

العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي: دراسة تطبيقية

أ.د/ أحمد كمال مطاوع

د/ مصطفى إبراهيم الفقي

أستاذ المحاسبة والمراجعة

مدرس المحاسبة

رئيس مجلس قسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

كلية التجارة - جامعة المنصورة

الباحث

فهد فرج صالح البطاوي

المعيد بقسم المحاسبة

كلية العلوم الإدارية - جامعة سيئون - الجمهورية اليمنية

الملخص:

هدفت هذه الدراسة الى اختبار أثر خصائص لجنة مراجعة الحسابات (استقلال لجنة المراجعة، الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، حجم لجنة المراجعة، اجتماعات لجنة المراجعة)، خصائص مجلس إدارة الشركة (حجم المجلس، استقلال المجلس، اجتماعات المجلس)، أتعاب مراجعة الحسابات، نوع مراجع الحسابات الخارجي، وفترة ارتباط شركة المراجعة بالعمل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، ولتحقيق الهدف من هذه الدراسة تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد بالتطبيق على عينة تتكون من ٢٨٣ مشاهدة لشركات مدرجة في بورصة مسقط خلال الفترة من عام ٢٠١٦ وحتى عام ٢٠١٩. وتوصلت الدراسة الى وجود أثر إيجابي لكل من الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، و اجتماعات لجنة المراجعة، وأتعاب مراجعة الحسابات على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كما توصلت الدراسة الى وجود أثر سلبي لكل من استقلال مجلس إدارة الشركة، ونوع مراجع الحسابات الخارجي على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، في حين أظهرت نتائج الدراسة أنه لا يوجد تأثير معنوي لكل من استقلال لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة،

وحجم مجلس الإدارة، واجتماعات مجلس الإدارة، وفترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

الكلمات المفتاحية: أمور المراجعة الرئيسية، خصائص لجنة المراجعة، خصائص مجلس الإدارة، أتعاب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، فترة ارتباط المراجعة.

Abstract:

This study aimed to examine the effect of Audit committee characteristics (audit committee independence, audit committee financial expertise, audit committee size, audit committee meetings), board of directors Characteristics (board size, board Independence, board meetings), audit fees, external auditor type, and audit tenure, on the level of reporting of key audit matters in the external auditor's report, in order to achieve the aim of this study, multiple regression model were used by applying to 283 observations for companies listed on Muscat Stock Exchange over the period 2016-2019. The study found that there is a positive effect for each of the audit committee financial expertise, audit committee meetings, and audit fees on the level of reporting of key audit matters, the study also found that there is a negative effect of each the board Independence, and external auditor type on the level of reporting of key audit matters, while the findings suggests that there is no significant effect of audit committee independence, audit committee size, board size, board meetings, and audit tenure on the level of reporting of key audit matters.

Keywords: key audit matters, Audit committee characteristics, Board of directors Characteristics, audit fees, External auditor type, Audit Tenure.

مقدمة:

يعتبر تقرير مراجعة الحسابات بمثابة المنتج النهائي لعملية المراجعة، حيث يتضمن الرأي الفني المحايد بشأن صدق وعدالة عرض القوائم المالية التي تمت مراجعتها، ويعتبر تقرير المراجعة وسيلة الاتصال الرئيسية التي يقوم المراجع من خلالها بتوصيل رأيه عن

القوائم المالية التي راجعها الى أصحاب المصلحة (ثامر، ٢٠١٩). وبالرغم من أهمية تقرير مراجع الحسابات الا أنه تعرض للعديد من الانتقادات نتيجة انخفاض جودته وعدم ملائمته للاحتياجات الحالية للمستخدمين، وذلك بسبب عدم احتوائه على قدر كافي من المعلومات الهامة والملائمة، بالإضافة لاحتوائه على كثير من المصطلحات الفنية التي يصعب على المستخدمين فهمها (عبد السميع، ٢٠٢١).

