامي٢٠١٥- ٢٠١٦ م. حيث تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجعة عن تلك الفترة.

الجزء الثاني : تم في هذا الجزء اختبار محددات تأخير تقرير المراجع بعد التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة و يتمثل في البيانات المتاحه لعينة البحث بعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها عامي ٢٠١٧ –٢٠١٨ وهي أحدث قوائم مالية منشورة وفقا للمعايير الدولية حتي تاريخ اعداد البحث الحالي.

الجزء الثالث: حيث تم في ذلك الجزء إختبار مدي وجود فروق معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة قبل تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين ٢٠١٥- ٢٠١٦ م وبعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين ٢٠١٧ – ٢٠١٨م.

٨-٢ عينة البحث

تم إختيار مجموعة من الشركات المساهمة السعودية المدرجة بالسوق المالية السعودية من كافة القطاعات التى يتكون منها مجتمع الاعمال حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع وحتى يمكن تعميم النتائج التى يتم الوصول إليها. وقد تم إستبعاد قطاعى البنوك والخدمات المالية وقطاع التأمين لمالهما من طبيعة أعمال خاصة، وقطاع الصناديق الخاصة لعدم توافر بيانات له طوال فترة البحث نظرا لحداثة ذلك القطاع. وقد تم تطبيق الشروط التالية فى عينة الدراسة (عينة الشركات) التى تم إختيارها:

١-أن تكون الشركة شركة مساهمة سعودية.

٢-أن تكون أسهم الشركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية السعودية (تداول).

٣- توافر بيانات مالية للشركة التى تم اختيارها لمدة ٤ سنوات بداية من عام ٢٠١٥ م

حتى عام٢٠١٨ م، (عدد سنتين قبل التحول للمعايير الدولية سواء للمحاسبة أو المراجعة، وسنتين بعد التحول للمعايير الدولية سواء للمحاسبة أو المراجعة)

٤ – أن تنتهي السنة المالية للشركة في ٣١ ديسمبر من كل عام.

وقد أسفر تطبيق تلك الشروط عن وجود (٨٥) شركة فى (١٧) قطاع وهى القطاعات المتداولة فى السوق المالية السعودية بعد استبعاد قطاعى البنوك وشركات التأمين وقطاع الصناديق الخاصة، وكل شركة لا يتوافر عنها بيانات (٤) سنوات وكل شركة تنتهي سنتها المالية في تاريخ يختلف عن ٣١ ديسمبر من كل عام.

وأصبح بذلك عدد المشاهدات بالعينة = ٨٥ شركة × ٤ مشاهدات = ٣٤٠ مشاهدة. منها ١٧٠ مشاهدة قبل تطبيق المعايير الدولية، ١٧٠ مشاهدة بعد تطبيق المعايير الدولية.

وكان إجمالى عدد الشركات المتداولة فى السوق وقت اعداد الدراسة (حتي مارس ٢٠٢٠) بالقطاعات التي تم خضوعها للبحث (١٣٨) شركة، تم اختيار ٨٥ شركة منها والتي انطبق عليها الشروط السابقة

وبالتالي أصبحت العينة تمثل ٦٢ % تقريبا من مجتمع الدراسة وهي نسبة عالية تمكن من تعميم نتائج الدراسة. و يوضح الجدول التالي تفاصيل عينة البحث:

جدول (١): عينة البحث

اســـم القطاع	عدد الشركات بالقطاع	عدد الشركات التي تم اختيارها	النسبة
قطاع الطاقة	٥	٤	%٨٠
قطاع المواد الأساسية	٤٢	٢٨	%٦٧
قطاع السلع الرأسمالية	١٢	٩	%٧٥
قطاع الخدمات التجارية والمهنية	٣	٢	%٦٧
قطاع النقل	٥	٤	%٨٠
قطاع السلع طويلة الأجل	٦	٤	%٦٧
قطاع الخدمات الاستهلاكية	١٠	٤	%٤٠
قطاع الاعلام	٢	١	%٥٠
قطاع السلع الكمالية	٨	٣	%٣٧.٥
قطاع تجزئة الأغذية	٤	٣	%٧٥
قطاع انتاج الأغذية	١٢	٥	%٤٢
قطاع الرعاية الصحية	٧	٣	%٤٣
قطاع الأدوية	١	١	%١٠٠
قطاع الاستثمار والتمويل	٤	٣	%٧٥
قطاع الاتصالات	٤	٣	%٧٥
قطاع المرافق العامة	٢	٢	%١٠٠
قطاع تطوير العقارات	١١	٦	%٥٥
الاجمالي	١٣٨	٨٥	%٦٢

٨-٣ نتائج الدراسة التطبيقية

فيما يلي نتائج الدراسة التطبيقية وفقا لتسلسل القيام بأجزاء تلك الدراسة كما أشار الباحث في مقدمة البحث:

٨-٣-١ نتائج الجزء الأول من الدراسة التطبيقية

حيث تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجع قبل التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة ويتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأحدث سنتين قبل تطبيق المعايير الدولية وتتمثل في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦ م. حيث تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجعة عن تلك الفترة حيث كان:

المتغير التابع: تأخير تقرير المراجعة وتم قياسه بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة.

وكانت المتغيرات المستقلة نوعان

- **النـوع الأول (متغيـرات كميـة):** تـم قياسـها بقيمتهـا كمـا هـي أو باللوغـاريتم الخـاص بقيمتهـا، ومتغيرات أخري تم قياسها كما هي وذلك كما يلي:

أ – حجم الشركة محل المراجعة (X1): حيث تم قياسها عن طريق اجمالي الأصول ثم تحويله الي اللوغاريتم الطبيعي لاجمالي الأصول.

ب – نسبة المديونية (X3) والتي تم قياسها بنسبة اجمالي الديون أو الالتزامات علي اجمالي الاصول كما وردت في معظم الدراسات السابقة.

و يوضح الجدول التالي الاحصاءات الوصفية لتلك المتغيرات:

جدول (٢): الاحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية

Descriptive Statistics					
	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
لوغاريتم - حجم الشركة	170	7.38	11.61	9.4037	.73622
نسبة المديونية	170	.02	2.96	.4303	.29913
Valid N (listwise)	170				

من الجدول السابق يتضح وجود انحراف معياري مما يدل علي اختلاف الحجم بين الشركات واختلاف نسبة المديونية أيضا.

- النوع الثاني: متغيرات وصفية ثنائية: وهي متغيرات تأخذ قيمة من اثنين إما (١) أو (صفر) وتتضمن:

أ – نتيجه أعمال الشركة (ربح أم خسارة) (X2): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كانت النتيجة ربح، وبقيمة (صفر) اذا كانت النتيجة خسارة. وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٥ – ٢٠١٦) كما يلي:

جدول (٣): التوزيع التكراري للمتغير (X2)

نتيجة أعمال الشركة (ربح أم خسارة)					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خسارة	32	18.8%	18.8	18.8
	ربح	138	81.2%	81.2	100.0
	Total	170	100%	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن ٣٢ شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ١٨.٨% حققت صافي خسارة، كما أن ١٣٨ شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٨١.٢% حققت صافي ربح.

ب – حجم مكتب المراجعة (X4): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كان المكتب من المكاتب الأربعة الكبار 4 Big، وبقيمة (صفر) اذا كان المكتب ليس من المكاتب الأربعة الكبار 4 Big. وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٥ – ٢٠١٦) كما يلي:

جدول (٤): التوزيع التكراري للمتغير (X4)

حجم مكتب المراجعة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	non big4	82	48.2%	48.2	48.2
	big 4	88	51.8%	51.8	100.0
	Total	170	100%	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن ٨٢ مكتب مراجعة من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٤٨.٢ % من مكاتب من غير الاربعة الكبار Non Big 4، كما أن ٨٨ مكتب من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٥١.٨% من مكاتب المراجعة الكبار.

