مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة
العدد الأول – يناير ٢٠٢١ – المجلد الخامس

أثر التحول الإلزامى للمعايير الدولية للتقرير المالى على تأخير تقرير مراقب الحسابات – دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة فى السوق المالية السعودية

د/عيد محمود أبو زيد
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية الأعمال – جامعة الجوف– المملكة العربية السعودية
ومدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة – جامعة بنى سويف

ملخص البحث

يهدف البحث إلى قياس أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية من خلال تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فروض البحث، ثُمَّ إجراء دراسة تطبيقية لاختبار تلك الفروض وذلك على عينة من (١٠٧) شركة غير مالية مسجلة في السوق المالية السعودية خلال فترة ما قبل التحول إلى معايير IFRS (٢٠١٥– ٢٠١٦) وما بعدها (٢٠١٧– ٢٠١٨) بإجمالي عدد مشاهدات (٤٢٨) مشاهدة (شركة/ سنة).

توصلت النتائج إلى وجود أثر إيجابي للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، وأن ذلك الأثر لا يختلف باختلاف كلٍّ من حجم الشركة عميل المراجعة وحجم مكتب المراجعة. وتوصلت النتائج أيضاً أن تأخير تقرير مراقب الحسابات يتأثر سلبًا بنوع الرأي، بينما يتأثر إيجابًا بكلٍّ من الرفع المالي وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر.

وتوصلت نتائج تحليل الحساسية إلى وجود أثر إيجابي للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، وأن ذلك الأثر لا يختلف باختلاف مقياس فترة التأخير. وتوصلت نتائج التحليل الإضافي إلي أن تأخير تقرير مراقب الحسابات يتأثر إيجابًا بحجم مكتب المراجعة، ويتأثر سلبًا بحجم الشركة عميل المراجعة، وذلك كمتغيرات رقابية، ولا يتأثر بكلٍّ من نهاية السنة المالية، ومعدل العائد على الأصول.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتقرير المالي، تأخير تقرير مراقب الحسابات، الشركات المسجلة في السوق المالية السعودية.

E.mail: Dr_eid_mahmoud@yahoo.com

١. تم دعم هذا المشروع من قبل جامعة الجوف تحت مشروع بحثي رقم(٤٠/١٦٩).

The Impact of the Mandatory Transition to IFRS on Auditor Report Lag – Applied Study to Companies Registered in the Saudi Stock Exchange[1]

Abstract

The aim of this research is to measure the impact of the mandatory transition to IFRS for companies registered in the Saudi stock exchange on auditor report lag on auditing their historical annual financial statements through an Literature review to hypothesis development, and then conducting an applied study to test of these hypothesis on a sample of (107) non-financial companies registered in the Saudi stock exchange during the period before the transition to IFRS (2015-2016) and beyond (2017-2018) with a total number of observations (428) observation (companies / year).

The results found a positive impact of the mandatory transition to IFRS for companies registered in the Saudi stock exchange on auditor report lag on auditing their historical annual financial statements, and that the impact is not different according to the size firm of the audit client's and the audit office size. The results also found that auditor report lag is negatively impacted by the type of opinion, while positively impacted by both the financial leverage and achieve the firm's audit client losses.

The results of the sensitivity analysis showed a positive impact of the mandatory transition to IFRS for companies registered in the Saudi stock exchange on auditor report lag on auditing their historical annual financial statements, and that the impact is not different according to scale of the auditor report lag. The results of the additional analysis showed that the auditor report lag is positively impacted by the audit office size, and negatively impacted by size firm of the audit client's, as control variables, and it is not impacted by both the end of the fiscal year and return on assets.

Keywords: International financial report standards, auditor report lag, companies registered in the Saudi stock exchange.

١ – مقدمة البحث

تهدف التقارير المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها بغرض دعم قرارات كافة فئات المستخدمين (ALexandru,2017). ويعتمد إعداد وعرض تلك التقارير على المعايير المهنية والتي تخضع دائماً لتعديلات وتطوير من أجل تحقيق التوحيد فيما بينها على مستوى دول العالم، والحد من البدائل المحاسبية، وزيادة مستوى الإفصاح مما يحسن من جودة المعلومات ويزيد مستوى الشفافية، ولذلك فإن تطبيق تلك التعديلات يساعد في الحد من إدارة الارباح والتحريف في المعلومات (Al-Ghazzawi and Alsoboa,2016).

ولذلك تم اعتماد والتحول للمعايير الدولية للتقرير المالي في أكثر من ١٠٠ دولة على مستوي العالم، والذى يمثل بدوره أحد الاتجاهات العالمية التي تمثل تغير تنظيمي في تاريخ المحاسبة، بغرض تحقيق القابلية للمقارنة بين القوائم المالية للشركات مما يحفز الاستثمار ويدعم كفاءة سوق المال بشكل يساهم في تحقيق التنمية الاقتصادية (Hessian,2018).

وتتضمن المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS العديد من التعديلات بشأن القياس المحاسبي لعناصر القوائم المالية واستخدام القيمة العادلة في عملية القياس والتي تعتمد على التقدير الشخصي للإدارة والتي يستخدمها بعض مديري الشركات لتحقيق مصالحهم الشخصية، يضاف لذلك مشكلة تفسير ما تتضمنه التقارير المالية نتيجة تلك تعديلات والمتمثلة في نتائج القياس للمعاملات المالية والإفصاحات الاضافية، ويترتب على ذلك تأخير الإدارة عند إعداد القوائم المالية وزيادة مخاطر المراجعة مما يتطلب اجراءات مراجعة إضافية تزيد من جهد مراقبي الحسابات لإصدار أحكام مهنية نتيجة تعقد التقارير المالية ويزيد ذلك من وقت عملية المراجعة والذى يترجم في تأخير تقرير المراجعة (Khlif and; Achek 2016; Edeigba and Amenkhienan, 2017 Choi et.al,2018; Habib,2015; Mo and Lee,2018)

ويعتمد توقيت إصدار التقارير المالية على توقيت تقرير مراقب الحسابات، وتوصل (Habib,2015) إلى أن التأخير في إصدار تقرير مراقب الحسابات يترتب عليه رد فعل من سوق المال نتيجة عدم توافر الإفصاحات ومنها المعلومات عن الأرباح السنوية.

ويؤكد (Bonsón-Ponte et al,2008) على أن اعتماد المستثمرين على المعلومات في اتخاذ قرارتهم يتوقف على أن تتصف تلك المعلومات بالموثوقية والتوقيت المناسب وكلا الشرطين

يعتمدان على عملية المراجعة من خلال إضفاء المصداقية على القوائم المالية، وعدم التأخير في إصدار تقرير المراجعة.

٢ – مشكلة البحث

اتجهت البحوث المحاسبية نحو دراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، وركزت معظم تلك البحوث على التطبيق في الدول المتقدمة لا سيما أوروبا وأمريكا الشمالية، في حين يوجد ندرة في الدراسات في الشرق الأوسط لمعالجة ذلك الموضوع (Masoud,2017). ويوجد اختلاف في نتائج الدراسات السابقة ما بين الآثار السلبية والإيجابية للتحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، ويشير ذلك إلى أن هناك تكاليف ومنافع متوقعة من تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS (Moura and Coelho,2016).

ونظرًا لوجود علاقة بين التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS وعملية مراجعة القوائم المالية والتي تهدف إلى إبداء رأي فني حول مدى عدالة إعداد وعرض القوائم المالية وفق المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، تناولت الكتابات المحاسبية (Khlif and Achek,2016; Kawshalya and Srinath, 2019; Mohammed et al,2018) بالدراسة والاختبار تلك العلاقة إلا أن نتائجها كانت مختلطة، وفى بيئات مختلفة، ولم تتناول حجم الشركة عميل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كمتغيرات مُعدلة لتلك العلاقة، ومن ثَمَّ فإن مشكلة البحث الحالي تتمثل في التساؤلات التالية:

- هل التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية يؤثر على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية ؟
- هل يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة؟
- هل يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة؟

٣- هدف البحث

يهدف البحث بشكل رئيسي إلى دراسة واختبار أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، **ويتم تحقيق ذلك الهدف من خلال الأهداف الفرعية التالية:**

- قياس أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية.
- قياس مدى اختلاف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة.
- قياس مدى اختلاف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة.

٤- الأهمية والمبررات

- **الأهمية العلمية للبحث:** مسايرة الفكر المحاسبي المعاصر فيما يتعلق بآثار التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على توقيت تقرير مراقب الحسابات، وتقديم أدلة عن محدد جديد للتأخير في تقرير مراقب الحسابات، وتطوير منهجية القياس حيث تم ادخال متغيرات مُعدلة لأثر التحول إلى معايير IFRS على تأخير تقرير مراقب الحسابات وهى حجم الشركة عميل المراجعة، وحجم مكتب المراجعة.
- **الأهمية العملية للبحث:** إضافة قيمة لأصحاب المصالح في الشركات المسجلة في سوق المال من خلال تقديم دليل عملي عن أثر تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات وهو الأمر الذى يؤثر في مختلف القرارات سواء القرارات الاستثمارية للمستثمرين أو قرارات منح الائتمان للجهات المانحة مثل البنوك أو تحديد الضرائب والزكاة، وتوفير أدلة تساهم الشركات التي تتحول إلى معايير IFRS في المرحلة القادمة بشأن كفاءة مراقبي الحسابات.
- وبالرغم من تعدد الدوافع البحث إلا أن أهمها الندرة النسبية في البحوث المحاسبية في بيئة الأعمال العربية والتي تناولت العلاقة بين التحول الإلزامي لمعايير التقرير المالية الدولية وعملية المراجعة بشكل عام، وتأخير تقرير مراقب الحسابات بشكل خاص، وأهمية الموضوع للسوق المالية

السعودية من خلال ايجاد دليل عملي على مدى صحة العلاقة محل الدراسة من عدمه في الشركات المسجلة في السوق المالية السعودية.

٥- فروض البحث

- يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية .
- يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة.
- يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة.

٦- حدود البحث

- يتناول البحث أثر التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي دون التعرض للتعديلات الواردة بتلك المعايير ومقارنتها بالمعايير المحاسبية السابقة.
- يقتصر البحث في دراسته للمتغير التابع وهو تأخير تقرير مراقب الحسابات على التقرير عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة دون تناول تقرير مراقب الحسابات عن المهام الأخرى مثل الفحص المحدود أو التوكيد المهني عن المعلومات المستقبلية.
- تقتصر عينة الدراسة على الشركات غير المالية المسجلة في السوق المالية السعودية خلال الفترة الزمنية ٢٠١٥- ٢٠١٨.
- الاعتماد على النتائج مشروط بضوابط اختيار العينة ومنهجية الدراسة المستخدمة.

٧- الإطار النظري للبحث

٧-١التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS – المفهوم والتطور

تلعب الجهات التنظيمية لمهنة المحاسبة دورًا أساسيًّا في دعم التنمية الاقتصادية من خلال تطوير معايير المحاسبة كأحد محاور البنية الأساسية للأعمال التي تخلق مناخًا استثماريًا جذابًا لتشجيع المستثمرين المحليين والأجانب(Al-Htaybat,2018). ومن أهم أوجه ذلك التطوير في

معايير المحاسبة هو تحقيق التقارب بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، ويوجد اتجاهان لتحقيق ذلك التقارب: الاتجاه الأول يشجع التكيف ويشير إلى تعديل المعايير الدولية للتقرير المالي لتناسب خصوصيات السوق المحلية والثقافة والاقتصاد؛ والاتجاه الثاني يشجع التبني وهو الاستبدال الكامل لمعايير المحاسبة المحلية بالمعايير الدولية للتقرير المالي (Ikpefan and Akande,2012).

وفى ضوء الاتجاه الأول؛ فإن نسخة إصدارات المعايير الدولية للتقرير المالي تختلف من دولة لأخري لتلبية احتياجات منشآت الأعمال المحلية ومستخدميها المحليين (Edeigba and Amenkhienan,2017)، ويرجع ذلك إلى اختلاف العوامل البيئية من دولة لأخرى مثل النظم السياسية والاقتصادية والقانونية، التعليم، الثقافة، والدين (Al-Htaybat.K,2018).

والاتجاه الثاني؛ تبني كامل للمعايير الدولية للتقرير المالي والمترتبة على ظاهرة العولمة والتي تمثل أحد معالمها الشركات متعددة الجنسيات والتي زاد طلب مستخدمي القوائم المالية لتلك الشركات للغة تواصل واحدة (ALexandru,2017).

وشهد الشرق الأوسط تطور في مستوى التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي منذ عام ١٩٩٦ في لبنان وحتى عام ٢٠١٧ في المملكة العربية السعودية والتي تحولت بشكل كامل للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، ويساهم ذلك التحول في جذب الاستثمار الأجنبي، من خلال تسهيل الحصول على مصادر مالية دولية نتيجة توفير ثقة في نظام المحاسبة المالية (Al-Htaybat, 2018).

ومن مزايا التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS إعداد تقرير مالي طبقاً لمعايير واحدة بدلاً من إعداد تقرير طبقاً للمعايير المحلية وآخر طبقاً للمعايير الدولية، مما يزيد من القابلية للمقارنة بين المعلومات المالية بين الشركات والقطاعات والبلدان المختلفة، ومن ثم فهم المستثمرين للفرص الاستثمارية المتاحة، ويترتب على ذلك جذب الاستثمار الأجنبي (Ikpefan and Akande, 2012).

وبدأت دراسة التقارب بين معايير المحاسبة السعودية والمعايير الدولية منذ عام ٢٠١٠ نظرًا لارتباط الاقتصاد السعودي بالاقتصاد العالمي وإنشاء العديد من الشركات العالمية شركات تابعة لها في المملكة العربية السعودية، حيث تم تشكيل لجنة من ممثلين عن وزارة المالية، مؤسسة النقد العربي السعودي والسوق المالية السعودية، بالإضافة إلى ممثلي لجان معايير المحاسبة والمراجعة

بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، وتم انتهاء اجتماعات تلك اللجنة بمشروع للانتقال إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، والذى تم البدء فيه عام ٢٠١٢ وإكماله عام ٢٠١٦ بعد تعديله من حيث ملاءمة المعايير الدولية للتقرير المالي للبيئة السعودية لضمان توافق المعايير مع الشريعة والمتطلبات التنظيمية (Razak and Alqurashi,2019).

ومن أهم التطورات التي تضمنتها المعايير الدولية للتقرير المالي احتوائها لموضوعات لم تتعرض لها المعايير المحاسبية السعودية، وتغطية أكثر شمولاً لموضوعات معينة على سبيل المثال اشتراط مراجعة دورية لنسب الاستهلاك والقيمة المتبقية للآلات والمعدات، وبعض الموضوعات التي عالجتها المعايير السعودية بشكل مختصر تم تناولها في المعايير الدولية للتقرير المالي في معيار مستقل مثل معيار قائمة التدفقات النقدية، ومعيار السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء، ومعيار الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع، وغيرهما من المعايير(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠١٧).