كما أثارت الأزمة المالية العالمية تساؤلات كثيرة عن قيمة مراجعة الحسابات ودور المراجعين ولاسيما جودة تقارير المراجعين، وقد قام أصحاب المصلحة بتوجيه العديد من الانتقادات لمهنة مراجعة الحسابات وقيمة المعلومات التي توفرها تقارير المراجعة (Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020)، حيث كان نموذج النجاح/ الفشل لتقارير المراجعة في السنوات الأخيرة موضوع العديد من الانتقادات من جانب الهيئات التنظيمية والمستخدمين لأنه يوفر القليل من القيمة الاتصالية، ويقدم معلومات محدودة (Pinto & Morais, 2019).

واستجابة لتلك التساؤلات والانتقادات بدأت العديد من المؤسسات والهيئات التنظيمية في العمل على وضع نموذج جديد لإعداد تقارير المراجعة وذلك لتعزيز محتوى التقرير وقيمه المعلوماتية (مطاوع، ٢٠٢١). حيث قام مجلس معايير المراجعة والتأكد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) في يناير ٢٠١٥ بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم ٧٠١ (ISA:701)، بعنوان الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات المستقل Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report وذلك من خلال فقرة مستقلة في تقرير المراجع بعنوان أمور المراجعة الرئيسية key audit matters (KAM) ويسري هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات المنتهية في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦.

كذلك في ١ يونيو ٢٠١٧ أعتد مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) معيار مراجعة جديد (AS 3101)، "تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية عندما يبدي مراجع الحسابات رأي غير متحفظ"، الذي أصبح ساري المفعول اعتباراً من ٣٠

يونيو ٢٠١٩ وما بعدها، حيث يتطلب المعيار من مراجعي الحسابات تضمين مناقشة أمور المراجعة الحرجة (CAM) critical audit matters في تقريرهم المستقل (بلال والإسداوي، ٢٠٢٠).

بعد تطبيق الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية على مستوى العالم في عام ٢٠١٦، قامت العديد من الدراسات بالتحقيق في العوامل التي تؤثر على مستوى إبلاغ المراجعين عن أمور المراجعة الرئيسية، وتوصلت الى وجود مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، ورغم تعدد وتنوع الدراسات الأجنبية التي تناولت مجموعة من العوامل التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أنه على حد علم الباحث هناك قصور على صعيد الدراسات في الوطن العربي فيما يتعلق بهذا الجانب، خاصة في تلك الدول العربية التي تبنت تطبيق معيار المراجعة الدولي ٧٠١ مثل سلطنة عمان.

لذلك تساهم هذه الدراسة في استكشاف العوامل التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي، من خلال الاعتماد على البيانات المتاحة عن عينة من الشركات العمانية المدرجة في بورصة مسقط للأوراق المالية.

الدراسات السابقة:

١- دراسة (Sierra-García et al., 2019):

هدفت هذه الدراسة الى: تحليل تأثير خصائص كل من مراجع الحسابات والشركة محل المراجعة على حجم ونوع أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في تقارير المراجعة لعينة من الشركات المدرجة في مؤشر (FTSE 100) في المملكة المتحدة خلال الفترة ٢٠١٣-٢٠١٦. وتوصلت الدراسة الى أن مراجعو حسابات الشركات التي تدفع أتعاب مراجعة أعلى يظهرون عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بالمخاطر على مستوى المنشأة ككل وعدد أقل من أمور المراجعة الرئيسية المتعلقة بالمخاطر على مستوى الحسابات، كما أظهرت النتائج أن خصائص الشركة الخاضعة للمراجعة (الحجم، الربحية، التعقيد، الرافعة المالية) تحدد عدد ونوع أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها في تقارير المراجعة، بالإضافة الى ذلك

أشارت النتائج الى وجود علاقة عكسية بين شركات المراجعة الأربعة الكبرى (Big4) ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث أن الشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل (Big4) تبلغ عن عدد أقل من أمور المراجعة الرئيسية.

