



أثر تقرير المراجعة الموسع على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار: دراسة ميدانية على سوق المراجعة للشركات المساهمة العامّة في المملكة العربية السعودية

د. محمد عبدالله آل عباس*

ملخص

الأهداف: تهدف هذه الدراسة إلى الكشف عن أثر تطبيق مجموعة معايير التقرير الدولي رقم 700 والمعيّار رقم 701 على فترة إصدار تقرير المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية، وهي الفترة الزمنية بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجعة.

المنهج: لتحقيق هدف هذه الدراسة اعتمد على النموذج الخطي لدراسة العلاقة بين توقيت إصدار تقرير المراجعة وعدد من المتغيرات التي تم دراستها في أدبيات المراجعة: المتغيرات التي تتعلق بصفات مكتب المراجعة، والمتغيرات التي تتعلق بصفات العميل، وقد استخلصت بيانات الدراسة من التقارير المالية للشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم بالمملكة العربية السعودية عن العامين الماليين 2016 و2017، وبلغت العينة النهائية 344 شركة مساهمة عامة.

النتائج: توّصلت هذه الدراسة إلى أن متوسط فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة لكل الشركات المساهمة تراوح بين 7 أيام و109 أيام، وبمتوسط مقداره 44 يوماً، بينما بلغت فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة لعام 2016 بين 7 أيام و57 يوماً، وبمتوسط حسابي مقداره 42 يوماً، وانحراف معياري 12 يوماً. أما عام 2017، فتراوح بين 7 أيام و109 أيام، والمتوسط الحسابي لها 46 يوماً تقريباً، وانحراف معياري 17 يوماً تقريباً. كما أشارت النتائج إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، وتطبيق

* جامعة الملك خالد، الإيميل: maalabbas@kku.edu.sa

- تُسَلِّمُ البحث في 2019/11/27، عُذِّل في 2020/7/20، أُجيز للنشر في 2020/7/22.

المعيار الممتد 700، والمعيار 710، وذلك بتأثير يمتد إلى يومين إضافيين عن المتوسط العام.

الختامة: تبين من خلال هذه الدراسة وجود تأثير لتطبيق معايير المراجعة الدولية على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، وهذه النتائج تدعم قرار CMA بتعديل فترة استحقاق تقديم القوائم المالية من 45 يوم عمل إلى 90 يوماً تقويمياً، مع ضرورة إجراء مزيد من البحوث الميدانية (استقصاءات، مقابلات شخصية)؛ للاستطلاع عن العوامل الكامنة داخل مكاتب المراجعة.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجعة، المعايير الدولية للمراجعة، السعودية، الشركات المساهمة.

المقدمة

من الأمور المهمة في المراجعة القانونية الخارجية ما يعرف بـ "الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة" (Audit Report Lag) (فترة إصدار التقرير)، ويقصد بها التاريخ الذي يتم كتابته في تقرير المراجعة، وقد تناولت أدبيات المراجعة العديد من المتغيرات ذات التأثير على فترة إصدار التقرير؛ حيث تنوعت تلك المتغيرات بين ما يتعلق بصفات عميل المراجعة، منها مثلاً (الجبر، 2007؛ سلامة، 1990؛ Afify, 2009 Almosa & Alabbas, 2009; Bamber et al., 1993; Jaggi & Tsui, 1999; Leventis et al., 2005; Mohamad et al., 2010)، ومتغيرات تتعلق بصفات المراجع (الجبر، 2007؛ Bamber et al., 1993؛ Habib & Bhuiyan, 2011؛ Jaggi & Tsui, 1999؛ Knechel & Payne, 2001؛ Lee & Jahng, 2008؛ Leventis et al., 2005)، وكذلك بعض الدراسات تناولت متغيرات تتعلق بطبيعة عملية المراجعة، والعلاقة التي تربط بين المراجع والعميل، منها مثلاً (Knechel & Payne, 1993؛ Bamber et al., 2001؛ Lee & Jahng, 2008؛ Leventis et al., 2005؛ Schwartz & Soo, 1996؛ Tanyi et al., 2010؛ Walker & Hay, 2013).

من خلال استعراض موضوع فترة إصدار التقرير نظامياً وميدانياً، ومن خلال تحليل للأدبيات السابقة، يلاحظ عدم استقرار الأدبيات السابقة على نتائج متسقة حول تأثير بعض العوامل على فترة إصدار التقرير؛ إذ نجد دراسات خلصت إلى أن بعض المتغيرات له تأثير إيجابي، بينما ترى بعض الدراسات أن له تأثيراً سلبياً، في حين لم يثبت لدى دراسات أخرى أي أثر ذي أهمية إحصائية.

من جانب آخر اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين [SOCPA] معايير المراجعة الدولية في عام 2017، ومن بينها معيار المراجعة 700، والمعيار 710، وبذلك تم التوقف عن تطبيق معايير التقارير السعودية المعتمدة منذ عام 1406هـ، كما أن تطبيق مجموعة المعيار الدولي رقم 700، تطلب الكثير من التعديلات على شكل التقرير وحجمه، وهو ما أصبح يطلق عليه التقرير الموسع أو الممتد (BooLaky & Quick, 2016)، ونظراً لأن فترة إصدار التقرير قد تتأثر بهذا التطبيق (Segal, 2017)، فإنه من المناسب جداً دراسة هذه الظاهرة بعد بدء تطبيق مجموعة معايير التقرير ومعرفة إذا ما كان هناك تأثيرات على فترة إصداره، وما قد ينجم عن ذلك من تأثيرات وتطبيقات تشريعية أو تنظيمية.

مشكلة الدراسة

تفرض على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية [CMA] قواعد التسجيل والإدراج، ومن بينها المادة رقم 42، التي تؤكد إنهاء التقارير المالية خلال فترة معينة (40 يوم عمل)؛ لذلك فإنه من المهم فهم ودراسة جميع المتغيرات التي تؤثر في قدرة الشركات على تحقيق هذا الشرط، ومن ذلك قدرة مكتب المراجعة على إنهاء أعمال المراجعة قبل هذا التاريخ، كما أن التغيير في حجم تقرير المراجعة وشكله مع ما يتضمنه من تفصيلات تتعلق بالموضوعات التي تتم مناقشتها مع الإدارة (المعيار الدولي رقم 701)، قد يؤخر أعمال المراجعة عن الوقت المناسب، ومن المتوقع في هذه الحالة أن يتأثر متوسط فترة إصدار التقرير عن متوسط إصداره في السنوات التي سبقت اعتماد وتطبيق المعيار الدولي رقم 700؛ وعلى هذا فإن هذه الدراسة تضع التساؤل الآتي:

هل هناك تأثير لتطبيق مجموعة معايير التقرير الدولية (700) على فترة إصدار تقرير المراجعة؟

إذا كان هذا صحيحاً فإن التنظيمات والتشريعات التي تفرض على الشركات نشر تقاريرها خلال مدة 40 يوماً من العمل أصبحت في حاجة إلى إعادة نظر وتعديلات ضرورية؛ ذلك أن الإصرار على هذه التشريعات قد يؤثر على استقلال المراجع من حيث ضغط الإدارة عليه بالالتزام بهذه المدد النظامية، بينما عليه التزامات مهنية أخرى، تتطلب بعض الوقت لإنائها. لذا تجد الدراسة مشكلتها في أن تطبيق مجموعة معايير التقرير رقم 700 قد يؤثر على فترة إصدار التقرير، وقد يتطلب بعض التعديلات التشريعية في المملكة.

أهمية الدراسة

اهتم بيان "مفاهيم المحاسبة المالية" الصادر عن وزارة التجارة عام 1406هـ (وزارة التجارة، 1406هـ)، بالخصائص الأساسية لجودة المعلومات المحاسبية، التي يتضمنها التقرير المالي في شكل قوائم مالية، وقد جاء من بين أهم تلك الخصائص النوعية للمعلومات أن تصدر في الوقت المناسب. وتتأثر صفة التوقيت الملائم بالمراجع الخارجي وقدرته على إنهاء أعمال المراجعة في الوقت الملائم، وقد كانت لائحة التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية السعودية (هيئة السوق المالية [CMA]، 1437هـ) تنص على أنه "يجب على المصدر أن يزود الهيئة، ويعلن للمساهمين عن قوائمه المالية السنوية التي يجب إعدادها ومراجعتها وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن SOCPA، وذلك فور اعتمادها، وخلال فترة لا تتجاوز أربعين يوماً (يوم عمل) من نهاية الفترة المالية السنوية التي تشملها تلك القوائم"، بينما جاء قرار CMA في عام 1437هـ بتعديل فترة إعلان القوائم المالية الأولية (ربع السنوية) والسنوية للفترات المالية التي تبدأ من 2017/1/1 أو بعدها؛ إذ عُدلت الفترة من 15 يوم عمل إلى 30 يوماً للقوائم المالية الأولية ومن 75 يوماً إلى ثلاثة أشهر للقوائم المالية السنوية، وأنه يجب على المصدر أن يزود CMA ويعلن للمساهمين قوائمه المالية السنوية فور اعتمادها وخلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر (90 يوماً) من نهاية الفترة المالية السنوية التي تشملها تلك القوائم، وأوضحت CMA أن هذا التعديل يأتي في ضوء قرار SOCPA بتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي على القوائم المالية للشركات المدرجة المعدة عن فترات مالية تبدأ في 2017/1/1 أو بعده، ونظراً لأن متطلبات الإفصاح ورأي المراجع الخارجي -بناءً على معايير المحاسبة الدولية- تزيد على تلك المطلوبة في المعايير الحالية المطبقة، ولحدثة التطبيق، ولضمان دقة المعلومات المالية وسلامتها، مُدّدت فترة إعلان القوائم المالية الأولية والسنوية.

وهكذا فإن قرار CMA الاستباقي يأتي على أن أعمال المراجعة ومتطلبات المعايير الدولية سوف تزيد من فترة إصدار تقرير المراجعة؛ ومن ثم فإن فترة 45 يوماً السابقة لم تعد مناسبة، على الرغم من أن هذا يؤيد فرضية أن للتطورات، التي أدخلها مجلس معايير المراجعة الدولية [IAASB] واعتمدت المملكة تطبيقها بدءاً من عام 2017، تأثيراً على شكل تقرير المراجع والإفصاح الذي يتوافر فيه؛ مما قد يؤثر بدوره على توقيت إصداره؛ ومن ثم على الفترة المقررة من قبل CMA، إلا أنه لا توجد دراسة استقرائية تجريبية ميدانية لإثبات ذلك؛ لذا فإنه من الأهمية دراسة العلاقة بين فترة إصدار التقرير، وتطبيق مجموعة معايير

التقرير رقم 700، لتقديم أدلة علمية بشأن الحاجة إلى تعديل في لائحة التسجيل والإدراج الصادرة عن CMA أو عدم الحاجة إلى ذلك. وتعرض هذه الدراسة أيضاً لظاهرة إصدار تقرير المراجعة بشكل عام لتدعيم الأدلة حول العلاقة بين المتغيرات ذات العلاقة.

