أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة وإنعكاسه علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات: أدلة من السعودية

إعداد

د/ خالد محمد محمد الجندي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة المنوفية

rgendy76@yahoo.com

د/ عماد محمد صدقي محمد عثمان

مدرس المحاسبة

معهد الألسن العالي للسياحة والفنادق والحاسب الآلى

emadsadky33@gmail.com

د/ أحمد السيد محمد أبو دنيا

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة – جامعة المنوفية

Ahmed_donia20100@yahoo.com

مجلة البحوث التجارية ـ كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد السادس والأربعون ـ العدد الرابع أكتوبر 2024

رابط المجلة: https://zcom.journals.ekb.eg/

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة وإنعكاسه علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات: أدلة من السعودية

الملخص :

استهدف البحث دراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسه علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولتحقيق أهداف البحث واختبار فروضها أخذت عينة من شركات المساهمة المدرجة في هيئة سوق المال السعودي موزعة على عدد من القطاعات الإقتصادية المختلفة. ولقد توصل البحث إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير مراقب الحسابات، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة عملية المراجعة، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية لجودة عملية المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود تأثير ذو دلالة إحصائية للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة عملية المراجعة وانعكاس ذلك على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. ويوصي البحث بضرورة اهتمام المنظمات المهنية السعودية بتخفيض فترة الإفصاح عن التقارير المالية من 90 يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية إلى 60 يوما لتتوافق مع متطلبات المنظمات المهنية الدولية مما ينعكس إيجابياً على كفاءة المعلومات المحاسبية في سوق الأوراق المالية السعودي، كما يوصى البحث الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في الدول العربية ومن بينها مصر سرعة التحول إلى تطبيق النموذج الجديد لتقرير المراجعة الخارجية والذي يتضمن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، نظراً لما يحققه ذلك من مزيد من الشفافية في المعلومات المحاسبية والتي تؤثر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات كما أوضحت الدراسة التطبيقية.

الكلمات المفتاحية : الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية – فترة تأخير مراقب الحسابات – جودة عملية المراجعة.

أولاً: مقدمة ومشكلة البحث

يُعتبر تقرير مراقب الحسابات ومحتواه هو أداة التواصل الأساسية بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات فيما يتعلق بعملية المراجعة، حيث يعتمد مستخدمي التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية على رأي مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن مدى صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للشركات ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية (خلف، 2023)، لذا فإن أحد أهم توقعات مستخدمي التقارير المالية هو الإفصاح عن المعلومات المالية الواردة في تقرير مراقب الحسابات في الوقت المناسب حيث يؤدي إعداد التقارير المالية في الوقت المناسب إلى زيادة الموثوقية في المعلومات المالية التي تفصح عنها القوائم المالية التي تمت مراجعتها بواسطة مراقب الحسابات، وهذه التوقعات تضع ضغوطا على مراقبي الحسابات لتقديم تقاريرهم عن القوائم المالية في الوقت المناسب.

وبالرغم من ذلك إلى أن مراقبي الحسابات قد لا يتمكنون من تقديم تقريرهم عن القوائم المالية في الوقت المناسب بما يتماشى مع توقعات مستخدمي التقارير المالية ويرجع ذلك إلى العديد من العوامل أهمها عوامل تتعلق بالشركات محل المراجعة، وعوامل تتعلق بمكاتب المراجعة، وعوامل تتعلق بتقرير المراجعة. فبالنسبة لخصائص الشركات محل المراجعة فقد توصلت دراسة كلا من (Abdillah, et al., 2019; Habib, et al., 2019; Durand, 2019) إلى أن الشركات الأكبر حجماً والأكثر ربحية والتي تتمتع بأداء مالي أفضل تكون لديهم فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أقصر، في حين أن الشركات المحفوفة بالمخاطر والوضع المالي الضعيف/السيء تكون لديهم فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أطول. وفيما يتعلق بخصائص مكاتب المراجعة (حجم مكتب المراجعة – التخصص الصناعي – فترة المراجعة)، فقد توصلت دراسة (Kusin & Kadri, 2020) إلى أنه كلما إرتبطت الشركات محل المراجعة بأحد مكاتب المراجعة الكبرى BIG 4 كان لديهم فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أقصر، وتوصلت دراسة (Rusmin & Evans, 2019) إلى أنه كلما إرتبطت الشركات محل المراجعة بمراقب حسابات متخصص صناعياً في نشاط الشركة كان لديهم فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أقصر، في حين توصلت دراسة (Abdillah, et al., 2019) عدم وجود ارتباط بين فترة المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وفيما يتعلق بنوع تقرير المراجعة وعلاقته بفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات فقد توصلت دراسة (Leventis, et al., 2005) إلى أن الشركات محل المراجعة التي يصدر

بشأنها تقرير مراجعة يتضمن رأياً متحفظاً أو أن يتضمن تقرير مراجعتها شكاً في استمرارية المنشأة تكون لديهم فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات أطول. وبصفة عامة يفضل مستخدموا التقارير المالية أن تكون فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات قصيرة لأنها تعني إصدار أسرع لرأي مراقب الحسابات وبالتالي حكم أسرع على مصداقية البيانات المالية للشركة Habib, et al., (2019).

ولقد أدت الانهيارات المالية التي تعرضت لها العديد من الشركات ذات الثقل الاقتصادي الكبير في نهاية القرن العشرين وأوائل القرن الحادي والعشرين ظهور العديد من الشكوك لدى أصحاب المصالح بشأن إمكانية الإعتماد على تقرير مراقب الحسابات النمطي، وقد دعا ذلك إلى قيام العديد من الدراسات مثل (Mock et al., 2013; Cordoş & Fulop, 2015; kitiwong & Srijunpetch, 2019، العماوي، 2020) بتقييم جودة المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات، وتوصلت هذه الدراسات إلي وجود قصور في تفاعل واتصال مراقبي الحسابات مع المستخدمين والمكلفين بالحوكمة، وإنخفاض المحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات حيث أنه ذو قيمة معلوماتية منخفضة وشفافية أقل كما أنه لا يوفر معلومات ملاءمة ومفيدة لإتخاذ القرارات عن المنشأة، وبالتالي زيادة عدم تماثل المعلومات، وقد أوصت هذه الدراسات بضرورة تطوير المحتوي الاعلامي لتقرير مراقب الحسابات بالشكل الذي يعزز من قيمته التواصلية ليتلائم مع التوقعات المعقولة لمستخدميه ويخفض من خطر عدم تماثل المعلومات قدر الامكان. وحتى يحقق تقرير مراقب الحسابات الهدف منه بحيث يصبح تقريراً ذو محتوى معلوماتي مؤثر في سلوك أصحاب المصالح المتعارضة لابد من عملية تطوير دائمة لمحتواه وما تتضمنه فقراته وبصورة تتفق مع احتياجات مستخدميه (عبد العال، 2020) ، وهذا ما أكدت عليه بعض الدراسات السابقة حول فجوة التوقعات طلب مستخدموا البيانات المالية لمزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات، حيث أن التوسع في تقرير مراقب الحسابات يجعل مراقبوا الحسابات قادرين على توصيل معلومات مالية ذات قيمة أعلى لمستخدمي البيانات المالية (Asare & Wright, 2012).

هذا وقد صاحبت الإنهيارات المالية أيضا قيام العديد من الجهات المهنية والتنظيمية ذات الصلة بمجال المراجعة مثل مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB)، مجلس الإشراف المحاسبي علي الشركات العامة (PCAOB) ومجلس التقارير المالية (FRC) في المملكة المتحدة، بإعادة النظر في شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات المستقل، حيث تم البدء في نموذج تقرير

المراجعة الموسع وذلك عن طريق إدخال العديد من التعديلات على هذا التقرير بهدف تحسين جودته وزيادة قيمته المضافة، ومن ثم تضييق فجوة التوقعات قدر الإمكان (Mock et al., 2013; Nwaobia et al., 2016) ، من خلال إجراء عدد من التحديثات المتتالية على معايير المراجعة حيث قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) بإجراء تعديلات علي كل من معيار المراجعة الدولي (IAS: 700) بعنوان " تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، وتعديل معيار المراجعة الدولي (IAS: 705) بعنوان "التعديلات عن الرأي في تقرير المراجع المستقل"، وتعديل معيار المراجعة الدولي رقم (IAS: 570) بعنوان " الإستمرارية"، وتعديل معيار المراجعة الدولي رقم (IAS: 720) بعنوان " مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالمعلومات الأخري".

كما أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) معيار المراجعة الدولي رقم (IAS:701) بعنوان: "الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات المستقل"، بهدف ايصال الأمور التي يعتبرها مراقب الحسابات أكثر أهمية أثناء عملية المراجعة (IAASB, 2015) ويُعد هذا التغيير الأكثر أهمية في هيكل تقرير مراقب الحسابات. وفى ضوء معيار المراجعة الدولي (ISA 701) تعرف أمور المراجعة الرئيسية على أنها تلك الأمور التي كانت لها بحسب الحكم المهني لمراقب الحسابات الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة بهدف زيادة شفافية تقرير مراقب الحسابات وتعزيز قيمته الاتصالية، وطبقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (ISA 701) يجب على مراقب الحسابات باستخدام حكمه المهني مايلي:

- تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة: حيث يجب على مراقب الحسابات أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند تنفيذ المراجعة، وعند إجراء هذا التحديد يجب على مراقب الحسابات أن يأخذ في الحسبان ما يلي: (أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهري أو المخاطر المهمة المحددة وفقا لمعيار المراجعة (315)، (ب) المجالات الواردة في القوائم المالية والتي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديد أنها تحتوي على عدم تأكد مرتفع في التقدير، (ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

- الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة: حيث يجب على مراقب الحسابات أن يوضح كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة في قسم منفصل وباستخدام عنوان فرعي مناسب في تقريره تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسية للمراجعة"، والسبب في اعتبار الأمر أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة، ومن ثم تم تحديده وبأنه أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة وكيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة.
- الظروف التي لا يتم فيها الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة: حيث يجب على مراقب الحسابات أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسة للمراجعة ما لم تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره حيث أن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإفصاح ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشاة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشان هذا الأمر.
- الاتصال بالمكلفين بالحوكمة: يجب على المراجع أن يبلغ المكلفين بالحوكمة بما يلي: (أ) الأمور التي حدد أنها من الأمور الرئيسة للمراجعة؛ أو (ب) قراره بعدم وجود أمور رئيسية للمراجعة ليتم الإفصاح عنها في تقريره.

وتعتبر إضافة فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات طبقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA-701 والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة بتقرير مراقب الحسابات أمراً مهما لأصحاب المصلحة لإتخاذ قرارات مدروسة ومن أجل تعزيز التواصل بين مستخدمي التقارير المالية مع مراقب الحسابات عبر تقارير المراجعة (Sakin & Yildirim, 2022) ، وقد يحتاج التحقق من أمور المراجعة الرئيسية KAM والإفصاح عنها إلى زيادة إجراءات المراجعة والتي تتطلب بطبيعة الحال إلى مزيد من الجهود الإضافية والتي تستغرق وقتاً طويلاً، و هذا يزيد من مقدار الوقت الذي يحتاجه مراقبوا الحسابات لإكمال تقارير المراجعة الخاصة بهم، مما يؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات والتي يقصد بها الفترة بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن زيادة أتعاب المراجعة، (Durand, 2019; Lin & Wang, 2023; dos Santos Marques, et al., 2019)

ومع تنظيم المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) معياراً دولياً جديداً للمراجعة ISA-701 في يناير 2015 يتضمن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي التقارير المالية، أصبحت التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAM على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ARL مجال اهتمام الكثيرين، حيث يمكننا تقدير تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAM على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ARL بطريقتين: أولاً يمكننا التنبؤ بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAM لن يخلق عبئاً إضافياً كبيراً على أعمال المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك الأمور قد تم تنفيذها بالفعل أثناء عملية المراجعة حيث قام مراقب الحسابات بتحديد أمور المراجعة الرئسية مسبقاً وأخذها في الإعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن مراقب الحسابات قد يكون توصل إلى رأيه في وقت مبكر من عملية المراجعة بهذه الأمور وقام بتنظيم الاختبارات وفقاً لذلك ولا يحتاج إلى وقت إضافي لإجراء اختبارات إضافية، هذا وقد يتعامل مراقبوا الحسابات مع هذه الأمور كإجراء شكلي وبالتالي فإن جهودهم الفعلية لن تتغير بشكل كبير مما يؤدي إلى تأثير ضئيل على فترة تقرير مراقب الحسابات (خلف، 2023 ;Al-mulla & Bradbury, 2022 .(Abdullatif, et al., 2023;

ومن ناحية أخرى فإن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAM قد يؤدي إلى فحص وتقييم أكثر تفصيلاً لهذه الأمور التي يهتم بها مراقبوا الحسابات بالفعل والتي يترتب عليها بذل المزيد من الجهود الإضافية لتحديد أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة للتحقق من هذه الأمور المفصح عنه وتوثيقها، فضلاً عن التدريب اللازم لمراقبي الحسابات على تنفيذ متطلبات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وبالتالي زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، كما أن المناقشات المستفيضة بين فريق عمل المراجعة وكذلك المناقشات المحتملة بين مراقب الحسابات والإدارة ولجنة المراجعة بخصوص أمور المراجعة الرئيسية التي سيتم الإفصاح عنها قد يؤدي إلى زيادة الوقت الذي يحتاجه مراقب الحسابات للإنتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي وإطالة فترة المراجعة والذي ينتج عنه زيادة في أتعاب المراجعة وزيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (خلف، 2023 Reid,et al., 2019; Sakin & Yildirim, 2022; Lee, et

al.,2024;)، وقد يرجع زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات إلى تسويق رأي المراجع حيث أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يكون تسويق لرأي المراجع (Lin & Wang, 2023).

وبعد الاعتماد على تقرير مراقب الحسابات الموسع والذي يتضمن الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لمستخدمي التقارير المالية، أصبحت التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAM على جودة عملية المراجعة مجال اهتمام الكثيرين، حيث وجد Reid et al. (2019) أنه بعد اعتماد تقرير مراقب الحسابات الموسع في المملكة المتحدة فإن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات له تأثير على جودة المراجعة والقيمة المطلقة للاستحقاقات في قياس جودة الأرباح في التقارير المالية. في حين قام Gutierrez, et al., (2018) بدراسة تجريبية لآثار تنفيذ تقرير مراقب الحسابات الموسع على جودة المراجعة، أتعاب المراجعة، وردود أفعال المستثمرين. وأظهرت نتائج الدراسة أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يترتب عليه زيادة طفيفة في أتعاب المراجعة، ولكن ليس له تأثير كبير على جودة المراجعة ورد فعل المستثمرين. وكشف المزيد من الفحص عن وجود علاقة إيجابية بين طول تقرير مراقب الحسابات الموسع وعدد أمور المراجعة الرئيسية حيث يرتبط الكشف عن أمور المراجعة الرئيسية بشكل كبير بجودة المراجعة وأتعاب المراجعة.

كما أشارت دراسة كلا من Kachelmeier et al., (2020) و Brasel, et al., (2016) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يُفسره مستخدموا تقارير مراقبي الحسابات على أنه إخلاء المسئولية مما يؤدي إلى تقليل المسئولية على مراقبي الحسابات، وبشكل عام فإن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات يُقلل من مخاطر الدعاوي القضائية المستقبلية ضد مراقبي الحسابات وهذا يشير إلى جودة عملية المراجعة. وقد أكدت دراسة Sirois, et al., (2018) و Christensen, et al. (2014) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات يؤثر على عملية اتخاذ القرار لدى المستثمرين. بينما أشارت دراسة Lennox et al. (2017) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية الإضافية بتقرير مراقب الحسابات يمكن أن يعزز قيمة الاتصال والمعلومات المفيدة للتقرير عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها، كما أن تركيز مراقب الحسابات على الأمور التي يجب الإفصاح عنها يساعد أصحاب المصلحة على فهم الظروف التي واجهت مراقب الحسابات أثناء تنفيذ عملية المراجعة، ويزيد بشكل غير مباشر من الشك المهني لدى مراقب الحسابات مما

سيساهم في زيادة جودة المراجعة، فضلاً عن تعزيز ثقة أصحاب المصلحة في مراقب الحسابات بالإضافة إلى أهمية المراجعة (Sakin & Yildirim, 2022).