ج- نوع الرأي (X5): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كان نظيف أو غير معدل، وبقيمة (صفر) اذا كان الرأي معدل (متحفظ أو معارض أو الامتناع). وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٥ – ٢٠١٦) كما يلي:

جدول (٥) التوزيع التكراري للمتغير (X5)

نوع الرأي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	معدل	22	12.9	12.9	12.9
	غير معدل	148	87.1	87.1	100.0
	Total	170	100.0	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن(٢٢) رأي من أراء التقرير في عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ١٢.٩% كان رأي معدل، كما أن (١٤٨) رأي من أراء التقرير في عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٨٧.١% كان رأي (نظيف) غير معدل.

د- تغيير المراجع (X6): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كان تغيير في المراجع، وبقيمة (صفر) اذا لم يكن هناك تغيير في المراجع. وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٥ – ٢٠١٦) كما يلي:

جدول (٦) التوزيع التكراري للمتغير (X6)

تغيير المراجع					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	لا تغيير	47	27.6%	27.6	27.6
	تغيير	123	72.4%	72.4	100.0
	Total	170	100%	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن(٤٧) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٢٧.٦% لم تغير مراجعها، كما أن (١٢٣) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٥-٢٠١٦م بنسبة ٧٢.٤% غيرت مراجعها.

٨-٣-١-١ نتائج اختبار الفروض الاحصائية

نتائج اختبار الفرض الأول : *"هناك ارتباط ايجابي بين حجم الشركة محل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ".*

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٧) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	**Regression**	426.783	1	426.783	1.550	.215[b]
	Residual	46260.417	168	275.360		
	Total	46687.200	169			

a. Dependent Variable:تأخير تقرير المراجعة 2015-2016

b. Predictors: (Constant),حجم لوغاريتم الشركة

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة حيث جاءت المعنوية ٢١,٥% وهي أكبر بكثير من النسبة المقبوله.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وبين حجم الشركة محل المراجعة وجاءت كما يلي:

جدول (٨) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	30.902	16.354		1.890	.061
	حجم الشركة لوغاريتم	2.158	1.734	.096	1.245	.215

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2015-2016

يتضح من الجدول السابق رفض الفرض الاحصائي حيث لا توجد علاقة معنوية بين تأخير تقرير المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة. قد يرجع السبب في ذلك الي أن عدد الشركات التي يراجعها مكتب من الاربعة الكبار كما اتضح من الجدول رقم (٤) تبلغ ٨٨ شركة بنسبة ٥١.٨% وبالتالي لديه من الامكانيات والمهارات التي تمكنه من آداء عملية المراجعة بدون تأخير بغض النظر عن حجم الشركة وبالتالي يمكن تفسير عدم معنوية ذلك الفرض.

نتائج اختبار الفرض الثاني : *" هناك ارتباط ايجابي بين نسبة المديونية و تأخير تقرير المراجعة "* .

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٩) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1370.585	1	1370.585	5.081	.025[b]
	Residual	45316.615	168	269.742		
	Total	46687.200	169			

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2015-2016

b. Predictors: (Constant), نسبة المديونية

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونسبة المديونية. حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وبين نسبة المديونية وجاءت كما يلي:

جدول (١٠) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	47.104	2.211		21.304	.000
	نسبة المديونية	9.520	4.223	.171	2.254	.025
a. Dependent Variable: 2015-2016 تأخير تقرير المراجعة						

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الثاني بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تاريخ تقرير المراجعة ونسبة المديونية بالشركة، حيث أنه من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية, تأخذ وقت أطول في المراجعة مقارنة بالشركات ذات نسبة المديونية الأقل. حيث من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية ترغب في اخفاء تلك المخاطر واجراء العديد من المناقشات والمفاوضات مع المراجع الخارجي المر الذي ينعكس في تأخير نشر تقاريرها المالية و ومن ثم تاخير تقرير المراجعة.

نتائج اختبار الفرض الثالث : "هناك *ارتباط* عكسي بين الربحية وتأخير تقرير المراجعة"

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (١١) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1890.425	1	1890.425	7.090	.009[b]
	Residual	44796.775	168	266.647		
	Total	46687.200	169			
a. Dependent Variable: 2015-2016تأخير تقرير المراجعة b. Predictors: (Constant),الربح أو الخسارة						

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة. حيث جاءت المعنوية أقل من٥%

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة وجاءت كما يلي:

جدول (١٢) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	58.125	2.887		20.136	.000
	الربح أو الخسارة	-8.531	3.204	-.201	-2.663	.009

a. Dependent Variable:2015-2016 تأخير تقرير المراجعة

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الثالث بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة . حيث أنه اذا كانت نتيجة اعمال الشركة أرباح فيتوقع الاسراع من انتهاء اعداد القوائم المالية ومن ثم الضغط علي المراجع للانتهاء من مراجعة القوائم المالية لايصال تلك المعلومات الجيدة (Good news) وبالتالي من المتوقع عدم تأخير تقرير المراجعة مقارنة بالموقف عند تحقيق خسائر وهذا ما أكده الاختبار الاحصائي.

نتائج اختبار الفرض الرابع : "هناك *ارتباط* عكسي بين حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة " .

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (١٣) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2299.188	1	2299.188	8.702	.004[b]
	Residual	44388.012	168	264.214		
	Total	46687.200	169			

a. Dependent Variable: 2015-2016 تأخير تقرير المراجعة

b. Predictors: (Constant),حجم مكتب المراجعة

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة. حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة وجاءت كما يلي:

جدول (١٤) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	47.390	1.795		26.401	.000
	حجم مكتب المراجعة	7.360	2.495	.222	2.950	.004

a. Dependent Variable: 2015-2016 تأخير تقرير المراجعة

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الرابع بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة، حيث أنه كلما كبر حجم المكتب وكان تابعا للأربعة مكاتب الكبار كلما حافظ علي سمعته بصورة أكبر، وكلما كان لديه من الامكانيات والمهارات ما يمكنة من أداء عملية المراجعة في وقت أقل ومن ثم عدم تأخير تقرير المراجعة.

نتائج اختبار الفرض الخامس: "هناك *ارتباط ايجابي بين الرأي المعدل للمراجع الخارجي و تأخير تقرير المراجعة* ".

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (١٥) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	3761.227	1	3761.227	14.720	.000[b]
	Residual	42925.973	168	255.512		
	Total	46687.200	169			

a. Dependent Variable: 2015-2016تأخير تقرير المراجعة

b. Predictors: (Constant),نوع الرأي

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع الخارجي حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع الخارجي , وجاءت كما يلي:

جدول (١٦) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	39.000	3.408		11.444	.000
	نوع الرأي	14.014	3.652	.284	3.837	.000
a.Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2015-2016						

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الخامس بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع وفي الدراسة الحالية يتوقع الباحث زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة عند وجود رأي معدل، حيث أن الرأي المعدل دليل علي وجود تحفظات وملاحظات تستدعي اصدار ذلك الرأي، وعند وجود مثل هذه الملاحظات أو التحفظات يتطلب الأمر من المراجع زيادة نطاق الفحص والحصول علي أكبر قدر من الأدلة لتؤيد تلك التحفظات وتوفر أكبر قدر من الحماية للمراجع . علي الجانب الآخر من المتوقع أن تري ادارة الشركات الرأي المعدل نوع من الأخبار السيئة Bad News ومن ثم تحاول تأجيل اعلام السوق بتلك الأخبار وكثرة التفاوض مع المراجع لتغيير رأيه ومن ثم يزداد الوقت اللازم للمراجعة واصدار التقرير وبالتالي من المتوقع أن يؤدي ذلك الي تأخير تقرير المراجعة، كما أثبته التحليل الاحصائي.

نتائج اختبار الفرض السادس: "هناك ارتباط ايجابي بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة ".

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (١٧) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1267.362	1	1267.362	4.688	.032[b]
	Residual	45419.838	168	270.356		
	Total	46687.200	169			
a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2015-2016 b. Predictors: (Constant),تغيير المراجع						

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع، حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع الخارجي، وجاءت كما يلي:

جدول (١٨) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	55.617	2.398		23.189	.000
	تغيير المراجع	-6.105	2.820	-.165	-2.165	.032
a. Dependent Variable: 2015-2016 تأخير تقرير المراجعة						

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي السادس بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع. حيث أن تغيير المراجع يتطلب وقت أطول للتعرف علي نشاط الشركة محل المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها ووضع خطة وبرنامج المراجعة الملائم للشركة ومن ثم يتطلب ذلك مزيد من الوقت ومن ثم من المتوقع تأخير تقرير المراجعة مع تغيير المراجع وذلك ما أثبته الاختبار الاحصائي.

