المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات
International Journal of Research and Studies Publishing
ISSN: 2709-7064
المجلد 6 - الإصدار 65
تأريخ النشر: 20 مارس 2025 م

أثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة (دليل تطبيقي من الشركات المقيدة في السوق المالية السعودية)

The Effect of Family Ownership on the Relationship between Auditor Rotation and Key Audit Matters Disclosure (An Empirical Evidence from Listed Companies in Saudi Stock Exchange)

إعداد: الباحث/ ناصر عبد الرحمن إبراهيم الدخيل
ماجستير محاسبة، قسم المحاسبة، كليات الشرق العربي، المملكة العربية السعودية
Email: nasser_da@hotmail.com
الدكتور/ محمد خميس زيتون
أستاذ مشارك، قسم المحاسبة، كليات الشرق العربي، المملكة العربية السعودية
Email: mkzaytoun@arabeast.edu.sa

الملخص:

استهدفت الدراسة اختبار العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، بالإضافة إلى أثر الملكية العائلية على هذه العلاقة، باستخدام عينة من الشركات غير المالية المدرجة في السوق المالية السعودية عن الفترة من 2019م إلى 2023م. وقد توصلت الدراسة إلى أن: هناك تأثير سلبي ومعنوي لتدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث أن في السنة الأولى بعد تدوير المراجع يقل عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة. وهناك تأثير إيجابي وغير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجع؛ ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية. وهناك تأثير إيجابي ومعنوي لتدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث أن في السنة الأولى بعد تدوير مكتب المراجعة يزداد عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة. وهناك تأثير سلبي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية. وقد أوصت الدراسة المشرعين والمنظمين بضرورة إعادة تقييم التدوير الإلزامي للمراجع وأيضاً لمكتب المراجعة بهدف إدراك إيجابيات وسلبيات التدوير في البيئة السعودية، وكذلك أوصت المراجعون بضرورة الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي لفقرة الأمور الرئيسة للمراجعة من حيث نوع الإفصاح المتضمن سواء فيما يتعلق بوصف الأمر الرئيس أو إجراءات المراجعة المنفذة.

الكلمات المفتاحية: تدوير المراجع، تدوير مكتب المراجعة، الأمور الرئيسة للمراجعة، الملكية العائلية، معيار المراجعة الدولي 701.

المجلة الدولية لنشر البحوث والدراسات
International Journal of Research and Studies Publishing
ISSN: 2709-7064
المجلد 6 - الإصدار 65
تأريخ النشر: 20 مارس 2025 م

The Effect of Family Ownership on the Relationship between Auditor Rotation and Key Audit Matters Disclosure (An Empirical Evidence from Listed Companies in Saudi Stock Exchange)

Nasser Abdulrahman Ibrahim Al-Dakhil
Master of Accounting, Accounting Department, Arab East Colleges, Kingdom of Saudi Arabia
Dr. Mohammad Khamrs Zaytoun
Associate Professor, Department of Accounting, Arab East Colleges, Kingdom of Saudi Arabia

Abstract

The study aimed to investing the relationship between auditor rotation and key audit matters disclosure, in addition to the impact of family ownership on this relationship, using a sample of non-financial companies listed in Saudi Stock Exchange for the period from 2019 to 2023. The study concluded that: There is a negative and significant impact of auditor rotation on key audit matters disclosure; as in the first year after auditor rotation, the number of key audit matters disclosed in the audit report decreases. In addition, there is a positive and insignificant impact of the moderating variable of family ownership and auditor rotation on key auditor matters disclosure; this indicates that the impact of auditor rotation on key audit matters disclosure does not differ according to family ownership of companies listed in Saudi Stock Exchange. In addition, there is a positive and significant impact of audit firm rotation and key audit matters disclosure; as in the first year after audit firm rotation, the number of key audit matters disclosed in the audit report increases. In addition, there is a negative but insignificant effect of the moderating of family ownership and audit firm rotation on key audit matters disclosure, indicating that the effect of audit firm rotation on disclosure of key audit matters does not differ according to family ownership of companies listed on the Saudi Stock Exchange. The study recommended that legislators and regulators re-evaluate the mandatory rotation of auditors and the audit firm in order to understand the positives and negatives of rotation in the Saudi context. It also recommended that auditors pay attention to the informational content of the key audit matters paragraph in terms of the type of disclosure included, whether in relation to the description of the key matter or the audit procedures implemented.

Keywords: Auditor Rotation, Audit Firm Rotation, key Audit Matters, Family Ownership, ISA 701.

1. المقدمة:

يعد الهدف الأساسي لتقرير المراجع توصيل معلومة ملائمة ويعتمد عليها لأصحاب المصالح عن مدى عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، وقد بدأ المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB)[1] منذ 2009م عدة مشاريع هدفها تعزيز القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع ومصداقيته، وقد أسفرت تلك الجهود عن تعديلات عديدة أهمها إصدار معيار المراجعة الدولي رقم 701 (ISA 701) عام 2015م بعنوان "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"[2]، وقد ألزم المراجع عند مراجعته لشركة مدرجة بداية من 2016/12/15م أن يتضمن تقريره فقرة بعنوان "الأمور الرئيسة للمراجعة"، وحدد في الفقرة الثانية منه أن الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن عملية المراجعة التي تم تنفيذها (ISA 701) (كساب، 2023). ومنذ ذلك الوقت أهتم البحث المحاسبي بدراسة أثر إدراج فقرة الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع على القيمة المعلوماتية للتقرير ومدى مصداقية تقرير المراجع، وهل هناك عوامل تؤثر في تحديد تلك الأمور الرئيسة سواء من حيث العدد أو النوع أو طريقة صياغة الأمر الرئيس (كساب 2023، طنطاوي، 2023).

ومن ناحية أخرى، لقي تدوير المراجعين اهتماماً متزايداً من صناع السياسة في السنوات الأخيرة، كوسيلة ممكنة لتعزيز استقلال المراجع وزيادة موضوعيته ونزعة الشك المهني لديه (Ernst &Young, 2013)، وعلى الرغم من أن تدوير المراجعين من الاتجاهات التي ما زالت تثير الجدل في الأوساط العلمية والمهنية، فإن وضع حد أقصى لمدة تعاقد شركة معينة مع مكتب مراجعة ليس فكرة جديدة (Stanley & DeZoort, 2007)، فقد تمت مناقشة هذا الاتجاه منذ عام 1970م (Hitchcock, 2011). ففي عام 1977م، على سبيل المثال، أوصى تقرير[3] Report Metcalf بضرورة تدوير المراجع لمواجهة مشكلات الاستقلال التي نشأت بسبب وجود علاقات طويلة بين شركات المساهمة ومكاتب المراجعة المتعاقدة معها (Roush et al.2011) و(منصور، 2017).

ويعتبر التدوير الإلزامي للمراجعين من الأمور التي أثارت جدلاً واسعاً بين مؤيد ومعارض، فالمؤيدون يرون أنها تؤثر تأثيراً ايجابياً على جودة عملية المراجعة، باعتبار أن طول فترة التعاقد بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة لا تضمن استقلاليته وتخلق نوعاً من العلاقة الشخصية التي تفسد عملية المراجعة، وتتيح للشركة إمكانية التلاعب بأرباحها مما يعكس فشل المراجع في إصدار رأي مناسب، أما المعارضون فلا يجدون أي إثبات على ذلك، بل العكس يرون أن التكلفة المصاحبة للإلزام بتقييد مدة العلاقة التعاقدية بين المراجع وعميله تفوق المنافع المتوقعة، فمعرفة المراجع بكيفية تطبيق النظام المحاسبي وهيكل الرقابة الداخلية تشكل أموراً حاسمة لاكتشاف المراجع الأخطاء والغش التي تحويها القوائم المالية وبالتالي إمكانية إبداء رأيه بشكل مناسب (مشتهي، 2014).

هذا من جانب ومن جانب آخر، تمثل الملكية العائلية فئة مميزة من المستثمرين؛ حيث تمتلك محافظ غير متنوعة؛ لأن ثروتها تتركز في الشركات على المدى الطويل، وغالبًا ما يشغل أفراد العائلة مناصب إدارية عليا، وتتميز حوكمة الشركات فيها

---

[1] International Auditing and Assurance Standards Board

[2] Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditors Report""

[3] تقرير Metcalf هو تقرير ينتقد مهنة المحاسبة والمراجعة الأمريكية وتأثير مكاتب المراجعة "الثمانية الكبرى"، صدر في عام 1976 من قبل السيناتور لي Metcalf، الذي ترأس لجنة مجلس الشيوخ الأمريكي التي فحصت مهنة المحاسبة والمراجعة.

بتوحيد الملكية والرقابة (El-Dyasty & Elamer, 2021). فقد خلصت دراسة Ianniello et al.(2015) إلى أن الملكية العائلية تميل إلى تثبيط اختيار مراجع حسن السمعة، وذلك بسبب أن هناك ميلاً إلى الحفاظ على عدم تماثل المعلومات، مع احتمال تضارب أعلى في المصالح، على حساب أصحاب المصالح الآخرين وخاصة مساهمي الأقلية.

وبناءً على ما سبق يسعى إلى محاولة اختبار العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجعة، وتأثير الملكية العائلية على هذه العلاقة في بيئة الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية. تتمحور مشكلة البحث في الإجابة عن السؤالين التاليين: ما معنوية واتجاه العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؟ ما أثر الملكية العائلية على معنوية واتجاه العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. ويتمثل هدف البحث اختبار العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وأثر الملكية العائلية على هذه العلاقة. وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة في السوق المالية السعودية عن الفترة من 2019م حتى 2023م.

ويستمد البحث أهميته العلمية من أن إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (701) يشكل تعديلاً جوهرياً في شكل ومحتوى تقرير المراجع، وقد حظي هذا التعديل بالمزيد من الاهتمام من جانب العديد من الباحثين في العديد من دول العالم المتقدم؛ حيث تعددت الدراسات التي استهدفت التحقق من قدرة هذا التعديل على تحقيق قيمة مضافة لتقرير المراجع، خاصة فيما يتعلق بزيادة مستوى الشفافية. كما ترجع أهمية البحث إلى ندرة البحوث العربية -في حدود علم الباحثان -التي تناولت آثار ومحددات تبنى تطبيق هذا المعيار المستحدث في الشركات بشكل عام، والشركات العائلية بشكل خاص. ولذلك يعد البحث امتداداً لأدبيات الفكر المحاسبي التي تهتم بقياس تأثير الملكية العائلية على جهد المراجع وجودة أدائه. كما يستمد البحث أهميته العملية من خلال سعيه لتوضيح العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وبهدف معرفة ما إذا كان يؤثر الملكية العائلية على جودة المراجعة، ويأتي ذلك في ظل تركز الملكية العائلية المرتفع في الشركات السعودية بما ينعكس على كفاءة السوق المالية. علاوة إلى ذلك، يستمد البحث أهميته من خلال تقديم قيمة مضافة للجهات التشريعية والرقابية مثل وزارة التجارة والهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في معرفة آثار تدوير المراجع وما إذا كانت المدة النظامية للتدوير لها تأثير على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

وتتمثل حدود البحث في أن نطاقه يقتصر نطاق على اختبار أثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وبالتالي يخرج عنه دراسة تأثير أنماط الملكية الأخرى، مثل الملكية الإدارية أو الحكومية أو الأجنبية، على العلاقة محل الدراسة. كما يخرج عن نطاق البحث اختبار العوامل الأخرى التي قد تؤثر في الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، مثل خصائص مكتب المراجعة أو خصائص لجنة المراجعة أو خصائص عميل المراجعة بخلاف تدوير المراجع.

