



العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) - بالتطبيق على تقرير المراجع الخارجي

للشركات المساهمة السعودية

إعداد

د. ياسر السيد كساب

أستاذ المحاسبة المساعد

كلية التجارة، جامعة طنطا

yakassab@imamu.edu.sa

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية

كلية التجارة – جامعة دمياط

المجلد الرابع - العدد الثاني – الجزء الثاني - يوليو ٢٠٢٣

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

كساب، ياسر السيد (٢٠٢٣). العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) - بالتطبيق على تقرير المراجع الخارجي للشركات المساهمة السعودية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢ (٢) ٤، ٢٨٧-٣٣٣.*

رابط المجلة: <https://cfdj.journals.ekb.eg/>

العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وفقا لمعيار المراجعة

الدولي رقم (701) - بالتطبيق على تقرير المراجع الخارجي للشركات المساهمة السعودية

د. ياسر السيد كساب

مستخلص:

تمثل الهدف الرئيسي للبحث في تحديد العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) بالتطبيق على تقارير المراجع الخارجي على شركات المساهمة السعودية. تم تحقيق هذا الهدف من خلال استعراض الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة في تحديد عدد الأمور الرئيسية ومن ثم اختبار مدي وجود تلك العوامل في بيئة الاعمال السعودية.

تم تحديد سبعة من العوامل لاختبار مدي تأثيرها في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، ثلاثة منها تتعلق بمكتب المراجعة (حجم المكتب، أتعاب المراجعة، الرأي غير المعدل للمراجع)، وأربعة عوامل ترجع الي الشركة محل المراجعة (حجم الشركة، صافي الربح، نسبة المديونية، فقرة استمرارية الشركة بتقرير المراجع). افترض الباحث وجود علاقة ايجابية بين عدد أو حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وبين (حجم المكتب، الرأي غير المعدل، حجم الشركة، نسبة المديونية، فقرة الاستمرارية)، كما افترض الباحث وجود علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وبين (أتعاب المراجعة، صافي الربح).

تم اجراء الدراسة الميدانية على مرحلتين، في المرحلة الاولى من الدراسة الميدانية ومن خلال نموذج الانحدار المتعدد بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع (متغير تابع) وبين حجم المكتب، أتعاب المراجعة، الرأي غير المعدل للمراجع، حجم الشركة، صافي الربح، نسبة المديونية، استمرارية الشركة (متغيرات مستقلة) تبين معنوية متغيرين فقط وهما (أتعاب المراجعة، فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع)، وعدم معنوية باقي المتغيرات في علاقتها بالمتغير التابع عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة. تلك النتيجة كانت مفاجأة للباحث حيث كان البناء النظري والعلاقات المنطقية بين المتغير التابع وباقي المتغيرات المستقلة تشير الي خلاف ذلك، مما دعا الباحث الي البدء بالمرحلة الثانية من الدراسة الميدانية من خلال تحليل أكثر عمقا وجمع بيانات أكثر تفصيلا عن كل متغير مستقل وعدم الاكتفاء بنتائج تحليل الانحدار.

وجاءت نتائج المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية لتثبت وجود علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين كلا من (حجم المكتب، حجم الشركة، نسبة المديونية، فقرة الاستمرارية بتقرير المراجعة) وهذا يتفق مع ما افترضه الباحث، وعلاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين (أتعاب المراجعة) وهذا أيضا يتفق مع ما افترضه الباحث. كما أسفرت النتائج عن وجود علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع والرأي غير المعدل للمراجع، وهذا يخالف ما افترضه الباحث ومن ثم تم رفض الفرض الاحصائي الثالث.

الكلمات الدالة: الأمور الرئيسية للمراجعة، المكاتب الأربعة الكبار، المكاتب الدولية، المكاتب المحلية، معايير المراجعة الدولية.

١ - مقدمة:

الهدف الاساسي لتقرير المراجع الخارجي هو توصيل معلومة ملائمة ويعتمد عليها لأصحاب المصالح عن مدي عدالة القوائم المالية للشركة محل المراجعة، ومن أجل تعزيز القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع وتعزيز مصداقيته بدأ المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) منذ ٢٠٠٩ علي عدة مشاريع هدفها تعزيز قيمة تقرير المراجع الخارجي، وقد أسفرت تلك الجهود عن تعديلات عديدة أهمها اصدار معيار المراجعة الدولي (ISA 701) عام ٢٠١٥ م بعنوان " الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل"، حيث تم الزام المراجع عند مراجعته لشركة مدرجه بداية من ٢٠١٦/١٢/١٥ م أن يتضمن تقريره فقرة بعنوان " الأمور الرئيسية للمراجعة " حيث ذكر المعيار في الفقرة الثانية منه أن الغرض من الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها. حيث يوفر الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية المستهدفين ("المستخدمين المستهدفين") لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وقد يساعد الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة أيضا المستخدمين المستهدفين في فهم المنشأة ومجالات الاجتهاد المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة. ومنذ ذلك الوقت بدأ الباحثون دراسة أثر ادراج فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع علي القيمة المعلوماتية للتقرير ومدى مصداقية تقرير المراجع، وهل هناك عوامل تؤثر في تحديد تلك الأمور الرئيسية سواء من حيث العدد أو النوع أو طريقة صياغة الامر الرئيسي. والبحث الحالي هو امتداد لتلك النوعية من البحوث حيث يتناول العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع بالتطبيق على تقارير المراجع الخارجي عن الشركات المساهمة التي لها أسهم يتم تداولها في السوق السعودي.

٢ - مشكلة البحث:

تقرير المراجع هو النتيجة النهائية لعملية المراجعة، ويجب أن يتضمن التقرير رأي مهني محايد حول مدي عدالة القوائم المالية محل المراجعة. وكلما زادت جودة عملية المراجعة كلما زاد الاعتماد على تقرير المراجع ومن اجل زيادة جودة تقرير المراجع أصدر المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB) معيار المراجعة الدولي رقم (701) والذي الزم المراجع عند مراجعته لشركات مساهمة مدرجة أن يضيف فقرة في تقريره عن الأمور الرئيسية للمراجعة وهي الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. وبالتالي فإن السؤال الذي يتبادر للذهن هو ما هي العوامل التي تتحكم في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع؟ حيث ورد في الكثير من الدراسات السابقة نتائج متعارضة حول العوامل المؤثرة في تحديد الأمور الرئيسية التي يجب الإبلاغ وعدد الإفصاحات عنها في تقرير المراجع، مما تطلب من الباحث تقصي تلك العوامل في بيئة الاعمال السعودية بالتطبيق على تقارير المراجع المستقل عن الشركات المساهمة السعودية. ومن ثم تتمثل مشكله البحث في الاجابة على السؤال التالي:

ما هي العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل؟

٣ - هدف البحث:

من خلال الاطلاع على مشكلة البحث، يمكن للباحث القول إن هدف البحث الرئيسي يتمثل في الاجابة على السؤال التالي:

ما هي العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل؟

ومن هذا الهدف الرئيسي تتفرع الاسئلة التالية:

- هل تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة يرجع الي عوامل مرتبطة بمكتب المراجعة؟

- هل تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة يرجع الي عوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة؟

ويحاول الباحث خلال البحث التالي ومن خلال استعراض البحوث السابقة في هذا المجال التوصل الي مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع ومن ثم اختبار مدي وجودها في بيئة الاعمال السعودية.

٤ - منهج البحث:

اعتمد الباحث علي المنهج الایجابي حيث يتضمن المنهج الایجابي نموذجين:

- نموذج تفسيري: الهدف منه شرح وتفسير الآراء التي تناولت العوامل المختلفة التي قد تؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وأثر هذا الإفصاح علي جودة تقرير المراجع ومن ثم علي جودة التقارير المالية.
- نموذج تنبؤي: من خلال اختبار فروض البحث والتي تهدف الي تحديد واختبار العوامل التي قد تؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، وذلك بالتطبيق علي تقارير المراجعين عن الشركات المساهمة السعودية.

٥ - أهمية البحث:

تتمثل أهمية البحث في أهمية الموضوع الذي يتناوله البحث، حيث أن موضوع جودة تقرير المراجع ومن ثم جودة التقارير المالية كان ولا زال يشغل اهتمام جميع أصحاب المصالح وأي عامل قد يؤثر على هذه الجودة يلقي الاهتمام الكبير من جميع الاطراف المتأثرة بالتقرير المالي، ومن ثم تتمثل أهمية البحث في الالهمية العلمية والاهمية العملية كما يلي:

الأهمية العلمية: تخفيض فجوة التوقعات في المراجعة من خلال تقديم إطار نظري للعلاقة بين العديد من العوامل التي ترجع الي مكتب المراجعة والي الشركة محل المراجعة وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع ومن ثم تقديم الدليل الي الجهات المهنية مصدره المعايير عن العوامل التي تحدد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع لتأخذها في الاعتبار عند اصدار أو تعديل المعايير القائمة لتزيد من جودة تقرير المراجع ومن ثم جودة التقارير المالية.

الأهمية العملية: تتمثل في دعم عملية صنع القرار من قبل أصحاب المصالح من خلال التفسير الصحيح لعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة والعوامل التي تؤثر في ذلك الإفصاح، مما يساعد تخفيض فجوة التوقعات في المراجعة.

٦- حدود ونطاق البحث:

أ - اقتصر البحث على تقارير المراجع المستقل والقوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة في البورصة في البيئة السعودية.

ب - اقتصر البحث على البيانات الخاصة بتقارير المراجع المستقل والقوائم المالية للشركات المساهمة المسجلة في البورصة في البيئة السعودية عن عام ٢٠٢١ م، والتي تمثل أحدث بيانات تم نشرها حتى تاريخ اعداد البحث.

ج - تم تناول جميع القطاعات بالبورصة السعودية ما عدا قطاعي البنوك والتأمين لما لهما من طبيعة أعمال خاصة.

٧- فروض البحث:

تتمثل فروض البحث التي يسعى الباحث الي ايجاد اجابه لها من خلال البحث الحالي في ثلاثة فروض رئيسية وهي:

الفرض الاحصائي الأول:

"هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم مكتب المراجعة".

الفرض الاحصائي الثاني:

"هناك علاقة عكسية عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وقيمة أتعاب المراجعة".

الفرض الاحصائي الثالث:

"هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين اصدار المراجع رأي غير معدل".

الفرض الاحصائي الرابع:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم الشركة محل المراجعة "

الفرض الاحصائي الخامس:

" هناك علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين صافي ربح الشركة محل المراجعة "

الفرض الاحصائي السادس:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين نسبة مديونية الشركة محل المراجعة "

الفرض الاحصائي السابع:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع عن الشركة محل المراجعة "

٨- خطة البحث:

قام الباحث بتنظيم الجزء المتبقي من البحث كما يلي:

١/٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

٢/٨ - الأمور الرئيسية في تقرير المراجع وفقا للمعايير المهنية

٣/٨ - اشتقاق فروض البحث

٤/٨ - الدراسة الميدانية

٥/٨ - نتائج الدراسة الميدانية

٦/٨ - نتائج البحث

٧/٨ - التوصيات

٨/٨ - مراجع البحث

١/٨ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

تناولت العديد من الدراسات محددات أو العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع وأثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع علي جودة تقرير المراجع من خلال رد فعل اصحاب المصالح تجاه الإفصاح عن فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة والقيمة المعلوماتية لتلك الفقرة. حيث تناولت دراسة (فارس ٢٠١٨) القيمة المعلوماتية التي يضيفها الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع لمستخدمي التقرير، وهل الاسس التي بناء عليه يتم تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة تدل علي جودة المراجعة ومن ثم جودة قرارات المستثمرين. وباستخدام قائمة استقصاء لمعرفة آراء الفئات المختلفة بشأن تقييم العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة قرارات المستثمرين، جاءت النتائج لتشير الي وجود علاقة ايجابية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وقدرة المستثمرين علي فهم الاعتبارات المتعلقة بالأحداث المستقبلية للمنشأة.