وأيضاً من أهم موضوعات المعايير الدولية للتقرير المالي اهتمامها بتطبيقات القيمة العادلة، حيث سمحت تلك المعايير بإعادة تقويم الأصول الثابتة، وتقويم العقارات الاستثمارية بقيمتها العادلة، وقياس الأصول الحيوانية والزراعية ومنتجاتها بالقيمة العادلة متى ما أمكن قياس تلك القيمة بموثوقية. وبالمقابل قياس الالتزامات طويلة الأجل المتعلقة بنهاية الخدمة وفقًا لقيمتها الحالية بدلًا من قيمتها الاسمية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠١٧).

كما أقرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمجموعة من الإفصاحات الإضافية لتلبية حاجات مستخدمي القوائم المالية والتي تُعد جزءً لا يتجزأ من تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في المملكة، مثل الإفصاحات التي تمكن المستفيدين من التفريق بين الأنواع المختلفة لكلً من الاستثمارات، والسندات والصكوك، والإيرادات التمويلية المختلفة، والمصروفات التمويلية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠١٧).

٢-٧ تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية– المفهوم والأهمية

يعتمد مستخدمو التقارير المالية في اتخاذ قرارتهم على ما توفره تلك التقارير من معلومات شريطة أن يتوافر بها مجموعة من الخصائص النوعية والتي يحددها إطار إعداد التقارير المالية؛

ومن تلك الخصائص الملائمة والموثوقية والتوقيت المناسب، حيث يعتمد ذلك التوقيت على فترة إنهاء عملية مراجعة القوائم المالية(Abdullah et al,2019).

ويهدف مراقبو الحسابات من عملية مراجعة القوائم المالية إلى دعم الثقة في تلك القوائم، لتوفير معلومات ملائمة ويمكن الاعتماد عليها من قبل متخذي القرار (Rad et.al.,2016)، ويتوقف ذلك على توقيت تقرير المراجعة أو تقرير مراقب الحسابات والذى يُمثل أحد العوامل المؤثرة على توقيت إصدار التقارير المالية (Afify,2009).

وتُعرف فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بأنها الفترة بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ التوقيع على تقرير المراجعة. ويعني هذا التعريف أن كلاً من الإدارة عند إعداد القوائم المالية، ومراقبي الحسابات عند قيامهم بعملية المراجعة، يلعبا دوراً حاسماً في تشكيل هذا التأخير (AlBhoor and Khamees,2016; Hassan,2016; Khlif and Samaha, 2014).

ويُعد تأخير تقرير مراقب الحسابات أمرًا هامًا لسوق المال بكافة أطرافها من الشركات، المستثمرين، والجهات المنظمة لتلك السوق، وذلك نظرًا لما يترتب على التأخير في إصداره من رد فعل سوق المال (Al Bhoor and Khamees,2016؛Habib,2015).

ومن زاوية أخري، يُمثل تأخير تقرير مراقب الحسابات أحد المتغيرات لتقييم كفاءة أداء مراقبي الحسابات، ومؤشر لفعالية عملية المراجعة (Yaacob and Ahmad,2012؛Habib, 2015)، حيث يقوم مراقب الحسابات بأداء عملية مراجعة القوائم المالية وفق المعايير المهنية والتي تتطلب منه تقييم المخاطر المرتبطة بعملية المراجعة ويترتب على ذلك مزيد من الوقت، ونتيجة ذلك أصبح أحد مؤشرات كفاءة مراقب الحسابات هو قدرته على الوفاء بعملية المراجعة دون تأخير مع الالتزام بمعايير المراجعة ودون التأثير على موثوقية المعلومات الواردة بالقوائم المالية (Abdillah et al,2019).

وأيضاً يُعد تأخير تقرير مراقب الحسابات مؤشر لعدم جودة التقارير المالية، وذلك نتيجة توفير المعلومات في توقيت غير مناسب (Amirul and Salleh,2014). ويخفض ذلك من عدم تماثل المعلومات بين مُعدى القوائم المالية ومستخدميها(Yaacob and Ahmad,2012). ويعتبر

التوقيت المناسب أحد عناصر خاصية الملائمة للمعلومات المحاسبية، ومن ثم فإن عدم توافرها يقلل من تأثيرها على متخذي القرار.

يضاف لذلك أن التأخير في تقديم القوائم المالية في التوقيت المناسب والناتج عن تأخير تقرير مراقب الحسابات يؤدى إلى ارتفاع مستوى مخاطر أعمال مراقب الحسابات، فضلاً عن أن التأخير في تقديم القوائم المالية للبورصة يترتب عليه ايقاف تداول الشركة(نمير،٢٠١٧).

يتضح مما سبق، أهمية إصدار تقرير مراقب الحسابات دون تأخير ومن ثم إتاحة التقارير المالية لمستخدميها في التوقيت المناسب، مما يدعم جودة تلك التقارير بشكل يساهم في تحسين اتخاذ القرارات لأصحاب المصالح.

٣-٧ محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات

بالرغم من طلب مستخدمي القوائم المالية بتوفير تقرير مراقب الحسابات في الوقت المناسب لارتباطه بإصدار تلك القوائم(Dong et al,2018)، إلا أن ذلك الطلب يعتمد على مجموعة من المحددات والتي ترتبط بالأطراف المؤثرة في تحديد ذلك التوقيت وهما مراقبي الحسابات والشركة عميل المراجعة(Abdillah et al,2019).

ونظرًا لأهمية توقيت تقرير مراقب الحسابات، بدأ الأدب المحاسبي في دراسة محددات أو العوامل المؤثرة في تأخير تقرير مراقب الحسابات منذ عام ١٩٧٠(Durand,2019). وفى ضوء تحليل الأدب المحاسبي فيما يتعلق بتلك المحددات، يمكن تقسيم تلك المحددات إلى ثلاثة مجموعات، ويتفق ذلك مع تحليل (Habib et al,2019): المجموعة الأولى هي خصائص الشركة عميل المراجعة، والمجموعة الثانية آليات الحوكمة ، والمجموعة الثالثة خصائص مراقبي الحسابات.

ترتبط المجموعة الأولى من محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات بخصائص الشركة عميل المراجعة، وتتمثل تلك الخصائص في العديد من الأمور منها ما يرتبط بإدارة الشركة مثل خصائص المدير التنفيذي من حيث فترة عمله، وخبرته المالية(Baatwah et al,2015)، والآخر بطبيعة عملياتها مثل تعقد نشاط الشركة، نمو المبيعات، وتاريخ نهاية السنة المالية، إعادة إصدار القوائم المالية(Durand,2019).

ومن خصائص الشركة عميل المراجعة الوضع المالي لها، حيث إن الشركة التي تحقق خسائر أو لديها رافعة مالية مرتفعة أو تواجه صعوبات مالية لديها مبرر في تأخير إصدار التقرير المالي لأن قوائمها المالية تتضمن أخبارًا سيئة، فضلاً عن أن تحقيق الخسائر مؤشر لاحتمال ارتفاع مخاطر المراجعة، وذلك نتيجة احتمال فشل عملية المراجعة في حال عدم التأكد من استمرارية الشركة مما يتطلب جهدًا أعلى من مراقب الحسابات نتيجة الحاجة لأداء إجراءات مراجعة إضافية، ودراسة وتقييم الاستمرارية، ومناقشة خطط الإدارة في التعامل مع مشاكل الاستمرارية ومن ثم وقت أطول في عملية المراجعة(Afify,2009؛ نمير،٢٠١٧؛ Ezat,2015؛ Abdillah et al,2019).

وأيضاً من خصائص الشركة عميل المراجعة ربحية الشركة، حيث إن الشركة التي تحقق أرباح تكون فترة المراجعة أقل، نتيجة احتواء القوائم المالية على أخبارًا جيدة، حيث يُعد ارتفاع الربحية مؤشر لأداء الشركة في إدارة مواردها، مما يمثل دافعًا لدى الشركة بمطالبة مراقب الحسابات بإتمام عملية المراجعة في وقت أقل وإصدار التقرير في الوقت المناسب لنقل الأخبار الجيدة لأصحاب المصالح مما يزيد من قيمة الشركة(Abdillah et al,2019).

وكذلك حجم الشركة عميل المراجعة يؤثر في توقيت تقرير مراقب الحسابات، حيث إن المنشآت كبيرة الحجم لديها موارد لدفع أتعاب أعلي، ولديها ضغوط من المستثمرين والجهات التنظيمية والرقابية لإنهاء عملية المراجعة في وقتها، ومن ثم عدم التأخير في توقيت تقرير مراقب الحسابات(Afify,2009).

وتاريخ نهاية السنة المالية للشركة عميل المراجعة يؤثر في توقيت تقرير مراقب الحسابات، حيث إن تزايد عدد العملاء الذين تنتهى السنة المالية لمنشأتهم في تاريخ محدد يمثل فترة الذروة لمكاتب المراجعة الأمر الذى يؤثر على توقيت انتهاء عملية المراجعة ومن ثم تقرير مراقب الحسابات (مطاوع،٢٠١٩).

وتشمل المجموعة الثانية من محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات آليات الحوكمة، ومنها لجنة المراجعة، حيث إنه كلما زادت فعالية لجنة المراجعة انخفضت فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ويرجع ذلك للوفاء بدورها في الإشراف على إعداد التقارير المالية بفعالية، وتشجيع إدارة الشركة لتوفير القوائم المالية في الوقت المناسب، ودورها في زيادة فعالية ضوابط الرقابة الداخلية مما يؤثر على تخفيض مخاطر الرقابة ومن ثم مخاطر المراجعة وبالتالي تخفيض فترة المراجعة (Hassan,2016؛Afify,2009؛Abdillah et al,2019؛Aljaaidi et al,2019).

وأيضاً المراجعة الداخلية من محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات، طبقاً لمعايير المراجعة يعتمد مراقب الحسابات على عمل المراجع الداخلي بعد تقييم استقلاليته وكفاءته، ولذلك كلما زادت كفاءة المراجع الداخلي يتم الاعتماد على عمله مما يخفض من جُهد مراقب الحسابات في عملية المراجعة، ومن ثم تنخفض فترة التقرير، ويؤكد ذلك ما توصلت اليه دراسة (Aljaaidi et al,2019) بوجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة الداخلية وتأخير تقرير مراقب الحسابات.

ومن آليات الحوكمة التي تؤثر في تأخير تقرير مراقب الحسابات مجلس الإدارة، حيث إنه كلما زاد حجم مجلس الإدارة، واستقلاليته كلما انخفضت فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (Hassan,2016؛Afify,2009)، ويرجع ذلك إلى قدرة مراقب الحسابات في الحصول على أدلة الإثبات الملائمة والكافية؛ بالإضافة إلى أن ذلك مؤشر لانخفاض مخاطر أعمال العميل ومن ثم انخفاض مخاطر المراجعة مما ينعكس على فترة عملية المراجعة.

وتتضمن المجموعة الثالثة من محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات الخصائص المرتبطة بمراقبي الحسابات، حيث يرتبط بكل شركة مراقب حسابات والتي تختلف مهاراته وكفاءته وما يقوم به من إجراءات لعملية المراجعة من مكتب لآخر، رغم التزامهما جميعاً بالمعايير المهنية (Abdillah et al,2019).

ومن خصائص مراقبي الحسابات المؤثرة في توقيت تقريرهم عن مراجعة القوائم المالية تخصصهم في صناعة عميل المراجعة، حيث إن مراقبي الحسابات أكثر كفاءة في عمليات المراجعة في الصناعات المتجانسة نتيجة زيادة وتراكم معرفتهم ببيئة الأعمال (Stewart and Cairney, 2019)، ونتيجة تلك المعرفة فى مجال صناعة عميل المراجعة فإن مراقب الحسابات يستغرق وقت أقل لفهم نظام إعداد التقرير المالي، والتعامل مع المشاكل المحاسبية في مجال الصناعة بشكل أسرع مما يخفض من فترة عملية المراجعة(منصور،٢٠١٨).

وأيضاً من الخصائص المرتبطة بمراقبي الحسابات حجم مكتب المراجعة، والذى يرتبط عكسيًا بتأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، فالمكاتب الكبرى تُصدر تقاريرها عن عملية المراجعة في التوقيت المناسب دون تأخير، ويرجع ذلك لما يتوافر لديها من خبرات وموارد لتنفيذ عملها بكفاءة (نمير،٢٠١٧)، ورغبتها في الحفاظ على سمعتها والاستمرار مع عميل المراجعة(Afify,2009).

كما أن رأي مراقب الحسابات الوارد بتقرير المراجعة من الخصائص المؤثرة في توقيت تقريره، حيث إن رأي مراقب الحسابات غير المُعدل يرتبط عكسيًا بتأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، لأن ذلك الرأي مؤشر لانخفاض مستوى التحريفات الجوهرية، وبالتالي انخفاض إجراءات المراجعة مما يترتب عليه إصدار التقرير في توقيته(نمير،٢٠١٧). وأن رأي مراقب الحسابات المُعدل والرأي عن الاستمرارية مؤشر للصعوبات التي واجهت مراقب الحسابات ومن ثم زيادة جُهد المراجعة (Durand,2019). وتشير نظرية الاشارات Signaling إلى أن الشركات التي تتلقى رأيًا متحفظاً قد تعتبرها أخبارًا سيئة نظرًا لأن ذلك الرأي يفقد أصحاب المصالح الثقة في المعلومات المالية؛ وبالتالي يؤدي ذلك إلى تأخير عملية المراجعة ومن ثم تقرير مراقب الحسابات نتيجة تأخير الشركة في الاستجابة لطلبات مراقبي الحسابات(Moalla,2017؛Ezat,2015).

وأيضاً فترة الارتباط بين عميل المراجعة ومراقبي الحسابات، حيث إن طول فترة الارتباط يزيد من معرفة مراقب الحسابات، ولذلك في السنوات الأولي من الارتباط يستغرق مراقب الحسابات وقت أطول لفهم بيئة العميل وما يرتبط بها من مخاطر أنظمة الرقابة الداخلية، وينعكس ذلك سلبًا على فترة عملية المراجعة ومن ثم توقيت التقرير (مطاوع،٢٠١٩).

٧-٤ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

٧-٤-١ تحليل الدراسات السابقة

تناولت المجموعة الأولي من الدراسات محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، حيث تناولت دراسة (Afify,2009) مراجعة الأدبيات حول محددات تأخير المراجعة، ومدى أثر الحوكمة على تأخير تقرير المراجعة في بيئة الاعمال المصرية، من خلال دراسة تطبيقية على ٨٥ شركة مقيدة ببورصتي القاهرة والإسكندرية خلال العام ٢٠٠٧. وتوصلت النتائج إلى وجود أثر معنوي لكلٌ من استقلالية مجلس الإدارة وازدواجية المدير التنفيذي ووجود لجنة المراجعة، وحجم وربحية الشركة على تأخير تقرير المراجعة.

