

العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه علي جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية

د/ أحمد حامد محمود عبد الحليم
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة بنها

د/ نبيل ياسين أحمد
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة - جامعة سوهاج

ملخص البحث:

غرض البحث: يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في التعرف على العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي، وانعكاس هذا التغيير علي جودة التقارير المالية، بالإضافة إلى تحديد إيجابيات وسلبيات التغيير وذلك في بيئة الأعمال السعودية.

منهجية البحث: تم إجراء هذا البحث من خلال توزيع قائمة استبيان على عينة مكونة من (١١٧) مفردة من الأكاديميين، المراجعين الخارجيين، لجان المراجعة، والمستثمرين. وتم استخدام بعض الأساليب الإحصائية المناسبة وتطبيقها من خلال برنامج (SPSS).

النتائج: أظهرت النتائج أن عملية تغيير المراجع الخارجي ترتبط بعدة عوامل من أهمها: عوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، عوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بالبيئة المهنية، وكذلك وجدت فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول هذه العوامل. كما توجد فروق معنوية بين آراء عينة الدراسة حول إيجابيات وسلبيات التغيير، كما أن تغيير المراجع الخارجي يؤثر ايجاباً علي جودة التقارير المالية.

واختتمت الدراسة ببعض التوصيات، من أهمها: ضرورة قيام الجهات المهنية والتشريعية بوضع الآليات والضوابط للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بما يتفق مع البيئة السعودية وبما يضمن جودة التقارير المالية. ضرورة إلزام الشركات المسجلة بالإفصاح عن أسباب الخلاف بينها وبين المراجع الخارجي خلال (١٢) شهراً السابقة لتاريخ التغيير.

الكلمات المفتاحية: التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، إيجابيات وسلبيات تغيير المراجع الخارجي، العوامل المسببة للتغيير، جودة التقارير المالية، بيئة الأعمال السعودية.

**Factors that cause the change of the external auditor and
its impact on the quality of the financial reports
Field study in the Saudi business environment**

**Dr. Ahmed Hamed Mahmoud
Abdelhalim
Assistant Professor
Department of Accounting
Faculty of Commerce,
Banha University**

**Dr. Nabil Yaseen Ahmed
Assistant Professor
Department of Accounting
Faculty of Commerce,
Sohag University**

Abstract:

Research Objective: The main objective of the research is to identify the factors that cause the change of the external auditor, and the reflection of this change on the quality of the financial reports, in addition to determining the pros and cons of change in the Saudi business environment.

Research Methodology: This research was conducted by distributing a questionnaire list to a sample of (117) individual academics, external auditors, audit committees, and investors. Some appropriate statistical methods have been used and implemented through the SPSS program.

Results: The results showed that the process of changing the external auditor is related to several factors, the most important of which are: factors related to auditing offices, factors related to the audited company, and factors related to the professional environment. There are also significant differences between the views of the study sample on the pros and cons of change, and the change of the external auditor has a positive effect on the quality of the financial reports..

Recommendations: Firstly, the professional and legislative entities should set the mechanisms and regulations for external auditor's mandatory change in a way that is suitable for Saudi business environment. The registered company should be obliged to disclose the reasons for conflicts with external auditors within the 12 months that precedes the change.

Keywords: Mandatory Auditor Change; Advantages and Disadvantages of External Auditor's Change; Factors Leading to Change; Quality of Financial Reports; Saudi Business Environment.

١ - المبحث الأول

الإطار العام للبحث

١/١- المقدمة:

نتيجة لإنهيار العديد من الشركات العالمية مثل شركة Enron, Worldcom, Xerox, وما تبعها من سقوط مكتب Arthur Anderson - أحد مكاتب المراجعة Big 5 - , اهتزت ثقة المستثمرين في المهنة, مما جعل الكونجرس الأمريكي يتدخل لإعادة تنظيم مهنة المراجعة من خلال إصدار قانون Sarbanes - Oxly عام ٢٠٠٢م. أيضاً أخذت بعض الأطراف تطالب بضرورة وضع حد أقصى لمدة تعاقد المراجع مع شركة معينة يلزم بعدها تغييره واستبداله بمراجع آخر, وقد أطلق على ذلك مصطلح تغيير المراجع الخارجي Auditors Rotation. كما أن العديد من الهيئات والمنظمات المهنية العالمية مثل AICPA, ICAEW, PCAOB, SEC, اهتمت بموضوع تغيير المراجع الخارجي باعتباره وسيلة لتحسين ودعم استقلالية المراجع.

وفي هذا السياق أشار الرئيس السابق لـ PCAOB - James R.Doty - إلى أن المخاطر المرتبطة بمهنة المراجعة في الوقت الراهن تستلزم ضرورة إعادة النظر في تغيير المراجع الخارجي وذلك كآلية لحل قضايا الاستقلال Independence, نزعة الشك Skepticism, والموضوعية Objectivity (Roush et al., 2011).

وتجدر الإشارة إلى أن المنظمات المهنية في دول كثيرة تتبنى فرض سياسات إلزامية للتغيير الدوري للمراجعين وتتراوح السياسات الإلزامية للتغيير الدوري للمراجعين من الإلزام بتغيير الشريك المسؤول عن عملية المراجعة إلى الإلزام بضرورة تغيير مكتب المراجعة (مبارك, ٢٠١٠).

وعلى الرغم من أن العديد من المنظمات المهنية والدراسات البحثية قد يكون لديها قناعة بأن التغيير الإلزامي للمراجع يحقق مزايا عديدة من أهمها:

- الحصول على رؤية جديدة لعملية المراجعة.
 - الحد من ومنع التقارب في المصالح بين المراجع والشركة محل المراجعة نتيجة طول فترة الارتباط بينهما.
 - يدعم ويضمن استقلال المراجع الخارجي.
 - تحسين المنافسة بين المراجعين، مما ينعكس إيجابياً على جودة المراجعة.
- وكل ذلك ينعكس بالتبعية على جودة التقارير المالية. إلا أن الكثير من الدراسات والمعارضين لتطبيق سياسة التغيير، يرون وجود عدد من السلبيات للتغيير، من أهمها:
- الحد من جودة المراجعة - تطبيقاً لمنحنى التعلم-كنتيجة لقطع العلاقة المستمرة بين المراجع والشركة محل المراجعة.

- زيادة التكاليف الأولية لعملية المراجعة، وزيادة مخاطر فشل عملية المراجعة.
وفي المملكة العربية السعودية تبنت المنظمات المهنية سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كل ثلاث سنوات، حتى صدر قرار وزير التجارة والصناعة وبدعم من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) عام ٢٠٠٨م، حيث أُلزمت الشركات بتغيير المراجع الخارجي بعد انقضاء فترة خمسة أعوام من أعمال المراجعة، وانقضاء فترة عامين قبل معاودة التعاقد مع نفس المراجع.
لذلك تتضح أهمية البحث الحالي من خلال تحليله بشكل متكامل للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وأثر هذا التغيير على جودة التقارير المالية (Financial Reporting Quality (FRQ) في بيئة الأعمال السعودية.

٢/١ - مشكلة وتساؤلات البحث:

لقد حظيت ظاهرة تغيير المراجع الخارجي باهتمام كبير في أوساط المهتمين بمهنة المحاسبة والمراجعة، لِمَالها من إرتباط باستقلالية المراجع، وأتعاَب عملية المراجعة، وجودة أداء عملية المراجعة، وفترة تعاقد المراجع مع الشركة محل المراجعة.
ومما يؤكد على أهمية دراسة هذه الظاهرة من كافة جوانبها الزيادة الكبيرة في حالات التغيير، فقد أوضحت دراسة (Hertz, 2006) أن عدد المراجعين الخارجيين الذين تم تغييرهم خلال الفترة من عام ٢٠٠١م وحتى عام ٢٠٠٥م في تزايد مستمر (الزمر، ٢٠٠٩).

وفي ظل تنامي سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، وزيادة عدد العملاء - الشركات محل المراجعة - وتعاضد الدور الذي تقوم به مهنة المراجعة في المملكة، يرى الباحثين أن موضوع تغيير المراجع الخارجي لم ينل الإهتمام الكافي من جانب الباحثين والمنظمات المهنية، وعلى ذلك يجب تسليط الضوء على هذا الموضوع الحيوي، ويرجع ذلك - من وجهة نظر الباحثان - للأسباب التالية:

- تعتبر المملكة العربية السعودية من الدول التي تتميز بالنمو الاقتصادي المضطرد والتحول إلى اقتصاد السوق والخصخصة، وظهور العديد من الشركات المساهمة في الفترة الأخيرة، ونمو وتطور سوق الأوراق المالية، ودخول بعض مكاتب المراجعة العالمية إلى السوق السعودي، كل ذلك أدى إلى زيادة حالات تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السعودية.
- غالبية شركات المساهمة المسجلة في البورصة السعودية يتم مراجعة قوائمها المالية عادة عن طريق كبرى مكاتب المراجعة في المملكة، مما يعني أن عملية تغيير المراجع الخارجي غالباً لا تكون بسبب رغبة الشركة في الحصول على خدمة ذات جودة أفضل، ولكن من باب الوجاهة والسمعة فقط.

- قلة الدراسات التي تناولت هذه الظاهرة بالبحث في البيئة السعودية، كما أنه لا يمكن تعميم نتائج الدراسات السابقة على بيئة المراجعة السعودية كونها تمت في بيئات أخرى ذات خصائص وسمات مختلفة عن البيئة السعودية.
- رغم أن تعيين المراجع الخارجي وعزله يتم من خلال الجمعية العامة للشركة (وفقاً للمهام الموكلة للجنة المراجعة)، فإن الإدارة قد يكون لها تأثير كبير على قرار التغيير، وينتج ذلك من عدة عوامل مثل:
 - * إن الإدارة تستطيع إقناع كبار المساهمين الذين لهم تأثير على الآخرين بأن تغيير المراجع الحالي يحقق مصلحة مباشرة لهم، وبالتالي يستجيب هؤلاء لرغبات الإدارة ويتم التغيير دون مبرر مقبول (بادسودان وآخرون، ٢٠٠٤).
 - * إن تأثير الإدارة على تعيين أو عزل المراجع يزيد مع زيادة نسبة ملكية الإدارة للأسهم.
 - * إن المراجع عادة يواجه مشكلة في الشركات المغلقة، حيث إن المساهمين يقومون بعمل الإدارة، مما يؤدي إلى زيادة احتمال تغيير المراجع في حالة وجود خلافات مع الإدارة وخاصة فيما يتعلق بنوع التقرير (صالح، ٢٠١٦، Read & Yezege, 2016).
- ينتضح مما سبق، أن قضية التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تعد من القضايا الهامة، والتي تلقى اهتمام كبير من جانب الهيئات والمنظمات المهتمة بمهنة المراجعة، بالإضافة إلى تناولها من خلال أبحاث كثيرة في السنوات القليلة الماضية (Cameram et al., 2014, He et al., 2015, الشريف، ٢٠١٤، منصور، ٢٠١٧).
- وما زالت القضية مطروحة للبحث وتلقى في الوقت الحالي جدلاً علمياً، وتحتاج المزيد من البحوث والدراسات.
- ونظراً لأن الهيئات والمنظمات المهنية - والدول - المعنية بمهنة المراجعة لم تتفق على مدة معينة يلزم بعدها تغيير المراجع الخارجي، كما أن التناقض الواضح بين بعض الدراسات التي تناولت تغيير المراجع الخارجي، يمثل دافعاً للقيام بهذا البحث. وبذلك يمكن للباحثين تحديد مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية:
- ١- ما أهم أسباب المطالبة بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في بيئة الأعمال السعودية؟
- ٢- ما أهم أسباب عدم تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في بيئة الأعمال السعودية؟
- ٣- ما العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السعودية؟
- ٤- هل تغيير المراجع الخارجي يؤثر على جودة التقرير المالي في بيئة الأعمال السعودية؟

٣/١ - أهداف البحث:

- في ضوء مشكلة البحث المطروحة في الفقرة السابقة تتمثل أهداف البحث في:
- * تحديد إيجابيات وسلبيات تغيير المراجع الخارجي.
- * تحديد العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال السعودية.
- * تحديد هل تغيير المراجع الخارجي يؤثر سلباً أم إيجاباً على جودة التقارير المالية.

٤/١ - أهمية البحث:

- ترجع أهمية البحث لعدة اعتبارات، أهمها ما يلي:
- يُعد موضوع تغيير المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية من الموضوعات الهامة التي شغلت الفكر المحاسبي، فقد أثير الجدل في الفترة الأخيرة حول قضية التغيير الدوري للمراجعين، وكذلك جودة القوائم المالية، خاصة في ظل عولمة أسواق رأس المال والحاجة إلى جذب مستثمرين جدد، لذا اهتمت الدراسات المحاسبية بكيفية دعم وتحسين استقلال المراجع، وجودة المراجعة لمحاولة تحسين جودة التقارير المالية، مما ينعكس على ترشيد قرارات المستثمرين وتعظيم قيمة الشركة.
- الندرة النسبية للدراسات البحثية العربية المرتبطة بدراسة العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه على جودة التقارير المالية، وهذا ما دفع الباحثين لتناول هذا الموضوع، مع تطبيق هذه الدراسة في بيئة الأعمال السعودية.
- أيضاً يستمد البحث أهميته من الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي يمر بها الاقتصاد السعودي، وتبني الحكومة السعودية لرؤية وخطة مستهدفة لعام (٢٠٣٠م)، والاتجاه نحو العولمة، وتحرير التجارة الدولية.

٥/١ - منهج وأسلوب البحث:

في محاولة من الباحثين للتغلب على مشكلة البحث من خلال الإجابة عن التساؤلات البحثية السابقة، وتحقيقاً لأهدافه، سيعتمد الباحثان في تناولهما لموضوع البحث على كل من منهجي البحث الاستقرائي والاستنباطي، نظراً لأن البحث له شقان أولهما نظري خاص بتحليل الدراسات والكتابات العربية والأجنبية السابقة المتعلقة بموضوع البحث، وهذا الشق يُغطى من خلال أسلوب الدراسة النظرية، وثانيهما ميداني من خلال استطلاع رأى عينة مكونة من أربع فئات هي: أعضاء هيئة التدريس بالجامعات

السعودية، المراجعين الخارجيين، لجان المراجعة، والمستثمرين، وذلك بهدف اختبار صحة أو خطأ الفروض التي يقوم عليها البحث.

٦/١ - فروض البحث:

تحقيقاً لأهداف الدراسة يقوم البحث على الفروض التالية:

- الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب (المطالبة بـ أو المطالبة بعدم) التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.
- الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.
- الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي علي جودة التقارير المالية.

٧/١ - تنظيم البحث:

إنطلاقاً من أهمية البحث وتحقيقاً لأهدافه والإجابة على تساؤلاته البحثية، فقد تم

تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي:

- المبحث الثاني: الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.
- المبحث الثالث: الإطار الفكري لتغيير المراجع الخارجي.
- المبحث الرابع: الدراسة الميدانية واختبار الفروض.
- النتائج والتوصيات.
- دراسات وبحوث مستقبلية.
- المراجع.
- ملحق البحث.

٢ - المبحث الثاني

الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يعرض الباحثان في هذا المبحث بعض الدراسات التي اطلعوا عليها، والمرتبطة بموضوع البحث، للوقوف على ما توصلت إليه من نتائج، والاستفادة منها في استكمال جوانب الدراسة في هذا الموضوع، بما يحقق التواصل والتكامل بين الدراسات البحثية في هذا المجال، وذلك كما يلي:

١/٢ - الدراسات السابقة المرتبطة بتغيير المراجع الخارجي:

١ - دراسة (باسودان وآخرون، ٢٠٠٤):

استهدفت تلك الدراسة إلى تقصى العوامل المؤثرة في تغيير المراجع في شركات المساهمة السعودية، من خلال استخدام استبانة لعينة مكونة من (٦١) من أعضاء لجان المراجعة و (٥٢) من مديري مكاتب المراجعة. وذلك من خلال تقسيم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع إلى قسمين: العوامل الفنية وهى المتعلقة بأداء المراجع لعملية المراجعة، والعوامل غير الفنية وهى ما عدا ذلك من أسباب تغيير المراجع. وتوصلت الدراسة إلى أهمية العوامل الفنية وتقدمها في الترتيب من حيث الأهمية على العوامل غير الفنية لدى عينتي الدراسة. ومن هذه العوامل الفنية: اتباع المكتب لمعايير المراجعة المتعارف عليها، سمعة المكتب، خبرته السابقة في أعمال المراجعة. أما العوامل غير الفنية التي حظيت باهتمام عينتي الدراسة تركزت حول أتعاب عملية المراجعة، عدم موافقة المراجع على التنازل عن تحفظاته، وعدم مساعدة الشركة في الخدمات الزكوية والضريبية.

٢ - دراسة (حجازي، ريشو، ٢٠٠٩):

هدفت هذه الدراسة معرفة الأسباب والدوافع المؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي، وأثر ذلك على جودة عملية المراجعة، وذلك من خلال دراسة ميدانية على عينة مكونة من (١٠٥) من الأطراف ذات الصلة بتغيير المراجع الخارجي تمثلت في: (٣٢) من مراجعي الحسابات بالجهاز المركزى للمحاسبات، (٣٥) من مراجعي الحسابات الخارجيين بالمكاتب الخاصة، (٢١) من إدارة الوحدات الاقتصادية، و (١٧) من حملة الأسهم. وتوصلت الدراسة إلى وجود اتفاق بين فئات الدراسة باستثناء إدارة الوحدات الاقتصادية على تغيير المراجع الخارجي كل خمس سنوات. بالإضافة إلى وجود اختلاف في الأهمية النسبية للأسباب المؤثرة على قرار تغيير المراجع الخارجي بين الأطراف ذات الصلة، حيث يعد

مراقبي الحسابات في الجهاز المركزي للمحاسبات أن الإخلال باستقلال المراجع له الأهمية القصوى، في حين يرى المراجعون الخارجيون بالمكاتب الخاصة أن الإفلاس أو التعثر المالي يعتبر السبب الأول في تغيير المراجع الخارجي، يليه الإخلال باستقلال المراجع. أما إدارة الوحدات الاقتصادية فإنها تضع صعوبة التعاون بين المراجع والإدارة كسبب أول قد يؤدي إلى تغيير المراجع، يليه عدم الاتفاق على النواحي المحاسبية. في حين يتفق حملة الأسهم مع المراجعين بالجهاز المركزي للمحاسبات والمراجعين بالمكاتب الخاصة في أن الإخلال باستقلال المراجع هو أكثر الأسباب من حيث الأهمية النسبية.

٣- دراسة (Lin and Ming, 2009):

هدفت هذه الدراسة اختبار العلاقة بين هيكل وآليات الحوكمة وجودة اختيار مراجع الحسابات، وتمت الدراسة على عينة من الشركات المسجلة في الصين خلال الفترة من عام ٢٠٠١م إلى ٢٠٠٤م. وتوصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تتسم بهيكل ملكية مركز وحجم مجلس إدارة صغير ويجمع فيها رئيس مجلس الإدارة بين منصبه ومنصب المدير التنفيذي يكون لديها ميل ودافع قوي إلى اختيار مراجع أقل جودة ليس من المكاتب العشر الكبرى في الصين، ولا يتوافر لديهم القدرة على مراجعة حسابات الشركة واكتشاف مستويات الإفصاح والشفافية المنخفضة، ومن ثم يمكن للإدارة من تحقيق وجنى أرباح ملوثة Opaqueness Gain لا تستند إلى الشفافية، وفسرت الدراسة دوافع الإدارة في هذا الصدد إلى ضعف تطبيق آليات الحوكمة.