أهداف الدراسة

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق هدفها الرئيس، وهو الإجابة عن التساؤل بشأن وجود تأثير أو علاقة ذات دلالة إحصائية بين تطبيق مجموعة معايير التقرير الدولي رقم 700 وفترة إصدار تقرير المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف فإنه يجب التحكم في العوامل العامة المؤثرة على فترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات المساهمة العامة بالمملكة العربية السعودية؛ ومن ثم يتحقق هدفان ثانويان، هما: فهم أثر هذه العوامل وتحييده، فضلاً عن الوصول إلى توصيات بشأن التشريعات التنظيمية ذات العلاقة بتوقيت نشر القوائم المالية.

أسئلة الدراسة

تهتم هذه الدراسة بالإجابة عن السؤال الرئيس الآتي:

هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتطبيق مجموعة المعايير الدولية رقم 700 على فترة إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة المدرجة في المملكة العربية السعودية؟ ونظراً لوجود عوامل عدة مختلفة تؤثر على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، فإنه لا بد من دراسة تأثير هذه العوامل، لذا فإن هذه الدراسة تهتم بالأسئلة الآتية:

- 1- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم مكتب المراجعة على فترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية؟
- 2- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنوع رأي المراجع على فترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية؟
- 3- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لحجم الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية على فترة إصدار تقرير المراجعة؟
- 4- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لتعقيد أعمال مراجعة الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية على فترة إصدار تقرير المراجعة؟

- 5- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لأخطار مراجعة الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية على فترة إصدار تقرير المراجعة؟
- 6- هل هناك تأثير ذو دلالة إحصائية لنتيجة نشاط الشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية على فترة إصدار تقرير المراجعة؟

منهجية الدراسة

نظراً لأن هذه الدراسة تسعى إلى فهم العلاقة بين تطوير تقرير المراجعة وفقاً لمجموعة المعايير الدولية رقم 700 وظاهرة فترة إصدار تقرير المراجعة، فإن الدراسة ستعتمد على المنهج الاستقرائي من حيث جمع الأدلة، ودراسة المتغيرات ذات العلاقة، وذلك من خلال جمع وتحليل البيانات الحقيقية الواردة في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة للأعوام من 2016 حتى 2017، وسوف يستخدم الباحث عدة أساليب إحصائية لدراسة تلك البيانات، من ذلك الفروق بين متوسطات فترة إصدار تقرير المراجعة، وكذلك سيتم استخدام نموذج تحليل الانحدار لدالة توقيت تقرير المراجع، التي تم تطويرها في أدبيات المراجعة. هذه الدالة، وهي فترة إصدار تقرير المراجعة تعدّ متغيراً تابعاً، بينما سيتم تحديد الشركات التي طبقت مجموعة معايير التقرير الدولية رقم 700 مع عدد من المتغيرات الأخرى كمتغيرات مستقلة، ومن ثم تحديد قوة العلاقة ومدى دلالتها الإحصائية لاختبار فروض الدراسة، واستخلاص النتائج؛ ومن ثم طرح عدد من التوصيات.

الأنظمة السعودية ذات العلاقة بتوقيت تقرير المراجعة

من خصائص المعلومات المحاسبية الجيدة ما يعرف بالتوقيت الملائم، ويقصد به أن يتم "تقديم المعلومات في حينها؛ إذ يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمونها عندما يحتاجون إليها" (وزارة التجارة، 1406هـ)، وتشرف وزارة التجارة والاستثمار على كل شركات الأشخاص والأموال، بينما تشرف CMA على الشركات التي يتم تداول أسهمها في السوق المالية السعودية. وبينما تخضع الشركات المساهمة لنظام الشركات الصادر عام 2015 (وزارة التجارة، 1437هـ)، أكدت المادة السادسة والعشرون بعد المائة أنه يجب على مجلس الإدارة في نهاية كل سنة مالية للشركة أن يعد القوائم المالية للشركة وأن يوقع رئيس مجلس إدارة الشركة ورئيسها التنفيذي ومديرها المالي على هذه القوائم، وتودع نسخ منها في مركز الشركة الرئيس تحت تصرف المساهمين

قبل الموعد المحدد لانعقاد الجمعية العامة بعشرة أيام على الأقل، كما أن على رئيس مجلس الإدارة أن يزود المساهمين بالقوائم المالية للشركة قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة بخمسة عشر يوماً على الأقل.

وفي المقابل تعتبر CMA من الجهات الرقابية على الشركات المساهمة العامة، التي يتم تداول أوراقها المالية في سوق الأسهم السعودية. وقد نصت المادة الخامسة من نظام السوق المالية في الفقرة 6 على أن من مهام CMA "تنظيم ومراقبة الإفصاح الكامل عن المعلومات المتعلقة بالأوراق المالية، والجهات المصدرة لها.... وتحديد وتوفير المعلومات التي يجب على المشاركين في السوق الإفصاح عنها لحاملي الأسهم والجمهور". وقد ورد في المادة الخامسة والأربعين، الفقرة (أ) من نظام السوق المالية أنه "يجب على كل مصدر يطرح أوراقاً مالية للجمهور، أو تكون له أوراق مالية متداولة في السوق أن يقدم إلى CMA تقارير ربع سنوية، وسنوية، وتكون التقارير السنوية مدققة حسبما تنص عليه قواعد الهيئة. على أن تتضمن هذه التقارير ما يأتي: 1- الميزانية العمومية، 2- حساب الأرباح والخسائر، 3- قائمة التدفق النقدي، 4- أي معلومات أخرى تنص عليها قواعد الهيئة". وقد أعطى النظام الصلاحية لـ CMA في وضع شروط خاصة بمدققي الحسابات؛ حيث ورد في المادة السادسة، الفقرة 9 إضافة إلى ما ورد في الأنظمة الأخرى ذات العلاقة، أن CMA تضع المعايير والشروط الواجب توافرها في مدققي الحسابات الذين يتولون تدقيق دفاتر السوق والمركز وسجلاتها، وشركات الوساطة، وصناديق الاستثمار، والشركات المساهمة المدرجة في السوق. ولـ CMA -مع مراعاة مسؤوليتها الإشرافية- الحق في تفويض هذه المسؤولية إلى SOCPA.

كما اهتمت CMA بتوقيت توفير المعلومات المطلوبة من الجهات المصدرة للأوراق المالية المتداولة في السوق؛ لكي تكون متاحة في الوقت المناسب، وتتحقق فائدتها على قرارات المتعاملين في السوق. وقد تناولت المادة الثانية والأربعون من قواعد التسجيل والإدراج المعدلة في عام 2016 (CMA، 1437هـ)، بعض الفقرات المتعلقة بتوقيت إعلان القوائم المالية للشركات المساهمة العامة، وإجراءات اعتمادها، وآليات نشرها، والحد الأقصى لتوقيت النشر، وهي:

- فقرة (ب): يجب أن تقدم القوائم المالية الأولية والسنوية، وتقرير مجلس الإدارة المشار إليه في المادة 43 من هذه القواعد إلى CMA فور اعتمادها من مجلس الإدارة.

- فقرة (ج): يعلن المصدر، عبر التطبيقات الإلكترونية التي تحددها CMA، قوائمه المالية الأولية والسنوية فور اعتمادها من مجلس الإدارة، ولا يجوز نشر هذه القوائم على المساهمين، أو غيرهم قبل إعلانها في السوق.
 - فقرة (د): يجب على المصدر أن يزود CMA ويعلن للمساهمين قوائمه المالية الأولية التي يجب إعدادها وفحصها وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن SOCPA، وذلك فور اعتمادها، وخلال فترة لا تتجاوز 30 يوماً من نهاية الفترة المالية التي تشملها تلك القوائم.
 - فقرة (هـ): يجب على المصدر أن يزود CMA، ويعلن للمساهمين عن قوائمه المالية السنوية التي يجب إعدادها ومراجعتها وفقاً لمعايير المحاسبة الصادرة عن SOCPA، وذلك فور اعتمادها، وخلال فترة لا تتجاوز ثلاثة أشهر من نهاية الفترة المالية السنوية التي تشملها تلك القوائم. ويجب على المصدر أن يزود الهيئة، ويعلن للمساهمين هذه القوائم المالية السنوية خلال مدة لا تقل عن 15 يوماً تقويمياً قبل تاريخ انعقاد الجمعية العامة السنوية للمصدر.
- ولضمان الالتزام بمواعيد الإفصاح عن القوائم المالية، فقد أصدرت CMA قرارات بفرض عقوبات على الشركات المساهمة غير الملتزمة بالإفصاح في المواعيد المحددة؛ حيث صدر القرار رقم (11-57-2005) وتاريخ 1426/2/28هـ الموافق 2005/4/9، الذي تضمن فرض عقوبات على الشركات المساهمة التي لم تلتزم بالإفصاح عن القوائم المالية الأولية والسنوية في الأوقات المنصوص عليها في قواعد التسجيل والإدراج (المذكورة في الفقرة السابقة)، لكن هذا القرار لم يحدّد سقفاً معيناً لمقدار الغرامة؛ لذا عدّل بالقرار رقم (20-2-2008) وتاريخ 1429/5/14هـ الموافق 2008/5/19، وتضمن البنود الآتية:
- أ- تفرض غرامة مالية قدرها من (10.000) عشرة آلاف ريال إلى (50.000) خمسين ألف ريال على أي شركة لا تلتزم بالفقرة (د) من المادة السادسة والعشرين -عدلت إلى المادة الثانية والأربعين- من (قواعد التسجيل والإدراج) التي تنظم الإفصاح عن القوائم المالية الأولية. وتحتسب الغرامة عن كل فترة مالية أولية لا يتم الإفصاح عن قوائمها المالية الأولية خلال المدة المحددة في تلك الفترة.
 - ب- تفرض غرامة مالية قدرها من (10.000) عشرة آلاف ريال إلى (100.000) مائة ألف ريال على أي شركة لا تلتزم بالفقرة (هـ) من المادة السادسة والعشرين -عدلت

إلى المادة الثانية والأربعين- من (قواعد التسجيل والإدراج) التي تنظم الإفصاح عن القوائم المالية السنوية.

ج- يعلن في موقع "تداول" اسم الشركة المساهمة التي لم تلتزم الإفصاح عن قوائمها المالية الأولية والسنوية، ونوع المخالفة.

د- تدفع الغرامات إلى CMA خلال ثلاثين يوماً من إشعار الشركة بالمخالفة.