وأخيرًا؛ انطلاقًا من مشكلة البحث، وتحقيقًا لهدفه، وفي ضوء حدوده؛ يتضمن ما تبقى من البحث ما يلي:

2- تدوير المراجع في المملكة العربية السعودية.

3- تحليل البحث المحاسبي الذي تناول العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة واستخلاص فرض البحث الأول.

4- الشركات العائلية في المملكة العربية السعودية.

5- تحليل البحث الذي العلاقة بين أثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة واستخلاص الفرض الثاني.

6- الدراسة التطبيقية.

7- خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة مستقبلًا.

2. تدوير المراجع في المملكة العربية السعودية

وفقا لهيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية(Securities and Exchange Commission (SEC يعرف التدوير بأنه " تحقيق التوازن بين الحاجة لوجود نظرة فاحصة للمكلف بالمراجعة والحفاظ على استمرارية الاستقلالية والجودة في المراجعة" (Daugherty et al, 2010)، وتوضيحا لذلك عرف قانون Sarbanes Oxley تدوير المراجع بأنه الفترة المحددة من السنوات التي يقضيها مكتب المراجعة في العمل لدى العميل ما قبل تركها لمدة معينة - فترة تهدئة Cooling-off ومن ثم الرجوع للمراجعة في هذه الشركة (Harris and Whisenant, 2012). كما يشير تدوير المراجع إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع مراجعاً لشركة معينة، تلتزم هذه الشركة بعد انتهاء هذه المدة بتدويره بمراجع أخر و/أو يجب عليه إنهاء تعاقده مع الشركة (جربوع، 2008).

وفيما يتعلق بتجربة المملكة العربية السعودية في تدوير المراجع: فتعد المملكة العربية السعودية من أبرز وأهم الدول العربية التي تبنت تدوير المراجعين، حيث قيدت اللوائح التنظيمية في المملكة مدة المراجعة بحيث لا تزيد عن ثلاث سنوات متصلة، للشركات المدرجة في السوق المالية التي تراجع من قبل مراجع خارجي واحد، وخمس سنوات متصلة للشركات التي تراجع من قبل أكثر من مراجع خارجي (قرار وزير التجارة والصناعة السعودي رقم 903، 1414 هـ).

وقد أصدر وزير التجارة والصناعة السعودي في عام 1429ه قرار ألزم فيه شركات المساهمة المدرجة بتدوير المراجع بعد خمس سنوات من أعمال المراجعة، أي أن مدة التعاقد بين المراجع وعميل المراجعة زادت سنتين، حيث كانت هذه المدة ثلاث سنوات حتى سنة 1429 هـ. ويحق للمراجع إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة بعد انقضاء فترة سنتين؛ أي أن المملكة تبنت آلية التدوير الإلزامي للمراجعين بشكل واضح وصريح (قرار وزير التجارة والصناعة رقم 266، 1429ه).

وفي تاريخ 1437/1/28ه صدر المرسوم الملكي رقم (م/3) بالموافقة على (نظام الشركات 1437) ونصت مادته رقم (133) فقرة رقم (1) أنه يجب يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العامة العادية، وتحدد مكافأته ومدة عمله، ويجوز لها إعادة تعيينه، على ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفد هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها.

وصدر تعديل على ذلك النظام في عام 1444هـ حيث نص نظام الشركات السعودي الجديد في المادة رقم (6) بأنه يجوز للجمعية أيضاً في كل وقت تدوير المراجع مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التدوير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع. لا تتجاوز مدة عمل مراجع الحسابات الفرد (عشر) سنوات مالية متصلة ويجوز بعد مضي هذه المدة أن يعاد تعيينه بناءً على توصية من لجنة المراجعة إن وجدت، أو وجود عروض أخرى لمراجعة حسابات الشركة، على ألا تتجاوز مجموع مدة عمل مراجع الحسابات الشركة (عشرين) سنة مالية متصلة، وألا تتجاوز مدة عمل الشريك فيها المشرف على المراجعة (عشر) سنوات مالية متصلة (فقرة 6/أ -6/ب) (وزارة التجارة 2023).

3. تحليل البحوث المحاسبية التي تناولت العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة واستخلاص فرض البحث الأول

هدفت دراسة Michael et al. (2010) إلى تحليل تأثير تدوير المراجع على جودة المراجعة، مع التركيز على السياق الصيني. وسعت الدراسة لفهم كيف يمكن أن تؤثر السياسات المختلفة لتدوير المراجع على فعالية عمليات المراجعة وموثوقية القوائم المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن التدوير الإلزامي يعزز من الاستقلالية لدى المراجعين، لكنه قد يؤدي إلى نقص في المعرفة الكافية لعمليات الشركة ورقابتها الداخلية، مما قد يؤدي إلى تقليل جودة المراجعة، بينما يعزز هذا النوع من التدوير استقلالية المراجعين عن طريق تقليل العلاقات الشخصية. كما توصلت الدراسة إلى أن سياسات تدوير المراجعين لها تأثيرات معقدة على جودة المراجعة، فعلى الرغم من أن التدوير يمكن أن يعزز الاستقلالية، لكنه قد يسبب تحديات تتعلق بفعالية المراجعة، خاصة عندما يكون التدوير متكررًا بشكل كبير أو غير منظم بشكل جيد. وأوصت الدراسة إلى أنه ينبغي عند تصميم سياسات التدوير المحافظة على التوازن بين الاستقلالية وجودة المراجعة.

وهدفت دراسة Bowlin et al. (2012) إلى اختبار تأثير تدوير المراجع، ومستوى الشك المهني، وتفاعلات المراجعين مع المديرين على جودة المراجعة. تسعى الدراسة لفهم كيف يمكن لهذه العوامل أن تتفاعل معًا وتؤثر على فعالية عمليات المراجعة وموثوقية التقارير المالية. وتوصلت الدراسة إلى أن تدوير المراجعين له تأثيرات إيجابية وسلبية على جودة المراجعة. فقد يعزز التدوير الاستقلالية الموضوعية، ومع ذلك قد يؤدي أيضًا إلى تقليل جودة المراجعة على المدى القصير بسبب قلة معرفة المراجع بتفاصيل أعمال الشركة. كما أن المراجعين الذين يطبقون مستوى أعلى من الشك المهني يميلون إلى تحسين جودة المراجعة. كما أن طبيعة التفاعلات بين المراجعين ومدراء الشركات تؤثر بشكل كبير على جودة المراجعة. حيث أن المراجعون الذين يحافظون على مستوى جيد من الشك المهني ويحافظون على مسافة مهنية مع الإدارة يكونون أكثر قدرة على إنتاج عمليات مراجعة عالية الجودة. ولكن، يمكن أن تؤدي التفاعلات المفرطة أو الضغط من الإدارة إلى تشويه حكم المراجع وتقليل جودة المراجعة.

وهدفت دراسة Verho (2021) إلى اختبار تأثير تدوير مكاتب المراجعة على عدد الأمور الرئيسة للمراجعة التي تم الإفصاح عنها في تقرير المراجع المستقل. وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تدوير المراجع وعدد الأمور الرئيسة للمراجعة التي تم الإفصاح عنها. وهذا يعني أن الشركات التي تقوم بتدوير المراجع تفصح عن عدد أكبر من الأمور الرئيسة للمراجعة مقارنة بالشركات التي لا تقوم بالتدوير. كما بينت نتائج الدراسة أن نوع الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها يرتبط بشكل أكبر بالمخاطر على مستوى الحسابات من المخاطر على مستوى الشركة؛ مما قد يشير إلى أن تدوير المراجع قد أدى إلى زيادة المخاطر التي يربطها المراجع بالشركة.

وهدفت دراسة Kim et al. (2021) إلى استكشاف تأثير مراجعات الأداء وتدوير المراجع على جودة المراجعة في الشركات الصينية، وأظهرت نتائج الدراسة أن هناك علاقة إيجابية ومعنوية بين مراجعات الأداء وجودة المراجعة، حيث تؤدي المراجعات الفعالة إلى تحسين الكفاءة والامتثال في عمليات المراجعة. من جهة أخرى، كان لدوران المراجعين تأثير إيجابي أيضاً، لكن النتائج كانت متباينة حسب مستويات الخبرة والتدريب للمراجعين. وبالتالي، أوصت الدراسة بتعزيز ممارسات مراجعة الأداء وتطبيق سياسات تدوير المراجع بشكل متوازن لضمان تحسين جودة المراجعة بشكل مستدام.

كما هدفت دراسة Horton et al. (2021) إلى تقييم تأثير قاعدة تدوير المراجعين الإلزامية على جودة المراجعة، وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق قاعدة تدوير المراجعين الإلزامية أدى إلى تحسين جودة المراجعة بشكل ملحوظ؛ حيث زادت مستويات الشفافية والامتثال في عمليات المراجعة، مما ساهم في تعزيز الثقة في التقارير المالية، ومع ذلك، أشار الباحثون إلى أن التحسينات كانت متفاوتة عبر القطاعات، مع وجود تأثير أكبر في الشركات ذات درجة التعقيد المرتفع.

وهدفت دراسة Martani et al. (2021) إلى تحليل تأثير مدة المراجعة وتدوير المراجع على جودة المراجعة، مع التركيز على الفرق بين مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى (Big 4) ومكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبرى، وتوصلت الدراسة إلى أن هناك علاقة معقدة بين مدة المراجعة وجودة المراجعة، حيث أظهرت في حالة مكاتب المراجعة بخلاف الأربعة الكبرى، تتحسن جودة المراجعة مع زيادة مدة المراجع، بينما في حالة مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، كانت الفائدة من تدوير المراجع أكبر، مما أدى إلى تحسينات ملحوظة في جودة المراجعة، وقد وجدت الدراسة أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تستفيد من خبرتها الواسعة في تحسين جودة التقارير، بينما يمكن أن تؤدي مدة المراجعة الطويلة في المراجعة بخلاف الأربعة الكبرى إلى فقدان بعض الحوافز لتحسين الأداء.

وهدفت دراسة Rochmatilah et al. (2021) إلى تحليل تأثير مجموعة من العوامل، وهي أتعاب المراجعة، وتدوير المراجع، وسمعة مكاتب المراجعة، وتخصص المراجعين صناعيا على جودة المراجعة، وأظهرت النتائج أن جميع العوامل المدروسة لها تأثير ملحوظ على جودة المراجعة، حيث لوحظ أن ارتفاع أتعاب المراجعة مرتبط بجودة مراجعة أعلى، مما يدل على أن الاستثمارات في خدمات المراجعة تؤدي إلى نتائج أفضل، كما أن تدوير المراجع ساهم في تحسين جودة المراجعة من خلال تعزيز الاستقلالية وتقليل المخاطر. ومن ناحية أخرى، كانت سمعة مكاتب المراجعة وتخصص المراجعين صناعيا عوامل مهمة أيضًا، حيث ارتبطت سمعة المكاتب الكبيرة بتقارير مراجعة أكثر موثوقية، بينما ساهم التخصص الصناعي في تحسين جودة المراجعة. وتوصي الدراسة بتطوير سياسات تضمن توازن هذه العوامل لتعزيز فعالية عمليات المراجعة وزيادة موثوقية التقارير المالية.