وبتحليل الدراسات السابقة تبين أن هناك تعارض بين نتائج الدراسات التي تناولت طبيعة العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وبين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، فبعضها أشار إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (بلال والإسداوي، 2020; خلف، 2023 ,Al-mulla, & Bradbury 2022; Nguyen & Kend, 2022; وبعكس ذلك توصلت دراسات أخرى إلى وجود تأثير سلبي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (Kawamoto, et al., 2021; Baatwah, et al., 2022; Lee, et al., 2024) في حين أشارت دراسات أخرى أنه لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (Bédard, et al., 2019; Reid, et al.,2019; Sakin& Yildirim, 20222; Abdullatif, et al., 2023).

كما يوجد تعارض لنتائج الدراسات التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة المراجعة ،حيث وجدت دراسة كلٍ من (Li, 2017; Kitiwong & yen & Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Yang, 2021; Ngu Kend, 2021) أنه لا يوجد تأثير للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على رد فعل السوق وكذلك علي جودة المراجعة، كما أن المراجعين والمنظمين وواضعي المعايير يقرون بأن الإفصاحات المتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية إما مكلفة أو تستغرق وقتًا طويلاً للتنفيذ (Nguyen & Kend, 2021)، ومع ذلك، فإن مراقبي الحسابات الذين يركزون على الكفاءة اعتبروا أن أمور المراجعة الرئيسية تجعل عملية المراجعة أكثر سلاسة، علاوة على ذلك، فإن استخدام أمور المراجعة الرئيسية قد يحسن فعالية المراجعة (Rautiainen et al., 2021; Nguyen & Kend, 2021). وبعكس ذلك توصلت دراسة (Matta & Feghali , 2021) أن الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من عدم تماثل المعلومات، ويزيد الثقة في مهنة المراجعة ويقلل من فجوة التوقعات في المراجعة، بالاضافة إلى تحسين جودة المراجعة (Suttipun, 2021). وفي ذات السياق أكدت دراسة (Zeng, et al., 2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلي زيادة جودة المراجعة بشكل كبير.

كما يوجد تعارض لنتائج الدرسات السابقة التي تناولت العلاقة بين جودة عملية المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، فضلا عن تعدد واختلاف مؤشرات الحكم على جودة عملية المراجعة.

ويتضح مما سبق أن بعض الدراسات أشارت (بلال والإسداوي، 2020; خلف، 2023 -Al mulla, & Bradbury, 2022; Nguyen & Kend, 2022; إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر سلبياً على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وأشار البعض الأخر (Zeng, et al., 2021; Suttipun, 2021; Rautiainen et al., 2021; Nguyen & Kend, 2021 إلى أن الإفصاح عن أمور الماجعة الرئيسية يؤثر إيجابياً على جودة عملية المراجعة ، كما أشارت بعض الدراسات (حمودة، 2018; حمودة وآخرون، 2023 ; Rusmin Bhuliyan, & & Evans, 2017; Nguyen et al; Dao & Pham, 2014; Habib ;2011) إلى أن جودة عملية المراجعة متمثلة في (التخصص الصناعي، حجم مكتب المراجعة، رأي مراقب الحسابات، سمعة مراقب الحسابات) تؤثر سلبياً على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وبناءً على ذلك يعتقد الباحثون بإمكانية أن يكون لجودة عملية المراجعة تأثير وسيط سلبي بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ونتيجة لمحدودية الدراسات السابقة التي اختبرت أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة عملية المراجعة وانعكاسات ذلك على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات فيرى الباحثون ضرورة التحقق من ذلك الأثر حتى يمكن الوصول لصورة أكثر شمولية عن الأبعاد التي يمكنها التأثير على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسه علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وعليه فإن هذا البحث يحاول الإجابة على التساؤلات التالية:

1. ما هو اثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات؟
2. ما هو اثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة؟
3. ما هو اثر جودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات؟

4. ما هو اثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات؟

ثانياً: أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في بيان أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وانعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وفي سبيل تحقيق هذا الهدف يسعى البحث إلى تحقيق الأهداف التالية :

1. دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات السعودية المقيدة بهيئة سوق المال السعودي.
2. دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة بالشركات السعودية المقيدة بهيئة سوق المال السعودي.
3. دراسة وتحليل أثر جودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات السعودية المقيدة بهيئة سوق المال السعودي.
4. دراسة وتحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسه ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات السعودية المقيدة بهيئة سوق المال السعودي.

ثالثاً: أهمية البحث

يكتسب البحث أهميته العلمية والعملية من خلال ما يلي :

1. نُدرة الدراسات المحاسبية المنشورة التي تدرس تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي على جودة المراجعة وانعكاس ذلك على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وبصفة خاصة في السعودية، وبالتالي يُعد هذا البحث إضافة علمية للأدب المحاسبي في هذا الصدد.
2. تتمثل أهمية هذا االبحث من الناحية العملية في محاولة تحديد التعديلات التي أدخلتها معايير المراجعة الدولية الجديدة علي هيكل ومحتوي تقرير مراقب الحسابات من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة والتي من المتوقع أن تزيد من جودة المحتوي الإعلامي لهذا التقرير.
3. يقدم البحث دليلا عمليا لمدى تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وكذلك يقدم دليلاً علمياً لمدى تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسها علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، كما يقدم

دليلاً علمياً لمدى تأثير جودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، بالإضافة إلى تقديم دليلاً علمياً لمدى تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسه ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

رابعاً: نطاق وحدود البحث

1. يقتصر البحث علي دراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة وإنعكاسها علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات السعودية المقيدة بهيئة سوق المال السعودي، كما تقتصر فترة الدراسة في البحث على السنوات من 2017 حتي 2021.
2. يخرج عن نطاق الدراسة التطبيقية المؤسسات المالية (البنوك – شركات التأمين) والصناديق العقارية المتداولة، نظراً لإختلاف طبيعة أنشطتها والقواعد الرقابية فيها.
3. أن قابلية نتائج البحث للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار عينة الدراسة.

خامساً: منهج البحث

اعتمد الباحثون علي كلاً من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي وذلك علي نحو متكامل، حيث استخدم الباحثون المنهج الاستنباطي في بناء الفروض في الإطار النظري من خلال تحليل الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث، كما استخدم الباحثون المنهج الاستقرائي في اختبارالفروض النظرية التي تم التوصل إليها في الإطار النظري.

سادساً: خطة البحث

انطلاقا من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سيتم تقسيم ما تبقي من البحث إلي ثلاثة أقسام رئيسية حيث تناول القسم السابع تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث، وتناول القسم الثامن الدراسة التطبيقية، وتناول القسم التاسع النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية.

سابعاً: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

تستمد أي دراسة جذورها من الدراسات السابقة والتي تعبر عن جهود تمت في مجال البحث، وسوف نعرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وكذلك الدراسات السابقة التي تناولت أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئسية على جودة عملية المراجعة، وكذلك الدراسات السابقة التي تناولت أثر جودة المراجعةعلى فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ومن ثم اشتقاق فروض البحث وذلك على النحو التالي:

1/7 الدراسات التى تناولت أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات:

استهدفت دراسة Reid, et al., (2019) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على جودة التقارير المالية وأتعاب المراجعة بالمملكة المتحدة (UK)، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية بالمملكة المتحدة (UK) خلال سنتين قبل تطبيق المعيار الخاص بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات وسنتين بعد تطبيقه. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات يؤثر بشكل إيجابي في جودة التقارير المالية في المملكة المتحدة، كما لا يوجد تغييراً كبيراً في أتعاب المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات "الفترة بين نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ إصدار تقرير مراقب الحسابات" عند الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات مما يشير إلى أن الجهد والوقت لإعداد تقارير المراجعة لم يتغير بشكل كبير بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.

واستهدفت دراسة Bédard, et al., (2019) آثار تقارير المراجعة الموسعة والمتمثلة في الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة (CAM) التي أُدخلت مؤخراً في الولايات المتحدة أو الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAM) التي أدخلها واضعوا المعايير الدولية في تقرير مراقب الحسابات، حيث تم دراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المستثمرين وعلى عملية المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات لا يؤثر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة، أي أن تقرير مراجعة الحسابات الفرنسي الموسع لم تكن له نتائج إيجابية على المستثمرين وكذلك مراجعة الحسابات.

واستهدفت دراسة بلال والإسداوي (2020) أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المرراجعة، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة مكونة من 105 شركة من الشركات المساهمة المقيدة بسوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية موزعة على على سبعة عشر قطاعاً اقتصاديا غير مالي. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين

الإفصـاح عـن أمـور المراجعـة الرئيسـية بتقريـر مراقـب الحسـابات وفتـرة تـأخير تقريـر مراقـب الحسابات بمعنى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أدى إلى زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويرجع ذلك إلى زيادة الإجراءات التي يتطلبها تحديد وصياغة وتوصيل أمور المراجعة الرئيسية لمستخدمي التقارير المالية. كما أجرى الباحثان تحليلا إضافيا لأثر عدد أمور المراجعة الرئسية التي تم الإفصاح عنها على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة، وأشارت النتائج إلى وجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها وعدم تماثل المعلومات، وعلاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها وإبطاء تقرير المراجعة..

بينما تناولت دراسة Kawamoto, et al., (2021) العلاقة بين فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) وفترة تأخير تقارير المراجعة في البرازيل. ولتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم تحليل البيانات المالية لـــ 122 شركة برازيلية في عامي 2015، 2016 حيث تم استخدام اختبار Kolmogorov-Smirnov (KS) واختبار إشارة Wilcoxon للكشف عن التغيرات في التوزيع التراكمي لتأخير تقارير المراجعة ومتوسطاته. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها انخفاض في تأخير تقرير مراقب الحسابات في الشركات التي تضمنت تقاريرها فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) في عام 2016. ومن الناحية النظرية ساهمت الدراسة في سد فجوة في الأدبيات التجريبية البرازيلية من خلال توثيق تأثير الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) على جودة عملية المراجعة وخاصة فترة تأخير تقرير المراجعة.

استهدفت دراسة Sakin & Yildirim (2022) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير المراجعة في تركيا، وطبيعة العلاقة بين تأخير تقرير المراجعة وخصائص الشركة محل المراجعة ومراقب الحسابات، ومن أجل فهم تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية على الشركات التركية تمت مقارنة نتائج البيانات المالية لعامي 2016 و2017 للشركات غير المالية المدرجة في (BIST 100)، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة لا يؤثر على فترة تأخير تقرير المراجعة، فضلاً عن فحص بعض المتغيرات بما في ذلك أمور المراجعة الرئيسية لغرض التعرف على محددات تأخير تقرير المراجعة حيث أظهرت النتائج أن العائد على الأصول كان له تأثير سلبي كبير على فترة تأخير

تقرير المراجعة، كما لاتوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تأخير تقرير المراجعة والمتغيرات الأخرى بما في ذلك الحجم وشركة المراجعة وجنس مراقب الحسابات.

بينما استهدفت دراسة Baatwah, et al., (2022) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتعاب عملية المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. ولتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم إجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المدرجة في سوق رأس المال العماني خلال الفترة 2012حتى 2019، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن مراقبي الحسابات قاموا بزيادة أتعابهم بشكل كبير في الشركات التي تضمنت تقاريرها فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) ولكنهم قاموا بتخفيض كبير في فترة تأخير تقرير مرااقب الحسابات، ومن المثير للاهتمام أنه لوحظ أن الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) يرتبط بقوة بارتفاع أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة حتى عندما يصدر مراقبوا الحسابات تقريرهم في وقت أقصر.

واستهدفت دراسة Al-mulla & Bradbury (2022) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات الحسابات طبقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA-701 والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة بتقرير مراقب الحسابات في نيوزيلندا على أتعاب المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة تطبيقية على عينة من الشركات في نيوزيلندا وعددهم 132 شركة خلال الفترة 2017حتى 2019 ، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAM) وبين أتعاب المراجعة حيث أدى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة أتعاب المراجعة بنسبة 28%، بالإضافة إلى وجود ارتباط إيجابي ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAM) وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات حيث أدى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى زيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات يوماً إضافياً.

واستهدفت دراسة Nguyen & Kend (2022) التأثير المحتمل للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات الحسابات طبقاً لمعيار المراجعة الدولي ISA-701 على تقارير المراجعة وجودة عملية المراجعة وممارسات عمل المراجعين، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (KAM) تزيد من أتعاب

المراجعة، وقد تؤدي إلى زيادة فترة تأخير مراقب الحسابات بسبب المناقشات التي تتم مع الإدارة ولجنة المراجعة بخصوص أمور المراجعة الرئيسية التي سيتم الإفصاح عنها والتي تستغرق وقتاً طويلاً للتحقق منها.

كما تناولت دراسة Abdullatif, et al., (2023) أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة تطبيقية على عينة من الشركات الأردنية المسجلة في البورصة العامة وعددهم 194 شركة خلال السنوات الأولى من الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير مراقب الحسابات خلال الفترة 2017حتى 2019، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أمور المراجعة الرئيسية التي أفصحت عنها شركات (مكاتب) المراجعة الأردنية وفترة تأخير تقرير مراقب، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكل من أتعاب المراجعة، وحجم شركة المراجعة، الرافعة المالية للشركة وإصدار تقرير مراجعة يتضمن رأياً متحفظاً مما يشير إلى أن هذه العوامل تلعب دوراً هاماً في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، فضلاً عن وجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وربحية الشركة.

كما تناولت دراسة خلف (2023) التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي ISA-701 والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة بتقرير مراقب الحسابات، وذلك للتحقق من الأثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وأتعاب المراجعة وفترة تأخير تثرير مراقب الحسابات، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة ميدانية على عينة مكونة من 94 من مراقبي الحسابات و 110 من مستخدمي التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود اتفاق بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من من فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات لأن كتابة تقرير مراقب الحسابات الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد، كما توصلت الدراسة إلى أن مراقبوا الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن تؤثر على جودة المراجعة في حين يرى مستخدموا التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة عملية المراجعة لأنه

سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضي ويزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة لدعم أرائهم، كما أنه يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحا بالنسبة للمستخدمين مما يوفر حافزاً لدى مراقبي الحسابات والإدارةولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة، وأخير توصلت الدراسة إلى أن مراقبوا الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة في حين يرى مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك الأمور قد تم تنفيذها بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئسية مسبقاً وأخذها في الإعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

كما تناولت دراسة Lee, et al., (2024) تأثير تنفيذ متطلبات الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة تطبيقية على عينة من الشركات بالولايات المتحدة الأمريكية خلال سنة 2018 قبل تطبيق المعيار الخاص بالإفصاح عن مراجعة الأمور الحرجة وسنتين (2019 و 2020) بعد تطبيق المعيار، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن تنفيذ متطلبات الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة تقلل من فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في الولايات المتحدة الأمريكية مما يجعل تقارير المراجعة في الوقت المناسب بينما لم يؤثر بشكل كبير على أتعاب المراجعة، كما أشارت الدراسة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة قد تزيد من التعاون المشترك بين مراقبي الحسابات والمديرين وتوفر المزيد من المحتوى المعلوماتي وتحسين كفاءة وجودة عملية المراجعة.

كما تناولت دراسة Rahaman & Bhuiyan (2024) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، بالإضافة إلى الدور المعدل لحجم الشركة على العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. ولتحقيق أهداف الدراسة واختبار فروضها تم إجراء درسة تطبيقية على عينة من أفضل شركات ASX 300 في استراليا خلال الفترة من 2018 حتى عام 2020، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير تقرير

مراقب الحسابات بشكل عام وبشكل خاص في الشركات الكبيرة. فضلاً عن أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يُقلل من فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات عندما يكون المستوى التعليمي لرئيس لجنة المراجعة أعلى.

واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف فيما بين نتائج الدراسات السابقة حول الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ما بين تأثر إيجابي (بلال والإسداوي، 2020; خلف، 2023 ;Al-mulla, & Bradbury, 2022; Nguyen & Kend, 2022; وتأثير سلبي (Kawamoto, et al., 2021; Baatwah, et al., 2022; Lee, et al., 2024) أو عدم معنوية ذلك التأثير (Bédard, et al., 2019; Reid, et al.,2019; Sakin& Yildirim, 20222; Abdullatif, et al., 2023) ويرجع ذلك إلى العديد من من العوامل أهمها اختلاف بيئة التطبيق ومنهجيتها ونطاقها الزمني واختلاف حجم العينة التي طبقت عليها الدراسة واختلاف البيئات التنظيمية والقانونية ومدى تطبيق وإرساء قواعد الحوكمة في كل دولة، ولذلك يسعى البحث إلى دراسة وتحليل تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في بيئة الممارسة المهنية السعودية، وعليه يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة "

2/7 الدراسات التى تناولت أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئسية على جودة المراجعة:

هناك العديد من الدراسات التي قامت بتوضيح بطبيعة العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة المراجعة في عدد من الدول في ضوء وجهات نظر مختلفة فعلي سبيل المثال دراسة (Li, 2017; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Yang, 2021; Suttipun, 2021; Matta & Feghali , 2021; Al Lawati & Hussainey, 2022; ;Bepari et al., 2023; Pasc et al., 2023؛ طنطاوي، 2023)

حيث هدفت دراسة Li (2017) إلى التحقق من فائدة إضافة أمور المراجعة الرئيسية إلى تقرير المراجعة. تم الاستناد إلى تقرير المراجعة لعدد (84) شركة مدرجة في سوق أسهم (A+H) في الصين عام 2016، حيث قامت الدراسة بفحص نموذجين لفهم فوائد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أولهما نموذج لتقييم محتواها (رد فعل السوق) وثانيهما نموذج آخر لتقييم

الخصائص الرئيسية للمراجعة: الجودة (وتقاس بالأرباح المتراكمة غير المتوقعة). إما الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية فقد تم قياسها من خلال متغير وهمي إذا إفصح في تقرير المراجعة عن أمور المراجعة الرئيسية ياخذ القيمة1، 0 بخلاف ذلك. وتوصلت الدراسة إلى فيما يتعلق بإضافة أمور المراجعة الرئيسية تؤثر على المستثمرين (رد فعل السوق) وجودة المراجعة. نجد أنه لا توجد فوائد واضحة في الواقع، لم يتفاعل السوق بشكل كبير مع الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. إلى جانب ذلك، لم يُظهر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية جودة مراجعة أعلى.

بينما حاولت دراسة Kitiwong & Sarapaivanich (2020) إلى الإجابة علي التساؤل عما إذا كان تنفيذ متطلبات ISA 701 قد إدي إلي تحسين جودة المراجعة أم لا في تايلاند. وقد تكونت عينة الدراسة من 1519 ملاحظة ثابتة تم الحصول عليها من (312) شركة في تايلاند وغطت البيانات الفترة من (2014 إلي 2018)، اي العامين السابقين (2014& 2015) وعامين بعد (2016&2017) لتطبيق معيار IAS 701 أمور المراجعة الرئيسية في عام 2016. وتم قياس جودة المراجعة من خلال نموذج Jones's أما الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية فقد تم قياسها من خلال متغير وهمي إذا إفصح تقرير المراجعة عن أمور المراجعة الرئيسية ياخذ القيمة 1 وبخلاف ذلك 0. توصلت الدراسة الي بعض الأدلة الضعيفة على أن إفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أدى إلى تحسين جودة المراجعة بسبب بذل مراقبي الحسابات مزيدًا من الجهد في عمليات المراجعة التي يتم إجراؤها بدقة بعد تنفيذ أمور المراجعة الرئيسية. ومن المثير للاهتمام، أن عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها والأنواع الأكثر شيوعًا من أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها لا ترتبط بجودة المراجعة فقط. حيث أن أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها والمتعلقة بعمليات الاستحواذ هي أكثر إفادة لأن وجود هذا النوع من أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها يشير إلى احتمال أكبر لإعادة البيانات المالية التي يتم إجراؤها في عام لاحق.

وقامت دراسة Matta & Feghali (2021) بتوضيح تأثير أمور المراجعة الرئيسية على جودة المعلومات المالية وقيمتها بالنسبة لمراقبي الحسابات اللبنانيين. يتم تحديد قيمة أمور المراجعة الرئيسية من خلال جودة المعلومات المالية وقدرتها على المساعدة أثناء قرارات الاستثمار وتأثيرها على فجوة توقعات. أعتمدت الدراسة علي اسلوب الاستبيان من خلال استبيان تم ملؤه من قبل 38 مراقب حسابات يقومون بمراجعة حسابات البنوك اللبنانية. تتكون البيانات المجمعة من البيانات

المتعلقة بـأمور المراجعة الرئيسية مثل جودة المعلومـات الماليـة، قرار الاستثمار وفجوة توقعـات المقاسة بمقياس ليكرت (من 1 إلـى 5). توصلت الدراسـة إلـي أن إعداد التقـارير باسـتخدام "أمـور المراجعة الرئيسية" يضيف قيمة لتقرير المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخـارجيين اللبنـانيين، ويمكن أن يقلل من عدم تماثل المعلومات، ويزيد الثقة في المحاسبة ويقلل فجوة التوقعات. علاوة علـى ذلـك، أن أمـور المراجعـة الرئيسـية تعمـل علـى تحسـين فهـم الجهـة الخاضـعة للرقابـة للكيـان الخاضـع للرقابـة، وتبنـي الثقـة فـي البيانـات الماليـة التـي تـم مراجعتهـا، وتسـاعد علـى تقليـل فجـوة توقعات.

فـي حين حاولـت دراسـة Rautiainen et al (2021) التحقق من كيفيـة إدراك المـراجعين المحترفين أنفسـهم لتـأثير أمـور المراجعـة الرئيسـية علـى جـودة وفعاليـة المراجعـة، إسـتخدمت هـذه الدراسـة منهجيـة بحـث قائمـة علـي المسـح باسـتخدام معلومـات الاتصـال الخاصـة بمعظـم محاسـبين قـانونيين فنلنديين، وقامـت بأرسـال استبيان إلكترونـي عن طريـق البريـد الإلكترونـي إلـى (1408) محاسـبين قـانونيين، الـذين لـديهم عنـوان بريـد إلكترونـي فـي سـجل الأعضـاء بجمعيـة المـراجعين الفنلنديين في مايو 2018. تم إرسال بريد إلكتروني تذكير واحد إلى المستلمين بعد أسبوع واحد من الإرسـال البريـدي الأولـي. اسـتخدمنا متوسـط وقـت الاسـتجابة كقيمـة نهائيـة وأكـدنا أن المسـتجيبين المتـأخرين وردودهـم لـم تكـن مختلفـة إحصـائيًا عـن المسـتجيبين الأوائـل وردودهـم. احتـوت أداة الاسـتطلاع علـى بيانـات تـم قياسـها علـى مقيـاس ليكـرت المكـون مـن خمـس نقـاط وبعـض الأسـئلة المفتوحـة. تلقينـا (283) إجابـة بمعـدل اسـتجابة (20.2٪). وتوصـلت الدراسـة الـي فيمـا يتعلـق بتصورات أمور المراجعة الرئيسية إلى وجهتي نظر سائدة حول المراجعة: الجودة والكفاءة. بشكل عام، لم يعتبر المستجيبون أن أمور المراجعة الرئيسية تعمل على تحسين جودة المراجعة. ومع ذلك ، فـإن مراقبـي الحسـابات الـذين يركـزون علـى الكفـاءة اعتبـروا أن أمـور المراجعـة الرئيسـية تجعـل عملية المراجعة أكثر سلاسـة. عـلاوة علـى ذلـك، فـإن اسـتخدام أمـور المراجعـة الرئيسـية قـد يسـهل فعالية المراجعة والتعاون بين المراجعين والمديرين. توصل أيضًا إلى ثلاثة عوامل تتعلق بعمليات أمور المراجعة الرئيسية وأعمال المراجعة: الفعالية والمخاطر وعبء العمل.

بينمـا قامـت دراسـة Suttipun (2021) بفحـص العلاقـة بـين الإفصـاح عـن أمـور المراجعـة الرئيسية وجودة المراجعة للشركات المدرجـة فـي بورصـة تايلانـد (SET). تكـون مجتمـع الدراسـة من (553) شركة مدرجة المدرجة في بورصة تايلاند، وتم إستخدام (100) شركة مدرجة كعينة

تتألف من (13) شركة للزراعة والصناعات الغذائية، (5) شركات لصناعة المنتجات الاستهلاكية، (19) شركة للقطاع الصناعية، (20) شركة للقطاع العقارات والتشييد، (11) شركة للقطاع الموارد، (14) شركة في القطاع الخدمات و(18) شركة في القطاع التكنولوجيا، حيث إعتمدت الدراسة علي التقارير السنوية من (2016 : 2019) للشركات بحيث كان هناك (400) ملاحظة خلال العام، وتمثلت متغيرات الدراسة في جودة المراجعة تم قياسها من خلال نموذج Jones's المعدل، بينما الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تم قياسه من خلال عدد الكلمات في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وعلاوه علي ذلك تم إستخدام خصائص المراجعة التي تتمثل في أتعاب المراجعة مقاسة باللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة، مدة المراجعة متغير وهمي، حجم مكتب المراجعة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول واستقلالية المراجعة مقاساً بأتعاب المراجعة لكل دخل شركة المراجعة، وتمثلت المتغيرات الحاكمة في حجم الشركة مقاسة باللوعارتيم الطبيعي لإجمالي الاصول، ربحية الشركة مقاسة بنسبة العائد علي الاصول، مخاطر الشركة مقاسة بنسبة الالتزامات إلى حقوق الملكية وعمر الشركة. وتوصلت الدراسة إلى ما يلي (1) وجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة المراجعة و(2) وجدت الدراسة تأثير لمدة المراجعة، وحجم شركة المراجعة، واستقلالية المراجعة، وحجم الشركة، ومخاطر الشركة علي جودة المراجعة.

وفي نفس السياق هدفت دراسة Yang (2021) دراسة تأثير أمور المراجعة الرئيسية على رد فعل السوق وجودة المراجعة في تقرير المراجعة الذي يتطلبه (ISA 701). حيث تمثلت عينة الدراسة من (35) شركة اسبانية مدرجة في قائمة مؤشر IBEX-35 لعام 2019، باستثناء (7) صناعات مالية ومصرفية وتأمينية، حيث تمتلك هذه الشركات الهياكل المالية المختلفة والمنهجيات المتميزة لقياس أوضاعهم المالية بالمقارنة مع الصناعات الأخرى، لذلك من المهم تجنب تأثير هذه الخصائص المميزة على نتائج التحليل وكذلك إستبعاد شركة ArcelorMittal (MTS) وبالتالي تصبح العينة (27). وتمثلت متغيرات الدراسة في الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية كمتغير مستقل وتم قياسها من خلال متغير وهمي إذا إفصح تقرير المراجعة الشركة عن أمور المراجعة الرئيسية ياخذ القيمة 1 وبخلاف ذلك 0، بينما المتغير التابع تمثل في رد فعل السوق مقاساً بالعائد التراكمي غير الطبيعي وجودة المراجعة تم قياسها بالإستحقاقات غير التقديرية، وتمثلت المتغيرات الحاكمة في الحجم، الرفعة المالية، العائد علي الاصول، معدل النمو والخسارة. وتوصلت الدراسة

الـي لا يوجـد تـأثير للإفصـاح عـن أمـور المراجعـة الرئيسـية رد فعـل السـوق وكـذلك علـي جـودة المراجعة.

تقوم دراسة Al Lawati & Hussainey (2022) بدراسة محددات أمور المراجعة الرئيسية فـي تقريـر مراقـب الحسـابات. وعلـى وجـه الخصـوص، قمنـا بدراسـة تـأثير تـداخل مـدراء لجـان المراجعة على كمية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. كما نقوم أيضًا بفحص النتـائج المترتبـة على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. نقوم باختبـار لمعرفـة مـا إذا كانـت كميـة الإفصـاح عـن أمور المراجعة الرئيسية تؤثر على جودة المراجعة. وكانت سلطنة عمان من أوائل الدول التي تبنت متطلبات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. ولذلك، فإننا نستخدم منهج تحليل المحتوى لحساب عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في تقارير مراقبـي الحسـابات للشركات الماليـة المدرجة في سوق مسقط للأوراق الماليـة للفتـرة من 2014 إلـى 2019. ونستخدم نمـاذج الانحـدار لاختبـار فرضـياتنا. يـتم قيـاس مـدراء لجـان المراجعـة المتـداخلين علـى أسـاس نسـبة أعضـاء لجنـة المراجعة الذين يعملون أيضًا في لجان أخرى داخل نفس الشـركة. كمـا تـم إسـتخدم أتعـاب المراجعـة كمقيـاس لجـودة المراجعـة. وتوصـلت الدراسـة إلـي أن تـداخل عضـوية لجنـة المراجعـة يـؤثر بشـكل إيجابي على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بسبب انتشار المعرفة الناتج عن العمل في لجان متعددة. كما نجد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة. توفر النتائج آثارًا مهمة على السياسات لتعيين أعضاء متداخلين في لجنة المراجعـة لتعزيـز مستوى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة.

تتناول دراسة Bepari et al (2023) طبيعة ومحتويات أمـور المراجعـة الرئيسية، وعواقب الإفصـاح عـن أمـور المراجعـة الرئيسـية علـى جـودة المراجعـة فـي سـياق دولـة ناميـة. وتـم اسـتخدام تحليل المحتوى لأمور المراجعة الرئيسية للفترة 2018-2021 لفهم طبيعـة ومـدى أمـور المراجعـة الرئيسية المفصح عنها من قبل مراقبي الحسابات في بنغلاديش. وتوصلت الدراسـة إلـي ان مراقبـي الحسـابات فـي بـنغلاديش يفصـحون عـن عـدد أكبـر مـن أمـور المراجعـة الرئيسـية مقارنـة بالـدول الأخرى، كما توثيق الدراسة الاختلافات الكبيرة بين القطاعات في عدد وخصائص المحتوى لأمور المراجعة الرئيسية التي المفصح عنها في بنغلاديش. يشير التحليل pre-post analysis إلـى أن جودة المراجعة قد تحسنت بعد اعتماد أمور المراجعة الرئيسية. ويشير التحليل Cross-sectional analysis إلى أن عدد أمور المراجعة الرئيسية وخصائص المحتوى ترتبط بجودة المراجعة.

تهدف دراسة Pasc et al (2023) إلي فحص طبيعة المعاملات مع الأطراف ذات العلاقة، التي حددها امراقبي الحسابات على أنها أمر مراجعة رئيسي، والتحديات والحلول للمشاكل المتعلقة بإدارة المخاطر، والكشف عن العوامل التي تؤثر على جودة المراجعة. حيث إعتمدت الدراسة إلي منهجية البحث نوعية، مع تحليل مستوى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها من قبل مراقبي الحسابات من فئة الأطراف ذات الصلة، مجمعة حسب نوع امراقبي الحسابات ورأيهم والسنة والبلد ومجالات النشاط. وتم جمع البيانات من قاعدة بيانات تحليلات المراجعة وتمت تصفيتها حسب فئة أمور المراجعة الرئيسية: الأطراف ذات العلاقة، خلال الفترة 2013-2021. أدى الاختيار إلى قيام 111 شركة بالإبلاغ عن 248 أمر مراجعة رئيسي يتعلق بمعاملات الأطراف ذات العلاقة، والتي تم الإبلاغ عن معظمها في الفترة 2017-2019. ومن بين هذه الحالات، تم الإبلاغ عن ما يقرب من الثلثين من قبل مراقبي الحسابات من فئة Big4. تم الإبلاغ عن معظم أمور المراجعة الرئيسية من قبل شركات في المملكة المتحدة وألمانيا وفرنسا، وكانت الصناعات التي تتضمن أهم أمور المراجعة الرئيسية هي التمويل والتأمين والعقارات. في الختام، توصلت الدراسة إلي أن هناك عوامل يمكن أن تؤثر على جودة المراجعة بسبب الإبلاغ عن معاملات الأطراف ذات العلاقة، ولكن من خلال تحديدها يمكن إدارة عملية المراجعة بشكل أفضل، وبالتالي زيادة كفاءتها.

