IPA
معهد الإدارة العامة
Institute of Public Administration
1961

مجلة الإدارة العامة

دورية علمية متخصصة ومحكمة يصدرها
معهد الإدارة العامة كل ثلاثة أشهر

في هذا العدد:

- **أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.**
  د. رمضان عارف محروس
- **التقنية التنظيمية مُمَكِّن للتحول في التشريع والتنظيم والامتثال: دراسة تحليلية.**
  د. هاني بن افتخار التركستاني
- **دور الاتجاه نحو الاستخدام كمتغير وسيط بين خصائص التسويق بالواقع المُعزز والنية السلوكية للاستخدام: دراسة تجريبية.**
  د. ميس محمد شنن
  أ. د. سليمان سليم علي
  أ. د. علي محمد جبلاق
- **توسيط الازدهار في العمل في العلاقة بين القيادة الإبداعية والأداء المستدام: دراسة ميدانية.**
  أ. د. عبد العزيز علي مرزوق
  د. محمد عبد الغفار علم الدين
- Digital Assets and Financial Inclusion: An Exploratory Bibliometric Review
  Dr. Gihane Magdi Gazia
- **الذكاء الاصطناعي وإدارة الموارد البشرية: مراجعة أدبية وجدول أعمال للبحوث المستقبلية.**
  تأليف: تشينيان جونج، دي فان وتيموثي بارترام
  ترجمة: د. إبراهيم جعفر لعويسات
  راجع الترجمة: د. عبدالله بن نزال العنزي

بسم الله الرحمن الرحيم

ردمد: ٠٢٥٦-٩٠٣٥
ISSN. 0256-9035
رقم الإيداع: ١٤/٠١٣٧

حقوق الطبع محفوظة
لمعهد الإدارة العامة

مجلة الإدارة العامة

دورية علمية متخصصة ومحكمة يصدرها
معهد الإدارة العامة كل ثلاثة أشهر

في هذا العدد:

أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

د. رمضان عارف محروس

- **التقنية التنظيمية مُمَكِّن للتحول في التشريع والتنظيم والامتثال: دراسة تحليلية.**

د. هاني بن افتخار التركستاني

- **دور الاتجاه نحو الاستخدام كمتغير وسيط بين خصائص التسويق بالواقع المُعزز والنية السلوكية للاستخدام: دراسة تجريبية.**

د. ميس محمد شنن
أ. د. سليمان سليم علي
أ. د. علي محمد جبلاق

- **توسيط الازدهار في العمل في العلاقة بين القيادة الإبداعية والأداء المستدام: دراسة ميدانية.**

أ. د. عبد العزيز علي مرزوق
د. محمد عبد الغفار علم الدين

- **Digital Assets and Financial Inclusion: An Exploratory Bibliometric Review**

Dr. Gihane Magdi Gazia

- **الذكاء الاصطناعي وإدارة الموارد البشرية: مراجعة أدبية وجدول أعمال للبحوث المستقبلية.**

تأليف: تشينيان جونج، دي فان وتيموثي بارترام
ترجمة: د. إبراهيم جعفر لعويسات
راجع الترجمة: د. عبدالله بن نزال العنزي

مجلة الإدارة العامة

• المجلد السابع والستون

• العدد الثاني

هيئة التحرير

المشرف العام

د. محمد بن صالح البخيتي

نائب المدير العام للاستشارات والدراسات

رئيس التحرير

أ.د. عجلان بن محمد الشهري

الأعضاء

أ.د. شحاته السيد أحمد

أ.د. جعفر بن أحمد العلوان

أ.د. أشرف رفعت خُرّم

د. وحيد بن عبدالرحمن بانافع

د. ندا بنت صالح المساعد

د. سامي بن سعد السميري

د. عماد محمد سالم

سكرتير التحرير

أ. ثامر بن عوض الزهراني

تُعبِّر البحوث والدراسات والمقالات التي تنشر في المجلة عن آراء كاتبيها، ولا تعبِّر بالضرورة عن رأي المعهد.

نبذة عن مجلة الإدارة العامة وقواعد النشر فيها

مجلة الإدارة العامــة دورية علمية تصدر عن معهــد الإدارة العامة بالمملكة العربية السعودية منذ عام ١٣٨٣هـ الموافق (١٩٦٣م).

ترحب مجلة الإدارة العامة بمشــاركة الكتّاب والباحثين وتسعى إلى نشر إنتاجهم من البحوث والدراســات والمقالات العلمية باللغــتين العربية والانجليزية، وكذلك نشر ملخصات الرســائل الجامعيــة وبحوث الندوات والمؤتمرات وملخصاتها وعروض الكتب وفقًا للشروط والقواعد والمواصفات التالية:

- مجلة الإدارة العامة دورية علمية متخصصة ومحكمة لا تقبل الأعمال التي لا تتبع الأسلوب والمنهج العلمي في الكتابة.
- تنشر المجلة الأعمال العلمية المتصلة بحقل الإدارة وحقول المعرفة الأخرى باللغتين العربية والانجليزية ذات الصلة بها، التي لم يسبق نشرها أو تقديمها للنشر إلى جهات أخرى.
- يتمُّ عرض جميع الأعمال العلمية المقدمة للنشر على هيئة التحرير.
- يُرسل الملائم منها بشكل سري إلى محكمين متخصصين في موضوع العمل العلمي.
- تُشعر المجلة صاحب العمل العلمي المقبول بموعد نشره.
- لا يُعاد نشر أي عمل علمي نشر في المجلة باللغتين العربية والانجليزية بأي شكل من الأشكال أو بأي لغة في أي جهة أخرى إلا بإذن خطي من رئيس التحرير.
- في حالة استخدام أداة لجمع البيانات، يجب إرفاق الأداة مع العمل العلمي.
- تُعبِّر الأعمال التي تنشر في المجلة باللغتين العربية والانجليزية عن آراء كاتبيها، ولا تعبّر بالضرورة عن رأي المعهد.

تُوجَّه المراسلات المتعلقة بالتحرير إلى العنوان التالي:

مركز البحوث والدراسات، معهد الإدارة العامة ص. ب ٢٠٥، الرياض ١١١٤١، المملكة العربية السعودية

رئيس تحرير مجلة (الإدارة العامة) هاتف: ٤٧٤٥٩٠٣ ٠٠٩٦٦١١

البريد الإلكتروني: alshehriam@ipa.edu.sa

سكرتير التحرير هاتف: ٤٧٤٥٠٨٦ ٠٠٩٦٦١١

الموقع الإلكتروني: www.ipa.edu.sa / البريد الإلكتروني: journal@ipa.edu.sa

تقويم وتحكيم الأعمال العلمية:

يتــولى تقويم وتحكيم مــا تنشره المجلة من بحوث ودراســات ومقالات علمية أســاتذة متخصصون من داخل المملكة وخارجها، وذلك وفقاً للمعايير التالية:

١- الأصالة والإضافة العلمية.

٢- الفائدة العلمية والعملية من العمل العلمي.

٣- أسلوب العرض والتبويب.

٤- منهجية البحث:

أ - تحديد ووضوح مشكلة البحث.

ب - ملاءمة مجتمع الدراسة ودقة اختيار العينة.

ج - تحديد ووضوح أسئلة وفرضيات البحث.

د - مدى صدق وثبات (اعتمادية) أداة جمع البيانات.

٥- استيفاء النظريات والدراسات السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

٦- صحة اختيار وتطبيق أساليب تحليل البيانات.

٧- دقة وموضوعية النتائج والتوصيات.

٨- حداثة وشمولية المراجع.

المكافآت:

يُصرف لــكل باحث من خارج معهــد الإدارة العامة يتم نشر عملــه مكافأة مقدارها (١٠,٠٠٠) ريــال ســعودي، وُيصرف لكل باحث من داخل معهــد الإدارة العامة يتم نشر عملــه مكافأة مقدارها (١٥,٠٠٠) ريال ســعودي، أما فيما يتعلــق بالعرض أو الترجمة أو التلخيــص أو التعليق على الكتب والرســائل والبحوث والانظمــة أو تقارير الندوات، وما شــابه ذلك؛ فتصرف لهم مكافأة قدرها (٥٠٠٠) ريال سعودي.

قواعد نشر الأعمال العلمية في مجلة الإدارة العامة:

أولاً - قواعد نشر البحوث العلمية:

يُراعى في الأعمال المقدمة للنشر في المجلة باللغتين العربية والإنجليزية أن تكون متَّسمة بالجدة والأصالة والأمانة العلمية وتكون بلغة سليمة وأسلوب واضح مترابط، مع الالتزام بما يلي:

١- يُرسِل الباحثُ العمل العلمي بصيغة ملف إلكتروني.

٢- ألا يزيد حجم العمل المقدم على (٦٠) صفحة متضمناً قائمة المراجع والملاحق.

٣- ترتب صفحات العمل العلمي حسب التسلسل التالي:

- الغلاف، ويتضمن: عنوان البحث واسم الكاتب (اللغتين العربية والإنجليزية)، والدرجة العلمية أو الوظيفة التي يشغلها، وكذلك جهة العمل.
- الصفحة الأولى، وهي بداية المتن أو النص، وتأخذ رقم (١).
- يستمر تسلسل ترقيم صفحات العمل العلمي حتى نهاية قائمة المراجع والملاحق.

٤- يكون لكل عمل علمي مستخلصان: أحدهما بالعربية والآخر بالإنجليزية على ألا يتجاوز عدد كلمات كل منهما (٣٠٠) كلمة، ويُراعى أن يتضمن المستخلص: أهداف البحث (العمل العلمي)، مشكلة البحث، منهج البحث، النتائج الأساسية التي توصَّل إليها البحث، والكلمات المفتاحية باللغتين العربية والإنجليزية.

٥- تُرسَل سيرة ذاتية مختصرة.

٦- التوثيق العلمي:

يجب أن يُراعى في عملية التوثيق العلمي أثناء الاقتباس وكذلك عند كتابة قائمة المراجع الشكل الإجرائي التالي:

الاقتباس:

القاعدة	المثـــــال
عندما يكون الاقتباس عامًّا فإنه يُشار إلى مصدر / مصادر اقتباس الفكرة؛ وذلك بوضع الاسم الأخير للمؤلِّف / للمؤلِّفين، وسنة النشر بين قوسين:	(الخالد، ١٤٣٥هـ) (Deming, 2013)
عند ما يسبق ذكر المرجع الاستشهاد أو الاقتباس أو عرض نتائج الدراسة، يتم ذكر اسم المؤلِّف أولاً ثم توضع سنة النشر بين قوسين:	العمر (١٤٣٥هـ) (2013) Deming.
إذا ورد اسم المؤلِّف في نفس الفقرة بحيث لا يمكن الخلط بينه وبين دراسات أخرى، فإنه يُكتفى بذكر اسم الكاتب فقط.	وقد وجد السعيد أيضاً ... وقد وجد Deming أيضاً ...
عند الاقتباس أو الاستشهاد بالعديد من المصادر المـختلفة، تُوضَع أسماء المؤلِّفين وسنوات النشر بين قوسين.	(الفهد، ١٤٣٤هـ؛ الراضي، ١٤٣٥هـ) (Selye, 2012; Deming, 2013; Sallis, 2014)
عند الاقتباس أو الاستشهاد بأكثر من مرجع لمؤلِّف واحد وفي نفس العام، يُمَيَّز بين المراجع باستخدام ترتيب الأحرف الهجائية لكل مرجع، بحيث توضع هذه الأحرف بعد سنة الإصدار مباشرة.	(الخالد، ١٤٣٤ أ)، (الخالد، ١٤٣٤ ب) (jones, 2013A, jones, 2013b)
عند الاقتباس من عمل لأكثر من مؤلف تذكر في المـرة الأولى الألقاب (الأسماء الأخيرة) لجميع المؤلفين تليها سنة النشر بين قوسين. وفي المـرات التالية يُذكر اللقب (الاسم الأخير) للمؤلف الأول تليه عبارة وآخرون تليها سنة النشر بين قوسين.	خليفة، الحسن، وأنس (١٤٣٤هـ) Williams, Jones, Smith, and Bradner (2013) خليفة وآخرون (١٤٣٤هـ). Williams et al. (2013)
عندما يكون الاقتباس نصًّا يُذكر رقم صفحة أو صفحات الاقتباس بعد سنة النشر مباشرة.	(الخالد، ١٤١٣: ١٤٤) (Deming, 2013: 9)

إعداد قائمة المراجع العلمية:

١- يُضمَّن أي مرجع يُشار إليه في متن البحث أو الدراسة في قائمة المراجع.

٢- تُصنَّـف المراجع العلميـة في قائمة واحدة مهما كانت مصادرها: دوريات، كتب، نشرات رسمية، مجلات وغيرها من المصادر، وتوضع المراجع العربية في صفحة مستقلة تليها المراجع الأجنبية في صفحة أخرى. وتُرتَّب المراجعُ هجائيًّا حسـب الاسم الأخير للمؤلف، سنة النشر، عنوان الكتاب أو البحث، المدينة / الدولة، الناشر، وذلك على النحو التالي:

القاعدة	المثـــــــال
البحوث والدراسات:	السـعيد، عمر (١٤٣٤هـ). "التدريب الإداري ومشـكلاته"، الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٦٥: ٧-٥٠. Wolf, R. (2013).“Organizational Innovation: Review, Critique and Suggested Research Directions”. Journal of Management Studies, 31: 405 – 43
الكتب:	عبد الله، محمد (١٤٢٠هـ). أنماط القيادة دراسـة شـاملة. الرياض: معهد الإدارة العامة. Schein, E. H. (1992). Organizational Culture and Leadership, San Francisco: Jossey – Bass
فصل في كتاب:	الخالد، عمر (١٤٣٥هـ). التنمية الإدارية. في الراضي محمد وآخريـن، التنظيم الإداري. الريـاض: معهد الإدارة العامة. ص ص. ١٤٥-١٧٤.
النشرات والوثائق الرسمية:	التقرير الإحصائي السنوي (١٤٣٥هـ). الرياض: وزارة المالية والاقتصاد الوطني. نظام معهد الإدارة العامة الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م /٤٩) وتاريخ ١٤٢٦/٨/٢هـ. قرار مجلس الوزراء رقم (٥٢٠) وتاريخ ١٣٨٣/٧/٥هـ بشـأن تشكيل لجنة عليا للإصلاح الإداري ولجنة إدارية تحضيرية.
الرسائل الأكاديمية:	Alganem, S. H (2013). Doctoral Dissertation, ……...

الملاحق: وتُوضع بشكل مستقل بعد نهاية المراجع مباشرة.

التوثيق من مصدر إلكتروني:

القاعدة	المثـــــــــال
الدوريات: المقالة المنشورة على شبكة المعلومات (الإنترنت) ولها مصدر ورقي: عنـد الاطلاع على المقالة توضع أقواس بعد عنوان المقالة كما هو مبين في المثال إذا كان هناك اختلاف بين الأصل الورقي والنسخة الإلكترونية	VendenBos, G., Knapp, S., & Doe, J. Role of reference elements .(2001) In the Selection of resources by Psychology undergraduates [Electronic Version]. Journal of Bibliographic Research, 5,117123-. VendenBos, G., Knapp, S., & Doe, J. Role of reference elements .(2001) In the Selection of resources by Psychology undergraduates [Electronic Version]. Journal of Bibliographic Research, 5,117123- Retrieved October 13 2001, From http://jbr.org/article.html
المقالـة المنشـورة في دوريـة على شـبكة المعلومـات (الإنترنـت) فقط.	Frecrichson, B.L. (2000, March7) Cultivating Positive Emotions to Optimize Health and Well-being. Prevention & Treatment, 3 Articles 0001a. Retrieved November 20, 2000, from http://journals.apa.org/prevention/volume3/pre0030001a.html
نسـخة إلكترونيـة لمقالـة كتبهـا من ثلاثـة إلى خمسـة كُتَّـاب في دوريـة مسترجعـة مـن قاعـدة بيانـات.	Broman, W. C., Hanson, M.A., Oppler, S.H., Pulakos, E.d., & White, L.A. (2012). Role of Early Supervisor y Experience in Supervisor Performance Journal of Applied Psychology, 78, 443- 449 Retrived October 23.2000, from PsycARTICLES database.

الوثائق غير الدورية المنشورة على شبكة المعلومات (الإنترنت):

القاعدة	المثـــــــــال
المقالة المنشـورة فى نشرة إخبارية على شـبكة المعلومـات (الإنترنـت) فقط.	Glueckauf, R.L., Whitton, J., Baxter, J., Kain, J., Vogelgesang, Hudson, M., et al. (2012, July). Videocounseling for Families for Rural Teens with Epilepsy-- Project Update. Telehealth News, 2(2) Retrieved form http://www.telehealth.net/subscribe/newsletter4a.html
وثيقـة واحدة لم تتم الإشـارة فيها إلى الكاتب والتاريخ.	GYUth WWW user survery. (n.d.). Retrieved http://www.cc.gates.edu.gvu/usersurvey/survey
وثائـق البرامـج أو الأقسـام الجامعية الموجودة على موقع الجهة على شـبكة المعلومات (الإنترنت).	Chou,L.,McClintock, R., Moretti, F., &Nix, D.H. (1993). Technology Bottles: Choosing past and imagining educational future. Retrieved August24,2000, form Colombia University, Institute for Learning Technologies Web si http://www.ilt.columbia.edu/publications/papers.newwinel. htm te:

ثانياً - قواعد نشر المقالات العلمية المقدمة للترجمة:

يُراعى في المقالات العلمية المقدمة للترجمة ما يلي:

١- أن لا يكون قد مضى على نشرها أكثر من سنة واحدة.

٢- أن تتميز بالإشارات المرجعية لها في البحوث والمقالات المشابهة لها.

٣- أن تكون في حقل العلوم الإدارية والعلوم ذات الصلة بها.

٤- أن تكون منشورة في دورية أو مجلة علمية محكمة.