٢- دراسة (Abu & Jaffar, 2020):

هدفت هذه الدراسة الى: تحليل ممارسات الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، والتحقق من آثار فعالية لجنة مراجعة الحسابات على عدد أمور المراجعة الرئيسية، وتكونت عينة الدراسة من تقارير مراجعة حسابات أفضل ١٠٠ شركة في مؤشر FTSE في عام ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة الى أن الاجتماعات المتكررة للجنة المراجعة تؤدي الى تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية، كما يوجد ارتباط إيجابي بين حجم الشركة محل المراجعة، الربحية، والسيولة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها، كما أظهرت النتائج أن استقلال لجنة المراجعة والخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ليس لها أي تأثير مهم على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٣- دراسة (Ferreira & Morais, 2020):

هدفت هذه الدراسة الى: تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي كشفت عنها الشركات البرازيلية في عام ٢٠١٦م، وتحليل العوامل الرئيسية المرتبطة بالإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. حيث تم جمع بيانات الدراسة من تقارير المراجعة والقوائم المالية الموحدة لعدد ٤٤٧ شركة برازيلية مدرجة في بورصة ساو باولو للأوراق المالية في ٣١ ديسمبر ٢٠١٦. وتوصلت الدراسة الى أنه عندما يكون مراجع الحسابات من الشركات الأربعة الكبرى (Big4) فإن ذلك يؤدي الى الإبلاغ عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية، كما أن زيادة الاتعاب التي يتقاضاها مراجعي الحسابات تؤدي الى انخفاض في عدد أمور المراجعة الرئيسية، وفيما يتعلق بخصائص الشركة محل المراجعة فقد أظهرت النتائج أنه من المتوقع أن يزيد عدد أمور المراجعة الرئيسية عندما تكون الشركة أكثر تعقيداً.

٤- دراسة (Shao, 2020):

هدفت هذه الدراسة الى: دراسة حالة الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في الصين، وكذلك العوامل التي تؤثر على الإبلاغ حيث حققت في تأثير خصائص كل من شركة المراجعة، وخصائص مراجع الحسابات على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، من خلال استخدام بيانات الشركات المدرجة في بورصة الصين التي أبلغت عن أمور المراجعة الرئيسية من ٢٠١٦ الى ٢٠١٨. وتوصلت الدراسة الى أن حجم شركة المراجعة له تأثير كبير على الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وأن فترة المراجعة والخبرة الصناعية لشركة المراجعة لها تأثير ضئيل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كما توصلت الدراسة الى أن خبرة المراجع في الصناعة لها مدى واسع من التأثير على الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٥- دراسة (Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020):

هدفت هذه الدراسة الى: التحقق من العوامل التي يأخذها مراجعو الحسابات في الاعتبار عند الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وكانت بيانات الدراسة عبارة عن تقارير مراجعة حسابات ٥٣١ شركة مدرجة في بورصة تايلاند تتألف من ٩٩٦ تقرير مراجعة للعامين ٢٠١٦، ٢٠١٧. وتوصلت الدراسة الى أن العوامل المحددة لمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية تشمل: مخاطر التقاضي التي يتعرض لها المراجع، تعقيد نشاط الشركة، ربحية الشركة، ونوع الصناعة. كذلك أظهرت النتائج أن الشركات التي تستخدم شركات المراجعة الأربع الكبرى (Big4) لمراجعة حساباتها، والشركات التي لديها العديد من الشركات التابعة، والشركات العاملة في مجال صناعات التكنولوجيا والعقارات والبناء والتمويل لها عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية، كما أن الشركات ذات الربحية العالية تصدر عدداً أقل من أمور المراجعة الرئيسية، إضافة لما سبق أظهرت النتائج أيضاً أن عدد أمور المراجعة الرئيسية يرتبط ارتباطاً إيجابياً كبيراً بعدد المديرين المستقلين في الشركة.

٦- دراسة مطاوع (٢٠٢١):

هدفت هذه الدراسة الى: التحقق من العلاقة بين مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وقرارات تسعير المستثمرين فيما يتعلق بتسعير الأسهم في سوق الأوراق المالية، كما استهدفت دراسة أثر تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وذلك بالتطبيق على عدد ٥٠ شركة تنتمي الى قطاعات مختلفة في سوق الأوراق المالية بالمملكة العربية السعودية خلال عامي ٢٠١٧-٢٠١٨. وتوصلت الدراسة الى أن مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية يتأثر بخصائص الشركات والتي تتمثل في (حجم الشركة، مستوى تعقد نشاطها، ونموذج هيكل الملكية)، بالإضافة الى ذلك أظهرت النتائج وجود تأثيرات متباينة لخصائص مجلس الإدارة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث اتضح عدم وجود تأثير لحجم مجلس الإدارة، في حين توجد علاقة طردية بين نسبة الأعضاء المستقلين ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كذلك أظهرت النتائج وجود علاقة عكسية بين ازدواجية منصب المدير التنفيذي للشركة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٧- دراسة (Verho, 2021):