وهدفت دراسة (Dao and Pham,2014) العلاقة بين فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة وكيف تتأثر تلك العلاقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات بالتطبيق على الشركات الأمريكية بإجمالي مشاهدات ٧٢٩١ مشاهدة (سنة/شركة) خلال الفترة (٢٠٠٨-٢٠١٠). وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة طردية بين انخفاض فترة الارتباط بين العميل

ومراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يُعدل من تلك العلاقة بشكل معنوي سلبي.

وتناول (Baatwah et al,2015) العلاقة بين خصائص المدير التنفيذي (فترة عمله، وخبرته المالية) وتوقيت تقرير المراجعة، بالتطبيق على الشركات العمانية خلال الفترة ٢٠٠٧ –٢٠١١. وتوصلت النتيجة إلى وجود علاقة معنوية بين خصائص المدير التنفيذي (فترة عمله، وخبرته المالية) وتوقيت تقرير المراجعة.

ومع اختلاف بيئة التطبيق، اختبرت دراسة (Al Bhoor and Khamees,2016) العلاقة بين فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة وكيف تتأثر تلك العلاقة بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، من خلال عينة للشركات الأردنية المسجلة في بورصة عمان بإجمالي مشاهدات (٦٩١) مشاهدة خلال الفترة (٢٠٠٩–٢٠١٣). وتوصلت النتائج إلى عدم وجود علاقة بين فترة الارتباط بين العميل ومراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة، وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمتغير مُعدل لا يؤثر على تلك العلاقة بينما كمتغير مستقل يؤثر على تأخير تقرير المراجعة.

وفى ذات السياق، هدفت دراسة (Hassan,2016) قياس محددات تأخير تقرير المراجعة في ظل نظرية الوكالة، من خلال دراسة تطبيقية على ٤٦ شركة مدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية خلال عام ٢٠١١. وتوصلت النتائج إلى أن تأخير تقارير المراجعة يتأثر بحجم مجلس الإدارة وحجم الشركة وحجم مكتب المراجعة وتعقيد الشركة ووجود لجنة المراجعة.

واختبرت دراسة (نمير،٢٠١٧) العلاقة بين مستوى مخاطر أعمال مراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة على عينة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية بإجمالي مشاهدات ٢١٧ مشاهدة خلال الفترة من ٢٠١٣– ٢٠١٥. وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين متغيري البحث، وعلاقة طردية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتأخير تقرير المراجعة.

وفى نفس بيئة الدراسة، استهدفت دراسة (الصيرفي،٢٠١٧) دراسة وتحليل العوامل المؤثرة في تأخير تقرير المراجعة لكل من مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة من خلال دراسة تطبيقية على عينة من ٥٠ شركة مقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٣ – ٢٠١٥. وتوصلت النتائج إلى أن فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي

للمحاسبات تتأثر بكلً من مديونية الشركة ونوع رأي مراقب الحسابات، بينما فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة تتأثر بتاريخ نهاية السنة المالية ونوع رأي مراقب الحسابات.

واستهدف دراسة (Khoufi and Khoufi ,2018) محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات من خلال دراسة تطبيقية على عينة من الشركات الفرنسية المدرجة في الفترة من ٢٠١٠ إلى ٢٠١٤. وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة بين تأخير تقرير مراقب الحسابات وكلً من حجم مكتب المراجعة، ورأي مراقب الحسابات، وحجم وربحية شركة العميل، وتاريخ نهاية العام.

وتناولت دراسة (Dong et al,2018) العلاقة بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة على عينة من ١٧,٤١٧ مشاهدة(شركة/ سنة) للشركات الأمريكية خلال الفترة ٢٠٠٠ – ٢٠١٢ . توصلت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميل المراجعة وتأخير تقرير المراجعة الخارجية.

وهدفت دراسة (Amin et al,2018) قياس تأثير اعتماد لغة إعداد التقرير المالي XBRL على تأخير تقرير المراجعة من خلال التطبيق على الشركات المسجلة بالبورصة الأمريكية SEC خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١٣ بإجمالي عدد مشاهدات ٨,٨٦٩ مشاهدة. وتوصلت النتائج إلى انخفاض تأخير تقرير المراجعة من ٠,٤ % إلى ٣,٤ % في فترة ما بعد اعتماد XBRL ، وأن تأخير تقرير المراجعة يستمر في الانخفاض في السنوات التالية لاعتماد XBRL ، مما يدل على منحنى التعلم والتحسينات في جودة إعداد تقارير XBRL.

وهدفت دراسة(Hussin et al,2018) قياس العلاقة بين عبء عمل الشريك الرئيسي (عدد العملاء المدرجين في القائمة الذين يتحملهم الشريك) وتأخير تقرير المراجعة من خلال عينة من ٦٥١ شركة غير مالية مسجلة ببورصة ماليزيا خلال عام ٢٠١٣. وتوصلت النتائج إلى أن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات تزداد مع عبء عمل الشريك الرئيسي، ويزداد ذلك التأثير بشكل إيجابي في حالة مكتب المراجعة لا ينتمي للأربعة الكبار non-Big 4 ، وقصر فترة الارتباط مع عميل المراجعة.

وتناولت دراسة (منصور،٢٠١٨) أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة بالتطبيق على عينة من (٨٨) شركة غير مالية مقيدة بالبورصة

المصرية خلال عامي ٢٠١٥،٢٠١٦ م . وتوصلت النتائج إلى أن فترة إصدار تقرير المراجعة تتأثر سلبًا بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات ولا تتأثر بحجم منشأته.

واختبرت دراسة (سليم،٢٠١٩) العلاقة بين آليات الحوكمة الداخلية وخصائص مراقب الحسابات على توقيت إصدار التقارير المالية بالتطبيق على عينة من (١١٢) شركة مدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى٢٠١٧. وتوصلت النتائج إلى وجود أثر معنوي لكلٍّ من آليات الحوكمة الداخلية (خصائص مجلس الإدارة، هيكل الملكية) وخصائص مراقب الحسابات (تصنيف مكتب المراجعة، نوع رأي مراقب الحسابات، التخصص الصناعي للمراجع، مدة بقاء المراجع، المراجعة المشتركة) على توقيت إصدار التقارير المالية.

وتناولت دراسة (مطاوع،٢٠١٩) قياس أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال عامي٢٠١٦-٢٠١٧. وتوصلت النتائج إلى أن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات لا تتأثر بخصائص لجان المراجعة الداخلية (حجم واستقلال تلك اللجان والخبرة المالية لأعضائها وعدد اجتماعاتها) وخصائص مجلس الإدارة (حجم واستقلال تلك المجالس وازدواجية منصب رئيس مجلس الإدارة ونسبة ملكية أعضاء مجالس الإدارة)، وأن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات تتأثر عكسيًا بكلٍّ من سلطة لجان المراجعة الداخلية ونسبة تمثيل المرأة في مجالس إدارة الشركات وجهد مجلس الإدارة، وأن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات تتأثر طردياً بكلٍّ من تاريخ انتهاء السنة المالية للعميل، زيادة عدد الشركات التابعة للعميل، تعرض العميل لخسائر في السنة السابقة.

واختبرت دراسة (Aljaaidi et al,2019) علاقة جودة وظيفة المراجعة الداخلية وخصائص لجنة المراجعة بتأخير تقرير مراقب الحسابات، بالتطبيق على عينة من (٨٧) شركة مسجلة ببورصة عمان، وتوزيع استبيان على المراجعين الداخليين لنفس الشركات. وتوصلت النتائج إلى أن بتأخير تقرير مراقب الحسابات يرتبط عكسيًا بكلٍّ من جودة وظيفة المراجعة الداخلية وكفاءة لجنة مراجعة.

وهدفت دراسة (Durand,2019) قياس محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات، من خلال منهجية تحليل الدراسات السابقة. وتوصلت النتائج إلى أن تأخير تقرير مراقب الحسابات يتأثر إيجابًا بكلٍّ من ربحية، والموقف المالي، وتعقيد أنشطة العميل، والرأي المعدل لمراقب الحسابات بينما يتأثر سلبًا بحجم شركة العميل، طول فترة الاستمرار مع العميل، وتقديم خدمات بخلاف المراجعة.

وتناولت دراسة(Habib et al,2019) محددات تأخير مراقب الحسابات والتي تنقسم إلى ثلاثة مجموعات ترتبط مراقب الحسابات، الحوكمة، شركة العميل محل المراجعة من خلال منهجية meta-analysis technique لعدد (٨٨) بحث في موضوع الدراسة. وتوصلت النتائج إلى أن تأخير تقرير المراجعة يرتبط إيجابًا بكلً من رأي مراقب الحسابات وموسم المراجعة، ويرتبط سلبًا بكلً من مكتب المراجعة كونه من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، والخدمات بخلاف المراجعة، وفترة الارتباط بعميل المراجعة. وأن تأخير تقرير المراجعة يرتبط سلبًا بكلً من وجود خبير مالي في لجنة المراجعة، وتركز الملكية. وأخيرًا أن تأخير تقرير المراجعة يرتبط إيجابًا بكلً من درجة تعقيد عمليات شركة العميل محل المراجعة، بينما يرتبط سلبًا بالربحية.

وتناولت دراسة(Stewart and Cairney, 2019) العلاقة بين تجانس الصناعة لعملاء المراجعة وتوقيت تأخير تقرير المراجعة بالتطبيق على الشركات غير المالية الأمريكية خلال الفترة ٢٠٠٤ – ٢٠١٥ . توصلت النتائج إلى وجود علاقة عكسية بين تجانس الصناعة لعملاء المراجعة وتوقيت تأخير تقرير المراجعة.

تناولت المجموعة الثانية من الدراسات العلاقة بين التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي وعملية المراجعة. بالرغم من تناول معظم الدراسات السابقة الآثار الاقتصادية لتطبيق التقارير المالية الدولية مثل الأثر على جودة التقارير المالية، وتكلفة رأس المال فإنه تم تجاهل علاقة التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي بمراقب الحسابات وممارساته وتقريره والذى يقوم بتقييم مصداقية التقارير المالية التي تُعد وفق إطار تلك المعايير، وذلك لتقديم صورة كاملة عن الالتزام بتلك المعايير (Khlif and Achek , 2016).

وركزت الدارسات التي تناولت العلاقة بين التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي وعملية المراجعة على أتعاب عملية المراجعة، ومنها دراسة(De George et al,2013) والتي استهدفت قياس تكاليف تبني المعايير الدولية للتقرير المالي والمتمثلة في مدى تحمل الشركات لأتعاب مراجعة أعلى بالتطبيق على عينة من (٩٠٧) شركة مدرجة بالبورصة الأسترالية ASX خلال الفترة من ٢٠٠٢ حتى ٢٠٠٦ بإجمالي مشاهدات (٤٥٣٥) شركة/ سنة. وتوصلت النتائج إلى أن الشركات الصغيرة تتحمل تكاليف مراجعة حسابات أعلى بعد تطبيقها للمعايير الدولية للتقرير المالي.

وأيضاً اختبرت دراسة (Abu Risheh and Al-Saeed,2014) أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب عملية المراجعة من خلال دراسة تطبيقية على عينة من (٩١) شركة

صناعية مدرجة ببورصة عمان بالأردن خلال الفترة من ١٩٩٨- ٢٠١١ بإجمالي مشاهدات ١٢٧٤ مشاهدة . وتوصلت النتائج إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة بعد تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، وأن تلك الزيادة كانت بشكل أكبر في مكاتب المراجعة التي لها ارتباط بمكاتب دولية عن مكاتب المراجعة المحلية وتم تفسير ذلك بخبرة تلك المكاتب بالمعايير الدولية للتقرير المالي.

وفى ذات السياق، تناولت دراسة (De Fuentes and Sierra-Grau,2015) أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على كلٍّ من أتعاب عملية المراجعة وخدمات بخلاف المراجعة ، من خلال دراسة تطبيقية على عينة من (٩١) شركة صناعية مدرجة ببورصة عمان بالأردن خلال الفترة من ٢٠٠٣- ٢٠٠٩ بإجمالي مشاهدات ١٢٧٤ مشاهدة. وتوصلت النتائج إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة بعد تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، وتفسير ذلك هو ارتفاع تكاليف المراجعة الإضافية المرتبطة بالتطبيق الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي، وارتفاع أتعاب مراجعة حسابات الشركة الأم نتيجة تطبيق معايير جديدة. وعدم وجود تأثير للمعايير الدولية للتقرير المالي أتعاب خدمات بخلاف المراجعة .

وتناولت دراسة (Higgins et al,2016) العلاقة بين تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب عملية المراجعة من خلال دراسة تطبيقية على عينة من ٧٨ شركة مدرجة ببورصة نيوزيلاندا NZX خلال الفترة من ٢٠٠٢- ٢٠١٢ بإجمالي مشاهدات ٨٥٥ مشاهدة . وتوصلت النتائج إلى زيادة أتعاب عملية المراجعة بعد تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

وفى ذات السياق، استهدفت دراسة (Musah et.al,2018) العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب عملية المراجعة من خلال دراسة تطبيقية على عينة (٣٥) شركة مالية مسجلة غانا خلال الفترة من ٢٠٠٣- ٢٠١٣. وتوصلت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لتبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب عملية المراجعة وأن تلك الزيادة في الأتعاب تكون أعلي لدى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.

وبمنهجية مختلفة، اختبرت دراسة (Choi et.al,2018) سياسة تسعير أتعاب المراجعة من قبل مراقب الحسابات للشركة الأم عندما تتم عملية مراجعة الشركات التابعة من قبل مراقبي حسابات آخرين في ظل تطبيق IFRS من خلال عينة من الشركات المسجلة ببورصة كوريا بعدد مشاهدات ٢٢٤٢ شركة/ سنة. وتوصلت النتائج إلى وجود علاقة ارتباط سلبية بين أتعاب المراجعة وكلٍّ من

إجمالي الأصول والمبيعات للشركات التابعة قبل تطبيق IFRS، وأن تلك العلاقة تختلف بعد تطبيق IFRS.

وهدفت دراسة (Miah et al,2019) قياس العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب عملية المراجعة ومدى اختلاف تلك العلاقة باختلاف التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات من خلال دراسة تطبيقية على عينة (١١١٢) شركة غير مالية مسجلة بالبورصة الأسترالية للأوراق المالية. وتوصلت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لتبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب عملية المراجعة، وأن تلك العلاقة تختلف باختلاف التخصص الصناعي لمراقبي الحسابات .

كما استهدفت دراسة (Coffie and Bedi, 2019) أثر كلً من تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وحجم الشركة على أتعاب عملية المراجعة، من خلال دراسة تطبيقية على عينة (٥٢) شركة مالية في غانا مسجلة وغير مسجلة بالبورصة خلال الفترة من ٢٠٠٣- ٢٠١٤. وتوصلت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي لكلً من تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وحجم الشركة على أتعاب عملية المراجعة.