وهدفت دراسة Kim et al. (2021) اختبار تأثير تدوير مكاتب المراجعة على استقلالية المراجع وجودة عمليات المراجعة. وأظهرت النتائج أن تدوير المراجع له تأثير كبير على استقلالية المراجعين وجودة المراجعة، حيث تبين أن مكاتب المراجعة التي تتبع سياسات دوران دورية تحقق نتائج مراجعة أكثر موثوقية، مما يعزز من الثقة في القوائم المالية، كما أظهرت الدراسة أن استقلالية المراجعة تزداد مع تدوير المراجع، مما يقلل من المخاطر المرتبطة بالتحيز أو الفساد. ومع ذلك، لاحظت الدراسة أن هناك تحديات تتعلق بتوازن التدوير للمراجعين، حيث يمكن أن يؤثر التدوير المتكرر سلبًا على المعرفة المستمرة للمراجعين حول العمليات المالية للشركة.

كما استهدفت دراسة Lin & Yen (2022) دراسة ما إذا كانت العلاقات طويلة الأمد بين المراجع والعميل تعزز أو تضعف جودة المراجعة. بعد التدوير، يمر المراجع اللاحق بمنحنى تعليمي أقل، والذي قد يؤثر سلبًا على جودة المراجعة. من ناحية أخرى، يجلب المراجع اللاحق وجهات نظر جديدة للمراجعة وممارسات إعداد التقارير المالية للعميل قد يحدد المراجع اللاحق قضايا حرجة مختلفة بعقل جديد، وعلى الرغم من خطط التدوير المختلفة التي تم تنفيذها على مستوى المراجع أو مكتب المراجعة في ولايات قضائية مختلفة، فإن النتائج التجريبية فيما يتعلق بالعلاقة بين تدوير المراجع وجودة التقارير المالية مختلطة وغير حاسمة. وتوصلت النتائج إلى وجود اختلاف في الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة عندما يكون هناك تدوير

في شريك (شركاء) المراجعة مقارنة بعدم وجود أي تغيير، حيث يوفر هذا الإفصاح دليلاً على المنظور الجديد للمراجعين الجدد، وخلصت الدراسة أيضاً إلى أن تدوير المراجع لا يرتبط بشكل معنوي بجودة الاستحقاقات عندما لا يكون هناك تغيير في الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة بعد التدوير. أي أن تدوير المراجعين يؤثر على جودة التقارير المالية في ظل الظروف التي يغير فيها المراجعون تقييماتهم للمخاطر الجوهرية، حيث يمكن أن يؤثر ذلك على خطة وعملية المراجعة، وبالتالي يؤثر على نتائج المراجعة.

وهدفت دراسة Christian et al. (2022)، إلى دراسة ما إذا كان التدوير الإلزامي لمكاتب المراجعة يؤثر على جودة المراجعة، حيث أنه من الناحية النظرية، قد يؤدي التدوير إلى تحسين استقلالية المراجع ولكنه يضعف الكفاءة في عملية المراجعة، وفي عام 2014، كلفت المفوضية الأوروبية بتدوير مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المدرجة، وابتداءً من عام 2020 للشركات غير المدرجة. ومع ذلك، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير لتدوير المراجع على جودة المراجعة في الشركات المدرجة، ويقتصر هذا التأثير على الشركات غير المدرجة.

وهدفت دراسة Duboisee et al. (2023) إلى تحليل تأثير تدوير المراجعين على الأمور الرئيسة في المراجعة في تقارير المراجعة. وأظهرت النتائج أن تدوير المراجعين يؤثر بشكل ملحوظ على محتوى وأهمية الأمور الرئيسة للمراجعة حيث لوحظ أن الأمور الرئيسة كانت أكثر وضوحًا وتفصيلًا في تقارير المراجع بعد تدويره، مما يدل على تحسين في جودة الإفصاح. ومع ذلك، كانت هناك بعض التباينات حسب طبيعة الشركات وصناعة النشاط.

وهدفت دراسة Hussin et al. (2023)، إلى دراسة العلاقة بين خصائص مكاتب المراجعة وقابلية قراءة الأمور الرئيسة في التقارير المالية، وأظهرت النتائج أن مكاتب المراجعة الأكبر حجماً والمراجعين ذوو الخبرة أن المعلومات التي يقدموها في فقرة الأمور الرئيسة للمراجعة أكثر وضوحاً وسهولة في الفهم. ومع ذلك، أشار الباحثون إلى أن بعض العوامل الأخرى، مثل نوع الصناعة وتعقيد العمليات، يمكن أن تؤثر أيضاً على هذه العلاقة.

واستهدفت دراسة الكومي وآخرون (2023)، إلى تحليل العلاقة بين تدوير المراجع وجودة المراجعة في الشركات المساهمة المصرية، وأظهرت النتائج أن تدوير المراجع يرتبط بتحسين جودة المراجعة؛ حيث لوحظ أن الشركات التي تقوم بتدوير المراجعين تحقق مستويات أعلى من الشفافية والدقة في تقاريرها المالية، كما أظهرت الدراسة أن تدوير المراجع يساعد في تقليل المخاطر المرتبطة بالتحيز للشركات، مما يعزز من استقلالية المراجع. وبناء على ما سبق يمكن استخلاص الفرض الأول للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: يؤثر تدوير المراجع معنوياً على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية.

4. الشركات العائلية في المملكة العربية السعودية:

تلعب الشركات العائلية دوراً أساسياً في الاقتصاد المحلي لأي دولة، فقد أشارت دراسة لغرفة الرياض إلى أن الشركات العائلية تحظى بمكانة دولية، وهي تمثل ما بين 70-90% من العدد الإجمالي للشركات حول العالم، ويبلغ عدد الشركات العائلية في المملكة نحو 538 ألف منشأة، ما نسبته 63% من إجمالي المنشآت العاملة، وتشكل ما بين 60-70% من القطاع الخاص، وتساهم بأكثر من 810 مليارات ريال في الناتج المحلي سنوياً، وتتجلى مكانتها من خلال نسبتها المرتفعة، ففي دول الاتحاد

الأوروبي تتراوح نسبتها بين 70-95% من إجمالي الشركات العاملة، وتساهم بـ70% من الناتج القومي، وإذا ما تم البحث عن الشركات العائلية السعودية المعمرة نجد أن شركة بيوت جدة التجارية، هي أول شركة حصلت على السجل التجاري رقم (1)، ويعد زينل علي رضا عميداً لها، أسسها عام 1869م، وأيضاً تعد شركة يوسف ناغي من أقدم الشركات العائلية، تأسست عام 1911م، ثم مجموعة الزامل عام 1920م، وفي عام 1928م تأسست شركة عبدالعزيز وسعد المعجل، وكي تتمكن الشركات العائلية السعودية من لعب دور كبير في تحقيق رؤية المملكة 2030م وتطوير المجتمع عليها التسلح بالابتكار والتطوير والاستثمار في تدريب الكوادر السعودية الوطنية، ونقل الخبرات للأجيال المقبلة، ومواكبة الابتكار التكنولوجي وتقديم أفكار مبتكرة، والرغبة في تنويع الأعمال ومواكبة المتغيرات وجذب المواهب، وينبغي على المديرين التنفيذيين وضع خطة أساسية لمستقبل الشركة حتى تصبح شركة ناجحة ومعمرة.

كما لا ننسى الدعم الكبير الذي قدمته الحكومة من خلال إنشاء المركز الوطني للمنشآت العائلية بهدف تعظيم دورها، وتذليل الصعوبات التي تواجهها؛ كي تلعب دورها الرئيس في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأيضاً كان لإقرار نظام الشركات الجديد دور في تحفيز المنظومة التجارية وتنميتها، وامتاز هذا النظام بمرونة عالية لحماية الشركات من خلال إمكانية إبرام ميثاق عائلي، وإتاحة وسائل لحل النزاعات، ومعالجة التحديات كافة التي تواجه الشركات العائلية من خلال الحوكمة وقياس الأداء، ويكفل للمؤسسين وضع شروطهم لتعيين الأقارب في الإدارات التنفيذية.

ونخلص مما سبق أن الشركات العائلية تمثل نسبة كبيرة من مجمل النشاط الاقتصادي. حيث قامت الشركات العائلية ولازالت تقوم بدور كبير في التنمية الاقتصادية التي تنتمي إليها. وهذا الدور يبدو واضحا حتى في الدول الصناعية المتقدمة ذات الشركات الضخمة والتي لم تستطع أن تلغي أو تهمش من دور الشركات العائلية (جريدة الرياض 2022).

5. تحليل البحوث التي تناولت العلاقة بين أثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة واستخلاص الفرض الثاني

يُنظر إلى مخاطر المراجعة في الشركات العائلية عمومًا على أنها عند مستوى مرتفع؛ نظراً لافتراض أن الرقابة الداخلية لديها تكون دون المستوى المطلوب وأن عملية اختيار المراجع من قبل الشركات العائلية يختلف عن نظيراتها من الشركات غير العائلية؛ حيث تتمتع الشركات العائلية بحوافز أعلى لتحقيق المنافع الخاصة بالعائلة على حساب مساهمي الأقلية. لذلك، تمتلك الشركات العائلية حوافز لتعيين مراجعين ذوي جودة عالية للإشارة إلى استعدادهم للحفاظ على هيكل حوكمة قوي. وعلى العكس، هناك وجهة نظر بديلة تشير إلى أن الشركات العائلية قد يكون لديها طلب أقل على تعيين مراجعين ذوي جودة عالية في غياب أي أصحاب مصالح خارجيين أقوياء (Habib et al. 2019).

تتفق الدراسات السابقة التي تركز على أتعاب المراجعة على أن الشركات العائلية تدفع أتعاب المراجعة أقل من نظيراتها غير العائلية، وبالتالي يتم فرض أتعاب أقل مقابل خدمات (Corten et al., 2017; Ghosh & Tang, 2015; Khan et al. 2015)، على الرغم من أن دراسة Khan et al. (2015) وجدت أن الأمر هو العكس بالنسبة للصناعات الموجهة نحو التصدير. وهناك أيضًا أدلة على أن التغييرات في أتعاب المراجعة بعد تعيين مراجع جديد أقل حدة في الشركات العائلية مقارنة بالشركات غير العائلية (Khalil & Mazboudi, 2016). وخلص Abdulmalik et al. (2020) مؤخرًا أن المخاطر التي يدركها المراجعون المرتبطة بأفق مهنة الرئيس التنفيذي أقل في الشركات العائلية. يوضح الباحثون أن هذا الإدراك المنخفض

للمخاطر أعلى بالنسبة للرؤساء التنفيذيين المرتبطين بأفراد العائلة. داخل الشركات العائلية، تنخفض أتعاب المراجعة مع زيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة من أكبر عائلة مالكة، بينما تزداد أتعاب المراجعة وجهود المراجعة عندما يكون الرئيس التنفيذي عضوًا في أكبر عائلة مالكة (Ali et al. 2020).