بينما قامت دراسة طنطاوي (2023) باختبار أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير مراقب الحسابات، ولتحقيق هذا الهدف قامت الدراسة باجراء دراسة شبه تجريبية علي عينة مقسمة إلي مجموعتين: بلغت العينة الأولي من 108 مستثمر من المستثمرين والمحللين الماليين في جمهورية مصر العربية، وبلغت العينة الثانية من 103 عضو من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية. وقد أوضحت النتائج إلي وجود تأثير سلبي غير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي تعقد تقرير مراقب الحسابات، حيث انخفض إدراك المستخدمين لتعقد تقرير مراقب الحسابات بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية للمراجعة عن القيمة المحايدة (3) لمقياس ليكرت الخماسي بشكل معنوي، كما أكدت النتائج علي وجود تأثير ايجابي معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي إدراك مستخدمي التقريرلجودة المراجعة .

واستناداً على ما سبق يمكن القول بوجود اختلاف فيما بين نتائج الدراسات السابقة حول الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة حيث أكدت دراسة كلٍ من (Li, 2017; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021; Yang, 2021; Nguyen & Kend, 2021) أنه لا يوجد تأثير للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على رد فعل السوق وكذلك علي جودة المراجعة، كما أن المراجعين والمنظمين وواضعي المعايير يقرون بأن الإفصاحات المتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية إما مكلفة أو تستغرق وقتًا طويلاً للتنفيذ (Nguyen & Kend, 2021)، ومع ذلك، فإن المراجعين الذين يركزون على الكفاءة اعتبروا أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تجعل عملية المراجعة أكثر سلاسة، علاوة على ذلك، فإن استخدام أمور المراجعة الرئيسية قد يحسن فعالية المراجعة ويسهل التعاون بين المراجعين والمديرين(Rautiainen et al., 2021; Nguyen & Kend, 2021) .

وعلى النقيض توصلت دراسة (Matta & Feghali , 2021) أن الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من عدم تماثل المعلومات، ويزيد الثقة في مهنة المراجعة ويقلل من فجوة التوقعات في المراجعة، بالاضافة إلى تحسين جودة المراجعة (Suttipun, 2021)، كما أكدت دراسة (Zeng, et al., 2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤدي إلي زيادة جودة المراجعة بشكل كبير. وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة بشركات عينة الدراسة "

3/7 الدراسات التى تناولت أثر جودة المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات:

قامت العديد من الدراسات بتوضيح أثر جودة المراجعة على فترة تاخير تقرير مراقب الحسابات من أمثلتها: الفضل وعبد الناصر، 2006 ؛ Lee & Jahng, 2008 ؛ Bhuliyan, & Habib 2011 ؛ Dao & Pham, 2014 ؛ Nguyen et al., 2015 ؛ Rusmin & Evans, 2016 ؛ Hassan, 2016 ؛ محمد، 2016 ؛ أبو جبل، 2016 ؛ الصيرفي، 2017 ؛ Rusmin & Evans, 2017 ؛ حمودة، 2018 ؛ مطاوع، 2019 ؛ على، 2020 ؛ Wahdan, et al., 2023 ؛ حمودة وأخرون، 2023. ويمكن تناول تلك الدراسات على النحو التالي:

استهدفت دراسة الفضل وعبد الناصر (2006) التعرف على العوامل التي يمكن أن تؤدي إلى تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات في كل من العراق والأردن باستخدام قائمة استقصاء

لجمع البيانات الضرورية لاختبارها. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها تم ترتيب هذه العوامل في أربع مجموعات الأولى ترتبط بالشركة، والثانية بمعايير المراجعة وقواعد السلوك المهني، والثالثة بمكتب المراجعة، والأخيرة تتعلق بعملية المراجعة. كما توصلت الدراسة الى الاتفاق على أن تلك العوامل بخلاف (حجم الشركة، وضخامة عملياتها) تؤدي إلى تأخير إصدار التقارير السنوية ومن ثم توثر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

كما استهدفت دراسة Lee & Jahng (2008) اختبار العلاقة بين بعض العوامل المرتبطة بمكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة مكونة من من الشركات الكورية خلال الفترة من 1999 الى 2005. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثيراً سلبياً لكل من (حجم مكتب المراجعة، رأى مراقب الحسابات، الربحية، وحجم الشركة) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود تأثيراً ايجابياً لكل من (الخسارة، الرافعة المالية، وجهد مكتب المراجعة) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، عدم وجود تأثيراً معنوياً لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وتناولت دراسة Bhuliyan & Habib (2011) العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخير تقريره عن القوائم المالية بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية النيوزيلندية في الفترة من 2004 الى 2008. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة عكسية بين التخصص الصناعى للمراقب الحسابات وفترة تأخير تقريرمراقب الحسابات، ووجود علاقة طردية بين الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وزيادة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات لجميع مراقبي الحسابات باستثناء مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة.

بينما تناولت دراسة Dao & Pham (2014) العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقريرمرراقب الحسابات، تأثير التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على العلاقة بين مدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة وفترة تأخير تقريره عن القوائم المالية بالتطبيق على عينة مكونة من الشركات خلال الفترة من 2008 الى 2010. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يزيد من التأثير السلبي لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة على فترة تأخير تقرير مراقب احسابات، ووجود علاقة طردية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكل من (الخسارة، تاريخ نهاية السنة المالية، وتغيير مكتب

المراجعة). كما توصلت الدراسة إلى وجود علاقة عكسية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكل من (الربحية، الرافعة المالية، حجم مكتب المراجعة، وحجم الشركة محل المراجعة).

واستهدفت دراسة Nguyen et al. (2015) اختبار تاثير تبني معايير IFRS ومتغيرات رقابية أخري تتمثل في (حجم الشركة، عمر الشركة، ونوع مكتب المراجعة) علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق علي عينة من البنوك النيجيرية خلال الفترة من 2010 حتي 2013. وتوصلت الدراسة مجموعة من النتائج أهمها وجود تأثير معنوي إيجابي بين تبني معاييير التقرير المالي الدولية وتوقيت عملية المراجعة، ووجود تأثير معنوي سلبي لـ (حجم الشركة، نوع مكتب المراجعة، وعمر الشركة) علي توقيت عملية المراجعة.

بينما استهدفت دراسة محمد (2016) قياس وتفسير العلاقة بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات والتأثير المشترك للعلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والفترة الزمنية لإرتباطه بالشركة بالاضافة الى مجموعة من المتغيرات مثل (تغيير مراقب الحسابات، حجم الشركة، ربحية السهم، تاريخ نهاية السنة المالية للشركة، نسبة السيولة بالشركة، ومعدل العائد على الأصول). وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ذات دلالة معنوية سالبة بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكل من (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، الفترة الزمنية لإرتباط مراقب الحسابات بالشركة، وربحية الشركة)، ووجود علاقة إيجابية ذات دلالة معنوية بين فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وكل من (تغيير مراقب الحسابات وحجم الشركة)، وعدم وجود أى علاقة بين كل من (نهاية السنة المالية للشركة، نسبة السيولة، ومعدل العائد على الأصول) وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

كما استهدفت دراسة أبو جبل (2016) تحليل العلاقة بين طبيعة الدور الذي يمكن أن تقوم به خصائص منشأة عميل المراجعة وجودة المراجعة على العلاقة بين مدى تأخير إصدار تقرير المراجعة وكفاءة قرارات أصحاب المصالح بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال تحليل العلاقة بين تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات وكفاءة قرارات أصحاب المصالح، تحليل أثر خصائص منشأة عميل المراجعة على تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات وكفاءة قرارات أصحاب المصالح ، وأثر جودة المراجعة على العلاقة بين تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات وكفاءة قرارات أصحاب المصالح. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها أن أكثر العوامل المؤثرة على تأخير تقرير مراقب الحسابات والتي تتعلق بعميل المراجعة نسبة الرفع

المـالي للشـركة، تبنـى الشـركات لمعـايير التقريـر المـالي الدوليـة، حجـم شـركة عميـل المراجعـة واستخدام تكنولوجيا المعلومات وتركز الملكية، سياسات الشركة والإجراءات المتبعة فيها مثل قوة نظـام الرقابـة الداخليـة والنظـام المحاسبي ودرجـة تعقيده، ومـن أكثـر العوامـل المـؤثرة علـى تـأخير تقريـر مراقـب الحسـابات والتـي تتعلـق بمراقـب الحسـابات تتمثـل فـى حجـم مكتـب المراجعـة والتخصـص الصـناعي لمراجـع الحسـابات والفتـرة الزمنيـة لإرتبـاط المراجـع بالشـركة وطبيعـة إجراءات المراجعة وتوقيتها، أهمية الخبرة المهنية متمثلـة فـى استيفاء مراقب الحسابات لمتطلبات القيد بسجل مراقبي الحسابات لـدى الهيئـة العامـة للرقابـة الماليـة لمـا لـه مـن انعكاسـات ايجابيـة علـى الممارسة المهنية.

كما تناولت دراسة Rusmin & Evans (2017) أثر جودة المراجعة متمثلـة فـي (التخصـص الصناعي لمراقب الحسابات، وسمعة مراقب الحسابات) علـى فتـرة تـأخير تقريـر مراقـب الحسـابات بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة ببورصة اندونسيا للأوراق الماليـة خـلال السـنتين 2010 و 2011 . وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة معنوية سلبية بين مراقبي الحسابات المتخصصين صـناعيا وتوقيت تقرير مراقب الحسـابات بمعنـى أن الشـركات التـي يقوم بمراجعنهـا مراقبـي حسـابات متخصصـين صـناعيا لـديها تـأخير أقصـر فـى توقيـت اصـدار تقريـر المراجعـة، كمـا توصـلت الدراسـة إلـى أن الشـركات التـي تقـوم مكاتـب المراجعـة الكبـرى Big 4 بمراجعتها تقوم بأعمال المراجعة أسرع بكثير من مكاتب المراجعة غير الكبرى Non – Big 4 .

وفحصت دراسة Hassan (2016) العوامل المؤثرة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية الفلسطيني خلال عام 2012. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من النتائج أهمهـا وجـود تـأثير معنـوى لكل من (حجم الشركة، حجم مجلس الإدارة، وجود لجنة المراجعة، حجم مكتب المراجعـة، تعقد العمليات، وتركيز الملكيـة) علـى فتـرة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

واسـتهدفت دراسـة الصـيرفي (2017) تحليـل العوامـل المـؤثرة علـى تـأخير توقيـت تقريـر المراجعـة الخارجيـة لكل مـن مراقبـي الحسـابات بالجهـاز المركـزي للمحاسـبات ومكاتـب المراجعـة الخاصـة بـالتطبيق علـى عينـة مـن الشـركات المقيـدة بالبورصـة المصـرية. وتوصـلت الدراسـة إلـى مجموعة من النتائج أهمها وجود اختلاف بين متوسط فتـرة تـأخير تقريـر مراقبـي المكاتـب الخاصـة ومتوسط فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات، وأن فترة تأخير تقرير

مراقبي الحسابات بمكاتب المراجعة الخاصة تتأثر بكل من تاريخ نهاية السنة المالية ورأي مراقب الحسابات، وأن فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات تتأثر بكل من (حجم منشأة مراقب الحسابات، مديونية الشركة، ونوع الرأي الفني لمراقب الحسابات بالجهاز)، كما لا يوجد تأثير لمتغيرات (حجم الشركة، ربحية الشركة، وجهد مراقب الحسابات) علي فترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات.

بينما استهدفت دراسة حمودة (2018) تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بغرض تخفيض فترة تأخير تقريره عن القوائم المالية وتلبية احتياجات مستخدمى التقارير المالية وذلك من خلال دراسة وتحليل طبيعة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، تحديد أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، دراسة وتحليل مدى الاختلاف بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وفى ضوء ذلك توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة ارتباط طردية ومعنوية بين كل من (حجم الشركة، الرافعة المالية، وتاريخ نهاية السنة المالية) وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود علاقة ارتباط عكسية ومعنوية بين كل من (الربحية، التخصص المهني لمكتب المراجعة، وحجم مكتب المراجعة) وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. كما توصلت الدراسة إلى امكانية صياغة نموذج لتقدير فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات اعتماداً على خمسة مؤشرات أساسية تؤثر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وتتمثل تلك المؤشرات في (حجم الشركة، الربحية، تاريخ نهاية السنة المالية، نوع رأى المراجع، وحجم مكتب المراجعة)، بالإضافة إلى عدم وجود فروق معنوية بين مكاتب المراجعة الخاصة والجهاز المركزى للمحاسبات حول متوسط فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

بينمت استهدفت دراسة مطاوع (2019) تحديد العوامل المشتركة المؤثرة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، دراسة تأثير الخصائص المرتبطة بتشكيل وأداء لجان المراجعة الداخلية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في البيئة المصرية، دراسة تأثير الخصائص المرتبطة بتشكيل وأداء مجالس إدارات الشركات على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة من الشركات المساهمة المدرجة في البورصة المصرية خلال الفترة من عام 2016 إلى 2017. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود علاقة عكسية بين سلطة لجان

المراجعة الداخلية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود علاقة عكسية بين نسبة تمثيل المرأة فى مجالس إدارة الشركات وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقارير المراجعين الخارجين وإختلاف الخصائص بين مكاتب المراجعة، ووجود علاقة طردية بين تاريخ إنتهاء السنة المالية للعميل وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

كما إستهدفت دراسة علي (2020) إختبار فرص الإستثمار لدى عميل المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيد بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2013 إلى 2018. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود تأثير ذو دلالة إحصائية لفرص الإستثمار على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود تأثير إيجابياً ذات دلالة إحصائية لكل من درجة الرفع المالي ونتيجة النشاط على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

وإستهدفت دراسة Wahdan, et al. (2023) تقييم تاثير خصائص لجنة المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالتطبيق على عينة من الشركات المدرجة بالبورصة المصرية خلال الفترة من 2016 إلى 2020 وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها عدم وجود تأثير معنوى لحجم لجنة المراجعة على فترة تأخير التقارير المالية، ووجود تأثير سلبي لنوع رأى مراقب الحسابات على فترة تأخير تقريره عن التقارير المالية.

بينما استهدفت دراسة حمودة وآخرون (2023) اختبار وتقييم الأثر التفاعلي للمراجعة المشتركة والتخصص الصناعي المراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية بالتطبيق على عينة حكمية قطاعية بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام 2015 وحتى عام 2021. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين القطاعات المختلفة فيما يتعلق بكل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع وفترة تأخير التقارير المالية، ووجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين كل من المراجعة المشتركة والتخصص الصناعي للمراجع من ناحية وفترة تأخير التقارير المالية من ناحية أخري، ووجود تأثير معنوي للمراجعة المشتركة على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة وكذلك وجود تأثير معنوي للتخصص الصناعي على فترة تأخير التقارير المالية بالشركات محل الدراسة.