الدراسات السابقة

يعتبر موضوع فترة إصدار تقرير المراجعة (Audit Report Lag) من الموضوعات التي تناولها كثير من الباحثين من مختلف الدول، وجمعوا الأدلة من بيئاتهم وفي جوانب ومحددات متنوعة. وفي هذه الفقرات سنستعرض تلك الدراسات من حيث توزيعها الجغرافي، والعينات المستخدمة، وفترة توقيت إصدار التقرير، والمتغيرات التي ثبت تأثيرها الإيجابي، أو السلبي، أو الحيادي على التوقيت.

تأتي دراسة الجبر (2007)، كأول الدراسات بشأن فترة إصدار البيانات المالية للشركات المساهمة السعودية، من خلال دراسة خصائص هذه الشركات خلال الفترة من 2001 حتى 2005، وبينت الدراسة أن أثر إنشاء CMA كان واضحاً؛ إذ انخفض متوسط إصدار التقارير المالية للشركات إلى 28 يوماً، وتعد دراسة (Almosa & Alabbas, 2007) أول دراسة لظاهرة فترة إصدار تقرير المراجع في المملكة العربية السعودية على الشركات المساهمة المدرجة؛ حيث شملت الأعوام من 2003 إلى 2006، وقد بلغ حجم العينة 91 شركة مساهمة، أما في الدول العربية؛ فإن دراسة (سلامة، 1990) تعد الأولى في تتبع أثر محددات تأخر نتائج المراجعة في الوحدات الاقتصادية، وطبقت دراسة (Afify, 2009) في مصر، على 85 شركة مساهمة من الشركات المساهمة المدرجة في بورصتي القاهرة والإسكندرية. ودرس محمد (2016) العلاقة بين تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراجع الحسابات والفترة الزمنية لارتباط المراجع بالشركة، وذلك على عينة، قوامها 24 شركة مساهمة مصرية في عدة قطاعات، ومتداولة أسهمها بسوق الأوراق المالية المصرية لفترة زمنية من عام 2010 حتى 2014. كما قامت سلامة (2018)، بدراسة أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية.

وقام Leventis وآخرون (2005) بدراسة سوق الأسهم في أثينا باليونان، وتم أخذ عينة بحجم 171 شركة مساهمة من 342 شركة مساهمة، لعام 2000. وفي نيوزيلندا أجريت دراسة (Habib & Bhuiyan, 2011) على الشركات المساهمة المدرجة. وكذلك أجريت دراسة (Walker & Hay, 2013) على عينة، قوامها 130 شركة من الشركات العامة وقوائمها المالية لعامي 2004/2005؛ مما يعني 260 مشاهدة. وفي قارة آسيا، أجريت دراسة (Lee & Jahng, 2008) في كوريا. بينما كانت دراسة (Jaggi & Tsui, 1999) بالتطبيق على هونج كونج، حيث جمعت عينة من 393 شركة للأعوام المالية من 1991 إلى 1993. وفي ماليزيا أجرى (Mohamad-Nor et al., 2010) دراسة، وكان مجتمع الدراسة هو الشركات المساهمة الماليزية، وذلك بعد صدور قانون حوكمة الشركات 2001. وقد جمع الباحثون عينة من 628 تقريراً مالياً لعام 2002. وفي الولايات المتحدة الأمريكية قام Bamber وآخرون (1993) بمسح بيانات 972 شركة في 7 قطاعات أعمال، ولمدة 3 سنوات متتالية.

وقد دلت نتائج هذه الدراسات على أن فترة تأخير إصدار تقرير تتأثر بالمتطلبات النظامية والمهنية في مجتمع الدراسة، وراوحت بين 23 و28 أسبوعاً (سلامة، 1986)، ثم تناقصت إلى أن وصل معدل التأخير بين 19 و115 يوماً، وبمتوسط شهرين للبيئة نفسها (مصر). لكن في فترات متفاوتة جداً (Afify, 2009). أما في ماليزيا؛ فكانت فترة التأخير من 19 إلى 332 يوماً، وبمتوسط 100 يوم (Mohamad-Nor et al., 2010). وفي اليونان كانت مدة الفاصل الزمني تراوح بين 30 و158 يوماً، لكن العينة كلها أصدرت تقرير المراجعة خلال المدة النظامية 160 يوماً (Leventis et al., 2005). أخيراً كان متوسط فترة التأخير في هونج كونج هو 105.88 يوماً (Jaggi & Tsui, 1999).

كما استخدمت الكثير من المتغيرات لقياس مدى تأثيرها على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، سواء كانت تلك المتعلقة بخصائص عميل المراجعة، أم المتعلقة بخصائص مكتب المراجعة. فمن المتغيرات المتعلقة بسمات عميل المراجعة، حجم المنشأة، نتيجة النشاط، تطبيق الحوكمة. وقد استخدم إجمالي الإيرادات، وحجم الأصول المستثمرة في الوحدة كمقياس لحجم النشاط والمنشأة (سلامة، 1990)، واستخدم كذلك إجمالي الأصول كمقياس لحجم عميل المراجعة (Almosa & Alabbas, 2007). وكذلك المتغير المتعلق بنتيجة النشاط أو الربحية (سلامة، 1990؛ Almosa & Alabbas, 2007). وكذلك

وجود بنود غير اعتيادية في القوائم المالية (Leventis et al., 2005). ومن المتغيرات المتعلقة بصفات عميل المراجعة طبيعة القطاع الذي تنتمي إليه الشركة؛ فقد صنف سلامة (1990) نوع المنشأة إلى صناعي، أو مالي، بينما قسّمت دراسة (Almosa & Alabbas 2007) القطاع الذي يتبعه عميل المراجعة إلى مالي، وغير مالي. كما أدخل المتغيرات المتعلقة بنظام الرقابة الداخلية (سلامة، 1986؛ Leventis et al., 2005). وكذلك تم تناول المتغيرات المتعلقة بحجم العمل المطلوب للمراجعة، ويدخل فيها مخاطر العمل للمراجع (الوضع المالي، سيطرة وملكية العائلة، أو تركيز الملكية)، تعقّد عملية المراجعة، تعدّد العمليات وتشعبها، أو تعقّدتها (سلامة 1990؛ Afify, 2009; Bamber et al., 1993; Jaggi & Tsui, 1999). وهناك دراسات تناولت تأثير تطبيق عناصر الحوكمة على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، منها دراسة (Afify, 2009) ودراسة (Mohamad-Nor et al., 2010) التي ركزت على العلاقة بين حوكمة الشركات، وتأخير إصدار تقرير المراجعة من خلال المتغيرات الآتية: (1) حجم لجنة المراجعة. (2) استقلالية لجنة المراجعة. (3) اجتماعات لجنة المراجعة. (4) خبرة أعضاء لجنة المراجعة. (5) حجم مجلس الإدارة. (6) استقلالية مجلس الإدارة. (7) ازدواجية عمل المدير التنفيذي كرئيس مجلس الإدارة.

وفي الجانب الآخر يوجد هناك متغيرات تتعلق بخصائص المراجع تم تناولها لمعرفة مدى تأثيرها على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، وأولها حجم مكتب المراجعة وطبيعته ونوعيته، وطبيعة رأي المراجع (Almosa & Alabbas, 2007; Lee & Jahng, 2008; Leventis et al., 2005). وكذلك علاقة التخصص الصناعي في قطاعات معينة بتوقيت إصدار التقرير (Habib & Bhuiyan, 2011). ومن المتغيرات التي درُست وتتعلق بالمراجع، أتعاب المراجعة، وتقديم الخدمات الأخرى، ومدى تأثير وجود المحفزات لتقديم التقارير في الوقت المحدد (دفع تكاليف إضافية)، وكذلك غزارة المعرفة التي يوفرها تقديم الخدمات الأخرى على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة (Lee & Jahng, 2008; Leventis et al., 2005; Bamber et al., 1993; Knechel & Payne, 2001; Walker & Hay, 2013). كما تمت دراسة المتغيرات المتعلقة بالتنظيم الداخلي لمكتب المراجعة؛ مثل مدى استخدام المراجع لأساليب المراجعة المنظمة (Bamber et al., 1993). وكذلك النواحي التقنية لمكتب المراجعة (مدخل المراجعة المنظم) (Jaggi & Tsui, 1999). وقياس أثر إدارة ساعات التعاقد، ومزج الموظفين في العمل (Knechel & Payne, 2001).

أما ما يتعلق بطبيعة العلاقة التعاقدية بين المراجع، وعميل المراجعة؛ فقد تمت دراسة أثرها على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة؛ فقد تناولت دراسة (Lee & Jahng, 2008) فترة الاحتفاظ بالعميل وعلاقتها بالتوقيت، أما دراسة (Tanyi et al., 2010)؛ فقد ركزت على قياس الفاصل الزمني لإصدار تقرير المراجعة بعد تغييرات المراجع الاختيارية والإلزامية. وكذلك دراسة (Schwartz & Soo, 1996) التي هدفت لقياس العلاقة بين تغيير المراجع، وتأخير إصدار التقارير.

يعتبر كبر حجم المنشأة محل المراجعة عاملاً مؤثراً في تأخير إصدار تقرير المراجعة، وقد وجدت دراسة (Almosa & Alabbas, 2007) علاقة إيجابية بين حجم المنشأة (حجم الأصول) والفاصل الزمني لإصدار تقرير المراجعة. وكذلك دراسة (سلامة، 1990)، التي توصلت إلى أن إصدار التقرير يتأخر إذا كبر حجم المنشأة. كما أن تأخير إصدار تقرير المراجعة يزيد في حالة زيادة عمل المراجعة بسبب مخاطر الأعمال وتعقيد عملية المراجعة، والعوامل الأخرى لعملية المراجعة مثل (الخسارة، العناصر غير الاعتيادية، ونوع رأي المراجع) (سلامة، 1990; Jaggi & Tsui, 1999; 1993; Bamber et al., 1993).

كذلك فإن تأخير إصدار تقرير المراجعة يزيد في حالة المكاتب المراجعة التي تتبع إجراءات منظمة؛ حيث إن الشركات التي تراجع من قبل مكاتب مراجعة يتبعون طريقة منظمة للمراجعة يزيد لديهم فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (Bamber et al., 1993; Jaggi & Tsui, 1999). وكذلك يتأخر إصدار التقرير في حالة تعقد العمليات وتشعبها، وكون المنشأة اقتصادية وليست مالية، وإذا كانت الرقابة الداخلية سيئة (سلامة، 1990). وأخيراً، فإن إصدار تقرير المراجعة يتأخر في حالة التغيير الإلزامي (Tankyi et al., 2010)، وبخاصة إذا كان تغيير المراجع في وقت متأخر من السنة المالية؛ لأنه في الغالب يرجع لأسباب سلبية (Schwartz & Soo, 1996).