٨-٣-٢ نتائج الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية

حيث تم اختبار محددات تأخير تقرير المراجعة بعد التحول الي المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة و يتمثل في البيانات التي تم تجميعها لأحدث سنتين منذ تطبيق المعايير الدولية وتتمثل في عامي ٢٠١٧- ٢٠١٨م. حيث تم اختبار نفس محددات تأخير تقرير المراجع عن تلك الفترة كما ذكر تماما في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية حيث كان:

المتغير التابع: تأخير تقرير المراجعة وتم قياسه بعدد الأيام من تاريخ نهاية السنة المالية حتي تاريخ تقرير المراجعة.

وكانت المتغيرات المستقلة نوعان:

- **النوع الأول (متغيرات كمية):** تم قياسة بقيمته كما هي أو باللوغاريتم الخاص بقيمته , ومتغيرات أخري تم قياسها كما هي وذلك كما يلي:

أ – حجم الشركة محل المراجعة (X1): حيث تم قياسها عن طريق اجمالي الأصول ثم تحويله الي اللوغاريتم الطبيعي لاجمالي الأصول.

ب – نسبة المديونية (X3) والتي تم قياسها بنسبة اجمالي الديون أو الالتزامات علي اجمالي الاصول كما وردت في معظم الدراسات السابقة.

و يوضح الجدول التالي الاحصاءات الوصفية لتلك المتغيرات:

جدول (١٩) الاحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
حجم الشركة لوغاريتم	170	7.28	11.67	9.3979	.75758
نسبة المديونية	170	.02	7.95	.5111	.79436
Valid N (listwise)	170				

ويتضح من الجدول السابق يتضح وجود انحراف معياري مما يدل علي اختلاف الحجم بين الشركات واختلاف نسبة المديونية أيضا.

- **النوع الثاني: متغيرات وصفية ثنائية:** وهي متغيرات تأخذ قيمة من اثنين إما (١) أو (صفر) وتتضمن:

أ – نتيجة أعمال الشركة (ربح أم خسارة) (X2): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كانت النتيجة ربح، وبقيمة (صفر) اذا كانت النتيجة خسارة. وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الثانية من الدراسة (٢٠١٧ – ٢٠١٨) كما يلي:

جدول (٢٠) التوزيع التكراري للمتغير (X2)

نتيجة أعمال الشركة (ربح أم خسارة)					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	خسارة	50	29.4%	29.4	29.4
	ربح	120	70.6%	70.6	100.0
	Total	170	100%	100.0	

وكما يتضح من الجدول السابق أن (٥٠) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٧– ٢٠١٨م بنسبة ٢٩.٤ % حققت صافي خسارة، كما أن (١٢٠) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٧ – ٢٠١٨ م بنسبة ٧٠.٦% حققت صافي ربح.

ب – حجم مكتب المراجعة (X4): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كان المكتب من المكاتب الأربعة الكبار Big 4، وبقيمة (صفر) اذا كان المكتب ليس من

المكاتب الأربعة الكبار Big 4. وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٧ – ٢٠١٨) كما يلي:

جدول (٢١) التوزيع التكراري للمتغير (X4)

حجم مكتب المراجعة					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Non Big4	97	57.1%	57.1	57.1
	Big 4	73	42.9%	42.9	100.0
	Total	170	100%	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن (٩٧) مكتب مراجعة من عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨م بنسبة ٥٧.١ % من مكاتب غير الاربعة الكبار Non Big 4، كما أن (٧٣) مكتب من عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨م بنسبة ٤٢.٩% من مكاتب المراجعة الكبار.

ج- نوع الرأي (X5): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا كان الرأي نظيف أو غير معدل، وبقيمة (صفر) اذا كان الرأي معدل (متحفظ أو معارض أو الامتناع). وكان التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٧ – ٢٠١٨) كما يلي:

جدول (٢٢) التوزيع التكراري للمتغير (X5)

نوع الراي					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	معدل	21	12.4%	12.4	12.4
	غير معدل	149	87.6%	87.6	100.0
	Total	170	100%	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن(٢١) رأي من أراء التقرير في عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨م بنسبة ١٢.٤% كان رأي معدل، كما أن (١٤٩) رأي من أراء التقرير في عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨م بنسبة ٨٧.٦% كان رأي (نظيف) غير معدل

د- تغيير المراجع (X6): وتم التعبير عن ذلك المتغير لغرض التحليل الاحصائي بقيمة (١) اذا حدث تغيير للمراجع، وبقيمة (صفر) اذا لم يكن هناك تغيير للمراجع. وكانت التوزيع التكراري لهذا المتغير في الفترة الأولي من الدراسة (٢٠١٧ – ٢٠١٨) كما يلي:

جدول (٢٣) التوزيع التكراري للمتغير (X6)

تغيير المراجع					
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	عدم تغيير	130	%76.5	76.5	76.5
	تغيير	40	%23.5	23.5	100.0
	Total	170	%100.0	100.0	

يتضح من الجدول السابق أن(١٣٠) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨ م بنسبة ٧٦.٥% لم تغير مراجعها، في حين أن (٤٠) شركة من عينة البحث في عامي ٢٠١٧-٢٠١٨م، بنسبة ٢٣.٥ % غيرت مراجعها. ويري الباحث أن الاختلاف الكبير بين التوزيع التكراري لذلك المتغير مقارنة بنفس المتغير قبل تطبيق المعايير الدولية، قد يرجع الي أن الشركات بعد الالزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية ترغب في انهاء مراجعتها للقوائم المالية وعدم التأخير، خصوصا أن المراجع السابق لدية كل المعلومات عن الشركة لمراجعته لها السنة السابقة ومن ثم سوف يساعده ذلك في تقديم النصائح للشركة أثناء التحول ومراجعة القوائم المالية لها بشكل أسرع مقارنة بتغيير المراجع.

٨-٣-٢-١ نتائج اختبار الفروض الاحصائية

نتائج اختبار *الفرض الأول* *: " هناك ارتباط ايجابي بين حجم الشركة محل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة " .*

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٢٤) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1680.846	1	1680.846	5.117	.025[b]
	Residual	55185.560	168	328.485		
	Total	56866.406	169			

a. Dependent Variable: تأخير تقريرالمراجعة 2017-2018

b. Predictors: (Constant), حجم الشركة لوغاريتم

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وبين حجم الشركة محل المراجعة وجاءت كما يلي:

جدول (٢٥) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	108.598	17.351		6.259	.000
	حجم الشركة لوغاريتم	-4.163	1.840	-.172	-2.262	.025

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2017-2018

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي بوجود علاقة معنوية بين تأخير تقرير المراجعة وحجم الشركة محل المراجعة. وهذه النتيجة تتعارض مع نتائج الجزء الأول من البحث الحالي لنفس الفرض الاحصائي قبل التحول للمعايير الدولية. وقد يكون تفسير ذلك بأن التحول الي المعايير الدولية يرتبط بمعالجات وبدائل مختلفة عن المعايير السعودية، وكلما زاد حجم الشركة وتنوعت انشطتها كلما كانت لديها العديد من المعالجات الجديدة وفقا للمعايير الدولية ومن ثم تحتاج الشركة ذات الحجم الأكبر كم أكبر من الوقت لاعداد القوائم المالية ومن ثم تسليمها للمراجع متأخرا لمراجعتها والتأكد من تلك المعالجات ومدي توافقها مع المعايير الدولية ومن صحة العرض والافصاح عنها.