أما دراسة (Tusek and Jezovita , 2018) قامت بتحليل التغيرات في هيكل ومحتوي تقرير المراجعة بعد اصدار معيار المراجعة الدولي رقم 701 وادراج فقرة الأمور الرئيسية في تقرير المراجع ومن ثم تقصي التحسينات في هيكل التقرير الجديد بالتطبيق علي تقارير المراجعين في كرواتيا عام ٢٠١٧ م. وقد توصلت الدراسة الي أن تقارير المراجعين عن عام ٢٠١٧ م بها تحسينات مقارنة بتقارير ٢٠١٦ م مما يشير الي تخفيض فجوة التوقعات بالمراجعة، كما أشارت النتائج الي أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار Big 4 أفصحت عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية في تقرير المراجع مقارنة بباقي المكاتب

كما وجد (Sirois et al., 2018) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع لها تأثير عكسي علي ادراك المستثمر لجودة القوائم المالية، حيث أن فقرة الأمور الرئيسية تعطي عدم تأكيد أو عدم وضوح confusion فيما يتعلق بمستوي التأكيد المقدم في تقرير المراجعة. وعلي نفس المنوال قدمت دراسة (Carver and Trinkle , 2017) الدليل علي أن ادراج فقرة الأمور الرئيسية في تقرير المراجع جعل التقرير ذو قيمة معلوماتية أقل كما أنه لا يؤثر علي تقييم المستثمر لحالة الشركة، وهذا ما أكده أيضا (Lennox et al., 2017) حيث ذكروا أن عدم وجود قيمة معلوماتية لتقرير المراجع بالرغم من ادراج فقرة الأمور الرئيسية حيث أن تلك الأمور الرئيسية كان المساهمون علي علم بها سابقا من تقارير ومصادر أخرى، وهذا ما أكده أيضا (Gutierrez et al., 2018 , Lennox et al., 2021) بالتطبيق علي الشركات البريطانية حيث توصلوا الي عدم وجود دليل علي أن هناك رد فعل للمساهمين تجاه تقرير المراجع بعد الالتزام بفقرة الأمور الرئيسية , أي عدم وجود دليل علي القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع بعد الالتزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 701. علي عكس تلك الدراسات وجدت دراسة (Reid et al., 2019) أن ادراج فقرة الأمور الرئيسية في تقرير المراجع مرتبط بتحسين جودة التقارير المالية، علي سبيل المثال من خلال تذبذب فرص ادارة الارباح وزيادة ادراك المستثمرين لجودة التقارير المالية

كما أثبتت بعض الدراسات (Kachelmeier et al., 2020 & Dennis et al., 2019) أنه على الرغم من أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمثل العناصر الأكثر أهمية في القوائم المالية إلا أن زيادة عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد يتم تفسيره من قبل أصحاب المصالح كمؤشر على زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركة.

أما دراسة (Velte and Issa 2019) قامت بعرض معظم الدراسات السابقة التي تناولت أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع علي رد فعل أصحاب المصالح. ووجد أن بعض الدراسات (Vinson et al., 2019 & Backof et al., 2018) تري أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية قد يزيد من ادراك المستثمرين لعدم قيام المراجعين بعملهم (اهمال المراجعين)، بينما يري البعض الآخر (wright & wright , 2014) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع يمكن أن يخفف من مسؤولية المراجع في حالة تعرض الشركة للإفلاس.

كما أكدت دراسة (Iwanowicz and Jwanowi , 2019) أن تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 ساعد في تخفيض فجوة التوقعات بين المراجعين وأصحاب المصالح، وأن معظم الأمور الرئيسية التي تم الإفصاح عنها تمثلت في الاستمرارية، اندماجات الاعمال، مخاطر الغش.

كان الهدف الرئيسي من دراسة (Ferreira & Morais 2020) هو تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في الشركات العاملة في البرازيل والعوامل التي تؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة. ومن خلال تجميع بيانات من تقارير المراجع الخارجي ومن التقارير المالية المنشورة لعدد ٤٤٧ شركة مساهمه بالبرازيل عن عام ٢٠١٦، أشارت النتائج الي وجود علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة ومكاتب المراجعة الأربعة الكبار (Big 4)، ودرجة تعقد أنشطة الشركة محل المراجعة.

كما وجد علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة والرأي المعدل للمراجع. كما تناول (Chang et al. 2020) العلاقة بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة ومستوي الحذر لدي المراجع بالتطبيق على الصناعات التي تعمل وفقا لنظام الاوامر الانتاجية. وقد أشارت النتائج الي أن المراجع الذي أفصح عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية للمراجعة كان أكثر تحوطا وأكثر حيطة وحذر عند ممارسة المراجعة، وقد فسر تلك النتيجة بأن ادراج الأمور الرئيسية في تقرير المراجع يجعل المراجع يتوقع مستوى مخاطر أعلى قد يتعرض لها ومن ثم يقوم بعمله بطريقة أكثر تحوطا لتخفيض تلك المخاطر.

وفي نفس السياق تناولت دراسة (Mamcarczyk et al. 2020)، العوامل التي قد تؤثر على عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع بالتطبيق علي الشركات بقطاع التعدين بأوروبا. حيث تم تحليل القوائم المالية لعدد ٦٢ شركة عن عام ٢٠١٩ م وتم اختبار فرضين رئيسيين في الدراسة:

الفرض الاول: هناك علاقة ايجابية بين حجم الشركة التي يتم مراجعتها وعدد حالات الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع.

الفرض الثاني: هناك علاقة ايجابية بين قيمة أتعاب مكتب المراجعة وعدد حالات الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع.

وجاءت نتائج الدراسة لتشير الي أنه في قطاع التعدين لا يرتبط العدد الاكبر من الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بحجم أصول الشركة بل يرتبط بحجم النشاط وبالتحديد اجمالي الايرادات، كما تم تأكيد العلاقة بين قيمة الأتعاب وعدد حالات الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

وفي سياق آخر تناولت دراسة (Jounior and Galdi , 2020) الربط بين العوائد غير العادية بالسوق وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بالتطبيق علي الشركات المساهمة بالبرازيل. وقد أشارت النتائج الي القيمة المعلوماتية لحجم ونوعية الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في ايضاح وتفسير العوائد غير العادية بالسوق. وفي نفس السياق وجد (Kievak et al.,2020) من خلال فحصه لعدد من الشركات الامريكية أن الشركات ذات الإفصاح الاكثر عن الأمور الرئيسية لديها عوائد سوقية منخفضة وتقلبات كبيرة في تلك العوائد، حيث يري كثير من المستثمرين أن هذا الإفصاح يشير الي درجة من عدم التأكد لبعض عناصر القوائم المالية، وأكد ذلك دراسة (Goh et al.,2020) التي تم اجراؤها في الصين حيث وجدوا أن هناك حجم تداول غير طبيعي وانخفاض في اسعار الاسهم بعد تطبيق الالزام بالإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع.

كما تناولت دراسة (Ozcan, 2021) العوامل التي قد تؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بالتطبيق على الشركات المساهمة في القطاع الصناعي والمسجلة ببورصة اسطنبول بتركيا عام ٢٠١٩ م. وبعد الحصول على البيانات اللازمة من التقارير المالية لعدد ١٦٤ شركة صناعية، أشارت النتائج الي أن حجم مكتب المراجعة يؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، حيث وجد أن مكاتب المراجعة من غير Big 4 لديهم حجم افصاح أكبر عن أمور المراجعة الرئيسية مقارنة بمكاتب Big 4. كما لم تجد الدراسة علاقة معنوية بين نوع رأي المراجع وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة

وقد ذكر (Smith et al. 2020) أن هناك تركيز كبير من معظم الباحثين لمعرفة العدد الأمثل للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، ومن خلال عملية مسح قام بها (Burke et al. , 2020; Li et al.,2020,Li,and, Luo. 2020) وجد أن ٥٠٪ من تقارير المراجعين تحتوي علي (١) أمر رئيسي واحد فقط.

وقد قام (Burke et al.,2020) بدراسة استكشافية لمحددات الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع وفقا لثلاثة أبعاد:(عدد الإفصاحات، نوع الإفصاح، الخصائص المرتبطة بصياغة الإفصاح)، وقد توصلت الدراسة الي النتائج التالية:

أ - فيما يتعلق بعدد الإفصاحات: وجد أن هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين عدد من المتغيرات منها: حجم الشركة، تعقد التقارير المالية، ضعف الرقابة الداخلية، مكاتب المراجعة من غير Big 4.

ب - فيما يتعلق بنوع الأمر الرئيسي: وجد أن هناك أنواع معينة من الأمور الرئيسية تكرر الإفصاح عنها أهمها: الضرائب، الإيراد، الاندماجات والاستحوادات).
ج - أما فيما يتعلق بصياغة الإفصاح عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع: وجد أن هناك اختلاف في صياغة كل فقرة أمر رئيسي حسب طول الفقرة أو صياغة الفقرة مما ينتج عنه في بعض الحالات تقرير مطول كما أن اللغة المستخدمة في بعض الحالات تتسم بعدم التأكد.
وقد تناول (Li et al., 2020) عامل أو محدد آخر قد يؤثر في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية وهو خطر تعرض المراجع للتقاضي، حيث وجد علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وخوف المراجع من تعرضه للتقاضي، كما وجد أن هناك علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وبين طول مدة ارتباط المراجع بالعميل، ولم يجد علاقة معنوية بين خبرة المراجع و عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

أما دراسة (Genc and Erdem , 2021) تناولت تحديد الأمور الهامة التي يجب الإفصاح عنها ضمن فقرة الأمور الرئيسية في المراجعة والعوامل المؤثرة في الإفصاح عنها. وتم إجراء الدراسة في السوق التركي علي عينة من ١٨ شركة مساهمة عن ثلاثة أعوام ٢٠١٧-٢٠١٨-٢٠١٩ م. وتم إجراء الدراسة وكان المتغير التابع هو عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة، أما المتغيرات المستقلة فقد تمثلت في: (حجم مكتب المراجعة، نوع القطاع أو الصناعة، اجمالي الإيرادات، اجمالي الأصول، معدل العائد علي الأصول، نسبة المديونية، نتيجة الاعمال ربح أم خسارة، حجم المخزون، تغيير المراجع). وجاءت نتائج الدراسة لتشير الي أن أكبر عدد من الإفصاحات كان لعام ٢٠١٧ م وهو بداية الالتزام بتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١). كما وجد أن هناك علاقة معنوية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وبين كل من) حجم مكتب المراجعة، الأصول الثابتة، المخزون، تغيير المراجع، نوع القطاع، معدل العائد على الأصول)
كما وجد أن هناك علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وحجم الشركة، وتم تفسير ذلك بأن زيادة حجم الشركة يعطي للشركة القوة في التفاوض مع المراجع للضغط عليه لقبول الإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية للمراجعة.
كما وجدت الدراسة أن تغيير المراجع له علاقة ايجابية مع عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية وذلك لعام ٢٠١٧ م فقط.

كما أن دراسة (Perez et al., 2021) تناولت العوامل التي تحدد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بالتطبيق علي الشركات في اسبانيا عام ٢٠١٧ م وهو أول عام لتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701. وباستخدام عينة شملت جميع الشركات الاسبانية وتحليل تقارير تلك الشركات وتقرير المراجع عنها توصلت الدراسة الي أن عدد (حجم) الأمور الرئيسية بتقرير المراجعة تراوح من (٢- ٤) وأن معظم تلك الأمور تتعلق بالإيرادات، وانخفاض قيمة الشهرة، واسترداد الضرائب. أما العوامل التي وجد أنه تؤثر في تحديد عدد الإفصاحات تضمنت (نوع القطاع، نوع السوق، متوسط عدد الكلمات في الإفصاح).