٤- دراسة (مبارك, ٢٠١٠):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع و الشركة محل المراجعة من جهة وجودة عملية المراجعة في المملكة العربية السعودية من جهة أخرى. كما هدفت إلى التعرف على مدى تركيز خدمات المراجعة في مكاتب معينة. واستخدم الباحث جودة رقم الأرباح كمؤشر على جودة عملية المراجعة، وذلك لعينة مكونة من (٣٩) شركة مساهمة سعودية مسجلة خلال الفترة من ٢٠٠١م حتى ٢٠٠٩م. وقد توصلت الدراسة إلى أنه لا توجد علاقة ذات تأثير معنوي بين جودة عملية المراجعة وطول فترة التعامل بين المراجع والشركة. كما توصلت الدراسة إلى أن سياسة التغيير الإلزامي للمراجعين التي تتبناها المنظمات المهنية في المملكة العربية السعودية لم تقض على احتكار بعض المكاتب لسوق خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة حيث تتركز (٧٤%) من خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية في (٧) مكاتب

مراجعة تمثل (٥%) من عدد المكاتب المرخص لها بممارسة المهنة في المملكة، كما تسيطر مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى على (٤٥%) تقريباً من سوق خدمات مراجعة حسابات شركات المساهمة السعودية.

٥- دراسة (AL – Thuneibat et al., 2011):

هدفت تلك الدراسة إلى التعرف على أثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وحجم شركة المراجعة على جودة عملية المراجعة. وتمت الدراسة على عينة مكونة من (٣٥٨) شركة من الشركات الأردنية المسجلة في سوق عمان للأوراق المالية خلال الفترة من عام ٢٠٠٢م حتى عام ٢٠٠٦م. وتوصلت الدراسة إلى استحواد شركات المراجعة الكبرى على (٨٩%) من السوق الأردنية، كما تزيد فترات التعاقد لهذه الشركات مع الشركات محل المراجعة لأكثر من (٩) سنوات، مما يترتب على ذلك انخفاض مستوى جودة عملية المراجعة بغض النظر عن حجم شركة المراجعة. كما يؤثر تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع إيجابياً في تحفيز وتشجيع المراجعين الجدد على بذل العناية المهنية الواجبة، ومن ثم جودة عملية المراجعة.

٦- دراسة (الشريف، ٢٠١٤):

استهدفت تلك الدراسة صياغة نموذج كمي لتقييم انعكاسات تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى جودة عملية المراجعة، وتمت الدراسة على عينة تتمثل في (٣٦) شركة تعمل في قطاعات مختلفة في بيئة الأعمال المصرية خلال الفترة من عام ٢٠٠٣م حتى عام ٢٠٠٩م. وتوصلت الدراسة إلى أن تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤثر على جودة عملية المراجعة من خلال تأثيره على كل من قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية - نتيجة التأثير على مستوى الشك المهني لدى المراجع، وحجم المعرفة التي يمتلكها والمرتبطة بشركة العميل، ومستوى استقلاله المهني، والتكاليف الأولية لعملية المراجعة-، ورأيه الوارد في تقرير عملية المراجعة نتيجة التأثير على مستوى استقلاله المهني وحكمه الشخصي.

٧- دراسة (أحمد، ٢٠١٥):

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات، وذلك من خلال دراسة ميدانية، حيث تم استطلاع رأي (١٠٣) مفردة تتمثل في ثلاث فئات وهي: عضو لجنة المراجعة، المراجع الخارجي، وسماسرة الأوراق

المالية في بيئة الأعمال المصرية. وتوصلت الدراسة إلى وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم بشأن دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات.

٨- دراسة (Stanisic et al., 2015):

هدفت تلك الدراسة تحليل العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وتقرير المراجعة المعدل في صربيا، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٠م حتى عام ٢٠١٣م. وخلصت الدراسة إلى أن ميل الشركات التي تحصل على تقرير مراجعة معدل إلى تغيير المراجع الخارجي وذلك بالمقارنة بالشركات الأخرى. كما أن تغيير المراجع يرتبط بزيادة احتمال تغيير نوع تقرير المراجعة، حيث إن الشركات التي حصلت على تقرير مراجعة معدل أو غير متحفظ في فترة معينة، فإنها لا تحصل على ذات نوع التقرير بعد تغيير المراجع.

٩- دراسة (صالح، ٢٠١٦):

استهدفت تلك الدراسة اختبار العلاقة بين نوع تقرير المراجعة وكل من إدارة الأرباح وتغيير المراجع في البيئة المصرية، وتمت الدراسة الميدانية على عينة تتكون من (٤٠) شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصرية موزعة بين القطاعات الاقتصادية المختلفة خلال الفترة من ٢٠١١م إلى ٢٠١٤م. وتوصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين نوع تقرير المراجعة وتغيير المراجع، كما أن كل من نوع تقرير المراجعة وتغيير المراجع يرتبط بحجم الشركة وحجم مكتب المراجعة.

١٠- دراسة (منصور، ٢٠١٧):

استهدفت هذه الدراسة تحليل سياسة تدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية، من خلال استطلاع آراء عينة من ذوي العلاقة بمهنة المراجعة، وذلك من خلال دراسة ميدانية حيث تم توزيع قائمة استقصاء لعينة تمثلت في: (٤١) من الإدارة العليا، (٦٠) من الأكاديميين، (٤٥) من المراجعين الخارجيين. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها، أن كل من الإدارة العليا في شركات المساهمة، ومكاتب المراجعة الكبيرة تعارض تطبيق التدوير الإلزامي لمكتب المراجعة، إلا أنهما يؤيدان التدوير الإلزامي لشريك المراجعة أو التدوير الاختياري لمكتب المراجعة، كما تفضل الأطراف المعنية بمهنة المراجعة تطبيق التدوير المؤقت للمراجع الخارجي، إلا أنه لا يوجد اتفاق بينها بشأن المدة المناسبة التي يجب على عملاء المراجعة بعدها تغيير مكتب المراجعة

بالكامل, كذلك لا يوجد اتفاق بينها بشأن المدة المناسبة التي يجوز للمراجعين الخارجيين بعدها إعادة التعاقد مع نفس عميل المراجعة. كما يتفقون على أن أهم الأسباب التي تبرر تطبيق سياسة تدوير المراجعين الخارجيين هو تقديم رؤية جديدة للمراجعة, وأن أهم الأسباب التي تبرر عدم تطبيقها هو فقد المعرفة المتراكمة لدى المراجع الخارجي عن المنشأة محل المراجعة.

٢/٢ - الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين تغيير المراجع وجودة التقارير المالية:

١ - دراسة (Chen et al., 2009):

استهدفت الدراسة تحليل تأثير كل من: تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي, وطول فترة التعاقد بين المراجع وشركة العميل, على جودة القوائم المالية. وتمت الدراسة على عينة مكونة من (٨٥) شركة من الشركات المسجلة في البورصة الصينية خلال الفترة من عام ٢٠٠٠م حتى عام ٢٠٠٣م. وتوصلت الدراسة إلى أن المراجع الخارجي يميل للتحفظ بشكل مؤقت في السنة الأولى, كما يترتب على تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع تشابه جودة القوائم المالية للشركة محل المراجعة في السنة الأولى للتعاقد مع السنة السابقة, ويمكن أن يرجع ذلك بسبب انخفاض منحنى التعلم في هذه الفترة. كما خلصت الدراسة إلى زيادة احتمال تعرض المراجع الخارجي للتغيير وذلك حالة قيام إدارة شركة العميل بممارسات إدارة الأرباح, مع إصرار المراجع في إصدار رأي مهني متحفظ في تقرير عملية المراجعة.

٢ - دراسة (الزمر, ٢٠٠٩):

استهدفت تلك الدراسة الكشف عن مدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي, وذلك من خلال دراسة لعينة من (٧٨) شركة مسجلة بالسوق المالية السعودية موزعة على ثمانية قطاعات خلال الفترة من عام ٢٠٠٤م وحتى عام ٢٠٠٦م. وتوصلت الدراسة إلى أن ممارسات إدارة الأرباح تُعد سبباً رئيساً وراء رغبة إدارة الشركات المساهمة السعودية في تغيير المراجع الخارجي, حيث إن الشركات التي قامت بتغيير المراجع حدث فيها تغيير جوهري في نسبة الاستحقاقات الكلية بعد عملية التغيير. كما أنه لا يوجد ارتباط بين عملية تغيير المراجع الخارجي ورأي المراجع, فالشركات التي

قامت بتغيير المراجع وحدث فيها تغيير جوهري في الاستحقاقات الكلية كان تقرير المراجع الخارجي نظيفاً خالياً من التحفظات.

٣- دراسة (غنيم، ٢٠١٢):

استهدفت هذه الدراسة تحليل مدى تأثير تطبيق سياسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قدرته في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها على فئة واحدة وهي مراجعي الحسابات بالمملكة العربية السعودية. وخلصت الدراسة إلى وجود علاقة معنوية طردية ذات دلالة إحصائية بين المتغيرات المستقلة (الشك المهني، الاستقلال المهني، التكاليف الأولية لعملية المراجعة، منحى التعلم)، والتي تتأثر بتطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، وبين المتغير التابع (القدرة على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية) وذلك عند مستوى معنوية أقل من ٠,٠٥، كما أن المتغيرات المستقلة ذات المعنوية المنخفضة (الاستقلال المهني، التكاليف الأولية لعملية المراجعة) هي الأكثر تأثيراً على المتغير التابع من المتغيرات المستقلة ذات المعنوية المرتفعة (الشك المهني، ومنحى التعلم). كما توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي قد يترتب عليه تأثير سلبي أو إيجابي على جودة التقارير المالية ومستوى الثقة لدى الجمهور.

٤- دراسة (ريشو، ٢٠١٣):

هدفت تلك الدراسة إلى تحديد مدى وجود تأثير إيجابي للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة علي كل من: ساعات وأتعاب المراجعة، تكاليف القيام بها، ومتطلبات جودتها (قدرة المراجع علي اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها)، وكذلك تحديد علاقة التغيير الإلزامي لشركة المراجعة بكل من جودة حياة الشريك وخطر التقاضي وما إذا كانت تلك العلاقة إيجابية أم سلبية. وذلك من خلال قائمة استقصاء تم توزيعها لفئة المراجعين فقط (٣٨ مفردة). وقد توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة سوف يؤثر علي جودة الحياة المهنية له وبالتالي على جودة المراجعة. كما أنه رغم التأثير السلبي للتغيير الإلزامي لشركات المراجعة علي المعرفة الخاصة بالعميل، فإنه سوف يرتبط في ذات الوقت بعلاقة إيجابية بمجموعة من العوامل-من أهمها استقلال شريك المراجعة، وقدرته علي اكتشاف أوجه القصور بالرقابة الداخلية لدي عميل المراجعة-التي تزيد من جودة المراجعة، وبالتالي من جودة التقارير المالية.

٥- دراسة (عصيمي، ٢٠١٥):

استهدفت هذه الدراسة بيان أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية -متمثلة في جودة التغيير في صافي الدخل التشغيلي والدخل الشامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية-، بالتطبيق على البنوك السعودية خلال الفترة من ٢٠٠٨ حتى ٢٠١٣ م. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة معنوية بين طول فترة الارتباط بين المراجع الخارجي والبنك السعودي من ناحية وجودة صافي الدخل التشغيلي وأيضاً جودة رقم الدخل الشامل وصافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية من ناحية أخرى.

٦- دراسة (ريشه، ٢٠١٧):

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل ودراسة العلاقة بين جودة التقارير المالية والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وأثر خصائص المعلومات المحاسبية على هذه العلاقة. وذلك من خلال دراسة ميدانية، حيث تم توزيع قائمة استقصاء على فئة واحدة فقط هي مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات بالإسكندرية (٦٣ مفردة). وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين مستوي جودة التقارير المالية وبين خصائص المعلومات المحاسبية (باستثناء خاصية التوقيت المناسب)، كما أن هناك علاقة إيجابية بين التغيير الإلزامي لشريك -أو شركة- المراجعة وخصائص المعلومات المحاسبية وجودة التقارير المالية.

٧- دراسة (Sing & Zhang, 2018):

استهدفت هذه الدراسة تحليل أثر طول فترة التعاقد بين المراجع الخارجي والشركة محل المراجعة علي توقيت اكتشاف الأخطاء بالقوائم المالية، خاصة بعد انهيار مكتب آرثر أندرسون وصدور قانون ساربنز أوكسلي في ٢٠٠٢. وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط سلبي بين طول فترة التعاقد مع المراجع الخارجي واكتشاف الأخطاء في الوقت المناسب، كما أن ذلك يؤثر سلباً علي جودة المراجعة، وأن تغيير المراجع يساعد على وجود رؤية جديدة لعملية المراجعة مما ينعكس ايجاباً علي جودة التقارير المالية.

٣/٢ - مناقشة وتحليل الدراسات السابقة:

في ضوء دراسة وتحليل الباحثين للدراسات السابقة اتضح ما يلي:

- ١ - لا يزال موضوع تغيير المراجع الخارجي خاضع للنقاش والبحث بين كل من الأكاديميين والممارسين والهيئات المهنية والتنظيمية، إلا أنه لا يوجد استقرار واضح على استخدام المصطلح الذي يعبر عنه تغيير المراجع، فبعض الدراسات استخدمت مصطلح Auditor Rotation, والبعض الآخر استخدم مصطلح Auditor Change. بينما بعض الدراسات استخدمت مصطلح Auditor Switch, وهناك دراسات أخرى تناولت تغيير المراجع من خلال استخدام مصطلح Auditor Trnover. إلا أن الباحثين يريان أن مصطلح Change هو الأعم والأشمل وأن المصطلحات الأخرى المستخدمة تم استخدامها كمرادفات لمصطلح Change.
- ٢ - هناك تعارضاً واضحاً في نتائج الدراسات السابقة فيما يتعلق بأهمية تغيير المراجع الخارجي، ولكل رأي حجته ومبرراته. مما يتطلب عناية خاصة عند دراستها وتناولها. بالإضافة إلى التركيز على منطقة بحثية في غاية الأهمية - خاصة المهنية - وهي التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي للارتقاء بمستوى جودة الأداء المهني للمراجع، على اعتبار أن التغيير هو وسيلة لضمان استقلال المراجع الخارجي، وجودة أدائه المهني، مما ينعكس على جودة التقارير المالية.
- ٣ - محدودية الدراسات التي اهتمت بالعلاقة بين التغيير (أو تدوير) المراجعين الخارجيين وجودة التقرير المالي، حيث اقتصر بعض هذه الدراسات على تناول أثر التغيير الإلزامي للمراجعين على استقلال المراجع وجودة عملية المراجعة (جربوع, ٢٠٠٨, حجازي وريشو, ٢٠٠٩, الشريف, ٢٠١٤, Al-Thuneibat et al., 2011), كما تناولت بعض الدراسات العوامل المؤثرة على تغيير المراجع (باسودان وآخرون, ٢٠٠٤, منصور, ٢٠١٧), وأيضاً تناولت بعض الدراسات لأثر تغيير المراجع وإصداره رأي غير متحفظ في تقرير عملية المراجعة (مبارك, ٢٠١٠, Stanisic et al., 2015).
- ٤ - لم تقدم الدراسات السابقة دليلاً موضوعياً من بيئة الأعمال السعودية - في حدود علم الباحثين - حول أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية - سوى دراسة (عصيمي, ٢٠١٥), إلا أنها ركزت على قطاع البنوك فقط دون باقي الشركات المسجلة بالإضافة إلى اختلاف منهجيتها عن الدراسة الحالية، حيث اعتمدت الدراسة الحالية على استطلاع رأي عينة مكونة من أربع فئات حول أسباب تغيير المراجع الخارجي والعمول المؤثرة فيه، وانعكاس هذا التغيير على جودة التقارير المالية.

٣ - المبحث الثالث

الإطار الفكري لتغيير المراجع الخارجي

١/٣ - تعريف تغيير المراجع الخارجي:

يرى (Reid & Carcello, 2017) أن تغيير المراجع الخارجي يمكن أن يحدث بطريقتين, الأولى: عن طريق الفصل من قبل العميل أو الشركة محل المراجعة, والثانية: عن طريق تقديم المراجع لاستقالته نتيجة الخطر المتزايد من ضعف نظام الرقابة الداخلية أو زيادة الدعاوي القضائية ضد المراجع.

ويشير تغيير المراجع الخارجي إلى تحديد حد أقصى للمدة التي يظل فيها نفس المراجع مراجعاً لشركة معينة, وبعد انتهاء هذه المدة تلتزم هذه الشركة بتغيير المراجع بمراجع آخر (جربوع, ٢٠٠٨) و/ أو يجب على المراجع إنهاء تعاقدته مع الشركة.

وقد أوضح قانون (Sarbanes Oxley (Sox, 2002) في الفقرة رقم (٢٠٧) أن مصطلح التغيير الإلزامي للمراجعين يقصد به: إنه يجب أن يكون هناك حدًا لعدد السنوات التي قد يكون فيها إحدى شركات المحاسبة المسجلة مراجعاً لعميل معين. كما أوضح (ICEAW, 2002) أنه يقصد بالتغيير الإلزامي للمراجعين أنه يجب أن يقوم مراجعي الشركات محل المراجعة بتقديم خدمات المراجعة لمدة محددة فقط, وبعدها يجب أن يتم استبدالهم بشركة مراجعة أخرى.

كما أوضح قانون (SOX, 2002) أن المقصود بتغيير شركاء المراجعة, أنه يجب استبدال شريك المراجعة - وليس مكتب المراجعة - بعد مرور مدة محددة من تقديمه لخدمات المراجعة لشركة معينة. بينما وضع (Bowlin et al., 2015) آلية معينة لتغيير المراجعين - ويتفق الباحثان معهم - حيث أوضحا أن التغيير الإلزامي للمراجعين قد يتطلب من العملاء ألا يحتفظوا بمراجع معين لمدة تتعدى سنوات محددة. وذلك لأن المراجعين سيكون لديهم حافزاً أقل للسعي وراء تحقيق مكاسب مستقبلية من عميل معين, وهكذا سيكونون أقل احتمالاً أن يصدرُوا تقارير متحيزة لصالح الإدارة. أما الاحتفاظ بالمراجع من قبل العميل لعدد محدد من السنوات قبل حدوث التغيير فسيجعل المراجع أكثر استقلالية عن الإدارة لأنه لن يواجه مخاطر العزل خلال المدة قبل التغيير.

٢/٣ - تغيير المراجع الخارجي بين التأييد والمعارضة في بيئة الأعمال السعودية:

أولاً: أسباب (مبررات) المطالبة بتطبيق تغيير المراجعين:

١ - تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي:

إن فترة التعامل بين المراجع وعملائه لها تأثيرين متناقضين على عملية المراجعة، فمن ناحية كلما كانت هذه الفترة طويلة فإن مقدرة المراجع على كشف الأخطاء والتحريفات الجوهرية تصبح أكبر تطبيقاً لمنحنى التعلم - تأثير منحنى التعلم - ، ومن ناحية أخرى فإن طول هذه الفترة قد يؤدي إلى خلق علاقة تعاون أو صداقة وألفة بين المراجع وإدارة الشركة محل المراجعة مما قد يفقد المراجع استقلاله ويجعله يتغاضى عن الممارسات التي تقوم بها الإدارة للتلاعب والغش (مبارك، ٢٠١٠).

وقد أثبتت التحقيقات بشأن انهيار شركة إنرون للطاقة ومكتب آرثر أندرسون، وجود تواطؤ بين إدارة الشركة ومكتب آرثر أندرسون، حيث استمر مكتب آرثر أندرسون كمراجع خارجي لهذه الشركة ما يزيد عن خمسة عشر سنة. مما استلزم ضرورة اتخاذ إجراءات تنظيمية لذلك، ومن أهمها التغيير الإلزامي للمراجع كآلية لتخفيض العلاقات الوطيدة بين المراجع وعملائه، ومن ثم تعزيز استقلاله (سرور، ٢٠٠٩، Harris & Whisenant, 2012, Firth et al., 2012).

ويتفق الباحثان مع (Wang & Kaplan & Mauldin, 2008) و (Tuttle, 2009) أنه في حالة عدم وجود تغيير إلزامي للمراجع الخارجي، فقد يوجد حافز ودافع مالي لدى المراجع للتخلي عن استقلالته، خاصة إذا كان احتمال الاستعانة به من قبل الشركات الأخرى منخفضاً، حيث أنه في ظل طول الفترة عن حد معين يكون المراجع أكثر تساهلاً وقبولاً لما تتخذه الإدارة من سياسات وممارسات محاسبية، ويزيد من احتمالات التوافق مع عملائه.