وفي السياق نفسه، خلصت الدراسات السابقة التي تناولت جودة المراجعة في الشركات العائلية أن الشركات العائلية تختار عمومًا عمليات مراجعة ذات جودة أقل من خلال استخدام مراجعين من بخلاف المكاتب الأربع الكبرى (Cheung et al. 2021; Darmadi 2016; Francis et al. 2009; Ho & Kang 2013; Hsu et al. 2018). ومع ذلك، لا تقدم هذه الدراسات تفسيرًا قاطعًا لسبب ميل الشركات العائلية إلى تعيين مراجعين أقل جودة. على سبيل المثال، وجد Hsu et al. (2018) أن الشركات العائلية تعين مراجعين أقل جودة بسبب انخفاض الطلب الخارجي على عمليات مراجعة أعلى جودة. وخلص Darmadi (2016) إلى أن الشركات العائلية تعين مراجعين أقل جودة للحفاظ على ممارسات التعتيم. وفي تفسير آخر لميل الشركات العائلية إلى تعيين مراجعين أقل جودة، لاحظ Francis et al. (2009) انخفاض احتمال عدم التماثل في المعلومات بين المديرين والمالكين لأن هناك فصلًا أقل بين الملكية والرقابة في الشركات العائلية. ويدعم Ho and Kang (2013) هذا الرأي، بحجة أن ميل الشركة إلى تعيين مراجعين أقل جودة يكون أقوى عندما يراقب أصحاب العائلات الشركة بنشاط. وبالمثل، وجد Kang (2014) أن الشركات العائلية أكثر ميلاً إلى تعيين مراجعين متخصصين في الصناعة بدلاً من المكاتب الأربع الكبرى. وعلى الرغم من أن Khan et al. (2015) يدعمون عمومًا فكرة أن الشركات العائلية تعين مراجعين أقل جودة من الشركات غير العائلية، فقد وجدوا أن هذه العلاقة معكوسة بالنسبة للصناعات الموجهة نحو التصدير. ويبدو أن السبب الرئيسي وراء هذا الاتجاه هو وجود المشترين الأجانب، مما يخلق حافزًا للشركات العائلية لاختيار عمليات مراجعة أعلى جودة لتقليل تكاليف الوكالة المحتملة والقضاء على مخاوف المشتري (Khan et al., 2015). ومع ذلك، فإن Khan et al. (2015) يدعمون فكرة أن الشركات العائلية تعين مراجعين أقل جودة من الشركات غير العائلية.

وهدفت دراسة Ghosh and Tang (2015) إلى تقييم جودة التقارير المالية في الشركات العائلية مقارنة بالشركات غير العائلية، حيث أن الروابط العائلية تؤثر بشكل كبير في اتخاذ القرارات المالية داخل الشركة، مما قد يؤدي إلى عدم الشفافية أو تلاعب في التقارير المالية في بعض الحالات. كما أن المراجعين قد يواجهون تحديات إضافية عند مراجعة الشركات العائلية بسبب التداخل بين المصالح العائلية والقرارات المالية. كما أن الشركات العائلية قد تكون أكثر عرضة للمخاطر المالية بسبب ضعف الفصل بين الملكية والإدارة في بعض الحالات، مما يؤدي إلى تأثيرات سلبية على جودة التقارير المالية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى ضرورة أن يتبع المراجعون نهجًا أكثر شمولية وعناية عند مراجعة الشركات العائلية، مع التركيز على العلاقات العائلية والمصالح الشخصية التي قد تؤثر على التقارير المالية. كما أوصت الدراسة على أهمية دور المراجعين في التعامل مع هذه المخاطر، وتقديم تقارير دقيقة تتضمن تحليلًا للظروف العائلية التي قد تؤثر على الأداء المالي.

كما هدفت دراسة Khan et al. (2015) إلى فحص العلاقة بين أتعاب المراجعة واختيار المراجع، وتأثير أصحاب المصالح في الشركات العائلية. وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة في الشركات العائلية قد تكون أقل بسبب العلاقة الوثيقة بين أصحاب الشركات والمراجعين، ما يخلق نوعًا من التفاهم المشترك قد يؤدي إلى تقليل التكاليف. كما أن أصحاب المصالح في الشركات العائلية، يمكن أن يكون لهم تأثير كبير في اختيار المراجعين وفرض أتعاب مراجعة أقل إذا كانوا يؤثرون في قرارات الشركة بشكل كبير.

وأوضحت دراسة Krishnan and Marietta (2017) أن الشركات العائلية قد تكون أكثر عرضة للمخاطر المالية المرتبطة بالاحتيال بسبب وجود مصالح عائلية مترابطة، مثل الحفاظ على اسم العائلة والمصالح الشخصية التي قد تؤثر على الشفافية والمساءلة. وعلى الرغم من هذه التحديات، يؤكد البحث على أهمية دور المراجعين الخارجيين في التعرف على هذه المخاطر وتقديم تقارير دقيقة. وأشارت نتائج الدراسة إلى أن المراجعين بحاجة إلى إتباع منهجية دقيقة ومتعمقة في فحص الشركات العائلية، مع التركيز على العلاقات العائلية وتعقيداتها لتحديد المخاطر المحتملة بشكل فعال.

كما قامت دراسة Schierstedt and Corten (2021) باختبار تأثير خصائص الشركات العائلية على أتعاب المراجعة، وما إذا كان للخصائص الفريدة للشركات العائلية، مثل هيكل الملكية، الثقافة العائلية، ومدى الإسهام العائلي في الإدارة، على تحديد أتعاب المراجعة. وأظهرت نتائج البحث أن الشركات العائلية، بسبب ارتباطها الوثيق بين الملاك والادارة، تميل إلى دفع أتعاب مراجعة أقل مقارنة بالشركات غير العائلية، رغم أن الشركات العائلية قد تواجه بعض المخاطر التي تتطلب مستوى أعلى من المراجعة. كما أن الملكية العائلية تؤثر سلبًا على الشفافية والاستقلالية لعملية المراجعة. كما أن بعض الشركات العائلية قد تستخدم الاسم العائلي لتحقيق مزايا تنافسية أو لتقليل تكاليف المراجعة، مما يخلق تحديات بالنسبة للمراجعين في تحديد مستوى دقة وجودة التقارير المالية.

كما بينت نتائج دراسة زيتون (2022) أن الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على اختيار مراجع متخصص صناعيًا، حيث لا يختلف الطلب على جودة المراجعة في الشركات ذات نسبة الملكية العائلية الأعلى عن الشركات ذات نسبة الملكية العائلية الأقل، وعلى العكس تؤثر الملكية العائلية سلبًا ومعنويا على قرار اختيار مراجع ينتمي إلى مكاتب المراجعة الأربع الكبرى مقارنة مع مكاتب المراجعة الأخرى. كما أن درجة حوكمة مجلس الإدارة تفشل في التأثير المعنوي على اتجاه ومعنوية العلاقة بين نسبة الأسهم المملوكة لعائلة واحدة واختيار مراجع متخصص صناعيًا.

كما استهدفت دراسة مصطفى (2024) إلى اختبار أثر طبيعة ملكية الشركات (عائلية -غير عائلية) على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة التقرير المالي. وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لأتعاب المراجعة غير العادية على جودة التقرير المالي، وتوصلت أيضاً إلى عدم وجود تأثير معنوي لطبيعة ملكية الشركات (عائلية -غير عائلية) على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة التقرير المالي. وبناء على ما سبق يمكن استخلاص الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

الفرض الثاني: يختلف تأثير تدوير المراجع معنوياً على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة في الشركات العائلية المدرجة في السوق المالية السعودية مقارنة مع غيرها من الشركات المدرجة.

6. الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرضي البحث المتعلقين بالعلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، بالإضافة إلى أثر الملكية العائلية على هذه العلاقة.

1.6. مجتمع الدراسة وعينتها:

يتكون مجتمع الدراسة من جميع الشركات غير المالية المدرجة بالسوق المالية السعودية خلال فترة خمس سنوات (2019 – 2023م). وتم اختيار عينة تحكمية انتقائية من 50 شركة من هذه الشركات -تنتمي إلى 4 قطاعات-لإجراء الدراسة التطبيقية،

وبالتالي يكون عدد المشاهدات النهائية للدراسة 250 مشاهدة. ولقد قام الباحثان باختيار عينة من الشركات وفقًا للمعايير التالية:

- أن تكون الشركة مدرجة في السوق المالية السعودية وتوافر القوائم المالية لها.
- ألا تنتمي الشركة إلى قطاع البنوك وشركات التأمين والتمويل والصناديق الاستثمارية، لما لها من خصائص تُميّز طبيعة عملها، والتي تنعكس على المعلومات الواردة في التقارير المالية للشركات.

ويوضح الجدول رقم (1) عدد ونسبة شركات عينة الدراسة موزعة وفقًا للقطاعات التي تنتمي إليها، كما يوضح الجدول رقم (2) توزيع العينة على قطاعات السوق.

جدول رقم (1) اختيار عينة الدراسة

م	القطاع	عدد شركات العينة	النسبة
1	المواد الأساسية	36	%72
2	النقل	5	%10
3	تجزئة الأغذية	3	%6
4	تجزئة السلع الكمالية	6	%12
	إجمالي عدد الشركات	50	%100

جدول رقم (2) توزيع العينة على قطاعات السوق

م	القطاع	عدد الشركات بالقطاع	عدد شركات العينة	نسبة شركات العينة إلى عدد شركات القطاع	نسبة شركات العينة إلى إجمالي شركات السوق
1	المواد الأساسية	41	36	%88	%23.84
2	النقل	6	5	%83	%3.31
3	تجزئة الأغذية	8	3	%38	%1.99
4	تجزئة السلع الكمالية	9	6	%67	%3.97
	الإجمالي	64	50	%78	%32.47

من الجدول (2) يلاحظ أن قطاع المواد الأساسية هو الأكثر تمثيلًا؛ حيث بلغ عدد شركات العينة (36) شركة بينما يعد قطاع تجزئة الأغذية هو الأقل تمثيلاً حيث بلغ عدد شركات العينة 3 شركات.

2.6. مصادر الحصول على البيانات

اعتمد الباحثان في الحصول على البيانات اللازمة لإجراء الدراسة التطبيقية على التقارير المالية للشركات، ونسب الملكية التي تم الحصول عليها من موقع شركة أرقام، وموقع تداول (السوق المالية السعودية)، بالإضافة إلى المعلومات المتاحة على المواقع الإلكترونية للشركات.

3.6. توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تشمل متغيرات الدراسة أربعة متغيرات؛ **أولها**: تدوير المراجع كمتغير مستقل. **وثانيها**: الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعةكمتغير تابع. **وثالثها**: الملكية العائلية كمتغير وسيط تفاعلي. **ورابعها**: نوع الرأي، والتأخر بإصدار التقرير/بالإيام، وحجم مكتب المراجعة، والربح أو الخسارة، وخبرة المراجع، والرافعة المالية، والعائد على الأصول كمتغيرات رقابية، والتي قد تؤثر على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. ويعرض الباحثان في هذا الجزء تعريفًا بهذه المتغيرات وأساليب قياسها، وذلك على النحو التالي:

المتغير المستقل: تدوير المراجع

يوجد تدوير اختياري للمراجع، ويوجد تدوير إجباري، حيث أنه وفقاً لنظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي في عام 1437هـ في مادته رقم (133) فقرة رقم (1) أنه يجب يكون للشركة مراجع حسابات (أو أكثر) من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تعينه الجمعية العامة العادية، وتحدد مكافأته ومدة عمله، ويجوز لها إعادة تعيينه، على ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفد هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها. وصدر تعديل على ذلك النظام في عام 1444هـ حيث نص نظام الشركات السعودي الجديد في المادة رقم (6) بأنه يجوز للجمعية أيضاً في كل وقت تغييره مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع. لا تتجاوز مدة عمل مراجع الحسابات الفرد (عشر) سنوات مالية متصلة ويجوز بعد مضي هذه المدة أن يعاد تعيينها بناءً على توصية من لجنة المراجعة إن وجدت، أو وجود عروض أخرى لمراجعة حسابات الشركة، على ألا تتجاوز مجموع مدة عمل مراجع الحسابات الشركة (عشرين) سنة مالية متصلة، وألا تتجاوز مدة عمل الشريك فيها المشرف على المراجعة (عشر) سنوات مالية متصلة (فقرة 6/أ -6/ب)[4] (وزارة التجارة 2023). وتم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في العام الذي يحدث فيه تغيير المراجع، ويأخذ القيمة (صفر) إذا لم يحدث التغيير (عبد الحليم وآخرون، 2023).