وفي دراسة (Moroney et al.,2021) تم تناول أثر تضمين تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة على إدراك المستثمر لقيمة المراجعة ومدى اعتماده على تقرير المراجع. وقد جاءت نتائج الدراسة لتشير الي أن تضمين تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية يحسن من القيمة المدركة ومدى الاعتماد على تقرير المراجع فقط عند قيام مراجع من غير Big 4 بمراجعة الشركة. كما توصلت الدراسة الي أنه عند مراجعة الشركة بواسطة مكتب من Big 4 فان القيمة المدركة ومدى الاعتماد على تقرير المراجع تكون عالية بصرف النظر عن الإفصاح عن الأمور الرئيسية أم لا. أي أن تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية يرتبط بالمكاتب من غير Big 4 أما مكاتب Big 4 فينظر لها في كل الاحوال ان تقاريرها ذات جودة عالية وموثوق بها. كما ذكرت الدراسة أحد أوجه الانتقاد لإدراج فقرة الأمور الرئيسية وهي أن ادراج تلك الفقرة قد تجعل القارئ يترك صلب التقرير ورأي المراجع ويركز على أمور أخرى ليس لها أهمية الرأي الذي أبداه المراجع بالتقرير.

وقد تناولت دراسة (Nicolas et al.,2022) عما اذا كانت القيمة المعلوماتية للأمر الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع تختلف وفقا لمكتب المراجعة، وطريقة الإفصاح، ونوع الإفصاح، ومن ثم امداد أصحاب المصالح بمعلومات ذات جودة مختلفة تؤثر في فعالية قراراتهم. وقد أظهرت النتائج أن القيمة المعلوماتية للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة واستجابة المراجع لها (من خلال اجراءات المراجعة) تختلف وفقا لمكتب المراجعة المسئول. الاكثر من ذلك فقد توصلت الدراسة الي أن مكاتب المراجعة قد تزيد أو تخفض القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع وفقا لنوع الامر الرئيسي الذي يتم الإفصاح عنه. كما أوضحت النتائج أن مكتب (BDO) وهو الوحيد الذي تم إدخاله في العينة مع مكاتب (Big 4) يصف محتوى الأمور الرئيسية للمراجعة والاجراءات المتخذة لمراجعتها تم وصفها بطريقة يصعب فهمها مقارنة بمكاتب Big 4. تلك النتيجة تشير الي أن اختيار مكتب المراجعة يؤثر بصورة مباشرة علي قابلية قراءة وفهم الأمور الرئيسية للمراجعة ومن ثم جودة المراجعة.

أما دراسة (Chang et al.,2022) فقد أخذت عينة من الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة من تقارير المراجع عن الشركات في تايوان لعامي ٢٠١٦-٢٠١٧ م، وتوصلت الدراسة الي أنه ينظر للشركات التي لديها عدد أكبر من الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بأن تقاريرها المالية أقل جودة. أي أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية له قيمة معلوماتية أقل في السوق التايواني

١/١/٨ - التعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الباحث لعدد من الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث لاحظ الباحث ما يلي:

١- تناولت العديد من الدراسات العوامل المؤثرة في تحديد عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع والملاحظ أنه لم يتم الاتفاق على عوامل محددة يمكنها التأثير في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع.

٢- هناك تعارض في نتائج تلك الدراسات فيما يتعلق بتأثير بعض العوامل على عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، علي سبيل المثال وجدت دراسة Ferreira & Morais (2020) علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وأتعاب المراجع، بينما في دراسة (Mamcarczyk et al. 2020) وجدت علاقة ايجابية بين حجم أتعاب مكتب المراجعة وعدد حالات الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع. وهذا التعارض يدعو الي اجراء مزيدا من البحوث لمعرفة أثر هذا العامل على عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع في بيئة الاعمال السعودية.

وكمثال آخر علي النتائج المتعارضة وجدت بعض الدراسات (Ferreira & Morais 2020) وجود علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة ومكاتب المراجعة الاربعه الكبار (Big 4)، بينما في دراسة (Ozcan, 2021) حيث وجد أن مكاتب المراجعة من غير Big 4 لديهم حجم افصاح أكبر عن أمور المراجعة الرئيسية مقارنة بمكاتب Big 4 وايضا تلك النتيجة تحتاج الي المزيد من الاختبار لتحديد أثر هذا العامل في البيئة السعودية.

كما كان هناك نتائج متعارضة فيما يتعلق بحجم الشركة حيث وجدت دراسة (Burke et al.,2020) أن هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم الشركة، بينما دراسة (Genc and Erdem , 2021) وجدت علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة وحجم الشركة، وتم تفسير ذلك بأن زيادة حجم الشركة يعطي للشركة القوة في التفاوض مع المراجع للضغط عليه لقبول الإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية للمراجعة. وايضا تلك النتيجة تحتاج الي المزيد من الاختبار لتحديد أثر هذا العامل في البيئة السعودية.

٣- معظم الدراسات تم اجراؤها عام ٢٠١٧ وهي أول سنة تم الالزام بمعيار المراجعة الدولي رقم 701 وبالتالي قد تكون النتائج غير طبيعية نظرا لأنها أول سنة يتم الالزام بها بالمعيار مما يتطلب الامر معرفة النتائج بعد عدة سنوات من تطبيق المعيار.

٤- معظم الدراسات السابقة اخذت عينه من الشركات المساهمة المسجلة بالبورصة وقد تكون العينة في بعض الحالات غير كافية. تم تجنب ذلك في البحث الحالي الذي أخذ كل الشركات المساهمة في البورصة السعودية عام ٢٠٢١م ولم يأخذ عينه منها.

٥- لاحظ الباحث أن الإفصاح الالزامي عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع يهدف الي تقديم معلومات ملائمة عن الشركة محل المراجعة، ولكن النتائج الفعلية للدراسات السابقة عن القيمة المعلوماتية لذلك الإفصاح متعارضة في بعض الاحيان مما يستدعي مزيد من البحث في هذا المجال.

٦- فيما يتعلق بالعلاقة بين عدد الإفصاحات وحجم مكتب المراجعة جاءت أيضا النتائج متعارضة حيث وجدت بعض الدراسات (Tusek and Jezovita , 2018) أن مكاتب المراجعة من Big 4 تفصح

عن عدد أكثر من الأمور الرئيسية مقارنة بباقي المكاتب، بينما وجدت دراسات أخرى (Moroney et al., 2021) أن مكاتب المراجعة من غير Big 4 يفصحوا عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية لتحسين جودة تقرير المراجع ومن ثم جودة التقارير المالية مقارنة بمكاتب Big 4. تلك النتيجة المتعارضة تحتاج مزيد من البحث في بيئة الأعمال السعودية.

٧ - فيما يتعلق برد فعل السوق تجاه الاعلان عن تقرير المراجع المعدل بفقرة الأمور الرئيسية كانت نتائج الدراسات السابقة أيضا غير متسقة.

٨ - الامر يتطلب مزيد من البحث في العوامل المؤثرة في تحديد عدد أو حجم الأمور الرئيسية التي يجب الإفصاح عنها في تقرير المراجع.

٩ - فيما يتعلق بفجوة التوقعات في المراجعة وعلاقة الإفصاح عن الأمور الرئيسية في علاج تلك الفجوة، يمكن للباحث تلخيص اتجاهات الدراسات السابقة في وجهتي نظر هما:

أ - الإفصاح عن الأمور الرئيسية يزيد من فجوة التوقعات:

حيث يري مؤيدو هذا المدخل أن الإفصاح عن تلك البنود يفسرها أصحاب المصالح بأنها مؤشر علي زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركة مما يدفع المتحفظ منهم على التخلص من أسهم الشركة خوفا من التعرض للمخاطر.

ب - الإفصاح عن الأمور الرئيسية يخفض من فجوة التوقعات:

حيث يري مؤيدو هذا المدخل أن الإفصاح عن تلك البنود يزيد من إدراك اصحاب المصالح عن الأمور الهامة بالشركة محل المراجعة وبالتالي يزيد من اطمئنانهم على استثماراتهم وأموالهم بالشركة

بصفه عامة يمكن القول أن أصحاب المصالح يتوقعوا من المراجع أكثر من رأيه عن عدالة القوائم المالية، حيث يحتاجوا مزيد من الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع مما يساعدهم في التقييم الافضل للشركة. أما رد الفعل العكسي لتلك الإفصاحات يمكن تفسيره بأن المعلومات التي تتضمنها فقرة الأمور الرئيسية اما أنه لم يتم نقلها بصورة صحيحة لأصحاب المصالح أو أن أصحاب المصالح ليس لديهم القدرة على فهم تلك المعلومات نظرا لطبيعتها المتخصصة في بعض الحالات، وهو الامر الذي يحتاج الي المزيد من البحث المستقل لهذه الجزئية.

٢/٨ - الأمور الرئيسية في تقرير المراجع وفقا للمعايير المهنية:

الالزام بفقرة الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع تمت تباعا في المنظمات المهنية المختلفة منها:

-
-
- في عام ٢٠١٧ تم الالتزام بها في امريكا تحت مسمي Critical audit Matters
 - في عام ٢٠١٣ تم الالتزام بها بريطانيا تحت مسمي Risks of material misstatement
 - في عام ٢٠١٥ الزم بها مجلس معايير المراجعة والتأكد تحت مسمي Key Audit Matters.

وقد اعتمدت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين معيار المراجعة (٧٠١)، كما صدر من مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكد وتم الالتزام بها من ٢٠١٧/١/١ م.

ووفقا للفقرة رقم (٨) بالمعيار (٧٠١) فإنه يقصد بالأمر الرئيسية للمراجعة: " تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة."

١/٢/٨ - تحديد الأمور الرئيسية للمراجعة:

يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة تلك الأمور التي تطلبت اهتماما كبيرا منه أثناء تنفيذ المراجعة. وعند إجراء هذا التحديد، يجب على المراجع أن يأخذ في الحسبان ما يلي:

(أ) المجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى المقيم أو المخاطر المهمة التي تم التعرف عليها وفقاً لمعيار المراجعة (٣١٥).

(ب) أحكام المراجع المهمة فيما يتعلق بالمجالات الواردة في القوائم المالية، التي انطوت على اجتهاد مهم من جانب الإدارة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تخضع لدرجة عالية من عدم التأكد المحيط بتقديرها.

(ج) التأثير الواقع على المراجعة بسبب الأحداث أو المعاملات المهمة التي وقعت خلال الفترة.

يجب على المراجع أن يحدد من بين الأمور المحددة وفقاً للفقرة ٩ الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، ومن ثم تعد هي الأمور الرئيسية للمراجعة. (فقرة رقم ٩ بالمعيار رقم ٧٠١)

٢/٢/٨ - الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة

ورد في المعيار أنه يجب أن يوضح المراجع كل أمر من الأمور لرئيسية للمراجعة في قسم منفصل، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، في تقريره تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسية للمراجعة"، ما لم

تطبيق الظروف الواردة في الفقرتين ١٤ أو ١٥. ويجب أن تنص العبارات الاستهلاكية في هذا القسم من تقرير المراجع على أن:

(أ) الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.

(ب) هذه الأمور قد تم تناولها في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وعند تكوين رأي المراجع فيها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً في هذه الأمور. (فقرة ١١)

- الظروف التي لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد الأمور الرئيسية للمراجعة

كما ورد في الفقرة رقم (١٤) أنه يجب على المراجع أن يوضح في تقريره كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة، ما لم:

(أ) تمنع الأنظمة أو اللوائح الإفصاح العلني عن هذا الأمر؛ أو

(ب) يرى المراجع، وذلك في ظروف نادرة للغاية، أن الأمر ينبغي ألا يتم الإبلاغ عنه في تقريره لأن التبعات السلبية للقيام بذلك من المتوقع بدرجة معقولة أن تفوق فوائد المصلحة العامة المترتبة على هذا الإبلاغ. ولا ينطبق ذلك إذا كانت المنشأة قد أفصحت للجمهور عن معلومات بشأن هذا الأمر

٣/٢/٨ - التفاعل بين وصف الأمور الرئيسية للمراجعة والعناصر الأخرى المطلوب إدراجها في تقرير المراجع:

وفقاً للفقرة رقم (١٥) بالمعيار فإنه يعد الأمر الذي ينشأ عنه رأي معدل وفقاً لمعيار المراجعة (٧٠٥)، أو الذي ينشأ عنه عدم تأكد جوهرى فيما يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوكاً كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة وفقاً لمعيار المراجعة (٥٧٠)، يُعد بطبيعته من الأمور الرئيسية للمراجعة. ومع ذلك، ففي مثل هذه الظروف، لا يجوز أن يتم إيضاح هذه الأمور في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع، ولا تنطبق المتطلبات الواردة في الفقرتين ١٣ و ١٤. وبدلاً من ذلك، يجب على المراجع

(أ) التقرير عن هذه الأمور وفقاً لمعايير المراجعة المنطبقة؛

(ب) إدراج إشارة في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة إلى قسم أساس الرأي المتحفظ (المعارض) أو إلى قسم عدم التأكد الجوهرى المتعلق بالاستمرارية. (راجع: الفقرتين ٦، أ، ٧)

أما فيما يتعلق بشكل ومحتوى قسم الأمور الرئيسية للمراجعة في ظروف أخرى فقد ورد في الفقرة رقم (١٦) من المعيار أنه:

إذا حدد المراجع، اعتماداً على حقائق وظروف المنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها، أو أن الأمور الرئيسية للمراجعة المراد الإبلاغ عنها هي فقط تلك الأمور التي تم تناولها في الفقرة ١٥، فيجب عليه إدراج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "الأمور الرئيسية للمراجعة".