هدفت هذه الدراسة الى: فحص ما إذا كان تناوب شركات المراجعة له تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي. بيانات الدراسة عبارة تقارير مراجعة الحسابات والبيانات المالية لـ ١٤٣٢ شركة من الشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي والمملكة المتحدة، والتي تغطي الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩م. وتوصلت الدراسة الى أن تناوب شركات المراجعة يرتبط بشكل إيجابي بعدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها، و أن خصائص الشركة محل المراجعة (حجم الشركة، ربحية الشركة، تعقيد الشركة، والرافعة المالية) لها تأثير كبير ومهم على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٨- دراسة (Özcan, 2021):

هدفت هذه الدراسة الى: التحقيق في العوامل المؤثرة على أمور المراجعة الرئيسية التي أبلغت عنها الشركات الصناعية المدرجة في بورصة إسطنبول للعام ٢٠١٩م،

حيث تم جمع البيانات من تقارير مراجعة الحسابات والبيانات المالية لـ ١٦٤ شركة صناعية مدرجة في بورصة اسطنبول. وتوصلت الدراسة الى أن المراجعين من غير شركات المراجعة الأربع الكبرى (Non Big4) يبلغون عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية مقارنة بشركات المراجعة الأربع الكبرى (Big4)، كما أظهرت النتائج أن خصائص الشركة محل المراجعة (حجم الشركة، وتعقيد النشاط) تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية بينما توجد علاقة ضئيلة جداً بين مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية والرافعة المالية، بالإضافة الى ما سبق توصلت الدراسة الى أن زيادة حجم مجلس إدارة الشركة وزيادة مستوى استقلال مجلس الإدارة يؤدي الى زيادة في عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها في تقرير مراجع الحسابات.

٩- دراسة (Suttipun, 2022):

هدفت الدراسة الى: التحقيق في مدى ومستوى ونمط الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية من قبل الشركات المدرجة في سوق الاستثمار البديل (MAI) في تايلاند، واختبار العلاقة بين المراجعين الخارجيين ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي. وقد توصلت الدراسة الى وجود علاقة إيجابية كبيرة بين استخدام شركات مراجعة الحسابات الأربع الكبرى (Big4) وبين مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كما ترتبط أتعاب المراجعة بعلاقة إيجابية مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، إضافة الى ذلك أظهرت النتائج وجود علاقة إيجابية بين حجم الشركة الخاضعة للمراجعة، والرافعة المالية ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، في حين ارتبطت الربحية سلباً مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما لا توجد أي علاقة معنوية بين تناوب مراجعي الحسابات ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

التعليق على الدراسات السابقة:

في ضوء عرض وتحليل الدراسات السابقة، ظهر للباحث ما يلي:

- بعد تطبيق الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية على مستوى العالم في عام ٢٠١٦، قامت العديد من الدراسات بالتحقيق في العوامل التي تؤثر على مستوى إبلاغ المراجعين في تقاريرهم عن أمور المراجعة الرئيسية، وتوصلت تلك الدراسات الى وجود مجموعة من العوامل التي يمكن أن تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية مثل: خصائص لجنة المراجعة، خصائص مجلس الإدارة، أتعاب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل وغيرها من العوامل الأخرى.
- على الرغم من تعدد وتنوع الدراسات السابقة التي تناولت العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية واختلاف النتائج التي توصلت اليها الا أن كل دراسة قامت بدراسة أما عامل واحد أو عدد محدود من العوامل والتحقيق من مدى تأثيرها على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- يلاحظ أيضا من خلال عرض وتحليل الدراسات السابقة اختلاف وتنوع البيئات التي اجريت فيها تلك الدراسات وبالتالي اختلاف نتائجها.
- لا يزال هناك قصور على صعيد الدراسات في الوطن العربي على حد علم الباحث فيما يتعلق بالعوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية خاصة في تلك الدول العربية التي تبنت تطبيق معيار المراجعة الدولي (٧٠١) مثل سلطنة عمان والسعودية.
- وفي ضوء ما سبق سوف يسعى الباحث لاختبار أثر (خصائص لجنة مراجعة الحسابات، خصائص مجلس إدارة الشركة، أتعاب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وذلك من خلال التطبيق على بيئة مختلفة وهي سلطنة عمان.