وهدفت دراسة(Abdillah et al,2019) اختبار العوامل المؤثرة في كفاءة مراقب الحسابات مقاساً بتوقيت تأخير تقرير المراجعة ، وتلك العوامل متعلقة بخصائص الشركة(فعالية لجنة المراجعة، الوضع المالي، التعقيد المحاسبي، والربحية) وخصائص مراقب الحسابات (سمعة مراقب الحسابات، وطول فترة الارتباط، والتخصص الصناعي لمراقبي الحسابات) من خلال عينة مكونة من (٧٧) شركة صناعية مدرجة في البورصة الإندونيسية خلال الفترة ٢٠١٤ -٢٠١٦ بإجمالي مشاهدات ٢٣١ شركة/ سنة. وتوصلت النتائج إلى أن تقرير المراجعة يتأثر سلبًا بكلً من فعالية لجنة المراجعة وربحية الشركة، ويتأثر إيجابًا بالوضع المالي لعميل المراجعة، ولا يتأثر بكلً من التعقيد المحاسبي، سمعة مراقب الحسابات، وطول فترة الارتباط، والتخصص الصناعي لمراقبي الحسابات.

تناولت المجموعة الثالثة من الدراسات العلاقة بين التحول المعايير الدولية للتقرير المالي وتقرير المراجعة، حيث اختبرت دراسة (Amirul and Salleh,2014) العلاقة بين المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS 4,7,123 and 139) والتأخير في تقرير مراقب الحسابات من خلال عينة من (٢٥٧) شركة ماليزية خلال الفترة الزمنية ٢٠٠٩-٢٠١٠. وتوصلت النتائج إلى أن فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات تزايدت بعد تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي.

وأيضاً هدفت دراسة (Habib,2015) العلاقة بين معايير المحاسبة والتأخير في تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على الشركات الصينية بإجمالي مشاهدات ٩٩٦٩ خلال الفترة الزمنية ٢٠٠٣-٢٠١١. وتوصلت النتائج إلى تأخير تقرير مراقب الحسابات بعد تطبيق معايير المحاسبة الجديدة.

وأيضاً هدفت دراسة (Khlif and Achek,2016) قياس أثر تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي على عملية المراجعة بمقاييس أتعاب، سوق، وتقرير المراجعة من خلال تحليل (٢٦) دراسة تجريبية في العديد من الدول خلال الفترة ٢٠٠٩ – ٢٠١٣. وتوصلت النتائج إلى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤثر إيجابًا على كلٍّ من أتعاب المراجعة وتأخير تقرير المراجعة، ويؤثر على سوق المراجعة من خلال اختيار وتغيير مراقبي الحسابات.

واستهدفت دراسة(Mohammed et al,2018) اختبار العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ودور المساهمين في لجنة المراجعة كمتغير مُعدل لتلك العلاقة بالتطبيق على عينة من (١٠١) شركة مدرجة في بورصة نيجيريا خلال الفترة ٢٠١١-٢٠١٥ بإجمالي مشاهدات (٥٠٥) مشاهدة. وتوصلت النتائج إلى أن وجود مساهمين في لجنة المراجعة يؤدى إلى عدم تأخير تقرير مراقب الحسابات، وأنه عندما يكون مراقب الحسابات ضمن مكاتب المراجعة الكبرى تكون فترة إصدار تقرير مراقب الحسابات أقل بعد تبني والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وتناولت دراسة (Kawshalya and Srinath, 2019) تأثير كلٍّ من خصائص الشركة واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تأخير تقرير المراجعة في شركات التصنيع السريلانكية المدرجة في بورصة كولومبو(CSE) وذلك خلال الفترة ٢٠٠٨ – ٢٠١٧. وتوصلت النتائج إلى أن تأخير تقرير المراجعة يتأثر بكلٍّ من حجم الشركة، حجم مجلس الإدارة، واعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بينما لا يتأثر بكلٍّ من ازدواجية المدير التنفيذي، تركيز الملكية، تشتت الملكية، وتعقيد المراجعة.

وبتحليل الدراسات السابقة، يتضح أن معظم الدراسات تناولت محددات تأخير تقرير مراقب الحسابات وتمثلت في **خصائص الشركة عميل المراجعة، والحوكمة، وخصائص مراقبي الحسابات، ولم يتم تناول** التحول الإلزامي للمعايير الدولية التقرير المالي كمحدد يرتبط تأثيره على تقرير مراقب الحسابات لأسباب ترجع للشركة أو لمراقب الحسابات. وأن الدراسات التي تناولت العلاقة بين

المعايير الدولية للتقرير المالي وعملية المراجعة ركزت بشكل رئيسي على متغير أتعاب عملية المراجعة.

وأيضاً الدراسات التي تناولت أثر التحول الإلزامي للمعايير الدولية التقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات اتسمت بالندرة في الفكر المحاسبي وتمت في بيئات مختلفة عن البيئة العربية بشكل عام وفى بيئة الأعمال بالمملكة العربية السعودية بشكل خاص وخلال فترات زمنية مختلفة، وأن معظم تلك الدراسات هدفت إلى قياس أثر التبني الاختياري أو التحول الجزئي وليس التحول الإلزامي للمعايير الدولية التقرير المالي IFRS مما يدل على مسايرة البحث الحالي للاتجاه المعاصر في الفكر المحاسبي.

وبالتالي يتسم البحث الحالي بأنه أولى الدراسات – في حدود اطلاع الباحث – التي قامت بدراسة أثر التحول الإلزامي الكلي للمعايير الدولية التقرير المالي IFRS بالشركات غير المالية المدرجة في السوق المالية السعودية (والذى تم تطبيقه من بداية عام ٢٠١٧) على تأخير تقرير مراقب الحسابات من خلال بيانات فعلية من التقارير المالية والسنوية للشركات عينة الدراسة.

٧-٤-٢ تحليل العلاقة بين التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية واشتقاق الفرض الأول

يمثل تعديل معايير التقارير المالية أو إصدار معايير جديدة وما يترتب عليها من غموض في بعض جوانب القياس والإفصاح مصدر قلق لدي مُعدى القوائم المالية ومراجعيها، ويزيد ذلك من عبء عملية المراجعة (Yaacob and Ahmad,2012).

ومن منظور الإدارة، يتطلب التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي تكيف الإدارة من حيث تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة (Bonson–Ponte et al., 2008). ويوجد تفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوافر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق متطلبات تلك المعايير والتأكد من تطبيقها (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠١٧)، وهذا يعني ضمناً أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي قد يزيد من تأخير الإدارة في تقديم القوائم المالية إلى مراقبي الحسابات(Khlif and Achek , 2016)، وبالتالي فإن

التأخير في تقرير مراقب الحسابات قد يرجع إلى تأخير الإدارة في إنهاء إعداد القوائم المالية (Amirul and Salleh,2014).

ومن منظور مراقبي الحسابات، يشير (Habib,2015) إلى أن اعتماد المعايير الدولية للتقرير المالي مرتبط بالمزيد من مخاطر المراجعة، نتيجة ضرورة المام مراقبي الحسابات بأحكام الإدارة بشأن الاعتراف والقياس والإفصاح لما تم تعديله أو اضافته في تلك المعايير مما يترتب عليه تأخير في عملية المراجعة. وتناول(Abu Risheh and AlSaeed,2014) أسباب زيادة مخاطر أعمال العميل نتيجة التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي والتي تنعكس على جُهد مراقب الحسابات وهى:

- عدم الاستعداد الكافي من قبل عميل المراجعة، نتيجة نقص تدريب مُعدي التقارير المالية.
- الإفصاح الخاطئ نتيجة زيادة مستوى الإفصاح بالمعايير الدولية للتقرير المالي مع عدم توافر الخبرة الكافية بتلك المعايير.
- الاعتماد في بعض المعالجات المحاسبية على التقييم المهني لمُعدي التقرير المالي، مما قد يترتب عليه التحيز عند إجراء التقييم.

ويزيد الاعتماد على المعايير الدولية للتقرير المالي من مخاطر المعلومات، نظرًا لاعتماد تلك المعايير على المبادئ، والقياس المحاسبي بالقيمة العادلة، وزيادة مستوى الإفصاح (Mo and Lee,2018)، كما تتأثر أحكام مراقب الحسابات ببيئة العميل، والتي منها تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي (Abu Risheh and Al-Saeed,2014).

ويؤكد ذلك نتائج دراسات (Higgins et al,2016؛ De Fuentes and Sierra-Grau,2015) بأن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي يزيد من أتعاب عملية المراجعة نتيجة مزيد من الجهد في عملية المراجعة، حيث يتم أداء اجراءات مراجعة إضافية .

ويمثل التحول إلي المعايير الدولية للتقرير المالي أحد أمور المراجعة الرئيسية، لما لها من أهمية جوهرية عند مراجعة القوائم المالية نظرًا لتأثيرها الجوهري على الاعتراف والقياس والإفصاح، ولذلك يقوم مراقب الحسابات بالإفصاح عن ذلك في تقريره عن مراجعة القوائم المالية بعد قيامه بالعديد من الاجراءات منها ما يلي:- (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،٢٠١٩)

– الحصول على فهم لاختلافات التحول التي حددتها الإدارة من معايير المحاسبة السابقة إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، وتقييم مدى اكتمالها وملائمتها.
– تقييم كفاءة وموضوعية واستقلالية الخبراء الذين استعانت بهم الإدارة والمشاركين في عملية التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي.
– تقييم القرارات الرئيسية التي اتخذتها إدارة الشركة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية والتقديرات والاجتهادات ذات الصلة بالتحول للمعايير الدولية للتقرير المالي، وتقييم مدى ملائمتها بناءً على فهم مراقب الحسابات لأعمال الشركة وعملياتها.
– اختبار التعديلات التي أجريت كجزء من عملية التحول بناءً على الاختلافات المحددة.
– تقييم مدى كفاية ومناسبة الإفصاحات الواردة في القوائم المالية فيما يتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي.

ولذلك يؤثر تطبيق معايير IFRS على تأخير الإدارة في إعداد القوائم المالية ومراقبي الحسابات عند مراجعتها ومن ثم تأخير تقرير المراجعة (Khlif and Achek , 2016).

وفى بيئة الأعمال السعودية، ونظراً لزيادة متطلبات الإفصاح وفق المعايير الدولية للتقرير المالي، ولحداثة تطبيق تلك المعايير، قامت هيئة السوق المالية السعودية بإجراء دراسات مقارنة لفترات نشر القوائم المالية في عدد من الأسواق المالية حول العالم، وبناءً على ذلك تم تعديل فترة إعلان القوائم المالية للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية من ٧٥ يوماً تقويمياً بعد نهاية السنة المالية إلى ثلاثة أشهر للقوائم المالية السنوية التي تم مراجعتها (هيئة السوق المالية السعودية،٢٠١٦). ويُعد ذلك مؤشر لاحتمالية تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وفي ضوء ما سبق يتوصل الباحث إلى الفرض الأول:
"يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية".

٧-٤-٣ حجم الشركة عميل المراجعة كمتغير مُعدل للعلاقة بين التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية واشتقاق الفرض الثاني

حجم الشركة عميل المراجعة أحد المتغيرات التي تُحدد توقيت تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، حيث هناك وجهة نظر ترى أن الشركات الكبرى لديها الرغبة في إصدار التقارير المالية بشكل أسرع، نظراً لأن التأخير يزيد من عدم التأكد مما يؤثر على أسعار أسهم تلك الشركات. وترى وجهة النظر الأخرى أن الشركات الكبرى لديها عمليات متنوعة ومعقدة تتطلب مزيد من اجراءات المراجعة ومن ثم يتأخر تقرير المراجعة (Bonsón-Ponte et al,2008).

وجاءت نتائج الدراسات السابقة لتؤكد وجهتي النظر السابقتين، ولذلك كانت النتائج متناقضة فيما يتعلق بأثر حجم الشركة وتأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث توصلت دراسة (محمد،٢٠١٦) إلى وجود أثر طردي بين حجم الشركة وتأخير تقرير مراقب الحسابات، وفسر (Ezat,2015) ذلك بأن الشركات الكبيرة لديها أنشطة معقدة، وبالتالي تتطلب المزيد من الجهد والوقت لإنهاء أعمال المراجعة مما يزيد من تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وعلى العكس من ذلك، توصلت دراسة (Durand,2019) إلى وجود أثر عكسي بين حجم الشركة وتأخير تقرير مراقب الحسابات، وفسر (Afify,2009) ذلك بأن الشركات كبيرة الحجم لديها موارد لدفع أتعاب لمراقبي الحسابات لإنجاز مهمة المراجعة في وقت سريع، ولديها ضغوط من المستثمرين وأصحاب المصالح والجهات التنظيمية والرقابية لإنهاء عملية المراجعة، وإصدار تقرير المراجعة دون تأخير.

وفيما يتعلق بالتحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، توصل (Mohammed et al,2018) إلى وجود تأثير إيجابي لحجم الشركة على تأخير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية بعد التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي، نظرًا لأن تطبيق تلك المعايير يزيد من تأخير الإدارة لإعداد القوائم المالية أو تقديمها لمراقبي الحسابات وبالتالي طول فترة المراجعة ومن ثم التأخير في إصدار تقرير مراقب الحسابات. وبالرغم من ذلك يري (سليم،٢٠١٩) أن الشركات كبيرة الحجم لديها الموارد والإعداد الكافية للمحاسبين والمراجعين الداخليين مما يترتب عليه عدم تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وفى ذات السياق، توصل (De George et al,2013) إلى أن الشركات صغيرة الحجم تتحمل تكاليف مراجعة حسابات أعلى بعد تطبيقها للمعايير الدولية للتقرير المالي، مما يدل على بذل جُهد مراجعة أكثر ومن ثم عملية مراجعة أطول، ويضيف لذلك(Abdillah et al,2019) أن الشركات

التي لديها تعقيد محاسبي نتيجة المعايير المحاسبية ولكن لديها ضوابط رقابة داخلية قوية تخفض من مخاطر المراجعة ومن ثم انخفاض اجراءات المراجعة وانخفاض فترة المراجعة.

ولذلك يتوقع الباحث أن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي يزيد من تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولكن عندما يكون عميل المراجعة من العملاء ذوى الحجم الأكبر فإن فترة التأخير تكون أقل، نظرًا لقدرة تلك الشركات على تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في ظل توافر موارد بشرية مؤهلة، ورغبتها في توفير القوائم المالية بالوقت المناسب.

وفي ضوء ما سبق يتوصل الباحث إلى الفرض الثاني:

" يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة".