كما ورد في الفقرة التفسيرية رقم (٣أ) إن مطالبة المراجعين بالإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع قد تعزز أيضاً الاتصالات بين المراجع والمكلفين بالحوكمة حول تلك الأمور، وقد تؤدي إلى زيادة انتباه الإدارة والمكلفين بالحوكمة إلى الإفصاحات الواردة في القوائم المالية والتي تمت الإشارة إليها في تقرير المراجع.

٤/٢/٨ - إرشادات الأمور الرئيسية للمراجعة:

كما ورد في الفقرات التفسيرية (٩أ - ١١ أ) للمعيار بعض الإرشادات لتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة كما يلي:

٩أ - تهدف الآلية التي يتبعها المراجع لاتخاذ القرارات المتعلقة بتحديد الأمور الرئيسية للمراجعة إلى اختيار عدد أقل من بين الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، وذلك استناداً إلى حكم المراجع بشأن الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية .

١٠أ - يقتصر تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة على تلك الأمور التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، حتى عندما يتم عرض قوائم مالية مقارنة (بعبارة أخرى، حتى عندما يشير رأي المراجع إلى كل فترة تم عرض القوائم المالية لها).

١١أ - على الرغم من أن تحديد المراجع للأمور الرئيسية للمراجعة هو لمراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، وعلى الرغم من أن هذا المعيار لا يتطلب من المراجع تحديث الأمور الرئيسية للمراجعة الواردة في تقرير المراجع للفترة السابقة، فقد يكون من المفيد للمراجع مع ذلك أن ينظر فيما إذا كان الأمر الذي كان أمراً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة السابقة ما زال أمراً رئيسياً للمراجعة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية .

كما أضافت الفقرة التفسيرية رقم (١٨) أنه إضافة إلى الأمور التي تتعلق بالاعتبارات الخاصة المطلوبة في الفقرة ٩، قد توجد أمور أخرى تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة وتطلبت اهتماما كبيرا من المراجع، وبناء عليه قد يتم تحديدها على أنها أمور رئيسية للمراجعة وفقا للفقرة ١٠. وقد يكون من بين هذه الأمور، على سبيل المثال، أمورا ذات صلة بالمراجعة التي تم تنفيذها، وقد لا يكون مطلوبا الإفصاح عنها في القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، قد يكون تطبيق نظام تقنية معلومات جديد (أو إدخال تغييرات كبيرة على نظام تقنية المعلومات الحالي) خلال الفترة مجال اهتمام كبير من جانب المراجع، خصوصا إذا كان لهذا التغيير تأثير كبير على استراتيجيات المراجع العامة للمراجعة أو كان متعلقا بخطر مهم (على سبيل المثال، تغييرات النظام التي تؤثر على إثبات الإيرادات).

٤/٢/٨ - كيفية التعامل مع الأمر الرئيسي أثناء المراجعة:

وفقا للفقرة التفسيرية (٤٦أ) يعد مدى التفصيل الذي سيتم تقديمه في تقرير المراجع لوصف الكيفية التي تم التعامل بها مع أحد الأمور الرئيسية للمراجعة أثناء المراجعة مسألة حكم مهني. ووفقا للفقرة ١٣ (ب)، فقد يصف المراجع:

• جوانب من استجابته أو منهجيته التي كانت أكثر ملاءمة للأمر أو التي كانت خاصة بالخطر المقيم للتحريف الجوهرية؛ أو

• لمحة مختصرة عن الإجراءات المنفذة؛ أو

• بيانا بنتائج الإجراءات التي نفذها؛ أو

• الملاحظات الرئيسية فيما يتعلق بالأمر،

أو قد يجمع بشكل أو بآخر بين هذه العناصر. وقد تفرض الأنظمة أو اللوائح أو معايير المراجعة الوطنية شكلا أو محتوى معينًا لوصف أحد الأمور الرئيسية للمراجعة، أو قد تحدد إدراج واحد أو أكثر من هذه العناصر.

التعليق على المعيار رقم (٧٠١)

١ - مما سبق يتضح أن المعيار أورد ثلاث حالات يواجهها المراجع عند التعامل مع الأمور الرئيسية وهي تتمثل في:

أ- وجود أمور رئيسية يجب الإبلاغ عنها (فقرة رقم ١١)

ب- وجود أمور رئيسية لا يستطيع المراجع الإبلاغ عنها فقرة رقم (١٤، ١٥)

ج- عدم وجود أمور رئيسية (فقرة رقم ١٦).

٢ - كان الهدف الاساسي من الالزام بفقرة الأمور الرئيسية ضمن تقرير المراجع يتمثل في تعزيز القيمة المعلوماتية والشفافية لتقرير المراجع مما يزيد من جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية وزيادة الثقة فيها من قبل أصحاب المصالح.

٣ - أعطي المعيار بعض الارشادات التي تساعد المراجع في تحديد الأمور الرئيسية التي يجب الإبلاغ عنها (فقرة رقم ٩) الا أنه لم يتطرق الي العدد الامثل الذي يجب الإفصاح عنه للأمر الرئيسية وترك ذلك للحكم المهني للمراجع.

٤ - ترك المعيار أمر صياغة الأمور الرئيسية للحكم المهني للمراجع وفقا للفقرة التفسيرية رقم (٤٦أ) ولم يرد طريقة معينة لصياغة تلك الأمور.

٥- هناك فجوة توقعات واضحة في المراجعة بصفة عامة وفي تقرير المراجعة رقم (٧٠١) بصفة خاصة، حيث من الواضح من نص المعيار أن هدف مجلس معايير المراجعة والتأكيد (IAASB) من ادراج فقرة الأمور الرئيسية في المراجعة بتقرير المراجع كان تحقيق مزيد من القيمة المعلوماتية لتقرير المراجع و جودة المراجعة ومن ثم جودة التقارير المالية، حيث أن المراجع يهدف من خلال هذا الإفصاح الي بعث الطمأنينة لأصحاب المصالح عن البنود التي وجدها ذات أهمية نسبية واجراءات المراجعة التي قام بها المراجع حيال ذلك، الا أن معظم اصحاب المصالح يروا أن زيادة عدد حالات الإفصاح عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع مؤشر علي زيادة المشاكل بالشركة محل المراجعة وبالتالي يكون لديهم رد فعل عكسي تجاه تلك الشركة.

٣/٨- اشتقاق فروض البحث:

اعتمد الباحث في تحديد العوامل المؤثرة في تحديد حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية الواردة في تقرير المراجع من خلال استعراض العوامل التي وردت في الدراسات السابقة وبالتحديد دراستي (Ferreira and Morais , 2020 & Genc and Erdem, 2021) واختبار أثرها في بيئة الاعمال السعودية. يمكن القول أن العوامل التي قد تؤثر علي عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع يمكن تقسيمها الي نوعين:

١/٣/٨ - عوامل ترجع الي مكتب المراجعة:

يري الباحث أن المجموعة الاولى من العوامل التي ترجع الي مكتب المراجعة والتي يمكنها التأثير على عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع تتمثل في:

١/١/٣/٨ - حجم مكتب المراجع:

يتم تصنيف مكاتب المراجعة من حيث الحجم الي ثلاثة أنواع: مكاتب مراجعة 4 Big، مكاتب مراجعة لها شريك دولي International، مكاتب مراجعة محلية Local. معظم الدراسات السابقة فيما يتعلق بجودة المراجعة تري أن مكاتب الأربعة الكبار Big 4 هي الأعلى جودة (Francis&Yu , 2009 , Krishnan ,2003,Mali and Lim, 2021). وقد يمكن

تفسير ذلك نظرا لاستثمار تلك المكاتب استثمارات كبيرة مالياً، وبشريا، مما يمكنهم من الحصول علي أحدث أنظمه وتكنولوجيا (Simunic , Stein 1987). وقد استقر رأي الكثير من الدراسات السابقة أن مكاتب المراجعة من الأربعة الكبار Big 4 يميلوا الي زيادة عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة حتي تكون تقاريرها أكثر قيمة معلوماتية وذات جودة أعلى، وأيضا الحفاظ علي سمعتهم واستقلالهم (Bills et al., 2016 & Nicolas et al.,2022), علي الجانب الآخر فمن المتوقع أن مكاتب المراجعة الأخرى الأقل حجما لديهم موارد أقل وخبرة أقل (Francis et al.,2014) ومن ثم قدرتها علي مقاومة ضغوط الادارة أقل وبالتالي قد تستجيب لضغوط الادارة بالإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية أو عدم الإفصاح عن تلك الأمور.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الاحصائي الاول كما يلي:

"هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم مكتب المراجعة".

٢/١/٣/٨ - أتعاب المراجعة:

اختلفت الدراسات السابقة في الأتعاب التي يتقاضاها المراجع علي عدد أو (حجم) الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقريره. فبعض الدراسات وجدت أن زيادة أتعاب المراجعة مؤشر علي زيادة حجم الشركة محل المراجعة ومن ثم زيادة قدرتها علي التفاوض مع المراجع لقبول الإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية في تقريره (Genc and Erdem , 2021), بينما افترضت دراسات أخرى وجود علاقة ايجابية بين حجم الأتعاب وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع (Ferreira and Morais, 2020). وهذا يستدعي دراسة أثر هذا العامل بالبيئة السعودية. ويتوقع الباحث من خلال استقراء الدراسات السابقة أنه بزيادة أتعاب المراجعة يزداد حرص المراجع علي الاحتفاظ بالعميل ومن ثم تقديم تضحيات تتمثل في تخفيض عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقريره لعدم فقد أتعاب المراجعة.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثاني كما يلي:

"هناك علاقة عكسية عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وقيمة أتعاب المراجعة".

٣/١/٣/٨ - رأي المراجع:

بعض الدراسات السابقة افترضت علاقة ايجابية بين الرأي المعدل للمراجع (متحفظ أو معارض) وحجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية (Ozcan 2021) ولكن جاءت نتائج الدراسة عكس ما توقعه الباحث لتشير الي أن هناك نقص في الإفصاحات مع الرأي المعدل، علي العكس من ذلك وجدت دراسة (Velte 2018,Pinto and Morais 2019) أن اصدار المراجع رأي معدل يزيد من احتمالية الإفصاح عن أمور رئيسية بتقرير المراجع. وهذا يشير الي تعارض الدراسات السابقة في نتائجها عن تأثير الرأي المعدل علي حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، وهذا تطلب دراسة أثر هذا العامل في البيئة السعودية.

من التحليل السابق يري الباحث أنه من المتوقع أنه عند اصدار المراجع رأي غير معدل (مطلق أو نظيف) فإنه سيحاول تبرير هذا الرأي من خلال الإفصاح عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية، يبرر من خلالها بصورة غير مباشرة كيف توصل الي الرأي غير المعدل، أما إذا أصدر المراجع رأي معدل (متحفظ أو معارض) فلا حاجة له لزيادة عدد الإفصاحات في تقريره عن الأمور الرئيسية حيث أن الأمور الهامة وذات الاهمية النسبية قد تم ذكرها في أساس الرأي المتحفظ أو المعارض.