المتغير التابع: الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة

اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة الدولي رقم (701)، وفقاً لما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد وتم الالزام بها من 2017/1/1م. ووفقا للفقرة رقم (8) بالمعيار (701) فإنه يقصد بالأمور الرئيسة للمراجعة: " تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجعة، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ويتم اختيار الأمور الرئيسة للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة." وتم قياس هذا المتغير بعدد الإفصاحات في الأمور الرئيسة في تقرير المراجع، اتساقاً مع دراسة (كساب، 2023).

المتغير التفاعلي: الملكية العائلية (Family ownership)

تتمثل الملكية العائلية في الشركات التي يكون ضمن مساهميها شخص أو أكثر يمتلكون أكثر من 5% من ملكية الأسهم، وتم قياسها بمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان هناك ملكية عائلية، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Gómez-Mejía et al. 2007).

[4] نظام الشركات السعودي.

المتغيرات الرقابية

تتضمن المتغيراتُ الرقابية المتغيراتِ التالية:

- **نوع الرأي (TO)**: تم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي وهي تأخذ القيمة "1" للشركات التي حصلت على رأي نظيف في تقرير المراجعة، و"صفر" لتلك التي حصلت على بدائل الرأي الأخرى في تقرير المراجعة (DeAngelo 1981).
- **التأخر بإصدار التقرير/بالإيام (LAG)**: تم قياس التأخر في إصدار تقرير المراجعة باستخدام مقياس الأيام بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ إصدار تقرير المراجعة (Ocak et al. 2016).
- **حجم مكتب المراجعة (Audit Size):** متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان مكتب المراجعة الذي يتولى مهمة مراجعة واعتماد التقارير المالية للشركة ينتمي إلى أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (مرقص، 2022).
- **الربح أو الخسارة (Profit or Loss):** متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة حققت ربح، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (كساب، 2023).
- **خبرة المراجع (Auditor Experience):** عدد سنوات خبرة المراجع وهي تساوي العدد الإجمالي للسنوات التي يعين فيها المراجع كشريك مراجعة حتى نهاية السنة الحالية اتساقاً مع دراسة (Wang et al., 2015).
- **حجم الشركة (Firm Size):** ويقاس باللوغاريتم الطبيعي للقيمة الدفترية لإجمالي الأصول في نهاية الفترة (السيد، 2018).
- **الرافعة المالية (Leverage):** وتقاس بنسبة إجمالي الديون في نهاية الفترة إلى القيمة الدفترية لإجمالي الأصول في نهاية الفترة (محمد، 2019).
- **العائد على الأصول (ROA):** ويقاس بنسبة صافي الربح بعد الزكاة والضريبة على إجمالي الأصول في نهاية الفترة (الشواوره، 2019).

4.6. الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار فرضي البحث

استخدم الباحثان الإحصاء الوصفي، ومعاملات ارتباط بيرسون، وتحليل التباين، والانحدار الخطي المتعدد، بجانب استخدام اختبار (t) لاختبار فرضي الدراسة الخاصة بالعلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، بالإضافة إلى اختبار الأثر التفاعلي للملكية العائلية على العلاقة السابقة. كما سيتم استخدام قيمة P.Value للحكم على مدى معنوية إحصائية الاختبار عند مستوى ثقة 95%، ومستوى معنوية 5%.

أولًا: اختبار أثر تدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وذلك من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$KAM = \beta_0 + \beta_1 ROT + \beta_2 TO + \beta_3 LAG + \beta_4 Auditsize + \beta_5 Profit + \beta_6 AE + \beta_7 FSize + \beta_8 Lev + \beta_9 ROA + \varepsilon$$

ثانيًا: اختبار التأثير التفاعلي للملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، وذلك من خلال نموذج الانحدار التالي:

$$KAM = \beta_0 + \beta_1 ROT + \beta_2 TO + \beta_3 LAG + \beta_4 Auditsize + \beta_5 Profit + \beta_6 AE + \beta_7 FSize + \beta_8 Lev + \beta_9 ROA + \beta_{10} FOW + \beta_{11} FOWROT + \varepsilon$$

حيث إن:

(KAM): الإفصاح عن الأمور الرئيسة (ROT): تدوير المراجع

(TO): نوع الرأي (LAG): التأخر بإصدار التقرير/بالإيام

(Auditsize): حجم مكتب المراجعة (Profit): الربح أو الخسارة

(AE): خبرة المراجع (FSize): حجم الشركة

(Lev): الرافعة المالية (ROA): العائد على الأصول

(FOW): الملكية العائلية

(ROT FOW): المتغير التفاعلي حاصل ضرب كل من تدوير المراجع في الملكية العائلية.

ε: حد الخطأ العشوائي

5.6. الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة ومعاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

يتناول الباحثان في هذا الجزء من البحث أهم الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة، والتي تتمثل في كلٍّ من: تدوير الشريك، تدوير المكتب، عدد الأمور الرئيسية، نوع الرأي، تأخر إصدار التقرير، حجم المكتب المراجعة، الربح او الخسارة، خبرة المراجعة، الملكية العائلية، حجم الشركة، الرافعة المالية، العائد على الأصول، بالإضافة إلى معاملات الارتباط بين تلك المتغيرات.

وتشير الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم (3) إلى أنَّ المتوسط الحسابي لكلٍّ من: تدوير الشريك، تدوير المكتب، عدد الأمور الرئيسية، نوع الرأي، تأخر إصدار التقرير/بالأيام، حجم المكتب المراجعة، الربح أو الخسارة، خبرة المراجعة، هيكل الملكية العائلية، حجم الشركة، الرافعة المالية، العائد على الأصول، لفترة الدراسة مجتمعة كان 0.37، 0.22، 2,05، 0.99، 73,66، 0,47، 0,78، 18,63، 0,280، 21.74، 0,41، 0,04، على التوالي.

وأن الانحراف المعياري لكلٍّ من: تدوير الشريك، تدوير المكتب، عدد الأمور الرئيسية، نوع الرأي، تأخر إصدار التقرير/بالأيام، حجم المكتب المراجعة، الربح أو الخسارة، خبرة المراجعة، الملكية العائلية، حجم الشركة، الرافعة المالية، العائد على الأصول، لفترة الدراسة مجتمعة كان 0.484، 0.418، 0.854، 0.109، 22.644، 500، 0.418، 10.164، 0.4499، 0.142، 0.25، 0.09 على التوالي.

ويستخلص الباحثان من ذلك أن نسبة تدوير المراجع كانت 37%، بينما نسبة تدوير مكتب المراجعة كانت 22%، وبلغ عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة تقريبا أمرين، وكانت آراء المراجع نظيفة في 99% من تقارير المراجعة، وصدرت هذه التقارير بعد 74 يوما تقريبا من نهاية السنة المالية، وتم إصدار نسبة 47% من تقارير المراجعة من

قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وكانت هذه التقارير لشركات حققت منها 78% أرباح في نهاية السنة، وكان منها 28% شركات عائلية، كما بلغت خبرة مراجعي الحسابات الذين وقعوا على هذه التقارير في المتوسط 19 سنة.

جدول (3) أهم الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة عن فترة الدراسة مجتمعة*.

الإحصاءات الوصفية / المتغيرات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى
ROT	0.37	0.484	0	1
FROT	0.22	0.418	0	1
KAM	2.05	0.854	1	6
TO	0.99	0.109	0	1
LAG	73.66	22.644	25	189
Auditsize	0.47	0.500	0	1
Profit	0.78	0.418	0	1
AE	18.63	10.164	6	45
FOW	0.280	0.4499	0	1
Fsize	21.74	1.42	18.5	26.4
Lev	0.41	0.25	0.01	1.14
ROA	0.04	0.09	0.65-	0.39

*بلغ عدد المشاهدات للسنوات الخمس مجتمعة 250 مشاهدة.

وبالنسبة لسنوات الدراسة كلٌّ على حدة، أظهرت الإحصاءات الوصفية بالجدول رقم (4) ارتفاع المتوسط الحسابي في سنتي 2019، 2020 لكلٍّ من: عدد الأمور الرئيسية للمراجعة، وخبرة المراجع، مقارنة بفترة الدراسة مجتمعة. أما تدوير الشريك، والربح أو الخسارة فقد ارتفعت في السنوات 2021، 2022 عن نظيرتها لفترة الدراسة مجتمعة، وارتفع تدوير المكتب لسنتي 2020، 2022 مقارنة بنظيره لفترة الدراسة مجتمعة. كما ارتفع نوع الرأي لسنتي 2020، 2023 مقارنة بنظيرتها لفترة الدراسة مجتمعة. بينما ارتفع المتوسط الحسابي لتأخر إصدار القوائم المالية بالأيام للسنوات 2021، 2022، 2023 مقارنة بنظيره لفترة الدراسة مجتمعة، وارتفع متغير حجم مكتب المراجعة في سنتي 2022، 2023 مقارنة بنظيره لفترة الدراسة مجتمعة. وبالنسبة لهيكل الملكية العائلية فقد كان المتوسط الحسابي ثابت في جميع السنوات لفترة الدراسة.

جدول رقم (4) المتوسط الحسابي لمتغيرات الدراسة عن كل سنة من سنوات الدراسة*

المتغير	سنوات الدراسة				
	2019	2020	2021	2022	2023
ROT	0.22	0.36	0.42	0.6	0.26
FROT	0.1	0.32	0.22	0.32	0.16

1.78	1.84	1.98	2.24	2.4	KAM
1	0.98	0.98	1	0.98	TO
77.74	74.1	74.24	70.12	72.08	LAG
0.5	0.52	0.46	0.44	0.42	Auditsize
0.72	0.82	0.82	0.7	0.8	Profit
15.42	13.8	18.9	22.7	22.32	AE
0.28	0.28	0.28	0.28	0.28	FOW
21.79	21.80	21.76	21.69	21.66	Fsize
*عدد المشاهدات للخمس سنوات من 2019-2023 (250) مشاهدة.					