توصلت دراسة (Almosa & Alabbas, 2007) إلى عدد من النتائج للمتغيرات التي تخفض فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة؛ فقد وجدت أنه قلَّ الفاصل الزمني لإصدار تقرير المراجعة بعد إنشاء CMA. وهناك علاقة سلبية بين (الربحية، شركات القطاع المالي) وبين الفاصل الزمني لإصدار تقرير المراجعة. وتوصلت دراسة (Bamber et al., 1993) إلى أن تأخير إصدار تقرير المراجعة ينقص في حالة زيادة المحفزات لتقديم التقرير في الوقت المحدد. وكذلك في حالة مكاتب المراجعة التي تتبع إجراءات غير منظمة. وقد خلصت دراسة

(Habib & Bhuiyan, 2011) إلى أن شركات المراجعة المتخصصة في قطاعات محددة تأخذ وقتاً أقصر لإصدار تقرير المراجعة مقارنة بشركات المراجعة غير المتخصصة.

كما توصلت دراسة (Knechel & Payne, 2001) إلى أن مزج الشركاء والمديرين وأصحاب الخبرة في فريق العمل يقلل الفاصل الزمني لإصدار تقرير المراجعة، بالإضافة إلى تقديم الخدمات الاستشارية. كذلك توصلت دراسة (Lee & Jahng, 2008) إلى وجود علاقة عكسية بين أتعاب الخدمات الأخرى: التعاقد مع المكاتب الأربعة الكبار، وإصدار الرأي المطلق، وزيادة عدد ساعات المراجعة، وتقديم خدمات الضريبة، وخدمات تقييم نظم الرقابة الداخلية وبين فترة إصدار تقرير المراجعة. وكانت دراسة (Leventis et al. 2005) توصلت إلى أن فترة إصدار تقرير المراجعة تقل عند الاستعانة بمكاتب مراجعة دولية، أو دفع أتعاب مراجعة أعلى.

يتبين من الدراسات السابقة أن هناك إطاراً نظرياً متكاملًا لموضوع توقيت تقرير المراجع لتأثره بعوامل مختلفة، وقد استفادت الجهات المنظمة للمهنة من هذه الدراسات وتم تطوير أعمال المراجعة لتحسين الفجوة بين نهاية السنة المالية وإنهاء أعمال المراجعة، وتبين من خلال الدراسات السابقة قلة الدراسات التي اهتمت بهذه القضية في المملكة العربية السعودية، على الرغم من التغيرات الواسعة التي شهدتها الاقتصاد السعودي خلال العقد الماضي، ومن بينها تعديلات نظام الشركات السعودية، وكذلك التعديلات بشأن التحول إلى تطبيق معايير المراجعة الدولية، وبهذا يتضح وجود فجوة في الدراسات وأدبيات المهنة في المملكة بهذا الشأن، ويجد البحث مكانه بين هذه الأدبيات من خلال دراسة محدثات توقيت تقرير المراجعة، واكتشاف تأثيره بهذه التحولات التي شهدتها المهنة في المملكة.

المنهج

لتحقيق أهداف الدراسة تم جمع البيانات وتحليلها، عن متغيرات الدراسة ذات العلاقة بظاهرة الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة من الأعوام 2016 حتى 2018، ولاكتشاف العلاقة السببية التي تربط بين المتغيرات التابعة والمستقلة للمساهمة في الوصول إلى النتائج، وذلك من خلال استخدام الجداول الإلكترونية Excel Sheets، وبرنامج الحزم الإحصائية SPSS لإجراء تحليل البيانات من ناحية الإحصاء الوصفي، والتباين، والارتباط. كذلك ستم الاستفادة منه في تحليل نموذج الانحدار الخاص بالدراسة الميدانية.

نموذج الدراسة

تبين من خلال الدراسات السابقة التي تناولت فترة إصدار تقرير المراجعة كمتغير تابع، ومجموعة من المتغيرات المستقلة، استخدام نموذج معادلة الانحدار الآتية:

$$\text{Audit Report Lag (ARL)} = \beta_0 + \beta_1(\text{LOGTOTASIT}) + \beta_2(\text{ACSIZE}) + \beta_3(\text{AUDOPIN}) + \beta_4(\text{SUBSD}) + \beta_5(\text{FININSTUT}) + \beta_6(\text{INCOM}) + \beta_7(\text{Expand}) + \varepsilon$$

حيث إن:

$$\text{ARL} = \text{فترة إصدار تقرير المراجعة}$$

$$\text{LOGTOTASIT} = \text{لوغار يتم طبيعي لإجمالي الأصول}$$

$$\text{ACSIZE} = \text{حجم مكتب المراجعة}$$

(1 إذا كان مكتب المراجعة من الأربعة العالمية BIG4، 0 خلاف ذلك).

$$\text{AUDOPIN} = \text{نوع رأي المراجع}$$

(0 إذا كان غير معدل، 1 خلاف ذلك).

$$\text{SUBSD} = \text{عدد الشركات التابعة للشركة المساهمة}$$

$$\text{FININSTUT} = \text{القطاع المالي}$$

(1 إذا كانت الشركة المساهمة من القطاع المالي أو التأمين، 0 خلاف ذلك).

$$\text{INCOM} = \text{صافي دخل الشركة المساهمة}$$

$$\text{Expand} = \text{نوع تقرير المراجعة}$$

(1 إذا كان تقرير ممتد وفقاً لمجموعة معايير التقرير الدولي رقم (700)،

0 خلاف ذلك).

متغيرات فروض الدراسة

سيتناول الجانب الميداني من البحث مجموعة من المتغيرات المستقلة، ومتغيراً تابعاً واحداً؛ حيث يتم وضع الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة كمتغير تابع، بينما هناك سبعة متغيرات مستقلة، وهي: (سنة الإصدار، وحجم الشركة المساهمة، وحجم مكتب المراجعة، ونوع تقرير المراجعة، وعدد الشركات التابعة، ونوع القطاع، وربحية الشركة).

المتغير التابع (فترة إصدار تقرير المراجعة)

المقصود بالفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة: الفترة بين نهاية السنة المالية للشركة إلى تاريخ إصدار تقرير المراجعة، ونظراً لأن الهدف الأساسي يركز على تقديم فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة كتفسير لتأثير تطبيق المعيار الدولي رقم 700، والفرض العام للبحث أنه "يتم إنهاء إصدار تقرير المراجعة في حال تطبيق مجموعة معايير التقرير الدولي رقم 700، في وقت أطول من عدم التطبيق". ويتم قياس الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة، بعدد الأيام التي بين تاريخ تقرير المراجعة وتاريخ نهاية السنة المالية. وهذا المقياس قد استخدم في أغلب الدراسات السابقة، ومنها: (الجبر، Ashton et al., 1987; Ashton et al., 1989; Carslaw & Kaplan, 1991; 2007 Ng & Tai, 1994; Hossain & Taylor, 1998; Leventis et al., 2005; Behan et al., 2006; Al-Ajmi, 2008; Alghanem & Hegazy, 2011; Baatwah, 2011; (Alkhatib & Marji, 2012).

المتغير المستقل

تسعى هذه الدراسة إلى بحث أثر تطبيق مجموعة المعايير الدولية رقم 700 على فترة إصدار تقرير المراجعة، وقد أصدر مجلس الإدارة SOCPA تقريراً بأن يكون تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من SOCPA اعتباراً من بداية عام 2017، وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية (SOCPA، 2017)، وبناء على هذا، فإنه من المتوقع أن يكون تأثير المعيار الدولي رقم 701 على فترة إصدار تقرير المراجعة للقوائم المالية المنتهية في 2017/12/31، ومن المتوقع أن هناك بعض الشركات التي تأثرت بهذا القرار إذا كانت قوائمها المالية تصدر قبل 2017/12/31.

يحدد المعيار الدولي رقم 701: "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" (SOCPA، 2017)، آليات الإفصاح عن تلك المسائل الرئيسية في صلب تقرير المراجعة عن القوائم المالية، ويعرف المعيار تلك المسائل بأنها "تلك الأمور تلك التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور؛ الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة". ويوفر المعيار الدولي 701، أمثلة على أمور؛ مثل المجالات التي تنطوي على مخاطر كبيرة، وكذلك المناطق التي يجب أن تستخدم الحكم المهني. والغرض من الإفصاح

عن هذه الأمور الرئيسية للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق المزيد من الشفافية، وقد يساعد الإبلاغ عن هذه الأمور في فهم المنشأة ومجالات التقدير المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة (SOCPA، 2017).

تشير دراسة (Segal, 2017) إلى أن مطالبة مراجعي الحسابات بتوسيع وتبرير العمل المنجز من خلال تبرير رأيهم قد تكون مشكلة في ذاتها. وبخاصة أن IAASB، قد وجه بأن تكون الأمور الرئيسية هذه "فريدة لكل عميل"، وليست قوالب معدة سلفاً. كما أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح حول الأمور الرئيسية هو شكل من أشكال الإفصاح المشترك بين العميل والمراجع، ونتيجة العديد من المناقشات والمفاوضات بين العميل والمراجع، فإن التعديلات التي تم تمريرها والآراء المعدلة قد تؤدي إلى مستوى مقبول لدى كل من العميل والمراجع؛ أي أنها "النتيجة النهائية المتفاوض عليها". ولأن الوصول إلى مثل هذه الأمور إنما يكون بعد انتهاء أعمال المراجعة وصياغة التقرير النهائي فإنه من المتوقع أن تتسبب هذه المفاوضات والمناقشات والإفصاح المشترك إلى تأخير في إصدار القوائم المالية، ولأنه يمكن معرفة أثر هذا التحول في تقرير المراجعة على فترة إصدار التقرير من خلال المقارنة بين فترة الإصدار قبل التطبيق وبعده، وبناء على ذلك فإن الفرض العدمي التالي للدراسة هو:

عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين فترة إصدار تقرير المراجعة وتطبيق مجموعة معايير تقرير المراجعة الدولية رقم 700.

المتغيرات الضابطة

أ. **حجم الشركة المساهمة.** تم وضع هذا المتغير نظراً لاحتمالية تأثيره على وقت عملية المراجعة، إذ إن الشركات الكبيرة لديها حجم عمليات أكبر من الشركات المتوسطة والصغيرة؛ ومن ثم قد تحتاج هذه الشركات إلى جهد، ووقت أكبر في إثباتها، والتأكد منها في النظام المحاسبي الداخلي. وكذلك قد يتطلب فحصها وتدقيقها من قبل المراجع الخارجي فترة أطول. لكن في المقابل نجد أن الشركات الكبيرة لما لديها من موارد اقتصادية ضخمة فسيكون لديها القدرة على وضع وتنفيذ نظام محاسبي فعال، وتوفير بيئة للرقابة الداخلية الفعالة، بما يساعد في تقليل الجهد المبذول من قبل المراجع الخارجي في اختبارات التحقق التفصيلية؛ ومن ثم تقليل وقت عملية المراجعة. لذلك كان من فروض

الدراسة أن المراجع قادر على إتمام عملية المراجعة في وقت أقصر عندما تكون الشركة محل المراجعة ذات حجم كبير.