مما سبق يمكن صياغة الفرض الاحصائي الثالث كما يلي:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين اصدار المراجع رأي غير معدل "

٢/٣/٨ - عوامل ترجع الي الشركة محل المراجعة:

هناك العديد من العوامل التي يمكنها التأثير على عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع والتي ترجع الي خصائص الشركة محل المراجعة. يذكر منها الباحث العوامل التالية التي سيتم اختبارها في الدراسة الحالية:

١/٢/٣/٨ - حجم الشركة:

من المتوقع أنه بزيادة حجم الشركة محل المراجعة (مقاسة بإجمالي الأصول) ، تزداد وتتنوع أنشطتها ومن ثم يكون هناك حاجة للإفصاح عن عدد أكثر من الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، وهذا ما أكدته أيضا دراسة (Suttipun 2020 , Ferreira and Morais 2020). أما دراسة (Genc and Erdem 202) فقد وجدت علاقة عكسية بين زيادة حجم الشركة وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع وذلك نظرا لان زيادة حجم الشركة يعطي لها القدرة علي ممارسة الضغط علي المراجع للإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية للمراجعة.

يتوقع الباحث أنه بزيادة حجم الشركة (مقاسة بإجمالي الأصول) وتتنوع أنشطتها تزداد حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع لإرسال رسائل اطمئنان لأصحاب المصالح عن البنود الهامة في الشركة.

ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاحصائي الرابع كما يلي:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم الشركة محل المراجعة "

٢/٢/٣/٨ - نتيجة الاعمال (ربح أم خسارة):

نتيجة أعمال الشركة من ربح أو خسارة قد تكون أحد العوامل التي تؤثر في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة، حيث أنه من المتوقع في حالة تحقيق الشركة خسائر يلجأ المراجع الي محاولة بعث الطمأنينة لأصحاب المصالح من خلال الإفصاح عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية والتي حسب الحكم المهني للمراجع لها الاهمية النسبية وبالتالي يطمئن أصحاب المصالح على أموالهم واستثماراتهم بالشركة. بعض الدراسات السابقة لم تجد علاقة معنوية بين نتائج الاعمال وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع (Ferreira , and Morais , 2020). بينما وجدت دراسات أخرى (Genc and Erdem 2021) علاقة معنوية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية ومعدل العائد علي الأصول، وهذا يتطلب دراسة هذا العامل لبيان أثره في بيئة الاعمال السعودية.

ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاحصائي الخامس كما يلي:

" هناك علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين صافي ربح الشركة محل المراجعة "

٣/٢/٣/٨ - نسبة المديونية:

لم تجد دراسة (Ferreira and Morais, 2020) علاقة معنوية بين نسبة المديونية وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية. ولكن من المتوقع أن الشركات التي لديها نسبة مديونية عالية (نسبة الديون الي اجمالي الأصول) لديها مشاكل في السيولة ومن ثم تتعرض لمخاطر أعلى، ومن ثم يلجأ المراجع الي الإفصاح عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية بتقريره، محاوله منه لتأمين نفسه وطمأنه اصحاب المصالح، عن الأمور الرئيسية التي بحسب حكمه المهني لها الاهمية البالغة عن مراجعة القوائم المالية.

ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاحصائي السادس كما يلي:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين نسبة مديونية الشركة محل المراجعة "

٤/٢/٣/٨ - الاستمرارية:

لم تجد دراسة (Ferreira and Morais, 2020) علاقة معنوية بين وجود فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع، وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية.

تقوم ادارة الشركة بإعداد القوائم المالية بافتراض استخدام أساس الاستحقاق، وفرض الاستمرارية. وإذا كان هناك شك عظيم في استمرارية الشركة يجب على ادارة الشركة الإفصاح عن تلك الحقيقة بالقوائم المالية. ومن ثم يجب علي المراجع ادراج فقرة عن الاستمرارية للإشارة الي الإفصاح الذي قامت به الادارة. ومن ثم يجب علي المراجع زيادة عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية لتأمين نفسه وتخفيض مخاطر تعرضه للتقاضي ومحاولة طمأنه اصحاب المصالح بالرغم من وجود الشك في الاستمرارية.

ومن ثم يمكن صياغة الفرض الاحصائي السابع كما يلي:

" هناك علاقة ايجابية عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع عن الشركة محل المراجعة "

٤/٨ - الدراسة الميدانية:

لاختبار فروض الدراسة قام الباحث بجمع البيانات اللازمة من البيانات المنشورة للشركات المساهمة المسجلة والمتداولة في السوق المالية السعودية (تداول).

١/٤/٨ - العينة:

تم إجراء البحث على جميع الشركات المساهمة السعودية المدرجة بالسوق المالية السعودية من كافة القطاعات التي يتكون منها المجتمع حتى تكون العينة ممثلة للمجتمع وحتى يمكن تعميم النتائج التي يتم الوصول إليها. وقد تم استبعاد قطاعي البنوك والخدمات المالية وقطاع التأمين لمالهم من طبيعة أعمال خاصة، وتم تطبيق الشروط التالية على عينة الدراسة (عينة الشركات) التي تم اختيارها:

- ١- أن تكون الشركة شركة مساهمة سعودية.
- ٢- أن تكون أسهم الشركة مسجلة ببورصة الأوراق المالية السعودية (تداول)
- ٣- توافر بيانات مالية للشركة التي تم اختيارها عن عام 2021 م.
- ٤- تم اختيار عامي 2021 م حتى تكون أحدث بيانات منشورة حتى وقت اعداد البحث..
- ٥- أسفر ذلك عن وجود 98 شركة من ١٧ قطاع موزعة وفقا للجدول التالي:

جدول رقم (١)

عينة الشركات مصنفة قطاعيا

القطاع	عدد الشركات
ادارة تطوير العقارات	10 شركات
الخدمات التجارية والمهنية	4 شركات
الصندوق العقاري	7 شركات
المرافق العامة	4 شركات
الاتصالات	4 شركات
الادوية	1 شركة
الاعلام	3 شركات
الرعاية الصحية	9 شركات
السلع الاستهلاكية	11 شركات
السلع الرأسمالية	10 شركات
السلع طويلة الاجل	٥ شركات
الطاقة	4 شركات
المواد الأساسية	4 شركات
النقل	6 شركات
تجزئة الأغذية	7 شركات
السلع الكمالية	٥ شركات
تقنية المعلومات	4 شركات
الاجمالي	98 شركة

٢/٤/٨ - تجميع بيانات الدراسة:

تم الحصول على بيانات الدراسة من خلال البيانات المنشورة في البورصة السعودية (تداول) عن عام ٢٠٢١ م. لجميع شركات المساهمة المتداولة ما عدا البنوك وشركات التأمين نظرا للطبيعة المتخصصة لنشاطهما.

٣/٤/٨ - الاسلوب الاحصائي المستخدم في تحليل البيانات:

طبيعة البيانات هي التي تحدد الاسلوب الاحصائي الذي يجب استخدامه، ونظرا لاختلاف البيانات التي تم تجميعها فتم استخدام الاحصاءات الوصفية وكذلك تحليل الانحدار في المرحلة الاولى من الدراسة من خلال البرنامج الاحصائي SPSS.

٥/٨ - نتائج الدراسة الميدانية:

تم تحليل البيانات على مرحلتين تم في المرحلة الاولى حساب معنوية النموذج يشمل اختبار معنوية جميع المتغيرات المستقلة في علاقتها بالمتغير التابع، وبناء على النتيجة التي تم التوصل اليها تم اجراء بعض التحليلات والاحصاءات الاضافية الأكثر عمقا للتأكيد على تلك النتيجة أو تبريرها اذا كان هناك اختلاف.

١/٥/٨ - نتائج المرحلة الاولى من الدراسة:

في البداية تم ادخال جميع المتغيرات المستقلة مره واحدة لاختبار تأثيرها على المتغير التابع وجاءت نتائج الاختبار كما يلي:

جدول رقم (٢)

جدول حساب معامل الارتباط ومعامل التحديد

Model Summary				
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.499 ^a	.249	.142	1.054

a. Predictors: (Constant), قيمة, نوع الرأي, فقرة الاستمرارية, نسبة المديونية, الايرادات, حجم الأصول, حجم مكتب المراجعة, نتيجة أعمال الشركة, أتعاب المراجع

علما بأن (نسبة المديونية، فقرة الاستمرارية، نوع الرأي، أتعاب المراجع، نتيجة أعمال الشركة، حجم مكتب المراجعة، الأصول) هي المتغيرات المستقلة حيث تم قياس حجم الشركة بمقياسين هما لوغاريتم الإيرادات ولوغاريتم الأصول وجاءت النتائج متشابهة وبالتالي تم الاكتفاء بعرض النتائج وفقا لحجم الأصول. كما أن المتغير التابع تمثل في عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع.

ومن الجدول رقم (٢) يلاحظ أن معامل التحديد ٢٤.٩٪ والذي يعني أن المتغيرات المستقلة التي تم اختبارها تفسر ٢٤.٩٪ من سلوك المتغير التابع وهو عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع.

كما جاءت نتائج معنوية النموذج كما تتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (٣)

جدول حساب معنوية النموذج

ANOVA ^a						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	20.638	8	2.580	2.322	.032 ^b
	Residual	62.224	56	1.111		
	Total	82.862	64			

a. Dependent Variable: ((عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع))

b. Predictors: (Constant), (نوع الرأي، فقرة الاستمرارية، نسبة المديونية، لوغاريتم الإيرادات)، (لوغاريتم حجم الأصول، حجم مكتب المراجعة، نتيجة أعمال الشركة، قيمة أتعاب المراجع)

من الجدول السابق رقم (٣) يتضح معنوية النموذج.

كما جاءت نتائج اختبارات الفروض ومدى معنوية كل منها في تأثيرها بالمتغير التابع كما يلي:

جدول رقم (٤)

جدول حساب معنوية كل متغير مستقل

Coefficients ^a						
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-1.044	3.104		-.336	.738
	لوغاريتم الأصول	-.225	.382	-.140	-.590	.558
	حجم مكتب المراجع	.020	.284	.011	.072	.943
	نوع الرأي	-.076	.415	-.023	-.183	.856
	فقرة الاستمرارية	1.801	.553	.425	3.255	.002
	أتعاب المراجع	-2.973E-8	.000	-.251	-1.724	.050
	نتيجة اعمال المنشأة	.490	.349	.205	1.405	.165
	نسبة المديونية	-.011	.011	-.174	-.994	.325
	لوغاريتم الايرادات	.530	.334	.326	1.584	.119

a. Dependent Variable: عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع

كما يتضح من الجدول رقم (٤) جاءت النتائج بمفاجآت غير متوقعة للباحث وغير متفقة مع الأساس النظري لاشتقاق فروض الدراسة وفقا للعلاقات المنطقية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، حيث كانت النتائج معارضة لبعض فروض البحث وبعض الدراسات السابقة. حيث ثبت معنوية الفرض الثاني (أتعاب المراجع)، و الفرض السابع (فقرة الاستمرارية)، وعدم معنوية باقي المتغيرات التي اختلفت الدراسات السابقة في تأثيرها علي المتغير التابع، حيث ثبت عدم معنوية الفرض الاول (حجم مكتب المراجعة)، والثالث (نوع رأي المراجع)، والرابع (حجم الشركة)، والخامس (نتيجة أعمال الشركة)، والسادس (نسبة المديونية).

٢/٥/٨ - نتائج المرحلة الثانية من الدراسة:

للتأكد من مدي مصداقية نتائج المرحلة الاولي من الدراسة الميدانية قام الباحث بتحليل أكثر عمقا وأكثر تفصيلا من خلال الاحصاءات الوصفية والربط بين كل متغير من المتغيرات المستقلة على حدة في علاقته بالمتغير التابع. حيث تم حساب متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع في علاقتها بكل متغير تابع وجاءت النتائج كما يلي:

١/٢/٥/٨ - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الاول:

"هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم مكتب المراجعة".

لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي أفصح عنها كل مكتب وعدد الشركات التي قام بمراجعتها كل مكتب من الفئات الثلاثة (Big4,International,Local) وتم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (٥)

جدول حساب عدد الشركات التي قام بمراجعتها كل نوع من المراجعين
وعدد الإفصاحات لكل شركة

AUDITOR Size Crosstabulation * عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية					
Count					
		AUDITOR Size			Total
		Big4	International	Local	
عدد الإفصاحات	0	0	1	0	1
	1	14	14	3	31
	2	19	14	3	36
	3	10	11	0	21
	4	4	1	1	6
	5	2	0	0	2
	6	0	1	0	1
Total		49	42	7	98

كما يتضح من الجدول رقم (٥) بلغ عدد الشركات التي راجعها مكتب من (Big4) بالعينة 49 شركة، وعدد الشركات التي راجعها مكتب دولي 42 شركة، وعدد الشركات التي راجعها مكتب محلي 7 شركات. كما يتضح من الجدول عدد الإفصاحات التي شملتها العينة لكل نوع من المكاتب وعدد الشركات التي تكرر فيها هذا العدد.

من جدول رقم (٥) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات لكل نوع من المكاتب كما يلي:

جدول رقم (٦)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقا لحجم مكتب المراجعة

متوسط عدد الإفصاحات	عدد الشركات	اجمالي عدد الإفصاحات	حجم المكتب
2.20	49	108	Big4
2.02	42	85	International
1.85	7	13	Local

من الجدول رقم (٦) يتضح أن أكبر عدد إفصاحات يرتبط بالمكاتب Big4 حيث بلغ متوسط عدد الإفصاحات 2.20 إفصاح وهذا يثبت الفرض الاحصائي الاول بأن هناك علاقة ايجابية بين عدد (حجم) الإفصاح عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع وبين حجم مكتب المراجعة ". ثم جاء في الترتيب التالي المكاتب الدولية International بمتوسط 2.02 إفصاح، يليها المكاتب المحلية بمتوسط 1.85 إفصاح.

وقد يمكن تفسير ذلك نظرا لاستثمار تلك المكاتب استثمارات كبيرة ماليا، وبشريا، مما يمكنهم من الحصول علي أحدث أنظمه وتكنولوجي (Stein 1987 , Simunic). وهذه النتيجة تتفق مع معظم الدراسات السابقة حيث استقر رأي الكثير من الدراسات السابقة أن مكاتب المراجعة من الأربعة الكبار Big 4 يميلوا الي زيادة عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة حتي تكون تقاريرها أكثر قيمة معلوماتية وذات جودة أعلى، وأيضا الحفاظ علي سمعتهم واستقلالهم (Bills et al., 2016. Nicolas et al.,2022)

٢/٢/٥/٨ - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الثاني:

" هناك علاقة عكسية عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وقيمة أتعاب المراجعة "

عند تجميع البيانات اللازمة لاختبار ذلك الفرض واجه الباحث مشكلة عدم افصاح العديد من الشركات عن أتعاب المراجعة، وبالتالي قام الباحث بحساب متوسط الأتعاب لكل قطاع من القطاعات الـ (١٧) ومن ثم أعاد احتساب متوسط لهذه الأتعاب لجميع القطاعات. وتم تصنيف الأتعاب التي أعلى من المتوسط أتعاب عالية والتي أقل من المتوسط أتعاب منخفضة. كما قام الباحث بحساب متوسط الإفصاح عن الأمور الرئيسية أيضا لكل قطاع. ثم قام الباحث بالربط احصائيا بين متوسط الإفصاحات لكل قطاع مع متوسط الأتعاب لكل قطاع بعد تصنيفها الي أتعاب عالية وأتعاب منخفضة، وكانت النتائج كما يلي:

جدول رقم (٧)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية
ومتوسط أتعاب المراجعة في كل قطاع

Crosstabulation أتعاب المراجعة * متوسط الإفصاحات عن الأمور الرئيسية				
Count		أتعاب المراجعة		Total
		أتعاب مراجعة عالية	أتعاب مراجعة منخفضة	
متوسط الإفصاحات	2.00	5	0	5
	2.19	3	0	3
	2.24	0	1	1
	2.24	0	2	2
	2.25	0	2	2
	2.27	0	1	1
	2.33	0	1	1
	2.38	0	1	1
	3.00	0	1	1
Total		8	9	17

من الجدول رقم (٧) يتضح أن هناك ٨ قطاعات أتعاب المراجعة فيهم عالية، ٩ قطاعات أتعاب المراجعة فيهم منخفضة وذلك مقارنة بالمتوسط الذي قام الباحث بحسابه

ومن الجدول رقم (٧) أمكن للباحث حساب عدد الإفصاحات المرتبطة بقيمة الأتعاب العالية وقيمة الأتعاب المنخفضة كما يلي:

جدول رقم (٨)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقا لحجم مكتب المراجعة

متوسط عدد الإفصاحات	عدد القطاعات	اجمالي عدد الإفصاحات	حجم الأتعاب
2.07	8	16.57	أتعاب عالية
2.35	9	21.1	أتعاب منخفضة

من البيانات الواردة في الجدول (٨) يتضح صحة الفرض الاحصائي الثاني حيث وجد متوسط عدد إفصاحات أقل (2.07) مع حجم الأتعاب العالية، ومتوسط عدد إفصاحات أكبر مع الأتعاب المنخفضة (2.35). تلك النتائج تتفق مع بعض الدراسات التي وجدت أن زيادة أتعاب المراجعة مؤشر علي زيادة حجم الشركة محل المراجعة ومن ثم زيادة قدرتها علي التفاوض مع المراجع لقبول الإفصاح عن عدد أقل من الأمور الرئيسية في تقريره (Genc and Erdem , 2021)

٨/٥/٢/٣- نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الثالث:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين اصدار المراجع رأي غير معدل "
 لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي أفصح عنها كل مكتب ونوع الرأي الذي أصدره المراجع وتم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (٩)

جدول حساب عدد الشركات التي تم اصدار رأي أو غير معدل وعدد الإفصاحات لكل شركة

Crosstabulation نوع الرأي * عدد الإفصاحات				
Count				
	عدد الإفصاحات	نوع الرأي		Total
		رأي غير معدل	رأي معدل	
	0	0	1	1
	1	31	0	31
	2	32	4	36
	3	17	4	21
	4	5	1	6
	5	2	0	2
	6	1	0	1
Total		88	10	98

كما يتضح من الجدول رقم (٩) بلغ عدد الشركات التي صدر عنها رأي غير معدل بالعينة 88 شركة , كما بلغ عدد الشركات التي صدر عنها رأي معدل بالعينة 10 شركات. من جدول رقم (٩) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات مع كل نوع من الآراء كما يلي:

جدول رقم (١٠)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقا لحجم مكتب المراجعة

نوع الرأي	اجمالي عدد الإفصاحات	عدد الشركات	متوسط عدد الإفصاحات
رأي غير معدل	182	88	2.07
رأي معدل	24	10	2.40

من الجدول السابق رقم (١٠) يتضح عدم صحة الفرض الاحصائي الثالث، حيث بلغت متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع في الرأي المعدل (2.40) وهي أكبر من متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع في الرأي غير المعدل (2.07). تلك النتيجة تتفق مع دراسة (Velte 2018, Pinto and Morais 2019) التي توصلت الي أن اصدار المراجع رأي معدل يزيد من الإفصاح عن أمور رئيسية بتقرير المراجع. ويمكن تبرير ذلك بأن المراجع عند اصداره رأي معدل يحاول أن يطمئن أصحاب المصالح عن الأمور الهامة الأخرى بالشركة باستثناء ما تم ادراجه ضمن فقرة التحفظ بالتقرير.

٤/٢/٥/٨ - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الرابع:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين حجم الشركة محل المراجعة "

لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها ومتوسط حجم الأصول لكل شركة، حيث تم حساب متوسط الأصول في كل قطاع ومن ثم تصنيف الشركات في كل قطاع وفقا لحجم الأصول حيث أن الشركات التي حجم الأصول بها أكبر من المتوسط يكون حجم كبير والاقبل من المتوسط يكون حجم صغير، وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات وتم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (١١)
جدول حساب متوسط حجم الأصول
وعدد الإفصاحات لكل شركة

Crosstabulation حجم الأصول * عدد الإفصاحات				
Count				
		متوسط حجم الأصول		Total
		حجم الأصول كبير	حجم الأصول صغير	
عدد الإفصاحات	.00	0	1	1
	1.00	12	19	31
	2.00	17	19	36
	3.00	9	12	21
	4.00	4	2	6
	5.00	2	0	2
	6.00	1	0	1
Total		45	53	98

كما يتضح من الجدول رقم (١١) بلغ عدد الشركات التي تتميز بحجم أصول كبير بالعينة 45 شركة ، كما بلغ عدد الشركات التي تتميز بحجم أصول صغير بالعينة 53 شركة.

من جدول رقم (١١) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات مع كل حجم من الأصول كما يلي:

جدول رقم (١٢)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقا لحجم مكتب المراجعة

حجم الأصول	اجمالي عدد الإفصاحات	عدد الشركات	متوسط عدد الإفصاحات
حجم كبير	105	45	2.33
حجم صغير	101	53	1.90

من الجدول السابق رقم (١٢) يتضح صحة الفرض الاحصائي الرابع، حيث بلغت متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع المرتبط بحجم الشركة الكبير (2.33) وهي أكبر من متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع المرتبط بحجم الشركة الصغير (1.90). تلك النتيجة تتفق مع دراسة (Velte 2018, Pinto and Morais 2019) التي توصلت الي أن اصدار المراجع رأي معدل يزيد من الإفصاح عن أمور رئيسية بتقرير المراجع.

يتضح من تلك النتيجة انها تتفق مع توقعات الباحث ومع بعض الدراسات السابقة (Suttipun 2020) , (Ferreira and Morais 2020) حيث كان من المتوقع أنه بزيادة حجم الشركة محل المراجعة، تزداد وتنوع أنشطتها ومن ثم يكون هناك حاجة للإفصاح عن عدد أكثر من الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع.

٥/٢/٥/٨ - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي الخامس:

" هناك علاقة عكسية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين صافي ربح الشركة محل المراجعة "

لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب إجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها ونتيجة أعمال الشركة، حيث تم حساب عدد الشركات التي حققت ربح وعدد الشركات التي حققت خسارة كما يلي:

جدول رقم (١٣)

جدول حساب نتيجة الاعمال لشركات العينة

وعدد الإفصاحات لكل شركة

Crosstabulation نتيجة أعمال المنشأة * عدد الإفصاحات				
Count				
		نتيجة أعمال الشركة		Total
		صافي ربح	صافي خسارة	
عدد الإفصاحات	0	0	1	1
	1	24	7	31
	2	27	9	36
	3	13	8	21
	4	2	4	6
	5	2	0	2
	6	0	1	1
Total		68	30	98

كما يتضح من الجدول رقم (١٣) بلغ عدد الشركات التي حققت ربح 68 شركة , كما بلغ عدد الشركات التي حققت خسارة 30 شركة.

من جدول رقم (١٣) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات مع كل الشركات التي حققت ربح والشركات التي حققت خسارة كما يلي:

جدول رقم (٤١)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقا لنتيجة أعمال الشركة

نتيجة الاعمال	اجمالي عدد الإفصاحات	عدد الشركات	متوسط عدد الإفصاحات
صافي ربح	135	68	1.98
صافي خسارة	71	30	2.36

يتضح من الجدول السابق رقم (٤١) صحة الفرض الاحصائي الخامس، بوجود علاقة عكسية بين تحقيق الشركة أرباح وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، حيث بلغ متوسط عدد الإفصاحات في حالة تحقيق الشركة ربح بلغ (1.98)، أما في حالة تحقيق خسائر بلغت (2.36).

وهذه النتيجة تتعارض مع نتائج بعض الدراسات السابقة التي لم تجد علاقة معنوية بين نتائج الاعمال وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع (Ferreira , and Morais , 2020) وأيضا الدراسات (Genc and Erdem 2021) التي وجدت علاقة معنوية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية ومعدل العائد علي الأصول (صافي الربح).