٥- ألا يتعارض محتواها وموضوعها مع الثقافة المحلية والعربية.

ثالثاً - قواعد نشر ملخصات رسائل الدكتوراه:

يُراعى في ملخصات رسـائل الدكتوراه أن تكون حديثة ولم يمضِ سـنتان من تاريخ منح الدرجة العلمية لصاحبها، وألا يكون موضوعها خارجاً عن العلوم الإدارية أو العلوم ذات الصلة بها، وألا يزيد عدد صفحات الملخص على (٢٠) صفحة مع الالتزام بما يلي:

١- مقدمة لبيان أهمية موضوع الرسالة.

٢- ملخص لمشكلة (موضوع) البحث وكيفية تحديدها.

٣- ملخص لمنهج البحث (الدراسة).

٤- ملخص للبحث (الدراسة) وأهم نتائجها وتوصياتها.

٥- قائمة المراجع المستخدمة بملخص الرسالة فقط.

رابعاً - قواعد نشر عروض الكتب:

أ - شروط عامة:

- أن يكون الكتاب مرجعياً وحديث النشر.
- أن يُرسل أصل الكتاب مع العرض.
- أن يكون معد العرض النقدي متخصصاً في نفس المجال العلمي للكتاب.
- أن يكون الكتاب في أحد مجالات العلوم الإدارية أو العلوم الأخرى ذات الصلة بها.
- ألا يكون قد نُشِر أو مُقدَّماً للنشر في دورية أخرى.

ب - محتويات العرض النقدي:

١- بيانات عن الكتاب:

- العنوان.
- المؤلف.
- الناشر وعنوانه.
- تاريخ النشر، ISBN / ردمك، عدد الصفحات.

٢- مقدمة:

- أهمية الكتاب.
- الفئة (الفئات) التي يستهدفها الكتاب.
- أسباب اختيار الكتاب.
- مميزات الكتاب عن الكتب المناظرة.

٣- عرض محتويات الكتاب:

توضيح مجال الكتاب وأهدافه وعرض للموضوعات التي تناولتها فصول الكتاب فصلاً فصلاً بطريقة موجزة؛ مع مراعاة التوازن بين هذا الجزء والجزء الذي يليه المتعلق بالعرض النقدي للكتاب.

٤- العرض النقدي للكتاب:

تحليل ونقد لأهم القضايا والأفكار العلمية التي تناولها الكتاب مع الاستشهاد بأمثلة واقتباسات من الكتاب عند الحاجة إلى تأييد وجهة نظر معينة:

- حرفية تناول الموضوعات (المنهجية المتبعة في تناول الموضوعات، طريق استخدام مصادر المعلومات، تنظيم العمل، طريقة التقديم ... إلخ).
- جودة أسلوب الكتاب.
- قدرة الكاتب على توضيح ما يريد بيانه بأسلوب عربي سليم وسلس.
- الإسهامات العلمية التي قدمها الكتاب (هل يقدم الكتاب شيئًا جديدًا أو يتناول المعارف الحالية بطريقة جديدة تساعد على الاستفادة منها بصورة أفضل)؟
- مناقشة السلبيات الموجودة في العمل - إن وجدت - بطريقة علمية وموضوعية، دون التعرض لشخص المؤلف، مع مراعاة التعامل مع الأهداف التي وضعها الكاتب لكتابه.
- أي نقاط يقترح إضافتها للكتاب عند إعادة طبعه لإثراء موضوع الكتاب.

٥- خاتمة: تلخص أهم ما قدمه العرض النقدي من إسهامات.

٦- قائمة بأهم المراجع: التي حواها الكتاب إلى جانب أي مراجع أخرى مهمة - إنْ وُجدت - قد تفيد قارئ العرض.

خامساً - قواعد نشر التعليق على الأنظمة واللوائح ذات الصلة باختصاص المجلة:

يُراعى في التعليق على الأنظمة واللوائح ذات العلاقة باختصاص المجلة:

١- ألا يزيد عدد صفحات التعليق على (٤٠) صفحة.

٢- أن يكون النظام من الأنظمة الحديثة أو المعدلة ولم يتم التعليق عليه من قبل.

٣- أن يُراعى التعديلات التي أحدثت على النظام إن وجدت، وكذلك القواعد التنفيذية.

٤- أن يحتوي التعليق على خاتمة يبين فيها مرئيات كاتب التعليق على النظام.

المواصفات الفنية لنسخ البحوث والدراسات والمقالات المقدمة للدورية:

أولاً - المتـن:

١- مقاس المتن (١٢,٥٠سـم عرضاً × ١٧,٥سـم ارتفاعاً) + ١سـم لترقيـم الصفحة، بحيث يصبح الارتفاع النهائي ١٨,٥سم.

٢- ينسخ المتن بخط آريل Arial عادي (١٤) على الويندوز أو منى عادي (١٤) على الماكنتوش.

٣- إدخال بداية الفقرة (٠,٦) سم.

٤- المسافة الرأسية بين الفقرات تعادل (١,٥) من المسافة بين السطور.

٥- المتن المتضمن كلمات أجنبية يجب أن ينسخ بخط تايمز عادي بحجم (١٢).

٦- يُنسـخ التهميش (التعليق) العربي - إن وجد - في ذيل الصفحة بخط آريل Arial عادي (١٢) على الويندوز أو منى عادي (١٢) على الماكنتوش.

٧- في الفقرات المرقومة يجب أن تترك شرطة (-) بين الرقم والفقرة.

٨- في الفقرات المرقومة التي تتكون من أكثر من سـطر يجب أن يبدأ السـطر الثاني وما يليه مع بداية المتن وليس مع الرقم. مثال:

١- الخطـوة الأولى في التحليل الهرمي: هي تجزئة المشـكلة ووضعها في شـكل هرمي وذلك بتحديد المعايير المؤثرة في اتخاذ القرار والبدائل التي تتم مقارنتها.

ثانيـاً - العناوين:

١- يُنســخ العنوان الرئيسي بخط آريل Arial أســود (١٦) على الويندوز أو منى أسود (١٦) على الماكنتوش.

٢- يُصَفُّ العنوان الفرعي بخط آريل Arial أســود (١٤) على الويندوز أو منى أســود (١٤) على الماكنتوش.

٣- يُصَفُّ العنوان المتفرع (الأول) بخط آريل Arial أسود (١٤) على الويندوز أو منى أسود (١٤) على بيئة الماكنتوش.

٤- يصف العنوان المتفرع (الثاني) وما يليه بخط آريل Arial سميك (١٤) على الويندوز أو منى سميك (١٤) على الماكنتوش.

ثالثـاً - الجداول والأشكال:

١- يُنســخ عنوان الجدول أو الشــكل بخط آريل Arial أســود (١٢) على الويندوز أو منى أسود (١٢) على الماكنتوش.

٢- يُنســخ رأس الجدول بخط آريل Arial أســود (١٠) على الويندوز أو منى أســود (١٠) على الماكنتوش.

٣- تُنســخ بيانات الجدول بخط آريل Arial عادي (١٢) على الويندوز أو منى عادي (١٢) على الماكنتوش.

٤- إذا كان هناك مجموع في نهاية الجدول ينسخ بخط آريل Arial أسود (١٢) على الويندوز أو منى أسود (١٢) على الماكنتوش.

رابعـاً - المراجـع:

١- تُصَــفُّ المراجع العربيــة في آخر البحث أو المقال بخط آريل Arial عادي (١٢) على الويندوز أو منى عادي (١٢) على الماكنتوش.

٢- تُصَفُّ المراجع الأجنبية في آخر البحث أو المقال بخط تايمز عادي بحجم (١٠).

المحتويات	الصفحة
• **أثر حوكمة الشـركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة: دليل من الشـركات المقيدة بالسـوق السعودية للأسهم.** د. رمضان عارف محروس	٣١١
• **التقنية التنظيمية مُمَكِّن للتحول في التشريع والتنظيم والامتثال: دراسة تحليلية.** د. هاني بن افتخار التركستاني	٣٦٣
• **دور الاتجاه نحو الاسـتخدام كمتغير وسـيط بين خصائص التسويق بالواقع المُعزز والنية السلوكية للاستخدام: دراسة تجريبية.** د. ميس محمد شنن أ. د. سليمان سليم علي أ. د. علي محمد جبلاق	٤٠٩
• **توسيط الازدهار في العمل في العلاقة بين القيادة الإبداعية والأداء المستدام: دراسة ميدانية.** أ. د. عبد العزيز علي مرزوق د. محمد عبد الغفار علم الدين	٤٥٣
• **Digital Assets and Financial Inclusion: An Exploratory Bibliometric Review** Dr. Gihane Magdi Gazia	٥٢٥
• **الذكاء الاصطناعي وإدارة الموارد البشرية: مراجعة أدبية وجدول أعمال للبحوث المستقبلية.** **تأليف:** تشينيان جونج، دي فان وتيموثي بارترام **ترجمة:** د. إبراهيم جعفر لعويسات **راجع الترجمة:** د. عبدالله بن نزال العنزي	٥٦٧

أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم

د. رمضان عارف محروس

أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة جنوب الوادي- جمهورية مصر العربية؛

أستاذ مشارك بكليات عنيزة الأهلية

● مجلة الإدارة العامة
● المجلد السابع والستون
● العدد الثاني
● إبريل ٢٠٢٦م
● ذو القعدة ١٤٤٧هـ
DOI: 10.36715/0328-067-002-001

أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة: دليل من الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم

د. رمضان عارف محروس*

الملخص:

يعد تأخير تقرير المراجعة أحد المشكلات التي تؤثر في توقيت نشر المعلومات المحاسبية، وقد يؤدي هذا التأخير إلى فقدان معلومات القوائم المالية لقيمتها، وعدم ثقة المستثمرين في هذه المعلومات. لذا؛ أصبح فهم العوامل المؤثرة في فترة تأخير تقرير المراجعة أحد أكثر الأمور أهمية لدى الباحثين والمهتمين بحوكمة الشركات وجودة التقارير المالية. وتهدف هذه الدراسة إلى اختبار أثر خصائص الحوكمة وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، وتمت الدراسة على بيانات التقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة لعدد ٦٠ شركة غير مالية مدرجة في السوق السعودية للأسهم، شملت ١٥ قطاعاً اقتصادياً خلال الفترة من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢. وشملت المتغيرات المستقلة خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاستقلال، النشاط)، وخصائص لجنة المراجعة (الحجم، الاستقلال، النشاط، المعرفة المالية والمحاسبية)، ومتغيرات جودة المراجعة (السمعة المهنية، وتغيير المراجع)، وتضمنت ثلاثة متغيرات رقابية هي: حجم الشركة والرافعة المالية والعائد على الأصول. وتم إجراء التحليلات الوصفية وتحليل الارتباط وتحليل الانحدار الخطي المتعدد. وتوصلت الدراسة إلى أن متوسط عدد أيام تأخير تقرير المراجعة بلغ ٧٢ يوماً، كما كانت أعلى فترة تأخير هي ١٦٠ يوماً وأدنى فترة تأخير هي ٩ أيام. وأثبتت الدراسة وجود علاقة طردية معنوية بين خاصيتي نشاط لجنة المراجعة والمعرفة المالية والمحاسبية للأعضاء وفترة تأخير تقرير المراجعة، حيث أدت زيادة عدد اجتماعات اللجنة وزيادة عدد الأعضاء ذوي المعرفة إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة. كما وجدت الدراسة علاقة طردية معنوية أيضاً بين تغيير المراجع وفترة تأخير التقرير، حيث أدى تغيير المراجع إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، بينما لم تتوصل الدراسة إلى وجود تأثير دال إحصائياً لخصائص مجلس الإدارة في فترة تأخير التقرير، وكذلك لم تتوصل إلى وجود علاقة معنوية بين خاصيتي حجم لجنة المراجعة واستقلالها وفترة تأخير تقرير المراجعة.

الكلمات المفتاحية: فترة تأخير تقرير المراجعة، حوكمة الشركات، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، جودة المراجعة، والسوق السعودية للأسهم.

* أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة - جامعة جنوب الوادي- جمهورية مصر العربية؛ أستاذ مشارك بكليات عنيزة الأهلية.

١- المقدمة:

توفـر التقارير المالية معلومات محاسـبية على درجة كبيرة من الأهمية للمسـتثمرين وأصحـاب المصالح، تُسـهم في اتخـاذ القرارات الاسـتثمارية والتمويلية، وتسـاعد في نقل معلومات مهمة عن الاسـتدامة والاسـتقرار المالي للشركات (حمد، عبدالله، ٢٠١٩). إلا أن فائدة المعلومات المحاسـبية تتوقف على توقيت نشر التقارير المالية السـنوية (Basuony et al., 2016; Eghliaow, 2013). ويعتمـد نشر التقارير المالية في التوقيت المناسـب على توقيت إصدار تقرير المراجعة، حيث يعد تقرير المراجعة هو أساس بناء الثقة في المعلومات المحاسبية الواردة بالتقارير المالية، كما أن القوانين والتشريعات تتطلب نشر التقارير المالية السـنوية بعـد مراجعتها من قبل مراجع حسـابات مسـتقل. وقد ترتـب على ذلك زيادة الاهـتمام المهني والأكاديمي بفترة تأخير تقرير المراجعة كأحد المشـكلات المؤثرة في توقيت نشر التقارير المالية (علي، ٢٠٢٢).

إن تـأخير تقريـر المراجعـة قـد يـؤدي إلى عـدة تـأثيرات سـلبية منهـا: تعـرض مسـتخدمي المعلومـات المحاسـبية لخسـائر كـبيرة نتيجـة اتخـاذ قـرارات غير مبنيـة على المعلومـات (Handoko and Marshella, 2020)، وفقـدان ثقـة المسـتثمرين وأصحـاب المصالـح الآخريـن في التقاريـر الماليـة (Kamil et al., 2023). كما أن تأخر تقرير المراجعة بشكل غير طبيعي يؤدي إلى زيادة مخاطر انهيار أسعار الأسهم (Habib and Huang, 2017). ونتيجـة لذلك؛ أصبح فهم العوامل التي تؤثر في فترة تأخير تقرير المراجعة أحد أكثر الأمور أهمية لدى الباحثين والمهتمين بجودة المعلومات المحاسبية. وقد قسـمت الدراسـات السـابقة تلك العوامل في ثلاث مجموعات تتمثـل في: خصائص الحوكمة، ومتغيرات جودة المراجعة، وخصائص الشركة (Habib et al., 2019).

وقـد بحثـت كـثير مـن الدراسـات السـابقة تـأثير خصائـص حوكمـة الشركات ومتـغيرات جـودة المراجعة في فترة تـأخير تقرير المراجعـة، إلا أن نتائج تلك الدراسـات جـاءت متباينـة، حيـث توصلـت دراسـة Mohamad-Nor et al. (2010) إلى أن زيـادة نسـبة اسـتقلال مجلـس الإدارة تزيـد مـن فترة تـأخير تقريـر المراجعـة، بينما

لم تثبت الدراسة وجود تأثير لحجم مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة. كما وجدت الدراسة أن لجان المراجعة النشطة والأكبر حجماً تقلل من فترة تأخير تقرير المراجعة، إلا أنها لم تتوصل إلى وجود علاقة بين استقلال لجنة المراجعة وخبرتها بالنواحي المالية والمحاسبية وفترة تأخير تقرير المراجعة. وأثبتت الدراسة أن فترة تأخير تقرير المراجعة تنخفض عند الحصول على خدمات مكاتب المراجعة الكبرى.

وفي السياق نفسه، توصلت دراسة Ilaboya and Christian (2014) إلى أن حجم مجلس الإدارة يرتبط عكسياً، في حين يرتبط حجم مكتب المراجعة طردياً بفترة تأخير تقرير المراجعة، بينما لم يثبت وجود تأثير لكلٍ من استقلال مجلس الإدارة وحجم لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة. وفي دول شرق أفريقيا ،أثبتت دراسة Gacheru (2018) أن لدى رواندا أقصر متوسط فترة تأخير في التقرير (٨٦ يوماً)، بينما كان لدى تنزانيا أطول متوسط (١٠٣ أيام)، وكانت أهم عوامل حوكمة الشركات المؤثرة في فترة تأخير التقرير في كينيا هي التنوع بين الجنسين في مجلس الإدارة، وتكرار اجتماعات لجنة المراجعة وحجم مكتب المراجعة. وفي أوغندا، كان العامل الأكثر أهمية في حوكمة الشركات هو الخبرة المالية للجنة المراجعة؛ بينما في تنزانيا، كان حجم مجلس الإدارة وحجم مكتب المراجعة هو العامل الأكثر أهمية. ولم تتوصل الدراسة إلى وجود عوامل مهمة تتعلق بحوكمة الشركات تؤثر في فترة تأخير تقرير المراجعة في رواندا.

واختبرت دراسة السواح (٢٠٢٠) أثر فترة ارتباط المراجع مع العميل وفعالية لجنة المراجعة والتفاعل فيما بينهما، على فترة تأخير تقرير المراجعة، بالتطبيق على ٧٤ شركة غير مالية مقيدة بسوق المال المصري في الفترة من عام ٢٠١٥ إلى ٢٠١٩، وتوصلت إلى وجود علاقة عكسية معنوية بين كلٍ من فترة ارتباط المراجع وفعالية لجنة المراجعة وفترة تأخير التقرير، بينما جاءت علاقة التفاعل بين المتغيرين غير معنوية مع فترة تأخير التقرير. كما أشارت النتائج إلى وجود علاقة طردية معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة وحجم مجلس الإدارة، وكشف التحليل الإضافي عن وجود علاقة عكسية معنوية بين خصائص لجنة المراجعة (الحجم - الاستقلال - الخبرة - عدد الاجتماعات) وفترة تأخير تقرير المراجعة.