٧-٤-٤ حجم مكتب المراجعة كمتغير مُعدل للعلاقة بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية واشتقاق الفرض الثالث

يتم تصنيف مكاتب المراجعة إلى مجموعتين: مكاتب المراجعة الأربع الكبرى (Big-4) ومكاتب المراجعة الصغرى (Non Big 4). ووفقاً لنظرية الإشارات، فإن اختيار مكاتب المراجعة الأربع الكبرى يُعد إشارة للسوق بأن عملية المراجعة تتم بكفاءة(Ezat,2015).

وترتب على تحول الشركات إلى المعايير الدولية للتقرير المالي تأخير عملية المراجعة، نظرًا لأنه أصبح على مراقبي الحسابات التعامل مع الأحكام الإدارية المتزايدة من حيث قواعد الاعتراف (على سبيل المثال الأصول غير الملموسة) والتصنيف (مثل الأدوات المالية) عند إجراء مراجعة تلك الأصول (Khlif and Achek,2016).

ويرتبط حجم مكتب المراجعة عكسيًا بتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، ويرجع ذلك إلى عدة أسباب: منها توافر الخبرات والموارد المادية والفنية والتكنولوجية لدى مكاتب المراجعة الكبرى والتي يجعلها قادرة على تنفيذ عملها بكفاءة (نمير،٢٠١٧)، وأن المكاتب الكبرى أكثر مرونة في الجدولة الزمنية لإكمال عملية المراجعة في الوقت المحدد مقارنة بمكاتب المراجعة الأخرى(Ezat,2015)، بالإضافة إلى رغبة المكاتب الكبرى في الحفاظ على سمعتها والاستمرار مع

العميل وزيادة الحصة السوقية، مما يدفع تلك المكتب في إصدار تقريرها عن مراجعة القوائم المالية في الوقت المناسب (Afify,2009؛ سليم،٢٠١٩).

ويؤكد ذلك (Habib,2015) بأن قدرة مكاتب المراجعة الكبرى(Big 4) على الاستثمار في الموظفين بها ونظم رقابة الجودة بها يساعدها في مراجعة القوائم المالية المعقدة والمعتمدة على القيمة العادلة بشكل أسرع من مكاتب المراجعة الأخرى (non-Big 4).بالإضافة إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى لديها مراقبي حسابات متخصصون وتستخدم التكنولوجيا في عملية المراجعة مما يساعدها على أداء إجراءات المراجعة بشكل إلكتروني ويخفض ذلك من فترة المراجعة ومن ثم عدم التأخير في إصدار تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية (Al Bhoor and Khamees,2016).

ولذلك عندما يكون مراقب الحسابات ضمن مكاتب المراجعة الكبرى تكون فترة إصدار تقرير مراقب الحسابات أقل بعد التحول إلي المعايير الدولية للتقرير المالي (Mohammedetal,2018)، ويرجع ذلك لكون مراقبي الحسابات ذوى الارتباط بمكاتب مراجعة دولية لديهم التأهيل الكافي والخبرة بالمعايير الدولية للتقرير المالي، فضلاً عن كونهم خبراء استشاريون رئيسيون في تقديم خدمات للشركات فيما يتعلق بأثر التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي (Abu Risheh and Al-Saeed,2014).

ولذلك يتوقع الباحث أن التحول الالزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي يزيد من فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولكن عندما يرتبط مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الأربعة الكبرى فإن فترة التأخير تكون أقل.

وفي ضوء ما سبق يتوصل الباحث إلى الفرض الثالث:

" يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة".

٨- منهجية البحث

تتناول منهجية البحث عرض لأهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة البحث، تعريف ووصف متغيرات البحث، وبناء نماذج الانحدار لتوضيح العلاقات بين المتغيرات واختبار فروض البحث، ثم

عرض للأساليب الإحصائية المستخدمة، ويلى ذلك عرض نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض، وأخيراً عرض نتائج وتوصيات البحث، والأبحاث المستقبلية.

٨-١ أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى قياس أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، وتم بناء ثلاثة نماذج انحدار واختبارهم احصائياً للتحقق من صحة فروض البحث، بالإضافة إلى خمسة نماذج توضح تحليل الحساسية وتحليلاً إضافياً قياساً على(Kawshalya and Srinath, 2019؛Mohammed et al,2018؛Habib,2015 ؛ Baatwah et al,2015، Khlif and Samaha,2014؛Miah et al,2019).

٨-٢ مجتمع وعينة البحث

يتكون مجتمع البحث من الشركات غير المالية المدرجة في السوق المالية السعودية؛ وتم اختيار عينة وفق مجموعة محددات قياساً على (Mohammed et al,2018)، وهي توافر البيانات اللازمة للدارسة خلال الفترة الزمنية ٢٠١٥ – ٢٠١٨، وأن تكون من المؤسسات غير المالية لوجود متطلبات خاصة لتلك المؤسسات، وفى ضوء ذلك تم اختيار عينة من (١٠٧) شركة بإجمالي عدد مشاهدات (٤٢٨) مشاهدة، ويوضح الجدول رقم (١) توزيع عينة البحث .

جدول ١: توزيع عينة البحث حسب القطاعات

القطاع	عدد الشركات
القطاع الرئيسي الاتصالات | القطاع: الاتصالات	٤
القطاع الرئيسي السلع الاستهلاكية الأساسية | القطاع: إنتاج الأغذية	١٢
القطاع الرئيسي السلع الاستهلاكية الأساسية | القطاع: تجزئة الأغذية	٤
القطاع الرئيسي السلع الاستهلاكية الكمالية | القطاع: الخدمات الاستهلاكية	٧
القطاع الرئيسي السلع الاستهلاكية الكمالية | القطاع: السلع طويلة الاجل	٦
القطاع الرئيسي السلع الاستهلاكية الكمالية | القطاع: تجزئة السلع الكمالية	٦
القطاع الرئيسي الصحة | القطاع: الرعاية الصحية	٦
القطاع الرئيسي الصناعات | القطاع: السلع الرأسمالية	١٢
القطاع الرئيسي الصناعات | القطاع: النقل	٥
القطاع الرئيسي العقار | القطاع: إدارة وتطوير العقارات	٩
القطاع الرئيسي المواد الأساسية | القطاع: المواد الأساسية	٣٦
إجمالي عدد الشركات	١٠٧

٨-٣ تعريف ووصف متغيرات البحث

٨-٣-١ المتغير المستقل: التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS: تم قياس هذا المتغير باستخدام قيمة وهمية = ١ في فترة ما بعد التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS ؛ والقيمة = صفر في فترة ما قبل التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، قياساً على (Musah et al.,2018؛ Abu Risheh and Al-Saeed,2014)

٨-٣-٢ المتغير التابع: تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية: تم قياس هذا المتغير باستخدام الفترة ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع تقرير مراقب الحسابات، قياساً على (Amirul and Salleh,2014).

٨-٣-٣ المتغيرات الرقابية

٨-٣-٣-١ نوع الرأي في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية: تم قياس هذا المتغير باستخدام قيمة وهمية = ١ في حالة الرأي غير المُعدل هو الوارد بتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية؛ والقيمة= صفر رأي بخلاف ذلك، قياساً على(Yaacob and Ahmad,2012؛Khoufi and Khoufi,2018).

٨-٣-٣-٢ تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر: تم قياس هذا المتغير باستخدام قيمة وهمية =١ في حالة نتيجة أعمال الشركة صافي خسارة؛ والقيمة = صفر خلاف ذلك قياساً على Musah et.al,2018; Yaacob and Ahmad,2012; Amirul and Salleh,2014; Khoufi; and Khoufi,2018 نمير،٢٠١٧).

٨-٣-٣-٣ الرافعة المالية: تم قياس هذا المتغير بقسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول، قياساً على (Dong et.al,2018).

٨-٣-٤ المتغيرات المُعدلة

٨-٣-٤-١ حجم الشركة عميل المراجعة: يُعبر عن حجم الشركة بإجمالي الأصول، ويتم قياسها باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، قياساً على (Durand,2019).

٨-٣-٤-٢ حجم مكتب المراجعة: تم قياس هذا المتغير باستخدام قيمة وهمية = ١ في حالة مكتب المراجعة القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة عميل المراجعة ضمن المكاتب الأربعة الكبار BIG 4، والقيمة= صفر في حالة مكتب المراجعة non-BIG4، قياساً على (Musah et.al,2018; Khoufi and Khoufi,2018).

جدول ٢: متغيرات البحث وكيفية قياسها

المتغير	وصف المتغير	قياس المتغير
المتغير المستقل	التحول الإلزامي إلي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS	قيمة وهمية = ١ في فترة ما بعد التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، والقيمة = صفر قبل التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS.
المتغير التابع	تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية.	الفترة ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع تقرير مراقب الحسابات.
المتغيرات الرقابية	نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية	قيمة وهمية = ١ في حالة الرأي غير المُعدل هو الوارد بتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، والقيمة = صفر رأي بخلاف ذلك.
	تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر	قيمة وهمية = ١ نتيجة أعمال الشركة صافي خسارة، والقيمة = صفر خلاف ذلك.
	الرافعة المالية	إجمالي الالتزامات / إجمالي الأصول
المتغيرات المُعدلة	حجم الشركة عميل المراجعة	لوغاريتم إجمالي الأصول.
	حجم مكتب المراجعة	قيمة وهمية = ١ في حالة مكتب المراجعة القائم بمراجعة القوائم المالية للشركة عميل المراجعة ضمن المكاتب الأربعة الكبار BIG 4، والقيمة = صفر في حالة مكتب المراجعة NON-BIG4.

٨-٤ بناء نماذج الانحدار لفروض البحث

في ضوء هدف البحث، وفروضه ووصف وقياس متغيراته، تم وضع نماذج الانحدار التالية:

النموذج الأول والثاني: لاختبار الفرض الأول: "**يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية**" إحصائياً، وتم صياغة نموذجين انحدار على النحو التالي:

النموذج الأول: قياس الأثر المباشر للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، من خلال نموذج الانحدار البسيط:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \varepsilon\ (1)$$

النموذج الثاني: قياس أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بعد إدخال متغيرات رقابية تجمع بين خصائص مراقبي الحسابات(نوع الرأي في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية) وخصائص الشركة عميل المراجعة (تحقيق خسائر، الرافعة المالية)، من خلال نموذج الانحدار الخطى المتعدد:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \varepsilon\ (2)$$

النموذج الثالث: لاختبار الفرض الثاني: "**يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة**" إحصائياً، تم صياغة نموذج الانحدار المتعدد على النحو التالي:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ SIZE\ it + \beta 5\ IFRS * SIZE\ it + \varepsilon\ (3)$$

النموذج الرابع: لاختبار الفرض الثالث: "**يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة** " إحصائياً، تم صياغة نموذج الانحدار على النحو التالي:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ OFFICE\ it + \beta 5\ IFRS * OFFICE\ it + \varepsilon\ (4)$$

حيث إن: تأخير تقرير مراقب الحسابات *ARL(auditor report lag)*

المعايير الدولية للتقرير المالي *IFRS(International Financial Report Standard)*

نوع الرأي بتقرير مراقب الحسابات *AOPIN*

تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر *LOSS*

الرافعة المالية *LEV*

حجم الشركة عميل المراجعة *SIZE*

حجم مكتب المراجعة	*OFFICE*
متغير تفاعلي للمعايير الدولية للتقرير المالي وحجم الشركة عميل المراجعة	*IFRS * SIZE*
متغير تفاعلي للمعايير الدولية للتقرير المالي وحجم مكتب المراجعة	*IFRS * OFFICE*
قيمة معامل بيتا	*β1, β2, β3, β4, β5*
الخطأ العشوائي	ε

٨-٥ أدوات البحث ومصادر الحصول على البيانات

اعتمد الباحث على منهجية الدراسة التطبيقية من خلال تحليل التقارير المالية السنوية لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات البحث قياساً على(Miah et al,2019; Mohammed et al,2018; Stewart and Cairney, 2019; Abdillah et al,2019; Coffie and Bedi, 2019; Habib et al,2019)، وتم الحصول على تلك التقارير المالية من خلال المواقع الالكترونية للشركات، موقع تداول، موقع أرقام، وذلك للفترة (٢٠١٥ – ٢٠١٨).

٨-٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة

اعتمد الباحث على البرنامج الإحصائي SPSS، حيث تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية في تحليل البيانات وتتمثل في:

- الإحصاء الوصفي متمثلاً في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، بغرض توصيف متغيرات البحث المستقلة والتابعة والرقابية والمُعدلة.
- اختبار مشكلة التداخل (الازدواج) الخطي Multicollinearity من خلال معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF).
- اختبار ANOVA لتحديد معنوية نموذج الانحدار.
- نموذج ارتباط بيرسون لقياس العلاقات بين متغيرات البحث.
- نموذج الانحدار الخطي البسيط والمتعدد لقياس أثر المتغيرات المستقلة والرقابية والمُعدلة على المتغير التابع.

٨-٧ تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي

يتم تحليل ومناقشة نتائج التحليل الإحصائي من خلال عرض نتائج تحليل الإحصاء الوصفي لمتغيرات البحث، وعلاقات الارتباط بينها، ثم نتائج تحليل الانحدار البسيط والمتعدد لعرض نتائج اختبارات الفروض.

٨-٧-١ الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث:

يهدف الإحصاء الوصفي إلى توضيح سمات متغيرات البحث من حيث المتوسط الحسابي، الانحراف المعياري، الحد الأدنى، والحد الأقصى، وذلك على النحو التالي:

جدول ٣: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات البحث

المتغيرات المستمرة Continuous variables	المتوسط الحسابي Mean	الانحراف المعياري Std. Dev.	الحد الأدنى Min	الحد الأقصى Max
تأخير تقرير مراقب الحسابات	60	20.869	9	150
الرافعة المالية	0.381	0.202	0.02	0.87
لوغاريتم حجم الشركة عميل المراجعة	9.34	0.693	7	12
المتغيرات المنفصلة Dummy variables	عدد المشاهدات	نسبة %		
حجم مكتب المراجعة (Big 4)	211	% 49		
نوع الرأي (غير المُعدل) بتقرير مراقب الحسابات	378	% 88		
تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر	91	% 21		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٣)، أن الحد الأدنى لفترة تقرير مراقب الحسابات (٩) أيام، والحد الأقصى (١٥٠) يوم، ومتوسط الفترة لعينة الدراسة (٦٠) يوم، وأن عدد المشاهدات للشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار BIG 4 عددها (٢١١) مشاهدة بنسبة (٤٩%)، بينما عدد المشاهدات للشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار – NON BIG 4 (٢١٧) مشاهدة بنسبة (٥١%) .

كما يوضح الجدول رقم (٣)، أن عدد المشاهدات للشركات التي يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية رأي غير مُعدل (٣٧٨) مشاهدة بنسبة (٨٨%) ، بينما عدد المشاهدات للشركات التي يتضمن تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية رأي مُعدل (٥٠) مشاهدة بنسبة (١٢%)، وأن عدد المشاهدات للشركات التي كانت نتيجة أعمالها صافي خسارة عددها (٩١) مشاهدة بنسبة (٢١%)، بينما عدد المشاهدات بخلاف ذلك (٣٣٧) مشاهدة بنسبة (٧٩%).