فالتغيير يؤدي إلى عدم اعتماد المراجع على عميل واحد كمصدر وحيد للدخل، وبالتالي يُحد من التبعية الاقتصادية **Economic Dependence** للمراجع على عميل معين. كما أن التغيير يعمل على الحد من العلاقات الوطيدة - التي قد تصل إلى درجة الألفة - بين المراجع الخارجي و إدارة الشركة محل المراجعة. وهذا مادفع العديد من المشرعين **Legislators** والمنظمات المهنية **Professional Organizations**

والمُنظّمين Regulators للمطالبة بتطبيق سياسة التغيير كوسيلة لمنع تطور العلاقات الوثيقة بشكل مفرط بين المراجع وعملائه.

٢- تحسين جودة المراجعة:

يمكن أن يكون تغيير المراجع الخارجي وسيلة لتعزيز جودة المراجعة، وذلك نتيجة التأثير الإيجابي للتغيير على وجود رؤية ونظرة جديدة للمراجعة وعلى استقلال المراجع (منصور، ٢٠١٧، Kwon et al., 2014). حيث يحمل التغيير مجموعة من المزايا الهامة لدعم نزاهة عملية المراجعة، فقد تأتي شركة المراجعة الجديدة بفائدة تتمثل في تقديم رؤية و نظرة جديدة Fresh Look للعمليات المالية والممارسات المحاسبية للشركة محل المراجعة. كما أن إدراك المراجع لحقيقة أن عمله سوف يُعاد فحصه بواسطة مراجع آخر عقب إنتهاء مدة علاقته وفقاً لآلية التغيير قد يكون رادعاً للأحكام والقرارات موضع الشك التي قد يتخذها المراجع عندما يكون على يقين بعدم تغييره.

كما أنه في ظل تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع، زيادة احتمالية أن تصدر مكاتب المراجعة - خاصة في ظل التغيير الإلزامي لشريك المراجعة - رأي مراجعة معدل بشكل جوهري مقارنة بالمكاتب التي لا يوجد بها تغيير للشريك. وأيضاً يساعد التغيير الإلزامي للمراجعين في الحد من احتمالات فشل عملية المراجعة ومن ثم تقليل مخاطر المراجعة، وبالتالي تحسين جودة المراجعة (Roush et al., 2011).

٣- تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع:

من المزايا الأساسية للتغيير الإلزامي للمراجعين التشجيع على خلق نوع من المنافسة بين المراجعين مما ينعكس على جودة الأداء المهني وعملية المراجعة. كما يؤدي التغيير أيضاً إلى قيام المراجع اللاحق - الجديد - بفحص عمل المراجع السابق ومن ثم تفعيل الرقابة على جودة الأداء المهني من خلال تطبيق مراجعة النظير Peer Review، مما قد يدفع المراجع السابق إلى بذل العناية المهنية الواجبة وتحسين جودة المراجعة حتى لا يكتشف المراجع اللاحق تقصيره أو إهماله أو تواطؤه مع عميله في أداء عمله (Adeniyi & Mieseigha, 2013، Kim et al., 2015، أبو الخير، ٢٠٠٦).

٤ - زيادة الثقة في التقارير المالية:

الشركات التي تحصل على تقرير مراجعة معدل عادة تتعرض للنقد من جانب المنظمين والمستثمرين، وذلك على اعتبار أن التقرير المعدل قد يكون إشارة سلبية للمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بسوء الإدارة وأنها تسعى لإظهار أداء الشركة على خلاف الحقيقة (Khasharmeh,2015) وعلى ذلك فإن رفض المراجع واعتراضه على السياسات التي تستخدمها الإدارة يكون دافعاً قوياً لها لتغييره واختيار مراجع آخر يُصدر تقريراً أفضل يخدم أهدافهم. ومما يؤكد على ماسبق، ماقدمته دراسة (Davidson et al., 2006) , حيث أشارت إلى أن هناك نوعان من الدوافع لتغيير المراجع هما: الأول: إن الإدارة قد ترغب في تضخيم الأرباح - تخفيض جودة المعلومات - بغرض زيادة مكافآتها, وبالتالي فإنها تبحث عن مكتب مراجعة يكون أقل جودة من مكتب المراجعة الحالي, وذلك على اعتبار أن إدارة الأرباح **Earnings Management** لا تتم في ظل استخدام مكاتب المراجعة عالية الجودة. الثاني: رغبة الإدارة في تغيير المراجع بسبب تفضيله للسياسات المحاسبية المتحفظة رغم أنها ترغب في تبني سياسات محاسبية أقل تحفظاً ولكن ليس بسبب تشويه الأرباح.

كما أكدت دراسة (Huang & Scholz, 2012) أن القوائم المالية التي تحتوي على أخطاء تثير الشكوك حول مصداقية الإدارة وفعالية نظام الحوكمة. مما يزيد من احتمال تقديم المراجع لاستقالته نتيجة زيادة مخاطر المراجعة, وسوف يترتب على ذلك رد فعل سلبي من جانب المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية لقرار الاستقالة, حيث يفسرون ذلك كإشارة للمعلومات السلبية التي حصل عليها المراجع فيما يتعلق بالأداء المالي للشركة والمخاطر التي تحيط بها.

ويتفق الباحثان مع (AlBoor&Khamees,2016) أن من أهم مزايا وإيجابيات التغيير الإلزمي للمراجعين الخارجيين هو استعادة ثقة المستثمرين في نظام المحاسبة المالية, خاصة التقارير المالية. حيث إن التغيير يعني أن هناك فحص جديد للتقارير المالية, وأن هناك رؤية ونظرة جديدة للمراجعة, وهذا يؤدي إلى زيادة الثقة في التقارير المالية.

٥- الحد من العلاقات الوطيدة و الألفة بين المراجع الخارجي و الشركة محل

المراجعة:

تعددت الدراسات التي تناولت وركزت على العلاقة بين طول فترة التعامل بين المراجع والشركة محل المراجعة, ولقد توصلت دراسة (Jenkins & Velury, 2008) إلى وجود علاقة طردية بين وجود تحفظات محاسبية على الأرباح التي يتم التقرير عنها وطول فترة العلاقة بين المراجع والشركة محل المراجعة. ويرى الباحثان أن طول مدة التعاقد بين المراجع والشركة يؤدي إلى وجود علاقات وطيدة قد تصل إلى درجة الألفة المتزايدة Over-Familiarity, مما يترتب عليه حرص المراجع على تحقيق مصلحة الشركة على حساب غيرها من أصحاب المصالح.

لذا, يُعد تغيير المراجع وسيلة لمنع والحد من تطور العلاقات الوطيدة بشكل مبالغ فيه بين المراجع و الشركة محل المراجعة. وهذا ما أكدت عليه دراسة (Firth et al., 2012), كما أن المراجعين - في الأجل القصير - قد يسعون لإرضاء العملاء لتعزيز وجود علاقة دائمة معهم, بينما - في الأجل الطويل - قد يقدمون تنازلات للمحافظة على العلاقة مع العملاء وتجنب فقدهم (Roush et al., 2011, PCAOB, 2011). كما يرى الباحثان أن تغيير المراجع يمكن أن يكون أحد الأدوات للحد من مشاكل الوكالة وتعارض المصالح بين أطراف الوكالة خاصة في شركات المساهمة.

٦- الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة Audit Market Concentration:

يرى الباحثان أن التغيير الإلزامي للمراجع سيؤدي إلى خلق أجواء إيجابية من التنافس, ومن ثم يسعى كل مراجع - بل كل مكتب مراجعة - إلى تحسين جودة خدمات المراجعة التي يقدمها مما ينعكس إيجابياً في ظهور شركات ومكاتب مراجعة جديدة وعدم تركيز سوق خدمات المراجعة في يد مجموعة من المكاتب وبخاصة الأربعة الكبار. كما أن إدراك المراجع الحالي بتغييره بآخر بعد فترة محددة, يجعله يعزز من نزعة الشك المهني لديه, مما يجعله أكثر حرصاً على بذل العناية المهنية اللازمة, خاصة إذا اكتشف المراجع اللاحق إخفاقات المراجع السابق في أداء عمله (أبو الخير, ٢٠٠٦).

وعلى ذلك, فإن تغيير المراجع يمكن أن يكون أداة لمعالجة المخاوف بشأن تركيز سوق المراجعة في عدد قليل من مكاتب المراجعة (Robu et al., 2016). وهذا ما أكد عليه معهد المحاسبين القانونيين بإنجلترا وويلز, حيث يرى أن أهم إيجابيات التغيير

الإلزامي لمكاتب المراجعة تتمثل في زيادة استقلال المراجع وزيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة (جاب الله، ٢٠٠٥).

٧- زيادة أتعاب المراجعة Audit Fees:

من المتعارف عليه أن المراجع الخارجي قد يقبل تخفيض أتعاب المراجعة وذلك في ظل عدم تطبيق سياسة تغيير المراجعين، أما في ظل تطبيق هذه السياسة فسيتم إعادة النظر في قيمة أتعاب المراجعة وتحديد ما في ضوء تكاليف المراجعة، ومن ثم يكون من المنطقي المطالبة بزيادة الأتعاب (أبو الخير، ٢٠٠٦، منصور، ٢٠١٧؛ Kwon et al., 2014).

ثانياً: أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تطبيق تغيير المراجعين:

لقد تغير المراجع الخارجي معارضة من قبل أطراف متعددة، على رأسها مكاتب المراجعة الكبيرة وخاصة مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big Four Audit Firms. حيث يرون أن الفائدة الوحيدة للتغيير هي وجود نظرة ورؤية جيدة عند مراجعة القوائم المالية، إلا أن تطبيق هذه السياسة يواجه العديد من الآثار السلبية التي قد تفوق المزايا والفوائد المتوقعة منها (منصور، ٢٠١٧، Price , Francis et al., 2017، waterhouse, 2012، من أهمها مايلي:

١- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة:

يرى الباحثان أنه عند تغيير المراجع فإن إدارة الشركة محل المراجعة تستهلك وقتاً في اختيار المراجع الجديد وتحمل تكاليف مثل تكاليف الإعلان وفحص العروض المقدمة من قبل المراجعين، وتكاليف التعاقد مع المراجع الجديد، بالإضافة إلى تكلفة وقت الدعم الذي تقدمه إدارة الشركة للمراجع الجديد.

ولتجنب تحمل هذه التكاليف يُفضل بعض المساهمين عدم تغيير المراجع (أبو الخير، ٢٠٠٦). كما أن تغيير المراجع الخارجي قد يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، والتي تؤدي إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة، بسبب التكاليف الإضافية للمراجعة التي تنم لأول مرة (Yu&Lenard, 2013، Velte & Stiglbauer, 2012).

٢- إرتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي:

أشارت الدراسة التي قام بها مكتب المحاسبة العام (GAO,2003) إلى أن كل شركات المحاسبة الكبرى تقريباً ترى أن التغيير الإلزامي لشركات المراجعة يؤدي إلى زيادة تكاليفها بنسبة ٢٠%، كما أن المراجع في حاجة إلى مدة تتراوح من سنتين إلى ثلاث سنوات لكي يصبح قادراً على التعرف على نحو كافٍ بعمليات الشركة محل المراجعة التشغيلية (GAO,2003).

هذا، ويعارض المراجعين التغيير الإلزامي، بسبب أن ذلك قد يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة، بشكل يفوق الفوائد المتوقع الحصول عليها (جربوع، ٢٠٠٨). وعلى ذلك، يرى الباحثان أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يمكن أن يؤثر سلباً على مهنة المراجعة، نتيجة زيادة التكاليف المتعلقة بتعيين واستقطاب واختيار المراجعين المؤهلين مع كل عملية تغيير.

٣- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة:

يرى الباحثان أن من أهم الآثار السلبية للتغيير، فقد الخبرة والمعرفة التي كونها المراجع والتي يتم اكتسابها من العلاقة الطويلة مع الشركة محل المراجعة، عن نظام الرقابة الداخلية والنظام المحاسبي وبيئة العمل والمخاطر التي تواجهها. وهذا يتفق مع نظرية منحنى التعلم Learning Curve والتي تتبنى فكرة أن المراجع يحتاج إلى وقت لتكوين معرفة كافية عن العميل تمكنه من تنفيذ عملية المراجعة بفعالية، وتستند هذه النظرية إلى أن قيام المراجع بتنفيذ عملية المراجعة لنفس العميل على مدار عدة سنوات يؤدي إلى اكتسابه المهارات اللازمة للحكم على القضايا المحاسبية الحرجة والتي تحتاج إلى خبرة عالية (مبارك، ٢٠١٠، Cameran et al., 2015).

٤- الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي:

تدعم إستراتيجية التخصص الصناعي Industry Specialization المراجع الخارجي في الحصول على الحجم الكافي والملائم من المعلومات، التي لها تأثير إيجابي في قدرته على فهم طبيعة نشاط الشركة محل المراجعة، وطبيعة أنظمتها الداخلية، ونظامها المحاسبي، بالإضافة إلى رفع مستوى كفاءته وقدرته في تحديد مواطن التحريفات الجوهرية والاحتيايل في القوائم المالية (غنيم، ٢٠١٢، Arrunada,2004).

ولقد أكدت العديد من الدراسات على أهمية وضرورة تبني المراجعين - ومكاتب المراجعة - لاستراتيجية التخصص الصناعي، بهدف تحسين جودة المراجعة (منصور، ٢٠٠٧، Braaks et al., 2012، لبيب، ٢٠٠٥، متولي، ٢٠٠٦، Bills et al., 2015، He,2015).

ويرى الباحثان أن هناك تعارض بين التغيير الإلزامي للمراجع وإستراتيجية التخصص الصناعي, فالتغيير يجعل المراجع يُحجم ويرفض اتباع مثل تلك الإستراتيجية, وذلك بدافع أنه في ظل تطبيق التغيير يكون من الصعوبة الاكتفاء بمراجعة نشاط واحد فقط, كما أن التغيير يجعل من الصعب على الشركات أن تجد مراجعين متخصصين في مراجعة نشاطها مما قد يضطر الشركات إلى قبول خدمة ذات جودة أقل من مراجع غير متخصص في حالة وجود عدد قليل ومحدود من المراجعين المتخصصين في أنشطة معينة.

٥- زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة Audit Committees:

تقوم لجان المراجعة بدور رئيس في تقييم المراجع الخارجي والتوصية باختيار المراجع المناسب، كما تقوم بحلقة الوصل بين إدارة الشركة محل المراجعة والمراجع بهدف حماية استقلاله. وعلى ذلك فإن التغيير الإلزامي للمراجع يمكن أن يُحد من الدور الذي يمكن أن تقوم به لجنة المراجعة، الأمر الذي لن يكون في صالح المستثمرين، وقد يؤثر سلباً على المساهمين نتيجة أنه يُقوض من هيكل الحوكمة للشركات التي يستثمرون فيها.

٦- الحد من المنافسة بين مكاتب المراجعة وانتشار الاحتكار في سوق المهنة:

يمكن أن تؤدي سياسة التغيير الإلزامي للمراجع - أو مكاتب المراجعة - إلى انخفاض المنافسة في سوق مهنة المراجعة، حيث إنها تؤدي إلى تقسيم السوق بين مكاتب المراجعة الكبرى، وإلى وجود نوع من التواطؤ بين المراجعين ومكاتب المراجعة على تبادل الشركات محل المراجعة بعد انتهاء المدة المسموح بها لكل منهم بمراجعة حسابات عميلها، مما يترتب على ذلك وجود نوع من الاحتكار في سوق مهنة المراجعة (جاب الله, ٢٠٠٥, Huang et al., 2015, عبد اللطيف, ٢٠٠٨).

٧- الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة:

إن التغيير الإلزامي للمراجع سيقبل من محاولات التطوير المستمرة، نظراً لأن مكاتب المراجعة ستكون مدركة بأن الاحتفاظ بالشركة محل المراجعة سينتهي في وقت قصير. وعلى ذلك فسياسة التغيير لا تكافئ المراجعين ومكاتب المراجعة التي تحقق كفاءة أكبر في عملية المراجعة، حيث إنها تفقد وتخسر عملائها بعد الحد الأقصى المسموح لها فيه بمراجعة حساباتهم. كما تزداد احتمالات وجود وبقاء مكاتب المراجعة التي تقدم خدمات المراجعة بكفاءة وجودة أقل في سوق المهنة، نظراً لأنه سيكون هناك عملاء وشركات يبحثون باستمرار عن مكاتب مراجعة ومراجعين جدد.

كما سيؤدي التغيير إلى زيادة احتمالات أن تبدأ مكاتب المراجعة في التركيز على تسويق الخدمات الأخرى لعملائها في السنوات القريبة لتاريخ التغيير بدلاً من التركيز على تقديم خدمات مراجعة بجودة أعلى لتحقيق عوائد اقتصادية (Kwon et al., 2014, Blouin et al., 2007).

٨- زيادة مخاطر فشل المراجعة Audit Risk Failure:

يمكن أن تؤدي سياسة التغيير الإلزامي للمراجع إلى زيادة احتمال فشل المراجعة، نتيجة أن المراجع الجديد سيعتمد بشكل أكبر على تقديرات الشركة محل المراجعة في السنوات الأولى من عملية المراجعة، مما سيؤثر سلباً على جودة المراجعة وفعاليتها في السنوات الأولى بعد التغيير (Meyer et al., 2007).

٣/٣- العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي:

من خلال استقراء ومراجعة الأدبيات السابقة المتعلقة بالتغيير، يمكن للباحثين تقسيم العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي إلى ثلاث مجموعات، كما يلي:

- المجموعة الأولى: العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة.
- المجموعة الثانية: العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة.
- المجموعة الثالثة: العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية.

ويمكن تناول تلك المجموعات - بإيجاز - على النحو التالي:

أولاً: المجموعة الأولى: وتتضمن العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة:

إن اقتناع الشركة بمستوى الخدمة التي يقدمها مكتب المراجعة، يعد أحد أهم العوامل التي تضعها الشركة في الاعتبار عند اتخاذ قرار تغيير المراجع الخارجي، وتتعدد المحددات الخاصة بمكاتب المراجعة والتي قد تؤثر في حدوث تغيير المراجعين الخارجيين، وتشمل مايلي (السيد، ١٩٩٧، باسودان وآخرون، ٢٠٠٤، الفقي، ٢٠٠٤):

(أ) العوامل المتعلقة بعملية المراجعة: وتشمل مايلي:

- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع.
- الخلاف حول إجراءات عملية المراجعة بين إدارة الشركة ولجنة المراجعة من ناحية والمراجع الخارجي من ناحية أخرى.
- الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية، خاصة في ظل تبني المملكة العربية السعودية لمعايير المحاسبية الدولية بدءاً من عام ٢٠١٧م.

▪ الخلاف حول تطبيق الأسس والقواعد المحاسبية في الشركات المتعثرة* .

(ب) العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي: وتتمثل فيما يلي:

- مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع الخارجي.
- مدى معرفة المراجع - أو مكتب المراجعة - بطبيعة نشاط الشركة محل المراجعة والصناعة التي تنتمي إليها، بمعنى آخر مدى تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين. حيث إنه قد تقوم الشركة بتغيير نشاطها إلى آخر، وهذا يتطلب التحول نحو مراجع آخر متخصص للحصول على خدمة المراجعة بجودة عالية وبأقل تكلفة ممكنة.
- استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة: حيث إن إلمام المراجع واستخدامه للأساليب والوسائل التكنولوجية الحديثة يمكن أن يساعده في أداء مهمته بسهولة وبكفاءة وجودة أعلى، وخلاف ذلك قد يكون دافعاً لتغييره.
- مدى اتباع المراجع - أو مكتب المراجعة- لمعايير المراجعة المتعارف عليها: حيث إن إخلال المراجع الخارجي بأحد هذه المعايير أو بعضها، فإن ذلك يكون سبباً رئيساً في تغييره. لأن هذه المعايير تمثل ما يجب على المراجع الخارجي اتباعه، وتعتبر عن مدى الجودة المطلوبة منه عند أدائه لعملية المراجعة.
- قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع الخارجي أو مساعديه للشركة محل المراجعة: يمكن القول إن قلة الزيارات الميدانية للمراجع أو لأعضاء فريق المراجعة قد يؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي وذلك نتيجة:
 - عدم رضا إدارة الشركة محل المراجعة على أداء المراجع، لإقتناعهم بأن المراجع الخارجي لا يبذل العناية المهنية الواجبة وأن عمله لا يتناسب مع الأتعاب التي يحصل عليها، مما يؤدي إلى تغييره واستبداله بمراجع آخر.
 - إرتفاع وزيادة مخاطر المراجعة واعتماد المراجع لقوائم مالية مضللة لا تعكس الصورة الصحيحة للشركة لعدم اكتشافه الأخطاء والتحريفات الجوهرية التي قد تحتوي عليها القوائم المالية.