ويتضح مما سبق أن معظم الدراسات اتفقت على وجود تأثيراً سلبياً لكل من (التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حجم مكتب المراجعة، رأى مراقب الحسابات، الربحية، وحجم

الشركة، معايير المراجعة، قواعد السلوك المهني، سمعة مراقب الحسابات، وجود لجنة المراجعة، استخدام تكنولوجيا المعلومات، قوة نظام الرقابة الداخلية الخبرة المهنية، نسبة تمثيل المرأة فى مجالس إدارة الشركات) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ووجود تأثيراً ايجابياً لكل من (الالتزام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، الخسارة، وجهد مكتب المراجعة، حجم مجلس الإدارة، تعقد العمليات، تركيز الملكية، النظام المحاسبي ودرجة تعقيده) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات. بينما اختلفت بعض الدراسات على تأثير الرافعة المالية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات فالبعض توصل لوجود تأثيراً سلبياً للرافعة المالية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (Dao & Pham,2014) والبعض الأخر توصل لوجود تأثيراً ايجابياً للرافعة المالية على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (الفضل وعبد الناصر، 2006 ؛ أبو جبل، 2016؛ حمودة، 2018). كما اختلفت بعض الدراسات على تأثير تغيير مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات فالبعض توصل الى عدم وجود تأثيراً معنوياً لمدة ارتباط مكتب المراجعة بالشركة محل المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (الفضل وعبد الناصر، 2006)، والبعض الأخر توصل لوجود تأثيراً ايجابياً لتغيير مكتب المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (محمد، 2016 ؛ Dao & Pham, 2014). كما اختلفت بعض الدراسات على تأثير تاريخ نهاية السنة المالية للشركة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات فالبعض توصل الى عدم وجود تأثيراً معنوياً لتاريخ نهاية السنة المالية للشركة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (محمد، 2016)، والبعض الأخر توصل لوجود تأثيراً ايجابياً لتاريخ نهاية السنة المالية للشركة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات (Dao & Pham, 2014 ؛ حمودة، 2018). وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث على النحو التالي:

" لا يوجد تأثير معنوي لجودة المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة "

ويتضح مما سبق أن بعض الدراسات أشارت (بلال والإسداوي، 2020; خلف، 2023 -Al mulla, & Bradbury, 2022; Nguyen & Kend, 2022; إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر سلبياً على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وأشار البعض الأخر (Zeng, et al., 2021; Suttipun, 2021; Rautiainen et al., 2021; Nguyen & Kend, 2021إلى أن الإفصاح عن أمور الماجعة الرئيسية يؤثر إيجابياً على جودة عملية

المراجعة ، كما أشارت بعض الدراسات (حمودة، 2018; حمودة وآخرون، 2023 ; Rusmin Bhuliyan, & & Evans, 2017; Nguyen et al; Dao & Pham, 2014; Habib 2011;) إلى أن جودة عملية المراجعة متمثلة في (التخصص الصناعي، حجم مكتب المراجعة، رأي مراقب الحسابات، سمعة مراقب الحسابات) تؤثر سلبياً على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وبالتالي فإنه من المتوقع أن يكون لجودة عملية المراجعة تأثير وسيط سلبي بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات وعليه يمكن اشتقاق الفرض الرابع:

"لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة "

ثامناً: الدراسة التطبيقية

1/8 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في الشركات المساهمة المدرجة في هيئة سوق المال السعودي، والبالغ عددها (229) شركة مقسمة علي (21) قطاع وفقاً للبيانات المعلنة في 8 سبتمبر 2023، ولتحقيق التجانس بين الشركات تم إختيار عينة هادفة في ضوء المعايير التالية:

- تم إستبعاد شركات قطاعات البنوك، التامين والصناديق العقارية المتداولة، نظراً لإختلاف طبيعة أنشطتها والقواعد الرقابية فيها.
- تم إستبعاد الشركات التي تعد تقاريرها بخلاف 12/31.
- تم إستبعاد القطاع الذي يضم أقل من (6) شركات وذلك لإمكانية تحديد جودة الإستحقاقات الإختيارية (Dechow et al., 1995).
- بعد تطبيق المعايير السابقة، بلغت عينة الدراسة النهائية (88) شركة غير مالية مقسمة علي (7) قطاعات بما يعادل (38.42%) من إجمالي الشركات المقيدة بهيئة سوق المال السعودية وبالتالي بلغ عدد المشاهدات (440) مشاهدة، ويوضح الجدول (1) مجتمع وعينة الدراسة وفقاً للتصنيف القطاعي.

جدول (1): مجتمع وعينة الدراسة وفقًا للتصنيف القطاعي

القطاع	شركات المجتمع	القطاعات والشركات المستبعدة				شركات االعينة	
		قطاعات مالية	إفصاح بخلاف 12/31	عدم توافر بيانات كاملة	قطاعات لم تتوافر الشروط في (6) شركات على الأقل		
الطاقة	6			1	5	-	-
المواد الأساسية	44		4			40	%90.9
السلع الرأسمالية	12		2			10	%83.3
الخدمات التجارية والمهنية	5				5	-	-
النقل	6		2		4	-	
السلع طويلة الاجل	6					6	%100
الخدمات الإستهلاكية	13		3	1		9	%69.2
الإعلام والترفيه	3				3	-	-
تجزئة السلع الكمالية	9		2	1		6	%66.7
تجزئة الأغذية	8		3	2	3	-	-
إنتاج الأغذية	15		4	6	5	-	-
الرعاية الصحية	9		2			7	%77.7
الادوية	2				2	-	-
البنوك	12	12				-	-
الإستثمار والتمويل	7				7	-	-
التأمين	27	27				-	-
التطبيقات وخدمات التقنية	5				5	-	-
الإتصالات	4				4	-	-
المرافق العامة	5				5	-	-
إدارة وتطوير العقارات	13		3			10	%76.9
الصناديق العقارية المتداولة	18	18				-	-
إجمالي	229	57	25	11	48	88	%38.42

2/8 متغيرات الدراسة وطرق قياسها: يوضح الجدول (2) طرق قياس متغيرات الدراسة

جدول (2): طرق قياس متغيرات الدراسة

اسم المتغير		القياس	المرجع
المتغير التابع			
فترة تاخير تقرير مراقب الحسابات	ARL	عدد الأيام من تاريخ نهاية الفترة المحاسبية حتي تاريخ توقيع مراقب الحسابات علي تقريرة.	Abdullatif et al., 2023; Baatwah et al., 2022
المتغير المستقل			
الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية	KAMsDIS	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك، ثم حساب اجمالى عدد الافصاحات عن امور المراجعة الرئيسية بالنسبة لاجمالى الافصاحات لكل قطاع خلال كل سنة من سنوات فترة الدراسة.	Ecim et el., 2023; Pasc &Hategan, 2023; Fera et al., 2022
المتغير الوسيط			
جودة المراجعة	AQ	القيمة المطلقة للإستحقاقات الإختيارية المقدرة وفقًا لـ Jones (1991); Dechow et al (1995)	
المتغيرات الحاكمة			
حجم الشركة	SIZE	اللوغاريتم الطبيعي للقيمة الدفترية لإجمالي الأصول أخر الفترة	Abdullatif et al., 2023; Pasc &Hategan, 2023; Fera et al., 2022
الرافعة المالية	LEV	إجمالي الديون/ إجمالي الأصول	Pasc &Hategan, 2023; Fera et al., 2022
حجم مكتب المراجعة	BIG4	متغير وهمي (1 لمكاتب المراجعة BIG4، 0 بخلاف ذلك)	Fera et al., 2022; Sakin et al., 2022
معدل العائد علي الأصول	ROA	صافي الدخل / اجمالي الأصول	Sakin et al., 2022; Reid et al., 2019
رأي مراقب الحسابات	AUDIT_O	متغير وهمي (1 في حال رأي تقرير المراجعة برأي خلاف الرأي غير متحفظ، 0 بخلاف ذلك)	Habib, 2013; Reid et al., 2019

جودة المراجعة (*Audit Quality*)

اعتمدت الدراسة الحالية علي نموذج Jones المعدل لقياس جودة الاستحقاقات الاختيارية وهو الاكثر النماذج دقة واستخداما في الدراسات المحاسبية كما يتميز بالدقة في قياس جودة المستحقات الاختيارية، وبصفة خاصة بعد التعديلات التى أجراها (Dechow et al, 1995). ويتم قياس جودة الاستحقاقات وفقا للخطوات التالية:

الخطوة الأولي: قياس الاستحقاقات الكلية المتمثلة في الفرق بين صافي الدخل قبل البنود غير العادية والتدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية من خلال المعادلة التالية:

$$TA_{it} = E_{it} - OCF_{it}$$

حيث:

- TA_{it} = الاستحقاقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t)
- E_{it} = صافي الدخل قبل البنود غير العادية للشركة (i) خلال فترة (t)
- OCF_{it} = التدفقات النقدية من الانشطة التشغيلية للشركة (i) خلال فترة (t)

الخطوة الثانية: تقدير معالم النموذج $\beta_1, \beta_2, \beta_3$ الذي يتم من خلاله احتساب الاستحقاقات غير الاختيارية (NDAit) من خلال معادلة الانحدار التالية لمجموعة الشركات موضوع العينة لكل سنة على حده.

$$TA_{it} / A_{it-1} = \beta_1 (1/ A_{it}) + \beta_2\{(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}\} + \beta_3 (PPE_{it} / A_{it-1}) + E_{it}$$

حيث أن:

- TA_{it} = الاستحقاقات الكلية للشركة (i) خلال فترة (t)
- ΔREV_{it} = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال الفترة من (t-1) إلى الفترة (t)
- ΔREC_{it} = التغير في الحسابات المدينة للشركة (i) خلال الفترة من (t-1) إلى الفترة (t)
- PPE_{it} = إجمالي العقارات والممتلكات والآلات (الاصول الثابتة) للشركة (i) خلال فترة (t)
- A_{it-1} = إجمالي أصول الشركة (i) فى بداية الفترة (t)
- E_{it} = الخطأ العشوائي

الخطوة الثالثة: تحديد الاستحقاقات غير الاختيارية العادية (NDA_{it}) لكل شركة (i) فى الفترة (t) من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_{it} = \beta_0 + \beta_1(1/ A_{it-1}) + \beta_2\{(\Delta REV_{it} - \Delta REC_{it}) / A_{it-1}\} + \beta_3(PPE_{it}/ A_{it-1}) + E_{it}$$

حيث أن

- NDA_{it} = الاستحقاقات غير الاختيارية للشركة (i) خلال فترة (t)

- A_{it-1} = إجمالي أصول الشركة (i) فى بداية الفترة (t)
- ΔREV_{it} = التغير في إيرادات الشركة (i) خلال الفترة من (t-1) إلى الفترة (t)
- ΔREC_{it} = التغير في الحسابات المدينة للشركة (i) خلال الفترة من (t-1) إلى الفترة (t)
- PPE_{it} = إجمالي العقارات والممتلكات والآلات (الاصول الثابتة) للشركة (i) خلال فترة (t)
- E_{it} = الخطأ العشوائي

الخطوة الرابعة: يتم احتساب الاستحقاقات الاختيارية (DAit) لكل شركة والمتمثلة في الفرق بين الاستحقاقات الكلية و الاستحقاقات غير الاختيارية

$$DA_{it} = TA_{it} - NDA_{it}$$

الخطـوة الخامسـة: حسـاب القيمـة المطلقـة الاسـتحقاقات الاختياريـة لشـركات العينـة خـلال فتـرة الدراسـة ومتوسـط هـذه القيمـة، فـاذا كانـت القيمـة المطلقـة الاسـتحقاقات الاختياريـة السـنوية أقـل مـن متوسـط المسـتحقات الاختياريـة فهـذا يـدل علـى عـدم ممارسـة الشـركة لإدارة الأربـاح خـلال هـذه السـنة ممـا يـدل علـى أن هنـاك جـودة المراجعـة وتأخـذ القيمـة (1)، أمـا إذا كانـت القيمـة المطلقـة الاسـتحقاقات الاختياريـة السـنوية أعلـى مـن متوسـط المسـتحقات الاختياريـة فهـذا يـدل علـى ممارسـة الشـركة لإدارة الأربـاح خـلال هـذه السـنة ممـا يـدل علـى انخفاض جودة المراجعة وتأخذ القيمة (0).

3/8: تحليل ومناقشة نتائج الدراسة

أولاً: الإحصـاء الوصـفي لمتغيـرات الدراسـة: اعتمـدت الدراسـة فـي التحليـل الوصـفي علـي تقسيم متغيرات الدراسة إلي متغيرات متصلة ومتغيرات متقطعة كما يلي:

1- **المتغيـرات المتصـلة:** تتمثـل المتغيـرات المتصـلة للدراسـة فـي فتـرة تـأخير تقريـر مراقـب الحسـابات، الإفصـاح عـن أمـور المراجعـة الرئيسـية، الرافعـة الماليـة، معـدل العائـد علـى الأصـول واللوغـاريتم الطبيعـي لحجـم الشـركة. ويمكـن توضـيح التحليـل الوصـفي لتلـك المتغيرات في الشركات محل الدراسة من خلال الجدول رقم (3).

جدول (3): التحليل الوصفى للمتغيرات المتصلة بالشركات محل الدراسة

المتغيرات	Ogs	Max	Min	Std. Dev.	Mean
فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات ARL	440	197	15	19.483	72.539
الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAMsDIS	440	2.564	0	0.194	0.241
الرافعة المالية LEV	440	1.016	0.008	0.237	0.397
معدل العائد على الأصول ROA	440	0.447	-2.816	0.17	0.022
اللوغاريتم الطبيعي لحجم الشركة SIZE	440	25.361	13.037	3.023	19.002

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

وتظهر نتائج التحليل الوصفى للمتغيرات المتصلة كما هو موضح في الجدول (3) أن:

- متوسط نسبة فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات مقاساً بعدد الأيام من تاريخ نهاية الفترة المحاسبية حتي تاريخ توقيع مراقب الحسابات علي تقريرة عن مستوى شركات العينة بلغ (72.539)، وبمدى يتراوح بين (15) و (197)، وإنحراف معياري (19.483)، مما يدل على أن هناك تباين في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.
- متوسط نسبة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية عن مستوى شركات العينة (0.241)، وبمدى يتراوح بين (0) و (2.564)، وإنحراف معياري بلغ (0.194)، مما يدل على أن هناك تباين في الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.
- متوسط الرافعة المالية مقاسة بنسبة إجمالي الديون مقسومة على إجمالي الأصول أخر الفترة بلغ (0.397)، وبمدى يتراوح بين (0.008) و (1.016)، وإنحراف معياري (0.237)، وتشير الرافعة المالية الزائدة إلى أن شركات العينة تعتمد على الديون بنسبة كبيرة نسبيًا في التمويل وبالتالي إرتفاع تكلفة التمويل في هذه الشركات، كما أن هناك تباين بين شركات العينة فيما يتعلق بالرافعة المالية وهذا ما يظهره الحد الأدنى والأعلى للرافعة المالية، هذا ويشير إرتفاع الحد الأعلى للرافعة المالية عن الواحد الصحيح أن بعض الشركات لديها حقوق ملكية بالسالب.
- متوسط معدل العائد على الأصول مقاساً صافي الدخل مقسوماً علي اجمالي الأصول مستوى شركات العينة بلغ (0.022)، وبمدى يتراوح بين (2.816-) و (0.447)، وإنحراف معياري (0.17)، مما يدل على أن هناك كما أن هناك تباين بين شركات العينة فيما يتعلق بمعدل العائد علي الأصول.

- متوسط نسبة حجم الشركة مقاساً باللوغاريتم الطبيعي للقيمة الدفترية لإجمالي الأصول أخر الفترة مستوى شركات العينة بلغ (19.002)، وبمدى يتراوح بين (13.037) و (25.361)، وإنحراف معياري (3.023)، مما يدل على أن هناك تباين بين شركات العينة فيما يتعلق بحجم الشركة محل المراجعة.

2- **المتغيرات المتقطعة:** تتمثل متغيرات الدراسة المتقطعة في المتغيرات الوهمية التي يتم التعبير عنها بالقيمتين (1) و (صفر)، وتتمثل في ثلاثة متغيرات هما جودة المراجعة، حجم مكتب المراجعة ورأي مراقب الحسابات. ويوضح الجدول رقم (4) التحليل الوصفي لهذه المتغيرات في الشركات محل الدراسة.

جدول (4): التحليل الوصفى للمتغيرات المتقطعة بالشركات محل الدراسة

المتغيرات المتقطعة		اجمالي المشاهدات	القيمة (1)		القيمة (صفر)	
			التكرار	%	التكرار	%
جودة المراجعة	AQ	440	248	56.36	192	43.64
حجم مكتب المراجعة	BIG4	440	178	40.45	262	59.55
رأي مراقب الحسابات	AUDIT_O	440	27	6.14	413	93.86

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول رقم (4) تفاوت عدد المشاهدات في الشركات التي تستخدم جودة المراجعة (56.36%) مع الشركات التي تنخفض جودة المراجعة بها (43.64 %)، كما يلاحظ انخفاض نسبة الشركات التي يراجعها مكاتب المراجعة الكبري (40.45%) عن الشركات التي تراجعها باقي مكاتب المراجعة الاخري (59.55%)، كما يتضح ايضا الشركات التي نالت تقاريرها رأي بخلاف الرأي المتحفظ نسبة كبيرة (93.86%) عن الشركات التي نالت تقاريرها رأي متحفظ (6.14%).

ثانيًا: تحليل مصفوفة إرتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة: للتحقق من وجود مشكلة الإزدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة تم حساب معاملات الإرتباط بين متغيرات الدراسة، والذي يدل أن هناك إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة إذا كان معامل الإرتباط يساوي (80%) أو أكثر. ويوضح الجدول التالي رقم (5) نتائج تحليل الارتباط ومستوى المعنوية للمتغيرات فى الشركات محل الدراسة.