نتائج اختبار الفرض الثاني : *" هناك ارتباط ايجابي بين نسبة المديونية و تأخير تقرير المراجعة "* . وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٢٦) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	37.398	1	37.398	.111	.740[b]
	Residual	56829.007	168	338.268		
	Total	56866.406	169			

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2017-2018

b. Predictors: (Constant), نسبة المديونية

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونسبة المديونية. حيث جاءت المعنوية أكبر من٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وبين نسبة المديونية وجاءت كما يلي:

جدول (٢٧) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	69.174	1.679		41.204	.000
	نسبة المديونية	.592	1.781	.026	.333	.740
a. Dependent Variable:- تأخير تقرير المراجعة 2017-2018						

يتضح من الجدول السابق رفض الفرض الاحصائي الثاني بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تاريخ تقرير المراجعة ونسبة المديونية بالشركة، وهذا يتفق مع دراسات (Cohen and Leventis 2013; Ettredge, et al., 2006) و قد يرجع ذلك الي أن التحول الي المعايير الدولية وأثار ذلك التحول من تغيير في المعالجات مما أدي الي أن هناك زيادة في عدد الشركات التي حققت خسارة بعد التحول للمعايير الدولية نتيجة تغيير في المعالجات وتطبيق معايير وضوابط لم تكن موجودة في المعايير السعودية حيث بلغ عدد الشركات التي حققت خسائر بعد التحول كما يتضح من الجدول رقم (٢٠) عدد ٥٠ شركة بنسبة ٢٩.٤% من اجمالي عينة البحث، مقارنة بعدد الشركات التي كانت تحقق خسائر قبل التحول للمعايير الدولية كما يتضح من الجدول رقم (٣) عدد (٣٢) شركة بنسبة ١٨.٨% من اجمالي عينة البحث. ومن ثم لم يعد لنسبه المديونية العالية نفس الاهمية التي كانت عليها قبل تطبيق المعايير الدولية وبالتالي اندمج أو (اختفي) تأثيرها ضمن تأثير العديد من التعديلات في المعالجات المرتبطة بالتحول للمعايير الدولية ومن ثم لم يظهر معنوية ذلك المتغير في علاقته بالمتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة.

نتائج اختبار الفرض الثالث : "هناك *ارتباط عكسي* بين الربحية وتأخير تقرير المراجعة "

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٢٨) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2536.019	1	2536.019	7.842	.006[b]
	Residual	54330.387	168	323.395		
	Total	56866.406	169			

a. Dependent Variable:2017-2018 تأخير تقرير المراجعة

b. Predictors: (Constant),نتيجة أعمال الشركة

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة. حيث جاءت المعنوية أقل من ٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة وجاءت كما يلي:

جدول (٢٩) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	75.460	2.543		29.671	.000
	نتيجة أعمال الشركة	-8.477	3.027	-.211	-2.800	.006

a. Dependent Variable:2017-2018 تأخير تقرير المراجعة

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الثالث بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة ونتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة، ولم تختلف تلك النتيجة مع اختبار ذلك الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية. حيث أنه اذا كانت نتيجة اعمال الشركة أرباح فيتوقع الاسراع من انتهاء اعداد القوائم المالية ومن ثم الضغط علي المراجع للانتهاء من مراجعة القوائم المالية لايصال تلك المعلومات الجيدة (Good news) وبالتالي من المتوقع عدم تأخير تقرير المراجعة مقارنة بالموقف عند تحقيق خسائر وهذا ما أكده الاختبار الاحصائي.

نتائج اختبار الفرض الرابع : " هناك *ارتباط* عكسي بين حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجع

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٣٠) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	199.762	1	199.762	.592	.443[b]
	Residual	56666.644	168	337.301		
	Total	56866.406	169			

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة2017-2018

b. Predictors: (Constant),حجم المكتب

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة. حيث جاءت المعنوية أكبر من ٥%

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة وجاءت كما يلي:

جدول (٣١) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	68.536	1.865		36.753	.000
	حجم المكتب	2.190	2.846	.059	.770	.443

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2017-2018

يتضح من الجدول السابق رفض الفرض الاحصائي الرابع بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وحجم مكتب المراجعة وهذا يتفق مع نتائج عدد من الدراسات السابقة، (Johnson 1998; Azubike and Aggreh 2014)، وتلك النتيجة تختلف عن نتيجة اختبار نفس الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية. وقد يرجع ذلك الي التحول الي المعايير الدولية وزيادة نسبة المراجعين من غير الأربعة الكبار بعد التحول الي المعايير الدولية حيث بلغ عدد المراجعين من غير المكاتب الأربعة الكبري (٩٧) مراجع بنسبة ٥٧%، مقارنة بعدد المراجعين من غير الأربعة الكبار قبل التحول للمعايير الدولية حيث بلغ عددهم (٨٢) مراجع بنسبة بلغت ٤٨ %. وبالتالي لم يظهر أثر جوهري لحجم المكتب بعد التحول للمعايير الدولية مقارنة بأثر حجم المكتب قبل التحول للمعايير الدولية

نتائج اختبار الفرض الخامس : " هناك *ارتباط ايجابي بين الرأي المعدل للمراجع الخارجي و تأخير تقرير المراجعة* ".

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٣٢) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	1190.149	1	1190.149	3.591	.060[b]
	Residual	55676.257	168	331.406		
	Total	56866.406	169			

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة 2017-2018

b. Predictors: (Constant),نوع الراي

يتضح من الجدول السابق معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع الخارجي ولكن عند مستوي معنوية ٦%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع الخارجي، وجاءت كما يلي:

جدول (٣٣) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	62.429	3.973		15.715	.000
	نوع الراي	8.041	4.243	.145	1.895	.060

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة2017-2018

يتضح من الجدول السابق قبول الفرض الاحصائي الخامس بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة والرأي المعدل للمراجع، وهذا يتفق مع نتائج اختبار نفس الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية. حيث توقع الباحث زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة عند وجود رأي معدل، حيث أن الرأي المعدل دليل علي وجود تحفظات وملاحظات تستدعي اصدار ذلك الرأي , وعند وجود مثل هذه الملاحظات أو التحفظات يتطلب الأمر من المراجع زيادة نطاق الفحص والحصول علي أكبر قدر

من الأدلة لتؤيد تلك التحفظات وتوفر أكبر قدر من الحماية للمراجع. علي الجانب الآخر من المتوقع أن تري ادارة الشركات الرأي المعدل نوع من الأخبار السيئة Bad News ومن ثم تحاول تأجيل اعلام السوق بتلك الأخبار وتكثيف التفاوض مع المراجع لتغيير رأيه ومن ثم يزداد الوقت اللازم للمراجعة واصدار التقرير وبالتالي من المتوقع أن يؤدي ذلك الي تأخير تقرير المراجعة , كما أثبته التحليل الاحصائي.

نتائج اختبار الفرض السادس : " هناك ارتباط ايجابي بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة ".

وجاءت نتيجة الانحدار الخطي البسيط كما يلي:

جدول (٣٤) جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA[a]

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	348.984	1	348.984	1.034	.311[b]
	Residual	56384.933	167	337.634		
	Total	56733.917	168			

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة2017-2018

b. Predictors: (Constant),تغيير المراجع

يتضح من الجدول السابق عدم معنوية النموذج الذي يبحث العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع، حيث جاءت المعنوية أكبر من ٥%.

وللتأكيد علي تلك النتيجة تم حساب معاملات النموذج الذي يختبر العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع الخارجي، وجاءت كما يلي:

جدول (٣٥) جدول حساب معاملات النموذج

Coefficients[a]

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	68.744	1.618		42.492	.000
	تغيير المراجع	3.381	3.325	.078	1.017	.311

a. Dependent Variable: تأخير تقرير المراجعة2017-2018

يتضح من الجدول السابق رفض الفرض الاحصائي السادس بوجود علاقة ذات تأثير معنوي بين تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع. وتلك النتيجة تتعارض مع نتيجة ذلك الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية.