مشكلة الدراسة:

يتطلب معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) من مراجعي الحسابات الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية كأحد المكونات الرئيسية التي يجب الكشف عنها في تقرير

المراجع، ويحدد مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB) أمور المراجعة الرئيسية في معيار المحاسبة الدولي ٧٠١ على أنها:

"تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة" (معيار المراجعة الدولي ٧٠١: الفقرة ٨).

أي يجب أن تتضمن أمور المراجعة الرئيسية تلك المجالات التي تطلبت اهتماماً وجهداً كبيرين من المراجع الخارجي عند تنفيذ عملية المراجعة، وحيث أن التعديلات التي تم اجراءها على معايير المراجعة لم تتطرق الى تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع الخارجي (محمود، ٢٠١٨) كما أن تحديد محتوى أمور المراجعة الرئيسية التي كانت لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية والتي سوف يتم إدراجها في تقرير المراجع، يعد مسألة حكم مهني قد يتأثر بحجم المنشأة ودرجة تعقيد نشاطها وطبيعة أعمال وبيئة المنشأة، وكذلك حقائق وظروف ارتباط المراجعة (معيار المراجعة الدولي ٧٠١: الفقرة ٣٠أ).

ورغم تعدد وتنوع الدراسات الأجنبية التي تناولت مجموعة من العوامل التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أنه وعلى حد علم الباحث لا يزال هناك قصور على صعيد الدراسات في الوطن العربي فيما يتعلق بهذا الجانب، خاصة في تلك الدول العربية التي تبنت تطبيق معيار المراجعة الدولي ٧٠١ مثل سلطنة عمان.

وبناء على ما سبق تتمثل مشكلة الدراسة في محاولة الباحث دراسة مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في التقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق بورصة مسقط (MSX) Muscat Stock Exchange للأعوام ٢٠١٦، ٢٠١٧، ٢٠١٨، ٢٠١٩ ودراسة مدى تأثير بعض العوامل مثل (خصائص لجنة المراجعة، خصائص مجلس الإدارة، أتعاب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، وفترة ارتباط المراجعة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

فرضيات الدراسة:

- من خلال مشكلة الدراسة يمكن اشتقاق الفرضيات التالية:
- ١- لا يوجد تأثير معنوي لخصائص لجنة مراجعة الحسابات (استقلال اللجنة، الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، حجم اللجنة، اجتماعات اللجنة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
 - ٢- لا يوجد تأثير معنوي لخصائص مجلس إدارة الشركة (حجم المجلس، استقلال المجلس، اجتماعات المجلس) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
 - ٣- لا يوجد تأثير معنوي لأتباع مراجعة الحسابات على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
 - ٤- لا يوجد تأثير معنوي لنوع مراجع الحسابات الخارجي على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
 - ٥- لا يوجد تأثير معنوي لفترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة في دراسة العوامل التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، ويتحقق هذا الهدف من خلال مجموعة من الأهداف الفرعية التالية:

- ١- دراسة تأثير خصائص لجنة مراجعة الحسابات (استقلال اللجنة، الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، حجم اللجنة، اجتماعات اللجنة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- ٢- دراسة تأثير خصائص مجلس إدارة الشركة (حجم المجلس، استقلال المجلس، اجتماعات المجلس) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- ٣- دراسة تأثير أتباع مراجعة الحسابات على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٤- دراسة مدى تأثير نوع مراجع الحسابات الخارجي على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٥- دراسة مدى تأثير فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