وفيما يخص الوضع في المملكة العربية السـعودية، فقد تناولت بعض الدراسات العلاقة بين خصائـص حوكمـة الشركات ومتغيرات جودة المراجعة وفترة تـأخير تقرير المراجعة في الشركات المدرجة في السـوق السـعودية للأسـهم، إلا أن النتائج جاءت أيضاً متباينة؛ حيث اختبرت دراسة Ezat et al. (2021) العلاقة بين فترة تأخير تقرير المراجعة من ناحية، وجودة المراجعة وخصائص لجنة المراجعة من الناحية الأخرى، وتمت الدراسـة على ١٢٦ مشـاهدة للشركات غير المالية المدرجة في السوق السعودية للأسهم عام ٢٠١٨. وقد وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات المدرجة تسـتغرق في المتوسـط ٧٤ يوماً لإصدار تقرير المراجعة الخاص بها. علاوة على ذلك، توضح النتائج أن هناك ارتباطاً عكسـياً ومعنوياً بين كلٍ من حجم مكتب المراجعـة والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، بينما لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة معنوية بين كلٍ من حجم لجنة المراجعة واجتماعات اللجنة، وفترة تأخير التقرير.

وبحثت دراسة باجاحر وآخرين (٢٠٢٢) تأثير خصائص لجنة المراجعة في توقيت إصدار تقرير المراجعة، بالتطبيق على ١٣٦ شركة مدرجة في السوق السعودية للأسهم خلال عامي ٢٠١٨ و٢٠١٩. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات السعودية المدرجة تستغرق في المتوسط ٧٢ يوماً لإصدار تقريـر المراجعة، وأثبتـت أن زيادة الخبرة المهنية لأعضاء اللجنة تقلل من فترة تأخير تقرير المراجعة، بينما تـؤدي زيادة اجتماعات اللجنة والخبرة المالية للأعضاء إلى زيادة فترة تأخير تقريـر المراجعة. وحاولت دراسـة Alsheikh and Alsheikh (2023) اختبار العلاقة بين محددات فعالية لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات السعودية، بالتطبيق على ٥١٥ مشـاهدة لعدد ١٤٠ شركة غير مالية مدرجة بالسوق السعودية للأسهم في الفترة من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢١. ووجدت الدراسة أن الشركات السعودية المدرجة تستغرق في المتوسط ٧٤ يوماً لإصدار تقرير المراجعة، وأثبتت الدراسـة وجود علاقة طردية ومعنوية بين انشغال رئيس وأعضاء لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة. واختبرت دراسة Khuong et al. (2023) العلاقـة بين حوكمة الشركات وفترة تأخير تقريـر المراجعة، وتوصلت إلى أن تغيير المراجع يؤدي إلى تأخير تقرير المراجعة، كما أن تقلُّد الرئيس التنفيذي لمنصب رئيس مجلس الإدارة، وانخفاض درجة استقلال المجلس يزيد من فترة تأخير التقرير.

١/١ مشكلة الدراسة:

ينظـر البعض إلى تـأخير تقرير المراجعـة كمؤشر على دقـة وكفاءة عمليـة المراجعة (Escaloni and Mareque, 2021)، بيـنما ينظـر البعـض الآخـر إلى انعكاسـات تـأخير التقريـر على توقيـت نشر التقاريـر الماليـة والإعلان عـن الأربـاح، والتـي تؤثر بشـكل كـبير على أسـعار الأسـهم والتصنيـف الائـتماني لـلشركات، وردود أفعـال المسـتثمرين والمحلـلين الماليـين بسـوق الأوراق الماليـة (السـيد، ٢٠١٨؛ علي، ٢٠٢٢). وقد تناولت كثير من الدراسـات السـابقة فترة تأخير تقرير المراجعة بالتحليل، وركزت على محددات هذه الفترة، واختبرت مجموعة من الدراسـات العلاقة بين حوكمة الشركات وفترة تأخير تقرير المراجعة، بينما ركزت مجموعة أخرى من الدراسـات على تأثير جودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، إلا أن نتائج الدراسـات السـابقة جـاءت متباينة، واختلفت النتائج وفقاً لاختلاف بيئة التطبيق وفترة التطبيق، وحجم العينة وأساليب التحليل الإحصائي المسـتخدمة، وهـو ما يمثل فجوة بحثية تتطلب مزيداً مـن البحث والتحليل للوقوف على تأثير حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

بنـاءً على ذلك، تتمثل مشـكلة الدراسـة الحالية في: التحقق مـن أثر خصائص حوكمة الشركات ومتغيرات جودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

٢/١ أسئلة الدراسة:

يمكن صياغة مشكلة الدراسة في التساؤلات البحثية التالية:

١- ما أثر خصائص مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة؟

٢- ما أثر خصائص لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة؟

٣- ما أثر متغيرات جودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة؟

٣/١ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسـة إلى تقييم أثر خصائص حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

١- تقييـــم أثر خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاســتقلال، النشــاط) في فترة تأخير تقرير المراجعة.

٢- تقييم أثر خصائص لجنة المراجعة (الحجم، الاســتقلال، النشــاط، المعرفة المالية) في فترة تأخير تقرير المراجعة.

٣- تقييم أثر جودة المراجعة (حجم المكتب، تغيير المراجع) في فترة تأخير تقرير المراجعة.

٤/١ أهمية الدراسة:

تكتسب هذه الدراسة أهميتها العلمية من المبررات التالية:

١- تزايد الاهتمام بالمملكة العربية السعودية في الفترة الأخيرة بتوفير البيئة الملائمة للاستثمار، والحاجة إلى التأكيد على أهمية توقيت تقرير المراجعة في دعم ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في معلومات التقارير المالية في السوق السعودية للأسهم، كإحدى أهم الأسواق الناشئة في المنطقة العربية.

٢- ضرورة دعم الباحثين لجهود الجهــات التنظيمية والتشريعية، في مجال تحفيز الشركات المدرجة بالســوق السعودية للأسهم على نشر التقارير المالية في التوقيت المناسب، نظراً لأهمية توقيت المعلومات المحاسبية في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية.

٣- تأتي هذه الدراسة لتسهم في سد الفجوة البحثية المتعلقة بتأثير حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، خاصةً أن هذا الموضوع لم يحظَ بدرجة كافية من الاهتمام على مســتوى البيئة السعودية، مقارنةً بالدول المتقدمة والاقتصاديات الناشئة الأخرى.

كما تتمثل الفائدة العملية لهذه الدراســة في تقديم دليــل تجريبي للجهات التنظيمية والمراجــعين لتحــسين توقيــت نشر التقارير المالية، مــن خلال تحديد طبيعــة العلاقة بين حوكمة الشركات وجودة المراجعة، وفترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

٢- الإطار النظري للدراسة:

١/٢ أهمية توقيت تقرير المراجعة والموقف في المملكة العربية السعودية:

يعد إصدار تقرير المراجعة في التوقيت المناسب أحد المسائل المهمة في حوكمة الشركات، حيث يرتبط بمبدأ الشفافية، كما أنه يعد أحد المؤشرات الأساسية للحكم على قيمة المعلومات الواردة بالتقارير المالية (Abdullah, 2007). وأشارت دراسة Kamil et al. (2023) إلى أن تأخير تقرير المراجعة يؤثر في استجابة المستثمرين في سوق الأوراق المالية؛ حيث يعتبر المستثمرون وأصحاب المصالح تقرير المراجعة أحد المدخلات الحاسمة في نموذج قرارات الاستثمار والتمويل، وبالتالي فإن تكلفة حقوق الملكية تتأثر بتوقيت تقرير المراجعة (Habib et al., 2019). وقد وجدت دراسة Bhuiyan and Man (2019) علاقة طردية ومعنوية بين توقيت تقرير المراجعة وتكلفة رأس المال، حيث أثبتت الدراسة أن طول فترة تأخير تقرير المراجعة يؤدي إلى زيادة تكلفة رأس المال، ويعود ذلك إلى أن طول فترة تأخير التقرير سوف يثير مخاوف المستثمرين بشأن أداء الشركات ومركزها المالي.

ويؤدي إصدار تقرير المراجعة في التوقيت المناسب إلى تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المنشورة، حيث يساعد أسواق المال في أداء وظيفتها بفعالية، ويقلل من عدم تماثل المعلومات، كما أنه يحسن من تسعير الأوراق المالية، ويخفف من حدة التداول الداخلي للمعلومات، ويقلل من فرص نشر الشائعات في السوق بشأن أداء الشركات ومراكزها المالية، بينما يؤدي تأخير إصدار التقرير إلى فقدان معلومات القوائم المالية لقيمتها، وعدم ثقة المستثمرين في هذه المعلومات (Bhuiyan and Man, 2019; Muhammad, 2020). كما يؤدي تأخير تقرير المراجعة إلى: (١) لجوء المستثمرين إلى مصادر أخرى بديلة عن التقارير المالية المنشورة للحصول على المعلومات، مثل المحللين الماليين، أو إلى إدارة الشركة لتسريب بعض المعلومات المهمة قبل نشرها، (٢) زيادة الشكوك حول سلامة الوضع المالي للشركة، مما قد يؤدى إلى عزوف المستثمرين عن التعامل في أسهم هذه الشركة، وهو ما يؤثر سلبياً على سمعة الشركة ومركزها المالي، (٣) قيام الإدارة باستغلال المعلومات المتاحة لها لتحقيق عوائد غير عادية عن طريق المضاربات في أسواق رأس المال (زاهر، ٢٠١٢).

وفي السـياق نفسه، وجدت دراسـة Bagulaidah et al. (2017) أن تأخير إصدار تقرير المراجعـة يؤدي إلى تأثير سـلبي ومعنـوي على الأداء المالي بالتطبيـق على الشركات المدرجة في سـوق سـلطنة عمان للأوراق المالية. وأثبتت دراسـة Arianpoor (2019) أن زيادة فترة تـأخير تقريـر المراجعة أدى إلى انخفاض العائد على الأصـول والعائد على حقوق الملكية في الشركات المدرجة في بورصة طهران. وتوصلت دراسة Habib and Huang (2017) إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة غير الطبيعية ومخاطر انهيار أسـعار الأسـهم في المستقبل؛ حيث يؤدي التأخير غير الطبيعي في إصدار تقرير المراجعة إلى زيادة مخاطر انهيار أسعار الأسهم في المستقبل، بالتطبيق على الشركات المدرجة في سوق الصين للأوراق المالية.

بالإضافة إلى ما سـبق، قد يعكس توقيت إصدار تقرير المراجعة أحياناً بعض الممارسـات الإداريـة. فقد تسـعى الإدارة إلى تـأخير إصدار التقريـر لتحقيق مصالح محـددة وتغطية سـلوكها الانتهازي، أو قد تقوم بالإعلان عن القوائم المالية في وقت قصير للحصول على بعض الامتيـازات والتصرف في الأسـهم المملوكة لها. لذا؛ قد تكـون المفاوضات بين المراجع والإدارة حول محتويات القوائم المالية أو تقرير المراجعة مصدراً جوهرياً لتأخير إصدار تقرير المراجعة (Fakhfakh and Jarboui, 2022). وقـد أثبتت دراسـة Fakhfakh and Jarboui (2022) وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقارير المراجعة وممارسات إدارة الأرباح.

ونظـراً لخطورة تأخير تقرير المراجعة؛ فقد تضمنت تشريعات وقواعد القيد في سـوق المال بالمملكة العربية السـعودية كأحد أكبر اقتصاديات المنطقـة، ضوابط وتعليمات، تحدد توقيت نشر التقاريـر الماليـة بعد مراجعتها من قبل مراجع حسـابات مسـتقل؛ حيـث طلبت قواعد التسجيل والإدراج الصادرة عن هيئة السوق المالية من المصدر تزويد الهيئة والإعلان للمساهمين عن القوائم المالية السـنوية فور اعتمادها، خلال فترة لا تتعدى ثلاثة أشـهر من انتهاء السـنة المالية (هيئة السـوق المالية السـعودية، ٢٠١٦). كما نص نظام الشركات السعودي الجديد على ضرورة إيداع القوائم المالية للشركات - بعد مراجعتها من مراجع مستقل - خلال ستة أشهر من تاريخ انتهاء السـنة المالية، وتتعرض الشركة لغرامة مالية تصل إلى ٥٠٠ ألف ريال في حالة عدم الإيداع في الفترة المحددة (نظام الشركات، ٢٠٢٢). وأثبتت الدراسات السابقة أن معظم الشركات المدرجة في السـوق السـعودية للأسـهم تلتزم بفترة النشر المحددة من قبل الجهات التنظيمية والتشريعية (Ezat et al., 2021; Alsheikh and Alsheikh, 2023).

٢/٢ ماهية فترة تأخير تقرير المراجعة:

فرقت الدراسات السابقة بين نوعين من فترات التأخير هما فترة تأخير التقارير المالية وفترة تأخير تقرير المراجعة. وتأتي ضرورة هذه التفرقة لتجنُّب الخلط بين فترتي التأخير. ويُشار إلى فترة تأخير التقارير المالية بمصطلح فترة التأخير الإجمالي، والتي تمثل الفاصل الزمني بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ نشر تلك القوائم في سوق الأوراق المالية (Mukhtaruddin et al., 2015)، بينما تشير فترة تأخير تقرير المراجعة إلى الوقت المنقضي بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ توقيع تقرير المراجعة من أحد المراجعين المستقلين (Abdillah et al., 2019; Kaaroud et al., 2020; Jura and Tewu, 2021; Nuristya and Ratmono, 2022).

وفيما يتعلق بفترة تأخير تقرير المراجعة، وهي محل اهتمام الدراسة الحالية، فقد قسمت دراسة Knechel and Payne (2001) فترة تأخير تقرير المراجعة إلى ثلاث فترات. الأولى هي فترة تأخير التكليف، وتمثل الفرق بين نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ بدء المراجع في أعمال المراجعة، ويحدث هذا التأخير نتيجة المفاوضات بين الإدارة والمراجع بشأن الأتعاب وغيرها من الأمور المتعلقة بارتباطات المراجعة؛ والثانية هي فترة تأخير العمل الميداني، وتشير إلى الفارق الزمني بين بدء العمل الميداني وتوقيت الانتهاء من أعمال المراجعة؛ والثالثة فترة تأخير التقرير وهي الفاصل الزمني بين تاريخ تقرير المراجعة وبدء أعمال المراجعة (Knechel & Payne, 2001). وترى دراسة Hendi and Sitorus (2023) أن هناك فترة تأخير لا ترتبط بتقرير المراجعة وهي الفترة التي تمتد من تاريخ التوقيع على تقرير المراجعة إلى تاريخ نشر القوائم المالية للشركة.

وقد ناقشت دراسة Mukhtaruddin et al. (2015) فترة تأخير العمل الميداني، حيث أشارت إلى أن المراجع يبدأ عملية المراجعة بوضع خطة للعمل تتضمن تحديد توقيت لكل نشاط من أنشطة المراجعة. إلا أن تلك الخطة ليست مطلقة؛ فقد ينحرف المراجعون عن الخطة بسبب حالة المراجعة، وهذا يمثل أحد الضغوط على المراجع فيما يتعلق بالالتزام بالخطة لتحقيق الكفاءة عند تقييم الأداء من ناحية، والضغط بشأن تنفيذ عملية المراجعة بدقة عالية، وكذلك جمع أدلة الإثبات الكافية من ناحية أخرى. لذا؛ قد تحتاج عملية المراجعة والعمل الميداني إلى وقت إضافي يؤدي إلى تأخير تقرير المراجعة.

٣/٢ العوامل المؤثرة في فترة تأخير تقرير المراجعة:

١/٣/٢ خصائص مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة:

يتضمن نظام الشركات السعودي الجديد الصادر عن وزارة التجارة وهيئة السوق المالية في المادة (١٢١) نصاً على مسؤولية مجلس الإدارة عن إعداد القوائم المالية السنوية للشركة ووضعها تحت تصرف المراجع (نظام الشركات، ٢٠٢٢). وجاءت لائحة حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية لتؤكد على مسؤولية مجلس الإدارة عن إعداد القوائم المالية الأولية والسنوية للشركة واعتمادها قبل نشرها، وضمان دقة وسلامة البيانات والمعلومات الواجب الإفصاح عنها، وذلك وفق سياسات ونظم عمل الإفصاح والشفافية (لائحة حوكمة الشركات، ٢٠٢٢). وتتطلب نظم الإفصاح والشفافية نشر التقارير المالية في التوقيت المناسب.

وتعتبر كفاءة وفعالية مجلس الإدارة أحد محددات فترة تأخير تقرير المراجعة، حيث يؤدى قيام مجلس الإدارة بدوره بطريقة فعالة إلى انتهاء أعمال المراجعة ونشر التقارير المالية في التوقيت المناسب. وبناءً على ذلك، حاولت الدراسات السابقة الربط بين خصائص مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة.

حجم مجلس الإدارة:

تناولت الدراسات السابقة حجم مجلس الإدارة كأحد العوامل المؤثرة في فترة تأخير تقرير المراجعة، وجاءت النتائج في ثلاث مجموعات على النحو التالي.

الأولى، أثبتت أن مجالس الإدارة الكبيرة تؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، وتتسق نتائج هذه المجموعة مع وجهة النظر القائلة بأن مجالس الإدارة الكبيرة يصعب على جميع أعضائها التعبير عن آرائهم مما يؤدي إلى صراعات وزيادة تضارب المصالح، والذي يؤثر سلبياً في توقيت نشر التقارير المالية. وما يدعم هذا الاتجاه هو نتائج عدة دراسات توصلت إلى وجود علاقة طردية ومعنوية بين حجم مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Salleh and Haat, 2014; Habib et al., 2019; Maharani and Redjo, 2023; Sun, 2023).