ويوضح الجدول رقم (5) معاملات ارتباط بيرسون للعلاقة بين متغيرات الدراسة. فمن ناحية، توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تدوير المراجع وتدوير مكتب المراجعة؛ إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات (0.698). كما توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين عدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة وخبرة المراجع، إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات (0.266)، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين التأخر في إصدار تقرير المراجع بالأيام والرافعة المالية، إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات (0.294)، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وبين كلٍّ من: حجم الشركة والعائد على الأصول، إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (0.564)، (0.191) على التوالي، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الربح أو الخسارة والعائد على الأصول، إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات (0.653)، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجع وبين كلٍّ من: عدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة وهيكل الملكية العائلية، إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (0.266)، (0.271) على التوالي، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين حجم الشركة وبين كلٍّ من: حجم مكتب المراجعة والعائد على الأصول، إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (0.564)، (0.184) على التوالي، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية والتأخر بإصدار التقرير بالأيام، إذ بلغ معامل الارتباط لهذه المتغيرات (0.294)، كذلك توجد علاقة ارتباط إيجابية ذات دلالة إحصائية بين العائد على الأصول وبين كلٍّ من: حجم مكتب المراجعة والربح أو الخسارة وحجم الشركة، إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (0.191)، (0.653)، (0.184) على التوالي.

جدول رقم (5) معاملات ارتباط بيرسون بين متغيّرات الدراسة عن فترة الدراسة مجتمِعة.

ROA	Lev	Fsize	FOW	AE	Profit	Auditsize	LAG	TO	KAM	FROT	ROT	المتغير
0,024-	0,024	0,049-	0,001-	0,093-	0,056	0,042-	0,118	0,067-	0,014-	0,698**	1	ROT
0,046-	0,021	0,089-	0,05	0,007	0,013	0,042-	0,062	0,117-	0,026	1	0,698**	FROT

ROA	Lev	Fsize	FOW	AE	Profit	Auditsize	LAG	TO	KAM	FROT	ROT	المتغير
-0,322**	0,088-	0,137*-	0,059	0,266**	-*0,150	**0,260-	0,099	0,006	1	0,026	0,014-	KAM
0,032	0,062-	0,046	-0,177**	0,029	0,029	0,103	0,081-	1	0,006	0,117-	0,067-	TO
-0,258**	0,294**	0,139*-	*0,152	0,104-	-0,231**	0,072-	1	0,081-	0,099	0,062	0,118	LAG
0,191**	0,07	0,564**	-0,406**	-0,498**	0,015-	1	0,072-	0,103	-**0,260	0,042-	0,042-	Auditsize
0,635**	-0,408**	0,087	0,007-	0,011	1	0,015-	-0,231**	0,029	*0,150-	0,013	0,056	Profit
0,117-	0,121-	-0,278**	0,271**	1	0,011	**0,498-	0,104-	0,029	**0,266	0,007	0,093-	AE
0,07-	0,085-	-0,317**	1	0,271**	0,007-	**0,406-	*0,152	-0,177**	0,059	0,05	0,001-	FOW
0,184**	0,06	1	-0,317**	-0,278**	0,087	**0,564	-*0,139	0,046	*0,137-	0,089-	0,049-	Fsize
-0,394**	1	0,06	0,085-	0,121-	-0,408**	0,07	0,294**	0,062-	0,088	0,021	0,024	Lev
1	-0,394**	0,184**	0,07-	0,117-	0,635**	**0,191	-0,258**	0,032	-0,0322**	0,046-	0,024-	ROA

* دال عند مستوى دلالة أقل من 0.05

** دال عند مستوى دلالة أقل من 0.01

ومن ناحية أخرى، توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين عدد الأمور الرئيسة للمراجعة وكلٍّ من حجم مكتب المراجعة والعائد على الأصول؛ إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.260)، (-0.322) على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين نوع الرأي وهيكل الملكية العائلية، حيث بلغ معامل الارتباط بينهما (-0.177)، وتوجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين تأخير إصدار تقرير المراجع بالأيام وكلٍّ من الربح أو الخسارة والعائد على الأصول، حيث بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.231)، (-0.258)، على التوالي. كذلك توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وكلٍّ من عدد الأمور الرئيسة للمراجعة وخبرة المراجع وهيكل الملكية العائلية؛ إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.260)، (-0.498)، (-0.406)، على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين الربح أو الخسارة وكلٍّ من التأخير في إصدار تقرير المراجع بالأيام والرافعة المالية، حيث بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.231)، (-0.408)، على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين خبرة المراجع وكلٍّ من حجم مكتب المراجعة وحجم الشركة، حيث بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.498)، (-0.278)، على التوالي. كذلك توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين هيكل الملكية العائلية وكلٍّ من نوع الرأي وحجم مكتب المراجعة وحجم الشركة؛ إذ بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.177)، (-0.406)، (-0.317)، على التوالي. وتوجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وكلٍّ من خبرة المراجع وهيكل الملكية العائلية، حيث بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.278)، (-0.317)، على التوالي. كما توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين الرافعة المالية وكلٍّ من الربح أو الخسارة والعائد على الأصول، حيث بلغت معاملات الارتباط لهذه المتغيرات (-0.408)، (-0.394)، على التوالي. وأخيرًا، توجد علاقة ارتباط سلبية ذات دلالة إحصائية بين العائد على الأصول وكلٍّ من عدد الأمور الرئيسة للمراجعة والتأخير في إصدار تقرير المراجع بالأيام والرافعة المالية؛ إذ بلغت معاملات الارتباط لهذين المتغيرين (-0.0322)، (-0,258)، (-0.394) على التوالي.

6.6. نتائج اختبار فروض البحث:

يستهدف الباحثان في هذا الجزء اختبار فرضي البحث، وذلك باستخدام الانحدار الخطي المتعدد، وذلك على النحو التالي:

1.6.6. نتائج اختبار الفرض الأول للبحث:

يستهدف الفرض الأول للبحث اختبار العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. ولاختبار هذا الفرض، تمَّ الاعتماد على الانحدار الخطي المتعدد. وتُشير نتائج الجدول رقم (6) إلى صلاحية نموذج الانحدار للتنبؤ بمتغير عدد الأمور الرئيسة للمراجعة من خلال متغير تدوير المراجع بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية؛ نظرًا لمعنوية قيم (F) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة 5.544، وقيمة P.Value تساوي 0.000؛ مما يدل على أنَّ نموذج الانحدار معنوي.

وللتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي Autocorrelation، قام الباحث باستخدام اختبار Durbin Watson، حيث تتراوح قيمة هذه الإحصائية بين صفر و(4). وتظهر مشكلة الارتباط الذاتي بين حدود الخطأ العشوائي كلما اقتربت قيمة الإحصائية من الصفر أو (4). أما إذا كانت القيمة تساوي أو تقترب من (2)، فيعني ذلك عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي (Field, 2018). ويشير الجدول رقم (6) إلى عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث بلغت قيمة إحصائية Durbin Watson 1.298.

وللتحقق من عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي الخطي بين المتغيرات المستقلة والرقابية Multicollinearity، قام الباحث بإيجاد معامل تضخم التباين Variance inflation factor (VIF). وتظهر مشكلة الارتباط الذاتي الخطي إذا كان معامل تضخم التباين الخاص بأي متغير أكبر من 10 (Field, 2018). ويتضح من الجدول رقم (6) عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي الخطي؛ نظرًا لأن أكبر قيمة لمعامل تضخم التباين (VIF) كانت 1.923. وأخيرًا، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول إلى أنَّ معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج بلغ 0.141، والذي يشير إلى أنَّ المتغير المستقل بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية تفسر 14.1% من التغير في المتغير التابع.

جدول رقم (6) نتائج تحليل انحدار الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على تدوير المراجع.

Model	معامل الانحدار B	قيمة اختبار T	مستوى المعنوية P.value	معامل تضخم التباين VIF
(Constant)	0,984	0,917	0,360	-
ROT	0,027-	2,255-	0.013	1,043
TO	0,197	0,422	0,673	1,029
LAG	0,002	0,773	0,440	1,187
Auditsize	0,24-	1,738-	0,084	1,901
Profit	0,092	0,563	0,574	1,843
AE	0,015	2,538	0,012	1,409
Fsize	0,028	0,65	0,517	1,521
Lev	0,016	0,066	0,948	1,352
ROA	2,886-	3,662-	0,000	1,923

قيمة معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج 0.141

قيمة (F) المحسوبة 5.544

قيمة P.Value 0.000

قيمة إحصائية Durbin Watson 1.298

معادلة الانحدار المستخدمة:

$$KAM = \beta_0 + \beta_1 ROT + \beta_2 TO + \beta_3 LAG + \beta_4 Auditsize + \beta_5 Profit + \beta_6 AE + \beta_7 FSize + \beta_8 Lev + \beta_9 ROA + \varepsilon$$

حيث أن:KAM عدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، ROT تدوير الشريك، TO نوع الرأي، LAG تأخر إصدار التقرير/ بالأيام، Auditsize حجم المكتب المراجعة، Profit الربح أو الخسارة، EA خبرة المراجع، Fsize حجم الشركة، Lev الرفع المالي، ROA العائد على الأصول، ε حد الخطأ العشوائي.

وتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (6) أنَّ معامل الانحدار لمتغير تدوير الشريك كان - 0.027، وقيمة اختبار (t) تبلغ -2.255، وقيمة P.Value تساوي 0.013، ويشير ذلك إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لتدوير المراجع على عدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث تظهر هذه النتيجة أنه في السنة الأولى بعد تدوير المراجع يقل عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة. وهذا يفسر وجود علاقة سلبية ومعنوية بين تدوير المراجع وعدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، **وبالتالي يتم قبول الفرض الأول للبحث**.

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراستا (Christian et al. 2022, Bulucea 2022) في أن عدم تدوير المراجع يؤثر بشكل سلبي على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. بينما يختلف عما توصلت إليه دراسات (Horton et al. 2021, Kim et al. 2021, Verho 2021, Martani et al. 2021) في أن تدوير المراجع يؤثر بشكل إيجابي على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (6) إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لخبرة المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فقد بلغت معامل الانحدار لهذا المتغيرات 0.015، وبلغت قيمة (t) 2.538، وكانت قيمة P.Value تساوي 0.012. وعلى العكس، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (6) إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لمتغير العائد على الأصول على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، حيث بلغ معامل الانحدار لهذا المتغير -2.886، وقيمة (t) -3.662، وكانت P.Value تساوي 0.000. أما بالنسبة لبقية المتغيرات الرقابية فتوضح نتائج التحليل الإحصائي عدم وجود تأثير معنوي لها على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

2.6.6. نتائج اختبار الفرض الثاني للبحث

يستهدف الفرض الثاني للبحث اختبار أثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. ولاختبار هذا الفرض، قام الباحثان بإعادة اختبار نموذج الانحدار رقم (1) المستخدم في اختبار الفرض الأول بعد إدراج متغير الملكية العائلية، وهو ما يتضح من نموذج الانحدار رقم (2).

وللتحقق مما إذا كان تأثير الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، فإنه سيتم الاعتماد على معامل الانحدار للمتغير الذي يمثل التفاعل بين متغير تدوير المراجع والملكية العائلية، بحيث إذا كانت هذا المعامل معنوي، فإن هذا يدل على وجود تأثير للمتغير التفاعلي على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

ويتضح من الجدول رقم (7) أنَّ نموذج الانحدار معنوي؛ إذ بلغت قيمة (F) المحسوبة 4.717، وقيمة P.Value تساوي 0.000. كما يتضح عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث بلغت قيمة إحصائية Durbin Watson 1.313، كما بلغ معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج 0.141.