أهمية الدراسة:

أصبحت أمور المراجعة الرئيسية نقطة جديدة محل اهتمام أبحاث المحاسبة والمراجعة، ونظراً للعدد القليل من الدراسات العربية التي تناولت تطبيق معيار المراجعة الدولي الجديد ٧٠١ "الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع المستقل" وكذلك العوامل التي تحدد مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، فإن هذه الدراسة تتمثل أهميتها العلمية في محاول التعرف بشكل أوضح على معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) ودراسة مدى تأثير بعض العوامل على محتوى أمور المراجعة الرئيسية التي يبلغ عنها المراجعين في تقريرهم، وبالتالي المساهمة في مجال التحقيق الذي لا يزال يفتقر إلى الدراسات التي تحلل العوامل التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية . كما تستمد هذه الدراسة أهميتها العملية من خلال محاولة تقديم دليل ميداني من الشركات العمانية حول التأثير الذي يمكن أن يحدثه كل من (خصائص لجنة المراجعة، خصائص مجلس الإدارة، أتعاب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، وفترة ارتباط المراجعة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

منهج الدراسة:

اعتمد الباحث في هذه الدراسة على المنهج العلمي بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، حيث اعتمد على المنهج الاستقرائي لعرض وتحليل معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) وكذلك تحليل وتقييم ما ورد في الأدب والفكر المحاسبي من الدراسات التي تناولت العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كما اعتمد الباحث أيضاً على المنهج الاستنباطي من خلال اختبار فروض الدراسة احصائياً وذلك بالاعتماد على البيانات المتاحة عن عينة من الشركات العمانية المدرجة في بورصة مسقط للأوراق المالية ومدى امكانية تعميم النتائج على مجتمع الدراسة.

إطار وحدود الدراسة:

- تقتصر عينة الدراسة التطبيقية على بيانات الشركات المدرجة في بورصة مسقط للأوراق المالية خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٩ دون غيرها من الفترات التالية والتي تأثرت بجائحة كوفيد ١٩، لذلك تم استبعادها.
- تعتمد الدراسة التطبيقية على بيانات الشركات المدرجة في بورصة مسقط فيما عدا الشركات المالية نظراً للطبيعة الخاصة بهذا القطاع واختلاف طبيعة الأنظمة والقوانين الحاكمة لهذه الشركات عن الشركات الأخرى.

خطة الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها وأهميتها وفي ضوء حدود الدراسة، وسعيًا لاختبار فروضها الإحصائية يمكن للباحث تقسيم الجزء المتبقي من محتويات الدراسة على النحو التالي:

- ١- أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي في إطار الإصدارات المهنية
- ٢- الدراسة التطبيقية
- ٣- النتائج والتوصيات
- ٤- قائمة المراجع

١- أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي في إطار الإصدارات المهنية

استجابة لحاجة مستخدمي القوائم المالية إلى قيمة تواصل أفضل من تقارير مراجعة الحسابات، وللمساعدة في تحقيق مراجعة حسابات عالية الجودة والحصول على تقارير مراجعة أكثر فائدة، استحدث واضعو معايير مراجعة الحسابات الرئيسيون مثل مجلس التقارير المالية (FRC) Financial Reporting Council، مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة The Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)، ومجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)

طرقاً لتحسين عرض تقارير المراجعة ومحتواها (FRC, 2013; IAASB, 2015; PCAOB, 2017).

حيث أدخل مجلس التقارير المالية (FRC, 2013) تعديلات على معايير المراجعة الدولية (المملكة المتحدة وإيرلندا) والتي أصبحت سارية المفعول للسنوات المالية المنتهية في أو بعد ٣٠ سبتمبر ٢٠١٣، تتطلب هذه التعديلات من مراجعي الحسابات أن يقوموا بتضمين مناقشة ما يلي في تقاريرهم: (FRC, 2013: 6,7)

- وصف مخاطر الأخطاء الجوهرية risks of material misstatement (RMM) التي حددها مراجع الحسابات والتي كان لها الأثر الأكبر على: الاستراتيجية الشاملة لمراجعة الحسابات، تخصيص الموارد في المراجعة، وتوجيه جهود فريق المراجعة.
- تقديم شرح لكيفية تطبيق مراجع الحسابات لمفهوم الأهمية النسبية في تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
- تقديم لمحة عامة عن نطاق مراجعة الحسابات، بما في ذلك شرح كيفية معالجة هذا النطاق لمخاطر الأخطاء الجوهرية التي تم الإفصاح عنها.