(*) وذلك لأن الشركات التي تواجه مصاعب مالية تتبع سياسة إفصاح معينة لتظهر موقفها المالي بشكل جيد ولو مؤقتاً، وبالتالي فإنها قد تلجأ لتغيير المراجع إذا أبدى رأياً متحفظاً لا يتوافق مع رغباتها، كما قد يبدي المراجع الخارجي رغبته في عدم الاستمرار لزيادة احتمال تعرضه لمخاطر الأعمال والتأثير على سمعته المهنية.

(ج) العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة: وتتمثل في:

- حاجة الشركات محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد: نظراً للمنافسة الشديدة فإن المراجع الخارجي قد يلجأ لتقديم كثير من التضحيات في مقابل الاحتفاظ بالشركة محل المراجعة، ومن أهمها تخفيض الأتعاب Fee Cutting أو مايسمى Low Balling، حيث تلجأ معظم الشركات إلى تغيير المراجع الخارجي للحصول على الوفر الناتج عن تخفيض الأتعاب.
- انخفاض قيمة أتعاب عملية المراجعة في مقابل المخاطر المهنية: قد يُبدي المراجع الخارجي رغبته في عدم الاستمرار في مراجعة الشركة، وذلك حالة تعقد عملية المراجعة، بالإضافة إلى زيادة المخاطر المهنية في مقابل عدم تغطية الأتعاب للتكاليف التي يتحملها المراجع، والخسائر التي يمكن أن يتعرض لها المراجع نتيجة الدعاوي القضائية التي تقيمها الأطراف والفئات المستفيدة من عملية المراجعة ضده.
- زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة مقارنة بالمنافع من عملية المراجعة: تلجأ كثير من الشركات إلى تغيير المراجع الخارجي وذلك في حالة تضخم وزيادة الأتعاب التي تتحملها مقارنة بمنافع عملية المراجعة، تطبيقاً لمبدأ التكلفة و العائد. لأن حدوث ذلك يعطي مؤشراً عن إنخفاض كفاءة المراجع الخارجي، ومن ثم يكون ذلك مبرراً لتغييره.

ثانياً: المجموعة الثانية: وتتضمن العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة:

- يرتبط بالشركة محل المراجعة العديد من العوامل المسببة لظاهرة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي - أو المكتب المراجعة - تشتمل على مايلي:
 - (أ) العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة: وتتضمن:
 - حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة: أوضحت العديد من الدراسات مثل (Chaney et al., 1997, Magri & Baldacchino, 2004, Boone et al., 2015, Lennox et al., 2014) أن تغيير المراجع الخارجي الذي يرجع لتغيير الإدارة يعود إلى:
 - حدوث تغيير في التنظيم الداخلي والتنظيم المالي والمحاسبي بالشركة، وبالتالي قد يكون من المناسب أن يصاحب ذلك تغيير المراجع الخارجي.
 - المراجع الخارجي الحالي يكون على علاقة وطيدة مع الإدارة السابقة.

- عدم رضا الإدارة الجديدة بمستوى جودة الخدمة المقدمة عن طريق المراجع الخارجي الحالي.
- رغبة الإدارة الجديدة في التعاقد واختيار مراجع آخر ترى أنه سيمثل لرغباتها.
- اعتقاد الإدارة الجديدة بأن المراجع الجديد أكثر كفاءة من المراجع الحالي بناءً لسابق تعاملهم معه.
- نمو حجم الشركة محل المراجعة: يعتبر كبر حجم الشركة من خلال زيادة قيمة أصولها وتنوع أنشطتها، أحد العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي واستبداله بمراجع آخر تتناسب إمكانياته مع التغيير ونمو حجم الشركة.
- وقد أكد على ذلك ماتوصلت إليه دراسة (Haskins & Williams, 1990) من أن زيادة حجم الشركة محل المراجعة يُعد من المتغيرات المؤدية إلى تغيير المراجع الخارجي. كما توصلت دراسة (Beattie & Fearnley, 1995) إلى أن (١٨%) من (١٣٩) شركة قامت بتغيير المراجع الخارجي، وذلك بسبب نمو حجم الشركة وتنوع وتعدد أنشطتها بدرجة تفوق إمكانيات وقدرات المراجع الخارجي الحالي.
- إندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى: نظراً لما يترتب على عملية الإندماج - بين الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى - من مشاكل محاسبية عديدة، مما يستلزم إمكانيات وخبرات قد لا تتوافر في المراجع الحالي، ومن ثم يكون ذلك سبباً في تغيير المراجع الخارجي الحالي بآخر لديه الإمكانيات والخبرات المناسبة.
- رغبة الشركة محل المراجعة في توفير تمويل جديد: قد ترغب الشركة محل المراجعة في الحصول على تمويل جديد عن طريق إصدار أسهم أو سندات جديدة أو عن طريق الحصول على قرض جديد، ولذلك تلجأ لتغيير المراجع الخارجي الحالي بمراجع آخر يتصف بالسمعة والشهرة أكثر من المراجع الحالي، ويكون ذلك بغرض كسب ثقة المستثمرين - الحاليين والمرتقبين - والمقرضين.
- رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات مراجعة إضافية: حيث إن تقديم خدمات إضافية من قبل المراجع أو مكتب المراجعة - خاصة في ظل البيئة التنافسية، أصبح من الضروري أن يكون مكتب المراجعة قادراً على تقديم خدمات المراجعة وخدمات غير المراجعة مثل الخدمات الاستشارية الضريبية، الخدمات الاستشارية الإدارية كتصميم نظام معلومات - من المميزات التي تميز مراجع أو مكتب عن آخر،

حيث تختلف مكاتب المراجعة في مدى قدرتها على تقديم مثل هذه الخدمات. وعلى ذلك فإنه في حالة عدم رغبة أو قدرة المراجع على تقديم مثل تلك الخدمات يكون عرضة للتغيير.

▪ ضعف تطبيق حوكمة الشركات Corporate Governance بالشركة محل المراجعة: يرى الباحثان أن آليات الحوكمة يمكن أن تلعب دوراً حيوياً في مجال تغيير المراجع الخارجي، وهذا ما أكدته العديد من الدراسات مثل دراسة (الديسبي، ٢٠١٠)، ودراسة (عبد اللطيف، ٢٠٠٨).

كما توصلت دراسة (Abidin, 2006) إلى أن آليات الحوكمة المتمثلة في شغل رئيس مجلس الإدارة لمنصب العضو المنتدب بالشركة، حياد لجنة المراجعة، وحجم مكتب المراجعة، تُعد من محددات تغيير المراجع الخارجي. أيضاً توصلت دراسة (Lin & Liu, 2009) إلى أن الشركات التي بها نظام للحوكمة، سوف يتأثر قرار تغيير مراجع حساباتها بهذا النظام، بحيث أن نظام الحوكمة الفعال يمنع ويحد من تغيير المراجع الخارجي الأكبر حجماً Larger Auditors بمراجع آخر أقل حجماً Smaller Auditors أو أقل جودة Lower quality Auditors. بينما الشركات التي بها نظام حوكمة ضعيف، تميل إلى تغيير مراجع حساباتها بمراجع أقل جودة وأقل حجماً، وأكثر مرونة وتفهماً Pliable Auditors، أو بمراجع يكون أكثر دعماً ومساندة لمكاسب الإدارة غير المعلنة Opaqueness Gains بغرض تسويق الرأي Opinion Shopping.

▪ رغبة الشركة محل المراجعة في التعاقد والتحول إلى مراجع - أو مكتب مراجعة - معين: ويرجع ذلك للعديد من الأسباب، والتي من أهمها:

- الرغبة في التعاقد مع مراجع - أو مكتب مراجعة - يتسم بالتخصص في الصناعة أو النشاط الذي تنتمي إليه الشركة محل المراجعة.
- الرغبة في أن يتولى مكتب مراجعة واحد مهمة مراجعة كل من الشركة الأم والشركات التابعة لها، بدلاً من أن يتولى مهمة المراجعة أكثر من مكتب مراجعة.
- التعاقد مع مكاتب المراجعة الأقل عرضة للدعاوي القضائية.
- الرغبة في التعاقد والتحول إلى مراجع أو مكتب مراجعة كبير يتمتع بسمعة طيبة وشهرة وإمكانيات كبيرة، وذلك للفوائد العديدة التي يمكن أن تعود على الشركة محل المراجعة من وراء ذلك.

▪ سياسة التغيير المنتظم للمراجع الخارجي أو لمكتب المراجعة: اهتمت العديد من المنظمات المهنية والتشريعات بالتغيير المنتظم للمراجع الخارجي للعديد من الأسباب، ومن أهمها (طلبه، ٢٠٠٠):

- عدم تجديد تعيين المراجع لعدم توافقه مع رغبات الإدارة أو لوجود مخالفات وأخطاء اكتشفها ويُراد إخفائها وعدم الكشف عنها.
- السلوك غير المهني لمراجع آخر يرغب في الحصول على مكان وعمل زميله بأسلوب مخالف لأداب وسلوك المهنة.

ويرى الباحثان أن اتباع مثل تلك السياسة يمكن أن تؤدي إلى زيادة جودة المراجعة لشعور المراجع الخارجي بنزاهة وموضوعية العمل الذي يقوم به، كما أن اتباع سياسة التغيير المنتظم للمراجعين سوف تُساعد على خلق بيئة تنافسية يترتب عليها انخفاض في تكلفة المراجعة. إلا أن ذلك يمكن أن ينعكس سلباً على العلاقة بين المراجع والشركة محل المراجعة، بالإضافة إلى أن علم المراجع مسبقاً بعملية تغييره في نهاية فترة قد يؤثر على أدائه وبالتالي انخفاض جودة المراجعة. هذا وقد توصلت دراسة (أبو الحسن، ١٩٩٣) إلى أن دورية التغيير للمراجع تُعد من العوامل غير الفنية المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين.

(ب) العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة Audit Reports: وتتمثل في:

- إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي: إن تقرير المراجعة المتحفظ يمكن أن يؤثر على استمرارية المراجع الخارجي مع الشركة محل المراجعة بعد إصدار هذا التقرير. حيث يُعد هذا التقرير - المتحفظ- بمثابة إشارة إلى أن أداء الشركة ليس بالشكل المطلوب وقد يثير الشكوك حول قدرة الشركة على الاستمرار في المستقبل. لذلك تحاول الشركات تجنب الحصول على هذا النوع من التقارير بشتى الطرق، حتى ولو كان ذلك بتغيير المراجع لعدم توافقه مع رغبات الإدارة. حيث تلجأ الشركة محل المراجعة إلى تغيير المراجع بآخر- يكون مساهم أو متساهل Complaint Auditor- يمثل لرغباتها ويدلي بتقارير نظيفة لا تضر بسمعة الشركة ولخدمة مجلس الإدارة لكي يحصل على المكافآت أو للاستمرار في

العمل، مما يثير جدلاً حول مصداقية القوائم المالية ويهدد استقلال المراجع وجودة المراجعة.

وهذا ما أكدت عليه دراسة (Lin & Liu, 2009) ودراسة (الدويري، ٢٠٠٩) من ارتفاع نسبة الشركات التي قامت بتغيير مراجعي حساباتها نتيجة استلامها آراء مراجعة متحفظة أو غير ملائمة **Unfavorable Audit Opinions**، وذلك بالمقارنة مع التقارير غير المتحفظة.

- تأخير تقديم تقرير المراجعة: إن مكتب المراجعة يكون العمل فيه مزدحماً في نهاية السنة المالية، خاصة إذا كان مرتبطاً بمراجعة عدة شركات، وليس لديه العدد الكافي من المراجعين والإمكانات والقدرات الفنية لإنجاز عملية المراجعة في مواعيدها المحددة، مما يترتب عليه التأخير في تقديم تقريره عن الفترة المحددة له قانوناً، مما يجعل هذا سبباً في تغييره (باسودان وآخرون، ٢٠٠٤).
- عدم تقديم المراجع - أو مكتب المراجعة - لخطاب الإدارة/ تقرير الإدارة: إن عدم تقديم المراجع - أو مكتب المراجعة - لخطاب الإدارة التفصيلي **Management Letter** في نهاية عملية المراجعة قد يكون سبباً في تغييره وذلك لما يتضمنه هذا الخطاب من تقييم لسياسات الشركة المالية والتمويلية، وأوجه القصور التي اكتشفها في الشركة أثناء قيامه بعملية المراجعة، واقتراحاته للإدارة لتحسين أحوال الشركة (باسودان وآخرون، ٢٠٠٤).

ثالثاً: المجموعة الثالثة: العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية:

تواجه مهنة المراجعة تحديات ناتجة عن المتغيرات المحلية والإقليمية والعالمية، والتي تستلزم ضرورة توسيع وتطوير مهارات ومعارف المراجعين لفهم البيئة التي تعمل فيها الشركات محل المراجعة. وتتمثل أهم المتغيرات والتي يمكن أن تؤثر في تغيير المراجع الخارجي في:

(أ) تطبيق اتفاقية الجاتس (GAATS):

إن تطبيق اتفاقية الجاتس **General Agreement an Trade in Services** سيؤثر على مهنة المراجعة ومزاويلها، حيث إنها تسمح لمكاتب المراجعة الأجنبية بمزاولة المهنة في المملكة العربية السعودية - دون الحاجة إلى شريك سعودي - مما يؤدي إلى: ضعف الموقف التنافسي للمكاتب الوطنية أمام المكاتب الأجنبية، واستقطاب المكاتب الأجنبية للكفاءات من المراجعين الموجودة بالمكاتب الوطنية.

وعلى ذلك فإن تواجد المكاتب الأجنبية سيجعل بعض أصحاب الشركات يقومون بتغيير مكتب المراجعة الحالي حيث سيفضلون التعامل مع هذه المكاتب، ولو من باب الوجاهة والسمعة. هذا بخلاف مستوى العلم والخبرة و الكفاءة لدى تلك المكاتب الأجنبية في استخدام الأساليب العلمية الحديثة والتكنولوجيا المتطورة.

وبناءً على ماسبق، يمكن القول إن انضمام المملكة العربية السعودية لاتفاقية الجاتس، والتي تسمح بدخول مكاتب المراجعة الأجنبية إلى السوق المحلية ستؤثر على تغيير المراجع الخارجي.

(ب) المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة:

مع تطور مسؤوليات المراجعين الخارجيين في ظل التطورات المعاصرة في بيئة المراجعة، سوف يؤدي ذلك إلى أن يشهد سوق خدمات المراجعة منافسة حادة وشديدة (الفقي، ٢٠٠٤).

وبالتالي فإنه كلما زادت حدة المنافسة زاد احتمال تغيير المراجع الخارجي بآخر يقبل بعملية المراجعة بأتعاب أقل، مما قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وجودة المراجعة.

أي أن المنافسة بين مكاتب المراجعة يمكن أن تكون أداة للشركات لتغيير المراجعين سواء لتقليل الأتعاب أو للبحث عن مراجعين خارجيين لا يعارضون تلبية رغباتهم، وهو ما يُعرف بظاهرة تسوق الرأي **Opinion Shopping**.

هذا وقد توصلت دراستي (Beattie & Fearnley, 1998, Magri & Baldacchino, 2004) إلى أن شدة المنافسة بين مكاتب المراجعة الخارجية تُعد من العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

(ج) وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة:

حيث إن الجزء الأكبر من العمل محتكر من قبل عدد قليل للغاية من الممارسين، فالمنتج لما يُنشر من قوائم مالية سواء كانت لبنوك أو شركات ويلاحظ أسماء المراجعين سيجد أن أسماء المراجعين تكاد تكون مكررة ومعادة وتتنحصر في مجموعة من الأسماء، وهذا في غير صالح المهنة ذاتها، مما يؤثر سلباً على مزاولي المهنة أيضاً ويؤثر بالسلب كذلك على مستوى الاقتصاد السعودي. وبناءً على ذلك، فإن احتكار مكاتب المراجعة - الدولية - لعدد كبير من الشركات سيؤدي إلى إرتفاع أعباء المراجعة عليها، مما يسلبتزم زيادة أعضاء فريق المراجعة من الكوادر المهنية المتخصصة، وهذا قد يؤدي إلى إنخفاض

جودة المراجعة مقارنة بالأتعاب التي تدفعها الشركات، وبالتالي احتمال تغيير مكتب المراجعة لعدم قدرته على تقديم خدمة المراجعة بالشكل المطلوب.

(د) التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية:

في ظل تنامي عولمة الاقتصاد بدأت المملكة العربية السعودية في التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) International Financial Reporting Standards، سعياً منها لتحسين جودة التقارير المالية والإفصاح الذي من شأنه أن يخفف من تماثل المعلومات Information Asymmetry، حيث وافق مجلس إدارة هيئة المحاسبين القانونيين في اجتماعه السابع للدورة السابعة على تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي دفعة واحدة ابتداءً من عام ٢٠١٧م.

وبناءً على ذلك يرى الباحثان أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي يمكن أن يؤثر على مهنة المراجعة من حيث مدى إدراك المراجعين لهذه المعايير وتأييدهم لتطبيقها ومدى توافر الخبرة الكافية لديهم للتعامل مع المعايير الجديدة. فكل ذلك سينعكس على المنافسة بين المراجعين وأتعاب المراجعة، مما يكون له الأثر في تغيير الشركة محل المراجعة للمراجع الخارجي واستبداله بمراجع آخر.

ومما يؤكد على ذلك ما توصلت إليه دراستي Zeghal et al., (2013, 2013) Misirlioglu et al., من أن تطبيق المعايير الدولية قد أسهم بشكل كبير في توجه العديد من الشركات إلى إختيار مكتب مراجعة يتمتع بسمعة جيدة أو تختار مراجع من مكاتب المراجعة الأربعة الكبار التي تمتلك خبرة ومهارة عالية في فهم المعايير الدولية.

(هـ) تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠:

الإتجاه نحو الخصخصة، واتساع وزيادة دور القطاع الخاص، وسيادته لمعظم الاستثمارات، وزيادة عدد الشركات الخاصة، ورؤية المملكة العربية السعودية ٢٠٣٠، مما يؤدي إلى انتعاش مهنة المراجعة مرة أخرى بزيادة الطلب على خدماتها. حيث تلعب مهنة المراجعة دوراً محورياً في تعزيز مصداقية القوائم المالية، من خلال التحقق من مدى صدق وعدالة المعلومات الواردة بها والتقرير عنها لمستخدمي القوائم المالية لاتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض (الديسبي، ٢٠١٠). وهذا سيؤثر بلا شك على المنافسة بين مكاتب المراجعة، ومع تزايد جانب الطلب المتمثل في شركات القطاع الخاص، ترتفع وتتزايد أتعاب عملية المراجعة، والتي تعتبر من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلى تغيير المراجع الخارجي.

هذا، وقد توصلت دراسة (Guedhami et al., 2007) إلى أن الطلب على خدمات مكاتب المراجعة العالمية الكبرى ينخفض في ظل امتلاك الدولة للشركات ويزيد بزيادة حجم الملكية الأجنبية في تلك الشركات بعد تخصيصها، أي بعد تحويل ملكية الشركات من الدولة إلى القطاع الخاص (Privatization) (الديسبي، ٢٠١٠).