الثانية، أثبتت أن مجالس الإدارة الكبيرة تؤدي إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة، حيث تمتلك المجالس الكبيرة خبرات متنوعة تسهم في نشر المعلومات في التوقيت المناسب. وقد دعمت تلك النتائج عدة دراسات؛ حيث أثبتت دراسة Ilaboya and Christian (2014) أن مجالس الإدارة الكبيرة في نيجيريا تقلل فترة تأخير تقارير المراجعة. وتوصلت دراسة Nehme et al. (2015) إلى أن زيادة حجم مجلس الإدارة يقلل من فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بسوق إنجلترا للأوراق المالية. كما وجدت دراسة سليم (٢٠١٩) أن زيادة حجم مجلس الإدارة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية يقلل من فترة تأخير إصدار البيانات المالية.

الثالثة، لم تتوصل إلى وجود علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة. حيث جاءت نتائج دراسة مطاوع (٢٠١٩) غير متسقة مع نتائج دراسة سليم (٢٠١٩)، على الرغم من إجراء الدراستين في السوق المصرية. إلا أن دراسة مطاوع (٢٠١٩) لم تتوصل إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة وحجم مجلس الإدارة. كما أن دراسة Apadore and Yusof (2020) لم تتوصل لوجود علاقة معنوية بين حجم المجلس وفترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بسوق ماليزيا للأوراق المالية. وفي السياق نفسه، لم تجد دراسة Nouraldeen et al. (2021) علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وفترة تأخير التقرير في الشركات المدرجة في سوق لبنان، وكذلك دراسة Almutawa and Suwaidan (2022) والتي تمت على الشركات المقيدة في سوق الكويت للأورق المالية. كما لم تتوصل دراسة Gamra et al. (2022) إلى وجود علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

استقلال المجلس:

يشير استقلال المجلس إلى نسبة الأعضاء المستقلين في المجلس إلى إجمالي عدد الأعضاء. وتوصي قواعد حوكمة الشركات بتحقيق أعلى درجة ممكنة من الاستقلال للمجلس، حيث تؤدي زيادة درجة الاستقلال إلى زيادة جودة البيانات المالية ونشر المعلومات في التوقيت المناسب. وقد بحثت كثير من الدراسات السابقة العلاقة بين استقلال مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة، إلا أن النتائج لم تتفق على وجود علاقة من عدمها أو نوع هذه العلاقة، وجاءت النتائج في ثلاث مجموعات على النحو التالي:

الأولى، أثبتت أن زيادة نسبة استقلال مجلس الإدارة تؤدي إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة؛ نظراً لقدرة أعضاء مجلس الإدارة المستقلين على الحد من تضارب المصالح وتحقيق شفافية الشركة. وقد دعمت تلك النتائج عدة دراسات، حيث توصلت دراسة Abdullah (2007) إلى أن زيادة نسبة استقلال مجلس الإدارة في الشركات المدرجة في سوق ماليزيا للأسهم أدت إلى تخفيض فترة تأخير نشر التقارير. وفي السياق نفسه، أثبتت دراسة Singh and Sultana (2011) وجود علاقة عكسية معنوية بين نسبة استقلال أعضاء مجلس الإدارة في الشركات المدرجة في سوق أستراليا للأوراق المالية وفترة تأخير تقرير المراجعة. وأثبتت دراسة سليم (٢٠١٩) أن زيادة نسبة استقلال المجلس أدت إلى تخفيض فترة تأخير إصدار البيانات المالية.

الثانية، أثبتت أن زيادة نسبة استقلال مجلس الإدارة تؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة؛ نظراً لحرص الأعضاء المستقلين على زيادة جودة المراجعة، ويترتب على ذلك طول فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. وقد دعمت ذلك عدة دراسات؛ حيث أثبتت دراسة (Mohamad-Nor et al. (2010 أن زيادة نسبة استقلال مجلس الإدارة في الشركات المقيدة ببورصة ماليزيا تؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، وكذلك دراسة Nouraldeen et al. (2021)، والتي توصلت إلى النتيجة نفسها بالتطبيق على لبنان.

الثالثة، وثقت عدم وجود علاقة معنوية بين نسبة استقلال المجلس وفترة تأخير تقرير المراجعة؛ حيث لم تتوصل مجموعة من الدراسات إلى وجود تأثير معنوي لنسبة استقلال مجلس الإدارة في فترة تأخير التقرير (Nehme et al., 2015; Apadore and Yusof, 2020; Alkebsee et al., 2022; Gamra et al., 2022).

نشاط المجلس:

يقاس نشاط مجلس الإدارة بعدد اجتماعاته خلال العام، وتدل زيادة عدد الاجتماعات على زيادة نشاط المجلس والذي يرتبط بزيادة إشراف ورقابة المجلس على أنشطة الشركة، وزيادة جودة البيانات المالية، ويمكن القول: إن زيادة نشاط المجلس قد تؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجعة، إلا أن نتائج الدراسات السابقة جاءت أيضًا متباينة ولم تتفق على وجود علاقة بين نشاط مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة. حيث أثبتت دراسة مطاوع (٢٠١٩) أن زيادة

عــدد اجتماعــات مجلــس الإدارة أدت إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة. وفي الســياق ذاته، وجدت دراسة Nouraldeen et al. (2021) علاقة عكسية ومعنوية بين عدد اجتماعات المجلس وفترة تــأخير تقرير المراجعة، بينما لم تتوصل عدة دراســات إلى وجــود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Nehme et al., 2015; Alkebsee et al., 2022; Almuawa and Suwaidan, 2022).

٢/٣/٢ خصائص لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة:

تعتبر لجنة المراجعة إحدى أهم آليات حوكمة الشركات، والتي لها دور مهم في الارتقاء بجودة التقارير المالية (ســامي، ٢٠٠٩). فهي تســعى إلى تحقيق هدف أســاسي يتمثل في تأكيــد جــودة المعلومات المحاســبية وتقديمهــا في التوقيت المناســب، والتركيز على قضية الرقابة والمساءلة على شــؤون الشركة (Mohiuddin, 2012). وقد حددت المادة الخامسة والخمســون من لائحة حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية اختصاصات اللجنة في مراقبة أعمال الشركة والتحقق من سلامــة ونزاهة التقارير المالية وأنظمة الرقابة الداخلية (لائحة حوكمة الشركات، ٢٠٢٢).

وقــد اختبرت دراســة Aljaaidi et al. (2019) العلاقة بين نشــاط لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، بالتطبيق على ٥٧٣ شركة مدرجة بالسوق السعودية للأسهم في الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠١١، وتوصلت إلى أن زيادة نشاط لجنة المراجعة من خلال زيادة استقلال اللجنــة ودورية الاجتماعات تؤدي إلى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. وبحثت دراســة عيطــة (٢٠٢١) أثــر فعالية لجنة المراجعــة في توقيت إصدار تقارير المراجعة، باســتخدام بيانات ٣٠ شركة مســجلة في ســوق الأوراق المالية المصرية، في الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩، وتوصلت إلى أن زيادة فعالية لجنة المراجعة تؤدي إلى تقليل فترة تأخير إصدار التقرير.

وفيما يتعلق بمحددات فعالية لجنة المراجعة، نصت المادة الرابعة والخمسون من لائحة حوكمة الشركات بالمملكة العربية السعودية على تشكيل لجنة المراجعة بقرار من الجمعية العامــة العادية للشركة، على أن تتضمن في تكوينها عضواً مســتقلاً على الأقل، وأن تشــكل من عدد يتراوح بين ٣ و٥ أعضاء، وأن يكون من بينهم مختص بالشــؤون المالية والمحاسبية، كما نصت المادة السابعة والخمسون على اجتماع لجنة المراجعة بصفة دورية، على ألا تقل اجتماعاتها عن أربعة اجتماعات خلال السنة المالية (لائحة حوكمة الشركات، ٢٠٢٢).

حجم اللجنة:

يشير حجم لجنة المراجعة إلى عدد الأعضاء المشاركين في تكوين اللجنة. ووفقًا للممارسات السائدة، يتراوح حجم اللجنة بين ٣ و٥ أعضاء وفقًا لحجم الشركة وتنوع أنشطتها، ويساعد الحجم المناسب للجنة المراجعة في قدرتها على أداء دورها الرقابي على أنشطة التقرير المالي، وقدرتها على التواصل الفعال بالمراجع مما يؤثر في توقيت إصدار تقرير المراجعة. ويكشف استعراض الدراسات السابقة المهتمة بالعلاقة بين حجم لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، عن تباين في نتائج تلك الدراسات. فقد بحثت دراسة Raweh et al. (2019) العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، وذلك باستخدام عينة من ٢٥٥ مشاهدة لشركات مدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية في الفترة من ٢٠١٣ إلى ٢٠١٧، وتوصلت إلى وجود علاقة ارتباط طردي ومعنوي بين حجم لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة، بينما توصلت دراسة Mohamad-Nor et al. (2010) إلى أن كبر حجم لجنة المراجعة يقلل من فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة. ومن ناحية أخرى، لم تتوصل عدة دراسات إلى وجود علاقة معنوية بين حجم لجنة المراجعة وفترة تأخير إصدار تقرير المراجعة (Stanley et al., 2020; Maranjory and Tajani, 2022; Wulandari and Barokah, 2022; Maharani and Redjo, 2023).

استقلال اللجنة:

يعد استقلال لجنة المراجعة أحد أهم محددات فعاليتها، وتؤدي زيادة درجة الاستقلال إلى زيادة الرقابة على أنشطة التقرير المالي وتدعيم جودة المراجعة، مما يسهم في سرعة إنهاء أعمال المراجعة ونشر التقارير المالية في التوقيت المناسب. ومع ذلك، تباينت نتائج الدراسات السابقة. حيث أثبتت دراسة Hashim and Abdul Rahman (2011) وجود ارتباط عكسي ومعنوي بين استقلال لجنة المراجعة وفترة تأخير التقرير، مما يعني أن زيادة نسبة استقلال اللجنة تؤدي إلى تخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة، باستخدام بيانات ٢٨٨ شركة مدرجة في بورصة ماليزيا في الفترة من ٢٠٠٧ إلى ٢٠٠٩، ودعمت تلك النتيجة دراسة Maranjory and Tajani (2022) والتي أثبتت أن زيادة عدد الأعضاء المستقلين في لجان المراجعة بالشركات المدرجة في بورصة طهران، تخفض من فترة تأخير تقرير المراجعة، بينما

أثبتت دراسة Stanley et al. (2020) أن زيادة نسبة استقلال لجنة المراجعة تؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقارير المراجعة في نيجيريا، حيث يسعى الأعضاء المستقلون لتحقيق أعلى مستوى ممكن من جودة المراجعة، وهذا يتطلب وقتاً إضافياً، وبالتالي تزيد فترة تأخير تقرير المراجعة. ومن ناحية أخرى، لم تتوصل دراسة Raweh et al. (2019) إلى وجود علاقة معنوية بين استقلال لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة.

نشاط اللجنة:

يعد عدد اجتماعات لجنة المراجعة أحد مؤشرات نشاط اللجنة، وتوصي ممارسات الحوكمة السليمة باجتماع لجنة المراجعة بشكل دوري ومنتظم، وذلك لتفعيل دورها الرقابي على أنشطة التقرير المالي، والقيام بالمتابعة المستمرة لإعداد التقارير وتدعيم جودة المراجعة. وعلى الرغم من تأثير نشاط لجنة المراجعة في جودة التقارير المالية وجودة المراجعة، فإن هناك اختلافاً في نتائج الدراسات التي ركزت على بحث العلاقة بين نشاط اللجنة وفترة تأخير تقرير المراجعة. حيث أثبتت دراسة Maharani and Redjo (2023) أن عدد اجتماعات لجنة المراجعة يرتبط طردياً ومعنوياً بفترة تأخير تقرير المراجعة؛ إذ تؤدي زيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، بينما توصلت دراسة Mohamad-Nor et al. (2010) إلى أن زيادة نشاط لجنة المراجعة يقلل من فترة تأخير التقرير. وعلى الجانب الآخر، لم تتوصل عدة دراسات إلى وجود علاقة معنوية بين اجتماعات اللجنة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Hashim and Abdul Rahman, 2011; Raweh et al., 2019; Stanley et al., 2020; Wulandari and Barokah 2022).

المعرفة المالية والمحاسبية لأعضاء اللجنة:

تعد معرفة الأعضاء بالأمور المالية والمحاسبية أحد محددات كفاءة وفعالية لجنة المراجعة، خاصةً أن طبيعة عمل لجنة المراجعة يتركز في التعامل مع بيئة الرقابة الداخلية والتقارير المالية، وعلاقات المراجعة الداخلية والخارجية وأنشطة الامتثال. وفي مجال العلاقة بين معرفة أعضاء اللجنة وفترة تأخير تقرير المراجعة، توصلت عدة دراسات إلى وجود علاقة عكسية ومعنوية بين المعرفة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Raweh et al., 2019; Maranjory and Tajani, 2022; Wulandari and Barokah 2022).

حيــث أدت زيادة عدد الأعضاء ذوي المعرفة في لجنة المراجعة إلى تقليل فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة، بينما لم تتوصل دراســات أخرى إلى وجود علاقة معنوية بين معرفة أعضاء اللجنة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Salleh et al., 2017; Stanley et al., 2020).

٣/٣/٢ جودة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة:

يتأثر توقيت نشر التقارير المالية بتاريخ انتهاء أعمال المراجعة؛ إذ لا يمكن نشر التقارير المالية بدون إبداء المراجع لرأيه الفني المحايد في عدالة وصدق القوائم المالية. وقد أشــارت دراسة Habib and Muhammadi (2018) إلى أن الالتزام بالمواعيد المحددة لإصدار تقرير المراجعــة يعد مؤشراً على جودة المراجعــة المرتفعة. وتشير جودة المراجعة إلى درجة التزام المراجع بمتطلبات معايير المراجعة المتعارف عليها، وقواعد وآداب الســلوك المهني الصادرة عن المنظمات المهنية؛ بهدف زيادة احتمالات الكشــف عن الأخطاء الجوهرية والغش أثناء تنفيــذ عملية المراجعة والإفصاح عنهــا، لزيادة درجة الثقة في القوائم المالية وزيادة منفعة المعلومات في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية، وحماية مصالح كافة الأطراف المرتبطة بعملية المراجعة (السيد، ٢٠١٨).

السمعة المهنية للمراجع:

تعتبر الســمعة المهنيــة للمراجع أحد محددات جودة المراجعــة، والتي ترتبط بتوقيت تقرير المراجعة. حيث تســعى مكاتب المراجعة إلى الحفاظ على ســمعتها المهنية من خلال تــوفير خدمات مراجعــة مرتفعة الجودة مما يؤثــر في توقيت إصدار التقرير. وتســتخدم الدراســات الســابقة حجم مكتب المراجعة كأحد مؤشرات الســمعة المهنية، حيث ترتبط مكاتــب المراجعة الــكبرى والتابعة لفروع المكاتــب الأربعة الكبار بســمعة مهنية عالية. وفيما يتعلق بدراســة العلاقة بين السمعة المهنية وفترة تأخير تقرير المراجعة، فقد تناولت دراســة El-Bannany (2008) محــددات فترة تــأخير تقرير المراجعــة في البنوك المصرية، وأظهــرت النتائج أن حجــم مكتب المراجعة يرتبط بعلاقة طرديــة ومعنوية مع فترة تأخير تقريــر المراجعة. حيــث أدت مراجعة أعمال البنك من خلال أحــد فروع مكاتب المراجعة الكبار إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة. كما أثبتت أيضاً دراسة Muhammad (2020) وجود علاقة طردية ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير إصدار التقرير، وفسرت

الدراســة ذلك بأن شركات المراجعة الكبرى تحرص على تحقيق مســتوًى مرتفعاً من جودة المراجعة، لإنتاج تقارير تحتوي على معلومات عالية الجودة، وهذا الحرص يتسبب في تأخير إصدار تقرير المراجعة.

وفي السياق نفسه، أثبتت دراسة Choi and Park (2021) ودراسة Oh and Jeon (2022) أن مراجعــة أعمال الشركات المدرجة في ســوق كوريا للأوراق الماليــة من مكاتب المراجعة الكبرى، أدت إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة. كما أثبتت دراسة متولي وحسين (٢٠٢٣) أيضــاً وجود علاقة طردية ومعنوية بين حجــم مكتب المراجعة وفترة تأخير إصدار التقارير. حيث ارتبط أداء خدمات المراجعة من قبل المكاتب الكبرى بزيادة فترة التأخير، بينما أثبتت نتائج دراسات أخرى أن الحصول على خدمات مراجعة من المكاتب الكبرى يؤدي إلى تقليل فترة تأخير تقرير المراجعة. حيث أثبتت دراسة Basuony et al. (2016) وجود علاقة عكسية ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير التقرير بالتطبيق على شركات ١١ دولة من دول مؤشر S&P Pan Arab. وفي السياق نفسه، أثبتت دراسة السيد (٢٠١٨) وجود علاقة عكسية ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة بالشركات المصرية. كما أثبتت أيضاً دراســة Sudradjat and Mai (2022) وجود علاقة عكســية ومعنوية بين الســمعة المهنية لمكتب المراجعة وفترة تأخير تقريــر المراجعة. من ناحية أخرى، لم تتوصل عدة دراســات إلى وجود علاقة معنوية بين الســمعة المهنية لمكتب المراجعة مقاساً بحجم المكتــب وفترة تــأخير تقرير المراجعــة (Shofiyah and Suryani, 2020; Stanley et al., 2020; Wulandari and Barokah 2022).