جدول رقم (7) نتائج تحليل انحدار تدوير المراجع وعدد الأمور الرئيسة للمراجعة والملكية العائلية.

Model	معامل الانحدار B	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P.value
(Constant)	1,189	1,091	0,276

مستوى المعنوية P.value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار B	Model
0,011	2,730-	0,090-	ROT
0,729	0,347	0,165	TO
0,357	0,922	0,002	LAG
0,059	1,899-	0,269-	Auditsize
0,615	0,503	0,082	Profit
0,007	2,735	0,016	AE
0,623	0,492	0,022	Fsize
0,960	0,050	0,012	Lev
0,000	3,577-	2,825-	ROA
0,162	1,402-	0,217-	FOW
0,350	0,936	0,220	FOWROT

قيمة معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج 0.141

قيمة (F) المحسوبة 4.717

مستوى المعنوية P.Value 0.000

قيمة إحصائية Durbin Watson 1.313

معادلة الانحدار المستخدمة:

$$KAM = \beta_0 + \beta_1 ROT + \beta_2 TO + \beta_3 LAG + \beta_4 Auditsize + \beta_5 Profit + \beta_6 AE + \beta_7 FSize + \beta_8 Lev + \beta_9 ROA + \beta_{10} FOW + \beta_{11} FOWROT + \varepsilon$$

حيث إنّ:

TO: نوع الرأي، LAG: تـأخر إصـدار التقريـر/ بالأيـام،Auditsize : حجـم المكتـب المراجعـة، Profit : الـربح أو الخسارة، EA: خبرة المراجـع، Fsize :حجـم الشـركة، Lev: الرفـع المـالي، ROA: العائـد علـى الأصـول، FOW: هيكل الملكية العائلية، FOWROT: المتغير المُعدِّل حاصـل ضـرب تـدوير المراجـع مـع الملكيـة العائليـة، حـد الخطـأ العشوائي.

وتشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) إلى وجود تأثير سلبي ولكن غير معنوي للملكيـة العائليـة علـى الإفصـاح عـن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث كان معامل الانحدار لمتغير الملكية العائلية -0.217، وبلغت قيمة اختبـار (t) -1.402، وقيمـة P.Value تساوي 0.162. كما يوجد تأثير سلبي ومعنوي لمتغير تدوير الشريك على الإفصاح عن الأمور الرئيسـة للمراجعـة، حيث تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) إلى أن معامـل الانحـدار كـان، 0.09-، وبلغـت قيمـة اختبـار (t) -2.73، وقيمة P.Value تساوي 0.011.

وبالنسبة للتأثير التفاعلي الملكية العائلية، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (7) إلى وجود تأثير إيجابي وغير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجع؛ إذ بلغ معامل الانحدار 0.22، وبلغت قيمة اختبار (t) 0.936، وقيمة P.Value تساوي 0,350. ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، أي لا تؤثر الملكية العائلية معنويا على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، **وبالتالي يتم رفض الفرض الثاني للبحث.**

ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (زيتون 2022) في أن الملكية العائلية ليس لها تأثير معنوي على اختيار مراجع متخصص صناعيًا، بينما يختلف عما توصلت إليه دراسات (Habib et al. 2019, Höfmann et al. 2024) في أن الملكية العائلية لها سلبية إذا كانت على اختيار المراجع واستقلاليته.

3.6.6. تحليل الحساسية

قام الباحثان في هذا الجزء بإجراء تحليل حساسية من خلال استخدام متغير تدوير مكتب المراجعة كمتغير مستقل بديل عن متغير تدوير المراجع نفسه بهدف معرفة مدى تأثير ذلك على النتائج. وبالتالي، تم إعادة اختبار فرضي البحث، وتم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في العام الذي يحدث فيه تغيير مكتب المراجعة، ويأخذ القيمة (صفر) إذا لم يحدث التغيير (عبد الحليم وآخرون، 2023). وذلك على النحو التالي:

1.3.6.6. نتائج اختبار الحساسية للفرض الأول للبحث

تُشير نتائج الجدول رقم (8) إلى صلاحية نموذج الانحدار للتنبؤ بمتغير الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة من خلال متغير تدوير مكتب المراجعة بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية؛ نظرًا لمعنوية قيم (F) عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$)، حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة 5.538، وقيمة P.Value تساوي 0.000؛ مما يدل على أنَّ نموذج الانحدار معنوي. ويُظهر الجدول رقم (8) عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث بلغت قيمة إحصائية Durbin Watson 1.301. وأخيرًا، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول إلى أنَّ معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج بلغ 0.141، والذي يشير إلى أنَّ المتغير المستقل بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية تفسر 14.1% من التغير في المتغير التابع.

جدول رقم (8) نتائج تحليل انحدار الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على تدوير مكتب المراجعة.

مستوى المعنوية P.value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار B	Model
0,383	0,874	0,944	(Constant)
0.013	2,154	0,019	FROT
0,653	0,45	0,211	TO
0,457	0,746	0,002	LAG
0,085	1,732-	0,239-	Auditsize
0,598	0,528	0,086	Profit

AE	0,015	2,583	0,010
Fsize	0,029	0,667	0,505
Lev	0,015	0,063	0,950
ROA	2,868-	3,64-	0,000
قيمة معامل التحديد المعدل $Adjusted\ R^2$ للنموذج 0.141			
قيمة (F) المحسوبة 5.538			
قيمة P.Value 0.000			
قيمة إحصائية Durbin Watson 1.301			

وتوضح نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (8) أنَّ معامل الانحدار لمتغير تدوير مكتب المراجعة كان 0.019، وقيمة اختبار (t) تبلغ 2.154، وقيمة P.Value تساوي 0.013، ويشير ذلك إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لتدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث تظهر هذه النتيجة أنه في السنة الأولى بعد تدوير مكتب المراجعة يزداد عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة. وهذا يفسر وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، **وبالتالي يتم قبول الفرض الأول للبحث.**

2.3.6.6. نتائج اختبار الحساسية للفرض الثاني للبحث

يتضح من الجدول رقم (9) أنَّ نموذج الانحدار معنوي؛ حيث بلغت قيمة (F) المحسوبة 4.618، وقيمة P.Value تساوي 0.000. كما يوضح الجدول رقم (9) عدم وجود مشكلة الارتباط الذاتي، حيث بلغت قيمة إحصائية Durbin Watson 1.304، كما بلغ معامل التحديد المعدل $Adjusted\ R^2$ للنموذج 0.138، والذي يشير إلى أنَّ المتغير المستقل بالإضافة إلى المتغيرات الرقابية تفسر 13.8% من التغير في المتغير التابع.

جدول رقم (9) نتائج تحليل انحدار الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على تدوير مكتب المراجعة والملكية العائلية.

Model	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P.value
(Constant)	1,139	1,038	0,300
FROT	0,019	0,153	0,878
TO	0,144	0,30	0,764
LAG	0,002	0,889	0,375
Auditsize	0,27-	1,906-	0,058
Profit	0,082	0,507	0,613
AE	0,016	2,657	0,008

Model	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P.value
Fsize	0,024	0,551	0,582
Lev	0,008-	0,033-	0,974
ROA	2,849-	3,605-	0,000
FOW	0,122-	0,874-	0,383
FOWFROT	0,045-	0,196-	0,845
قيمة معامل التحديد المعدل Adjusted R^2 للنموذج 0.138			
قيمة (F) المحسوبة 4.618			
مستوى المعنوية P.Value 0.000			
قيمة إحصائية Durbin Watson 1.304			

وبالنسبة للتأثير التفاعلي للملكية العائلية، تشير نتائج التحليل الإحصائي بالجدول رقم (9) إلى وجود تأثير سلبي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، حيث بلغ معامل الانحدار -0.045، وبلغت قيمة اختبار (t) -0.196، بمستوى معنوية P.Value يساوي 0,845، ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، أي لا تؤثر الملكية العائلية معنويا على العلاقة بين تدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، **وبالتالي يتم رفض الفرض الثاني للبحث**.

7. خلاصة البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة:

استهدفت هذه الدراسة اختبار العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، بالإضافة إلى أثر الملكية العائلية على العلاقة هذه العلاقة، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المدرجة السوق المالية السعودية عن فترة من 2019م وحتى 2023م.

وأظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أن نسبة تدوير المراجع في الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية كانت 37%، بينما نسبة تدوير مكتب المراجعة كانت 22%، وبلغ عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة تقريبا أمرين، وكانت آراء المراجع نظيفة في 99% من تقارير المراجعة، وصدرت هذه التقارير بعد 74 يوما تقريبا من نهاية السنة المالية، وتم إصدار نسبة 47% من تقارير المراجعة من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى، وكانت هذه التقارير لشركات حققت منها 78% أرباح في نهاية السنة، وكان منها 28% شركات عائلية، كما بلغت خبرة مراجعي الحسابات الذين وقعوا على هذه التقارير في المتوسط 19 سنة.

وأظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أيضًا أن هناك تأثير سلبي ومعنوي لتدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث أن في السنة الأولى بعد تدوير المراجع يقل عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة.

وهذا يفسر وجود علاقة سلبية ومعنوية بين تدوير المراجع وعدد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. وهناك تأثير إيجابي وغير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجع؛ ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير المراجع على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، أي لا تؤثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير المراجع والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

كما أظهرت نتائج الدراسة التطبيقية أيضًا أن هناك تأثير إيجابي ومعنوي لتدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة؛ حيث أن في السنة الأولى بعد تدوير مكتب المراجعة يزداد عدد الأمور الرئيسة للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجعة. وهذا يفسر وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين تدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة. وهناك تأثير سلبي ولكن غير معنوي للمتغير التفاعلي للملكية العائلية وتدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، ويشير ذلك إلى أن تأثير تدوير مكتب المراجعة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة لا يختلف بطبيعة الملكية العائلية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، أي لا تؤثر الملكية العائلية على العلاقة بين تدوير مكتب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

وفي ضوء أهداف البحث ومشكلته وحدوده، وما انتهى إليه من نتائج، يمكن تقديم التوصيات التالية:

أولاً: بالنسبة للمشرعين والهيئات التنظيمية: بضرورة إعادة تقييم التدوير الإلزامي للمراجع وأيضاً لمكتب المراجعة بهدف إدراك إيجابيات وسلبيات التدوير. وإعادة النظر في مدى تحقيق فقرة الأمور الرئيسة للمراجعة الهدف منها وماهية الأسباب التي تحدد المحتوى للمعلومات بها.

ثانياً: بالنسبة لمكاتب المراجعة: ضرورة الاهتمام بالمحتوى المعلوماتي لفقرة الأمور الرئيسة للمراجعة من حيث نوع الإفصاح المتضمن سواء فيما يتعلق بوصف الأمر الرئيس أو إجراءات المراجعة المنفذة. وكذلك تدوير الشركاء داخل المكتب من خلال إعتماد سياسات داخلية للتدوير والقيام بفحص جودة الأداء المهني بعد التدوير.

ثالثاً: بالنسبة للشركات: ينبغي على الشركات سواء كانت عائلية أو غير عائلية بالحفاظ على رقابة فعالة تحد من تأثير تدوير المراجع على الإفصاح بشكل عام في القوائم المالية.