٤/٣ - طبيعة تغيير المراجع الخارجي في البيئة السعودية:

اهتم المشرع السعودي بموضوع تغيير المراجع الخارجي، حيث كان القرار الوزاري رقم (٩٠٣) بتاريخ ١٤/٨/١٢هـ لفرض آليات مكملة لتنظيم مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية، ووفقاً لهذا القرار تلتزم الشركات المساهمة بتغيير مكتب المراجعة كل ثلاث سنوات، ويمكن أن يستمر سنتين إضافيتين إذا انضم إليه (دخل معه) مكتب آخر كشريك، أي يكون هناك مكتبين للمراجعة في السنتين الرابعة والخامسة. هذا، وقد أصدر وزير التجارة والصناعة وبدعم من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) القرار الوزاري رقم (٢٦٦/ق) بتاريخ ١٤/٨/٢٩هـ - الموافق ١/٩/٢٠٠٨م - ألزمت فيه شركات المساهمة بتغيير المراجع الخارجي بعد إنقضاء فترة خمسة أعوام من أعمال المراجعة، وانقضاء فترة عامين قبل معاودة الارتباط مع نفس المراجع، ويُعمل بهذا القرار من تاريخ صدوره. وقد نص هذا القرار على تعديل المادة رقم (٨) من الضوابط المرفقة بالقرار الوزاري رقم (٩٠٣) بتاريخ ١٤/٨/١٢هـ، بحيث يصبح النص على النحو التالي:

"يجب ألا تزيد مدة المراجعة لشركات المساهمة التي يقوم بها مكتب المراجعة عن خمس سنوات متصلة"، ويجب أن يتم انقضاء فترة سنتين قبل معاودة مراجعتها من قبل نفس المكتب. وتحسب مدة المراجعة بالنسبة للشركات المساهمة التي احتفظت بمكتب المراجعة في تاريخ العمل بهذا القرار خمس سنوات أو أكثر اعتباراً من ١/١/١٤٢٦هـ الموافق ١٠/٢/٢٠٠٥م" (قرار وزير التجارة والصناعة رقم ٩٠٣ بتاريخ ١٤/٨/١٢هـ، قرار وزير التجارة والصناعة رقم ٢٦٦ بتاريخ ١٤/٨/٢٩هـ).

يتضح من هذا أنه يتعين على الشركة اتباع الآتي:

- ١- تغيير المراجع الخارجي بعد خمس سنوات متصلة من مراجعة القوائم المالية للشركة.
 - ٢- لا يمكن للشركة أن يراجع حساباتها نفس المراجع السابق إلا بعد مرور عامين ثم يمكنها التعاقد معه لمراجعة القوائم المالية لها.
 - ٣- يتضح مما سبق، طول فترة الارتباط بين المراجع والشركة محل المراجعة قد زادت عامين، حيث كانت هذه الفترة ثلاثة أعوام حتى عام ٢٠٠٨.
- مما سبق، يتضح أن المملكة العربية السعودية تبنت آلية واضحة لتغيير المراجع الخارجي كل فترة دورية.

٤ - المبحث الرابع

الدراسة الميدانية واختبار الفروض

إن قيمة البحث العلمي تنبع وتحقق من خلال ارتباطه بالواقع العملي، واستكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، يركز الباحثان في هذا الجزء من البحث على اختبار الفروض التي تقوم عليها الدراسة الميدانية وهي:

▪ **الفرض الأول:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب (المطالبة بـ أو المطالبة بعدم) التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

- الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي.

- الفرض الفرعي الثاني من الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي.

▪ **الفرض الثاني:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي

- الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

- الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

- الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية للمراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

▪ **الفرض الثالث:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

من خلال استطلاع آراء أربع فئات هم: الأكاديميون (أعضاء هيئة التدريس بالجامعات السعودية) تخصص محاسبة ومراجعة، ومراجعو الحسابات، ولجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية، والمستثمرون. ويمكن للباحثين أن يعرضوا الدراسة الميدانية على النحو الآتي:

١/٤- أسلوب الدراسة:

اعتمد الباحثان في هذه الدراسة الميدانية على أسلوب قائمة الاستقصاء بشكل أساسي، حيث قام الباحثان بإعداد هذه القائمة في شكل أسئلة يمكن من خلالها دراسة وتحليل الردود عليها تحقيق أهداف الباحث واختبار فروضه. كما قام الباحثان بإجراء مقابلات شخصية مع بعض أفراد العينة، لإيضاح هدف الدراسة ومضمون الأسئلة، بما يحقق فهمهم لمعنى ومغزى الأسئلة، وبالتالي ضمان دقة وسلامة الإجابة عليها.

٢/٤- مجتمع وعينة الدراسة:

تم تحديد مجتمع وعينة الدراسة على النحو الآتي:

١- الأكاديميون (أعضاء هيئة التدريس) تخصص محاسبة ومراجعة من الجامعات السعودية: وقد تحددت العينة في (٤٠) عضواً على درجات علمية متنوعة ما بين أستاذ، أستاذ مشارك، وأستاذ مساعد.

٢- المحاسبون القانونيون (مراجعو الحسابات): المرخص لهم بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وبصفة خاصة المرخص لهم بمراجعة حسابات شركات المساهمة. وقد تحددت العينة في (٤٠) مفردة، وقد اختار الباحثان هذه العينة من بين المراجعين بمكاتب وشركات المراجعة بمحافظات الإحساء، الدمام، الرياض، جدة.

٣- لجان المراجعة في شركات المساهمة السعودية: وقد تم اختيار تلك الفئة لأنها تمثل حلقة الوصل بين المنشأة والمراجع الخارجي، وتم اختيار عينة حكومية تتكون من (٤٠) مفردة.

٤- المستثمرون: باعتبارهم أحد الأطراف المحورية، وذوي الصلة الوثيقة في دراسة موضوع هذا البحث، وقد تم اختيار عينة حكومية تتكون من (٣٠) مفردة.

وقد قام الباحثان بتوزيع قوائم الاستقصاء على فئات الدراسة الأربع (مراجع وصاحب مكتب فردي، شريك في شركة مراجعة، مراجع أول بمكتب أو شركة مراجعة)، بحيث يكون لديهم خبرة وإدراك بموضوع البحث حتى يستطيعوا الإدلاء بآرائهم بشكل موضوعي ومهني مما يساهم في تحقيق الهدف من الدراسة الميدانية.

٣/٤-تصميم قائمة الاستقصاء :

في ضوء أهداف وفروض البحث التي سبقت الإشارة إليها، فقد صمم الباحثان قائمة الاستقصاء بحيث تتضمن مجموعة من الأسئلة والاستفسارات التي تعكس فروض البحث. وقد استخدم الباحثان في صياغة القائمة مقياس ليكرت ذا النقاط الخمسة لتحويل الإجابات الوصفية إلى بيانات كمية يمكن إخضاعها للتحليل الإحصائي اللازم لإثبات مدى صحة أو خطأ فروض البحث، ويتدرج القياس بين موافق تماماً/ موافق/ محايد/ غير موافق/ غير موافق تماماً، باستخدام الأوزان المقابلة وهي ١/٢/٣/٤/٥ على التوالي، وذلك كما في ملحق البحث.

٤/٤-توزيع قوائم الاستقصاء وتلقي الردود:

وزع الباحثان (١٥٠) قائمة استقصاء من خلال الفاكس والبريد الإلكتروني والتسليم باليد، ويوضح الجدول الآتي عدد القوائم الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل لفئات الدراسة المختلفة كما يلي:

جدول رقم (١) يوضح

عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستردة والصالحة للتحليل

عينة (فئة) الدراسة	القوائم الموزعة	القوائم المرتدة	القوائم المرتدة وغير الصالحة للتحليل الإحصائي	القوائم المرتدة والصالحة للتحليل الإحصائي	
				العدد	النسبة
الأكاديميون	٤٠	٣٧	٢	٣٥	٨٧,٥%
المراجعون الخارجيون	٤٠	٣٥	٣	٣٢	٨٠%
لجان المراجعة	٤٠	٣٣	٤	٢٩	٧٢,٥%
المستثمرون	٣٠	٢٥	٤	٢١	٧٠%
الإجمالي	١٥٠	١٣٠	١٣	١١٧	٧٨%

في ضوء الجدول السابق، يتضح أن نسبة الردود ٧٨% من عدد القوائم الموزعة على فئات الدراسة، كما أن معدل القوائم الصالحة للتحليل الإحصائي لكل فئة من فئات الدراسة يعد مرتفعاً، وهو ما يمكن الاعتماد عليه في تحديد أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية، وأسباب المطالبة بتغيير - أو بعدم تغيير - المراجع الخارجي.

كما يبين الجدول الآتي نسبة الاستجابة وفقاً لعدد سنوات الخبرة لفئات الدراسة:

جدول رقم (٢) يوضح

نسبة استجابة فئات الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	الأكاديميون		المراجعون الخارجيون		لجان المراجعة		المستثمرون		الإجمالي	
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة
أقل من ٥ سنوات	٤	١١,١%	٨	٢٥%	٣	١٠,٣%	٧	٣٥%	٢٢	١٨,٨%
من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات	١٦	٤٤,٤٤%	١٧	٥٣,١%	١٢	٤١,٤%	٥	٢٥%	٥٠	٤٢,٧%
أكثر من ١٠ سنوات	١٦	٤٤,٤٤%	٧	٢١,٩%	١٤	٤٨,٣%	٨	٤٠%	٤٥	٣٨,٥%
الإجمالي	٣٦	١٠٠%	٣٢	١٠٠%	٢٩	١٠٠%	٢٠	١٠٠%	١١٧	١٠٠%

يتضح من الجدول السابق أن غالبية عينة الدراسة (٤٢,٧%) ذات خبرة تتراوح من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات، وأكثر من ثلث العينة (٣٨,٥%) مدة الخبرة لديهم أكثر

من ١٠ سنوات. وهذا يؤكد على أن مفردات العينة لديها الخبرة العملية والقدرة على الحكم على أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية في بيئة الأعمال السعودية.

٥/٤ - قياس الثبات والصدق لفروض الدراسة الميدانية:

يمكن قياس الثبات والصدق لفروض الدراسة الميدانية باستخدام معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha من خلال الجدول الآتي:

جدول رقم (٣) يوضح

معاملات الثبات والصدق لفروض الدراسة الميدانية "اختبار ألفا كرونباخ"

الفرض	معامل الثبات (ألفا)	معامل الصدق
الثاني	٠,٧٩٦	٠,٩٠٣٢
الثالث	٠,٨٣٢١	٠,٨٩٢٢
الرابع	٠,٧٧٠٨	٠,٨٧٨

يتضح من الجدول السابق أن معاملات الثبات والصدق تقترب من الواحد الصحيح مما يشير إلى أن التناسق الداخلي للأسئلة المتعلقة بكل فرض يعد قوياً ومقبولاً بدرجة كبيرة.

٦/٤ - عرض وتحليل نتائج الاستقصاء واختبار الفروض:

بعد استلام الردود تم تفرغها بجدول البيانات، وتم تحليلها واستخلاص النتائج من خلال تطبيق (SPSS) بعض الأساليب الإحصائية الواردة بمجموعة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية وهذه الأساليب هي:

أولاً: الإحصاء الوصفي ويشمل: Frequency, Mean, Std- Deviation
ثانياً: الإحصاء التحليلي ويشمل:

- اختبار Chi-Square للكشف عن وجود فروق معنوية في تصورات عينة الدراسة.
- اختبار Kruskal Wallis للكشف عن وجود فروق معنوية في تصورات فئات الدراسة.
- اختبار Mann Whitney للكشف عن وجود فروق معنوية في تصورات كل فئتين مستقلتين.

ويمكن عرض نتائج هذه الدراسة الميدانية واختبارات الفروض على النحو الآتي:
١/٦/٤-الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب (المطالبة بـ أو المطالبة بعدم) التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

أ- نتائج الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي أولاً-التحليل الوصفي:

جدول رقم (٤) يوضح أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي

العينة ككل	المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي		
	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	Mean	ترتيب	S.D.	mean			
2	1.118	3.539	2	1.165	3.429	5	1.207	3.793	5	.6891	2.906	1	1.098	3.971	- تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.
1	0.980	3.684	1	1.167	3.476	4	.889	3.828	2	.7620	3.500	3	1.089	3.857	- تحسين جودة المراجعة.
7	1.131	3.077	7	1.287	2.429	6	1.122	3.483	7	.8418	2.5313	4	.8432	3.629	- تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.
5	1.139	3.171	4	1.221	3.095	7	1.323	3.414	6	.808	2.844	5	1.157	3.314	- زيادة الثقة في التقارير المالية.
3	1.119	3.530	3	1.352	3.143	3	.906	3.966	4	.8776	2.938	2	1.027	3.943	- الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة.
4	1.078	3.436	6	1.221	2.762	2	.845	4.000	1	.8032	4.000	6	.846	2.857	- الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.
6	1.132	3.265	5	1.513	3.095	1	.9763	4.103	3	.653	3.343	7	.881	2.600	- زيادة أتعاب المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن تحسين جودة المراجعة تعد أحد المبررات الأساسية للمطالبة بتغيير المراجع الخارجي، حيث جاء ذلك في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وكذلك لفئة المستثمرين، بينما جاءت في المرتبة الثانية بالنسبة للمراجع الخارجي وفي المرتبة الثالثة للأكاديميين وجاءت في المرتبة الرابعة بالنسبة للجان

المراجعة، بينما كان رأي المراجع الخارجي أن أهم المبررات هو الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة، وكان أهم مبرر للجنة المراجعة هو زيادة أتعاب المراجعة. كما يتضح من الجدول أيضاً ضعف المطالبة بتغيير المراجع الخارجي بسبب تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع حيث جاءت في المرتبة الأخيرة لرأي العينة كلها وفئة (المستثمرون) وفئة (المراجعون الخارجيون)، لكن يختلف عن ذلك الأكاديميون حيث يرون ضعف مبرر زيادة الأتعاب. ولجان المراجعة ترى ضعف مبرر زيادة الثقة في القوائم المالية. كل ذلك يؤيد أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يعد مطلب الفئات المستفيدة من عملية المراجعة حتى المراجع نفسه.

ثانياً التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي.

جدول رقم (٥) يوضح

اختبار Chi-Square أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي
0.000	4	16.857	- تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.
0.009	4	50.222	- تحسين جودة المراجعة.
0.008	4	24.068	- تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.
0.012	4	24.838	- زيادة الثقة في التقارير المالية.
0.002	4	27.573	- الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة.
0.010	4	35.949	- الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.
0.000	4	28.940	- زيادة أتعاب المراجعة.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي.

* على مستوى الفئات: اختبار Kruskal-Wallis لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي، واختبار Mann-Whitney لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة.

جدول رقم (٦) يوضح

الاختلاف في تصورات المستقصى منهم بشأن أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي

أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي	Mann-Whitney					Kruskal-Wallis		
	لجان المراجعة والمستثمر	مراجع خارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستثمر	الأكاديمي والمستثمر	الأكاديمي ي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asym p. Sig.	d.f.
- تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.	0.233	0.001	0.000	0.000	0.000	0.000	3	19.883
- تحسين جودة المراجعة.	0.266	0.089	0.043	0.035	0.075	0.000	3	4.600
- تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.	0.004	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	3	28.414
- زيادة الثقة في التقارير المالية.	0.359	0.047	0.012	0.083	0.035	0.033	3	5.566
- الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة.	0.036	0.000	0.000	0.000	0.000	0.000	3	21.232
- الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.	0.000	0.945	0.020	0.040	0.005	0.007	3	34.947
- زيادة أتعاب المراجعة.	0.016	0.000	0.033	0.043	0.073	0.001	3	31.751

يتضح من الجدول السابق أن مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لمعظم البنود أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن مبررات المطالبة بتغيير المراجع الخارجي، فيما عدا بندين (sig. >0.05) وهما: تحسين جودة المراجعة، وزيادة الثقة في القوائم المالية، فيوجد اتفاق حولهما.

وأكد ذلك مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أكبر من ٠,٠٥ (sig. >0.05) لهذين البندين (تحسين جودة المراجعة وزيادة الثقة في القوائم المالية)، وهذا يعني عدم وجود فروق بين آراء فئات المستقصى منهم بشأنهما، بينما الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) فقد جاءت لغالبية البنود الباقية أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05) وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن مبررات المطالبة بتغيير المراجع الخارجي

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الأول" توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بتغيير المراجع الخارجي".
 ب- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي.
 أولاً-التحليل الوصفي:

جدول رقم (٧)

يوضح أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي

ترتيب	العينة ككل		المستثمرون		لجان المراجعة		المراجعون الخارجيون		الأكاديميون		أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي				
	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.		mean			
6	1.119	3.086	3	1.030	3.524	3	1.174	3.345	6	1.04	3.125	6	1.0374	2.571	- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة.
5	1.319	3.134	5	1.493	3.143	7	1.235	3.103	2	.803	4.000	7	1.215	2.371	- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.
1	1.130	3.667	1	.775	4.000	5	1.2645	3.21	1	.808	4.1563	2	1.2414	3.400	- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.
7	1.027	2.744	7	.995	2.905	4	1.215	3.241	7	.7719	2.719	5	.886	2.257	- الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي.
4	1.159	3.282	4	.964	3.1429	1	1.312	3.690	4	.701	3.656	4	1.2314	2.686	- زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة.
2	1.046	3.359	2	1.028	3.571	6	1.293	3.207	3	.641	3.906	3	.8794	2.857	- الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة.
3	1.256	3.308	6	1.431	2.952	2	1.268	3.414	5	1.184	3.219	1	1.198	3.514	-زيادة مخاطر فشل المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة تعد أحد المبررات الأساسية للمطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي، حيث جاء ذلك في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وكذلك لفئة المستثمرين وفئة

المراجعين الخارجيين، بينما جاءت في المرتبة الثانية بالنسبة للأكاديميين وجاءت في المرتبة الخامسة بالنسبة للجان المراجعة، بينما كان أهم المبررات من وجهة نظر الأكاديميين هو زيادة مخاطر فشل المراجعة. وكان أهم مبرر من وجهة نظر لجنة المراجعة هو زيادة العبء على عاتقها.

كما يتضح من الجدول أيضاً ضعف المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي بسبب الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي وفقاً لرأي العينة ككل وفئة المستثمرين وفئة المراجعين الخارجيين. لكن يختلف عن ذلك الأكاديميون ولجان المراجعة حيث يريان ضعف مبرر زيادة الأتعاب للمطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي. كل ذلك يؤيد أن عدم التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له مبرراته من جانب الفئات المستفيدة من عملية المراجعة ومن المراجع نفسه.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي

جدول رقم (٨) يوضح

اختبار *Chi-Square* بشأن أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي
0.000	4	26.376	- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة.
0.364	4	4.325	- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.
0.000	4	39.966	- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.
0.000	4	39.026	- الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي.
0.012	4	22.701	- زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة.
0.025	4	37.145	- الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة.
0.015	4	11.761	- زيادة مخاطر فشل المراجعة.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من 0.05 (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص مبررات المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي.

* على مستوى الفئات: اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة.

جدول رقم (٩) يوضح

الاختلاف في تصورات المستقصى منهم بشأن أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي

أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي	Mann-Whitney					Kruskal-Wallis			
	لجان المراجعة والمستمر	مراجع خارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستمر	الأكاديمي والمستمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2
- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة.	0.706	0.361	0.040	0.060	0.010	0.040	.008	3	11.868
- ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.	0.801	0.002	0.000	0.008	0.055	0.000	.000	3	26.196
- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.	0.026	0.002	0.012	0.020	0.002	0.009	.004	3	13.154
- الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي.	0.221	0.037	0.000	0.000	0.000	0.000	.003	3	13.989
- زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة.	0.054	0.435	0.000	0.030	0.060	0.000	.001	3	17.141
- الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة.	0.423	0.038	0.000	0.022	0.000	0.000	.000	3	20.165
- زيادة مخاطر فشل المراجعة.	0.247	0.466	0.003	0.009	0.000	0.274	.415	3	2.852

يتضح من الجدول السابق أن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لمعظم البنود أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم، فيما عدا بند زيادة مخاطر فشل المراجعة فيوجد اتفاق بشأنه.