جدول (5) نتائج تحليل الإرتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	ARL	KAM	AQ	LEV	ROA	SIZE	Big4	AUDIT_O
ARL	1.000							
KAMs DIS	0.111* (0.020)	1.000						
AQ	0.126* (0.008)	0.097* (0.042)	1.000					
LEV	0.231* (0.000)	0.115* (0.016)	0.048 (0.317)	1.000				
ROA	-0.216* (0.000)	-0.079 (0.098)	0.099* (0.038)	-0.078 (0.103)	1.000			
SIZE	-0.219* (0.000)	-0.041 (0.394)	0.100* (0.036)	-0.214* (0.000)	0.096* (0.045)	1.000		
Big4	-0.087 (0.068)	-0.153* (0.001)	-0.059 (0.216)	0.104* (0.030)	0.147* (0.002)	0.018 (0.714)	1.000	
AUDIT_O	-0.374* (0.000)	0.043 (0.363)	-0.072 (0.130)	-0.153* (0.001)	0.085 (0.074)	0.077 (0.105)	0.134* (0.005)	1.000

** shows significance at p<0.05*

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول (5) ما يلي:

- عدم وجود مشكلة إرتباط خطي بين المتغيرات المستقلة حيث أن القيم المطلقة لمعاملات الإرتباط (R) أقل من 80% ويدل ذلك على سلامة النموذج من مشكلة الإرتباط الخطي
- وجود إرتباط طردي ومعنوي (P–Value < 0.05) بين فترة تأخير مراقب الحسابات ARL وكل من؛ الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAMsDIS وجودة المراجعة AQ والرافعة المالية *LEV* حيث بلغت معاملات الإرتباط (0.111، 0.126، 0.231) على التوالي.
- وجود إرتباط عكسي ومعنوي (P–Value < 0.05) بين فترة تأخير مراقب الحسابات AR*L* وكل من، معدل العائد علي الأصول ROA حجم الشركة SIZE و رأي مراقب الحسابات AUDIT_O حيث بلغت معاملات الإرتباط (-0.216، -0.219، -0.374) على التوالي.

- وجـود إرتبـاط عكسـي وغيـر معنـوي (P–Value > 0.05) بـين فتـرة تـأخير مراقـب الحسابات ARL وحجم مكتب المراجعة Big4 حيث بلغ معامل الارتباط (0.068 -).

ثالثًا: التحليل الإحصائي لإختبار فروض الدراسة: إعتمدت الدراسة في إختبار فروضها على النماذج الإحصائية الملاءمة لتحليل البيانات الزمنية المتقطعة Panel Data بإستخدام البرنامج الإحصائي Stata/IC 15، والتي تجمع بين أسلوب البيانات القطاعية Cross sectional Data وأسلوب بيانات السلاسل الزمنية Time Series Data ويتم ذلك من خلال تطبيق ثلاث خطوات رئيسية:

(1) **تطبيق ثلاثة نماذج مختلفة لتحديد التأثير المقدر:** تتمثل النماذج الثلاثة المستخدمة لتحليل ال Panel Data في (1) نموذج الإنحدار التجميعي Pooled Regression Model والذي ينظر للبيانات على أنها مشاهدات شركة واحدة دون الأخذ في الإعتبار الإختلافات بين الوحدات (الشركات) والإختلافات عبر السلسة الزمنية للبيانات، (2) نموذج التأثيرات الثابتة Fixed Effects Model والذي يأخذ في الإعتبار الفروق بين الشركات لكنه لا يأخذ الإختلافات عبر الزمن في الحسبان، (3) نموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model وهذا النموذج يأخذ في إعتباره الإختلافات بين الشركات وكذلك الاختلافات عبر الزمن.

(2) **إختيار النموذج الأمثل لتمثيل البيانات:** لتحديد النموذج الأمثل لتمثيل البيانات يتم تطبيق الإختبارات الإحصائية التالية؛ (1) إختبار Wald Test للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة حيث يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل إذا كانت (P-Value) 0.05 > والعكس صحيح، (2) يتم تطبيق إختبار Breusch & pagan Lagrange Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية ووفقًا لذلك يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل إذا كانت (P–Value < 0.05) والعكس صحيح، (3) إذا تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي يتم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين فإذا كانت (P–Value < 0.05) دل ذلك أن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات والعكس صحيح.

(3) تحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر: لتحديد مدى جودة النموذج المقدر؛ يتم إجراء العديد من اختبارات الصلاحية للتأكد من موثوقية النتائج. أولاً، يتم إستخدام إختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) للتأكد من أن المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد Multicollinearity، بحيث إذا زادت VIF لمتغير مستقل معين عن القيمة (10) يعني ذلك تسبب هذا المتغير في مشكلة إزدواج خطي. ثانياً، يتم أخذ العوامل المؤثرة الأخرى في الاعتبار التي قد تؤثر على النتائج (المتغيرات الحاكمة). ثالثاً، يتم إجراء إختبار Wooldridge test للتأكد من عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتى للبواقى Autocorrelation. وفيما يلي التحليلات الإحصائية لإختبارات فروض الدراسة وفقًا لنماذج أسلوب Panel Data:

أ. **التحليلات الإحصائية لإختبار الفرض الأول:** لإختبار مدى صحة الفرض الأول القائل بأنه: "لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة " تم إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

1) **تطبيق النماذج الثلاثة الملاءمة وفقا لـ Panel Data:** توضح الجداول رقم (6،7،8) نتائج التحليل الإحصائي وفقًا لنموذج الإنحدار التجميعي Regression Model Pooled، نموذج التأثيرات الثابتة Fixed-effects Model، ونموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model.

جدول (6) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج الإنحدار التجميعي Regression Model Pooled

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
KAMsDIS	9.074	4.356	2.08	.038	.513	17.636	**
LEV	10.531	3.653	2.88	.004	3.351	17.712	***
ROA	-17.643	4.931	-3.58	0	-27.336	-7.951	***
SIZE	-.946	.279	-3.39	.001	-1.495	-.397	***
BIG4	-.677	1.745	-0.39	.698	-4.107	2.752	
AUDIT_O	-26.877	3.522	-7.63	0	-33.8	-19.954	***
Constant	110.028	6.692	16.44	0	96.876	123.18	***

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
R-squared	0.230	Number of obs	440
F-test	21.605	Prob > F	0.000
Akaike crit. (AIC)	3759.634	Bayesian crit. (BIC)	3788.241

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (7) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات الثابتة Fixed-effects Model

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
KAMsDIS	7.12	4.378	1.63	.105	-1.491	15.732	
LEV	16.734	9.903	1.69	.092	-2.744	36.212	*
ROA	-3.902	5.231	-0.75	.456	-14.191	6.388	
SIZE	.619	1.447	0.43	.669	-2.226	3.465	
BIG4	1.275	3.506	0.36	.716	-5.621	8.17	
AUDIT_O	-22.77	3.81	-5.98	0	-30.263	-15.276	***
Constant	73.357	27.417	2.68	.008	19.432	127.282	***

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
R-squared	0.114	Number of obs	440
F-test	7.450	Prob > F	0.000
Akaike crit. (AIC)	3474.312	Bayesian crit. (BIC)	3502.919

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (8) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
KAMsDIS	8.136	4.092	1.99	.047	.115	16.157	**
LEV	12.582	5.01	2.51	.012	2.762	22.402	**
ROA	-9.349	4.776	-1.96	.05	-18.709	.011	*
SIZE	-.869	.416	-2.09	.037	-1.683	-.054	**
BIG4	-.749	2.226	-0.34	.737	-5.112	3.615	
AUDIT_O	-24.608	3.459	-7.11	0	-31.388	-17.828	***
Constant	105.694	9.152	11.55	0	87.756	123.632	***

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
Overall r-squared	0.225	Adjusted r-squared	0.216
Wald- Chi-square	82.308	Prob > Wald-chi2	0.000
R-squared within	0.108	R-squared between	0.329

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

2) **تحديد النموذج الأمثل:** يوضح الجدول (9) نتائج التحليل لإحصائي لإختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test) للمفاضلة بين النماذج الثلاثة الموضحة في الجداول رقم (6،7،8).

جدول (9): نتائج إختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test)

Hausman Test		Lagrange Multiplier		Wald Test	
χ^2	P-Value	Breusch & pagan	P-Value	χ^2	P-Value
3.39	0.581	36.19	0.000	37.11	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول (9) أن:

- وفقا لإختبار Wald Test للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن (P-Value < 0.05).
- وفقا لإختبار Lagrange Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن (P–Value < 0.05).
- ونظرًا لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقًا لذلك فإن نموذج التأثيرات العشوائية هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت (P–Value > 0.05).

وفي ضوء ماسبق فإن نموذج التأثيرات العشوائي هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الأول للدراسة، ويظهر النموذج كما هو موضح بالجدول (8) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة التاخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة، ووفقًا لذلك يتضح ما يلي:

- معنوية النموذج المستخدم ككل فى اختبار العلاقة التأثيرية، حيث بلغت قيمة wald- Chi-square (82.308) عند مستوى ثقة (95%) وذات دلالة معنوية P-value أقل من (0.05) وهذا يعنى أن نموذج الانحدار الخاص بهذا الفرض يتمتع بملاءمة عالية، أما فيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج نجد أن قيمة معامل التحديد تساوي (0.225) مما يعنى أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (22.5%) من التغيرات في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات .
- وجود تأثير إيجابي ومعنوي (مستوى معنوية 5% فأقل) لكلٍ من (الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية KAMsDIS، الرافعة المالية LEV) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، بينما يوجد تأثير سلبي ومعنوي (مستوى معنوية 5% فأقل) لكلٍ من (معدل العائد علي الأصول *ROA*، حجم الشركة محل المراجعة SIZE ورأي مراقب الحسابات AUDIT_O) على

فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، هذا ولا يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة BIG4 على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وعليه تكون معادلة خط الإنحدار وفقا لنموذج التأثيرات الثابتة كما يلي:

ARL = 105.694 + 8.136 KAMsDIS + 12.582 LEV – 9.349 ROA - 0.869 SIZE - 0.749 BIG4 - 24.608 AUDIT_O

(3) تحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر: لتحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر تم إجراء إختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) للتأكد من أن المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد Multicollinearity. (2) إجراء إختبار Wooldridge test للتأكد من عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتى للبواقى Autocorrelation، كما هو موضح بالجدول (10).

جدول رقم (10): نتائج إختباري (VIF & Wooldridge)

Variable	VIF	1/VIF
KAMsDIS	1.054	.949
LEV	1.114	.898
ROA	1.042	.959
SIZE	1.057	.946
BIG4	1.09	.918
AUDIT_O	1.062	.942
Wooldridge test for autocorrelation in panel data The null hypothesis: No first-order autocorrelation F(1 , 87) = 0.399 Prob > F = 0.5290		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (10) أن:

- المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد، حيث أن (VIF) لكل متغير من هذه المتغيرات أقل من (10).
- عدم القدرة على إتخاذ قرار بوجود أو عدم وجود إرتباط ذاتي للبواقى وفقًا لإختبار (Wooldridge test).

ووفقًا لذلك، يتم رفض الفرض الأول وهو "لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة"، وهذا يعني وجود تأثير

معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة.

ب. التحليلات الإحصائية لإختبار الفرض الثاني: لإختبار مدى صحة الفرض الثاني القائل بأنه: "لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة بشركات عينة الدراسة"، تم إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

1) تطبيق النماذج الثلاثة المستخدمة وفقا لـ Panel Data: توضح الجداول رقم (11،12،13) نتائج التحليل الإحصائي وفقًا لنموذج الإنحدار التجميعي اللوجستي Pooled Logistic Regression Model، نموذج التأثيرات الثابتة اللوجستي Conditional fixed-effects logistic Regression fixed Model، ونموذج التأثيرات العشوائية اللوجستي Random Effect logistic Regression Model.

جدول (11) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج الإنحدار التجميعي اللوجستي Pooled Logistic Regression Model

AQ	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
KAMsDIS	1.303	.65	2.01	.045	.03	2.577	**
LEV	.724	.462	1.57	.117	-.181	1.63	
ROA	3.197	1.227	2.61	.009	.792	5.602	***
SIZE	.077	.034	2.29	.022	.011	.143	**
BIG4	-.291	.214	-1.35	.176	-.711	.13	
AUDIT_O	-.825	.465	-1.78	.076	-1.736	.085	*
Constant	-.989	.816	-1.21	.225	-2.589	.611	

Mean dependent var	0.564	SD dependent var	0.496
R-squared	0.139	Number of obs	440
F-test	23.743	Prob > F	0.001
Akaike crit. (AIC)	593.080	Bayesian crit. (BIC)	621.687

*** *p<.01*, ** *p<.05*, * *p<.1*

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (12) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات الثابتة اللوجستي Conditional Fixed-Effects Logistic Regression Model

AQ	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval	Sig
KAMsDIS	1.4	.851	1.65	.1	-.268	3.067	*
LEV	-.586	1.924	-0.30	.761	-4.357	3.184	
ROA	6.152	2.57	2.39	.017	1.115	11.188	**
SIZE	-.717	.748	-0.96	.338	-2.183	.749	
BIG4	.193	.618	0.31	.755	-1.019	1.405	

AUDIT_O	-.282	.616	-0.46	.647	-1.489	.925	
Constant							

Mean dependent var	0.508	SD dependent var	0.501
R-squared	0.160	Number of obs	440
F-test	17.370	Prob > F	0.008
Akaike crit. (AIC)	284.614	Bayesian crit. (BIC)	307.930
*** p<.01, ** p<.05, * p<.1			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (13) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات العشوائية اللوجستي Random-Effects logistic Regression Model

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
KAMsDIS	1.477	.733	2.01	.044	.04	2.915	**
LEV	.685	.615	1.11	.266	-.521	1.891	
ROA	3.963	1.523	2.60	.009	.979	6.948	***
SIZE	.078	.046	1.68	.093	-.013	.169	*
BIG4	-.304	.28	-1.09	.278	-.854	.245	
AUDIT_O	-.764	.531	-1.44	.15	-1.805	.276	
Constant	-1.072	1.08	-0.99	.321	-3.189	1.046	

Mean dependent var	0.564	SD dependent var	0.496
Pseudo r-squared	0.190	Akaike crit. (AIC)	584.832
Prob > chi2	0.019	chi2	284.42
*** p<.01, ** p<.05, * p<.1			

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

2) تحديد النموذج الأمثل: يوضح الجدول (14) نتائج التحليل لإحصائي لإختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test) للمفاضلة بين النماذج الثلاثة الموضحة في الجدول رقم (11،12،13)

جدول (14): نتائج إختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test)

Hausman Test		Lagrange Multiplier		Wald Test	
χ^2	P-Value	Breusch & pagan	P-Value	χ^2	P-Value
3.88	0.549	41.08	0.000	45.90	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول (14) أن:

- وفقا لإختبار Wald Test للمقارنة بين النموذج التجميعي اللوجيستي ونموذج التأثيرات الثابتة اللوجيستي يكون نموذج التأثيرات الثابتة اللوجيستي هو الأفضل حيث أن (P-Value < 0.05).
- وفقا لإختبار Lagrange Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي اللوجيستي ونموذج التأثيرات العشوائية اللوجيستي يكون نموذج التأثيرات العشوائية اللوجيستي هو الأمثل حيث أن (P–Value < 0.05).
- ونظرًا لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة اللوجيستي والتأثيرات العشوائية اللوجيستي أفضل من النموذج التجميعي اللوجيستي تم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقًا لذلك فإن نموذج التأثيرات العشوائية اللوجيستي هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت (P–Value > 0.05).

وفي ضوء ما سبق فإن نموذج التأثيرات العشوائي هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الثاني للدراسة، ويظهر النموذج كما هو موضح بالجدول (13) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة بالشركات محل الدراسة، ووفقًا لذلك يتضح ما يلي:

- معنوية النموذج المستخدم ككل فى اختبار العلاقة التأثيرية، حيث بلغت قيمة Chi-square (284.42) عند مستوى ثقة (95%) وذات دلالة معنوية P-value أقل من (0.05) وهذا يعنى أن نموذج الانحدار الخاص بهذا الفرض يتمتع بملاءمة عالية، أما فيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج نجد أن قيمة معامل التحديد تساوي (0.190) مما يعنى أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (19%) من التغيرات في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات .
- وجود تأثير إيجابي ومعنوي (مستوى معنوية 5% فأقل) لكلٍ من (الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية *KAMsDIS*، معدل العائد علي الأصول *ROA* وحجم الشركة محل المراجعة *SIZE*) على جودة المراجعة، بينما لا يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة *BIG4* ، الرافعة المالية *LEV* ورأي مراقب الحسابات *AUDIT-O* على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وعليه تكون معادلة خط الإنحدار وفقا لنموذج التأثيرات الثابتة كما يلي:

$$AQ = -1.072 + 1.477\ KAMsDIS + 0.685\ LEV + 3.963\ ROA + 0.078\ SIZE - 0.304\ BIG4 - 0.764\ AUDIT_O$$

(3) تحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر: لتحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر تم إجراء إختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) للتأكد من أن المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد Multicollinearity. (2) إجراء إختبار Wooldridge test للتأكد من عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتى للبواقى Autocorrelation، كما هو موضح بالجدول (14).