وقد يرجع ذلك الي أن عدد المراجعين الذين تم تغييرهم بعد التحول الي المعايير الدولية بلغ عددهم ٤٠ حالة تغيير فقط بنسبة ٢٣.٥% , مقارنة بعدد المراجعين الذين تم تغييرهم قبل التحول الي المعايير الدولية حيث كان عددهم ١٢٣ حالة تغيير بنسبة ٧٢.٤ % . وبالتالي كان لهذا المتغير تأثير معنوي في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية نظرا للنسبة العالية لتغيير المراجعين قبل التحول للمعايير الدولية عامي ٢٠١٥ – ٢٠١٦ . ولم يظهر لهذا العامل تأثير معنوي علي تأخير تقرير المراجعة بعد التحول للمعايير الدولية نظرا لعدم جورية نسبة التغيير.

٨-٣-٣ التعليق علي نتائج الجزء الأول والثاني من الدراسة التطبيقية

بعد أن استعرض الباحث محددات تأخير تقرير المراجعة (ARL) قبل التحول الي معايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية ويمثلها عامي (٢٠١٥ – ٢٠١٦)، وكذلك تم اعادة اختبار نفس محددات تأخير تقرير المراجعة (ARL) بعد التحول الي معايير التقرير المالي الدولي ومعايير المراجعة الدولية ويمثلها عامي (٢٠١٧ – ٢٠١٨) كانت هناك اتفاق في نتائج اختبار بعض الفروض واحتلاف في نتائج البعض الآخر، والجدول التالي يلخص نتائج اختبار الفروض في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة التطبيقية:

جدول (٣٦) ملخص نتائج اختبار الفروض

الفرض الاحصائي	نتيجة اختبار الفرض في الجزء الأول من البحث	نتيجة اختبار الفرض في الجزء الثاني من البحث
الفرض الأول *: " هناك ارتباط ايجابي بين حجم الشركة محل المراجعة و تأخير تقرير المراجعة ".*	رفض الفرض	قبول الفرض
الفرض الثاني: *" هناك ارتباط ايجابي بين نسبة المديونية و تأخير تقرير المراجعة "*	قبول الفرض	رفض الفرض
الفرض الثالث: " هناك *ارتباط عكسي* بين الربحية وتأخير تقرير المراجعة "	قبول الفرض	قبول الفرض
الفرض الرابع: " هناك *ارتباط عكسي* بين حجم مكتب المراجعة وتأخير تقرير المراجع	قبول الفرض	رفض الفرض
الفرض الخامس: " هناك *ارتباط ايجابي بين الرأي المعدل للمراجع الخارجي و تأخير تقرير المراجعة*	قبول الفرض	قبول الفرض
الفرض السادس : " هناك ارتباط ايجابي بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة ".	قبول الفرض	رفض الفرض

يستخلص الباحث من الجدول السابق النتائج التالية

١ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الأول الذي يتناول العلاقة بين حجم الشركة محل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة. جاءت نتائج اختبار الفرض متعارضة في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة. حيث تم رفض الفرض في الجزء الأول من الدراسة وقد أرجع الباحث السبب في ذلك الي أن عدد الشركات التي يراجعها مكتب من الاربعة الكبار كما اتضح من الجدول رقم (٤) تبلغ (٨٨) شركة بنسبة ٥١.٨ % وبالتالي لديه من الامكانيات والمهارات التي تمكنه من آداء عملية المراجعة بدون تأخير بغض النظر عن حجم الشركة وبالتالي يمكن تفسير عدم معنوية ذلك الفرض.

أما قبول الفرض الأول في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية فقد أرجع الباحث السبب في ذلك الي أن التحول الي المعايير الدولية يرتبط بمعالجات وبدائل مختلفة عن المعايير السعودية، وكلما زاد حجم الشركة وتنوعت انشطتها كلما كانت لديها العديد من المعالجات الجديدة وفقا للمعايير الدولية ومن ثم تحتاج الشركة ذات الحجم الأكبر كم أكبر من الوقت لاعداد القوائم المالية ومن ثم تسليمها للمراجع متأخرا لمراجعتها والتأكد من تلك المعالجات ومدي توافقها مع المعايير الدولية ومن صحة العرض والافصاح عنها وبالتالي يتضح معنوية ذلك الفرض في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية.

كما أن عدد الشركات التي يراجعها مكتب من غير الاربعة الكبار في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية كما اتضح من الجدول رقم (٢١) تبلغ (٩٧) شركة بنسبة ٥٧.١ % وبالتالي ليس لديهم من الامكانيات والمهارات التي تمكنهم من آداء عملية المراجعة بدون تأخير مقارنة بالمراجعين من مكاتب الأربعة الكبار الذين كان لهم النسبة الغالبة في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية وبالتالي يمكن تفسير عدم معنوية ذلك الفرض.

٢ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الثاني الذي يتناول العلاقة بين نسبة المديونية وتأخير تقرير المراجعة، جاءت أيضا نتائج اختبار الفرض متعارضة في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة. حيث تم قبول الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية وقد أرجع الباحث ذلك الي أنه من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية، تأخذ وقت أطول في المراجعة مقارنة بالشركات ذات نسبة المديونية الأقل. حيث من المتوقع أن الشركات ذات نسبة المديونية العالية ترغب في اخفاء تلك المخاطر المالية واجراء العديد من المناقشات والمفاوضات مع المراجع الخارجي لتأخير نشر تقاريرها المالية.

علي الجانب الآخر تم رفض الفرض الثاني في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية وقد أرجع الباحث ذلك الي أن التحول الي المعايير الدولية وأثار ذلك التحول من تغيير في المعالجات أدي الي زيادة في عدد الشركات التي حققت خسارة بعد التحول للمعايير الدولية نتيجة تغيير في

المعالجات وتطبيق معايير وضوابط لم تكن موجودة في المعايير السعودية مقارنة بالمعايير الدولية، حيث بلغ عدد الشركات التي حققت خسائر بعد التحول كما يتضح من الجدول رقم (٢٠) عدد ٥٠ شركة بنسبة ٢٩.٤% من اجمالي عينة البحث، مقارنة بعدد الشركات التي كانت تحقق خسائر قبل التحول للمعايير الدولية كما يتضح من الجدول رقم (٣) عدد (٣٢) شركة بنسبة ١٨.٨% من اجمالي عينة البحث. ومن ثم لم يعد لنسبه المديونية العالية نفس الاهمية التي كانت عليها قبل تطبيق المعايير الدولية وبالتالي اندمج أو (اختفي) تأثيرها ضمن تأثير العديد من التعديلات في المعالجات المرتبطة بالتحول للمعايير الدولية ومن ثم لم يظهر معنوية ذلك المتغير في علاقته بالمتغير التابع وهو تأخير تقرير المراجعة ومن ثم تم رفض الفرض الثاني.

٣ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الثالث الذي يتناول العلاقة بين نتيجة أعمال الشركة (ربح أو خسارة) وتأخير تقرير المراجعة، جاءت نتائج اختبار الفرض متفقه في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة. وقد أرجع الباحث ذلك أيضا الي أن الربح في جميع الأحوال ينظر له علي أنه أخبار جيدة سواء كانت الشركة تطبق المعايير السعودية أو المعايير الدولية أو أي نوع آخر من المعايير وبالتالي تسارع الشركة في الانتهاء مبكرا من اعداد القوائم المالية وتسليمها للمراجع والضغط عليه للانتهاء من المراجعة في أسرع وقت لايصال تلك المعلومات سريعا للسوق. والمتوقع العكس في حالة تحقيق خسارة والتي تعتبر معلومات سيئة تحاول الشركة بقدر الامكان تأخير وصول ذلك النوع من المعلومات الي السوق ومن ثم يزداد تأخير تقرير المراجعة.

٤ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الرابع الذي يتناول العلاقة بين حجم مكتب المراجعة (من الأربعة الكبار أم غيرذلك) وتأخير تقرير المراجعة، جاءت نتائج اختبار الفرض متعارضة أيضا في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة التطبيقية. حيث تم قبول الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية، وقد أرجع السبب في ذلك إلي أنه كلما كبر حجم المكتب وكان تابعا للأربعة الكبار كلما حافظ علي سمعته بصورة أكبر، وكلما كان لديه من الامكانيات والمهارات ما يمكنة من أداء عملية المراجعة في وقت أقل ومن ثم عدم تأخير تقرير المراجعة. وهذا متوافر في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية حيث كما ذكر الباحث سابقا أن عدد الشركات التي كان يتم مراجعتها في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية من قبل مراجعين من الاربعة الكبار كما يتضح من الجدول رقم (٤) تبلغ (٨٨) شركة بنسبة ٥١.٨ % وبالتالي ظهر تأثير ذلك الفرض والعلاقة المعنوية في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية.