٨-٧-٢ معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث

تم قياس الارتباط بين متغيرات البحث باختبار بيرسون، وكانت نتائج الاختبار على النحو التالي:

جدول ٤: معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات البحث

Correlations								
		LAG	**IFRS**	**OPIN**	**LAV**	**LOS**	**OFFICE**	**SIZE**
LAG	Pearson Correlation	1						
	Sig. (2-tailed)							
IFRS	Pearson Correlation	.448**	1					
	Sig. (2-tailed)	.000						
OPIN	Pearson Correlation	-.145-**	.058	1				
	Sig. (2-tailed)	.003	.230					
LAV	Pearson Correlation	.127**	.000	-.071-	1			
	Sig. (2-tailed)	.009	.994	.142				
LOSS	Pearson Correlation	.248**	.154**	-.238-**	.179**	1		
	Sig. (2-tailed)	.000	.001	.000	.000			
OFFICE	Pearson Correlation	-.024-	-.070-	.140**	.149**	-.147-**	1	

	Sig. (2-tailed)	.614	.148	.004	.002	.002		.000
SIZE	Pearson Correlation	-.173-**	-.005-	.183**	.344**	-.123-*	.417**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.914	.000	.000	.011	.000	
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). *. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).								

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٤)، أن هناك ارتباط معنوي إيجابي بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١. ويتضح أيضاً أن تأخير تقرير مراقب الحسابات يرتبط إيجابًا بكلٍّ من الرافعة المالية، وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١، بينما يرتبط سلبًا بكلٍّ من نوع الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية ، وحجم الشركة عميل المراجعة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠١. ولا ترتبط بحجم مكتب المراجعة عند مستوى معنوية أكبر من ٠,٠٥.

٨-٧-٣ اختبار صلاحية البيانات ونماذج الانحدار للتحليل الإحصائي

للتحقق من عدم وجود مشكلة التداخل (الازدواج) الخطي Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة والرقابية، يتضح بشكل أولي من نتائج تحليل الارتباط بالجدول رقم (٤) أن معاملات الارتباط بين متغيرات البحث أقل من (٠,٩) مما يدل على عدم وجود مشكلة التداخل (الازدواج) الخطي(سليم،٢٠١٩)، ولتأكيد ذلك تم إجراء اختبار Multicollinearity Test من خلال إيجاد معامل التباين المسموح Tolerance ومن ثم ايجاد معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) لكل متغير مستقل ورقابي حيث إن قوة نموذج الانحدار تعتمد على فرضية استقلال المتغيرات التفسيرية (منصور،٢٠١٨)، ويوضح نتيجة ذلك الاختبار الجدول رقم (٥) التالي:

جدول ٥: نتائج اختبار التداخل الخطي Multicollinearity Test

VARIABLE	الفرض الأول (نموذج الانحدار الأول)		الفرض الثاني (نموذج الانحدار الثاني)		الفرض الثالث (نموذج الانحدار الثالث)	
	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF
IFRS	.966	1.035	.916	1.091	.496	2.016
OPIN	.934	1.071	.901	1.109	.918	1.090
LAV	.966	1.035	.818	1.223	.934	1.071
LOS	.889	1.125	.867	1.154	.872	1.147

OFFICE	-	-	-	-	.487	2.055
IFRS*OFFICE	-	-	-	-	.351	2.847
SIZE	-	-	.686	1.458	-	-
IFRS*SIZ	-	-	.792	1.263	-	-

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٥) أن قيمة معامل التباين المسموح Tolerance أقل من (٥) وأن قيمة (VIF) لجميع المتغيرات المستقلة والرقابية أكبر من (١) وأقل من (١٠)، مما يدل على أن النماذج المستخدمة في تفسير الأثر على المتغير التابع لا تعاني من وجود مشكلة التداخل (الازدواج) الخطي (منصور،٢٠١٨؛Al Bhoor and Khamees,2016)، وبالتالي لا توجد مشاكل في قياس نماذج الانحدار تؤثر في نتائجها، ومن ثم قوة نماذج الانحدار في تفسير تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع.

٨-٧-٤ نتائج اختبار الفروض (في ظل التحليل الأساسي)

٨-٧-٤-١ تحليل نتيجة اختبار الفرض الأول

استهدف الفرض اختبار أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية . ولاختبار الفرض تم تحويله إلى صورة فرض العدم على النحو التالي:

H0: لا يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \varepsilon\ (1)$$

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \varepsilon\ (2)$$

ولاختبار الفرض احصائياً تم استخدام نموذج الانحدار البسيط لقياس الأثر المباشر للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على توقيت تقرير مراقب الحسابات، ونموذج الانحدار الخطى المتعدد لقياس نفس الأثر في ظل ادخال المتغيرات الرقابية، وتظهر نتائج التحليل الجدول رقم (٦) على النحو التالي:

جدول ٦: نتائج اختبار الفرض الأول

Variable	النموذج الأول			النموذج الثاني		
	Coef.	T	P>t	Coef.	T	P>t

IFRS	51.136	10.337	000	18.131	10.212	.000
AOPIN	-	-	-	-8.569-	-3.048-	.002
LEV	-	-	-	9.651	2.189	.029
LOSS	-	-	-	6.783	2.999	.003
cons	18.668	40.043	0.000	53.854	16.396	.000
R2	.201			.259		
Adj R-squared	.199			.252		
F	106.851			36.917		
Prob> F	.000			.000		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يوضح الجدول رقم (٦) نتائج الاختبار الفرض الأول؛ حيث تم قياس الأثر المباشر للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات، وذلك من خلال اختبار النموذج الأول، وكانت النتيجة هي أن قيمة F=106.851 بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٥،مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square تساوى ١٩.٩ % مما يدل على قدرة التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي على تفسير التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ١٩.٩%، وباقي النسبة قد يرجع إلى عدم ادراج متغيرات مستقلة أخرى كان يمكن ادرجها وذات تأثير أو إلى الخطأ العشوائي، وأنه يوجد أثر معنوي إيجابي للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

ويوضح أيضاً الجدول رقم (٦) نتائج الاختبار الفرض الأول بعد ادخال المتغيرات الرقابية، وذلك من خلال اختبار النموذج الثاني، وكانت النتيجة هي أن قيمة F =36.917 بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square ارتفعت إلى ٢٥,٢% بعد ادخال المتغيرات الرقابية، مما يدل على أن كلً من التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي، نوع الرأي، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، والرافعة المالية على تفسير التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ٢٥.٢%، وأنه يوجد أثر معنوي إيجابي للتحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، وبناء على ذلك يثبت رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل والذى ينص على " **يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية**

التاريخية"، ويتفق ذلك مع (Khlif and Achek,2016; Habib,2015; Amirul and Salleh,2014; Kawshalya and; Srinath, 2019). وتدل تلك النتيجة علي أن التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي يتسبب في تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية إما بسبب تأخير تسليم الشركات لتلك القوائم لمراقبي الحسابات أو أداء مزيد من اجراءات المراجعة للتحقق من القياس والإفصاح المحاسبي وفق المعايير الدولية للتقرير المالي مما يزيد من وقت عملية المراجعة، ومن ثم تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية.

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية؛ فإن نوع الرأي له أثر معنوي سلبي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ ويدل ذلك على أنه عند إصدار تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية متضمناً رأي غير مُعدل تكون فترة إصدار التقرير أقل، بينما في حالة الرأي المُعدل تستغرق فترة إصدار التقرير وقت أطول، ويتفق ذلك مع (الصيرفي،٢٠١٧)، ولا يتفق مع (Aljaaidi et al,2019). وتُفسر تلك النتيجة بأن رأي مراقب الحسابات المُعدل مؤشر لوجود مشكلات واجهت مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة ومن ثم تتطلب المزيد من إجراءات المراجعة، فضلاً عن أن الرأي المُعدل يفقد أصحاب المصالح الثقة في المعلومات المالية، لذلك تحاول الشركات التأخير في الاستجابة لطلبات مراقب الحسابات أو الضغط عليه لتعديل ذلك الرأي، وذلك يتفق مع (Moalla,2017؛Ezat,2015؛Durand,2019).

والرافعة المالية لها أثر معنوي إيجابي على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويدل ذلك على طول فترة المراجعة عندما ترتفع درجة الرفع المالي ويتفق ذلك مع الصيرفي،٢٠١٧؛ (Al Bhoor and Khamees,2016) بينما يختلف مع (Aljaaidi et al,2019). وتُفسر تلك النتيجة بأن الشركة التي لديها رافعة مالية مرتفعة مؤشر لارتفاع مخاطر المراجعة نتيجة احتمال وجود مشكلات في استمرارية المنشأة مما يتطلب أداء إجراءات مراجعة إضافية، ومن ثم وقت أطول في عملية المراجعة، ويتفق ذلك التفسير مع (نمير،٢٠١٧؛Abdillah et al,2019).

وأيضاً تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر له أثر معنوي إيجابي على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويدل ذلك على طول فترة المراجعة في حال تحقيق العميل خسائر، ويتفق ذلك مع(Al Bhoor and Khamees,2016)؛ ويؤكد ذلك ما توصل اليه (Afify,2009؛ نمير،٢٠١٧؛ Abdillah et al,2019؛Ezat,2015) من أن الشركات التي تحقق خسائر فإن قوائمها المالية تحمل أخباراً سيئة تؤثر على قيمتها، مما يدعوها إلى الضغط على مراقبي الحسابات للتأخير في

إصدار تقرير المراجعة، بالإضافة إلى أن وجود خسائر لدى الشركة عميل المراجعة مؤشر لارتفاع مخاطر المراجعة مما يتطلب مزيد من إجراءات المراجعة والتي تتسبب في طول عملية المراجعة ومن ثم تأخير تقرير مراقب الحسابات.

٨-٧-٤-٢ تحليل نتيجة اختبار الفرض الثاني

استهدف الفرض اختبار مدى اختلاف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة، ولاختبار الفرض تم تحويله إلى صورة فرض العدم على النحو التالي:

H0: لا يختلف أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ SIZE\ it + \beta 5\ IFRS * SIZE\ it + \varepsilon\ (3)$$

ولاختبار الفرض احصائياً تم استخدام الانحدار الخطى المتعدد وفق النموذج الثالث، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (٧) على النحو التالي:

جدول ٧: نتائج اختبار الفرض الثاني

Variable	النموذج الثاني			النموذج الثالث		
	Coef.	T	P>t	Coef.	T	P>t
IFRS	18.131	10.212	.000	18.133	10.147	.000
AOPIN	-8.569-	-3.048-	.002	-6.323-	-2.254-	.025
LEV	9.651	2.189	.029	17.587	3.744	.000
LOSS	6.783	2.999	.003	5.254	2.340	.020
SIZE	-	-	-	-6.072-	-4.068-	.000
IFRS*SIZE	-	-	-	6.251	.160	.873
_cons	53.854	16.396	.000	105.832	7.983	.000
R2	.259			.291		
Adj R-squared	.252			.281		
F	36.917			28.799		
Prob> F	.000			.000		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٧) أن قيمة٢٨.٧٩٩ = F بمستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square ٢٨.١%، مما يدل على أن كلً من التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي، نوع الرأي، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، والرافعة المالية، حجم الشركة عميل المراجعة، ومتغير التفاعل بين التحول إلى IFRS مع حجم الشركة عميل المراجعة يفسرون التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ٢٨.١%، وبإدخال حجم الشركة عميل المراجعة كمتغير مُعدل، كان التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث كانت قيمة T 10.147= بمستوى معنوية أقل من (٠,٥)، بينما متغير التفاعل بين التحول إلى IFRS مع حجم الشركة عميل المراجعة ليس له أثر على تأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث بلغت قيمة T 0.160= بمستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥) ، مما يدل على رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم "**لا يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم الشركة عميل المراجعة.**

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية؛ فإن حجم الشركة عميل المراجعة لها أثر معنوي سلبي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، ويدل ذلك على أن فترة إصدار تقرير مراقب الحسابات تكون أقل عندما يكون حجم الشركة عميل المراجعة كبير، ويتفق ذلك مع (Al Bhoor and Khamees,2016)، ولا يتفق مع (الصيرفي،٢٠١٧؛Mohammed et al,2018). وتُفسر تلك النتيجة بأن الشركات كبيرة الحجم لديها موارد مادية لدفع أتعاب أعلى لعملية المراجعة لإصدار التقرير دون تأخير في ظل ما تواجهه تلك الشركات من ضغوط تنظيمية أو من جانب المستثمرين، ويتفق ذلك التفسير مع(Afify,2009). وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥؛ بينما تتأثر إيجابًا بكلً من الرافعة المالية وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

٨-٧-٤-٣ تحليل نتيجة اختبار الفرض الثالث

استهدف الفرض اختبار مدى اختلاف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة

قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة، ولاختبار هذا الفرض تم تحويله إلى صورة فرض العدم على النحو التالي:

H0: لا يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ OFFICE\ it + \beta 5\ IFRS * OFFICE\ it + \varepsilon \quad (4)$$

ولاختبار الفرض احصائياً تم استخدام الانحدار الخطى المتعدد وفق النموذج الرابع، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (٨) على النحو التالي:

جدول ٨: نتائج اختبار الفرض الثالث

Variable	النموذج الثاني			النموذج الرابع		
	Coef.	T	P>t	Coef.	t	P>t
IFRS	18.131	10.212	.000	19.663	7.928	.000
AOPIN	-8.569-	-3.048-	.002	-8.720-	-3.073-	.002
LEV	9.651	2.189	.029	9.093	2.026	.043
LOSS	6.783	2.999	.003	6.986	3.056	.002
OFFICE	-	-	-	2.814	1.124	.262
IFRS*OFFICE	-	-	-	-2.957-	-.843-	.400
_cons	53.854	16.396	.000	52.681	15.176	.000
R2	.259			.261		
Adj R-squared	.252			.250		
F	36.917			24.781		
Prob> F	.000			.000		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٨) أن قيمة F =٢٤.٧٨١ بمستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ ، مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square ٢٥%، مما يدل على أن كلً من التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي، نوع الرأي، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، الرافعة المالية، وحجم مكتب المراجعة، متغير التفاعل بين التحول إلى IFRS مع حجم مكتب المراجعة يفسرون التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ٢٥%، وبإدخال المتغير التفاعلي (التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي مع حجم مكتب المراجعة) كمتغير

مُعدل، كان التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات ، حيث كانت قيمة T =7.928 بمستوى معنوية أقل من (٠.٠٥)، بينما المتغير التفاعلي ليس له أثر، حيث بلغت قيمة T =-0.843 بمستوى معنوية أكبر من (٠.٠٥) ، مما يدل على رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم " **لا يختلف تأثير التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف حجم مكتب المراجعة** "، ويختلف ذلك مع(Mohammed et al,2018).