جدول رقم (14): نتائج إختباري (VIF & Wooldridge)

Variable	VIF	1/VIF
KAMsDIS	1.054	.949
LEV	1.114	.898
ROA	1.042	.959
SIZE	1.057	.946
BIG4	1.09	.918
AUDIT_O	1.062	.942
Wooldridge test for autocorrelation in panel data The null hypothesis: No first-order autocorrelation F(1 , 87) = 1.949 Prob > F = 0.1663		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (14) أن:

- المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد، حيث أن (VIF) لكل متغير من هذه المتغيرات أقل من (10).
- عدم القدرة على إتخاذ قرار بوجود أو عدم وجود إرتباط ذاتي للبواقى وفقًا لإختبار (Wooldridge test).

ووفقًا لذلك، يتم رفض الفرض الثاني وهو "لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة بشركات عينة الدراسة"، وهذا يعني وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة المراجعة بشركات عينة الدراسة.

ج. التحليلات الإحصائية لإختبار الفرض الثالث: لإختبار مدى صحة الفرض الثالث القائل بأنه: "لا يوجد تأثير معنوي لجودة المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة"، تم إجراء التحليلات الإحصائية التالية:

1) تطبيق النماذج الثلاثة المستخدمة وفقا لـــــ Panel Data: يوضح الجدول رقم (15،16،17) نتائج التحليل الإحصائي وفقًا لنموذج الإنحدار التجميعي Pooled Regression

Model، نموذج التأثيرات الثابتة Fixed-effects Model، ونموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model.

جدول (15) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج الإنحدار التجميعي Regression Model Pooled

ALR	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
AQ	5.056	1.675	3.02	.003	1.763	8.349	***
LEV	10.753	3.609	2.98	.003	3.658	17.847	***
ROA	-19.796	4.929	-4.02	0	-29.483	-10.109	***
SIZE	-1.045	.28	-3.74	0	-1.595	-.496	***
BIG4	-.906	1.715	-0.53	.598	-4.277	2.465	
AUDIT_O	-25.483	3.496	-7.29	0	-32.354	-18.611	***
Constant	109.996	6.636	16.58	0	96.953	123.039	***

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
R-squared	0.239	Number of obs	440
F-test	22.627	Prob > F	0.000
Akaike crit. (AIC)	3754.864	Bayesian crit. (BIC)	3783.471

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (16) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات الثابتة Fixed-effects Model

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
AQ	3.624	1.632	2.22	.027	.414	6.833	**
LEV	19.306	9.887	1.95	.052	-.14	38.751	*
ROA	-5.591	5.267	-1.06	.289	-15.95	4.769	
SIZE	.812	1.441	0.56	.574	-2.022	3.645	
BIG4	1.121	3.493	0.32	.748	-5.748	7.991	
AUDIT_O	-22.426	3.797	-5.91	0	-29.895	-14.958	***
Constant	68.13	27.39	2.49	.013	14.258	122.001	**

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
R-squared	0.120	Number of obs	440
F-test	7.877	Prob > F	0.000
Akaike crit. (AIC)	3471.435	Bayesian crit. (BIC)	3500.042

*** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

جدول (17) نتائج التحليل الاحصائي وفقاً لنموذج التأثيرات العشوائية Random Effect Model

ARL	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
AQ	4.075	1.54	2.65	.008	1.055	7.094	***
LEV	13.363	4.947	2.70	.007	3.667	23.058	***
ROA	-11.228	4.798	-2.34	.019	-20.632	-1.823	**
SIZE	-.921	.412	-2.23	.025	-1.728	-.113	**
BIG4	-1.01	2.2	-0.46	.646	-5.322	3.302	
AUDIT_O	-23.922	3.446	-6.94	0	-30.677	-17.168	***
Constant	105.537	9.067	11.64	0	87.766	123.308	***

Mean dependent var	72.539	SD dependent var	19.483
Overall r-squared	0.233	Adjusted r-squared	0.213
Wald- Chi-square	86.343	Prob > Wald-chi2	0.000
R-squared within	0.112	R-squared between	0.339

**** p<.01, ** p<.05, * p<.1*

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

2) تحديد النموذج الأمثل: يوضح الجدول (18) نتائج التحليل لإحصائي لإختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test) للمفاضلة بين النماذج الثلاثة الموضحة في الجدول رقم (15،16،17).

جدول (18): نتائج إختبارات (Wald Test & Lagrange Multiplier & Hausman Test)

Hausman Test		Lagrange Multiplier		Wald Test	
χ^2	P-Value	Breusch & pagan	P-Value	χ^2	P-Value
2.91	0.625	69.11	0.000	42.82	0.000

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول (18) أن:

- وفقا لإختبار Wald Test للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات الثابتة يكون نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل حيث أن (P-Value < 0.05).
- وفقا لإختبار Lagrange Multiplier للمقارنة بين النموذج التجميعي ونموذج التأثيرات العشوائية يكون نموذج التأثيرات العشوائية هو الأمثل حيث أن (P–Value < 0.05).

- ونظراً لأنه تبين من الإختبارات السابقة أن كل من نموذجي التأثيرات الثابتة والتأثيرات العشوائية أفضل من النموذج التجميعي تم تطبيق إختبار Hausman Test للمقارنة بين النموذجين، ووفقًا لذلك فإن نموذج التأثيرات الثابتة هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل البيانات حيث كانت (P–Value < 0.05).

وفي ضوء ماسبق فإن نموذج التأثيرات العشوائي هو الأفضل للإعتماد عليه في تمثيل بيانات الفرض الثالث للدراسة، ويظهر النموذج كما هو موضح بالجدول (17) نتائج تحليل الإنحدار المتعدد لتأثير جودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة، ووفقًا لذلك يتضح ما يلي:

- معنوية النموذج المستخدم ككل فى اختبار العلاقة التأثيرية، حيث بلغت قيمة *wald- Chi-square* (86.343) عند مستوى ثقة (95%) وذات دلالة معنوية P-value أقل من (0.05) وهذا يعنى أن نموذج الانحدار الخاص بهذا الفرض يتمتع بملاءمة عالية، أما فيما يتعلق بالقدرة التفسيرية للنموذج نجد أن قيمة معامل التحديد تساوي (0.233) مما يعنى أن المتغيرات المستقلة تفسر ما نسبته (23.3%) من التغيرات في فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات .
- وجود تأثير إيجابي ومعنوي (مستوى معنوية 5% فأقل) لكلٍ من (جودة المراجعة *AQ*، الرافعة المالية *LEV*) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، بينما يوجد تأثير سلبي ومعنوي (مستوى معنوية 5% فأقل) لكلٍ من (معدل العائد علي الأصول *ROA*، حجم الشركة محل المراجعة *SIZE* ورأي مراقب الحسابات *AUDIT_O*) على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، هذا ولا يوجد تأثير لحجم مكتب المراجعة *BIG4* على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، وعليه تكون معادلة خط الإنحدار وفقا لنموذج التأثيرات الثابتة كما يلي:

$$ARL = 105.537 + 4.075\ AQ + 13.363\ LEV - 11.228\ ROA - 0.921\ SIZE - 1.01\ BIG4 - 23.922\ AUDIT_O$$

3) تحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر: لتحديد جودة وصلاحية النموذج المقدر تم إجراء إختبار معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF) للتأكد من أن المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد Multicollinearity. (2) إجراء إختبار Wooldridge test للتأكد من عدم وجود مشكلة الإرتباط الذاتى للبواقى Autocorrelation، كما هو موضح بالجدول (19).

جدول رقم (19): نتائج إختباري (VIF & Wooldridge)

Variable	VIF	1/VIF
AQ	1.037	.965
LEV	1.099	.91
ROA	1.053	.95
SIZE	1.07	.934
BIG4	1.064	.94
AUDIT_O	1.057	.946
Wooldridge test for autocorrelation in panel data The null hypothesis: No first-order autocorrelation F(1 , 87) = 0.414 Prob > F = 0.5214		

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من نتائج التحليل الإحصائي الموضحة في الجدول (19) أن:

- المتغيرات المستقلة للدراسة لا تعانى من مشكلة الإزدواج الخطى المتعدد، حيث أن (VIF) لكل متغير من هذه المتغيرات أقل من (10).
- عدم القدرة على إتخاذ قرار بوجود أو عدم وجود إرتباط ذاتي للبواقى وفقًا لإختبار (Wooldridge test).

ووفقًا لذلك، يتم رفض الفرض الثالث وهو "لا يوجد تأثير معنوي لجودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة"،وهذا يعني وجود تأثير معنوي لجودة المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة.

د. **التحليلات الإحصائية لإختبار الفرض الرابع**: يتناول الباحثون في هذا الجزء نتائج التحليل الإحصائي الخاص بدراسة العلاقة المباشرة وغير المباشرة بين متغيرات الدراسة (الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات) في ظل تأثير المتغير الوسيط (جودة المراجعة)، لإختبار مدى صحة الفرض الرابع القائل بأنه: " لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة "، وذلك باستخدام برنامج AMOS (VER.22)، وقد استخدم الباحثون اسلوب نمذجة المعادلات الهيكلية Structural equation modeling (SEM) باستخدام نموذج تحليل المسار Path analysis (PA) وهو أحد برامج الإنحدار، لتحديد مدي تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات

في ظل الدور الوسيط لجودة المراجعة ويوضح الجدول رقم (20) نتائج تحليل المسار بإستخدام نموذج AMOS للشركات محل الدراسة:

جدول رقم (20): نتائج نموذج تحليل المسار لتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في ظل الدور الوسيط لجودة المراجعة

المتغير التابع	المتغير المستقل	المقدر	الخطأ المعياري	قيمة ت	مستوى المعنوية	الكلى	المباشر	غير المباشر
جودة المراجعة *AQ*	*KAMsDIS*	0.25	0.12	2.09	0.037	0.25	0.25	0
	LEV	0.134	0.098	1.377	0.168	0.134	0.134	0
	ROA	0.339	0.136	2.487	0.013	0.339	0.339	0
	SIZE	0.019	0.008	2.435	0.015	0.019	0.019	0
	BIG4	-0.06	0.047	-1.275	0.202	-0.06	-0.06	0
	AUDIT_O	-0.16	0.096	-1.658	0.097	-0.16	-0.16	0
فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات *ARL*	*KAMsDIS*	7.884	4.196	1.879	0.06	9.074	7.884	1.19
	LEV	9.891	3.414	2.897	0.004	10.531	9.891	0.64
	ROA	-19.256	4.787	-4.023	0.000	-17.643	-19.256	1.613
	SIZE	-1.035	0.269	-3.844	0.000	-0.946	-1.035	0.089
	BIG4	-0.391	1.648	-0.237	0.812	-0.677	-0.391	-0.286
	AUDIT_O	-26.116	3.374	-7.739	0.000	-26.877	-26.116	-0.761
	AQ	4.761	1.665	2.859	0.004	4.761	4.761	0

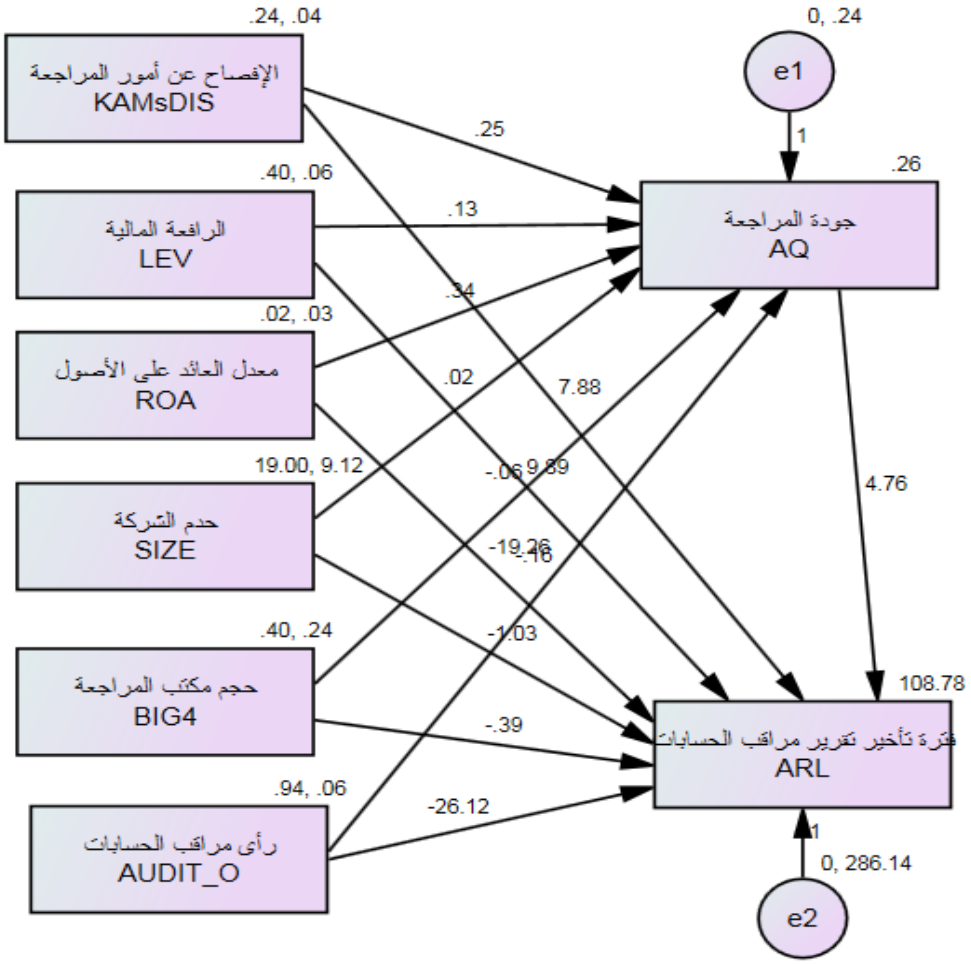
المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

ويتضح من الجدول رقم (20) مايلي:

- أن كل من (الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، معدل العائد علي الأصول وحجم الشركة محل المراجعة) ذات تأثير معنوى على جودة المراجعة حيث تقل مستوى المعنوية عن (5%)، حيث بلغ معاملات التأثير المباشر لكل منها (0.25، 0.339، 0.019). ويتضح أيضا أنه يوجد تأثير غير معنوي لكل من (حجم مكتب المراجعة، الرافعة المالية ورأي مراقب الحسابات) على جودة المراجعة، لأن مستوي المعنوية أكبر من (5%).
- وجود علاقة معنوية مباشرة بين جودة المراجعة وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات حيث بلغت قيمة معامل المسار لها (4.761) عندي مستوي معنوية أقل من (5%) وهذا يعني أن جودة المراجعة تؤثر علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

- وجود علاقة معنوية طردية مباشرة بين الرافعة المالية *LEV* وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات*ARL* في ضوء جودة المراجعة كمتغير وسيط حيث بلغت قيمة معامل المسار لهذا المتغير (9.891).
- يوجد علاقة معنوية عكسية مباشرة بين كل من (معدل العائد علي الأصول *ROA*، حجم الشركة محل المراجعة *SIZE* ورأي مراقب الحسابات *AUDIT_O* وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات *ARL* في ضوء جودة المراجعة كمتغير وسيط حيث بلغت قيمة معاملات المسار لهذه المتغيرات (19.256-، 1.035-، 26.116-)
- وفيما يتعلق بالتأثيرات غير المباشرة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في ظل الدور الوسيط لجودة المراجعة، يتضح وجود تأثير معنوي غير مباشر لكل من (الرافعة المالية *LEV*، معدل العائد علي الأصول *ROA*، حجم الشركة محل المراجعة *SIZE* ورأي مراقب الحسابات *AUDIT_O*)، حيث بلغت معاملات التأثير غير المباشر لكل منهم (0.64، 1.613، 0.089، 0.761-)

ووفقا لما تقدم يوضح الشكل رقم (1) العلاقة المقترحة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في ضوء جودة المراجعة كمتغير وسيط بالشركات محل الدراسة بإستخدام طريقة تقدير الإحتمال الأقصي Maximum Likelihood Estimates (MLE).