٦/٢/٥/٨ - نتيجة اختبار الفرض الاحصائي السادس:

" هناك علاقة ايجابية بين عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين نسبة مديونية الشركة محل المراجعة "

لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها وتم ربطها بنسبة المديونية في كل قطاع، حيث تم حساب نسبة المديونية عن طريق قسمه اجمالي الالتزامات وقسمتها على اجمالي الأصول، وتم حساب متوسط نسبة المديونية على مستوى كل قطاع ومن ثم مقارنة كل نسبة مع متوسط نسبة المديونية في كل قطاع، ومن ثم تصنيفها الي نسبه مديونية عالية اذا زادت النسبة عن المتوسط، ونسبة مديونية منخفضة اذا انخفضت النسبة عن متوسط النسبة بالقطاع. وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات. وتم حساب عدد الشركات التي لديها نسبة مديونية عالية، وعدد الشركات التي لديها نسبة مديونية منخفضة، كما يلي:

جدول رقم (١٥)
جدول حساب نسب المديونية لشركات العينة
وعدد الإفصاحات لكل شركة

Crosstabulation عدد الإفصاحات *نسبة المديونية				
Count				
		نسبة المديونية		Total
		نسبة عالية	نسبة منخفضة	
عدد الإفصاحات	.00	0	1	1
	1.00	14	17	31
	2.00	19	17	36
	3.00	14	7	21
	4.00	3	3	6
	5.00	1	1	2
	6.00	1	0	1
Total		52	46	98

من الجدول السابق رقم (١٥) يتضح أن هناك ٥٢ شركة لديها نسبة مديونية عالية، وعدد ٤٦ شركة لديها نسبة مديونية منخفضة.

من جدول رقم (١٥) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات مع كل الشركات التي لديها نسبة مديونية عالية والشركات التي لديها نسبة مديونية منخفضة كما يلي:

جدول رقم (١٦)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقاً لنسبة المديونية

نسبة المديونية	اجمالي عدد الإفصاحات	عدد الشركات	متوسط عدد الإفصاحات
نسبة عالية	117	52	2.25
نسبة منخفضة	89	46	1.93

يتضح من الجدول السابق رقم (١٦) صحة الفرض الاحصائي السادس، بوجود علاقة ايجابية بين نسبة المديونية العالية وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، حيث بلغ متوسط عدد الإفصاحات في حالة المديونية العالية (2.25)، أما في حالة نسبة المديونية المنخفضة (1.93).

وبالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة التي تناولت نسبة المديونية وعلاقتها بعدد أو حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع لم تجد معظم الدراسات مثل دراسة (Ferreira and Morais, 2020) علاقة معنوية بين نسبة المديونية وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية. ولكن اتضح من خلال الدراسة الحالية أن الشركات التي لديها نسبة مديونية عالية (نسبة الديون الي اجمالي الأصول) لديها مشاكل في السيولة ومن ثم تتعرض لمخاطر أعلى، ومن ثم يلجأ المراجع الي الإفصاح عن عدد أكبر من الأمور الرئيسية بتقريره، محاوله منه لتأمين نفسه وطمأنه اصحاب المصالح، عن الأمور الرئيسية التي بحسب حكمه المهني لها الاهمية البالغة عن مراجعة القوائم المالية.

٧/٢/٥/٨- نتيجة اختبار الفرض الاحصائي السابع:

" هناك علاقة ايجابية عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وبين فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع عن الشركة محل المراجعة "

لاختبار تلك العلاقة قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها ومدى وجود أو عدم وجود فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع. وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات وتم الحصول على النتائج التالية:

جدول رقم (١٧)

جدول لحصر عدد التقارير التي تشمل فقرة الاستمرارية وعدد الإفصاحات لكل شركة

Crosstabulation وجود فقرة الاستمرارية * عدد الإفصاحات				
Count				
		فقرة الاستمرارية		Total
		عدم وجود فقرة استمرارية	وجود فقرة الاستمرارية	
عدد الإفصاحات	.00	1	0	1
	1.00	30	1	31
	2.00	31	5	36
	3.00	19	2	21
	4.00	4	2	6
	5.00	2	0	2
	6.00	0	1	1
Total		87	11	98

من الجدول السابق رقم (١٧) يتضح أن هناك ٨٧ شركة لا يوجد بتقرير المراجع فقرة عن الاستمرارية، وعدد ١١ شركة يشمل تقرير المراجع عنها فقرة عن الاستمرارية

من جدول رقم (١٧) أمكن للباحث حساب متوسط عدد الإفصاحات مع كل الشركات التي شمل تقرير المراجع عنها فقرة عن الاستمرارية، والشركات التي لم يوجد لها فقرة عن الاستمرارية بتقرير المراجع كما يلي:

جدول رقم (١٨)

جدول حساب متوسط عدد الإفصاحات وفقاً لفقرة الاستمرارية

فقرة الاستمرارية	اجمالي عدد الإفصاحات	عدد الشركات	متوسط عدد الإفصاحات
لا توجد فقرة الاستمرارية	175	87	2.01
توجد فقرة الاستمرارية	31	11	2.81

من البيانات الواردة في الجدول رقم (١٨) يتضح صحة الفرض الاحصائي السابع، حيث جاءت النتائج لتوضح أن متوسط عدد الإفصاحات بالتقارير التي تشمل فقرة عن الاستمرارية (2.81) ، كما بلغ متوسط الإفصاحات للتقارير التي لم تتضمن فقرة الاستمرارية (2.01).

بالمقارنة مع نتائج الدراسات السابقة (Ferreira and Morais, 2020) فيما يتعلق بعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية وعلاقتها بفقرة الاستمرارية، والتي لم تجد علاقة معنوية بين وجود فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع، وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية. وجدت الدراسة الحالية علاقة معنوية وفقاً للنتائج بالجدول رقم (٤)، كما تبين من نتائج الدراسة الحالية وجود علاقة ايجابية بين ادراج فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع "

حيث تقوم ادارة الشركة بإعداد القوائم المالية بافتراض استخدام أساس الاستحقاق، وفرض الاستمرارية. وإذا كان هناك شك عظيم في استمرارية الشركة يجب على ادارة الشركة الإفصاح عن تلك الحقيقة بالقوائم المالية. ومن ثم يجب علي المراجع ادراج فقرة عن الاستمرارية للإشارة الي الإفصاح الذي قامت به الادارة. ومن ثم يجب علي المراجع زيادة عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية لتأمين نفسه وتخفيض مخاطر تعرضه للتقاضي ومحاولة طمأنه اصحاب المصالح بالرغم من وجود الشك في الاستمرارية.

٦/٨ - نتائج البحث:

بعد قيام الباحث باستعراض نتائج الدراسة الميدانية، يمكن تلخيص نتائج البحث والتعليق عليها كما يلي:

١ - قام الباحث بإجراء المرحلة الأولى من الدراسة الميدانية مثل معظم الدراسات السابقة من خلال نموذج انحدار متعدد حيث كان المتغير التابع (عدد أو حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع)، والمتغيرات المستقلة تمثلت في (حجم مكتب المراجعة، نوع رأي المراجع، أتعاب المراجعة، حجم الشركة محل المراجعة، نتيجة أعمال الشركة، نسبة المديونية، فقرة الاستمرارية). ومن خلال اختبار مدي وجود علاقة معنوية بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، كانت النتائج مفاجئة للباحث حيث ثبت معنوية متغيرين فقط (الفرض الثاني، الفرض السابع) وعدم معنوية خمسة متغيرات (الفرض الأول، والثالث، والرابع، والخامس، والسادس)، بالرغم من التحليل المنطقي الذي بناء عليه تم بناء وصياغة فروض البحث.

٢ - نتيجة اختبار المعنوية من خلال نموذج الانحدار جاءت متفقة مع نتائج بعض الدراسات السابقة والتي كانت أيضا نتائجها تختلف مع التحليل المنطقي للعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع. حيث كانت نتائج الدراسات السابقة متعارضة فيما يتعلق بتأثير المتغيرات المستقلة على المتغير التابع، حيث كان المتغير المستقل في بعض الدراسات معنوي في علاقته بالمتغير التابع وغير معنوي في دراسات أخرى، وهذا يشمل كل الدراسات السابقة لكل المتغيرات المستقلة.

٣ - كان التبرير الأساسي في الدراسات السابقة لتعارض نتائجها أن تلك الدراسات تم إجراؤها في بيئات مختلفة ومن ثم كان للبيئة تأثير في اختلاف النتائج.

٤ - لم يقف الباحث عند تلك المرحلة والتي توقفت عندها الكثير من الدراسات السابقة، ولم يسلم الباحث بتلك النتائج التي تتعارض مع التفسير المنطقي لعلاقة المتغيرات المستقلة بالمتغير التابع. ومن ثم قام الباحث في المرحلة الثانية من الدراسة الميدانية بتحليل أكثر عمقا لكل متغير مستقل في علاقته بالمتغير التابع كما يلي:

الفرض الاحصائي الاول:

لاختبار العلاقة بين عدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع وحجم مكتب المراجعة قام الباحث بحساب عدد الشركات التي راجعها كل مكتب من الفئات الثلاثة (Big4, International , Local) ومن ثم حساب اجمالي عدد الإفصاحات التي أفصح عنها كل نوع. بعد ذلك تم ربط متوسط عدد الإفصاحات لكل مكتب حيث جاءت النتائج متفقة مع التحليل المنطقي للعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع. حيث تم اثبات صحة الفرض الاحصائي الاول بأن هناك علاقة ايجابية بين عدد (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع وحجم مكتب المراجعة وجدول رقم (٦).

الفرض الاحصائي الثاني:

واجه الباحث مشكله عند تجميع بيانات لاختبار ذلك الفرض، حيث أنه لا يوجد إلزام للشركات السعودية بالإفصاح عن أتعاب المراجعة، وبالتالي وجد الباحث أن هناك عدد من الشركات لم يفصح عن أتعاب المراجعة. وللتغلب على تلك المشكلة قام الباحث بحساب متوسط الأتعاب لكل قطاع من خلال الشركات التي أفصحت اختياريًا عن أتعاب المراجعة لكل قطاع وتم تصنيف حجم الأتعاب الي أتعاب عالية وأتعاب منخفضة في علاقتها بمتوسط الأتعاب الذي تم حسابه. ثم قام الباحث بالربط احصائيا بين متوسط الإفصاحات لكل قطاع مع متوسط الأتعاب لكل قطاع بعد تصنيفها الي أتعاب عالية وأتعاب منخفضة، وجاءت النتائج لتثبت صحة الفرض الاحصائي الثاني بأن هناك علاقة عكسية بين عدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع وحجم أتعاب المراجعة، جدول رقم (٨).

الفرض الاحصائي الثالث:

لاختبار العلاقة بين اصدار المراجع رأي غير معدل وعدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي أفصح عنها كل مكتب ونوع الرأي الذي أصدره كل مراجع. واتضح عدم صحة الفرض الاحصائي الثالث، حيث بلغت متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع في الرأي المعدل (2.40) وهي أكبر من متوسط عدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع في الرأي غير المعدل (2.07)، جدول رقم (١٠). ويمكن تفسير ذلك بأنه عند اصدار المراجع رأي معدل يحاول طمأنه أصحاب المصالح عن البنود الهامة التي لم تتعرض لها فقره التحفظات بتقرير المراجع من خلال زيادة الإفصاح عن الأمور الرئيسية بتقرير المراجع.

الفرض الاحصائي الرابع:

لاختبار العلاقة بين حجم الشركة وعدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع تم حساب متوسط الأصول في كل قطاع ومن ثم تصنيف الشركات في كل قطاع وفقا لحجم الأصول حيث أن الشركات التي حجم الأصول بها أكبر من المتوسط يكون حجم كبير والاقبل من المتوسط يكون حجم صغير، وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات. واتضح صحة الفرض الاحصائي الرابع، جدول (١٢).