ويتم قياس حجم الشركة من خلال عدة مقاييس استخدمت في الدراسات السابقة؛ مثل: إجمالي الأصول، لوغاريتم طبيعي لإجمالي الأصول، أو لوغاريتم طبيعي لإجمالي الإيرادات. لكن أغلب الدراسات السابقة استخدمت مقياس إجمالي الأصول كمقياس لحجم الشركة سواء كقيمتها المجردة؛ مثل (Ashton et al., 1989; Leventis et al., 2005; Alghanem & Hegazy, 2011; Baatwah, 2011; Alkhatib & Marji, 2012 أو كلوغاريتم لإجمالي الأصول؛ مثل (Al-Ajmi, 2008; Yaacob & Che-Ahmed, 2012). بينما وضعت دراسة (Behan et al., 2006) لوغاريتم إجمالي الإيرادات كمقياس لحجم الشركة.

وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة على لوغاريتم إجمالي الأصول كمقياس لحجم الشركة؛ لتجنب أثر القيم الشاذة على نتائج التحليل. والنتيجة المتوقعة لعلاقة هذا المتغير مع المتغير التابع أن تكون علاقة عكسية، وذلك بناء على نتائج الدراسات الآتية: (Carslaw & Kaplan, 1991; Ng & Tai, 1994; Jaggi & Tsui, 1999; Al-Ajmi, 2008) وإن كان هناك بعض الدراسات وجدت علاقة طردية؛ مثل (سلامة، 1990; Almosa & Alabbas, 2007).

ب. حجم مكتب المراجعة. من ضمن المتغيرات المستقلة ما يتعلق بحجم شركة، أو مكتب المراجع؛ وذلك لاحتمال أثرها على توقيت تقرير المراجع. ويتوقع أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها من الإمكانيات والكفاءات؛ ما يجعلها قادرة على إنهاء مهام المراجعة لعملائها بشكل أسرع. لذلك كان الفرض المتعلق بذلك، أنه يتم إنهاء أعمال المراجعة في وقت أقصر عندما يكون حجم مكتب المراجعة كبيراً. لكن في المقابل قد يكون هناك فرض معاكس بأن المكاتب الكبيرة، بما لديها من جودة عالية، تحتاج في إتقان عملية المراجعة إلى وقت أطول لإنجاز مهمتها. ونظراً لسمعة المكاتب الكبيرة فإنها قد تواجه طلباً متزايداً من العملاء؛ بما يؤدي إلى ضغط في العمل الداخلي لديها؛ وهو ما قد يؤخر إنجاز عمليات المراجعة لعملائها.

وهذا المتغير قد استخدم في كثير من الدراسات السابقة ذات العلاقة، وذلك باختلاف بسيط في التعريفات ورموزها. قامت الدراسات التالية بإدخاله ضمن نماذجها

تحت تقسيم "كبير BIG" برمز 1، و "غير كبير Non-BIG" برمز 0 (Ashton et al., 1989; Carslaw & Kaplan, 1991; Ng & Tai, 1994; Hossain & Taylor, 1998; Alghanem & Hegazy, 2011; Baatwah, 2011; Yaacob & Che-Ahmed, 2012). أما دراسة (Leventis et al., 2005)؛ فقد فصلت في ذلك بأن يكون كبيراً، وتابعاً لمكتب دولي (International Affiliation) في الوقت نفسه حيث وضع رمز دولي = 1، وغير دولي = 0. وبشكل أكثر تحديداً وضعت دراسة (Al-Ajmi, 2008) تقسيماً بأن يكون المراجع أحد الأربعة الكبار برمز 1، ورمز 0 إذا كان المراجع من غير الأربعة الكبار. وقد تم الأخذ بالتقسيم نفسه والترميز الأخير؛ نظراً لكونه أوضح، وبعيداً عن التقديرات والاجتهادات الشخصية.

ويتوقع أن تكون نتيجة علاقة هذا المتغير مع المتغير التابع علاقة عكسية بحيث تقل فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة إذا كان المراجع أحد الأربعة الكبار. وهذه النتيجة المتوقعة مستوحاة من الدراسات السابقة مثل دراسة (Gilling, 1977) الذي وجدت أن شركات المراجعة الكبيرة تعمل بشكل أسرع مع الشركات الكبيرة. وكذلك دراسة (Leventis et al., 2005) التي وجدت أنه تقل فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة عند الاستعانة بمكاتب مراجعة دولية، ودراسة (Lee & Jahng, 2008) التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين التعاقد مع المكاتب الأربعة الكبار، وبين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

ج. نوع تقرير المراجعة (نوع رأي المراجع) Type of Auditor Opinion.

من المتغيرات المحتملة التأثير على فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة: نوع رأي المراجع؛ حيث إن عميل المراجعة الذي لديه نظام محاسبي سليم، ولا يوجد لديه تحريفات جوهرية في القوائم المالية، التي تُظهر بعدل حقيقة المركز المالي، ونتيجة الأعمال، ستكون إجراءات مراجعة حساباته أيسر للمراجع الخارجي؛ ومن ثم تستغرق وقتاً أقصر في إنهاء عملية المراجعة وإصدار التقرير. وفي المقابل فإن الشركات التي لديها مشكلات في الأنظمة المحاسبية، والرقابة الداخلية، أو تحريفات في الأرصدة والعمليات، ستكون مهمة المراجع أصعب، وقد يحتاج إلى وقت أطول في إنهاء عملية المراجعة. كذلك فإن قرار المراجع الخارجي بإصدار تقرير غير مطلق لا يتم إلا بعد مطالبته لإدارة الشركة بإجراء التعديلات اللازمة؛ لتفادي إصدار رأي متحفظ.

ومتوقع أن يكون هناك نقاشات ومداولات بين المراجع والإدارة، قد تستغرق الكثير من الوقت؛ مما يؤخر إصدار تقرير المراجعة. لذلك كان من ضمن فروض الدراسة أنه "يتم

إنهاء أعمال المراجعة للشركات المساهمة العامة السعودية في وقت أقصر عندما يكون رأي المراجع مطلقاً، وقد استخدمت بعض الدراسات السابقة هذا المتغير ضمن نموذجها، وذلك من خلال ترميز التقرير المطلق برمز 0، والتقرير غير المطلق برمز 1، كما في (Ashton et al., 1987; Carslaw & Kaplan, 1991; Ng & Tai, 1994; Yaacob & Che-Ahmed, 2012). ودراسة (Leventis et al., 2005)، ولكن استبدل بترميز التقرير غير المطلق عدد ملاحظات التقرير غير المطلق.

وفي هذه الدراسة تمت الاستعانة بالترميز المأخوذ به في أغلب الدراسات التي سبقت، وهو 0 و 1. والنتيجة المتوقعة لعلاقة هذا المتغير مع المتغير التابع أن تكون علاقة طردية (موجبة)؛ بحيث تزيد فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة عندما يكون رأي المراجع غير مطلق. وهذا المتوقع جاء بناءً على نتائج دراسات سابقة مثل دراسة (سلامة، 1990)، التي وجدت أن إصدار التقرير يتأخر عندما يكون الرأي مقيداً. وكذلك دراسة (Leventis et al., 2005) التي توصلت إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية مؤثرة بين عدد الملاحظات والتعبير عن عدم التأكد في تقرير المراجعة، وبين فترة تأخير إصدار هذا التقرير. ويعزز ذلك من خلال وسيلة معاكسة دراسة (Lee & Jahng, 2008) التي توصلت إلى وجود علاقة عكسية بين إصدار الرأي المطلق وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

د. عدد الشركات التابعة. تلجأ الشركات المساهمة إلى السيطرة على بعض المنشآت الأخرى لتحقيق أغراض مختلفة؛ مثل تنوع مجالات الاستثمار، وتقليل المخاطرة، أو تأمين الموارد الأولية التي تحتاج إليها الشركة الأم، أو ضمان منفذ لتسويق منتجاتها. وعندما يقوم المراجع الخارجي بفحص سجلات الشركات المساهمة القابضة سيكون لديه مسؤولية مضاعفة في مراجعة القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة، والشركات التابعة، ومن أهمها التأكد من قيام مراجعي الشركات التابعة بالإجراءات اللازمة لضمان عدالة القوائم المالية للشركات التابعة. هذه العملية تتطلب مزيداً من الجهد، والوقت للقيام بها؛ مما يزيد في تعقيد عملية المراجعة Audit Complexity. حيث كان الفرض المتعلق بذلك بأنه "يتم إنهاء أعمال المراجعة للشركات المساهمة العامة السعودية في وقت أطول عندما يكون لها شركات تابعة". وقد اختلفت الدراسات السابقة في تحديد المتغير الذي يدل على تعقيد عملية المراجعة، فدراسة (Ashton et al., 1987) صنفت طبيعة العمليات التي تمارسها الشركات بشكل وصفي من 1 إلى 5؛ حيث يشير 1 إلى عمليات

بسيطة، و5 إلى عمليات معقدة. أما (Ng and Tai, 1994; Leventis et al., 2005) فاستخدموا عدد الشركات التابعة لعميل المراجعة كمتغير وكيل لقياس تعقيد عملية المراجعة. بينما ركز (Al-Ajmi, 2008) على القطاعات الداخلية للشركة؛ بحيث يكون تعدد القطاعات المختلفة دليلاً على تعقد عملية المراجعة. وقد وضع رمز 1 للشركة التي لديها قطاعات مختلفة، ورمز 0 للشركة التي ليس لديها قطاعات مختلفة. أخيراً استخدم الجذر التربيعي لعدد الشركات التابعة من قبل (Yaacob & Che-Ahmed, 2012).

وقد استخدم الباحث عدد الشركات التابعة كمؤشر على تعقيد عملية المراجعة. والنتيجة المتوقعة أن تزيد فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة؛ لأن اتساع النشاط يؤخر في إصدار التقرير (سلامة، 1990). وتوصلت دراسة (Mohamad-Nor et al., 2010) إلى وجود علاقة موجبة ذات دلالة إحصائية بين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة وعدد الشركات التابعة.