علي الجانب الآخر تم رفض الفرض الاحصائي الرابع عند اختبارة في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية بعد التحول الي المعايير الدولية. وقد أرجع الباحث ذلك الي التحول الي المعايير الدولية

وزيادة نسبة المراجعين من غير الأربعة الكبار بعد التحول الي المعايير الدولية حيث بلغ عدد المراجعين من غير المكاتب الأربعة الكبري (٩٧) مراجع بنسبة ٥٧.١%، مقارنة بعدد المراجعين من غير الأربعة الكبار قبل التحول للمعايير الدولية حيث بلغ عددهم (٨٢) مراجع بنسبة بلغت ٤٨.٢ %. وبالتالي لم يظهر أثر جوهري لحجم المكتب بعد التحول للمعايير الدولية مقارنة بأثر حجم المكتب قبل التحول للمعايير الدولية.

٥ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي الخامس الذي يتناول العلاقة بين نوع الرأي الذي يصدره المراجع (معدل أم غير معدل) وتأخير تقرير المراجعة، جاءت نتائج اختبار الفرض متفقه في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة التطبيقية. وقد أرجع الباحث ذلك أيضا الي أنه عند وجود رأي معدل من المتوقع زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، حيث أن الرأي المعدل دليل علي وجود تحفظات وملاحظات تستدعي اصدار ذلك الرأي، وعند وجود مثل هذه الملاحظات أو التحفظات يتطلب الأمر من المراجع زيادة نطاق الفحص والحصول علي أكبر قدر من الأدلة لتؤيد تلك التحفظات وتوفر أكبر قدر من الحماية للمراجع. علي الجانب الآخر من المتوقع أن تري ادارة الشركات الرأي المعدل نوع من الأخبار السيئة Bad News ومن ثم تحاول تأجيل اعلام السوق بتلك الأخبار وكثرة التفاوض مع المراجع لتغيير رأيه ومن ثم يزداد الوقت اللازم للمراجعة واصدار التقرير وبالتالي من المتوقع أن يؤدي ذلك الي تأخير تقرير المراجعة، كما أثبته التحليل الاحصائي.

٦ – فيما يتعلق بالفرض الاحصائي السادس الذي يتناول العلاقة بين تغيير المراجع وتأخير تقرير المراجعة، جاءت نتائج اختبار الفرض متعارضة أيضا في الجزء الأول والجزء الثاني من الدراسة التطبيقية. حيث تم قبول الفرض في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية، حيث أن تغيير المراجع يتطلب وقت أطول للتعرف علي نشاط الشركة محل المراجعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية بها ووضع خطة وبرنامج المراجعة الملائم للشركة ومن ثم يتطلب ذلك مزيد من الوقت ومن ثم من المتوقع تأخير تقرير المراجعة مع تغيير المراجع وذلك ما أثبته الاختبار الاحصائي.

علي الجانب الآخر تم رفض الفرض الاحصائي السادس عند اختبارة في الجزء الثاني من الدراسة التطبيقية بعد التحول الي المعايير الدولية. وقد أرجع الباحث ذلك الي أن عدد المراجعين الذين تم تغييرهم بعد التحول الي المعايير الدولية بلغ عددهم٤٠ حالة تغيير فقط بنسبة ٢٣.٥%، مقارنة بعدد المراجعين الذين تم تغييرهم قبل التحول الي المعايير الدولية حيث كان عددهم١٢٣ حالة تغيير بنسبة ٧٢.٤ %. وبالتالي كان لهذا المتغير تأثير معنوي في الجزء الأول من الدراسة التطبيقية نظرا للنسبة العالية لتغيير المراجعين قبل التحول للمعايير الدولية عامي ٢٠١٥ – ٢٠١٦. ولم يظهر لهذا العامل

تأثير معنوي علي تأخير تقرير المراجعة بعد التحول للمعايير الدولية نظرا لعدم جوهرية نسبة التغيير بعد التحول للمعايير الدولية في ٢٠١٧ – ٢٠١٨ م.

٨-٣-٤ نتائج الجزء الثالث من الدراسة التطبيقية والتعليق عليها

حيث تم في ذلك الجزء من الدراسة إختبار مدي وجود فروق معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة قبل تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين ٢٠١٥- ٢٠١٦م وبعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها العامين٢٠١٧ – ٢٠١٨م.

وكان الفرض الذي تم اختباره كما يلي:

الفرض السابع : *"هناك ارتباط ايجابي بين التحول الي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتأخير تقرير المراجعة "*

ولاختبار ذلك الفرض تم في البداية حساب متوسط فترة تأخير تقرير المراجعة لسنوات الدراسة حيث يوضح الجدول التالي فترة تأخير المراجعة لكل سنه من سنوات الدراسة:

جدول (٣٧) متوسط فترة تأخير تقرير المراجعة

السنة	٢٠١٥	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨
متوسط فترة تأخير التقرير بالأيام	٤٦	٥٦	٧٠	٦٨
فترة المقارنة	قبل تطبيق المعايير الدولية		بعد تطبيق المعايير الدولية	
متوسط فترة تأخير التقرير بالأيام	٥١		٦٩	

يتضح من الجدول السابق أن فترة تأخير تقرير المراجعة في زيادة في أول ثلاث سنوات من الدراسة ثم بدأت في الانخفاض في عام ٢٠١٨ وهو العام الرابع من الدراسة.

وقد يرجع ذلك الي بدء الشركات في الاستعداد للتحول للمعايير الدولية بداية من عام ٢٠١٦ وبالتالي بدأوا بالتحول المبكر ومن ثم زاد عبء المراجعة بداية من ذلك العام وبلغ أقصاه عام ٢٠١٧ م بداية الالزام بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية حيث كان أكبر عام به تأخير في تقرير المراجعة هو عام ٢٠١٧ م . وبعد ذلك بدأ تأخير تقرير المراجعة في الانخفاض عام ٢٠١٨ م حيث بدأت الخبرة تكتسب في المعايير الدولية ومن ثم انخفضت فترة تأخير تقرير المراجعة .

كما يتضح من الجدول أن متوسط فترة تأخير تقرير المراجعة بالأيام قبل تطبيق المعايير الدولية ويمثلها عامي ٢٠١٥، ٢٠١٦ تبلغ (٥١) يوم، كما أن متوسط فترة تأخير تقرير المراجعة بالأيام بعد تطبيق المعايير الدولية ويمثلها عامي ٢٠١٧ , ٢٠١٨ تبلغ (٦٩) يوم، ومن ثم نجد أن فترة تأخير تقرير المراجعة زاد بعد تطبيق المعايير الدولية مقارنة بالفترة قبل تطبيق المعايير الدولية. أي أنه يمكن استنتاج أن التحول الي المعايير الدولية سواء في المحاسبة أو المراجعة يتطلب من المراجع مزيد من

اجراءات المراجعة نظرا للكم الهائل من البدائل المتاحة للتطبيق في كل معيار محاسبي دولي مقارنة بمعايير المحاسبة السعودية المستخدمه سابقا، وبالتالي من المتوقع وجود فروق معنوية بين تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد تطبيق المعايير الدولية. وللتأكد من تلك النتيجة المتوقعة تم عمل مقارنة بين فترة تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول للمعايير الدولية وجاءت النتائج كما يلي:

جدول (٣٨) مقارنه مدى وجود فروق معنويه بين تأخير تقرير المراجع قبل التحول الي المعايير الدولية وبعد التحول الي المعايير الدولية

Paired Samples Test									
		Paired Differences					t	df	Sig. (2-tailed)
		Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean	95% Confidence Interval of the Difference				
					Lower	Upper			
Pair 1	تأخير تقرير المراجعة قبل التحول تأخير تقرير المراجعة بعد التحول	-18.27647	19.31459	1.48136	-21.20083	-15.35211	-12.338	169	.000

يتضح من الجدول السابق وجود فروق معنوية بين تأخير تقرير المراجعة قبل وبعد التحول الي المعايير الدولية. وهذا يثبت معنوية الفرض الاحصائي السابع، ولتدعيم تلك النتيجة إحصائيا تم مقارنه متوسط فترة التأخير قبل وبعد التحول الي المعايير الدولية، وقد أكدت النتائج الاحصائية ذلك كما يلى:

جدول (٣٩) مقارنه متوسط فترة تأخير تقرير المراجع قبل التحول الي المعايير الدولية وبعد التحول الي المعايير الدولية

Paired Samples Statistics					
		Mean	N	Std. Deviation	Std. Error Mean
Pair 1	تأخير تقرير المراجعة 2015-2016	51.2000	170	16.62094	1.27477
	تأخير تقرير المراجعة 2017-2018	69.4765	170	18.34360	1.40689

يتضح من هذا الجدول أن متوسط فترة تأخير التقرير قبل التحول الي المعايير الدولية تبلغ (٥١) يوم، بينما تبلغ تلك الفترة بعد التحول الي المعايير الدولية تبلغ (٦٩) يوم. مما يؤكد أن التحول الي المعايير الدولية يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة.