تغيير المراجع:

لاقى تغيير المراجع تأييداً بســبب الاعتقاد بالأثر الإيجابي لقصر فترة الارتباط مع العميل على الشك المهني للمراجع، والتي تساعده في زيادة جودة التقارير المالية، وذلك من خلال تمكين المراجع من بذل العنايــة المهنية الواجبة والتقييم الانتقادي ومقاومة ضغوط الإدارة (راشــد، ٢٠٢٣). لذا؛ تعتبر الفترة الزمنية للعلاقة بين المراجع والشركة أحد العوامل المؤثرة في توقيت تقرير المراجعة. وفي مجال العلاقة بين تغيير المراجع وفترة تأخير تقرير المراجعة، أثبتت دراسة Dao and Pham (2014) وجود ارتباط عكسي ومعنوي بين مدة بقاء المراجع

وفترة تـأخير تقرير المراجعة. فكلما زادت مدة بقاء المراجع، قلَّت فترة تأخير التقرير؛ حيث إن تكرار مراجعة نفس الشركة تجعل المراجع في وضع أفضل من حيث فهم طبيعة نشـاط الشركة وبيئتها ومسـتوى المخاطر والأخطاء التـي يمكن أن تتضمنها القوائم المالية، وهو ما يسـاعد المراجع على سرعة إنجاز عملية المراجعة. كما توصلت دراسـة محمد (٢٠١٦) إلى أن تغـيير المراجع وقصر فترة ارتباطه بالشركة يؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المدرجة بسـوق الأوراق المالية المصرية. حيث يمثل تأخر التقرير فى السـنة الأولى للارتباط مع المراجع أمراً طبيعياً بسـبب حاجة المراجـع إلى جمع المعلومات حول العميل وصناعتـه. وفي السـياق ذاته، أثبتـت دراسـة Muhammad (2020) أن زيادة فترة عمل المراجع تؤدي إلى تخفيض فترة تأخير إصدار التقرير، ويرجع ذلك إلى تحسن خبرة المراجعين مع زيـادة مدة خدمتهم، والذي يؤدي بدوره إلى تسريـع وتحسين جودة أعمال المراجعة، بينما أثبتت دراسـة راشد (٢٠٢٣) أن عدم تغيير المراجع وطول فترة ارتباطه بالعميل يؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المدرجة بالسوق المصرية. من ناحية أخرى، لم تتوصل دراسـة Lee and Jahng (2008) إلى وجود علاقة معنوية بين فترة تأخير تقرير المراجعة وتغيير المراجع.

٣- تصميم البحث والمنهجية:

تهـدف الدراسـة التطبيقية إلى إجراء تقييـم اختباري لأثر خصائـص حوكمة الشركات وجـودة المراجعة في فترة تـأخير تقرير المراجعة للشركات المسـاهمة المدرجة في السـوق السعودية للأسهم.

١/٣ فروض الدراسة:

تحقيقاً لأهداف هذه الدراسة، تمت صياغة الفروض التالية:

- تأثير خصائص مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة:

HO_1: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لحجم مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_2: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لاستقلال مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_3: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لنشاط مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

- تأثير خصائص لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة:

HO_4: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لحجم لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_5: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لاستقلال لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_6: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لنشاط لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_7: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لمعرفة لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

- تأثير جودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة:

HO_8: لا يوجد تأثير دال إحصائياً للسمعة المهنية للمراجع في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_9: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لتغيير المراجع في فترة تأخير تقرير المراجعة.

٢/٣ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المساهمة المقيدة في السوق السعودية للأسهم خلال عام ٢٠٢٣، والتي بلغ عددها ٢٣٠ شركة وفقاً للتقرير الإحصائي لشهر أكتوبر ٢٠٢٣ الصادر عن تداول السعودية، وقد تمت مراعاة الشروط التالية عند اختيار عينة الدراسة:

١- توافر القوائم والتقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة للشركات خلال الفترة من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢.

٢- أن تكون بيانات القوائم والتقارير المالية مقومة بالريال السعودي.

٣- أن تكون غير تابعة لقطاعات البنوك أو الاستثمار والتمويل أو التأمين؛ نظراً لأنها ذات نشاط متخصص ولها سمات تميزها عن الشركات الأخرى، كما أنها تخضع لبعض القوانين الخاصة.

وبناءً على ما سبق، وباستخدام المعاينة الإحصائية العشوائية، تم اختيار عدد ٦٠ شركة تغطي ١٥ قطاعاً في السوق السعودية للأسهم، بإجمالي عدد مشاهدات بلغ ٣٠٠ مشاهدة (٦٠ شركة × ٥ مشاهدات لكل شركة)، كما هو مبين في الجدول رقم (١)، ويتضمن الملحق رقم (١) أسماء هذه الشركات.

جدول رقم (١): شركات العينة

القطاع	عدد الشركات
قطاع المواد الأساسية	١٣
قطاع إدارة وتطوير العقارات	٦
قطاع الخدمات الاستهلاكية	٥
قطاع الرعاية الصحية	٥
قطاع إنتاج الأغذية	٥
قطاع الطاقة	٤
قطاع تجزئة الأغذية	٤
قطاع تجزئة السلع الكمالية	٤
قطاع السلع الرأسمالية	٣
قطاع المرافق العامة	٣
قطاع الخدمات التجارية والمهنية	٢
قطاع السلع طويلة الأجل	٢
قطاع النقل	٢
قطاع الاتصالات	١
قطاع التطبيقات والخدمات التقنية	١
الإجمالي	٦٠

وفيما يتعلق باختيار فترة الدراسة، فقد راعت الدراسة أن تكون فترة تالية لقرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، بدايةً من ١-١-٢٠١٧م. وتجنُّباً لتداخل أي تأثيرات ناتجة عن تطبيق المعايير على فترة تأخير تقرير المراجعة، فقد فضلت الدراسة عدم إدخال عام ٢٠١٧ ضمن التحليل. وقد تم الحصول على بيانات القوائم والتقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة لشركات الدراسة، من خلال موقع السوق السعودية للأسهم، والمواقع الإلكترونية الخاصة بالشركات على شبكة المعلومات الدولية.

٣/٣ متغيرات الدراسة:

١/٣/٣ المتغير التابع:

يتمثل المتغير التابع للدراسة في فترة تأخير تقرير المراجعة للشركات المساهمة المقيدة بالسوق السعودية للأسهم. ومن خلال مراجعة الدراسات السابقة، وجد الباحث توافقاً

على استخدام مقياس عدد الأيام ما بين تاريخ انتهاء السنة المالية للشركة وتاريخ توقيع المراجع على تقرير المراجعة كمؤشر لفترة تأخير تقرير المراجعة (Mukhtaruddin et al., 2015; Abdillah et al., 2019; Nuristya and Ratmonio, 2022)، وهذا ما اعتمدت عليه الدراسة الحالية في قياس المتغير التابع.

٢/٣/٣ المتغيرات المستقلة:

اعتمدت الدراسة على تسعة متغيرات مستقلة لقياس أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، حيث استخدمت ثلاثة متغيرات للتعبير عن خصائص مجلس الإدارة وهي: الحجم، الاستقلال والنشاط، وتم اختيار هذه المتغيرات من خلال مراجعة الدراسات السابقة في هذا المجال (سليم، ٢٠١٩؛ مطاوع، ٢٠١٩؛ Almutawa and Suwaidan, 2022; Huang and Tian, 2022)، واستخدمت أربعة متغيرات لقياس خصائص لجنة المراجعة وهي: الحجم، الاستقلال، النشاط، والمعرفة بالأمور المالية والمحاسبية، وذلك اعتماداً على طرق قياس خصائص لجنة المراجعة في الدراسات السابقة (Raweh et al., 2019; Stanley et al., 2020; Maharani and Redjo, 2023). كما استخدمت الدراسة متغيرين هما: حجم مكتب المراجعة كمؤشر للسمعة المهنية للمراجع، وتغيير المراجع لقياس أثر جودة المراجعة، وذلك من خلال مراجعة طرق قياس جودة المراجعة في الدراسات السابقة (Dao and Pham, 2014; Muhammad, 2020; Stanley et al., 2020; Sudradjat and Mai, 2022).

٣/٣/٣ المتغيرات الرقابية:

تتأثر فترة تأخير تقرير المراجعة بعوامل أخرى غير خصائص حوكمة الشركات وجودة المراجعة، والتي تم تحديدها ضمن المتغيرات المستقلة. وقد أثبتت الدراسات السابقة وجود علاقة بين فترة تأخير تقرير المراجعة وكلٍ من حجم الشركة، الرافعة المالية، والعائد على أصول الشركة (Basuony et al., 2016; Raweh et al., 2019; Lin, 2020; Ezat et al., 2021; Maranjory and Tajani, 2022). ويوضح الجدول رقم (٢) طريقة قياس المتغيرات الرقابية.

جدول رقم (٢): طريقة قياس متغيرات الدراسة

المتغيرات	طريقة الحساب
حجم مجلس الإدارة	يقاس بعدد أعضاء مجلس الإدارة خلال العام.
استقلال مجلس الإدارة	يقاس بعدد الأعضاء المستقلين مقسوماً على إجمالي عدد أعضاء مجلس الإدارة خلال العام.
نشاط مجلس الإدارة	يقاس بعدد اجتماعات مجلس الإدارة المعلن عنها ضمن سجل حضور اجتماعات المجلس خلال العام.
حجم لجنة المراجعة	يقاس بعدد أعضاء اللجنة خلال العام.
استقلال لجنة المراجعة	يقاس بعدد الأعضاء المستقلين مقسوماً على إجمالي عدد أعضاء لجنة المراجعة خلال العام.
نشاط لجنة المراجعة	يقاس بعدد اجتماعات اللجنة المعلن عنها ضمن سجل حضور الاجتماعات خلال العام.
معرفة لجنة المراجعة	تقاس بعدد الأعضاء ذوي المعرفة المالية والمحاسبية المشاركين ضمن لجنة المراجعة خلال العام.
السمعة المهنية للمراجع	متغير ثنائي، يأخذ القيمة (١) إذا كان مراجع حسابات الشركة يتبع أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، ويأخذ القيمة (٠) خلافاً لذلك.
تغيير المراجع	متغير ثنائي، يأخذ القيمة (١) إذا تم تغيير مراجع الشركة خلال أي سنة من سنوات فترة الدراسة، ويأخذ القيمة (٠) خلافاً لذلك.
حجم الشركة	يقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي قيمة أصول الشركة.
الرافعة/نسبة المديونية	تقاس بإجمالي الالتزامات مقسومة على إجمالي الأصول.
العائد على الأصول	يقاس بصافي الدخل بعد الضرائب والزكاة مقسوماً على إجمالي الأصول.

٤/٣ المعالجة الإحصائية للبيانات:

تمت معالجة البيانات من خلال تجميع البيانات وتفريغها في برنامج Excel لإجراء العمليات الحسابية، ومن ثم إدخال البيانات المستخرجة إلى برنامج SPSS for Window لإجراء التحليلات الإحصائية التالية:

الإحصاءات الوصفية: تم اســتخدام الإحصاءات الوصفية لوصف البيانات مثل الوســط الحسابي والانحراف المعياري وأعلى قيمة وأدنى قيمة.

الإحصاء التحليلي: تم استخدام تحليل الارتباط الخطي، وتحليل الانحدار الخطي المتعدد في بناء نموذج الدراسة للربط بين فترة تأخير تقرير المراجعة كمتغير تابع، وخصائص مجلس الإدارة وخصائص لجنة المراجعة ومقياسي جودة المراجعة كمتغيرات مســتقلة، بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية. ويأخذ النموذج الصيغة التالية:

$$ARL = \beta_0 + \beta_1 Bsize + \beta_2 Bindep + \beta_3 Bmeet + \beta_4 ACsize + \beta_5 ACindep + \beta_6 ACmeet + \beta_7 ACknow + \beta_8 AuditS + \beta_9 AuditT + \beta_{10} Fsize + \beta_{11} Flev + \beta_{12} FRAO + \varepsilon$$

حيث:

ARL: فترة تأخير تقرير المراجعة.

β_0: نقطة قطع محور العينات.

$\beta_1, \beta_2, \beta_3, \beta_4, \beta_5, \beta_6, \beta_7, \beta_8, \beta_9, \beta_{10}, \beta_{11}, \beta_{12}$: معاملات نموذج الانحدار.

Bsize: حجم مجلس الإدارة.

Bindep: استقلال مجلس الإدارة.

Bmeet: نشاط مجلس الإدارة

ACsize: حجم لجنة المراجعة.

ACindep: استقلال لجنة المراجعة.

ACmeet: نشاط لجنة المراجعة.

ACknow: معرفة لجنة المراجعة.

AuditS: حجم مكتب المراجعة.

AuditT: تغيير المراجع.

Fsize: حجم الشركة.

Flev: الرافعة المالية للشركة.

FRAO: العائد على الأصول.

٤- تفسير نتائج التحليل الإحصائي:

١/٤ نتائج الإحصاءات الوصفية:

فيما يلي عــرض لنتائج الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراســة؛ بهــدف إظهار سماتها المميــزة على مســتوى شركات العينــة، وتتضمن هذه الإحصاءات: قيم الوســط الحســابي والانحراف المعياري وأدنى قيمة وأعلى قيمة.

جدول رقم (٣): الإحصاءات الوصفية

المتغير	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	أدنى قيمة	أعلى قيمة
فترة تأخير تقرير المراجعة	71.68	21.82	9	160
حجم مجلس الإدارة	8.44	1.56	5	14
استقلال المجلس	0.47	0.16	0	1
نشاط المجلس	5.53	2.69	1	16
حجم لجنة المراجعة	3.53	0.71	3	6
استقلال اللجنة	0.41	0.20	0	1
نشاط اللجنة	6.00	2.50	3	15
معرفة اللجنة	2.53	0.88	1	5
السمعة المهنية للمراجع	0.52	0.50	0	1
تغيير المراجع	0.73	0.44	0	1
حجم الشركة	9.28	0.88	6.52	11.5
الرافعة	0.57	0.85	0.005	0.765
العائد على الأصول	0.08	0.15	0.49-	0.82

تبين المخرجات الواردة في الجدول رقم (٣) ما يلي:

- أن الوســط الحسابي لعدد أيام تأخير تقرير المراجعة بلغ ٧١,٦٨ بانحراف معياري ٨٢,٢١. كما ســجلت أعلى قيمة لعدد أيام التأخير ١٦٠ يوماً وأدنى قيمة ٩ أيام، وهو ما يشير إلى أن الغالبية العظمى من الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم تلتزم بالفترة الزمنية المحــددة لنشر التقارير وهي ٩٠ يوماً، إلا أن بعض الشركات تتجاوز هذه الفترة المحددة مما يعرضها للعقوبات والغرامات وردود الأفعال السلبية من جانب سوق الأوراق المالية.

- بالنسبة لخصائص مجلس الإدارة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم، فإنها تسود في المجالس متوسطة الحجم، حيث يبلغ متوسط عدد أعضاء مجلس الإدارة ٨,٤٤ بانحراف معياري ١,٥٦، وتم تسجيل بعض المجالس التي تتكون من ٥ أعضاء، وكذلك بعض المجالس التي يصل عدد الأعضاء فيها إلى ١٤ عضواً. أما عن استقلال مجلس الإدارة، فقد بلغ متوسط نسبة استقلال المجلس ٠,٤٧ بانحراف معياري ٠,١٦، وتم تسجيل بعض المشاهدات لمجالس إدارة لم تفصح عن أية أعضاء مستقلين بالمجلس (أدنى قيمة صفر)، بينما تم تسجيل بعض المشاهدات لمجالس إدارة مستقلة بالكامل (أعلى قيمة ١). وفيما يتعلق بنشاط مجلس الإدارة، فإن غالبية مجالس إدارة الشركات تجتمع بشكل دوري منتظم بوسط حسابي لعدد الاجتماعات بلغ ٥,٥٣ وانحراف معياري بلغ ٢,٦٩. وقد تمت مشاهدة بعض مجالس الإدارة التي لم تجتمع سوى مرة واحدة خلال بعض الأعوام، وبعض المجالس التي وصل عدد اجتماعاتها إلى ١٦ اجتماعاً خلال السنة الواحدة.
- فيما يتعلق بخصائص لجنة المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم، تحافظ الغالبية العظمى من الشركات على تكوين لجنة المراجعة من ٣ إلى ٥ أعضاء، وهو ما يتسق مع أفضل الممارسات وتوصيات لائحة حوكمة الشركات، حيث بلغ الوسط الحسابي لعدد أعضاء لجنة المراجعة ٣,٥٣ وبانحراف معياري ٠,٧١، إلا أنه تم تسجيل بعض المشاهدات لتكوين لجنة مراجعة عددها ٦ أعضاء في بعض الشركات. وبالنسبة لاستقلال لجنة المراجعة، فقد بلغ الوسط الحسابي لنسبة استقلال اللجنة ٠,٤١ بانحراف معياري ٠,٢٠، مما يدل على أن الغالبية العظمى للجان المراجعة تحتوي على عدد من الأعضاء المستقلين، إلا أن الدراسة سجلت بعض المشاهدات للجان مراجعة لم تتضمن في تشكيلها أعضاء مستقلين (أدنى قيمة لنسبة الاستقلال صفر)، بينما تم تسجيل بعض المشاهدات للجان مراجعة مستقلة بالكامل (أعلى قيمة لنسبة الاستقلال ١). كما اتسمت لجان المراجعة بالنشاط؛ حيث بلغ متوسط عدد اجتماعات لجنة المراجعة ٦ اجتماعات في السنة بانحراف معياري ٢,٥، ولم يتم تسجيل أي مشاهدات للجان مراجعة لم تجتمع خلال العام، وهذا يدل على دورية وانتظام اجتماعات اللجنة. وقد بلغت أدنى قيمة لعدد الاجتماعات ٣ اجتماعات في العام، وأعلى قيمة ١٥ اجتماعاً. ويلاحظ أن جميع

الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم تتسق مع أفضل الممارسات وتوصيات قواعد الحوكمة، من خلال تكوين لجان المراجعة من أعضاء غالبيتهم على معرفة بالأمور المالية والمحاسبية، حيث بلغ الوسط الحسابي لعدد الأعضاء ذوي المعرفة في لجنة المراجعة ٢,٥٣ عضواً بانحراف معياري ٠,٨٨. ولم تسجل الدراسة أي مشاهدات للجان تخلو من أعضاء على معرفة بالأمور المالية والمحاسبية؛ حيث كانت أدنى قيمة ١، وسجلت الدراسة بعض اللجان التي تكونت من أعضاء جميعهم على معرفة بالأمور المالية والمحاسبية، حيث بلغت أعلى قيمة ٥ أعضاء في اللجنة.