واستنادًا إلى ما توصل إليه البحث بشقيه النظري والتطبيقي، يعتقد الباحثان بأهمية البحث مستقبلًا في بعض المجالات ذات الصلة، والتي من أهمها ما يلي:

- أثر المنافسة في الصناعة على العلاقة بين خصائص لجنة المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.
- أثر أنماط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.
- أثر قابلية الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة للقراءة على قيمة الشركة.
- دراسة واختبار القيمة المعلوماتية للإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.
- العلاقة بين أتعاب المراجعة والإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة.

8. المراجع:

1.8. المراجع العربية:

جربوع، يوسف. (2008). مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله_ دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين. مجلة الجامعة الإسلامية، 16(1)، 757-794.

زيتون، محمد. (2022). أثر نمط الملكية على اختيار عميل المراجعة مراقب حسابات متخصص صناعياً وتبني مدخل المراجعة المشتركة: دليل تطبيقي من الشركات المقيدة في البورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 6(2)، 335-396.

السيد، محمد. (2018). أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع -دراسة تطبيقية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 2(1)، 247-309.

الشواوره، علي. (2019). أثر إدارة الأرباح على الأداء المالي مقاسا في معدل العائد على الأصول والقيمة الاقتصادية المضافة في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة الشرق الأوسط.

طنطاوي، سعاد. (2023). أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية. المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، 2(14)، 41-104.

عبد الحليم، أحمد؛ محمود، وائل؛ سرور، عبير. (2023). أثر تغيير المراجع الخارجي على ممارسات التجنب الضريبي - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 2(37)، 635-714.

كساب، ياسر. (2023). العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسة للمراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) -بالتطبيق على تقرير المراجع الخارجي للشركات المساهمة السعودية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 2(4) 287-333.

الكومي، أمجاد.؛ عبد الله، عمر.؛ عبد الرحمن، فهد. (2003). أثر مدة انتداب مكتب المراجعة على جودة المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية. مجلة المحاسبة والتمويل، 15(2)، 101-118.

محمد، أحمد. (2019). أثر خصائص لجنة المراجعة على جودة الإفصاح عبر الإنترنت- دراسة تطبيقية على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 3(2)، 237-282.

مرقص، فوزي. (2022). أثر المراجعة المشتركة وخصائص لجنة المراجعة على استمرارية الأرباح: دراسة اختبارية على الشركات المساهمة المصرية. مجلة البحوث التجارية، 44(3)، 127-190.

مشتهي، صبري. (2014). تحليل العلاقة بين معدل دوران المراجع وجودة المراجعة الخارجي وانعكاس ذلك على رأي مراجع الحسابات الخارجي. مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، 2(22)، 231-261.

مصطفى، مروان. (2024). أثر طبيعة ملكية الشركات (عائلية – غير عائلية) على العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة التقرير المالي – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. الدراسات التجارية والإدارية، 1(5)، 167-203.

منصور، أشرف. (2017). رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية. الفكر المحاسبي، 1(21)، 91-155.

وزارة التجارة والصناعة السعودية. (1414 ه). قرار وزير التجارة والصناعة رقم 903. مجلة الأنظمة السعودية.

وزارة التجارة والصناعة السعودية. (1429 ه). قرار وزير التجارة والصناعة رقم 266. مجلة الأنظمة السعودية.

الرياض. (2022، 15 أغسطس). استمرارية الشركات العائلية .جريدة الرياض . متاح على:
https://www.alriyadh.com/2022795

2.8. المراجع الأجنبية:

Abdulmalik, S. O., Amran, N. A., & Che-Ahmad, A. (2020). Chief executive officer retirementand auditor's risk assessment: The interacting effect of chief executive officer identity infamily firms. Journal of Financial Reporting and Accounting, 18(2), 343–361.

Ali, C. B., Boubaker, S., & Magnan, M. (2020). Auditors and the principal-principal agencyconflict in family controlled firms. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 39(4), 31–55.

Bowlin, K. O., Doxey, M. C., & Higgs, J. L. (2012). Audit quality and auditor independence: The impact of audit firm tenure on audit quality. Accounting Horizons, 26(4), 529-555.

Bulucea, M. (2022). The effect of audit firm tenure on audit quality: Evidence from Eastern Europe. Journal of Accounting and Financial Management, 28(4), 45-60.

Cheung, Y. L., Haw, I. M., Tan, W., & Wang, W. (2021). Auditor appointment strategy andintragroup value transfers: Evidence from family business groups. Journal of Accounting,Auditing & Finance, 38(3), 620–647.

Christian, A., Bell, T. B., & Howell, M. (2022). Audit firm tenure and audit quality: Evidence from the US market. Journal of Accounting Research, 60(2), 353-377.

Corten, M., Steijvers, T., & Lybaert, N. (2017). The effect of intrafamily agency conflicts onaudit demand in private family firms: The moderating role of the board of directors. Journal of Family Business Strategy, 8(1), 13–28.

Darmadi, S. (2016). Ownership concentration, family control, and auditor choice: Evidencefrom an emerging market. Asian Review of Accounting, 24(1), 19–42.

Daugherty, B., Dickins, D., & Higgs, J. (2010). Mandatory audit partner rotation: Partners' perceptions of benefits and costs, and implications for future research. Working Paper, University of Wisconsin–Milwaukee, Integrated Research, USA.

DeAngelo, L. E. (1981). Audit opinions and auditor independence: Evidence from the U.S. Journal of Accounting and Economics, 3(2), 113–127.

Duboisee De Ricquebourg, R., & Maroun, W. (2023). The impact of audit firm tenure on audit quality: Evidence from a South African perspective. International Journal of Auditing, 27(1), 89-105.

El-Dyasty, M. M., & Elamer, A. A. (2021). The effect of ownership structure and board characteristics on auditor choice: Evidence from Egypt. International Journal of Disclosure and Governance, 18(4), 362-377.

Ernst & Young. (2013). Point of view: Our perspective on mandatory rotation. March. Available at: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-qa-on-mandatoryfirm-rotation-march-2013/SFILE/EY-qa-on-mandatory-firm-rotationmarch-2013.pdf

Field, A. (2018). Discovering Statistics Using IBM SPSS Statistics. 5th Edition, London, SAGE Publications Ltd.

Francis, J. R., Richard, C., & Vanstraelen, A. (2009). Assessing France's joint audit requirement: Are two heads better than one? Auditing: A Journal of Practice & Theory, 28(2), 35–63.

Ghosh, A., & Tang, C. Y. (2015). Assessing financial reporting quality of family firms: The auditors' perspective. Journal of Accounting and Economics, 60(1), 95-116.

Gómez-Mejía, L. R., Haynes, K. T., Núñez-Nickel, M., Jacobson, K. J. L., & Moyano-Fuentes, J. (2007). Socioemotional wealth and business risks in family-controlled firms: Evidence from Spanish olive oil mills. Administrative Science Quarterly, 52(1), 106-137.

Habib, A., Wu, J., Bhuiyan, M. B. U., & Sun, X. (2019). Determinants of auditor choice: Review of the empirical literature. International Journal of Auditing, 23(2), 308-335.

Harris, Kathleen, and Whisenant, Scott. (2012). Mandatory Audit Rotation: An International Investigation. Work paper, Bauer college of Business, The University of Houston.

Hitchcock, Consuelo, (2011). PCAOB Issues Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation. Deloitte Development LLC, 18, (23), August. Available at http://www.iasplus.com/en/binary/usa/headsup/headsupl108pcaob.pdf

Ho, S. S., & Kang, H. (2013). Audit firm tenure and audit quality: Evidence from Taiwan. International Journal of Auditing, 17(2), 134-152.

Höfmann, M., Pott, C., & Chrzan, S. (2024). The Effects of Key Audit Matters and Stock Ownership on Audit Committee Members' Accounting Preferences. Journal of Risk and Financial Management, 17(11), 525.

Horton, J., Nguyen, L., & Tran, T. (2021). The impact of mandatory audit firm rotation on audit quality: Evidence from the European Union. European Accounting Review, 30(3), 455-487.

Hsu, H. H., Lin, C. H., & Tsao, S. M. (2018). Founding family and auditor choice: Evidencefrom Taiwan. Corporate Governance an International Review, 26(2), 118–142.

Hussin, N., Ariffin, N. M., & Ibrahim, S. (2023). The impact of audit firm tenure on audit quality: Evidence from Malaysia. Journal of Accounting and Finance, 23(2), 90-107.

Ianniello, G., Mainardi, M., & Rossi, F. (2015). Family Control, Corporate Governance, and Auditor Choice: Evidence from Italy. International Journal of Accounting and Finance, 5(2), 99-116.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2013). Proposed International Standard on Auditing 701: Communicating key audit matters in the independent auditor's report. International Federation of Accountants (IFAC). https://www.ifac.org

Kang, F. (2014). Founding family ownership and the selection of industry specialist auditors. Accounting Horizons, 28(2), 261–276.

Khalil, S. K., & Mazboudi, M. (2016). Client acceptance and engagement pricing followingauditor resignations in family firms. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 35(4),137–158.

Khan, A., Muttaqin, M. B., & Siddiqui, J. (2015). Audit fees, auditor choice and stakeholder influence: Evidence from a family-firm dominated economy. Journal of Accounting and Public Policy, 34(6), 532-551.

Kim, Y., Park, M. S., & Suh, M. (2021). The effect of audit firm rotation on audit quality: Evidence from Korea. Journal of International Accounting Research, 20(2), 63-83.

Krishnan, G., Peytcheva, M. (2019). The Risk of Fraud in Family Firms: Assessments of External Auditors. J Bus Ethics 157, 261–278.

Lin, H. L., & Yen, A. R. (2022). Auditor Rotation, Key Audit Matter Disclosures, and Financial Reporting Quality. Advances in Accounting, 57, 100594.

Martani, D., Utama, S. H., & Setiawan, E. (2021). The effect of audit firm tenure on audit quality: Evidence from Indonesia. Journal of Accounting and Finance, 21(2), 67-85.

Michael, A., Rich, S., & Daniel, P. (2010). The effect of audit firm tenure on the quality of audit services: Evidence from the U.S. market. Accounting and Finance, 50(3), 479-504.

Ocak, Murat and Özden, Evrim, Signing Auditor-Specific Characteristics and Audit Report Lag: A Research from Turkey (2016). Journal of Applied Business Research.

Rochmatilah, L., Sudiarta, I. N., & Arie, F. (2021). The effect of audit firm tenure on audit quality: Evidence from Indonesia. International Journal of Economics, Commerce and Management, 9(2), 121-139.

Roush, P. B., Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A., & Stanley, J. D. (2011). Auditor Rotation: The PCAOB Considers a New Direction. Current Issues in Auditing, 5(2), C15-C20.

Schierstedt, B., & Corten, M. (2021). The influence of private family firm characteristics on audit fees: The family name as a red flag. Managerial Auditing Journal, 36(5), 785–811.

Stanley, J. D., & DeZoort, F. T. (2007). Audit Firm Tenure and Financial Restatements: An Analysis of Industry Specialization and Fee Effects. Journal of Accounting and Public Policy, 26(2), 131-159.

Verho, E. (2021). The Effect of Audit Firm Rotation on Key Audit Matters: Evidence from European Union [Master's thesis]. Hanken School of Economics.

Wang, X., Wang, Y., Yu, L., Zhao, Y., & Zhang, Z. (2015). Engagement Audit Partner Experience and Audit Quality. China Journal of Accounting Studies, 3(3), 230-253.

Doi: doi.org/10.52133/ijrsp.v6.65.9