٩- توصيات البحث

١-يوصى الباحث بزيادة البحوث فى مجال محددات تأخير تقرير المراجعة حيث أن نتائج اختبار تلك المحددات متعارضة بين العديد من الدراسات السابقة ومحاولة الكشف عن مزيد من أسباب هذا التعارض.

٢- البحث عن ألية أكثر دقه لتقدير فترة تأخير تقرير المراجعة والزام الشركات بالافصاح عن تاريخ تسليم قوائمها المالية للمراجع للبدء في المراجعة حتي يكون هناك طرق أكثر دقه لحساب فترة تأخير تقرير المراجعة.

٣-البحث في محددات تأخير نشر القوائم المالية بالبورصة والتي تحسب من تاريخ استلام تقرير المراجعة من المراجع الخارجي وتاريخ تسليمه للبورصة للنشر.

٤-الاسراع من قبل المسئولين فى المملكة العربية السعودية، وبالتحديد هيئة السوق المالية بالزام الشركات المساهمة السعودية بالافصاح عن تاريخ نهاية اعداد القوائم المالية، وتاريخ تسليمها للمراجع , وتاريخ استلام تقرير المراجعة، وتاريخ التسليم للبورصة.

المراجع

أولا: المراجع باللغة العربية

د. أحمد عبد المالك محمد، (١٩٩٥)، " دراسة تحليلية للعوامل المحددة لتأخير تقرير المراجع "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة – كلية التجارة جامعة عين شمس– العدد الثاني– ص ص ٩١٣ – ٩٤٣.

د. سامي حسن علي محمد، (٢٠١٦) ، " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية " . مجله الفكر المحاسبي – كلية التجارة جامعة عين شمس – المجلد رقم (٢٠)، العدد (١)، ص ص ٣٠٣-٣٥٢.

د. هشام فاروق مصطفي الابياري، (٢٠١٧)، " نحو إطار لقياس تأخير تقرير المراجعة وأثره على قيمة منشأة عميل المراجعة: منظور تحليلي ودراسة تطبيقية"، مجلة التجارة والتمويل – كلية التجارة جامعة طنطا – المجلد الاول– العدد الثاني– ص ص ٢-٤٤.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Abbott, L. J., S. Parker, and G. F. Peters. 2012. Audit fee reductions from internal audit-provided assistance: The incremental impact of internal audit characteristics. Contemporary Accounting Research 29 (1): 94–118.

Abbott, L. J., S. Parker, G. F. Peters, and D. V. Rama. 2007. Corporate governance, audit quality, and the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from internal audit outsourcing. The Accounting Review 82: 803–835.

Afify, H.A.E. (2009), "Determinants of audit report lag: does implementing corporate governance have any impact? Empirical evidence from Egypt", Journal of Applied Accounting Research, Vol. 10, No. 1, pp. 56-86.

Ahmad, R.A.R. and Kamarudin, K.A. (2003), "Audit delay and the timeliness of corporate reporting: Malaysian evidence", in Communication HI International Conference on Business', June, University of HI-West Oahu.

Ahmed, K. (2003), "The timeliness of corporate reporting: a comparative study of South Asia", Advances in International Accounting, Vol. 16, pp. 17-43.

Al-Ajmi, J. (2008), "Audit delays: Evidence from an emerging market", Advances in Accounting, Vol. 24 .No. 2, pp. 217-226.

Al-Akra, M., Eddie, I.A. and Ali, M.J. (2010), "The influence of the introduction of accounting disclosure regulation on mandatory disclosure compliance: evidence from Jordan", The British Accounting Review, Vol. 42 No. 3, pp. 170-186.

Alim Al-ayub A., and Md.Shakawat H. (2010), " Audit Report Lag: Astudy of the Bangladeshi Listed companies", ASA University Review , Vol.4 , No. 2 , PP.49-55.

Ashton, R. H., J. J. Willingham, and R. K. Elliott. 1987. An empirical analysis of audit delay. Journal of Accounting Research 25 (Autumn): 275–292.

Ashton, R. H., P. R. Graul, and J. D. Newton. 1989. Audit delay and the timeliness of corporate reporting. Contemporary Accounting Research 5 (Spring): 657–673.

Azubike, J.U.B & Aggreh, M. (2014). Corporate Governance and Audit Delay in Nigerian Quoted Companies. European Journal Of Accounting Auditing And Finance Research, 2(10), 22-33.

http://www.eajournals.org

Ball, R.,Walker and G. whittred," audit qualifications and share prices " , abacus , june 1979, pp.23-34.

Bamber, E. M., L. S. Bamber, and M. P. Schoderbek. 1993. Audit structure and other determinants of report lag: An empirical analysis. Auditing: A Journal of Practice & Theory 12 (Spring): 1–23.

Bierstaker, J., Chen, L., Christ, M.H., Ege, M. and Mintchik, N. (2013), "Obtaining assurance for financial statement audits and control audits when aspects of the financial reporting process are outsourced", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 32 No. sp1, pp. 209-250.

Blankley, A.I.,D.N.Hurtt, and J.E.MacGregor.(2014). "The Relationship between Audit Report lags and Future restatements.' Auditing : A journal of practice & theory, 33(2) : 27 -57 .

Blankley, A.I.,D.N.Hurtt, and J.E.MacGregor.(2015). " Are lengthy audit report lags a warning signal? ", current issues in auditing, 9(2):19-28.American accounting association .

Bronson, S. N., C. E. Hogan, M. F. Johnson, and K. Ramesh. 2011. The unintended consequences of PCAOB Auditing Standard Nos. 2 and 3 on the reliability of preliminary earnings releases. Journal of Accounting and Economics (February): 95–114.

Cagle, C.S., Flesher, D.L., &Pridgen ,A.B.(2014) ."Audit report timeliness in united states local government: an investigation of entities exceeding reporting deadlines. Accountancy business and the public interest 13, 70-109.

Carslaw, C.A.P.N. and Kaplan, S.E. (1991), An examination of audit delay: further evidence from New Zealand, Accounting and Business Research, Vol. 22 No. 85, pp. 21-32.

Chan, K. H., Lou, V. W., & Mo, P. L. L. (2016). Determinants and implications of long audit reporting lag: Evidence from China. Accounting and Business Research, 46(2), 145-166.

Charles P. Cullinan and Xiaochuan Zheng ,(2017)."Accounting outsourcing and audit lag "Managerial Auditing Journal Vol. 32 No. 3, pp. 276-294

Che-Ahmad, A. and Abidin, S. (2009), "Audit delay of listed companies: a case of Malaysia", International Business Research, Vol. 1 No. 4, p. 32.

Cohen, S. and Leventis, S. 2013. Effects of municipal,auditing, and political factors on audit delay. Accounting Forum, 37(1): 40-53. Available: https:// www.researchgate.net/profile/ Sandra _Cohen2

Courteau, L. and Zeghal, D. (1999), "Timeliness of annual reports: an international comparaison", Accounting Enquiries, Vol. 9 No. 1, pp. 45-56.