- تحصل معظم الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم على خدمات المراجعة من شركات مراجعة تتبع المكاتب العالمية الأربعة الكبرى، حيث بلغ الوسط الحسابي لحجم المكتب ٠,٥٢ بانحراف معياري ٠,٥. وإذا ما تم الأخذ في الاعتبار بأن تلك المكاتب العالمية تمتلك سمعة مهنية عالية وعادةً ما ترتبط خدماتها بجودة عالية، فإن هذا يشير إلى ارتفاع جودة المراجعة في شركات العينة. كما أن غالبية شركات العينة قامت بتغيير المراجع خلال فترة الدراسة، حيث بلغ الوسط الحسابي لتغيير المراجع ٠,٧٣ بانحراف معياري ٠,٤٤، وعادةً ما تربط بعض الدراسات بين تغيير المراجع وزيادة جودة المراجعة.
- بالنسبة للمتغيرات الرقابية، سجل الوسط الحسابي للوغاريتم إجمالي الأصول ٩,٢٨ بانحراف معياري ٠,٨٨ وأعلى قيمة تمت مشاهدتها ١١,٥، بينما بلغت أدنى قيمة ٦,٥٢، وبلغ الوسط الحسابي لنسبة الديون إلى الأصول ٠,٥٧ بانحراف معياري ٠,٨٥، وسجلت أعلى قيمة ٠,٧٦٥ وأدنى قيمة ٠,٠٠٥، كما بلغ الوسط الحسابي للعائد على الأصول ٠,٠٨ والانحراف المعياري ٠,١٥. وتمت مشاهدة قيمة مرتفعة للعائد على الأصول في بعض شركات العينة وصلت إلى ٨٢٪، بينما حققت بعض الشركات خسائر وصلت إلى ٤٩٪.

٢/٤ الإحصاء التحليلي:

١/٢/٤ مصفوفة الارتباط:

تعبر مصفوفة الارتباط عن العلاقة بين المتغيرات المستقلة من خلال استخدام معامل الارتباط الخطي لبيرسون. ويعرض الجدول التالي معاملات الارتباط المسجلة بين المتغيرات المستقلة.

جدول رقم (٤): مصفوفة الارتباط

	حجم المجلس	استقلال المجلس	نشاط المجلس	حجم اللجنة	استقلال اللجنة	نشاط اللجنة	معرفة اللجنة	السمعة المهنية	تغيير المراجع	حجم الشركة	الرافعة	العائد
حجم المجلس	١											
استقلال المجلس	-٠,١٧*	١										
نشاط المجلس	-٠,٠١	-٠,٠١	١									
حجم اللجنة	٠,٣٩**	٠,٠٢	-٠,٠٣	١								
استقلال اللجنة	٠,١٨**	٠,٠٤	-٠,٠٢	-٠,٠٠	١							
نشاط اللجنة	٠,٢٧**	-٠,٠٧	٠,٢٠**	٠,٠٦	-٠,٠٥	١						
معرفة اللجنة	٠,١٦*	٠,٠٦	-٠,٠٨	٠,٢١**	٠,١٩**	٠,٠٧	١					
السمعة المهنية	٠,١٤	-٠,١٨**	٠,١٢	٠,١٩**	-٠,٠٦	٠,٠٦	-٠,١٥*	١				
تغيير المراجع	٠,١٤*	٠,٢٤**	٠,٠٧	-٠,٠١	٠,٠٤	٠,٢٤**	٠,١٤	-٠,٢٧**	١			
حجم الشركة	٠,١٨**	-٠,٢٠**	-٠,٠٢	٠,٣٣**	٠,٠١	٠,٠٣	٠,٠٤	٠,٢٩**	-٠,٢٤**	١		
الرافعة	٠,٠٥	-٠,١٠	٠,٠٥	٠,١١	-٠,٠٦	٠,٠١	-٠,٠١	-٠,٠٣	-٠,٠٩	-٠,٠٤	١	
العائد	-٠,٠٦	-٠,١٥*	٠,١٢	-٠,٠١	-٠,١٠	٠,٠٣	-٠,٠٢	٠,١٤*	-٠,٠٦	٠,٠٣	٠,٣٦**	١

* معنوي عند ٠,٠٥ ** معنوي عند ٠,٠١ ملاحظة: سوف يستخدم الباحث مستوى معنوية ٠,٠٥

تشير معاملات الارتباط المسجلة في الجدول السابق إلى عدم وجود علاقات ارتباط قوية قد تتسبب في مشكلة تعدد علاقات الارتباط عند بناء نموذج الانحدار. وجاءت جميع المعاملات لتشير إلى علاقات ضعيفة، وسجلت بعض الملاحظات التي تشير إلى وجود علاقة معنوية بين بعض المتغيرات تقترب من درجة الارتباط المعتدل؛ حيث سجل معامل الارتباط علاقة طردية ومعنوية بين حجم مجلس الإدارة وحجم لجنة المراجعة بلغت ٠,٣٩، مما يدل على أن زيادة حجم لجنة المراجعة ترتبط بزيادة حجم مجلس الإدارة. كما أن هناك علاقة طردية ومعنوية بين العائد على الأصول والرافعة المالية؛ حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٣٦ مما يعني أن زيادة العائد على الأصول ترتبط بزيادة نسبة الديون إلى الأصول. وتم تسجيل علاقة ارتباط طردي ومعنوي بين حجم الشركة وحجم لجنة المراجعة، وحجم الشركة وحجم مكتب المراجعة؛ حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٣٣ و٠,٢٩ على التوالي. كما وجدت علاقة

عكسـية ومعنوية بين تغيير المراجع وحجـم مكتب المراجعة؛ حيث بلـغ معامل الارتباط ٢٧,٠-، وبالتـالي يقل تغيير المراجـع مع الحصول على خدمات المكاتـب الكبرى. ووجدت الدراسة علاقة ارتباط طردي ومعنوي بين تغيير المراجع واستقلال المجلس؛ حيث بلغ معامل الارتباط ٠,٢٤ مما يعني أن زيادة استقلال مجلس الإدارة يؤدي إلى تغيير المراجع.

٢/٢/٤ التحقق من تعدد علاقات الارتباط Multi-Collinearity:

هناك عدة طرق لاكتشاف مشكلة تعدد علاقات الارتباط، أهمهما: معامل تضخم التباين Variance Inflation Factor (VIF)؛ حيث يتم تقييم مدى وجود مشـكلة تعدد علاقات الارتباط بين المتغيرات المسـتقلة المتضمنة في نمـوذج الانحدار من خلال تقدير قيمة VIF، وكذلـك قيمة Tolerance؛ حيث تـشير قيمة (VIF) الأقل مـن ١٠ وقيمة (Tolerance) الأكبر من ٠,١ إلى عدم وجود مشكلة تعدد علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة المستقلة (بسيوني، ٢٠٢٣). ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج هذا التقييم.

جدول رقم (٥): قيمة اختبار تعدد علاقات الارتباط

المتغيرات	VIF	Tolerance
حجم مجلس الإدارة	1.487	0.673
استقلال المجلس	1.204	0.830
نشاط المجلس	1.091	0.917
حجم لجنة المراجعة	1.441	0.694
استقلال اللجنة	1.135	0.881
نشاط اللجنة	1.204	0.830
معرفة اللجنة	1.173	0.852
السمعة المهنية للمراجع	1.299	0.770
تغيير المراجع	1.256	0.796
حجم الشركة	1.229	0.814
الرافعة	1.148	0.871
العائد على الأصول	1.215	0.823

بنـاءً على القيم الـواردة في الجدول السـابق، يمكن القول بعدم وجود مشـكلة تعدد علاقات الارتباط بين المتغيرات المستقلة للدراسة.

٣/٢/٤ التحقق من الارتباط الذاتي Autocorrelation:

ينشأ الارتباط الذاتي بسبب وجود مشاهدات متتابعة طوال الوقت مرتبطة ببعضها بعضاً. وتنشــأ هذه المشــكلة لأن البواقي (residuals) لا تكون حرة من مشاهدة إلى أخرى. ويعد اختبار (Durbin-Watson) من أكثر الاختبارات شــيوعاً لسهولة تطبيقه (خميس، الخواجة، قاروصة، ٢٠٢٣). ويوضح الجدول رقم (٦) نتيجة إجراء اختبار (Durbin-Watson) للكشف عن الارتباط الذاتي.

جدول رقم (٦): الارتباط الذاتي

النموذج	قيمة اختبار Durbin-Watson
١	١,٩٧٩

ويتضح من الجدول الســابق أن قيمة اختبار (Durbin-Watson) بلغت ١,٩٧٩ وهي تقع بين ١,٥ و٢,٥ مما يعني عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي في النموذج.

٤/٢/٤ التحقق من القدرة التفسيرية للنموذج:

تحــدد قيمة معامل التحديــد القدرة التفسيريــة للنموذج، حيث تــشير قيمة معامل التحديد إلى النسبة التي يفسر بها نموذج الانحدار الظاهرة محل الدراسة. ويعرض الجدول رقم (٧) قدرة المتغيرات المستقلة على تفسير فترة التأخير في تقرير المراجعة.

جدول رقم (٧): القدرة التفسيرية للنموذج

النموذج	معامل الارتباط المتعدد R	معامل التحديد R^2	معامل التحديد المعدل R^2adj.
١	٠,٥٠٧	٠,٢٥٧	٠,٢١٥

ويتبين من الجدول الســابق أن قيمة معامل التحديد المعدل (R^2adj.) تبلغ ٠,٢١٥ مما يعني أن النموذج يفسر ٢١,٥٪ من التغيرات التي تحدث في فترة تأخير تقرير المراجعة، وأن باقي التغيرات تخضع لمتغيرات أخرى لم يتضمنها النموذج الحالي.

٥/٢/٤ التحقق من معنوية النموذج:

يهــدف اختبار معنويــة النموذج من خلال قيمــة (F) إلى قياس مــا إذا كانت جميع المتغيرات المستقلة التي يتضمنها النموذج تؤثر معاً في المتغير التابع. ويبين الجدول رقم (٨) نتيجة هذا الاختبار.

جدول رقم (٨): معنوية النموذج الكلي

النموذج	قيمة F	درجة المعنوية P-value
١	٢,٩٠٧	٠,٠٠١

بناءً على المخرجات الواردة بالجدول السابق، يمكن القول بأن النموذج معنوي، وبالتالي فإن جميع المتغيرات المستقلة داخل النموذج تؤثر معاً في فترة تأخير تقرير المراجعة، حيث بلغت قيمة (F) ٢,٩٠٧ وبدرجة معنوية ٠,٠٠١.

٦/٢/٤ التحقق من معنوية المتغيرات المستقلة:

يهــدف التحقق من معنوية المتغيرات المســتقلة من خلال قيمــة اختبار (T) إلى قياس مدى تأثير كل متغير مستقل منفرد، في تفسير التغيرات التي تحدث في المتغير التابع المتمثل في فترة تــأخير تقريــر المراجعة. وتبين المخرجــات الواردة في الجدول رقــم (٩) نتيجة هذا الاختبار.

جدول رقم(٩): معاملات نموذج الانحدار

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قمية T	درجة المعنوية P-value
	B	Std. Error	Beta		
الثابت	66.017	13.305		4.962	0.000
حجم مجلس الإدارة	0.180-	0.769	0.014-	0.234-	0.815
استقلال مجلس الإدارة	3.541	6.920	0.027	0.512	0.609
نشاط مجلس الإدارة	0.228	0.383	0.030	0.597	0.551
حجم لجنة المراجعة	1.609-	1.607	0.057-	1.001-	0.317
استقلال لجنة المراجعة	4.055	5.152	0.040	0.787	0.432

النموذج	المعاملات غير المعيارية		المعاملات المعيارية	قمية T	درجة المعنوية P-value
	B	Std. Error	Beta		
نشاط لجنة المراجعة	2.320	0.414	0.294	5.600	0.000
معرفة لجنة المراجعة	2.360	1.202	0.102	1.973	0.049
السمعة المهنية للمراجع	0.768	2.191	0.019	0.351	0.726
تغيير المراجع	5.034	2.486	0.109	2.025	0.044
حجم الشركة	1.752-	1.278	0.073-	1.371-	0.171
الرافعة المالية	0.340	1.422	0.012	0.239	0.811
العائد على الأصول	12.370-	4.146	0.157-	2.984-	0.003

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- سجلت قيمة P-value المناظرة لجميع المتغيرات المتعلقة بتأثير خصائص مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة قيماً تزيد عن ٠,٠٥ وهذا يشير إلى عدم معنوية هذه المتغيرات؛ حيث بلغت قيمة P-value المناظرة لخاصية حجم مجلس الإدارة ٠,٨١٥، ولخاصية استقلال مجلس الإدارة ٠,٦٠٩ ولخاصية نشاط مجلس الإدارة ٠,٥٥١، مما يعني أن فترة تأخير تقرير المراجعة لا تتأثر بخصائص مجلس الإدارة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

وتتفق هذه النتائج مع نتائج عدة دراسات لم تتوصل إلى وجود علاقة معنوية بين خصائص مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة؛ حيث لم تجد دراسة Alkebsee et al. (2022) علاقة معنوية بين حجم مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة. كما أن عدة دراسات لم تتوصل إلى وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات المجلس وفترة تأخير إصدار التقرير (Singh and Sultana, 2011; Ezat et al., 2021)، ولم تتوفر أدلة أيضاً على وجود علاقة معنوية بين استقلال المجلس وفترة تأخير تقرير المراجعة في كلٍ من دراسة Ilaboya and Christian (2014) ودراسة Ocak and Ozden (2018).

وترى الدراسة أن هذه النتائج تشير إلى أن مجالس الإدارة لا تؤدي دورها المنشود في التقارير المالية. وعلى الرغم من وجود المتطلبات التشريعية والتنظيمية التي تحدد

خصائص مجلس الإدارة ومسـؤولياته، فإن السمة الغالبة هي الالتزام الشكلي بتلك القواعد في أسـواق المنطقة العربية. كما تُسلط تلك النتيجة الضوءَ على الخصائص الإضافية لمجلس الإدارة، والتـي يجب على المنظمين النظر في الترويج لهـا بين الشركات، وهي تنوع الأعضاء وخبرتهم في حوكمة الشركات.

وبناءً على ما سبق، يتم قبول الفروض HO_1 وHo_2 وHO_3 على النحو التالي:

HO_1: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لحجم مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_2: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لاستقلال مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_3: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لنشاط مجلس الإدارة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

- بالنسـبة لخصائص لجنة المراجعة، فقد سـجلت قيمة P-value المناظرة لخاصيتي حجم لجنة المراجعة واسـتقلال لجنة المراجعة قيماً أكبر من ٠,٠٥؛ حيث بلغت قيمة P-value للمتغيريـن ٠,٣١٧ و٠,٤٣٢ على التوالي، وهذا يدل على عدم وجود تأثير معنوي لكلٍ من حجم لجنة المراجعة واسـتقلال لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج عدة دراسات لم تتوصل إلى أدلة تدعم وجود علاقة معنوية بين خاصيتـي حجم لجنة المراجعة واسـتقلال لجنة المراجعة وفترة تـأخير تقرير المراجعة (Raweh et al., 2019; Ezat et al., 2021; Alkebsee et al., 2021; Wulandari and Barokah, 2022).

ويتفـق الباحـث مـع Raweh et al. (2019) على أن لجان المراجعـة في دول المنطقة العربية ليست فعالة مقارنةً بالدول الأكثر تقدماً، وأنه ينبغي لواضعي السياسات في المملكة العربية السـعودية كإحدى الأسواق الناشـئة، تحفيز ممارسات الحوكمة من حيث الجوهر بدلاً من مجرد الالتزام الشكلي.

وبناءً على ما سبق، يتم قبول الفرضين HO_4 وHo_5 على النحو التالي:

HO_4: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لحجم لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

HO_5: لا يوجد تأثير دال إحصائياً لاستقلال لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

ومن ناحية أخرى، سجلت قيمة P-value المناظرة لاجتماعات لجنة المراجعة قيمة بلغت ٠,٠٠٠، وهو ما يعني أن فترة تأخير تقرير المراجعة تتأثر بنشاط لجنة المراجعة. كما أن إشارة معامل الانحدار الخاص بنشاط لجنة المراجعة جاءت موجبة، وبالتالي تزداد فترة تأخير إصدار تقرير المراجعة بزيادة عدد اجتماعات لجنة المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

وتختلف هذه النتيجة عن نتائج عدة دراسات لم تتوصل إلى أدلة تدعم وجود علاقة معنوية بين عدد اجتماعات لجنة المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Hashim and Abdul Rahman, 2011; Raweh et al., 2019; Ezat et al., 2021).

وترى الدراسة أن نشاط لجنة المراجعة يؤدي إلى توسيع أنشطة ونطاق فحص التقارير المالية، ويعكس حرص أعضاء اللجنة على تحقيق أعلى قدر من جودة المراجعة، وهو ما يؤثر في تاريخ الانتهاء من أعمال المراجعة ويؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة.