وفيما يتعلق بتأثير المتغيرات الرقابية؛ فإن حجم مكتب المراجعة ليس له أثر معنوي عند مستوى معنوية أكبر من ٠,٠٥، ويتفق ذلك مع (Aljaaidi et al,2019؛ منصور،٢٠١٨)، ولا يتفق مع(الصيرفي،٢٠١٧؛Afify,2009؛Hassan.Y,2016). وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥؛ بينما تتأثر إيجابًا بكلٍّ من الرافعة المالية وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

٨-٧-٥ تحليل الحساسية

يهدف تحليل الحساسية إلى إعادة اختبار أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية، وذلك بعد تغيير طريقة قياس المتغير التابع بثلاث مقاييس أخري وذلك لإثبات دقة النتائج من خلال قياس مدى اختلاف ذلك الأثر باختلاف مقياس تأخير تقرير مراقب الحسابات؛ حيث يتم قياس فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بمقياس لوغاريتم فترة التقرير LOGARL وذلك للتحكم، إن وجد، في تأثير القيم المتطرفة والغير خطية في تأخير تقرير مراقب الحسابات قياساً على (Baatwah et al,2015،Khlif and Samaha,2014)، وبمقياس الفترة غير العادية(abnormal) ABNARL، ويتم قياس تلك الفترة بالمعادلة: الفترة غير العادية لتأخير تقرير مراقب الحسابات = فترة التقرير(الفترة ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ توقيع تقرير مراقب الحسابات) – متوسط الفترة لعينة الدراسة، قياساً على(منصور،٢٠١٨)؛ وبمقياس الفترة غير العادية حسب الصناعة(abnormal sector) ABNSARL ، ويتم قياس تلك الفترة بالمعادلة: الفترة غير العادية لتأخير تقرير مراقب الحسابات = فترة التقرير – متوسط الفترة للشركات التي تنتمي لنفس الصناعة في عينة الدراسة، قياساً على (Baatwah et al,2015). وفى ضوء ذلك

يتم إعادة اختبار الفرض الأول للبحث، وذلك وفق نماذج الانحدار الخامس والسادس والسابع على النحو التالي:

النموذج الخامس:" **يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بمقياس لوغاريتم فترة التأخير**"

$$LOGARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \varepsilon\ (5)$$

النموذج السادس:" **يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بمقياس فترة التأخير غير العادية عن متوسط عينة الدراسة** ".

$$ABNARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \varepsilon\ (6)$$

النموذج السابع: " **يؤثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بمقياس فترة التأخير غير العادية عن متوسط صناعة عميل المراجعة** "

$$ABNSARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \varepsilon\ (7)$$

وتم اختبار تلك النماذج، ويوضح الجدول رقم (٩) نتائج تلك الاختبارات مقارنة باختبار نموذج الانحدار الثاني لاختبار الفرض الأول ضمن التحليل الأساسي على النحو التالي:

جدول ٩: نتائج تحليل الحساسية

Variable	LAG النموذج الثاني			LOGLAG النموذج الخامس			ABN LAG النموذج السادس			ABNS LAG النموذج السابع		
	Coef.	t	P>t	Coef.	t	P>t	Coef.	t	P>t	Coef.	t	P>t
IFRS	18.131	10.212	.000	.143	8.353	.000	10.771	11.147	.019	10.437	11.131	.000
AOPIN	-8.569-	-3.048-	.002	-.072-	-2.656-	.008	-4.150-	-2.712-	.000	-3.547-	-2.389-	.017
LEV	9.651	2.189	.029	.081	1.911	.057	5.188	2.162	.007	3.303	1.419	.157
LOSS	6.783	2.999	.003	.060	2.742	.006	3.518	2.858	.031	3.730	3.123	.002
_cons	53.854	16.396	.000	1.695	53.666	.000	4.208	2.354	.004	4.078	2.351	.019
R2	.259			.197			.280			.277		
Adj R-squared	.252			.189			.273			.270		
F	36.917			25.879			41.187			40.463		
Prob> F	.000			.000			.000			.000		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (٩) أن مستوى المعنوية لنماذج الانحدار الثلاثة لتحليل الحساسية معنوية عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥؛ مما يدل على قدرة النماذج على تفسير تأثير المتغيرات المستقلة والرقابية في المتغير التابع.

ويوضح النموذج الخامس نتيجة اختبار قياس فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بمقياس لوغاريتم فترة التأخير LOGLAG، أن قيمة Adjusted R Square ١٨.٩% ، وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥). وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، بينما تتأثر إيجابًا بتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥،ولا تتأثر بالرافعة المالية عند مستوى معنوية أكبر من ٠,٠٥.

كما يوضح النموذج السادس نتيجة اختبار قياس فترة تأخير تقرير مراقب بمقياس فترة التأخير غير العادية عن متوسط عينة الدراسة ABN LAG، حيث إن قيمة Adjusted R Square ٢٧.٣%، وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥).وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، بينما تتأثر إيجابًا بكلً من الرافعة المالية وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

ويوضح النموذج السابع نتيجة اختبار قياس فترة تأخير تقرير بمقياس فترة التأخير غير العادية عن متوسط صناعة عميل المراجعة ABNS LAG، حيث إن قيمة Adjusted R Square ٢٧.٣%، وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥). وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، بينما تتأثر إيجابًا بتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، ولا تتأثر بالرافعة المالية عند مستوى معنوية أكبر من ٠,٠٥.

وبمقارنة نتيجة اختبار نموذج الانحدار للفرض الأول للبحث ضمن اجراءات التحليل الأساسي (حيث تم قياس فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بعدد الأيام بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة عميل المراجعة وتاريخ توقيع تقرير مراقب الحسابات) مع نماذج الانحدار الثلاثة لتحليل الحساسية يتضح أن أعلى نسبة Adjusted R Square هي ٢٧.٣% وذلك عند قياس تأخير تقرير مراقب

الحسابات بمقياس فترة التأخير غير العادية عن متوسط صناعة عميل المراجعة؛ وبالرغم من ذلك فإن نماذج الانحدار جميعها معنوية عند مستوي أقل من ٠,٠٥؛ وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عند مستوى معنوية أقل من (٠,٠٥)، **مما يدل على عدم وجود اختلاف لأثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية باختلاف مقياس فترة التأخير، ويدعم ذلك صحة نتيجة اختبار الفرض الأول من التحليل الأساسي.**

٨-٧-٦ التحليل الاضافي

يمكن إجراء العديد من التحليلات الإضافية للتحقق من قوة ودقة نتائج التحليل الأساسي (Miah et al,2019)، ويتم اجراء التحليل الإضافي في هذا البحث على خطوتين: الأولي هي تحويل المتغيرات المُعدلة إلى رقابية، والخطوة الثانية إضافة متغيرات رقابية إضافية.

٨-٧-٦-١ تحويل المتغيرات المُعدلة إلى رقابية

تم إعادة اختبار أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بعد تحويل المتغيرات المُعدلة حجم الشركة عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة إلى متغيرات رقابية، ومعاملة المتغيرات الرقابية الأخرى كمتغيرات مستقلة، وذلك للإجابة على التساؤل البحثي:

-هل يتأثر تأخير تقرير مراقب الحسابات بكلٍّ من حجم الشركة عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، الرافعة المالية في سياق العلاقة بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية ؟

وللإجابة على هذا السؤال، تم تشغيل نموذج الانحدار والذى تم من خلاله معالجة المتغيرات المُعدلة والرقابية كمتغيرات مستقلة تؤثر في المتغير التابع، وذلك على النحو التالي:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ OFFICE\ it + \beta 5\ SIZE\ it + \varepsilon \quad (8)$$

ولاختبار التساؤل البحثي للتحليل الإضافي احصائياً تم استخدام الانحدار الخطى المتعدد وفق النموذج الثامن، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (١٠) على النحو التالي:

جدول ١٠: نتائج التحليل الإضافي

Variable	النموذج الثاني			النموذج الثامن		
	Coef.	t	P>t	Coef.	T	P>t
IFRS	18.131	10.212	.000	18.477	10.673	.000
AOPIN	-8.569-	-3.048-	.002	-6.758-	-2.425-	.000
LOSS	9.651	2.189	.029	17.104	3.678	.016
LEV	6.783	2.999	.003	5.732	2.563	.000
OFFICE	-	-	-	4.768	2.527	.011
SIZE	-	-	-	-7.300-	-5.020-	.012
cons	53.854	16.396	.000	115.275	9.071	.000
R2	.259			.302		
Adj R-squared	.252			.292		
F	36.917			30.294		
Prob> F	.000			.000		

يتضح من الجدول رقم (١٠) أن قيم F = ٣٠.٢٩٤ بمستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ ، مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square ٢٩.٢%، مما يدل على أن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي والمتغيرات الرقابية تُفسر التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ٢٩.٢%، وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث كانت قيمة T =7.928 بمستوى معنوية

أقل من (٠.٠٥). وتتأثر فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات سلبًا بنوع الرأي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، بينما تتأثر إيجابًا بكلٍّ من الرافعة المالية وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥.

وبتحويل المتغيرات المُعدلة إلى متغيرات رقابية، اتضح أن حجم الشركة عميل المراجعة لها أثر معنوي سلبي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥ ، وأن حجم مكتب المراجعة له أثر معنوي إيجابي عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥؛ ويدل ذلك على أن المكاتب الكبرى تستغرق فترة أطول لعملية المراجعة، ويتفق ذلك مع (Al Bhoor and Khamees,2016؛Afify,2009)، ولا يتفق مع(Mohammed et al,2018؛Aljaaidi et al,2019)، وقد يرجع ذلك إلى بذل تلك المكاتب العناية المهنية الواجبة رغبةً منها في الحفاظ على سمعتها وتخفيض مخاطر أعمالها الناتجة عن احتمال التعرض لمخاطر التقاضي حال فشل عملية المراجعة في ظل تطبيق الشركة محل المراجعة لممارسات محاسبية جديدة ومزيد من الإفصاحات وفق متطلبات معايير IFRS .

وبمقارنة مستوى تفسير نموذج الانحدار قبل وبعد تحويل المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية فأن قيمة Adj R-squared قبل ادخال المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية (٢٥.٢%) وبعدها Adj R-squared (٢٩.٢%)، مما يدل على زيادة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بعد تحويل المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية.

وفى ضوء ما سبق، يمكن الإجابة بنعم، وذلك على السؤال: هل يتأثر تأخير تقرير مراقب الحسابات بكلٍّ من حجم الشركة عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، نهاية السنة المالية، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، الرافعة المالية في سياق بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية؟.

٨-٧-٦-٢ تحويل المتغيرات المُعدلة إلى رقابية وإضافة متغيرات رقابية إضافية

تم إعادة اختبار أثر التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية بعد تحويل المتغيرات المُعدلة إلى متغيرات رقابية وإضافة متغيرات رقابية أخري وهى نهاية السنة المالية (تم قياس هذا المتغير باستخدام قيمة وهمية = ١ في نهاية السنة المالية للشركة عميل المراجعة في ١٢/٣١، والقيمة = صفر خلاف ذلك قياساً على (Khoufi and Khoufi,2018)؛

ومعدل العائد على الأصول (تم قياس هذا المتغير بقسمة صافي الربح على إجمالي الأصول قياساً على(Abdillah et.al,2019)، وذلك للإجابة على السؤال البحثي :

- **هل يتأثر تأخير تقرير مراقب الحسابات بكلٍّ من حجم الشركة عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، نهاية السنة المالية، معدل العائد على الأصول، نوع الرأي، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، الرافعة المالية في سياق العلاقة بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية ؟**

وللإجابة على هذا السؤال، تم تشغيل نموذج الانحدار والذى تم من خلاله معالجة المتغيرات المُعدلة والرقابية كمتغيرات مستقلة تؤثر في المتغير التابع، وذلك على النحو التالي:

$$ARL\ it = \beta 0 + \beta 1\ IFRS\ it + \beta 2\ AOPIN\ it + \beta 3\ LOSS\ it + \beta 3\ LEV\ it + \beta 4\ OFFICE\ it + \beta 5\ SIZE\ it + \beta 6\ YEND\ it + \beta 7\ ROA\ it + \varepsilon \quad (9)$$

ولاختبار التساؤل البحثي للتحليل الإضافي احصائياً تم استخدام الانحدار الخطى المتعدد وفق النموذج التاسع، وتظهر نتائج التحليل في الجدول رقم (١١) على النحو التالي:

جدول ١١: نتائج التحليل الإضافي

Variable	النموذج الثاني			النموذج التاسع		
	Coef.	T	P>t	Coef.	t	P>t
IFRS	18.131	10.212	0.000	18.472	10.621	0.000
AOPIN	-8.569-	-3.048-	0.002	-6.808-	-2.422-	0.016
LOSS	9.651	2.189	0.029	17.105	3.647	0.000
LEV	6.783	2.999	0.003	5.700	2.479	0.014
OFFICE	-	-	-	4.809	2.520	0.012
SIZE	-	-	-	-7.299-	-4.959-	0.000
YEND	-	-	-	0.561	0.155	0.877
ROA	-	-	-	-0.137-	-0.045-	0.964
cons	53.854	16.396	0.000	114.778	8.755	0.000
R2	0.259			0.302		
Adj R-squared	0.252			0.288		
F	36.917			22.617		
Prob> F	0.000			0.000		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

يتضح من الجدول رقم (١١) أن قيم F = ٢٢.٦١٧ بمستوى معنوية أقل من ٠.٠٥ ، مما يدل على معنوية النموذج الإحصائي المستخدم، وأن قيمة Adjusted R Square ٢٨.٨%، مما يدل على أن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي والمتغيرات الرقابية تُفسر التغير في تأخير تقرير مراقب الحسابات بنسبة ٢٨.٨%، وأن التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات، حيث كانت قيمة١٠.٦٢١ = T بمستوى معنوية أقل من (٠.٠٥).

وأن تأخير تقرير مراقب الحسابات يتأثر سلبًا بكلً من نوع الرأي، وحجم الشركة عميل المراجعة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، بينما يتأثر إيجابًا بكلً من الرافعة المالية وحجم مكتب المراجعة عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، ولا يتأثر بكلً من نهاية السنة المالية، ومعدل العائد على الأصول عند مستوى معنوية أكبر من ٠,٠٥، ويتفق ذلك مع(AlBhoor and Khamees,2016) ولا يتفق مع (Mohammed et al,2018؛Afify,2009).

وبمقارنة مستوى تفسير نموذج الانحدار قبل وبعد تحويل المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية وإضافة متغيرات رقابية أخري فإن قيمة Adjusted R-squared قبل ادخال المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية ٢٥.٢% وبعدها Adjusted R-squared٢٨.٨% يتضح زيادة القدرة التفسيرية لنموذج الانحدار بعد تحويل المتغيرات المُعدلة كمتغيرات رقابية وإضافة متغيرات رقابية.