Davies, B. and Whittred, G.P. (1980), "The association between selected corporate attributes and timeliness in corporate reporting: further analysis", Abacus, June, pp. 48-60.

Dogan, M.;E. Coskun ; and O.Celik.(2007) . " Is Timing of Reporting to firm performance ? " an examination on ISE listed companies . International Research , Journal of Finance and Economics , 12 ; pp.220-233.

Dyer, J. D., and A. J. McHugh. 1975. The timeliness of the Australian annual report. Journal of Accounting Research (Autumn): 204–219.

Elder , R.J., Lowensohn , S.& Reck, J.L.(2015) ." Audit firm rotation , auditor specialization , and audit quality in the municipal audit context. "Journal of governmental & nonprofit accounting , 4, 73-100.

Ettredge, M.L., Li, C. and Sun, L. (2006), "The impact of SOX section 404 internal quality control assessment on audit delay in the SOX era", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 25 No. 2, pp. 1-23.

Felix, W. L., A. A. Gramling, and M. J. Maletta. 2001. The contribution of internal audit as a determinant of external audit fees and factors influencing this contribution. Journal of Accounting Research 39 (December): 513–534.

Firth, M. 'Qualified audit reports : their impact on investment decisions ". the accounting review, july 1978, pp.642-650.

Francis Aubert, (2009), " Determinantes of corporate financial reporting lag: the French empirical evidence. "Accounting and Taxation, Vol.1.No.3, pp.53-60.

Gholamreza Karami, Tahere Karimiyan, Saba Salati, (2017), "Auditor Tenure, Auditor Industry Expertise, and Audit Report Lag: Evidences of Iran ". Iranian Journal of Management Studies (IJMS), Vol. 10 No. 3, pp. 641-666.

Giselle Durand, (2019) ."The determinants of audit report lag: a meta-analysis ". Managerial Auditing Journal, Vol. 34 No. 1, pp. 44-75.

Givoly, D., and D. Palmon. 1982. Timeliness of annual earnings announcements: Some empirical evidence. The Accounting Review 62 (July): 486–508.

Habib, A. and Bhuiyan, M.B.U. (2011), "Audit firm industry specialization and the audit report lag", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 20 No. 1, pp. 32-44.

Höglund, H. and Sundvik, D. (2015), "Outsourcing of accounting tasks and tax management: evidence from a corporate tax rate change", Applied Economics Letters, Vol. 23 No. 7, pp. 482-485.

Ibadin, I.;F.Izedonmi; and P.Ibadin.(2012) . " The association between selected corporate governance attributes, company attributes and timeliness of financial reporting in Nigeria. Research journal of finance and accounting ,3 (9): 137-145.ISSN.2222-1697(paper) ISSN.2222-2847-(online). www.iiste.org.

Ika, S.R. and Ghazali, N.A.M. (2012), "Audit committee effectiveness and timeliness of reporting: Indonesian evidence", Managerial Auditing Journal, Vol. 27 No. 4, pp. 403-424.

Johnson, L.E.(1998). "Further evidence on the determinants of local governmental audit delay ." Journal of budgeting. Accounting &financial management, 10 (30, 375-397.

Knechel, W. R., and J. L. Payne. 2001. Additional evidence on audit report lag. Auditing: A Journal of Practice & Theory 20 (March): 137–147.

Krishnan, J., and J. S. Yang. 2009. Recent trends in audit report and earnings announcement lag.Accounting Horizons 23: 265–288.

Lai, K.-W. and Cheuk, L.M.C. (2005), "Audit report lag, audit partner rotation and audit firm rotation: evidence from Australia", Working paper, Hong Kong Polytechnic University, Hung Hom, Hong Kong.

Lambert, T. A., J. F. Brazel, and K. L. Jones. 2010. Unintended Consequences of Accelerated Filings: Are Mandatory Reductions Associated with Reductions in Earnings Quality? Working paper, University of Massachusetts.

Lawrence J. Abbott, Susan Parker, and Gary F. Peters .(2012) , "Internal Audit Assistance and External Audit Timeliness ".Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 34, No. 4, pp. 3–20

Lee, H.-Y., Mande, V. and Son, M. (2009), "Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags?", International Journal of Auditing, Vol. 13 No. 2, pp. 87-104.

Leventis, S., Weetman, P. and Caramanis, C. (2005), Determinants of audit report lag: some evidence fromthe athens stock exchange", International Journal of Auditing, Vol. 9 No. 1, pp. 45-58.

Mai Dao, and Trung Pham, (2014)," Audit tenure, auditor specialization and audit report lag "Managerial Auditing Journal Vol. 29 No. 6, , pp. 490-512

Majid FATHI, and Mehdi Safari GERAYLI, (2017), "Firm-Specific Characteristics and Audit Report Delay: Empirical Evidence from Iranian Firms ". *International Journal of Economic Perspectives*, Volume 11, Issue 3, 1078-1083.

Masli, A., G. F. Peters, V. J. Richardson, and J. M. Sanchez. 2010. Examining the potential benefits of internal control monitoring. The Accounting Review 85: 1001–1034.

Munsif, V., Raghunandan, K. and Rama, D.V. (2012), Internal control reporting and audit report lags: further evidence", Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31 No. 3, pp. 203-218.

Murat Ocak, Evrim Altuk Özden, (2018). "Signing Auditor-Specific Characteristics And Audit Report Lag: A Research From Turkey " . The Journal of Applied Business Research – March/April Volume 34, Number 2

Najihah,M.Y., and Ayoib , C.A. (2011), " IFRS Adoption and audit timeliness: evidence from malysia. " the journal of American academy of of business, Cambridge -17(1) .

Nouha Khoufi ,and Walid Khoufi .2018. "An empirical examination of the determinants of audit report delay in France ". Managerial Auditing Journal . Vol. 33 No. 8/9. pp. 700-714 .

Oussii, A.A. and Boulila Taktak, N., (2018). "Audit report timeliness Does internal audit function coordination with external auditors matter? Empirical evidence from Tunisia. EuroMed Journal of Business Vol. 13 No. 1, pp. 60-74 .

Payne, J.L. and Jensen, K.L. (2002), "An examination of municipal audit delay", Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 21, pp. 1-29.

Prawitt, D.F., Sharp, N.H. and Wood, D.A. (2012), "Internal audit outsourcing and the risk of misleading or fraudulent financial reporting: did Sarbanes-Oxley get it wrong?" Contemporary Accounting Research, Vol. 29 No. 4, pp. 1109-1136.

Putra, R., Sutrisno T., Endang M. (2017). Audit Committee, Contigency Factors, and Audit Report Lag: Evidance from Mining Company in Indonesian Stock Exchange. Accounting. Research Journal of Finance and Accounting, 8(10), 1-9

Putra, R., Sutrisno T., Endang M. (2017). Determinant Of Audit Delay : Evidance From Public Companies in Indonesia. International Journal Of Business and Management Invention. International Journal of Business and Management Invention, 6(6), 12-21

Ratna Juwitaa, Sutrisno Tb, Bambang Hariadic. (2020) , "Influence of audit committee and internal audit on audit report lag: Size of public accounting firm as a moderating variable ". International Journal of Research in business and social science 9(1)-137-142

Rich, K.T., Roberts, B.L.,& Zhang , J.X.(2016)." Linguistic tone of municipal management discussion andanalysis disclosures and future financial reporting delays." journal of emerging technologies in accounting . 13 (2), 93 – 107.

Rusmin Rusmin , and John Evans , (2017), "Audit quality and audit report lag: case of Indonesian listed companies ", Asian Review of Accounting Vol. 25 No. 2, pp. 191-210

Schroeder, J.H. and Hogan, C.E. (2013), "The impact of PCAOB AS5 and the economic recession on client portfolio characteristics of the Big 4 audit firms", Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 32 No. 4, pp. 95-127.

Simnett, R., Aitken, M., Choo, F. and Firth, M. (1995), "The determinants of audit delay", Advances in Accounting, Vol. 13, pp. 1-20.

Watts, R. and Zimmerman, J. (1986), "Positive Accounting Theory", Prentice – Hall, Englewood Cliffs, N.J.