وبناءً على ذلك، يتم رفض فرض العدم السادس HO_6 وقبول الفرض البديل التالي:

HO_6: يوجد تأثير دال إحصائياً لنشاط لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

كما أن قيمة P-value المناظرة لمعرفة لجنة المراجعة بلغت ٠,٠٤٩ مما يعني أن هناك تأثيراً معنوياً لمعرفة لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة. وجاءت إشارة معامل الانحدار للمتغير موجبة، وهذا يدل على أن زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة ذوي المعرفة بالأمور المالية والمحاسبية، يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج عدة دراسات توصلت إلى وجود علاقة معنوية بين معرفة أعضاء لجنة المراجعة بالنواحي المالية والمحاسبية وفترة تأخير تقرير المراجعة (Raweh et al., 2019; Ezat et al., 2021; Wulandari and Barokah, 2022). إلا أن الدراسة الحالية تختلف عن تلك الدراسات في طبيعة العلاقة؛ حيث أثبتت تلك الدراسات وجود علاقة عكسية ومعنوية بين المتغيرين، بينما توصلت الدراسة الحالية إلى وجود علاقة طردية ومعنوية.

وترى الدراسة أن معرفة أعضاء لجنة المراجعة بالأمور المالية والمحاسبية تؤدي إلى إجراء مزيد من الاختبارات والفحص للقوائم المالية، كما يجعل اللجنة قادرة على إجراء مزيد من النقاش والحوار مع المراجع، بشأن محتويات التقارير المالية وتقرير المراجعة النهائي، ولا شك أن ذلك يزيد من فترة تأخير تقرير المراجعة.

وبناءً على ما سبق، يتم رفض فرض العدم السابع HO_7 وقبول الفرض البديل التالي:

HO_7: يوجد تأثير دال إحصائياً لمعرفة لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة.

- لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إحصائياً بين حجم مكتب المراجعة كمقياس للسمعة المهنية وفترة تأخير تقرير المراجعة؛ حيث بلغت قيمة P-value المناظرة للمتغير ٠,٧٢٦ وهي أكبر من ٠,٠٥، وبالتالي يمكن القول بأن فترة تأخير تقرير المراجعة لا تتأثر بانتماء مكتب المراجعة إلى أحد المكاتب الأربعة الكبرى.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج عدة دراسات لم تثبت وجود علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Hashim and Abdul Rahman, 2011; Singh and Sultana, 2011; Raweh et al.,2019; Ezat et al., 2021)، وهو ما يختلف مع نتائج دراسات أخرى؛ حيث توصلت عدة دراسات إلى وجود علاقة عكسية ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة وفترة تأخير تقرير المراجعة (Ocak and Ozden, 2018; Basuony et al., 2016; Zheng, 2019; Maranjory and Tajani, 2022)، بينما توصلت عدة دراسات إلى وجود علاقة طردية ومعنوية بين المتغيرين (Muhammad, 2020; Choi and Park, 2021; Oh and Jeon, 2022).

وترى الدراسة أن الانتماء إلى أحد فروع مكاتب المراجعة الكبار لا يعني بالضرورة زيادة جودة المراجعة. فقد أثبتت الأحداث الأخيرة من أزمة PWC في أستراليا وأزمة KPMG في البرازيل أن المكاتب الكبار لا تقدم بالضرورة خدمات مراجعة عالية الجودة، وبالتالي لن تتأثر فترة إصدار تقرير المراجعة بحجم مكتب المراجعة.

وبناءً على ذلك، يتم قبول الفرض الثامن HO_8 التالي:

HO_8: لا يوجد تأثير دال إحصائياً للسمعة المهنية للمراجع في فترة تأخير تقرير المراجعة.

مــن ناحية أخرى، بلغت قيمــة P-value المناظرة لمتغير تغيير المراجع ٠,٠٤٤ وهي أقل من ٠,٠٥، وهو ما يعني وجود علاقة معنوية بين تغيير المراجع وفترة تأخير تقرير المراجعة. كما أن إشارة معامل الانحدار الموجبة تدل على أن تغيير المراجع يؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

وتتفــق هــذه النتيجــة مع عدة دراســات توصلــت إلى أن طــول فترة بقــاء المراجع وعــدم تغــييره خلال فترة زمنيــة قــصيرة، تخفــض مــن فترة تــأخير تقريــر المراجعــة (Muhammad, 2020; Ezat et al., 2021)، بينما تختلف نتائج هذه الدراســة عن دراسة Ocak and Ozden (2018) التــي لم تتوصــل إلى وجود علاقــة معنوية بين تغيير المراجع وفترة تأخير تقرير المراجعة.

وترى الدراســة أن طول فترة بقاء المراجع يعمل على تخفيض فترة تأخير إصدار التقرير؛ نظراً لمعرفته ببيئة الرقابة لدى العميل ومواطن الخطر الجوهرية، بينما يؤدي تغيير المراجع إلى زيادة فترة تأخير إصدار التقرير بســبب احتياج المراجــع الجديد إلى فترة زمنية للحكم على كفــاءة الرقابة الداخلية للشركة، وتحليل جوانب الخطر، والتعرف على بعض الجوانب المرتبطة بأمور المراجعة، وهو ما يتســق مع دراســة نمير (٢٠١٧) والتي أشارت إلى أن تأخير تقرير المراجعة قد ينتج عن تعامل المراجع مع الشركة لأول مرة، والذي يتضمن التحقق من مجموعة متنوعة من عوامل خطر المراجعة.

وبناءً على ما سبق، تم رفض فرض العدم التاسع HO_9 وقبول الفرض البديل التالي:

HO_9: يوجد تأثير دال إحصائياً لتغيير المراجع في فترة تأخير تقرير المراجعة.

- فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، فقد سجلت قيمة P-value المناظرة لحجم الشركة والرافعة المالية قيماً أكبر من ٠,٠٥ حيث بلغت ٠,١٧١ و٠,٨١١ على التوالي، مما يعني عدم وجود علاقــة معنوية إحصائيــاً بين كلٍ من حجم الشركــة والرافعة الماليــة وفترة تأخير تقرير المراجعة، بينما بلغت قيمة P-value المناظرة لمتغير العائد على الأصول ٠,٠٠٣ مما يعني وجود علاقة معنوية إحصائياً بين العائد على الأصول وفترة تأخير تقرير المراجعة. كما أن الإشارة السالبة لمعامل الانحدار تعني أن زيادة العائد على الأصول تؤدي إلى تخفيض فترة تــأخير تقرير المراجعة، وانخفاض العائد على الأصول أو تحقيق خســائر يؤدي إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات المقيدة بالسوق السعودية للأسهم.

٥- النتائج والتوصيات ومحددات الدراسة:

١/٥ النتائج:

اختبرت هذه الدراسة تأثير حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، بالتطبيق على الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية، وتكونت العينة من ٦٠ شركة، تم الحصول على تقاريرها المالية وتقارير مجالس الإدارة الخاصة بها خلال الفترة من ٢٠١٨ إلى ٢٠٢٢م، وتوصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

أولاً، على المستوى النظري:

١- يعد توقيت تقرير المراجعة من أكثر الموضوعات التي شغلت اهتمام الباحثين؛ نظراً لأن إصدار التقرير في التوقيت المناسب يؤدي إلى تعزيز ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المعلومات المحاسبية المنشورة، كما أنه يدعم كفاءة سوق الأوراق المالية، بينما يؤدي تأخير إصدار تقرير المراجعة إلى فقدان المعلومات المحاسبية المنشورة لقيمتها ومصداقيتها لدى متخذي القرارات الاستثمارية والتمويلية.

٢- تضمنت التشريعات واللوائح التنظيمية في المملكة العربية السعودية والدول العربية قواعد وضوابط واضحة، تحدد مهلة زمنية لنشر التقارير المالية مرفقاً بها تقرير المراجع بهدف تحسين توقيت النشر، وتخفيض فترة تأخير تقرير المراجعة. ويأتي هذا نتيجة لإدراك المسؤولين وواضعي السياسات والجهات التنظيمية لخطورة تأخير نشر المعلومات المالية للشركات.

٣- قسمت الدراسات السابقة فترة تأخير تقرير المراجعة إلى ثلاث فترات هي: فترة تأخير التكليف وفترة تأخير العمل الميداني وفترة تأخير التقرير. وتُحسب الفترة الإجمالية لتأخير تقرير المراجعة بدايةً من تاريخ القوائم المالية حتى توقيع المراجع على تقرير المراجعة، بينما لا تتضمن فترة تأخير تقرير المراجعة الفترة ما بين توقيع المراجع ونشر التقارير المالية للجمهور.

٤- تتأثر فترة تأخير تقرير المراجعة بعدة عوامل منها ما يرتبط بخصائص حوكمة الشركات، ومنها ما يرتبط بمتغيرات جودة المراجعة، ومنها ما يرتبط بخصائص الشركة، إلا أن نتائج الدراسات السابقة جاءت متباينة بخصوص طبيعة ونوع العلاقة بين تلك العوامل وفترة تأخير تقرير المراجعة.

ثانياً، على المستوى التطبيقي:

١- لم تتوصل الدراسة إلى دليل يثبت وجود علاقة معنوية إحصائياً بين خصائص مجلس الإدارة وفترة تأخير تقرير المراجعة. وقد يشير ذلك إلى الحاجة إلى دعم ممارسات مجالس الإدارة في الشركات السعودية، والحاجة إلى الانتقال من مجرد الاستيفاء الشكلي لمتطلبات تكوين مجالس الإدارة، إلى أداء الدور الموضوعي الفعال لأعضاء المجلس في مجال التقرير المالي وتحقيق شفافية الشركات.

٢- لم تتوصل الدراسة إلى دليل يثبت وجود تأثير دال إحصائياً لحجم واستقلال لجنة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة، وهذا يتطلب أمرين: الأول، تكوين لجان المراجعة بحجم يتناسب مع حجم الأعمال وحجم الشركة حتى تستطيع أداء دور فعال في أنشطة المراجعة والتقرير المالي. والثاني، هو ضرورة دعم استقلال لجنة المراجعة من خلال زيادة عدد الأعضاء المستقلين باللجنة، وكذلك مراعاة اختيار الأعضاء المستقلين ذوي المعرفة بالأمور المالية والمحاسبية.

٣- توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي دال إحصائياً لنشاط اللجنة ومعرفة الأعضاء في فترة تأخير تقرير المراجعة، وهو ما يفسر سعي لجان المراجعة النشطة والتي تملك درجة عالية من المعرفة إلى تحقيق جودة مراجعة مرتفعة، ويترتب على ذلك زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة. لذا؛ يجب التأكيد على أعضاء اللجان بضرورة تحقيق التوازن بين توقيت نشر التقارير المالية وتحقيق أعلى جودة للمراجعة.

٤- لم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة معنوية إحصائياً بين السمعة المهنية للمراجع وفترة تأخير تقرير المراجعة، وهذا يشير إلى أنه ليس بالضرورة أن تقدم مكاتب المراجعة الكبرى خدمات مراجعة عالية الجودة مقارنةً بالمكاتب الصغيرة، فقد تحرص المكاتب الصغيرة على بناء سمعة مهنية عالية من خلال الالتزام بتوقيت المراجعة وسرعة الانتهاء من أعمالها، مما يؤدي إلى تخفيض فترة تأخير تقارير المراجعة.

٥- أثبتت الدراسة وجود علاقة ارتباط طردي ومعنوي بين تغيير المراجع وفترة تأخير تقرير المراجعة؛ حيث يؤدي تغيير المراجع إلى زيادة فترة تأخير تقرير المراجعة، وقد يرجع ذلك إلى حاجة المراجعين الجدد إلى فترة زمنية أكبر لدراسة الرقابة الداخلية وطبيعة أنشطة الشركة ومخاطر المراجعة، ويظهر ذلك بشكل أكثر وضوحاً في العام الأول من تغيير المراجع.

٦- أثبتت الدراسة وجود تأثير سلبي ومعنوي للعائد على الأصول في فترة تأخير تقرير المراجعة، وهو ما يعني أن الشركات التي تحقق خسائر تميل إلى تأخير تقرير المراجعة؛ تجنباً لردود الأفعال السلبية لأسواق المال والمستثمرين، بينما تنخفض فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات التي تحقق صافي أرباح، وتصل فترة تأخير تقرير المراجعة إلى أدنى مستوياتها عند أعلى معدلات إيجابية للعائد على الأصول.

٢/٥ التوصيات:

في ضوء ما أسفرت عنه نتائج الدراسة، تم التوصل إلى عدد من التوصيات على النحو الآتي:

- التأكيد على أهمية إصدار تقارير المراجعة في التوقيت المناسب لدعم ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في معلومات التقارير المالية.
- دعم خصائص مجلس الإدارة بهدف زيادة كفاءة وفعالية المجالس في الشركات المدرجة في السوق السعودية للأسهم.
- توجيه أنظار الجهات التنظيمية نحو زيادة متطلبات استقلال لجنة المراجعة لأداء دور فعال في تأكيد جودة التقارير المالية وتخفيض فترة تأخير التقارير.
- الاهتمام باختيار المراجع وعملية تغييره، ودور ذلك في زيادة جودة المراجعة وتخفيض فترة تأخير التقارير.

٣/٥ محددات الدراسة:

استخدمت الدراسة بيانات التقارير المالية وتقارير مجلس الإدارة المنشورة للتحقق من أثر حوكمة الشركات وجودة المراجعة في فترة تأخير تقرير المراجعة في الشركات غير المالية المدرجة بالسوق السعودية للأسهم، إلا أنها لم تتطرق إلى قطاع البنوك أو الشركات المالية. كما لم تتناول الدراسة تأثير إزدواجية رئيس مجلس الإدارة أو خبرة أعضاء المجلس في أمور الحوكمة أو انشغال أعضاء المجلس على فترة تأخير التقرير، ولم تتعرض لتأثير الخصائص الديموغرافية لأعضاء لجنة المراجعة أو درجة انشغالهم بأعمال أخرى في فترة تأخير تقرير المراجعة. وفيما يتعلق بجودة المراجعة، لم تتناول الدراسة أثر نوع الرأي، أو أتعاب المراجع، أو التخصص الصناعي في فترة تأخير تقرير المراجعة. كما لم تأخذ الدراسة في الحسبان تأثير

جائحة كوفيد ١٩ وفترة الإغلاق التي تعرضت لها الشركات في السوق السعودية للأسهم. وأخيراً، لم تتعرض الدراسة إلى تأثير أنماط هيكل الملكية في فترة تأخير التقرير، ويرجع ذلك إلى الرغبة في التركيز بالبحث والتحليل على عدة متغيرات، مع صعوبة تناول جميع هذه المتغيرات في دراسة واحدة. وتعد تلك المحددات مجالات بحثية يمكن أن يتطرق إليها الباحثون في الدراسات القادمة.

المراجع:

أولاً: مراجع باللغة العربية:

- باجاحر، محمد صالح؛ آل مزهر، علي مشبب يحي؛ الهباش، مريع سعد مريع (٢٠٢٢). «أثر خصائص لجنة المراجعة على توقيت إصدار تقرير مراجع الحسابات: دراسة تطبيقية على الشركات السعودية». المجلة العربية للإدارة، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، ٤٢(٣): ١٥١-١٧٠.
- بسيوني، عبد الرحيم عوض عبد الخالق (٢٠٢٣). «دراسة مقارنة لطرق علاج مشكلة الازدواج الخطي بالتطبيق على الهجرة الداخلية في مصر». مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ٤٣(١): ١١٨٠-١٢١٣.
- حمـد، عدنان نادر؛ عبدالله، فيصل نجم الدين (٢٠١٩). «أثـر المؤشرات المالية وغير المالية في توقيت إصدار التقارير المالية السـنوية: دراسـة تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية والخدمية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية». مجلة الفنون والأدب وعلوم الإنسانيات والاجتماع، ٣٩: ٤١٠-٤٤٢.
- خميس، محمد عبدالله حسين؛ الخواجة، مصطفى عبد المنعم؛ قاروصة، أحمد محمد (٢٠٢٣). «دراسة مقارنة لبعض معالجات مشكلتي الازدواج الخطي والارتباط الذاتي للبواقي». مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية، ٦٠(٤): ٣٤٧-٣٦٣.
- راشد، محمد إبراهيم محمد (٢٠٢٣). «أثر تطبيق مستحدثات المعايير المحاسبية على العلاقة بين طول فترة ارتباط مراقب الحسـابات ومكتبه بعميله وتأخير تقرير المراجعة - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية». مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٧(١): ٢٨٣-٣٥٢.
- زاهـر، أحمـد محمد (٢٠١٢). «محـددات إبطاء التقاريـر المالية بالتطبيق على الشركات المسـاهمة المصرية: دراسة اختبارية». رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الزقازيق.
- سـامي، مجدي محمـد (٢٠٠٩). «دور لجان المراجعة في حوكمـة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية المنشـورة في بيئة الأعمال المصرية». مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢: ١-٤٢.
- سـليم، أيمن عطوة عزازي (٢٠١٩). «مدى تأثير آليـات الحوكمة الداخلية وخصائص المراجع الخارجي على توقيت إصدار التقارير المالية: دراسـة اختباريه على الشركات المسـاهمة المصرية». مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣(١): ٢٩١-٣٣٣.
- السـواح، تامر إبراهيم (٢٠٢٠). «أثر فترة ارتباط مراجع الحسـابات بعمليـة وفاعلية لجنة المراجعة على تأخير تقرير المراجعة: دراسـة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية». مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة بني سويف، ٣: ١٦٦-٢٥٩.

- السيد، محمد صابر حموده (٢٠١٨). «أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع- دراسة تطبيقية». مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢(١): ٢٤٧-٣٠٩.

- علي، نهـى محمـد زكي محمد (٢٠٢٢). «العلاقة بين قابلية التقاريـر المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية». مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٦(١): ١٧١-٢٣٢.

- عيطة، متولي السيد متولي (٢٠٢١). «أثر فعالية لجان المراجعة وجودة المراجعة الخارجية على توقيت إصدار التقرير المالي السنوي: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بمؤشر EGX100». المجلة العلمية للدراسات المحاسبية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، ٣(١): ٣٢-٩٥.