هـ. نوع القطاع. تعتبر أخطار عملية المراجعة Audit Risks من الأمور التي تهم المراجعين الخارجيين؛ بما قد تحمله من تهديد لمستقبلهم المهني، وسمعتهم في سوق المراجعة، أو خسائر محتملة نتيجة الدعاوى القضائية في حالة فشل عملية المراجعة. لذلك يعطي المراجع الخارجي اهتماماً خاصاً للشركات التي تكتنف مراجعة حساباتها مخاطر محتملة؛ فيعطي هذا النوع من العمليات مزيداً من الجهد في تصميم وتنفيذ إجراءات عملية المراجعة من حيث طبيعتها، وتوقيتها، ومداهها؛ ومن ثم فإن مراجعة هذا النوع من الشركات قد يؤثر على توقيت إصدار تقرير المراجع. وقد وضعت الدراسة مقياس أخطار المراجعة كون الشركة مالية؛ نظراً لكون الشركات المالية (البنوك، التأمين) تؤثر على مصالح شريحة واسعة من عامة الناس؛ فأى مشكلات تواجهها ستكون تحت اهتمام غالبية المجتمع. ومن ثم سيبدل المراجع مزيداً من إجراءات الفحص؛ لضمان عدالة القوائم المالية، وذلك بشكل أكبر من الشركات الأخرى، وسيسعى إلى إنهاء أعمال المراجعة بأسرع وقت؛ لكون نتائج تلك الشركات مطلوبة من الجهات الحكومية، ومن المستفيدين. حيث كان الفرض المتعلق به "يتم إنهاء أعمال المراجعة للشركات المساهمة العامة السعودية في وقت أقصر عندما تكون شركة مالية".

وقد تباينت الدراسات السابقة في وضع قطاعات مختلفة كمقاييس لمخاطر عملية المراجعة. فنجد دراسات (Ashton et al., 1987; Ashton et al., 1989; Ng & Tai, 1994)

اختارت القطاع المالي كمقياس لخطر المراجعة وبرمز "0" إذا كانت شركة مالية، ورمز "1" إذا كانت الشركة غير مالية. وكذلك نجد (Carslaw & Kaplan, 1991; Al-Ajmi, 2008; Alghanem & Hegazy, 2011; Baatwah, 2011) استخدموا المقياس نفسه لكن بترميز مختلف، فرمزوا بـ "1" إذا كانت الشركة من القطاع المالي، ورمزوا بـ "0" إذا كانت الشركة من غير القطاع المالي. أما دراسة (Leventis et al., 2005)؛ فجعلت مقياس خطر عملية المراجعة إذا كان قطاع الشركة صناعياً، وذلك برمز "1" للشركات الصناعية، ورمز "0" للشركات الأخرى.

وقسمت دراسة (Alkhatib & Marji, 2012) القطاعات إلى صناعي "1" وخدمي "0". بينما نهجت دراسات على اختيار قطاعات محددة ترى أنها ذات مخاطر عالية؛ فنجد (Behan et al., 2006) اختاروا 7 قطاعات (برمز 1) وبقية القطاعات (برمز 0). واختارت دراسة (Yaacob & Che-Ahmed, 2012) قطاعات 3 (برمز 1) وبقية القطاعات (برمز 0). ويرى الباحث أن القطاع المالي أكثر القطاعات ذات المخاطر؛ لذلك قسمت الشركات إلى شركات تنتمي للقطاع المالي (ورمز 1)، وشركات لا تنتمي للقطاع المالي (ورمز 0)؛ وذلك لتناسب مع فرض الدراسة. والنتيجة المتوقعة أن تكون العلاقة سلبية بين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة وكون الشركة مالية. وقد وجدت دراسة (سلامة، 1990) أن إصدار تقرير المراجعة يتأخر عند كون المنشأة اقتصادية وليست مالية؛ ومن ثم إذا كانت الشركة مالية فلا يتأخر إصدار التقرير. كذلك دراسة (Almosa & Alabbas, 2007) وجدت علاقة سلبية بين شركات القطاع المالي، وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة.

و. ربحية الشركة. تعتبر نتيجة نشاط الشركة مؤشراً مهماً لشريحة واسعة من المهتمين بالشركة المساهمة، سواء كانوا مستفيدين داخليين، أم خارجيين. ونظراً لأهميته، وخاصة لإدارة المنشأة؛ كونه يعكس أداءها أمام المستفيدين الخارجيين؛ فإنها تحاول أن تكون نتيجة نشاطها إيجابية سواء بطرق نظامية، أو غير نظامية؛ لكون التأكد من عدالة نتيجة نشاط الشركة من أهم مهام المراجع الخارجي، لذلك يسعى لضمان خلوه من التضخيم أو التحريف من قبل إدارة الشركة. فظهور خسارة في نتيجة النشاط بعد المراجعة قد يعطي مؤشراً سيئاً بأن المراجع الخارجي قد واجه مشكلات معينة مع إدارة الشركة لإظهار النتيجة العادلة لنشاطها؛ مما يعني مزيداً من الجهد، والوقت في الفحص والتأكد، وطلب أي تصحيح للتحريفات الجوهرية المتعلقة بصافي الدخل. بينما ظهور ربح في نتيجة النشاط

بعد المراجعة قد يعطي مؤشراً جيداً بأن الشركة لا تعاني من أي مشكلات جوهرية في نشاطها، لذلك كان الفرض المتعلق بذلك بأنه "يتم إنهاء أعمال المراجعة للشركات المساهمة العامة السعودية في وقت أقصر عندما تكون نتيجة النشاط ربحاً".

وقد تنوعت الدراسات السابقة في قياس هذا المتغير، وإن كان أغلبها قد استخدم صافي الدخل كمؤشر على ربحية الشركة. حيث قام كل من (Ashton et al., 1987; Ashton et al., 1989; Carslaw & Kaplan, 1991) بوضع صافي الدخل كمقياس لربحية الشركة، ووضع رمز 1 إذا كان صافي الدخل خسارة، ورمز 0 إذا كان صافي الدخل ربحاً. وكذلك استخدمت دراسات (Hossain & Taylor, 1998; Yaacob & Che-Ahmed, 2012) المقياس نفسه ولكن بترميز مغاير؛ حيث كان رمز الشركات التي حققت خسارة هو "0"، والشركات التي حققت ربحاً هو "1". بينما استخدم (الجبر، 2006) معدل التغير السنوي في الربحية، واستخدم معدل العائد على الأصول (صافي الربح ÷ إجمالي الأصول) من الدراسات الآتية (Leventis et al., 2005; Al-Ajmi, 2008; Baatwah, 2011; Alkhatib & Marji, 2012).

وفي هذه الدراسة تم ترميز نتيجة النشاط إذا كانت ربحاً برمز "0"، وإذا كانت نتيجة النشاط خسارة فيكون الرمز "1". والنتيجة المتوقعة لهذا المتغير هي علاقة عكسية بين نتيجة النشاط وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بحيث تزيد الفترة إذا كانت نتيجة النشاط خسارة. وهذه النتيجة تم توقعها بناءً على الدراسات السابقة؛ مثل دراسة (سلامة، 1990) التي وجدت أن إصدار تقرير المراجعة يتأخر عند تحقيق خسائر. كما وجدت دراسة (Bamber et al., 1993) أن تأخير إصدار تقرير المراجعة يزيد في حالة زيادة عمل المراجعة بسبب مخاطر الأعمال مثل الخسارة.

وكذلك دراسة (Almosa & Alabbas, 2007) التي وجدت علاقة سلبية بين الربحية وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وتوصلت دراسة (Carslaw & Kaplan, 1991) أيضاً إلى علاقة عكسية بين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة والخسارة. وأخيراً دراسة (Al-Ajmi, 2008) التي كان من نتائجها أن تأخير إصدار تقرير المراجعة يتأثر بشكل عكسي مع الربحية.

النتائج

تحليل بيانات الدراسة الميدانية

يتكون سوق الأسهم في المملكة العربية السعودية في العامين الماليين 2016 و2017، من 173 شركة مساهمة عامة، وقد صُنفت من قبل CMA إلى (20) عشرين قطاعاً، وقد اعتمدت هذه الدراسة على البيانات التي تم نشرها في التقارير السنوية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية لعامي 2016، و2017، واستبعدت شركتان من الدراسة، تأخر فيهما إصدار التقرير عن القوائم المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2016 إلى منتصف عام 2017 لظروف استثنائية، من بينها تعليق التداول. طبقت مجموعة المعايير الدولية رقم 700 عليها حين أصدرت القوائم، بذلك فإن مجتمع الدراسة يتكون من بيانات 344 شركة مساهمة.

جدول 1

التحليل الإحصائي لمجتمع الدراسة

البيانات	التصنيف	الرمز	التكرار	نسبة التكرار
المالية وغير المالية	شركة غير مالية	0	260	72.2
	شركة مالية	1	84	27.8
حجم مكتب المراجعة	غير الأربعة الكبار	0	36	25.2
	الأربعة الكبار	1	259	74.8
نوع تقرير المراجعة	تقرير مطلق	0	240	70.2
	تقرير غير مطلق	1	103	29.8
نتيجة النشاط	ربح	0	259	75.5
	خسارة	1	85	24.5

جدول 2

التوصيف الإحصائي لفترة إصدار تقرير المراجعة ومتغيرات حجم الشركة

المتغير	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة	15	179	73.69	23.62
إجمالي الأصول (آلف)	175966	445760460	32721875.1	83990593.74
عدد الشركات التابعة	صفر	31	5	6
صافي الدخل (آلف)	-708941	25484745	936672.90	3026876.35

جدول 3

مقاييس النزعة المركزية لمتغيرات الدراسة

المتغير	الحد الأدنى	الحد الأقصى	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
فترة تأخر إصدار تقرير المراجعة	14	165	58.57	21.35
إجمالي الأصول (آلف)	3247378	9376065596	781447096.6	1461811760.18
عدد الشركات التابعة	صفر	7	1	2
صافي الربح (آلف)	-184591.0	88057942	43311756.62	144217652.88

ويبين جدولاً 2 و 3 أن متوسط الفترة اللازمة لإصدار تقرير المراجعة قد بلغت 73.69 يوماً عند تطبيق تقرير المراجعة الممتد، بينما كانت عند مستوى 58.57 يوماً قبل تطبيقه، كما أن الحد الأدنى قد بلغ 15 يوماً عند تطبيق التقرير الممتد، بينما كان عند مستوى 14 يوماً قبل ذلك؛ وهذا يعطي مؤشراً على أن تطبيق التقرير الممتد قد أثر على المدة الزمنية اللازمة لإنهاء التقرير، ولكن التحليلات الإحصائية تشير أيضاً إلى وجود فرق بين متوسط حجم الشركة عند تطبيق التقرير الممتد عنه قبل ذلك جدولاً (5-6)، وهذا قد يكون له أثر على فترة إصدار التقرير. وبصورة عامة، فإن هذا التغير في حجم الشركات مقيساً بقيمة الأصول قد يعود أثره إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بدءاً من عام 2017.

وتم تصنيف مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المساهمة إلى مكاتب المراجعة الأربعة الكبار وغيرها، ويشير جدول 1 إلى أن المكاتب الأربعة تسيطر على ما

نسبته 74.8% من إجمالي الشركات، وتشير مخرجات التحليل الوصفي إلى أن 70.2% من إجمالي الشركات قد حصلت على تقرير غير معدل، بينما حصل ما نسبة 29.8% من الشركات على تقرير معدل سواء كان بلفت الانتباه أو بالتحفظ.