وفى ضوء ما سبق، يمكن الإجابة على السؤال: هل يتأثر تأخير تقرير مراقب الحسابات بكلً من حجم الشركة عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، نوع الرأي، نهاية السنة المالية، تحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، الرافعة المالية في سياق بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية ؟ **بنعم جزئياً** حيث إنه لا يوجد أثر معنوي لكلً من نهاية السنة المالية، ومعدل العائد على الأصول.

٩- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

٩-١ النتائج

- **فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات** أحد العوامل التي تُحدد خاصية التوقيت المناسب للتقارير المالية، ويتم قياسها بالعديد من المقاييس منها الفترة بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع

تقرير مراقب الحسابات؛ ولوغاريتم تلك الفترة؛ والفترة غير الطبيعية بين فترة التقرير ومتوسط فترة التقرير لعينة الدراسة أو متوسط فترة التقرير للصناعة.

- **تتمثل محددات فترة تأخير مراقب الحسابات** في ثلاثة مجموعات: الأولي خصائص مراقبي الحسابات، والثانية خصائص الشركة عميل المراجعة، والثالثة الحوكمة.
- **بلغ متوسط فترة إصدار تقرير مراقب الحسابات** للشركات غير المالية المسجلة في السوق المالية السعودية ٦٠ يوماً.
- **أظهرت نتائج تحليل الارتباط،** أن هناك ارتباط معنوي إيجابي بين التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية وتأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة قوائمها المالية السنوية التاريخية. وأن تأخير تقرير مراقب الحسابات يرتبط إيجابًا بكلٍّ من الرافعة المالية، وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر، بينما يرتبط سلبًا بكلٍّ من نوع الرأي الوارد في تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية، وحجم الشركة عميل المراجعة، ولا يرتبط بحجم مكتب المراجعة.
- **توصلت نتائج التحليل الأساسي،** أن التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية لتلك الشركات، وأن ذلك الأثر لا يختلف باختلاف كلٍّ من حجم الشركة عميل المراجعة وحجم مكتب المراجعة،.
- **وتوصلت أيضاً نتائج التحليل الأساسي،** أن تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية يتأثر سلبًا بنوع الرأي الوارد بذلك التقرير، بينما يتأثر إيجابًا بكلٍّ من الرافعة المالية وتحقيق الشركة عميل المراجعة لخسائر.
- **توصلت نتائج تحليل الحساسية،** أن التحول الإلزامي إلى المعايير الدولية للتقرير المالي للشركات المسجلة في السوق المالية السعودية له أثر معنوي إيجابي على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية لتلك الشركات، وأن ذلك الأثر لا يختلف باختلاف مقياس فترة التأخير.
- **توصلت نتائج التحليل الإضافي،** أن تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية يتأثر إيجابًا بحجم مكتب المراجعة، ويتأثر سلبًا بحجم الشركة عميل المراجعة، وذلك كمتغيرات رقابية، ولا يتأثر بكلٍّ من نهاية السنة المالية، ومعدل العائد على الأصول.

٩-٢ التوصيات

- إصدار القائمين على تنظيم المهنة لإرشادات وتوجيهات للحد من تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، والإشارة في التقرير عن أسباب ذلك التأخير، وذلك لما للتأخير في إصدار تقرير مراقب الحسابات من آثار سلبية على سوق المال.
- تدريب العاملين بمكاتب المراجعة على معايير IFRS بشكل دوري ومكثف وما يتم بها من تعديلات على المستوى الدولي قبل اقرارها من الجهات المنظمة لمهنة المحاسبة.
- تدريب مُعدى التقارير المالية بالشركات على المعايير الدولية للتقرير المالي بشكل مستمر في ضوء تعديلات تلك المعايير وذلك بالتعاون مع أقسام المحاسبة بالجامعات.
- تطوير مخرجات التعلم والخطط التدريسية لمقررات المحاسبة المالية بأقسام المحاسبة بالجامعات بما يتوافق مع المعايير الدولية للتقرير المالي ومستجداتها.
- إنشاء هيئة السوق المالية السعودية قواعد بيانات عن حالات تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية وأسبابها، واتاحتها للباحثين لتشجيع البحث العلمي الذى يتناول معالجة مشكلات الممارسة المهنية.
- اهتمام الباحثين في بيئة الأعمال السعودية بإجراء مزيد من البحوث لتحديد الأسباب الحقيقية لتأخير تقرير مراقب الحسابات سواء ما يرجع منها إلى مراقبي الحسابات أو للشركات محل المراجعة، ودراسة الآثار الاقتصادية المترتبة على ذلك التأخير مثل تكلفة التمويل أو قيمة الشركة.

٩-٣ مجالات البحث المقترحة

- خصائص كلٌ من لجنة المراجعة ومجلس الإدارة وجودة المراجعة الداخلية كمُتغيرات مُعدلة للعلاقة بين تبني للمعايير الدولية للتقرير المالي وتأخير تقرير مراقب الحسابات.
- أثر تطوير شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات على فترة تأخيره.
- أثر البيانات الضخمة لدى عميل المراجعة على تأخير تقرير مراقب الحسابات.
- أثر الإفصاح الفوري عن القوائم المالية السنوية التاريخية للشركات على تأخير تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة تلك القوائم.
- قياس الآثار الاقتصادية لتأخير تقرير مراقب الحسابات.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الصيرفي، أسماء أحمد.(٢٠١٧). نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة – دراسة تطبيقية مقارنة. **مجلة المحاسبة والمراجعة**، اتحاد الجامعات العربية، جامعة بني سويف، كلية التجارة، العدد٢، ١٠١ – ١٢٨.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.(٢٠١٧). التحول إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة)، https://socpa.org.sa/Socpa/Home/Projects/1.aspx.

----------.(٢٠١٩). دليل استرشادي لتقارير المراجع المستقل وفقاً للمعايير الدولية للمراجعة والفحص المعتمدة في المملكة العربية السعودية.

سليم، أيمن عطوة عزازي.(٢٠١٩). مدى تأثير آليات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية دراسة اختباريه على الشركات المساهمة المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد٢٣،العدد١، ٢٩١-٣٣٣.

محمد، سامي حسن علي.(٢٠١٦). إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية. **مجلة الفكر المحاسبي**. كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٠ ، العدد١، ٣.٣-٣٥٢.

مطاوع، أحمد كمال.(٢٠١٩). أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات (دراسة تطبيقية). **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد٢٣، العدد٢، ١٤٣-١٩٠.

منصور، محمد السيد.(٢٠١٨). أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة الفكر المحاسبي**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد٢٢، العدد٢،٩٨٤-١٠٣٩.

نمير، أمينة رمضان محمد.(٢٠١٧). تأثير إدارة خطر مستوى أعمال مراقب الحسابات على علاقة مستوى هذا الخطر بمدى تأخير إصدار تقرير المراجعة : دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. **مجلة البحوث المحاسبية**، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ٣٣٨-٣٩٢.

هيئة السوق المالية السعودية.(٢٠١٦):
https://cma.org.sa/MediaCenter/PR/Pages/FinancialStatements.aspx

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., and Habiburrochman, H. (2019). The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag. **Asian Journal of Accounting Research**. 4(1),129-144.

Abu Risheh, K. E., and Al-Saeed, M. T. A. (2014). The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan. **Accounting and Management Information Systems**, 13(3). ,pp. 520-536.

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**,10,(1),56 – 86.

Al Bhoor, A. Y., & Khamees, B. A. (2016). Audit report lag, audit tenure and auditor industry specialization: Empirical evidence from

Jordan. **Jordan Journal of Business Administration**, 12(2), 459-479.

ALexandru.T.2017 .The Analysis of the IFRS Adoption Effects on the Accounting Quality in the European Context ", "Ovidius" University Annals, **Economic Sciences Series** ,XVII(2),687-690

Al-Ghazzawi.A and Alsoboa.S .(2016).Impact of Improvements to the International Accounting Standards on Earnings Management in the Jordanian Industrial Corporations", **Journal of Accounting and Finance**.16(2),58-71.

Al-Htaybat, K. (2018). IFRS adoption in emerging markets: The case of Jordan. **Australian Accounting Review**, 28(1), 28-47.

Aljaaidi.K.S, Bagulaidah.G.S and Ismail.N.Z.(2019).The influence of internal audit function quality, audit committee effectiveness on the audit report lag: empirical evidence from Jordan. **Journal of Research in Finance and Accounting**.4(2),216-238.

Amin, K., Eshleman, J. D., and Feng, C. (2018). The effect of the SEC's XBRL mandate on audit report lags. **Accounting Horizons**, 32(1), 1-27.

Amirul, S. M., and Salleh, M. F. (2014). Convergence to IFRs and audit report lag in Malaysia. **Research Journal of Finance and Accounting**, 5(23),9-16.

Baatwah, S. R., Salleh, Z., and Ahmad, N. (2015). CEO characteristics and audit report timeliness: do CEO tenure and financial expertise matter?. **Managerial Auditing Journal**,30 (8/9),998 – 1022.

Bonsón-Ponte, E., Escobar-Rodríguez, T., and Borrero-Domínguez, C. (2008). Empirical analysis of delays in the signing of audit reports in Spain. **International journal of auditing**, 12(2), 129-140.

Choi, S., Choi, Y. S., & Kim, B. J. (2018). Auditors' strategic audit pricing: evidence from the pre-and post-IFRS Periods. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 37(4), 75-94.

Coffie, W., and Bedi, I. (2019). The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana. **Accounting Research Journal**. 32 (3),436-453.

Dao, M., & Pham, T. (2014). Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. **Managerial Auditing Journal**, 29(6),490-512

De Fuentes, C., and Sierra-Grau, E. (2015). IFRS adoption and audit and non-audit fees: empirical evidence from Spanish listed companies. **Spanish Journal of Finance and Accounting**, 44(4), 387-426.

De George, E. T., Ferguson, C. B., and Spear, N. A. (2013). How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees. **The Accounting Review**, 88(2), 429-462.

Dong, B., Robinson, D and Xu,L. (2018). Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. **Advances in Accounting**, 40, 11-19.

Durand, G. (2019). The determinants of audit report lag: a meta-analysis. **Managerial Auditing Journal**,34(1),44-75.

Edeigba.J and Amenkhienan.F.(2017). The Influence of IFRS Adoption on Corporate Transparency and Accountability: Evidence from New Zealand. **Australasian Accounting**, **Business and Finance Journal**, 11(3),3-19.

Ezat, A. N. (2015). The impact of audit-related factors on audit report lag for the Egyptian listed non-financial companies. **Journal of the Faculty of Commerce for Scientific Research**, 10(1), 1-45.

Habib, A. (2015). The New C hinese Accounting Standards and Audit Report Lag. **International Journal of Auditing**, 19(1), 1-14.

Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., and Miah, M. S. (2019). Determinants of audit report lag: A meta-analysis. **International Journal of Auditing**, 23(1), 20-44

Hassan, Y. M. (2016). Determinants of audit report lag: evidence from Palestine. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 6 (1),13 – 32.

Hessian.M.(2018).The Impact of IFRS Adoption on Earnings Management Activities and Value Relevance of Accounting Information: Applied Study ", **Journal of Accounting and Applied Business Research**,1(3),1-28.

Higgins, S., Lont, D., and Scott, T. (2016). Longer term audit costs of IFRS and the differential impact of implied auditor cost structures. **Accounting and Finance**, 56(1), 165-203.

Hussin.W, Bamahros.H, and Shukeri.S.(2018).Lead engagement partner workload, partner-client tenure and audit reporting lag: Evidence from Malaysia ,**Managerial Auditing Journal**, 33 (3), 246-266.

Ikpefan, O. A., and Akande, A. O. (2012). International financial reporting standard (IFRS): Benefits, obstacles and intrigues for implementation in Nigeria. **Business Intelligence Journal**, 5(2), 299-307.

Kawshalya, P., and Srinath, N. (2019). The impact of company characteristics and IFRS adoption on audit report delay: evidence from a developing country. **In Proceedings of the 3rd International Conference on Business and Information Management** , 87-91.

Khlif, H., and Achek, I. (2016). IFRS adoption and auditing: a review. **Asian Review of Accounting**, 24 (3), 338 – 361.

Khlif, H., and Samaha, K. (2014). Internal Control Quality, E gyptian Standards on Auditing and External Audit Delays: Evidence from the E gyptian Stock Exchange. **International Journal of Auditing**, 18(2), 139-154.

Khoufi, N., & Khoufi, W. (2018). An empirical examination of the determinants of audit report delay in France. **Managerial Auditing Journal**, 33(8/9),700-714.

Masoud .N.(2017).The effects of mandatory IFRS adoption on financial analysts' forecast: Evidence from Jordan ,**Business and Management**,4(1),1-18.

Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. (2020). Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in **Australia**. **Accounting Research Journal**,33(1),186-216.

Mo.K and Lee.J.(2018). IFRS Adoption and the Choice Between Public and Private Debt: Evidence from South Korea ,**Emerging Markets Finance and Trade**, 54, 2533–2556

Moalla, H. (2017). Audit report qualification/modification. **Journal of Accounting in Emerging Economies**,7 (4), 468-485.

Mohammed, I. A., Safinaz, T. P. I., Che-Ahmad, A., and Malek, M. (2018). IFRS adoption and audit delay: The role of shareholders in the audit committee. **International Journal of Accounting and Financial Reporting**, 8(1), 325-343.

Moura.A and Coelho.A.(2016). Impact of Changes in Accounting Standards in Debt Ratios of Firms: Evidence in Brazil . **Brazilian business review**,3(5), 27-50.

Musah, A., Anokye, F. K., & Gakpetor, E. D. (2018). The effects of IFRS adoption and Big 4 audit firms on audit and non-audit fees: Evidence from Ghana. **Accounting and Management Information Systems**, 17(3), 330-352.

Razak .R and Alqurashi .R.(2019).assessing the impact of the mandatory conversion to IFRS on net income in saudi arabia. **Asia Pacific Journal of advanced business and social studies**, 5(1), 65-75.

Setiawan, D., Taib, F. M., Phua, L. K., & Chee, H. K. (2019). IFRS and earnings management in Indonesia: The effect of independent

commissioners. **International Journal of Business and Society**, 20(1), 37-59.

Stewart, E. G., & Cairney, T. D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity. **Managerial Auditing Journal**,34(8)1008-1028

Stewart, E. G., and Cairney, T. D. (2019). Audit report lag and client industry homogeneity .**Managerial Auditing Journal**. 34 (8):1008-1028.

Yeboah.M and Takacs.A.(2018). The Effect of IFRS Adoption and Corporate Performance: Evidence of South Africa. **wseas transactions on business and economics**, 15, 457- 487.