أما مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05) بين آراء كل الفئات، حيث تطابق ذلك مع رأي العينة. وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم، باستثناء فئتي لجان المراجعة والمستثمرين فجاءت مستوى الدلالة الإحصائية أكبر من ٠,٠٥ (sig.>0.05) وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئتي لجان المراجعة والمستثمرين بشأن مبررات عدم المطالبة بتغيير المراجع الخارجي.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الأول " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي".

■ ومن خلال اختبار الفروض الفرعية للفرض الأول يتضح صحة هذا الفرض : توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب (المطالبة بـ أو المطالبة بعدم) التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

٢/٦/٤ - اختبار الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

أ- نتائج اختبار الفرعي الأول من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي.

أولاً-التحليل الوصفي:

جدول رقم (١٠) يوضح

تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي

العينة ككل			المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة
ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	
أ-العوامل المتعلقة بعملية المراجعة:															
1	1.212	3.299	1	.921	4.04^	1	1.198	3.310	1	.777	3.907	3	1.017	2.282	- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.
2	1.138	2.590	3	1.056	2.28^	2	1.21^	2.586	2	1.157	2.87^	2	1.095	2.514	- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع
3	1.164	2.479	2	1.34^	2.714	3	1.285	2.310	3	.833	2.375	1	1.220	2.571	- الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية.
ب-العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي:															
3	1.072	2.880	5	.902	2.714	1	.985	3.552	5	1.047	2.531	3	.919	2.743	- مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع.
5	1.217	2.632	3	1.140	3.000	2	1.049	2.621	4	.890	3.00	5	1.121	2.086	- مدى تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين.
4	1.269	2.846	4	1.300	2.762	3	1.045	3.34^	3	.914	3.063	4	1.046	2.286	- استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة.
1	1.187	3.385	1	.768	3.90^	5	1.299	3.48^	2	.70711	3.125	1	1.262	3.222	- مدى اتباع المراجع أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة.
2	1.321	3.180	2	.978	3.429	4	1.213	3.448	1	.833	3.125	2	1.375	2.857	- قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع أو مساعديه للشركة محل المراجعة.
ج: العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة:															
1	1.159	3.419	3	1.411	2.762	1	.820	3.621	1	.602	3.656	1	1.244	3.429	- حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد.
3	1.363	2.598	1	1.023	2.952	3	1.354	2.483	3	.672	3.250	3	1.051	1.886	- انخفاض قيمة أتعاب المراجعة في مقابل المخاطر المهنية.
2	1.371	2.992	2	.996	2.905	2	1.432	3.138	2	.879	3.563	2	1.007	2.400	- زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة مقارنة بالمنافع من عملية المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير

المراجع الخارجي:

- بالنسبة للعوامل المتعلقة بعملية المراجعة: جاءت خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وكل الفئات، عدا فئة (الأكاديميون) ترى أهمية بند الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية.
- بالنسبة للعوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي: جاء مدى اتباع المراجع أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وفتي (الأكاديميون والمستثمرون)، لكن جاءت في المرتبة الأولى مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع بالنسبة للجان المراجعة، بينما جاءت في المرتبة الأولى قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع أو مساعديه للشركة محل المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.
- بالنسبة للعوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة: جاءت حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وكل الفئات عدا فئة (المستثمرون) حيث ترى أن انخفاض قيمة أتعاب المراجعة في مقابل المخاطر المهنية هي التي يجب أن تأخذ الترتيب الأول.

كل ذلك يؤيد أن المطالبة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له مبرراته وأن العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة لها دور أو تأثير في تغيير المراجع الخارجي. ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

جدول رقم (١١) يوضح اختبار Chi-Square

بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة
			أ- العوامل المتعلقة بعملية المراجعة:
0.011	4	17.744	- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.
0.000	4	31.590	- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع.
0.015	4	26.462	- الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية.
	4		ب- العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي:
0.000	4	40.991	- مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع.
0.008	4	27.573	- مدى تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين.
0.003	4	26.547	- استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة.
0.018	4	38.684	- مدى اتباع المراجع أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة.
0.034	4	20.222	- قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع أو مساعديه للشركة محل المراجعة.
			ج: العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة:
0.000	4	46.034	- حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد.
0.018	4	24.496	- انخفاض قيمة أتعاب المراجعة في مقابل المخاطر المهنية.
0.000	4	21.419	- زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة مقارنة بالمنافع من عملية المراجعة.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ ، (Asymp.Sig<0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

* على مستوى الفئات: اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة.

جدول رقم (١٢) يوضح

الاختلاف في تصورات المستقصى منهم

بشأن تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة على تغيير المراجع الخارجي

Mann - Whitney					Kruskal -Wallis			العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة	
لجان المراجعة والمستثمر	مراجع خارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستثمر	الأكاديمي والمستثمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asymp . Sig.	d.f .		Kruska 1 -Wallis χ^2
أ- العوامل المتعلقة بعملية المراجعة:									
0.030	0.048	.051	.025	.003	0.009	.000	3	40.326	- خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.
0.392	0.340	.125	.000	.000	0.179	.304	3	3.633	- الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع.
0.270	0.494	.062	.000	.004	0.709	.661	3	1.592	- الخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية.
ب-العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي:									
0.004	0.000	.000	.018	.056	0.236	.003	3	17.724	- مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع.
0.233	0.120	.073	.006	.066	0.000	.004	3	16.374	- مدى تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين.
0.105	0.192	.060	.000	.000	0.003	.001	3	16.087	- استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة.

Mann-Whitney					Kruskal-Wallis			العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة		
لجان المراجعة والمستثمر	مراجع خارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستثمر	الأكاديمي والمستثمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	Asymp . Sig.	d.f .	Kruska 1 -Wallis χ^2			
	<u>0.371</u>	<u>0.061</u>	.000	.000	<u>0.076</u>	<u>0.514</u>	.026	3	9.283	- مدى اتباع المراجع أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة.
	<u>0.855</u>	<u>0.201</u>	<u>0.065</u>	.023	.000	<u>0.355</u>	<u>.191</u>	3	4.753	- قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع أو مساعديه للشركة محل المراجعة.
ج-العوامل المتعلقة بأتعاب المراجعة:										
	0.02	<u>0.541</u>	.032	.000	.000	<u>0.866</u>	<u>0.079</u>	3	6.800	- حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد.
	<u>0.103</u>	0.004	.000	.000	<u>0.066</u>	0.000	.000	3	28.332	- انخفاض قيمة أتعاب المراجعة في مقابل المخاطر المهنية.
	<u>0.434</u>	<u>0.309</u>	<u>0.077</u>	.011	.000	0.000	.000	3	18.337	- زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة مقارنة بالمنافع من عملية المراجعة.

يتضح من الجدول السابق أن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لمعظم البنود أقل من 0,05 (sig. < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي. فيما عدا ثلاثة بنود (الخلاف حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع، والخلاف حول تطبيق المبادئ المحاسبية، حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد) فيوجد اتفاق حولهم.

أما مستوى الدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) فقد جاءت أقل من 0,05 (sig. < 0.05) لمعظم البنود، وذلك للفئات (الأكاديمي ولجان المراجعة، والأكاديمي والمستثمر). وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي، بينما

جاءت ($sig. > 0.05$) لغالبية البنود وذلك لفئات: (المراجع الخارجي والمستثمر، مراجع خارجي ولجان المراجعة، ولجان المراجعة والمستثمر)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني "توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي".

ب- نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

أولاً- التحليل الوصفي:

جدول رقم (١٣) يوضح

تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي

العينة ككل			المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة
ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	
أ - العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة:															
3	.899	3.675	2	.727	3.857	4	1.242	3.552	3	.8273	3.657	3	7.183	3.686	- حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة.
2	.993	3.744	1	.837	4.00	5	1.270	3.552	1	.995	3.906	4	.774	3.60	- نمو حجم الشركة محل المراجعة.
4	1.207	3.308	7	1.309	2.714	2	١.٠٩	3.724	5	1.212	2.875	2	1.073	3.714	- رغبة الشركة محل المراجعة في توفير تمويل جديد.
1	1.094	3.769	3	1.056	3.71	3	1.376	3.586	2	.833	3.875	1	1.089	3.857	- اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى.
8	1.148	2.547	5	1.203	3.048	8	.978	2.207	6	1.107	2.750	6	1.187	2.343	- رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات مراجعة إضافية.

العينة ككل			المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة
ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	
7	1.200	2.462	8	1.363	2.429	6	1.346	2.793	8	1.134	2.562	8	.963	2.114	- ضعف تطبيق حوكمة الشركات بالشركة محل المراجعة.
5	1.292	3.111	4	.676	3.571	7	1.073	2.310	4	1.417	3.156	5	1.35	3.4571	- رغبة الشركة محل المراجعة في التعاقد والتحول إلى مراجع معين.
6	1.254	2.855	6	1.030	2.81	1	1.167	3.828	7	1.1288	2.625	7	1.126	2.286	- سياسة التغيير المنتظم للمراجح الخارجي.
ب-العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة:															
1	1.225	3.29	1	1.23	3.714	1	1.088	3.448	1	1.176	2.688	1	1.221	3.457	- إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجح عن إبداء الرأي.
2	1.249	2.539	4	1.165	2.429	3	1.270	2.552	2	1.136	2.500	2	1.416	2.629	- تأخير تقديم تقرير المراجعة.
3	1.202	2.38	2	1.2	2.52	4	1.104	2.172	3	1.023	2.281	3	3.310	2.571	- عدم تقديم المراجح أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة.
4	1.106	2.333	3	1.434	2.429	2	.966	2.828	4	94.7	2.031	4	1.167	2.143	- عدم تقديم تقرير للإدارة عن السياسات المالية والتمويلية والقصور فيها والاقتراحات لمعالجتها

يتضح من الجدول السابق:

- بالنسبة للعوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة: جاء اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة ككل وكذلك فئة الأكاديميين، بينما جاء نمو حجم الشركة محل المراجعة لفئتي المراجحين الخارجيين والمستثمرين في المرتبة الأولى، أما بالنسبة لفئة لجان المراجعة فجاءت سياسة التغيير المنتظم للمراجح الخارجي في المرتبة الأولى.

- بالنسبة للعوامل المتعلقة بتقارير المراجعة: جاء رأي عينة الدراسة متفقاً مع آراء الفئات الأربعة في إعطاء الأولوية (المرتبة الأولى) لبند إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي. كعامل مهم يأخذ الأهمية الأولى لتغيير المراجع الخارجي. مما سبق يتضح أن اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى وكذلك إصدار المراجع تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي هما أهم المتغيرات المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

جدول رقم (١٤) يوضح اختبار *Chi-Square* بشأن تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة
أ-العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة:			
0.000	4	75.778	- حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة.
0.021	4	59.966	- نمو حجم الشركة محل المراجعة.
0.035	4	23.938	- رغبة الشركة محل المراجعة في توفير تمويل جديد.
0.000	4	43.812	- اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى.
0.041	4	23.993	- رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات مراجعة إضافية.
0.000	4	24.496	- ضعف تطبيق حوكمة الشركات بالشركة محل المراجعة.
0.000	4	8.342	- رغبة الشركة محل المراجعة في التعاقد والتحول إلى مراجع معين.
0.072	4	8.598	- سياسة التغيير المنتظم للمراجع الخارجي.
ب-العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة:			
0.002	4	17.4.2	- إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي.
0.001	4	19.538	- تأخير تقديم تقرير المراجعة.
0.000	4	70.128	- عدم تقديم المراجع أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة.
0.000	4	31.504	- عدم تقديم تقرير للإدارة عن السياسات المالية والتمويلية والقصور فيها والاقتراحات لمعالجتها

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي، عدا بند سياسة التغيير المنتظم للمراجع الخارجي فالعينة والفئات الأربع - باستثناء لجان المراجعة- يتفوقون على ضعف تأثيرها في عملية التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

* على مستوى الفئات: اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة.

جدول رقم (١٥) يوضح

الاختلاف في تصورات المستقصى منهم بشأن

تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي

العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة	Mann-Whitney					Kruskal-Wallis			
	لجان المراجعة والمستمر	المراجع الخارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستمر	الأكاديمي والمستمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asymp. Sig.	df.	Kruskal-Wallis χ^2
أ - العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة:									
-حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة.	0.168	0.031	0.000	0.012	0.000	0.892	.864	3	.741
- نمو حجم الشركة محل المراجعة.	0.282	0.041	0.000	0.000	0.000	0.107	.253	3	4.077
- رغبة الشركة محل المراجعة في توفير تمويل جديد.	0.005	0.004	0.012	0.063	0.000	0.005	.001	3	15.980
- اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى.	0.731	0.723	0.000	0.000	0.000	0.813	.918	3	.503
- رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات مراجعة إضافية.	0.009	0.047	0.000	0.032	0.000	0.123	.028	3	9.062
-ضعف تطبيق حوكمة الشركات بالشركة محل المراجعة.	0.329	0.517	0.000	0.088	0.000	0.108	.194	3	4.714
-رغبة الشركة محل المراجعة في التعاقد والتحول إلى مراجع معين.	0.000	0.018	0.041	0.011	0.000	0.389	.001	3	17.053
-سياسة التغيير المنتظم للمراجع الخارجي.	0.002	0.000	0.000	0.000	0.000	0.176	0.000	3	25.421

ب-العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة:									
0.276	0.015	0.000	0.000	0.250	0.008	.007	3	12.085	-إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي.
0.773	0.929	0.000	0.000	0.066	0.887	.987	3	.136	-تأخير تقديم تقرير المراجعة.
0.334	0.626	0.000	0.033	0.000	0.485	.624	3	12.085	-عدم تقديم المراجع أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة.
0.010	0.001	0.000	0.000	0.000	0.916	.019	3	9.906	-عدم تقديم تقرير للإدارة عن السياسات المالية والتمويلية والقصور فيها والاقتراحات لمعالجتها.

ينضح من الجدول السابق أن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لمعظم البنود أكبر من 0.05 (sig. >0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص سبعة بنود، ووجود فروق بخصوص خمسة بنود بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

أما بالنسبة للدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) جاءت (sig.>0.05) لبعض البنود وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم، بينما جاءت (sig. <0.05) لمعظم البنود، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم (الفئات) بشأن تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

مما سبق يتضح صحة الفرض الفرعي الثاني من الفرض الثاني " توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء المستقصى منهم حول تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي".

بينما لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء فئات الدراسة (الفروق بين كل فئتين) حول تأثير العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة في تغيير المراجع الخارجي".

ج-نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية للمراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

أولاً-التحليل الوصفي:

جدول رقم (١٦) يوضح

تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية على تغيير المراجع الخارجي

العينة ككل	المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية		
	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean			
3	1.127	3.068	3	1.165	2.571	1	1.037	3.828	2	.9153	3.469	4	.770	2.371	-تطبيق اتفاقية الجاتس.
2	1.351	3.214	4	.944	2.238	3	1.210	3.035	1	1.295	3.500	1	1.430	3.686	-المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
1	1.31	3.128	5	1.049	2.000	2	1.045	3.655	3	1.362	3.125	2	1.262	3.371	-وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة.
5	1.093	2.350	2	1.117	3.048	5	1.125	2.138	5	1.054	2.281	5	.954	2.171	-التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
4	2.116	2.821	1	.870	3.571	4	1.274	2.862	4	1.218	2.531	3	3.415	2.600	-تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠ م.

يتضح من الجدول السابق أن وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة كعامل مهني له تأثير قوي في تغيير المراجع الخارجي حيث جاء ذلك في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة، بينما يرى الأكاديميون والمراجعون أن المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة هي الأهم في تغيير المراجع، أما أهم العوامل من وجهة نظر المستثمرين فكانت تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠ م، بينما ترى لجان المراجعة أن اتفاقية الجاتس هي أهم العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية على تغيير المراجع الخارجي

جدول رقم (١٧) يوضح اختبار *Chi-Square* بشأن تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية على تغيير المراجع الخارجي

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية
0.000	4	28.194	- تطبيق اتفاقية الجاتس.
0.408	4	3.983	- المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.
0.124	4	7.231	- وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة.
0.000	4	34.581	- التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير
0.000	4	34.333	- تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠ م.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لكل البنود جاءت أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية في تغيير المراجع الخارجي، عدا بندين هما: المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة، وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة، فلا يوجد اختلاف حولهما.

* على مستوى الفئات: اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية في تغيير المراجع الخارجي، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة.

جدول رقم (١٨) يوضح الاختلاف في تصورات المستقصى منهم بشأن تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية في تغيير المراجع الخارجي.

العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية	Mann-Whitney					Kruskal-Wallis		
	المراجع الخارجي ولجان المراجعة والمستمر	المراجع الخارجي والمستمر	الأكاديمي والمستمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asym p. Sig.	d.f.	Kruskal-Wallis χ^2
-تطبيق اتفاقية الجاتس.	0.000	0.108	0.000	0.011	0.000	0.000	3	37.042
-المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة.	0.016	0.146	0.061	0.000	0.000	0.000	3	18.336
-وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة.	0.000	0.155	0.000	0.053	0.436	0.000	3	20.114
-التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.	0.005	0.471	0.000	0.000	0.494	0.016	3	10.387
-تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠ م.	0.031	0.361	0.000	0.000	0.758	0.000	3	18.273

يتضح من الجدول السابق إن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، لكل البنود أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية في تغيير المراجع الخارجي.

أما بالنسبة للدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) فقد جاءت (sig. <0.05) لمعظم البنود بين الفئات، عدا فئتي: مراجع خارجي ولجان المراجعة، مما يؤكد وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص تأثير العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية في تغيير المراجع الخارجي.

وبذلك يتضح صحة الفرض الفرعي الثالث من الفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أثر العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية للمراجعة في تغيير المراجع الخارجي.

ومن خلال اختبار الفروض الفرعية للفرض الثاني يتضح صحة هذا الفرض: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي.