تحليل الفروق المتوسطات

يقتضي حساب الفروق بين المتوسطات، افتراض أن هناك فرقاً ذا دلالة إحصائية بين متوسط أيام فترة إصدار تقرير المراجعة عند تطبيق معيار التقارير 700، ومن ذلك المعيار رقم 701، وبين متوسط فترة إصدار التقرير للشركات التي لم يتم تطبيق هذا المعيار عليها، ويبين جدول 4 أدناه، النتائج الإحصائية لاختبار هذا الفرض، وتشير النتائج إلى أن هناك فرقاً ذا دلالة إحصائية بين متوسط أيام فترة إصدار التقرير عند تطبيق المعيار الدولي الممتد ومتوسط فترة إصدار التقرير عند عدم تطبيقه؛ إذ ارتفع متوسط فترة الإصدار من 58 يوماً إلى 73 يوماً.

جدول 4

اختبار الفروق الإحصائية بين متوسطات فترة إصدار التقرير

نوع التقارير	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T- test	P
مجموعة المعيار الدولي 700	173	73.69	23.62	4.858	0.00
قبل تطبيق المعيار الدولي 700	171	58.70	21.37		

جدول 5

اختبار الفروق الإحصائية بين متوسطات حجم الأصول

نوع التقارير	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T- test	P
مجموعة المعيار الدولي 700	173	32721875.12	83990593.748	-5.356	0.000
قبل تطبيق المعيار الدولي 700	171	786987929.20	1467943286.024		

جدول 6

اختبار الفروق الإحصائية بين متوسطات حجم الأرباح

نوع التقارير	N	المتوسط	الانحراف المعياري	T- test	P
مجموعة المعيار الدولي 700	173	1174036.44	3301468.01	-3.643	0.000
قبل تطبيق المعيار الدولي 700	171	60147343.5	153549207.68		

تحليل الارتباط

تمهيداً لتطبيق دالة الدراسة لتحليل الانحدار الخطي المتعدد لتحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة مع المتغير التابع، سيتم إجراء تحليل الارتباط للتحقق من عدم وجود ارتفاع في الارتباط الخطي المتعدد (Multicollinearity) بين المتغيرات المستقلة. كذلك الكشف عن مدى ارتباط تلك المتغيرات بعضها مع بعض. ويظهر جدول 7 مخرجات تحليل الارتباط من برنامج SPSS وذلك بالتطبيق على كل البيانات.

جدول 7

مصفوفة الارتباط لمتغيرات الدراسة

	Financial Institutes	Big4	Lag	Opinion	Subsidiaries	Net Income	log of total assets
Financial Institutes	1	.326**	.216**	.597**	-.231-**	-.003	-.022
Big4 Accounting Firms	.326**	1	.276**	.144	.100	.110	.336**
Reporting Lag	.216**	.276**	1	.318**	-.016	-.019	-.153
Opinion	.597**	.144	.318**	1	-.332-**	-.168-*	-.402-**
Subsidiaries	-.231-**	.100	-.016	-.332-**	1	.390**	.401**
Net Income	-.003	.110	-.019	-.168-*	.390**	1	.400**
log of total assets	-.02	.336**	-.153	-.402-**	.401**	.400**	1
	.785	.000	.061	.000	.000	.000	

تشير معاملات الارتباط بين المتغيرات إلى أن درجة الارتباط بينها لا تؤثر على دقة نتائج تحليل الانحدار؛ إذ إنها لم تصل إلى حد مشكلة الارتباط الخطي المتعدد (Multicollinearity)، التي حددها Gujarati (2006) عند مستوى أعلى من 0.80.

تحليل الانحدار

استخدم برنامج Microfit.5 لتحليل الانحدار المتعدد، على عينة الدراسة المكونة من 344 شركة مساهمة، أصدرت بياناتها بين عامي 2016 و2017، وتظهر نتائج تحليل الانحدار (جدول 8) أن التباين في المتغيرات المستقلة في النموذج، التي لها أثر ذو دلالة إحصائية يفسر 15.3% من التباين في المتغير التابع، وهذا يتفق مع العديد من نتائج الدراسات السابقة التي لم تتجاوز نسبة التفسير فيها 20%. كما يظهر جدول 8 نتيجة تحليل انحدار المتغيرات المستقلة مقابل المتغير التابع، وبشكل عام فإن قيمة F بـ 7.13 ومستوى المعنوية 0.000 تشير إلى أن هناك أثراً ذا دلالة إحصائية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة. ويظهر تحليل الانحدار أثراً واضحاً لتطبيق نموذج التقرير الممتد الذي فرضه المعيار الدولي رقم 700 والمعيار 701، على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة؛ إذ يظهر أن تطبيق نموذج التقرير الممتد له أثر إيجابي بما يعادل 15 يوماً على أيام فترة إصدار التقرير، وهذه النتيجة تؤكد اختبار فروق المتوسطات التي أشارت إلى وجود فروق جوهرية بين متوسط الفترة اللازمة لإصدار التقرير عند تطبيق التقرير الممتد عنها عند عدم تطبيقه، وبهذا يكون رفض فرض العدم الأول الذي يشير إلى عدم وجود تأثير ذي دلالة إحصائية لتطبيق التقرير الممتد على فترة إصدار تقرير المراجعة في الشركات السعودية؛ إذ كان متغير تطبيق التقرير الممتد أقل من 5%؛ أي $\alpha \leq 0.05$ أو P. وبالنظر إلى المتغيرات المستقلة التي لها أثر ذو دلالة إحصائية مع المتغير التابع (فترة إصدار تقرير المراجعة)، ظهر متغيران اثنان لهما علاقة ذات دلالة، وهما: تحقيق الشركة لخسارة، أو كون الشركة من القطاع المالي؛ إذ بلغت قيم t لهذين المتغيرين 1.9 وبدلالة إحصائية 0.02 و0.04 على التوالي. وبذلك يتم رفض فرض العدم بشأن عدم وجود علاقة بين ربحية الشركة والقطاع المالي وبين توقيت تقرير المراجعة، كما أن النتائج لم تشر إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية مع باقي المتغيرات؛ الأمر الذي يقود إلى قبول فروض عدم وجود علاقة بين توقيت التقرير وكل من حجم الشركة، ونوع مكتب المحاسبة، ونوع التقرير، وكذلك عدد الشركات التابعة.

جدول 8 تحليل الانحدار

Model	B	t	Sig.
(Constant)	58.159	9.647	.000
شركات المراجعة الأربع الكبار	-1.699-	-.531-	.596
نوع التقرير	1.706	.341	.734
التقرير الممتد	15.785	3.080	.002
حجم الأصول	2.776E-9	1.400	.163
الأرباح	-4.265E-8	-1.941-	.054
الشركات التابعة	.078	.981	.328
القطاع المالي	.155	1.996	.048
R Square		.153	
F	7.134		.000

الخاتمة

تهدف هذه الدراسة إلى فهم أثر تطبيق المعيار الدولي رقم 700 والمعيار رقم 701 على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار تقرير المراجعة؛ إذ إن ذلك تطلب المزيد من الإفصاحات بشأن القضايا الرئيسية التي تمت مناقشتها مع إدارة الشركة، وقد توقعت بعض الدراسات (Segal, 2017)، أن مطالبة مراجعي الحسابات بتوسيع العمل المنجز وتبريره من خلال تبرير رأيهم قد تكون مشكلة بذاتها، خاصة أن IAASB، قد وجه بأن تكون الأمور الرئيسية هذه "فريدة لكل عميل"، وليست مجرد قوالب معدة سلفاً، وهي "النتيجة النهائية المتفاوض عليها". لهذا فإن الوصول إلى مثل هذه الأمور إنما يكون بعد انتهاء أعمال المراجعة وصياغة التقرير النهائي، ومن المتوقع أن تتسبب هذه المفاوضات والمناقشات والإفصاح المشترك في تأخير إصدار القوائم المالية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على النموذج الخطي لدراسة العلاقة بين توقيت إصدار تقرير المراجعة وعدد من المتغيرات التي تم دراستها في أدبيات المراجعة، وقد جمعت بيانات

الشركات السعودية المساهمة قبل تطبيق المعيار رقم 700 وبعد تطبيقه، وهي الفترة الواقعة بين عامي 2016 و 2017، واستبعدت القيم المتطرفة في مدة الأيام المنقضية حتى إصدار التقرير، التي خضعت لأسباب غير عادية؛ مثل تعليق تداول الشركة من قبل CMA، وقد وجدت شركتان ذاتا قيم متطرفة في عام 2016، وبذلك أصبحت عينة الدراسة 344 من القوائم المالية للشركات المدرجة في السوق المالية خلال عامي 2016 و 2017. ومن تحليل بيانات هذه القوائم المالية تم تحديد متوسط فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة لكل الشركات المساهمة، وهي تراوح بين 7 أيام، و109 أيام، وبمتوسط 44 يوماً. وتراوح فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة في الشركات المساهمة لعام 2016 بين 7 أيام و 57 يوماً، وبمتوسط حسابي 42 يوماً، وانحراف معياري 12 يوماً. أما في الشركات المساهمة عن عام 2017؛ فهي تراوح بين 7 أيام، و109 أيام، والمتوسط الحسابي لها 46 يوماً تقريباً، وانحراف معياري 17 يوماً تقريباً.

كما أشارت النتائج إلى وجود أثر ذي دلالة إحصائية بين فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، وتطبيق المعيار الممتد 700، والمعيار 710، وذلك بأثر يمتد إلى يومين إضافيين عن المتوسط العام.

توصيات الدراسة

تؤكد نتائج هذه الدراسة وجود تأثير لتطبيق معايير المراجعة الدولية على بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية، وقد استجابت CMA مبكراً لمثل هذا التأثير؛ إذ عدلت من فترة استحقاق تقديم القوائم المالية من 45 يوم عمل إلى 90 يوماً تقويمياً، وذلك لكي تستوعب الشركات مثل هذه التأثير، ولهذا يوصي الباحث بأهمية الاستمرار على هذا النهج من منح فرص أكبر للشركات لتقديم قوائمها المالية المدققة، على أنه يمكن أن يتم الإعلان عن الأرباح المتوقعة مبكراً، كما يوصي الباحث بإجراء مزيد من البحوث الميدانية (استقصاءات، مقابلات شخصية)؛ للاستطلاع عن العوامل الكامنة داخل مكاتب المراجعة، التي لها علاقة بتطبيق معايير المراجعة الدولية وذات التأثير على توقيت تقديم التقارير.