شكل (1)

النموذج المقترح للعلاقات بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات في ضوء جودة المراجعة كمتغير وسيط باستخدام نموذج AMOS

ووفقًا لذلك، يتم رفض الفرض الرابع وهو " لا يوجد تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة "، وهذا يعني وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة.

تاسعاً: النتائج والتوصيات والدراسات المستقبلية المقترحة:

1/9 النتائج : أثناء تحقيق البحث توصل الباحثون إلى النتائج التالية :

1/1/9 دلالات الدراسة النظرية :

- يؤثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تأثير إيجابي على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات لأن تقرير مراقب الحسابات الموسع سيحتاج إلى مزيد من الوقت والجهد.
- يؤثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تأثير إيجابي على جودة عملية المراجعة، حيث يؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى تحسين جودة تقارير المراجعة من خلال زيادة قيمتها التواصلية والمعلوماتية وجعلها أكثر شفافية بالإضافة إلى تقليل عدم تماثل المعلومات وزيادة الشكوك المهنية لدى مراقبي الحسابات مما يؤدي إلى تحسين جودة عملية المراجعة.
- تؤثر جودة عملية المراجعة متمثلة في (التخصص الصناعي، حجم مكتب المراجعة، رأي مراقب الحسابات، سمعة مراقب الحسابات) سلبياً على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.
- نظراً للإهتمام المتزايد بفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات من قبل المنظمات المهنية والباحثين، فقد استدعى الأمر دراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة عملية المراجعة لم لهم من تأثير كبير على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.

2/1/9 نتائج الدراسة التطبيقية :

- وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة، حيث كلما أفصح مراقب الحسابات بتقريره عن أمور المراجعة الرئيسية كلما أدى ذلك إلى طول فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات، ويرجع ذلك إلى زيادة الإجراءات التي يتطلبها تحديد وصياغة وتوصيل أمور المراجعة الرئيسية لمستخدمي القوائم المالية.
- وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي جودة عملية المراجعة بشركات عينة الدراسة، حيث كلما أفصح مراقب الحسابات بتقريره عن أمور المراجعة الرئيسية كلما أدى ذلك إلى زيادة جودة عملية المراجعة (نقص القيمة المطلقة للإستحقات الإختيارية).
- وجود تأثير معنوي للإفصاح لجودة عملية المراجعة علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بشركات عينة الدراسة.

- وجود تأثير معنوي للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة وإنعكاس ذلك علي فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات بالشركات محل الدراسة.

2/9 التوصيات :

- يوصي الباحثون بضرورة اهتمام المنظمات المهنية السعودية بتخفيض فترة الإفصاح عن التقارير المالية من 90 يوماً من تاريخ نهاية السنة المالية إلى 60 يوما لتتوافق مع متطلبات المنظمات المهنية الدولية مما ينعكس إيجابياً على كفاءة المعلومات في سوق الأوراق المالية السعودي.
- يوصي الباحثون بضرورة تطوير مقررات المراجعة في الجامعات السعودية بحيث تشمل المعايير المستجدة ذات الأثر على شكل ومحتوى تقرير المراجعة الخارجية، حيث لاحظ الباحثون أن هذه المقررات مازالت تتناول تقرير المراجعة الخارجية وفقاً لشكلة ومحتواه التقليدي وتتغافل تناول التطورات في شكل ومحتوى هذا التقرير رغم إلزام الشركات السعودية في الواقع العملى بتطبيق هذا النموذج الجديد للتقرير مما يعد بمثابة انفصال غير مقبول بين الدراسة الأكاديمية والواقع العملي.
- يوصى الباحثون الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر سرعة التحول إلى تطبيق النموذج الجديد لتقرير المراجعة الخارجية والذي يتضمن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، نظراً لما يحققه ذلك من مزيد من الشفافية في المعلومات المحاسبية والتي تؤثر على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات كما أوضحت الدراسة التطبيقية.

3/10 الدراسات المستقبلية المقترحة:

- أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية والشك المهني لمراقب الحسابات على أتعاب المراجعة.
- أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على كفاءة الاستثمار وانعكاس ذلك على قيمة الشركة.
- التأثير الوسيط للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية علي العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة ومخاطر إنهيار أسعار الأسهم.
- التأثير الوسيط للإفصاح عن المسئولية الإجتماعية والبيئية على العلاقة بين هيكل الملكية وفترة تأخير تقرير مراقب الحسابات.
- أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على مخاطر انهيار أسعر الأسهم.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- أبوجبل، نجوى محمود أحمد، (2016)، " أثر المراجعة المشتركة على جودة عملية المراجعة في بيئة الممارسة المهنية فى مصر : دراسة تطبيقية " ***مجلة البحوث المحاسبية*** ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الأول، ص ص 1-40.
- الصيرفي، أسماء أحمد، (2017)، "نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة دراسة تطبيقية مقارنة"، ***مجلة المحاسبة والمراجعة***، كلية التجارة - جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص 1 - 28.
- الفضل ، مؤيد محمد ؛ عبد الناصر، إبراهيم نور، (2006) ، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة في تأخير إصدار التقارير السنوية للشركات دراسة مقارنة من وجهة نظر المديرين والمدققين القانونيين في كل من العراق والأردن"، ***مجلة دراسات العلوم الإدارية***، المجلد (33)، العدد (2)، ص 282 - 301.
- بلال، السيد حسن سالم& الإسدودي، مصطفى السيد مصطفى علي، (2020)، "أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقريرالمراجعة: دراسة اختبارية على شركات المساهمة السعودية "، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية***، كلية التجارة – جامعة دمياط، المجلد الأول - العدد الثانى- الجزء الثانى، 86 - 145.
- حمودة، محمد صابر، (2018)، " أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع – دراسة تطبيقية"، ***مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية***، قسم المحاسبة - كلية التجارة - جامعة الاسكندرية، العدد الأول، المجلد الثاني، ص ص 247 : 309 .
- حمودة، محمد صابر؛ زلط، علاء عاشور؛ ناجي، ايمان محمد، (2023)، " الأثر التفاعلي بين المراجعة المشتركة والتخصص الصناهي لمراجع الحسابات على فترة تأخير التقارير المالية: دراسة تطبيقية"، ***المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية***، كلية التجارة – جامعة السادات، المجلد الخامس عشر عدد خاص، ص ص 1: 47.
- خلف، محمد سامي سلامة، (2023)، " التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية"، ***مجلة الأسكندرية للبحوث***

المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة – جامعة الأسكندرية، المجلد السابع، العدد الأول، ص ص 483- 554.

- طنطاوي، سعاد موسى، (2023)، "أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية."، ***المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية***، كلية التجارة فرع الأسماعيلية – جامعة قناة السويس، المجلد (14)، العدد الثاني، ص ص 41 – 104.
- عبد العال، محمود موسى، (2020)، " أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية "، ***مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة ، جامعة الأسكندرية، المجلد الرابع ، العدد الثاني، ص ص 487 – 562.
- علي، محمود أحمد أحمد، (2020)، " أثر فرص الإستثمار لدى عميل المراجعة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، ***مجلة المحاسبة والمراجعة لإتحاد الجامعات العربية***، كلية التجارة - جامعة بني سويف المجلد 9 العد 3 ص ص 1-59.
- محمد، سامي حسن علي ، (2016) ، " إطار مقترح لقياس وتفسير التأثير المشترك لكل من التخصص الصناعي والفترة الزمنية الإرتباط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة. تطبيقية"، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة - جامعة عين شمس، المجلد (20)، العدد الأول، ص 352-303.
- مطاوع، أحمد كمال، (2019) ، "أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخير تقرير مراقب الحسابات" ، ***مجلة الفكر المحاسبي***، كلية التجارة - جامعة عين شمس، العدد 2 ، المجلد 23، ص ص 1: 43.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية:

- Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W., & Habiburrochman, H., (2019), "The effect of company characteristics and auditor characteristics to audit report lag", ***Asian Journal of Accounting Research***, 4(1), 129-144.
- Abdullatif, M., Alzebdieh, R., & Ballour, S., (2023), "The effect of key audit matters on the audit report lag: evidence from Jordan", ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, (ahead-of-print).

- Al Lawati, H., & Hussainey, K., (2022), “The determinants and impact of key audit matters disclosure in the auditor’s report”, ***International Journal of Financial Studies***, *10*(4), 107.
- Al-mulla, M., & Bradbury, M. E., (2022), "Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report", ***International Journal of Auditing***, 26(2), 134-150.
- Asare, S. K., & Wright, A. M., (2012), "Investors', auditors', and lenders' understanding of the message conveyed by the standard audit report on the financial statements", ***Accounting Horizons***, 26(2), 193-217.
- Baatwah, S. R., Almoataz, E. S., Omer, W. K., & Aljaaidi, K. S., (2022), "Does KAM disclosure make a difference in emerging markets? An investigation into audit fees and report lag", ***International Journal of Emerging Markets.***
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A., (2019), "Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France", ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, 38(3), 23-45.
- Bepari, M. K., Nahar, S., & Mollik, A. T., (2023), “Perceived effects of key audit matters reporting on audit efforts, audit fees, audit quality, and audit report transparency: stakeholders’ perspectives”, ***Qualitative Research in Accounting & Management***, *21*(2), 192-218.
- Bhuiyan, M. & Habib, A., (2011), "Audit Firm Industry Specializ-ation and the Audit Report Lag", ***Journal of International Acc-ounting, Auditing and Taxation***, Vol. 20, No. 1, PP. 32–44.
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A., (2016), “Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability”, ***The Accounting Review***, *91*(5), 1345-1362.
- Cordoş, G. S., & Fülöp, M. T., (2015), “Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters”, ***Journal of Accounting &***

Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune, *14*(1).

- Dao, M. & Pham, T., (2014), "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag", ***Managerial Auditing***, Vol. 29, No. 6, PP. 490–512.
- dos Santos Marques, D., Portugal, G. T., & Almeida, S. R. V., (2019), "The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures", ***European Journal of Scientific Research***, *152*(2), 144-152.
- Durand, G., (2019), "The determinants of audit report lag: a meta-analysis", ***Managerial Auditing Journal,*** 34(1), 44-75
- Genç, E. G., & Erdem, B., (2021), "The analysis of the relationship between key audit matters (KAM) and firm characteristics: the case of Turkey", ***EMAJ: Emerging Markets Journal***, *11*(1), 60-66.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M., (2018), "Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom", ***Review of Accounting Studies***, *23*(4), 1543-1587.
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J., & Miah, M. S., (2019), "Determinants of audit report lag: A meta-analysis", ***International journal of auditing***, 23(1), 20-44
- Hassan, Y., 2016. Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Palestine, ***Journal of Accounting in Emerging Economies***, Vol. 6, No. 1, PP. 13-32.
- Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K., (2020), "The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty", ***Contemporary Accounting Research***, *37*(4), 2186-2212.
- Kawamoto, C. T., Dantas, J. A., & Antiqueira, J. R. M., (2021)," The relationship between the introduction of key audit matters and the audit delay in Brazil", ***Revista Contemporânea de Contabilidade***, 18(49).

- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N., (2020), “Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality”, ***Managerial Auditing Journal***, *35*(8), 1095-1119.
- Kitiwong, W., & Srijunpetch, S., (2019), “Cultural influences on the disclosures of key audit matters”, ***Journal of Accounting Profession***, *15*(46), 45-63.
- Kusin, S. A., & Kadri, M. H., (2020), "Determinants of audit report lag: effect of corporate governance in listed companies in the Malaysian construction industry", ***Asian-Pacific Management Accounting Journal***, 15(3), 109-140.
- Lee, H. & Jahng, G., (2008), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence From Korea - An Examination of Auditor-Related Fact-ors", ***The Journal of Applied Business Research***, Vol. 24, No. 2, PP. 27–44.
- Lee, N. L., Khalaf, M. S., Farag, M., & Gomaa, M., (2024), "The impact of critical audit matters on audit report lag and audit fees: evidence from the United States", ***Journal of Financial Reporting and Accountin,***
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A., (2017), “Is the expanded model of audit reporting informative to investors Evidence from the UK”, ***Social Science Research Network***. *Retrieved from https://ssrn. com/abstract, 2619785*
- 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.
- Li, H., (2017), “The benefit of adding key audit matters to the auditing report”, **In *2017 2nd International Conference on Education, Management Science and Economics (ICEMSE 2017),*** (pp. 21-24).
- Lin, Z., & Wang, L., (2023), "Analyst following, financial constraint, and audit opinion shopping: From the perspective of earning

management", ***Journal of International Financial Management & Accounting***, 34(1), 71-96.

- Matta, J., & Feghali, K., (2021), "The impact of Key Audit Matters (KAMs) on financial information quality: Evidence from Lebanon", ***Indonesian Management and Accounting Research***, *19*(2), 135-162.
- Mock, T. J., Bédard, J., Coram, P. J., Davis, S. M., Espahbodi, R., & Warne, R. C., (2013), "The audit reporting model: Current research synthesis and implications", ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, *32*(Supplement 1), 323-351.
- Nguyen, L. A., & Kend, M., (2021), "The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives", ***Managerial Auditing Journal***, 36(3), 437-462.
- Nwaobia, A. N., Luke, O., & Theophilus, A. A., (2016), The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap. ***International Journal of Advanced Academic Research***, *2*(11), 118-133.
- Pais, C., Carvalho, A. R. M., & Oliveira, J., (2023), "Key audit matters' disclosure impact on investors' reaction, audit quality and audit fees: Evidence from Europe".
- Rahaman, M. M., & Bhuiyan, M. B. U., (2024), "Audit report lag and key audit matters in Australia", ***International Journal of Disclosure and Governance***, 1-23.
- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). "Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland", ***Managerial Auditing Journal***, *36*(3), 386-404.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R., (2019), " Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit

costs: Evidence from the United Kingdom", ***Contemporary Accounting Research***, 36(3), 1501-1539.

- Rusmin, R. & Evans, J., (2017), "Audit Quality and Audit Report Lag: Case of Indonesian Listed Companies", ***Asian Review of Ac-counting***, Vol. 25, No. 2, PP. 191–210.
- Sakin, T., & Yildirim, S. K., (2022), "The effect of key audit matters on audit report lag and determinants of the audit report lag: Turkish evidence", ***Hitit Sosyal Bilimler Dergisi***, *15*(2), 549-566.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P., (2018), "The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study", ***Accounting Horizons***, *32*(2), 141-162.
- Suttipun, M., (2021), "Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand", ***Journal of Applied Accounting Research***, *22*(5), 869-882.
- Whadan, M., Azzam, M., El demiry, A., (2023),"The Impact of Audit committee characteristics on Audit report Delay :An applied study", ***Scientific Journal of Financial and Administrative Studies and Research***, Vol. 15 Issue 2, PP 1:32.
- Yang, H., (2021), "The Impact of The Disclosure of Key Audit Matters on Market Reaction and Audit Quality, An Empirical Analysis from Spanish IBEX 35", master's degree in accounting and taxation, Faculty of Economics and Business, Universitat de Barcelona.
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M., (2021), "Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality", ***Accounting Horizons***, *35*(2), 167-192.

The effect of disclosing the main matters of the audit on the quality of the audit and its impact on the period of delay in the auditor's report: Evidence from Saudi Arabia

Abstract:

This research aimed to study the impact of key audit matters (KAMs) disclosure on the audit quality (AQ) and its reflection on the audit report lag (ARL). To achieve the research objectives and test its hypotheses, a sample of joint-stock companies listed in the Saudi Stock Market Authority was taken, distributed across a number of different economic sectors. The research findings indicated that there is a statistically significant impact of key audit matters disclosure on the audit report lag, there is a statistically significant impact of key audit matters disclosure on the audit quality, there is a statistically significant impact of the audit quality on the audit report lag, and there is a statistically significant impact of key audit matters disclosure on the audit quality and its reflection on the audit report lag. The research recommended that Saudi professional organizations should focus on reducing the period of disclosure of financial reports from 90 days from the end of the fiscal year to 60 days to comply with the requirements of international professional organizations, which will positively reflect on the efficiency of the accounting information in the Saudi stock market. The research also recommended that the auditing profession regulators in Arab countries, including Egypt, should quickly move to implement the new model of the external audit report, which includes disclosure of key audit matters, given the greater transparency in accounting information, which affects the audit report lag, as the applied study explained.

Keywords: **Key Audit Matters Disclosure - Audit Report Lag - Audit Quality.**