٣/٦/٤- الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.
أولاً: التحليل الوصفي:

جدول رقم (١٩) يوضح

آراء المستقصى منهم بشأن تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

هل يؤثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
التكرارات	13	47	28	13	16
النسبة	11.11%	40.17%	23.93%	11.11%	13.68%

يتضح من الجدول السابق أن إجمالي الموافقين على أن التغيير الإلزامي يؤثر في جودة التقارير المالية ٦٠ مفردة وذلك بنسبة ٥١,٢٨% في مقابل أن إجمالي الموافقين على أن التغيير الإلزامي لا يؤثر في جودة التقارير المالية ٢٩ مفردة وذلك بنسبة ٢٤,٧٩%. بينما المحايدون بلغت نسبتهم ٢٣,٩٣%.
- أما من ناحية نوع التأثير فكانت النتائج على النحو الآتي:

جدول رقم (٢٠) يوضح آراء المستقصى منهم بشأن نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

تأثير سلبي	تأثير إيجابي		ما نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية؟
22	38	التكرار	
36.67%	63.33%	النسبة	

يتضح من الجدول السابق أن ٦٣,٣٣% ترى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي ذو تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية، بينما ٣٦,٦٧% ترى أن التأثير سلبي.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة حول نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
جدول رقم (٢١) يوضح اختبار Chi-Square بشأن نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

Asymp. Sig.	d.f.	Chi-Square χ^2	
0.000	4	38.598	نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة لنوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية أقل من ٠,٠٥ (Asymp. Sig < 0.05)، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.
* على مستوى الفئات: اختبار Kruskal-Wallis لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، واختبار Mann-Whitney لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة:

جدول رقم (٢٢) يوضح الاختلاف في تصورات المستقصى منهم
حول نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

Mann-Whitney					Kruskal-Wallis			نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.
لجان المراجعة والمستثمر	المراجع الخارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستثمر	الأكاديمي والمستثمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asymp. Sig.	d.f.	
0.126	0.000	0.000	0.000	0.000	0.155	.075	3	6.911

يتضح من الجدول السابق أن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (Kruskal-Wallis)، بشأن نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية أكبر من ٠,٠٥ (sig. >0.05)، وهذا يعني عدم وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

أما بالنسبة للدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) فقد جاءت مؤيدة لعدم وجود فروق بين آراء كل فئتين، وذلك بالنسبة لفئتي: الأكاديمي والمراجع الخارجي، لجان المراجعة والمستثمر، أما (sig. < 0.05) لباقي الفئات، مما يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بشأن نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

ولمعرفة هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية تم إجراء التحليلات الآتية:

أولاً- التحليل الوصفي:

جدول رقم (٢٣) يوضح التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

ترتيب	العينة ككل		المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	
2	1.265	3.051	2	1.241	4.333	3	1.091	3.241	9	.803	1.750	1	.505	3.829	- زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها.
3	1.245	2.966	4	.577	3.667	4	.964	3.000	5	.984	2.250	5	.785	2.771	- اكتشاف والتقارير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية.
5	1.261	2.658	8	.966	2.954	8	1.374	2.621	7	.707	1.875	4	1.330	2.800	- أمانة عرض معلومات القوائم المالية.
9	1.044	2.342	11	.669	2.381	9	.912	2.241	6	1.016	2.250	10	1.279	2.143	- قابلية معلومات التقارير المالية للفهم.
7	1.161	2.581	3	1.024	3.952	7	1.251	2.724	2	1.136	2.750	7	1.240	2.429	- قابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة.
1	1.136	3.282	7	.740	2.952	1	1.222	3.276	3	1.021	2.688	2	1.195	3.429	- توفير التقارير المالية في الوقت المناسب.
4	1.215	2.847	9	1.024	2.801	2	1.251	3.276	1	1.157	2.875	8	1.119	2.400	- إفصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية.

العينة ككل			المستثمرون			لجان المراجعة			المراجعون الخارجيون			الأكاديميون			التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	ترتيب	S.D.	mean	
8	1.271	2.504	5	1.327	3.381	10	1.071	2.172	8	1.157	1.875	3	1.241	3.171	- استخدام التقارير السنوية عن المعلومات الخاصة بفرص العمل والمخاطر.
6	1.262	2.769	6	1.359	3.381	6	1.236	2.793	4	1.047	2.500	6	1.150	2.629	- استخدام الشركات للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
10	1.302	2.231	10	1.244	2.2857	5	1.284	2.828	11	.615	1.406	11	1.33032	1.800	- وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي.
11	1.006	2.068	1	.902	4.333	11	1.175	2.103	10	.729	1.719	9	1.10613	2.229	- توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات.

يتضح من الجدول السابق أن توفير التقارير المالية في الوقت المناسب تعد أهم تأثير إيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، حيث جاء ذلك في المرتبة الأولى بالنسبة لعينة الدراسة وكذلك للجان المراجعة، بينما جاءت في المرتبة الثانية بالنسبة للأكاديميين وفي المرتبة الثالثة للمراجع الخارجي، بينما كان أهم تأثير من وجهة نظر الأكاديميين هو زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها. وكان إفصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية أهم تأثير بالنسبة للمراجع الخارجي، بينما من وجهة نظر المستثمرين كان توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات أهم تأثير.

كما يتضح من الجدول أيضاً ضعف "توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات" كتأثير للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة

التقارير المالية وذلك وفقاً لرأي العينة ككل وفئة لجان المراجعة، بينما من وجهة نظر المراجع الخارجي والأكاديمي جاء بند "وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي" في المرتبة الأخيرة. لكن يختلف عنهما المستثمر حيث جاء بند قابلية معلومات التقارير المالية للفهم في المرتبة الأخيرة.

كل ذلك يؤيد أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية.

ثانياً: التحليل الإحصائي:

* على مستوى العينة ككل: اختبار Chi-Square لبيان مدى اختلاف أو اتفاق آراء العينة بخصوص التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

جدول رقم (٢٤) يوضح اختبار Chi-Square بشأن التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

Asymp. Sig.	d.f.	Chi Square χ^2	التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
0.001	4	18.513	- زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها.
0.03	4	15.949	- اكتشاف والتقرير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية.
0.04	4	15.607	- أمانة عرض معلومات القوائم المالية.
0.021	4	36.974	- قابلية معلومات التقارير المالية للفهم.
0.011	4	27.774	- قابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة.
0.000	4	36.632	- توفير التقارير المالية في الوقت المناسب.
0.000	4	30.650	- إفصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية.
0.030	4	25.692	- استخدام التقارير السنوية عن المعلومات الخاصة بفرص العمل. والمخاطر.
0.000	4	42.436	- استخدام الشركات للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
0.020	4	43.641	- وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي.
0.000	4	53.897	- توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات.

من الجدول السابق يتضح أن الدلالة الإحصائية بالنسبة للتأثير الإيجابي لتغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية أقل من ٠,٠٥ (Asp. Sig < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية في تصورات المستقصى منهم (على مستوى العينة) بخصوص التأثير الإيجابي لتغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

* على مستوى الفئات: اختبار *Kruskal-Wallis* لبيان الاختلاف في تصورات فئات الدراسة بخصوص التأثير الإيجابي لتغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، واختبار *Mann-Whitney* لتوضيح الاختلاف بين آراء كل فئتين من فئات الدراسة: جدول رقم (٢٥) يوضح الاختلاف في تصورات المستقصى منهم بشأن التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية

Mann-Whitney						Kruskal-Wallis			التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية
لجان المراجعة والمستمر	مراجع خارجي ولجان المراجعة	المراجع الخارجي والمستمر	الأكاديمي والمستمر	الأكاديمي ولجان المراجعة	الأكاديمي والمراجع الخارجي	Asymp. Sig.	d.f.	Kruskal - Wallis χ^2	
0.293	0.000	<u>0.102</u>	0.000	0.000	0.000	0.000	3	39.248	-زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقرير عنها.
0.000	0.004	0.000	0.000	0.000	<u>0.087</u>	0.000	3	25.663	-اكتشاف والتقرير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية.
0.008	0.041	<u>0.061</u>	0.000	0.000	0.003	.018	3	10.310	-أمانة عرض معلومات القوائم المالية.
0.006	<u>0.825</u>	0.000	0.000	0.015	0.000	0.011	3	11.208	-قابلية معلومات التقارير المالية للفهم.
0.301	0.929	0.000	<u>0.215</u>	0.000	<u>0.447</u>	<u>0.051</u>	3	٢,٣٠٤	-قابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة.
0.036	0.026	0.000	<u>0.062</u>	0.023	<u>0.269</u>	0.000	3	18.670	-توفير التقارير المالية في الوقت المناسب.
<u>0.246</u>	0.200	0.000	0.000	0.000	0.002	0.048	3	7.884	-إفصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية.
<u>0.081</u>	0.194	0.000	0.000	0.007	0.091	0.000	3	20.988	-استخدام التقارير السنوية عن المعلومات الخاصة بفرص العمل والمخاطر.
<u>0.088</u>	<u>0.276</u>	<u>0.053</u>	<u>0.561</u>	0.000	0.000	<u>0.737</u>	3	6.944	- استخدام الشركات للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.
<u>0.127</u>	0.000	0.000	0.000	0.000	<u>0.737</u>	0.000	3	36.877	- وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي.
<u>0.367</u>	<u>0.292</u>	0.000	0.000	0.000	<u>0.055</u>	0.000	3	5.547	- توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات.

يتضح من الجدول السابق أن: مستوى الدلالة الإحصائية بين آراء الفئات المستقصى منهم (*Kruskal-Wallis*)، لمعظم البنود أقل من ٠,٠٥ (sig. < 0.05) ، وهذا يعني وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص التأثير الإيجابي لتغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

أما بالنسبة للدلالة الإحصائية بين كل فئتين (Mann-Whitney) فقد جاءت الدلالة الإحصائية أقل من ٠,٠٥ (sig. <0.05) لمعظم البنود مما يؤكد وجود فروق معنوية بين آراء فئات المستقصى منهم بخصوص التأثير الإيجابي لتغيير المراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

مما تقدم يتضح صحة الفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية.

٥ / النتائج والتوصيات

في ضوء ما أسفرت عنه الدراسة التي قام بها الباحثان بشقيها النظري والعملي (التطبيقي والميداني)، يخلص الباحثان إلى مجموعة من النتائج والتوصيات من أهمها ما يأتي:

أولاً: النتائج:

يمكن عرض نتائج الدراسة النظرية فيما يأتي:

- ١- على الرغم من اختلاف وجهات النظر ما بين مؤيد ومعارض لموضوع التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، إلا أن الأدلة الداعمة لكل وجهة نظر قد تكون غير قاطعة، وما زالت القضية مطروحة للبحث العلمي وتحتاج المزيد من البحوث.
- ٢- ترتبط عملية تغيير المراجع الخارجي بعوامل عديدة من أهمها: عوامل متعلقة بمكاتب المراجعة، وعوامل متعلقة بالشركة محل المراجعة، وعوامل متعلقة بالبيئة المهنية.
- ٣- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول أسباب (المطالبة أو المطالبة بعدم) التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، وهو ما يثبت صحة الفرض الأول.
- ٤- توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول العوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي، وهو ما يثبت صحة الفرض الثاني.
- ٥- توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء عينة الدراسة حول التأثير الإيجابي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية، وهو ما يثبت صحة الفرض الثالث.

ثانياً: التوصيات:

- على ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في كل من الدراسة النظرية والتطبيقية والميدانية، يوصى الباحثان بما يأتي:
- ١ - ضرورة قيام الجهات المهنية والتشريعية - مثل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - في المملكة العربية السعودية بوضع الآليات والضوابط للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بما يتفق مع البيئة السعودية وبما يضمن جودة التقارير المالية.
 - ٢ - ضرورة تدخل الدولة والجهات المهنية المتخصصة - مثل هيئة السوق المالية السعودي والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - بسنّ قوانين وتشريعات تلزم الشركات المسجلة بالإفصاح عن أسباب الخلاف الذي حُسم أو لم يُحسم بين الشركة والمراجع الخارجي خلال اثني عشر شهراً السابقة لتاريخ التغيير، وفرض عقوبات على الشركات التي لا تصدر مثل الإفصاح.
 - ٣ - ضرورة إنشاء مجلس وطني تحت مسمى " مجلس الرقابة " على غرار مجلس مراقبة شركات المحاسبة العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية، يشترك في تكوينه ممثلون من هيئة السوق المالية، وزارة التجارة السعودية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مزاولو مهنة المحاسبة والمراجعة، وأساتذة بالجامعات السعودية، ليتولى مراقبة أداء المراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وعزلهم.
 - ٤ - ضرورة تبنى هيئة سوق المال السعودية والهيئة العامة للاستثمار إضافة مادة إلى لائحة حوكمة الشركات خاصة بالتقرير والإفصاح عن تغيير المراجع الخارجي، وتكون ملزمة لكل الشركات التي يتم تداول أسهمها في سوق المال السعودية.
 - ٥ - ضرورة تبنى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة السوق المالية السعودي إصدار التشريعات التي تلزم الشركات السعودية بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بما يمنح مكاتب المراجعة الوطنية المزيد من العملاء ويكسبها المزيد من الخبرة، ويجعل بيئة المراجعة أكثر تنافسية، مما ينعكس إيجاباً ويجعل عملية التغيير أكثر موضوعية.

٦ / دراسات وبحوث مستقبلية

- يرى الباحثان في ضوء ما تم التوصل إليه من نتائج وجود العديد من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يأتي:
- ١ - قياس أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على قيمة الشركة.
 - ٢ - أثر تغيير المراجع الخارجي على الحد من ممارسات المحاسبة الاحتياطية في ضوء حوكمة الشركات.
 - ٣ - أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على مهنة المراجعة وانعكاس ذلك على جودة التقارير المالية.

٧ - المراجع

١/٧ - المراجع باللغة العربية:

- أبو الحسن، على أحمد، (١٩٩٣)، الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية، العدد (٧٧)، السنة (٣٢)، ص ص ٣٩-٧٦.
- أبو الخير، مدثر طه، (٢٠٠٦)، التغيير الإجباري للمراجعين وأثره على تكاليف وجودة عملية المراجعة - دراسة ميدانية في البيئة السعودية، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ص ٧١ - ١١٨.
- أحمد، نبيل ياسين، (٢٠١٥)، دور التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تفعيل حوكمة الشركات: دراسة نظرية وميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٩)، العدد الثاني، الجزء الثاني، يونيو، ص ص ٧٧-١٥٥.
- باسودان، يوسف عبدالله؛ مصطفى، صادق حامد؛ المعتاز، إحسان صالح، (٢٠٠٤)، دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة في تغيير المراجع الخارجي بالشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة بالرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد (٤٤)، العدد الأول، مارس، ص ص ١٣٧ - ١٨٧.
- جاب الله، سامية طلعت، (٢٠٠٥)، سياسة التغيير الدوري الإلزامي لمراجع الحسابات الخارجى وأثرها على جودة الأرباح المحاسبية، مجلة البحوث الإدارية، أكاديمية

- السادات للعلوم الإدارية، مركز الاستشارات والبحوث والتطوير، المجلد (٢٣)، العدد الثالث، يوليو، ص ص ٦٠-٨٣.
- جربوع، يوسف محمود، (٢٠٠٨)، مجالات مساهمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تحسين جودة عملية المراجعة وتعزيز موضوعيته واستقلاله - دراسة تطبيقية على المراجعين الخارجيين في قطاع غزة - فلسطين، مجلة الجامعة الإسلامية (سلطة الدراسات التجارية)، المجلد (١٦)، العدد الأول، ص ص ٧٥٧ - ٧٩٤.
- حجازي، وجدي حامد؛ ريشو، بديع الدين، (٢٠٠٩)، تحليل قرار تغيير المراجع الخارجي في بيئة الأعمال المصرية (مع دراسة تطبيقية)، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (٣٣)، العدد الثاني، ص ص ٤٢٧-٤٧٧.
- الدليل المصري لحوكمة الشركات، أغسطس ٢٠١٦، مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الإصدار الثالث، نسخة معدلة، ص ص ١-٤٨.
- الدويري، صفوت مصطفى محمد إبراهيم، (٢٠٠٩)، العلاقة بين نوع تقرير مراقب الحسابات وقرار عزل المراقب - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، السنة (١٣)، العدد الأول، الجزء الثاني، يونيو، ص ص ٢٧٥-٣١٥.
- الديسطي، محمد محمد عبد القادر، (٢٠١٠)، محددات اختيار المراجع في السوق المصرية غير الإلزامية: دراسة تطبيقية على شركات المساهمة المقيدة في بورصتي القاهرة والإسكندرية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٧)، العدد الأول، يناير، ص ص ٧٥-١٢٧.
- ريشه، شيرين شوقي محمد حسين، (٢٠١٧)، جودة التقارير المالية في ظل تغيير المراجع الخارجي-دراسة ميدانية، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، كلية العلوم الإدارية.
- ريشو، بديع الدين، (٢٠١٣)، التغيير الإلزامي لشركة المراجعة: الإطار لآثار المختلفة في البيئة المهنية المصرية-دراسة تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، المجلد الأول، ص ص ١٧٣ - ٢٢٨.

- ريشو، بديع الدين، (٢٠١٣)، جودة التقارير المالية (العوامل المؤثرة ووسائل القياس) دراسة ميدانية في بيئة الأعمال المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ص ١٥٠-١٩١.
- الزمر، عماد سعيد، (٢٠٠٩)، دراسة تحليلية تطبيقية لمدى تأثير ممارسات إدارة الأرباح على قرار تغيير المراجع الخارجي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، مجلد (٤٦)، العدد الأول، يناير ص ص ١٨٥-٢٢٥.
- السيد، هشام عبد الحي، (١٩٩٧)، الانعكاسات والعوامل المسببة لظاهرة تغيير المراجعين من وجهة نظر الشركات المساهمة والمراجعين في الواقع المصري، مجلة آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية، العدد الرابع، ص ص ١٧٩-٢١٥.
- الشريف، محمود مصطفى منصور، (٢٠١٤)، تقويم انعكاسات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة أداء مهنة المراجعة الخارجية: مدخل كمي مقترح، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة القاهرة.
- صالح، أبو الحمد مصطفى، (٢٠١٦)، علاقة نوع تقرير المراجعة بإدارة الأرباح وتغيير المراجع في البيئة المصرية، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة، جامعة سوهاج، المجلد (٣٠)، العدد الأول، العدد الثاني، ص ص ١-٤٠.
- طلبية، على إبراهيم، (٢٠٠٠)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين فشل/ نجاح المراجعة والإحلال (التدوير) الإجباري للمراجع، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثالث، ص ص ١٥٩-٢٣٣.
- عبد اللطيف، ناصر نور الدين، (٢٠٠٨)، أثر ترشيد قرارات اختيار وتغيير مكافأة مراقبي الحسابات على تفعيل حوكمة الشركات المقيدة بالبورصة مع دراسة تطبيقية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، ص ص ٣٤٤-٣٤٥.
- عصيمي، أحمد زكريا نكي، (٢٠١٥)، أثر التغيير الدوري للمراجع الخارجي على جودة القوائم المالية بالشركات المساهمة: بالتطبيق على البنوك السعودية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية، المجلد (٥٥)، العدد الثالث، رجب ١٤٣٦ هـ، إبريل، ص ص ٦٢٧-٦٦٢.
- غنيم، محمود رجب يس، (٢٠١٢)، أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في قدرته على إكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تطبيقية في البيئة

- السعودية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة بنها، العدد الأول، المجلد الثاني، السنة (٣٢)، ص ص ١٥٩-٣٢٣.
- الفقي، رشا على إبراهيم، (٢٠٠٤)، تحليل ظاهرة التغيير المستمر للمراجعين وأثرها على أداء منشآت الأعمال والمراجعين بهدف بناء إطار مقترح لتخفيضها في ظل البيئة الاقتصادية الحديثة، رسالة دكتوراه في المحاسبة، غير منشورة، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس.
- قرار مجلس إدارة الهيئة العامة لسوق المال بجمهورية مصر العربية، ٢٠٠٧، رقم (١١) لسنة ٢٠٠٧، بتاريخ ٢٠٠٧/٣/١١.
- لبيب، خالد عبد المنعم، (٢٠٠٥)، دور التخصص القطاعي في تحسين كفاءة الأداء المهني للمراجع الخارجي - دراسة تطبيقية مقارنة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد (٤٢)، العدد الأول، ص ص ٨٣-١٨٥.
- مبارك، الرفاعي إبراهيم، (٢٠١٠)، التغيير الدوري الإلزامي للمراجعين وأثره على جودة عملية المراجعة - دراسة تطبيقية على شركات المساهمة السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، كلية التجارة، جامعة القاهرة، العدد (٧٦)، السنة (٤٩)، ص ص ٤٩٣ - ٥٢٨.
- متولي، أحمد زكي حسين، (٢٠٠٦)، نموذج مقترح لقياس العلاقة بين إستراتيجية التخصص الصناعي للمراجع والعوامل المؤثرة في إدارة عملية المراجعة: دراسة ميدانية - تطبيقية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد الأول، العدد الأول، ص ص ١٦٣ - ٢٣٧.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠٠٧)، تقييم التخصص النوعي للمراجع الخارجي من وجهة نظر أطراف عملية المراجعة (دراسة نظرية ميدانية)، مجلة الدراسات المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بني سويف، العدد الثاني، ص ص ١٢٩-٢٨٣.
- منصور، أشرف محمد إبراهيم، (٢٠١٧)، رؤية تحليلية انتقادية لتدوير المراجعين الخارجيين في بيئة الأعمال المصرية: دراسة ميدانية، مجلة الفكر المحاسبي، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، الجزء الأول، السنة (٢١)، أبريل، ص ص ٩١-١٥٥.