- لائحة حوكمة الشركات، الصادرة عن مجلس هيئة السـوق المالية، المعدلة بقرار مجلس هيئة السـوق المالية رقم ١-٩٤-٢٠٢٢ وتاريخ ١٤٤٤/١/٢٤هـ الموافق ٢٠٢٢/٨/٢٢م.

- متـولي، محمود موسى عبدالعال؛ حسين، محمد سـعد أحمد (٢٠٢٣). «أثـر البيانات الضخمة وحجم منشأة المراجعة على جودة التقارير المالية وتأخر إصدار تقرير المراجعة - دليل من البنوك المصرية». المجلة العلمية للبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة المنوفية، ٥٠(٣): ٦٣٥-٧٠٥.

- محمـد، سـامي حسـن علي (٢٠١٦). «إطار مقترح لقياس وتفـسير التأثير المشترك لـكلٍ من التخصص الصناعـي والفترة الزمنية لارتبـاط المراجع بالشركة على تأخير توقيت إصـدار تقرير المراجعة للشركات المساهمة: دراسة تطبيقية». مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٠(١): ٣٠٣-٣٥٢.

- مطـاوع، أحمد كمال (٢٠١٩). «أثر خصائص لجنة المراجعـة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسـابات: دراسة تطبيقية». مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢٣(٢): ١٤٣-١٩٠.

- نظام الشركات الصادر عن وزارة التجارة وهيئة السوق المالية السعودية في عام ٢٠٢٢.

- نمير، أمينـة رمضـان محمد (٢٠١٧). «تأثير إدارة مسـتوى خطر أعمال مراقب الحسـابات على علاقة مستوى هذا الخطر بمدى تأخير إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة بالبورصة المصرية». مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا، ١: ٣٣٨-٣٩٢.

- هيئة السـوق المالية السعودية (٢٠١٦). «تعديل فترة إعلان القوائم المالية الأولية والسنوية». المملكة العربية السعودية.

ثانياً: مراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdillah, M. R., Mardijuwono, A. W. and Habiburrochman, H. (2019). "The Effect of Company Characteristics and Auditor Characteristics on Audit Report Lag". Asian Journal of Accounting Research, 4(1): 129-144.

- Abdullah, S. N. (2007). "Board Composition, Audit Committee and Timeliness of Corporate Financial Reports in Malaysia". Corporate Ownership and Control, 4(2): 33-45.

- Aljaaidi, K. S., Oilier, W. K. H and Bagulaidah, G. S. (2019). "Audit Committee Activity and Audit Report Lag in Saudi Arabia". ATASU, 23(3): 206-221.

- Alkebsee, R. H., Habib, A., Huang, H. J. and Tian, G. (2022). "The Gender-Diverse Audit Committee and Audit Report Lag: Evidence from China". International Journal of Auditing, 26(2): 314-337.

- Almutawa, A. and Suwaidan, M. S. (2022). "Corporate Governance and Audit Report Timeliness: Evidence from Kuwait". International Journal of Innovation, Creativity and Change, 16(1): 972-987.

- Alsheikh, A. H. and Alsheikh, W. H. (2023). "Does Audit Committee Busyness Impact Audit Report Lag?". International Journal of Financial Studies, 11(1), 48; https://doi.org/10.3390/ijfs11010048.

- Apadore, K. and Yusof, A. M. (2020). "Board Characteristics and Audit Report Lag". International Journal of Management, 11(10): 1846-1860.

- Arianpoor, A. (2019). "Impact of Audit Report Lag, Institutional Ownership and Board Characteristics on Financial Performance". Iranian Journal of Accounting, Auditing and Finance, 3(2): 83-97.

- Bagulaidah, G. S., Aljaaidi, K. S. and Al-Moataz, E. (2017). "The Relationship of Audit Report Delay, Auditor ccompetency, Audit Committee size and Meetings With Respect to Financial Performance Among Listed Companies In Sultanate Of Oman". Journal of Al-Quds Open University for Administrative and Economic Research , 2(8): 21-31.

- Basuony, M. A. K., Mohamed, E. K. A., Hussain, M. M. and Marie, O. K. (2016). "Board Characteristics, Ownership Structure and Audit Report Lag in the Middle East". International Journal of Corporate Governance, 7(2): 180-205.
- Bhuiyan, M. B. U. and Man, Y. (2019). Audit Report Lag and Cost of Equity Capital. Working Paper. https://nzfc.ac.nz/papers/updated_21/59.pdf.
- Choi, J. and Park, H. J. (2021). "Business Strategy and Audit Efforts - Focusing on Audit Report Lags: An Empirical Study in Korea". Journal of Asian Finance, Economics and Business, 8(7): 525-532.
- Dao, M. and Pham, T. (2014). "Audit Tenure, Auditor Specialization and Audit Report Lag". Managerial Auditing Journal, 29(6): 490-512.
- Durand, G. (2019). "The Determinants of Audit Report Lag: A Meta-Analysis". Managerial Auditing Journal, 34(1): 44-75.
- Egbunike, P. A. and Asizu, P. (2020). "Audit Fees and Audit Report Lag". EPRA International Journal of Research and Development, 5(7): 181-187.
- Eghliaow, S. M. (2013). An Empirical Examination of the Determinants of Audit Report Delay in Libya. PHD thesis, College of Business, Victoria University.
- El-Bannany, M. (2008). "Factors Affecting Audit Report Lag in Banks: The Egyptian Case". Corporate Ownership and Control, 5(3): 54-61.
- Escaloni, S. and Mareque, M. (2021). "Audit Report Lag. Differential Analysis between Spanish SMEs and Non-SMEs. Sustainability". 13, 12830. https://doi.org/10.3390/ su132212830.
- Ezat, A. N., Bekheet, M. N., Abulaila, M.D., Hendaoui, A. A., Faramawi, F. A. and Aljuwaie, H. F. (2021). "The Association between Audit Report Lag and Audit Quality, and Audit Committee in the Saudi Arabia Context". Ilkogretim Online - Elementary Education Online, 20(6): 1522-1540.
- Fakhfakh, I. and Jarboui, A. (2022). "Earnings Management and Audit Report Lag: The role of Audit Risk-Tunisian Evidence". Accounting and Management Information Systems, 21(1): 113-135.

- Gamra, S., Hamza, F. and Borgi, H. (2022). "The impact of IFRS adoption and corporate governance mechanisms on audit report lag: evidence from an emerging country". Journal of Accounting and Management Information Systems, 21(4): 604-630.
- Gacheru, G. W. (2018). The Relevance of Audit Report Lag and its Corporate Governance Determinants among Listed Companies in the East African Community States. Master Thesis, Strathmore University.
- Habib, A. and Huang, H. (2017). Abnormally Long Audit Report Lag and Future Stock Price Crash Risk: Evidence from China. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3010897.
- Habib, A., and Muhammadi, A. H. (2018). "Political Connections and Audit Report Lag: Indonesian Evidence". International Journal of Accounting and Information Management, 26(1): 59-80.
- Habib, A., Bhuiyan, M. B. U., Huang, H. J. and Miah, M. S. (2019). "Determinants of audit report lag: A meta-analysis". International Journal of Auditing, 23(1): 20-44.
- Handoko, B. L. and Marshella, M. (2020). "Analysis of Factors Affecting Audit Lag Reports in the Consumer Goods Industrial Manufacturing Company". International Journal of Innovation, Creativity and Change, 12(8): 700-713.
- Hashim, U. J. B. and Abdul Rahman, R. B. (2011). "Audit Report Lag and the Effectiveness of Audit Committee among Malaysian Listed Companies". International Bulletin of Business Administration, 10: 50-61.
- Hendi and Sitorus, R. (2023). "An Empirical Research on Audit Report Timeliness". Journal of Accounting and Finance, 25(1): 39-53.
- Ilaboya, O. J. and Christian, I. (2014). "Corporate Governance and Audit Report Lag in Nigeria". International Journal of Humanities and Social Science, 4(13): 172-180.
- Jura, J. V. J. and Tewu, ML, D. (2021). "Factors Affecting Audit Report Lag (Empirical Studies on Manufacturing Listed Companies on the Indonesia Stock Exchange)". Petra International Journal of Business Studies, 4(1): 44-54.

- Kaaroud, M. A., Ariffin, N. and Ahmad, M. (2020). "The Extent of Audit Report Lag and Governance Mechanisms: Evidence from Islamic Banking Institutions in Malaysia". Journal of Islamic Accounting and Business Research, 11(1): 70–89.
- Kamil, K., Widyatuti, T., Ahmar, N., and Zulkifli. (2023). "Determinants Audit Report Delay and Its Effects on Investor Reaction in Public Companies in Indonesia". Economics and Business Quarterly Reviews, 6(1): 124-139.
- Khuong, N. V., Tai, T., Thao, N. T., Minh, T.P., Ngan, T. K. and Phuong, P. T. (2023). "Does corporate governance reduce audit report lag?", Corporate governance, 13(4): 383-404.
- Knechel, W. R. and Payne, J. L. (2001). "Additional Evidence on Audit Report Lag". Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20(1): 137-146.
- Lee, H. Y. and Jahng, G. J. (2008). "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Korea - An Examination Of Auditor-Related Factors". The Journal of Applied Business Research, 24(2): 27-44.
- Lin, C.C. (2020). "Relationship between Individual Auditor Characteristics and Audit Report Lag: Evidence from Taiwan". Journal of Business and Social Science Review, 1(7): 24-34.
- Maharani, D. A. and Redjo, P. R. D. (2023). "Corporate Governance Factors on Audit Report Lag". JAS -Journal of Accounting Sharia, 7(1): 58-72.
- Maranjory, M. and Tajani, M. K. (2022). "Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence from Iran". Big Data and Computing Visions, 2(1): 49-60.
- Mazkiyani, N. and Handoyo, S. (2017). "Audit Report Lag of Listed Companies in Indonesia Stock Exchange". Journal of Business Application, 17 (1): 77-95.
- Mohamad-Nor, M. N. Shafie, R. and Wan-Hussin, W. N. (2010). "Corporate Governance and Audit Report Lag in Malaysia". Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance, 6(2): 57-84.
- Mohiuddin, M.D. (2012). An Empirical Investigation into Audit Committee Practices in Bangladesh: The Case of Companies Listed on The Dhaka Stock Exchange (DSE). PhD Theses, Cardiff Business School, Cardiff University.

- Muhammad, M. I. (2020). "Effects of Auditor Attributes on Audit Reporting Lag: Empirical Evidence from Nigerian Service Firms". Asian Journal of Empirical Research, 10(4): 127-136.
- Mukhtaruddin , Oktarina, R., Relasari and Abukosim (2015). "Firm and Auditor Characteristics, and Audit Report Lag in Manufacturing Companies Listed on Indonesia Stock Exchange during 2008-2012". Expert Journal of Business and Management, 3(1): 13 -26.
- Nehme, R., Assaker, G. and Khalife, R. (2015). "Dynamics of Audit Lag – Board of Directors and Audit Committees' Effect". Corporate Ownership and Control, 12(3): 281-294.
- Nouraldeen, R. M., Mandour, M. and Hegazy, W. (2021). "Audit Report Lag: Do Company Characteristics and Corporate Governance Factors Matter? Empirical Evidence from Lebanese Commercial Banks". BAU Journal - Society, Culture and Human Behavior, 2(2): Article 13.
- Nuristya, E. R. and Ratmono, D. (2022). "The Role of Audit Report Lag in Mediating the Effect of Auditor Switching and Financial Distress on Financial Statement Fraud". SRIWIJAYA International Journal of Dynamic Economics and Business, 6(2): 165-184.
- Ocak, M. and Ozden, E. A. (2018). "Signing Auditor-Specific Characteristics And Audit Report Lag: A Research From Turkey". The Journal of Applied Business Research, 34(2): 277-294.
- Oh, H. and Jeon, H. (2022). "Does Corporate Sustainable Management Reduce Audit Report Lag?". Sustainability, 14(13), 7684; https://doi.org/10.3390/su14137684
- Raweh, N. A. M., Kamardin, H. and Malik, M. (2019). "Audit Committee Characteristics and Audit Report Lag: Evidence From Oman". International Journal of Accounting and Financial Reporting, 9(1): 152-169.
- Salleh, N. and Haat, M. (2014). "Audit Committee and Earnings Management: Pre and Post MCCG". International Review of Management and Business Research, 3(1): 307-318.

- Salleh, Z., Baatwah, S. R. and Ahmad, N. (2017). "Audit Committee Financial Expertise and Audit Report Lag: Malaysia Further Insight". Asian Journal of Accounting and Governance, 8: 137–150.

- Singh, H. and Sultana, N. (2011). "Board of Director Characteristics and Audit Report Lag: Australian Evidence". Corporate Board: Role, Duties and Composition, 7(3): 38-51.

- Shofiyah, L. and Suryani, A. W. (2020). Audit Report Lag and Its Determinants. 3rd International Research Conference on Economics and Business, KNE Social Sciences.

- Stanley, O., Adesewa, R., Nkak, E. and Promise, E. (2020). "Audit Committee Attributes and Audit Report Lag of Quoted Industrial Companies in Nigeria". IOSR Journal of Business and Management, 22(5): 1-9.

- Sudradjat and Mai, M. U. (2022). "Corporate Governance and Audit Report Lag in Non-Financial Companies on the Indonesia Stock Exchange". Journal of Accounting Research, Organization, and Economics, 5(2): 124-135.

- Sun, H. (2023). "Corporate Governance and Reporting Quality of Accounts in China-listed Firms. A Moderating Role of Ownership Pattern". PLOS ONE 18(11): e0295253. https://doi.org/10.1371/journal.pone.0295253.

- Tolulola, L. and Yoshikatsu, S. (2022). "Financial Reporting Lag during COVID-19: Evidence from Flash Reporting in Japan". Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics, DOI: 10.1080/16081625.2022.2147967.

- Wulandari, S. and Barokah, Z. (2022). "Determinants of Audit Report Lag: Evidence from Commercial Banks in Indonesia". The Indonesian Journal of Accounting Research, 25(3): 413 – 436.

- Zheng, F. (2019). "The Impact of Accounting Information Comparability on Audit Time Lag". Advances in Social Science, Education and Humanities Research, 428: 214-224.

ملحق الشركات

القطاع	اسم الشركة	الكود
الطاقة	المصافي	2030
	البحري	4030
	الدريس	4200
	بترو رابغ	2380
المواد الأساسية	مبكو	1202
	معادن	1211
	أسلاك	1301
	سابك	2010
	جيسكو	2090
	أسمنت حائل	3001
	أسمنت السعودية	3030
	أسمنت القصيم	3040
	أسمنت نجران	3002
	التصنيع	2060
	أنابيب السعودية	1320
	فيبكو	2180
	نماء للكيماويات	2210
السلع الرأسمالية	أسترا الصناعية	1212
	الخزف السعودي	2040
	صادرات	4140
الخدمات التجارية والمهنية	مهارة	1831
	صدر	1832
النقل	الخدمات الأرضية	4031
	بدجت السعودية	4260
السلع طويلة الأجل	الأصيل	4012
	صدق	2130

القطاع	اسم الشركة	الكود
الخدمات الاستهلاكية	الوطنية للتعليم	4291
	الخليج للتدريب	4290
	دور	4010
	سيرا	1810
	عطاء	4292
تجزئة السلع الكمالية	إكسترا	4003
	جرير	4190
	ساسكو	4050
	أبو معطي	4191
تجزئة الأغذية	أسواق المزرعة	4006
	النهدي	4164
	أسواق العثيم	4001
	أنعام القابضة	4061
إنتاج الأغذية	مجموعة صافولا	2050
	سدافكو	2270
	المراعي	2280
	نادك	6010
	الأسماك	6050
الرعاية الصحية	الكيميائية	2230
	الحمادي	4007
	المواساة	4002
	أيان	2140
	دلة الصحية	4004
التطبيقات وخدمات التقنية	سلوشنز	7202
الاتصالات	زين السعودية	7030
المرافق العامة	الخريف	2081
	الغاز	2080
	مرافق	2083

القطاع	اسم الشركة	الكود
إدارة وتطوير العقارات	طيبة	4090
	مكة	4100
	إعمار	4220
	سمو	4323
	رتال	4322
	الأندلس	4320

IPA
معهد الإدارة العامة
Institute of Public Administration
1961

PUBLIC ADMINISTRATION JOURNAL

A Professional Peer Reviewed Quarterly Journal Published by the Institute of Public Administration

CONTENTS:

- The Impact of Corporate Governance and Audit Quality on Audit Report Lag: Evidence from the Listed Companies in the Saudi Stock Market.

  Dr. Ramadan Aref Mahrous

- RegTech is an Enabler of Transformation in Legislation, Regulation and Compliance: An Analytical Study.

  Dr. Hani Eftikhar Alturkostani

- The Role of Attitude Toward Use as a Mediating Variable Between Augmented Reality Marketing Characteristics and Behavioral Intention to Use: An Empirical Study.

  Dr. Mays M. Mufid Shanan
  Prof. Suleiman Salim Ali
  Prof. Ali Mohammad Jeblak

- Mediating Work Flourishing in the Relationship between Creative Leadership and Sustainable Performance: A Field Study.

  Prof. Abdul Aziz Ali Marzouq
  Dr. Mohammad abd El-Ghaffar Alm Elden

- Digital Assets and Financial Inclusion: An Exploratory Bibliometric Review.

  Dr. Gihane Magdi Gazia

- Integrating artificial intelligence and human resource management: a review and future research agenda.

  By: Qinyan Gong, Di Fan and Timothy Bartram
  Translated by: Dr. Ibrahim Jaafar Lewaisat
  Revised by: Dr. Abdullah bin Nazzal Al-Anazi

تصميم وإخراج وطباعة
الإدارة العامة للنشر والخدمات اللغوية
معهد الإدارة العامة