المراجع

- الجبر، يحيى. (2007). العلاقة بين توقيت الإعلان عن المعلومات المالية وخصائص الشركات المساهمة السعودية. *دورية الإدارة العامة*، 47(2).
- سلامة، إيمان. (2018). أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة. *الفكر المحاسبي*، 22(6)، 1-709.
- سلامة، نبيل فهمي. (1990). دراسة تجريبية تحليلية لمحددات تأخر نتائج المراجعة في الوحدات الاقتصادية. *جامعة عين شمس، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، (1)، 435 – 464.
- محمد، سامي حسن علي. (2016). 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. *الفكر المحاسبي*، 20(1)، 303-352.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (1427). *معايير المحاسبة المالية*، المجلد الأول.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (1427). *معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى*، المجلد الأول.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. (2017). *المعيار الدولي رقم (701): «الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل»*.
- هيئة السوق المالية [CMA]. (1437هـ). *قواعد التسجيل والإدراج*.
- هيئة السوق المالية [CMA]. (1434هـ). *إعلانات الغرامات المالية*.
- وزارة التجارة. (1406). *بيان أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية*. وزارة التجارة.
- وزارة التجارة والصناعة. (1437). *نظام الشركات*. <http://mci.gov.sa/LawsRegulations/SystemsAndRegulations/CompaniesSystem/Pages/default.aspx>
- 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-Abbas, M. (2004). *Pricing and competitive characteristics of the statutory Saudi audit market: an empirical investigation* [Unpublished Ph.D. Thesis]. University of Wales.
- Al-Ajmi, J. (2008). Audit and reporting delays: Evidence from an emerging market, *Advances in Accounting*, 24(2), 217-226.

- Al-Ghanem, W., & Hegazy, M. (2011). An Empirical Analysis of Audit Delay and Timeliness of Corporate Financial Reporting in Kuwait. *Eurasian Business Review*, 1, 73-90.
- Algebr, Y. (2007). The relationship between the timing of announcing financial information and the characteristics of Saudi joint stock companies (in Arabic). *Public Administration Journal*, 47(2), 167-188
- Alkhatib, K., & Marji, Q. (2012). Audit Reports Timeliness: Empirical Evidence from Jordan, *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1342-1349.
- Almosa, A.S., & Alabbas, M. (2007). *Audit Delay: Evidence from Listed Joint Stock Companies in Saudi Arabia*. King Khalid University.
- Ashton, R.H., Willingham, J.J., & Elliott, R.K. (1987). An empirical analysis of audit delay, *Journal of Accounting Research*, 25(2), 275-292.
- Ashton, R.H., Graul, P.R., & Newton, J.D. (1989). Audit delay and the timeliness of corporate reporting, *Contemporary Accounting Research*, 5(2), 657-673.
- Baatwah, S. (2011). *Audit Committee Effectiveness and Audit Report Lag in Oman* [Master's thesis]. Universiti Utara Malaysia.
- Bamber, E. M., Bamber, L. S. & Schoderbek, M. P. (1993). Audit structure and other determinants of audit report lag: an empirical analysis. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12(1), 1-23.
- Behn, B. K., Searcy, D. L., & Woodroof, J. B. (2006). A Within Firm Analysis of Current and Expected Future Audit Lag Determinants. *Journal of Information Systems*, 20(1), 65-86. doi:10.2308/jis.2006.20.1.65
- Behn, B., J. H. Choi, & T. Kang. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts, *The Accounting Review*, 83(2), 327-359.
- Boolaky, P. K., & Quick, R., (2016), Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, 20(2), 158-174.
- Carslaw, A.P.N., & Kaplan, S.E. (1991). An examination of audit delay: Further evidence from New Zealand. *Accounting and Business Research*, 22(85), 21-32.

- CMA. (1437 AH). *Registration and Listing Rules* (in Arabic).
- CMA. (1434 AH). *Announcements of Financial Fines* (in Arabic).
- Gujarati, D.N. (2006). *Essentials of Econometrics* (3rd ed.). McGraw Hill.
- Habib, A., & Bhuiyan, B. (2011). Audit firm industry specialization and the audit report lag. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, 20(1), 32-44.
- Hossain, M.A., & Taylor, P.J. (1998). *An examination of audit delay: Evidence from Pakistan*. <http://www.mahossain.com/pdf/audpf.pdf>
- Jaggi, B., & Tsui, J. (1999). Determinants of audit report lag: further evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*, 30(1), 17–28.
- Knechel, R. W., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 20(1), 137–146.
- Lee, H., & Jahng, G. (2008). Determinants of Audit Report Lag - Evidence from Korea. *Journal of Applied Business Research*, 24(2), 27-44
- Leventis, S., Weetman, P., & Caramanis, C. (2005). Determinants of audit report lag: Some evidence from the Athens Stock Exchange. *International Journal of Auditing*, 9(1), 45–58.
- Ministry of Commerce. (1406 AH). *Statement of the objectives and concepts of financial accounting* (in Arabic). Ministry of Commerce.
- Ministry of Commerce and Industry. (1437). *Companies Regulations* (in Arabic). <http://mci.gov.sa/LawsRegulations/SystemsAndRegulations/CompaniesSystem/Pages/default.aspx>.
- Mohamad-Nor, M., Shafie, R., & Wan-Hussin, W. (2010). Corporate governance and audit report lag in Malaysia, *Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance*, 6(2), 57-84.
- Muhammad, S. H. A. (2016). A proposed framework for measuring and interpreting the combined effect of both industrial specialization and the time period of the auditor's association with the company on delaying the issuance of the audit report for joint stock companies: an applied study (in Arabic). *Accounting Thought*, 20(1), 303-352.
- Ng, P.P.H., & Tai, B.Y.K. (1994). An empirical examination of the determinants of audit delay in Hong Kong, *British Accounting Review*, 26(1), 43–59.

- Salama, N. F. (1990). An analytical empirical study of the determinants of the delay of audit results in economic units (in Arabic). Ain Shams University, *The Scientific Journal of Economics and Trade*, 1, 435–464.
- Salama, E. (2018). The impact of the risk of litigation and the characteristics of the board of directors on the fees of the external audit and its reflection on the timing of issuing the audit report: an applied study on small and medium-sized companies (in Arabic). *Accounting Thought*, 22(6), 1709.
- Schwartz, K. B., & Soo, B. S. (1996). The association between auditor. changes and reporting lags. *Contemporary Accounting Research*, 13(1), 353-370.
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key Audit Matters, *Journal of Economic and Financial Sciences*, 2(10), 376-391.
- SOCPA. (1427 AH). *Financial Accounting Standards*, Volume One (in Arabic).
- SOCPA. (1427 AH). *Auditing Standards and Other Professional Standards*, Volume One (in Arabic).
- SOCPA. (2017). *International Standard No. (701): "Reporting key audit matters in the independent auditor's report"* (in Arabic).
- Tanyi, P., Raghunandan, K., & Barua, A. (2010). Audit Report Lags after Voluntary and Involuntary Auditor Changes. *Accounting Horizons*, 24(4), 671-688.
- Walker, A. & Hay, D. (2013). Non-Audit Services and Knowledge Spillovers: An Investigation of the Audit Report Lag. *Meditari Accountancy Research*, 21(1), 32-51.
- Yaacob, N., & Che-Ahmad., M. 2012(). Adoption FRS 138 and Audit Delay in Malaysia, *International Journal of Economics and Finance*, 4(1), 167-176.

The Impact of the Expanded Audit Report on the Audit Report Lag A Field Study from the Saudi Audit Market

Dr. Mohammed A. Al-abbas*

Abstract

Objectives: This study aims at examining the impact of implementing the international auditing standards No. 700 and 701 on the audit report lag in the Saudi kingdom, which is the period between the end of the fiscal year and the date of issuing the audit report.

Method: A Generalized linear model was used to study the relation between the audit report lag and a number of variables reviewed in the literature of the audit reports: variables related to the characteristics of the audit office, and variables related to the characteristics of the customer.

The data of the study was extracted from the financial reports of the Saudi companies listed in the Saudi stock market for the fiscal years of 2016 and 2017. The final sample numbered 344 financial reports of the listed Saudi companies.

Results: The results showed that the average audit report lag for the listed companies ranged between 7-109 days with a mean of 44 days. The audit report lag for the companies in 2016 ranged between 7-57 days with a mean of 42 days and a standard deviation of 12 days. In 2017, the audit report lag was between 7-109 days with a mean of about 46 days and a standard deviation of nearly 17 days. The results also indicated a statistically significant effect between the audit report lag and the implementation of the extended audit standards No. 700 and No. 701 with an effect that extends to two more days than the general average.

Conclusion: The results of this study confirm that the international auditing standards have a significant impact on

* King Khalid University, Email: maalabbas@kku.edu.sa

- Submitted: 27/11/2019, Revised: 20/7/2020, Accepted: 22/7/2020.

the business environment in the Kingdom of Saudi Arabia, the thing that backs the decision of the Capital Market Authority to amend the maturity period for submitting financial statements from 45 days to 90 calendar days. In addition, the study recommends conducting more researches (surveys, personal interviews) to explore the underlying factors within the audit offices.

Keywords: Audit report lag, International audit standards, Saudi Arabia, Listed firm.

د. محمد عبدالله آل عباس، حاصل على درجة الدكتوراه في المراجعة من جامعة ويلز، ابرستويث بالمملكة المتحدة، 2004، يعمل حالياً أستاذاً مشاركاً للمحاسبة والمراجعة بكلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الملك خالد بالمملكة العربية السعودية، عمل عميداً لكلية الأعمال بجامعة الملك خالد، وهو عضو مجلس الشورى السعودي للدورتين السابعة والثامنة، وعضو لجنة الإدارة والموارد البشرية، عضو لجنة التخصيص في الدورة الثامنة، كما عمل عضواً للجنة الاقتصاد والطاقة بمجلس الشورى وعضواً في اللجنة المالية بمجلس الشورى خلال الدورة السابعة. له عمود صحفي أسبوعي بصحيفة الاقتصادية. الاهتمامات البحثية: جميع الأبحاث ذات العلاقة بالمراجعة الخارجية والداخلية، وموضوعات الحوكمة والموضوعات ذات العلاقة بالاحتيايل المحاسبي وإدارة الأرباح. الإيميل: maalabbas@kku.edu.sa

للاستشهاد:

آل عباس، محمد. (2022). أثر تقرير المراجعة الموسع على الفترة الزمنية اللازمة لإصداره: دراسة ميدانية على سوق المراجعة للشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية. *مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية*، 48(184)، 227-262.

<https://www.doi.org/10.34120/0382-048-184-007>

To Cite:

Al-abbas, M. (2022). The Impact of the Expanded Audit Report on the Audit Report Lag A Field Study from The Saudi Audit Market (in Arabic). *Journal of the Gulf and Arabian Peninsula Studies*, 48(184), 227-262 . <https://www.doi.org/10.34120/0382-048-184-007>