- Abidin, S. ; (2006), "Audit Market Concentration and Auditor Choice in the U.K", Ph.D., university of stirling.
- ADeniyi, Segun Idowu; & Mieseigha, Ebipanipre Gabriel, (2013), "Audit Tenure: An Assessment of its Effects on Audit Quality in Nigeria", International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences, July, 3(3): 275 – 283.
- Al – Thuneibat, A.A. ; Al Issa, R.T.I. ; & Baker, R.A.A. ; (2011), "Do Audit Tenure and Firm Size Contribute to Audit Quality? Empirical Evidence from Jordan", Managerial Auditing Journal, 26(4): 317-334.
- Al Bhoor, Abdelrahman Yousef; & Khamees, Basheer Ahmed, (2016), "Audit Report lag, Audit Tenure and Auditor Industry specialization: Empirical Evidence From Jordan" Jordan Journal of Business Administration, 12(2):459-479.
- Arrunada, B. ; (2004), "Audit Failure and the Crisis of Auditing", European Business organization Law Review, December, 5(4):635-643.
- Beattie, V. ; & Fearnley, S. ; (1995), "The Importance of Audit firm Characteristics and the Drivers of Auditor Change in U.K Listed Companies", Accounting and Business Research, 25 (100): 227-239.
- Beattie, V. ; & Fearnley, S. ; (1998), "Audit Market Competition: Auditor Changes and the Impact of Tendering", British Accounting Review, 30(3):261-289.
- Bills,Kenneth L. ; Jeter, Debra C. ; & Stein, Sarah E. ; (2015),"Auditor Industry Specialization and Evidence of Cost Efficiencies in Homogenous Industries", The Accounting Review, September, 90(5): 1721-1754.
- Blouin, J. ; Grein, B.M. ; & Rountree, B. ; (2007), "An Analysis of Forced Auditor Change: The Case of former Arthur Andersen Clients", The Accounting Review, 82(3):621-650.
- Boone,Jeff P. ; Khurana, Inder k. ; & Raman, K.K. ; (2015), "Audit firm Tenure and the quality Risk Premium", Journal of Accounting Auditing & Finance, 23: 115-140.
- Bowlin,Kendall Q. ; Hobson, Jessen L. ; & Piercey, M. David; (2015), "The Effects of Auditor Rotation, Professional

- Skepticism, and Interactions with Managers on Audit Quality", *The Accounting Review*, July, 90(4): 1363-1393.
- Brooks, L.Z. ; Cheng, C.S. ; & Reichelt, K.J. ; (2012), "Audit firm Tenure and Audit quality: Evidence from u.s. firms". Available at: <http://www.ssrn.com/abstract=2037659>.
 - Cameran, Mera; Francis, Jere R. ; Marra, Antonio; & Pettinicchio, Angela; (2015), "Are there Adverse Consequences of Mandatory Auditor Rotation? Evidence From the Italian Experience", *Auditing: A Journal of practice & Theory*, February, 34(1):1-24.
 - Chaney, Paul K. ; Jeter, Debra C. ; & Shaw, Pamela E. ; (1997), "Client – Auditor Realignment and Restriction on Auditor Solicitation", *The Accounting Review*, 72(3):433-453.
 - Chen, C.J.P.; Su, X. ; & Wu, X. ; (2009), "Forced Audit firm Change, Continued partner-Client Relationship, and Financial Reporting Quality", *Auditing: A Journal of practice & Theory*, 28(2): 227-246.
 - Daniels, Bobbie W. ; & Booker, Quinton; (2011), "The effects of Audit Firm Rotation on Perceived Auditor independence and Audit quality", *Research in Accounting Regulation*, April, 23(1): 78-82.
 - Davidson, W.N.; Jiraporn, P.; & DaDalt, P. ; (2006), "Causes and Consequences of Audit Shopping: An Analysis of Auditor opinions, Earnings Management, and Auditor changes", *Quarterly Journal of Business and Economics*, Winter-Spring, 45, (1/2): 69– 87.
 - Fargher, N.; Lee, H.Y. ; & Mande, V. ; (2008), "The Effect of Audit Partner Tenure on Client Managers' Accounting Discretion", *Managerial Auditing Journal*, 23(2): 161-186.
 - Firth, M. ; Rui, O.M. ; & Wu, X. ; (2012), "How do various forms of Auditor Rotation affect Audit Quality? Evidence From China", *The International Journal of Accounting*, 47:109-138.
 - Francis, Bill B. ; Hunter, Delroy M. ; Robinson, Dahlia M. ; Robinson, Micheal N., & Yuan, Xiaojing, (2017), "Auditor Changes and the cost of Bank Debt", *The Accounting Review*, May, 92(3): 155-184.
 - GAO, (2003), "public Accounting Firms: Required study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation", Report of the Government Accountability Office to the senate committee on Banking, Housing, and urban Affairs and the

House committee on financial services, 2003. Available at: <http://www.gao.gov/new.Items/d04216.pdf>.p.34.

- Harris, Kathleen; & Whisenant, Scott; (2012), "Mandatory Audit Rotation: An International Investigation", Research, Bauer College of Business, The University of Houston, April:15-18.
- Haskins, M.E. ; &Williams, D.D. ; (1990), "A Contingent Model of Intra – Big Eight Auditor Change", Auditing Journal of Practice & Theory, 9(3):55-74.
- He,Li- Jen; (2015), "Auditor Industry Specialization, Audit Experience and Accounting Restatement, International Business Management, 9(7):1686-1697.
<https://revista.cafr.ro/temp/Article-2481.pdf>
- Hu, J., Li, A.Y.; & Zhang, f., (2014), "Does Accounting conservatism Improve The Corporate Information Environment?", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 23:32-43. Available at: www.ssrn.com.
- Huang, Y. ; & Scholz,S. ; (2012), "Evidence on the Association between financial Restatements and Auditor Resignations", Accounting Horizons,September, 26(3): 439-464.
- Huang,Hua – Wei; Raghunandan, K. ; Huang, Ting – Chiao; & Chiou, Jeng – Ren, (2015), "Fee Discounting and Audit Quality Following Audit Firm and Audit Partner Changes: Chinese Evidence", The Accounting Review, July, 90(4): 1517 -1546.
- ICAEW, (2002), "Mandatory Rotation of Audit Firms", Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London, Aavailable at: <http://www.icaew.co.uk/publicassets/00/03/64/00036465PDF>.
- Jenkins, D.S. ; & Velury, U., ; (2008), "Dose Auditor Tenure Influence the Reporting of Conservative Earnings?", Journal of Accounting and Public Policy, 27(2):115-132.
- Kaplan, S.E. ; & Mauldin, E.G. ; (2008), "Auditor Rotation and the Appearance of Independence: Evidence from Non-professional Investors", Journal of Accounting and Public Policy, March, 27 (2): 177-192.
- Khasharmeh, H.A. ; (2015), "Determinants of Auditor Switching in Bahraini's Listed Companies – An Empirical Study", European Journal of Accounting, Auditing and finance Research,November, 3(11):73-99.

- **Kim, H. ; Lee, H. ; & Lee, J.E. ; (2015), "Mandatory Audit firm Rotation and Audit Quality "The Journal of Applied Business Research,May/June, 31(3): 1089-1106.**
- **Kwon, Soo Young; Lim, Young deok; & Simnett, Roger; (2014), "The Effect of Mandatory Audit firm Rotation on Audit Quality and Audit fess: Empirical Evidence from the korean Audit Market", Auditing: A Journal of practice & Theory, November, 33 (4): 167-196.**
- **Lennox, C.S. ; Wu, X. ; & Zhang, T. ; (2014), "Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?", The Accounting Review, 89(5):1775-1803.**
- **Lin, Z. Jun.; & Liu, Ming. ; (2009), "The Impact of CorPorate Governance on Auditor choice: Evidence from china", Journal of International Accaunting, Auditing and Taxation, 18:44-59.**
- **Lin, Z.Jun; & Liu, Ming; (2009), "The Determinants of Auditor switch From the perspective of corporate Governance in china", corporate Governance: An International Aeviw, 17(4): 476 - 491.**
- **Lu,Tong; & Sivaramakrishnan, K., (2009), "Mandatory Audit Firm Rotation: Fresh look versus poor Knowledge", Journal of Accounting and Public Policy, March – April, 28(2): 71-91.**
- **Magri, Josianne; & Baldacchino, Peter J. ; (2004), "Factors Contributing to Auditor Change Decisions in Malta", Managerial Auditing Journal, 19(7):956-968.**
- **Meyer,M. J. ; Rigsbg, J.T. ; & Boone, J. ; (2006), "The Impact of Auditor- Client Relationship on the Reversal of First – Time Audit qualifications", Managerial Auditing Journal, 22(1):53-79.**
- **Misirlioglu, I.u.; Tucker, J. ; & Yukselturk, O. ; (2013), "Does Mandatory Adoption of IFRS Guarantee Compliance?", The International Journal of Accounting, September, 48(3):327 – 363.**
- **Myers, James N. ; Myers, linda A. ; & Omer, Thomas C. ; (2003), "Exploring the term of the Auditor – Client Relationship and the quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", The Accounting Review, Jul, 78(3):779-799.**
- **Price waterhouse, (2012), "Mandatory Audit firm Rotation – point of View". Available at: <http://www.PWC.com/us/en/poins-of-view /mandatory-audit-firm-rotation>.**
- **Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2011), "Improving the Transparency of Audits: Proposed**

Amendments to PCAOB Auditing standards and form 2. Release NO. 2011-007, October. Available at: [http://pcaabus.org/Rulemaking/Docket029/ PCAOB Release 2011-007.PDF](http://pcaabus.org/Rulemaking/Docket029/PCAOB%20Release%202011-007.PDF).

- Read, William J. ; & Yezega, Ari; (2016), "Auditor Tenure and Going Concern Opinions For Bankrupt Clients: Additional Evidence", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, February, 35 (1): 163 -179.
- Reid, Lauren C.; & Carcello, Joseph V., (2017), "Investor Reaction to the Prospect of Mandatory Audit Firm Rotation", *The Accounting Review*, January, 92(1): 183-211.
- Robu, Loan – Bogdan; Grosu, Maria; & Istrate, Costel; (2016), "The Effect of the Auditors, Rotation on the Accounting quality in the Case of Romanian Listed Companies under the Transition to IFRS", *Audit Financiar*, XIV (1):65-77.
- Roush, Pamela B. ; Church, Bryan K. ; Jenkins, J. Gregory; Mccracken, Susan A. ; & Stanley, Jonathan D. ; (2011), "Commentary Auditor Rotation: The PCAOB Considers a New Direction", *Current Issues in Auditing*, American Accounting Association, 5(2): 15-20.
- Singer, Zvi & Zhang, Jing, (2018), "Auditor tenure and the timeliness of misstatement discovery", *The Accounting Review*, March, 93(2):315-338.
- Staniscic, N.; Radojevic, T. ; Stanic, N. ; & Rajin, D. ; (2015), "The Association between Auditor switching and Audit opinion in the republic of Serbia", Available at: <http://ssrn.com/abstract=27046421>.
- Velte, Patrick; & Stiglbauer, Markuse; (2012), "Impact of Auditor and Audit firm Rotation on Accounting and Audit quality: A Critical analysis of the EC Regulation draft", *International Conference, Improving financial Institutions: The Proper balance between Regulation and Governance*, Helsinki, April 19:1-8.
- Wang, K.J. ; & Tuttle, B.M. ; (2009), "The Impact of Auditor Rotation on Auditor – Client Negotiation", *Accounting, Organizations and Society*, 34(2):222-243.
- Yu, Bing; & Lenard, Mary Jane; (2013), "The Effect of Client Importance and Auditor Tenure on Accounting Conservatism: Evidence from Chinese companies", *International Business Research*, 6(1): 176-186.

٨ / ملحق البحث

قائمة استقصاء

السيد الفاضل/.....

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،،،

يقوم الباحثان بإعداد بحث علمي بعنوان " العوامل المسببة لتغيير المراجع الخارجي وانعكاسه علي جودة التقارير المالية : دراسة ميدانية في بيئة الأعمال السعودية"

ويأمل الباحثان من سعادتكم الإجابة على الاستفسارات والعبارات الواردة بقائمة الاستقصاء المرفقة من خلال وضع علامة " √ " أمام درجة الاتفاق التي تتناسب ووجهة نظركم، وذلك لما لرأيكم من أهمية بالغة في إتمام الدراسة الميدانية للبحث، علماً بأن آرائكم سوف تحاط بكل سرية ولن تستخدم إلا لغرض البحث العلمي فقط.

ويشكر الباحثان لسعادتكم تعاونكم الصادق معهما في العمل على خدمة البحث

العلمي، داعين الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء .

وتفضلوا بقبول وافر الشكر والتقدير،،،

الباحثان

بيانات شخصية:

- الاسم (اختياري):
- المؤهل العلمي:
- الوظيفة:
- سنوات الخبرة:

أقل من ٥ سنوات ()

من ٥ سنوات إلى ١٠ سنوات ()

أكثر من ١٠ سنوات ()

المجموعة الأولى: أسباب (مبررات) المطالبة بتغيير المراجع الخارجي:
الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك، في رأيك من أسباب تغيير المراجع الخارجي هو:

م	أسباب (مبررات) المطالبة بتغيير المراجع الخارجي	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
١	تدعيم وتعزيز استقلال المراجع الخارجي.					
٢	تحسين جودة المراجعة.					
٣	تدعيم وتعزيز آليات الرقابة على جودة الأداء المهني للمراجع.					
٤	زيادة الثقة في التقارير المالية.					
٥	الحد من العلاقات الوطيدة والألفة بين المراجع والشركة محل المراجعة.					
٦	الحد من ظاهرة تركيز سوق المراجعة.					
٧	زيادة أتعاب المراجعة.					
٨	أخرى (أذكرها من فضلك)					

المجموعة الثانية: أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تطبيق تغيير المراجع الخارجي:
الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظرك، من أسباب عدم تغيير المراجع الخارجي هو:

م	أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
١	-ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للشركات محل المراجعة.					
٢	-ارتفاع تكاليف عملية المراجعة بالنسبة للمراجع الخارجي.					
٣	-خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.					
٤	-الحد من تبني المراجعين لاستراتيجية التخصص الصناعي.					
٥	-زيادة العبء على عاتق لجان المراجعة.					

م	أسباب (مبررات) المطالبة بعدم تغيير المراجع الخارجي	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
٦	- الحد من الحافز لتحسين كفاءة وجودة المراجعة.					
٧	- زيادة مخاطر فشل المراجعة.					
٨	- أخرى (أذكرها من فضلك)					

المجموعة الثالثة: العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي:
تعتبر العوامل التالية هي أحد محددات تغيير المراجع الخارجي، الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظركم:

م	العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي	موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماماً
	أولاً: العوامل المتعلقة بمكاتب المراجعة:					
	أ-العوامل المتعلقة بعملية المراجعة:					
١	خسارة الخبرة والمعرفة المتراكمة لدى المراجع عن الشركة محل المراجعة.					
٢	الخلافاً حول نطاق عملية المراجعة بين إدارة الشركة والمراجع.					
٣	الخلافاً حول تطبيق المبادئ المحاسبية.					
	ب-العوامل المتعلقة بالمراجع الخارجي:					
١	مستوى التأهيل العلمي والمهني للمراجع.					
٢	مدى تخصص المراجع في مراجعة نشاط معين.					
٣	استخدام المراجع للأساليب والوسائل التكنولوجية المتطورة والحديثة.					
٤	مدى اتباع المراجع أو مكتب المراجعة لمعايير المراجعة.					
٥	قلة الزيارات الميدانية التي يقوم بها المراجع أو مساعديه للشركة محل المراجعة.					
	ج: العوامل المتعلقة بآتباع المراجعة:					

م	العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
١	حاجة الشركة محل المراجعة إلى تحقيق وفورات في بداية التعاقد.					
٢	انخفاض قيمة أتعاب المراجعة في مقابل المخاطر المهنية.					
٣	زيادة الأتعاب التي تتحملها الشركات محل المراجعة مقارنة بالمنافع من عملية المراجعة.					
٤	أخرى (أذكرها من فضلك):					
	ثانياً: العوامل المتعلقة بالشركة محل المراجعة:					
	أ-العوامل المتعلقة بإدارة الشركة محل المراجعة:					
١	حدوث تغيير في الإدارة العليا للشركة محل المراجعة.					
٢	نمو حجم الشركة محل المراجعة.					
٣	رغبة الشركة محل المراجعة في توفير تمويل جديد.					
٤	اندماج الشركة محل المراجعة مع شركة أو شركات أخرى.					
٥	رغبة الشركة محل المراجعة في الحصول على خدمات مراجعة إضافية.					
٦	ضعف تطبيق حوكمة الشركات بالشركة محل المراجعة.					
٧	رغبة الشركة محل المراجعة في التعاقد والتحول إلى مراجع معين.					
٨	سياسة التغيير المنتظم للمراجع الخارجي.					
	ب-العوامل المتعلقة بتقارير المراجعة:					
١	إصدار تقرير مراجعة متحفظ أو امتناع المراجع عن إبداء الرأي.					
٢	تأخير تقديم تقرير المراجعة.					
٣	عدم تقديم المراجع أو مكتب المراجعة لخطاب أو تقرير الإدارة.					

م	العوامل المؤثرة على تغيير المراجع الخارجي	موافق تماما	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق تماما
٤	عدم تقديم تقرير للإدارة عن السياسات المالية والتمويلية والقصور فيها والاقتراحات لمعالجتها.					
	ثالثاً العوامل المتعلقة بالبيئة المهنية:					
١	تطبيق اتفاقية الجاتس.					
٢	المنافسة الشديدة بين مكاتب المراجعة					
٣	وجود احتكار في سوق مهنة المراجعة.					
٤	التحول إلى تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.					
٥	تطبيق سياسة الخصخصة ورؤية المملكة ٢٠٣٠ م.					
٦	أخرى (أذكرها من فضلك):					

المجموعة الرابعة: العلاقة بين تغيير المراجع الخارجي وجودة التقارير المالية.

الرجاء التكرم بوضع علامة (✓) في الخانة التي تعكس وجهة نظركم:

السؤال الأول	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
هل يؤثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية؟					

إذا كانت الإجابة عن السؤال السابق أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له تأثير على جودة التقارير المالية فأجب على السؤال التالي:

السؤال الثاني	تأثير إيجابي	تأثير سلبي
ما نوع تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة التقارير المالية؟		

إذا كانت الإجابة عن السؤال السابق أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي له تأثير إيجابي على جودة التقارير المالية فأجب على السؤال التالي:

السؤال الثالث	يؤثر جداً	يؤثر	محايد	لا يؤثر	لا يؤثر على الإطلاق
هل ترى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤثر ايجابياً على كل من:					
زيادة اكتشاف التحريفات الجوهرية والتقارير عنها.					
اكتشاف والتقارير عن أوجه القصور بالرقابة الداخلية.					
أمانة عرض معلومات القوائم المالية.					
قابلية معلومات التقارير المالية للفهم.					
قابلية معلومات التقارير المالية للمقارنة.					
توفير التقارير المالية في الوقت المناسب.					
افصاح التقارير المالية عن المعلومات المستقبلية.					
استخدام التقارير السنوية عن المعلومات الخاصة بفرص العمل والمخاطر.					
استخدام الشركات للقيمة العادلة كأساس للقياس المحاسبي.					
وجود تقرير غير متحفظ للمراجع (رأي نظيف) مع التقرير السنوي.					
توضيح التقرير السنوي للمعلومات الخاصة بقضايا حوكمة الشركات.					
-أخرى (أذكرها من فضلك):					

تم بحمد الله،،،