الفرض الاحصائي الخامس:

لاختبار العلاقة بين صافي الربح وعدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، قام الباحث بحساب اجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها ونتيجة أعمال الشركة، حيث تم حساب عدد الشركات التي حققت ربح وعدد الشركات التي حققت خسارة واتضح صحة الفرض الاحصائي الخامس جدول (١٤)، بوجود علاقة عكسية بين تحقيق الشركة أرباح وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع.

الفرض الاحصائي السادس:

لاختبار العلاقة بين نسبة المديونية وعدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، قام الباحث بحساب إجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها وتم ربطها بنسبة المديونية في كل قطاع، حيث تم حساب نسبة المديونية عن طريق قسمه إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول، وتم حساب متوسط نسبة المديونية على مستوي كل قطاع ومن ثم مقارنة كل نسبة مع متوسط نسبة المديونية في كل قطاع، ومن ثم تصنيفها الي نسبه مديونية عالية اذا زادت النسبة عن المتوسط، ونسبة مديونية منخفضة اذا انخفضت النسبة عن متوسط النسبة بالقطاع. وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات. واتضح صحة الفرض الاحصائي السادس، بوجود علاقة ايجابية بين نسبة المديونية العالية وعدد الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع جدول (١٦).

الفرض الاحصائي السابع:

لاختبار العلاقة بين ادراج فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع وعدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع. قام الباحث بحساب إجمالي عدد الإفصاحات التي تم الإفصاح عنها ومدى وجود أو عدم وجود فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع. وتم تطبيق ذلك على كل القطاعات واتضح صحة الفرض الاحصائي السابع، بوجود علاقة ايجابية بين ادراج فقرة الاستمرارية بتقرير المراجع وعدد أو حجم الإفصاحات عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع، جدول (١٨).

٧/٨- التوصيات

يوصي الباحث بما يلي:

- ١ - مزيد من البحث في العوامل المؤثرة في تحديد عدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع، حيث أن نتائج الدراسات السابقة في كثير من الاحيان متعارضة.
- ٢- الربط بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع وجودة عملية المراجعة.
- ٣ - مزيد من البحث في العلاقة بين عدد أو (حجم) الإفصاحات عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع ونوع رأي المراجع.
- ٤ - مزيد من الدراسات في أثر ادراج فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجع على جودة المراجعة قبل وبعد التحول لمعايير المراجعة الدولية.
- ٥- مزيد من البحث في دراسة القيمة المعلوماتية التي يضيفها الإفصاح عن الأمور الرئيسية في تقرير المراجع لمستخدمي التقارير المالية.

٧/٨ - مراجع البحث:

- فارس، دينا زين العابدين سعيد (٢٠١٨). " تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين " دراسة ميدانية. - مجلة الدراسات والبحوث التجارية - جامعة بنها - كلية التجارة - س٣٨، ع٢٤ - ١-٤١.
- Backof, A. G., Bowlin, K., & Goodson, B. M. (2018). The Importance of Clarification of Auditors' Responsibilities Under the New Audit Reporting Standards (Working Paper). <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2446057>
- BILLS, K. L., CUNNINGHAM, L. M. & MYERS, L. A. (2016). Small audit firm membership in associations, networks, and alliances: Implications for audit quality and audit fees. *The Accounting Review*, 91(3), 767-792.
- Burke, J. J., Hoitash, R., Hoitash, U., & Xiao, S. X. (2020). The determinants, textual properties, and consequences of US critical audit matter disclosures [Working paper]. University of Colorado Denver, Bentley University, and Northeastern University.
- CARVER, B. T. & TRINKLE, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the Standard Audit Report. Retrieved January 2017, from <https://ssrn.com/abstract=2930375>
- Chang , Y.T., Chi , W. and , Stone , D. N.(2022). Is Client-Specific Information Useful to Investors? Evidence From Key Audit Matter Reports. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 1–21
- Chang-yeol In, Taeheung Kim and Sambock Park. Key Audit Matters for Production-To-Order Industry and Conservatism. *international journal of Financial Studies*. 2020, 8, 5; doi:10.3390/ijfs8010005
- DENNIS, S. A., GRIFFIN, J. B. & ZEHMS, K. M. (2019). The value relevance of managers' and auditors' disclosures about material measurement uncertainty. *The Accounting Review*, 94(4), 215-243.

- Ferreira, C. & Morais, A. I. (2020). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262-274.
- Francis J. and Yu M. (2009). Big 4 office size and audit quality. *The Accounting Review*, 84(5).
- Genç , E., G., Erdem, B. (2021). The Analysis of the Relationship between Key Audit Matters (KAM) and Firm Characteristics: The Case of Turkey. Volume 11 No 1 (2021) | ISSN 2158-8708 (online) | DOI 10.5195/emaj.2021.219
- Goh, B. W., Li, D., & Wang, M. (2020). Informativeness of the expanded audit report: Evidence from China [Singapore Management University School of Accountancy Research Paper No. 2019- 104]. https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3432107
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543- 1587
- International Auditing and Assurance Standards Board (2015). *International Standards On Auditing 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditors Report*.
- Iwanowicz,T.,and , Jwanowicz,B.(2019). ISA 701 and materiality disclosure as methods to minimize the audit expectaion Gap. *Journal of risk and financial management* ,12,161;doi:10:3390/jrfm 12040161.
- Júnior , E. D. A., and , Galdi, F. C.(2020). The informational relevance of key audit matters. *USP, São Paulo*, v. 31, n. 82, p. 67-83, jan./abr. 2020
- Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving

- measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research*, 37(4), 2186–2212.
- Klevak, J., Livnat, J., Pei, D., & Suslava, K. (2020). Are critical audit matters informative? [Working paper]. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3685369>
 - Krishnan, G. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management? *Accounting Horizons*, 17(1), 1-16.
 - Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. (2017). Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK. (Working Paper, The University of Texas at Austin)
 - Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. (2021). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the UK [Working paper]. University of Southern California, University of Texas at Austin, University of Illinois at Urbana-Champaign. <https://ssrn.com/abstract=2619785>
 - Li, V.. and Y. Luo. 2020. Costs and Benefits of Auditors' Disclosures of Critical Audit Matters: Initial Evidence from the Early Adopters in the United States. Working Paper, San Diego State University
 - Li, Y., Luo, Y., and Y. Wang. 2020. Auditor Incentives and Expertise and CAM Disclosure: Initial Evidence from Large Accelerated Filers. Working Paper, University of Lethbridge, University of Calgary, and San Diego State University.
 - MALI, D. & LIM, H. J. (2021). Do relatively more efficient firms demand additional audit effort (hours)? *Australian Accounting Review*, 31(2), 108-127.
 - MAMCARCZYK , M., POPLAWSKI, Ł., and , ZIENIUK, P.(2020)." Key audit matters in the auditor's reports on the example of European mining

-
-
- companies. *Acta Montanistica Slovaca*, Volume 25 (2020), 4; DOI: 10.46544/AMS.v25i4.02.
- MORONEY , R., PHANG ,S.-Y., and XIAO , X.(2021). When Do Investors Value Key Audit Matters? *European Accounting Review*, Vol. 30, No. 1, 63–82.
- Nicolás, G., Laura S., G., Benau, G., Antonia, M., Josefina, N., C.(2022). The informative value of Key Audit Matters in the audit report: understanding the audit firm and matter type impact. *Documento de Investigación - ISSN 1688-6275 - No129 - 2022 - Gambetta, N.; Sierra García, L.; García Benau, M. A.; Novejarque Civera, J.*
- ÖZCAN , Ahmet.(2021). WHAT FACTORS AFFECT THE DISCLOSURE OF KEY AUDIT MATTERS? EVIDENCE FROM MANUFACTURING FIRMS. *International Journal of Management Economics and Business*, Vol. 17, No. 1, 2021
- Pérez , Y., P., Miñano M. d. M. C., Vargas, M. J. S.(2021). Risk on financial reporting in the context of the new audit report in Spain. *Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review* 24 (1) (2021) 48-61
- Pinto, I. & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L. & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
- Sirois, L.-P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The Informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.

- Smith, L., Zietsman, M., Mahoney, J., and T. Ray. 2020. Reporting Critical Audit Matters: A First Look, The CPA Journal (March 16).
- Simunic, D., & Stein, M. (1987). Product differentiation in auditing: Auditor choice in the market for unseasoned new issues. Vancouver: Canadian Certified General Accountants Research Foundation.
- Suttipun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in Thailand. Asian Journal of Accounting Perspectives, 13(1), 26-39.
- Tomasz Iwanowicz , and Bartłomiej Iwanowicz.)ISA 701 and Materiality Disclosure as Methods to Minimize the Audit Expectation Gap. Journal of Risk and Financial Management. 2019, 12, 161; doi:10.3390/jrfm12040161
- Tusek B. and Jezovita A. (2018), The Key Audit Matters as an Element of the Independent Auditor's Report – a Booster to the Corporate Governance, Intereulaweast, vol. V (2) 201.
- Velte , P., Issa , J.,(2019). “The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review”. Problems and Perspectives in Management, Volume 17, Issue 3.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. Corporate Social Responsibility and Environmental Management, 25(5), 748-755.
- Vinson, J. M., Robertson, J. C., & Cockrell, R. C. (2019). The effects of critical audit matter removal and duration on jurors' assessments of auditor negligence. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 38(3), 183–202.
- Wright, A. M., & Wright, S. (2014). Modification of the Audit Report: Mitigating Investor Attribution by Disclosing the Auditor's Judgment Process. Behavioral Research in Accounting, 26, 35-50. <https://doi.org/10.2308/bria-50662>

Factors influencing the determination the number of disclosures about Key Audit Matters in accordance with International Standard on Auditing No. (701) - by application to the external auditor report of Saudi Corporation companies

Dr. Yasser El-Sayed Kassab

Abstract:

The main objective of the current research is to identify the factors affecting the determination of the number or (volume) of disclosures about **Key Audit Matters** in the auditor's report in accordance with International Standard on Auditing No

. (701) by applying to the reports of the external auditor on the Saudi corporation companies. Where this goal was achieved by reviewing previous studies that dealt with the factors influencing the determination of the number of **Key Audit Matters** and then testing the extent of the presence of these factors in the Saudi business environment.

Seven factors were identified to test the extent of their influence in determining the number of disclosures about the **Key Audit Matters** of the audit in the auditor's report, three of which are related to the auditor, (size of the auditor, audit fees, unmodified opinion of the auditor), and four factors related to the company under auditing (company size, net profit, debt ratio, continuity of the company). The researcher assumed that there is a positive relationship between the number or volume of disclosures about the **Key Audit Matters** and between (office size, unmodified opinion, company size, debt ratio, continuity), and the researcher assumed that there is an inverse relationship between the number or volume of disclosures about **Key Audit Matters** of the auditing and between audit fees, net profit.

In the first stage of the field study and through the multiple regression model between the number of disclosures about the **Key Audit Matters** of the audit in the auditor's report (dependent variable) and the size of the auditor, audit fees, the unadjusted opinion of the auditor, the size of the company, the net profit, the debt ratio, the continuity of the company (independent variables) , the result shows significance of only two variables (audit fees, the continuity paragraph in the auditor's report), and the non-significance of the residual variables. This result was a surprise to the researcher, as the theoretical construction and logical relationships between the dependent variable and the independent variables indicated otherwise, which prompted the researcher to start the second phase of the field study through a more in-depth analysis and collecting more detailed data on each independent variable and not being satisfied with the results of the regression analysis.

The results of the second phase of the field study came to prove the existence of a positive relationship between the number of disclosures about the **Key Audit Matters** in the auditor's report and between (auditor size, company size, debt ratio, continuity paragraph in the auditor report), and this is consistent with what the researcher assumed, and an inverse relationship between the number of Disclosure of **Key Audit Matters** of the audit in the auditor's report and between (audit fees), and this is also consistent with what the researcher assumed. The results also revealed an inverse relationship between the number of disclosures about **Key Audit Matters** of the audit in the auditor's report and the unmodified opinion of the auditor, and this inverse what the researcher assumed, and then the third statistical hypothesis was rejected.

Key Words: Key Audit Matters, Big 4 auditor, international auditor, Local auditor, International Standard on Auditing (ISA).