وفي يناير ٢٠١٥ قام مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB, 2015) بإصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) لتعزيز القيمة التواصلية لتقرير المراجعة وتحسين محتوى التقرير، وذلك من خلال فقرة مستقلة في تقرير المراجع بعنوان أمور المراجعة الرئيسية (KAM) key audit matters ويسري هذا المعيار على عمليات مراجعة القوائم المالية للفترات المنتهية في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠١٦. ومنذ ذلك الحين أصبح مراجعو الحسابات في الدول التي تبنت تطبيق المعيار (٧٠١) ملزمين بالإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة ضمن تقرير المراجعة السنوي (نويجي، ٢٠١٩؛ عبد العال، ٢٠٢٠).

كما أصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) في ١ يونيو ٢٠١٧ معيار مراجعة جديد (AS 3101)، "تقرير مراجع الحسابات عن مراجعة القوائم المالية عندما يبدي مراجع الحسابات رأي غير متحفظ"، وذلك بهدف تحسين شكل

ومحتوى تقرير المراجعة في البيئة الأمريكية، والذي أصبح ساري المفعول اعتباراً من ٣٠ يونيو ٢٠١٩ وما بعدها، حيث يتطلب المعيار من مراجعي الحسابات تضمين مناقشة أمور المراجعة الحرجة (CAM) critical audit matters في تقريرهم المستقل (الهواري، ٢٠٢٠؛ بلال والإسداوي، ٢٠٢٠؛ موسى، ٢٠٢١). ويجب أن تشمل هذه المناقشة أي أمور ناتجة عن مراجعة القوائم المالية التي تم إيصالها أو المطلوب إيصالها إلى لجنة مراجعة الحسابات، والتي تتعلق بالحسابات أو الإفصاحات المهمة في القوائم المالية، وتنطوي على أحكام صعبة أو ذاتية أو معقدة لمراجعي الحسابات (PCAOB, 2017).

١/١ مفهوم أمور المراجعة الرئيسية:

يعرف مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB, 2015) أمور المراجعة الرئيسية في معيار المراجعة الدولي (٧٠١) على أنها:

"تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية. ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من بين الأمور التي يتم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة" (معيار المراجعة الدولي ٧٠١: الفقرة ٨).

ويمكن من خلال التعريف السابق تحديد مجموعة سمات لأمر المراجعة الرئيسية هي:

- يعتبر الحكم المهني للمراجع مهماً في تقييم ما إذا كان ينبغي تصنيف حالة ما باعتبارها أمراً رئيسياً من أمور المراجعة الرئيسية.
- يجب أن يكون لهذه الحالة أهمية قصوى عند مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية، حتى يتم تصنيفها على أنها أمر رئيسي.
- يتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من ضمن الأمور التي تم إيصالها للمكلفين بالحوكمة.

٢/١ أهداف الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية:

أشار معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) في الفقرتين ٣،٢ إلى أن أهداف الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية تتمثل في الآتي:

- تعزيز قيمة الاتصال في تقرير مراجع الحسابات من خلال توفير قدر أكبر من الشفافية عن المراجعة التي تم إجراؤها.
- توفير معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم الأمور التي كانت لها حسب الحكم المهني لمراقب الحسابات أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية خلال الفترة الحالية.
- مساعدة المستخدمين في فهم المنشأة وكذلك فهم جوانب اجتهادات الإدارة في القوائم المالية محل المراجعة.
- تمكين المستخدمين للقوائم المالية من المزيد من العمل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بشأن بعض الأمور المتعلقة بالمنشأة، أو القوائم المالية التي تمت مراجعتها، أو عملية المراجعة التي تم إجراؤها.
- ويشير (مطر، ٢٠١٧، كما ورد في صباح، ٢٠١٨) الى أن التعديلات على تقرير مراجع الحسابات وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) تهدف الى الآتي:
 - تحسين جودة المراجعة وزيادة المحتوى المعلوماتي لتقارير المراجعة لتوفير المزيد من المعلومات المالية التي تمت مراجعتها ومن ثم تحسين عملية إعداد التقارير المالية، سواء للملاك أو أصحاب المصلحة الآخرين.
 - زيادة مستوى الشفافية في تقرير المراجع، وخاصة فيما يتعلق بالأمور ذات العلاقة واستمرارية الشركة محل المراجعة من خلال ترسيخ أهمية الشك المهني على المراجع ومراعاته عند فحص فرض الاستمرارية.
 - تسليط الضوء على أمور المراجعة الرئيسية والتي تعتبر بحسب الحكم المهني لمراجع الحسابات لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية، وتوضيح نوع وطبيعة الإجراءات التي تم تنفيذها من أجل المكلفين بالحوكمة.
 - زيادة ثقة المستخدمين في القوائم المالية التي تمت مراجعتها وفي تقرير المراجعة وبالتالي تحسين جودة عملية المراجعة من خلال الإفصاحات التي يشير إليها مراجع الحسابات في تقريره حول القوائم المالية.

ويرى (Norazura & Amanuddin, 2018) أن الهدف الرئيسي من الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية هو تسليط الضوء على القضايا الخاصة بالمنشأة والتي حدثت خلال فترة المراجعة وذلك من أجل توفير المعلومات ذات الصلة لمستخدمي القوائم المالية.

٣/١ أسس تحديد أمور المراجعة الرئيسية:

إن تعريف أمور المراجعة الرئيسية يترك الكثير من التحديات والأحكام المهنية الذاتية لمراجع الحسابات في تقرير الأمور الأكثر أهمية التي تستحق أن يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع. ووفقاً للفقرة رقم (٩) من معيار المراجعة الدولي (٧٠١) فإنه ينبغي على مراجع الحسابات أن يحدد من ضمن الأمور التي تم إبلاغها للمكلفين بالحوكمة، تلك الأمور التي تطلبت اهتماماً كبيراً منه عند إجراء المراجعة. ويجب على مراجع الحسابات عند تحديد تلك الأمور أن يأخذ في الحسبان الاعتبارات التالية:

- المجالات التي تنطوي على تقييم أعلى لمخاطر التحريف الجوهري، أو المخاطر الكبيرة المحددة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (٣١٥).
- الأحكام المهمة لمراجع الحسابات المتعلقة بالمجالات الواردة في القوائم المالية، والتي انطوت على اجتهادات من قبل الإدارة بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تتصف بأنها على درجة عالية من عدم التأكد في التقدير.
- التأثير على واقع المراجعة بسبب الاحداث أو المعاملات المهمة التي حدثت خلال الفترة.

وقد أشار مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB, 2015) أنه من بين الأمور المهمة التي تتطلب اهتمام المراجع والتي تم تحديدها مسبقاً، يجب على المراجع تحديد أهم الأمور في مراجعة القوائم المالية في الفترة الحالية، أي أمور المراجعة الرئيسية. ولم يذكر (IAASB, 2015) بالتفصيل طريقة فرز واختيار أمور المراجعة الرئيسية من الأمور المهمة. وهذا يخلق عقبة أمام تنفيذ معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١). ومن ناحية أخرى، أتاح مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB) فرصة لمراجعي الحسابات لاستخدام الحكم المهني في تقييم

أهم الأمور وفقاً لخصائص القوائم المالية التي يجري فحصها (Tampubolon & Tobing, 2021).

وفي ذات السياق يقسم (Vik & Walter, 2017) اختيار أمور المراجعة الرئيسية الى ثلاثة مستويات كما يلي:

- **المستوى الأول:** الأمور التي تبلغ إلى المكلفين بالحوكمة: وتشمل جميع الجوانب التي يتم إبلاغها إلى المكلفين بالحوكمة
- **المستوى الثاني:** الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً من المراجع في إجراء المراجعة: وتشمل المجالات التي ترتفع فيها مخاطر التحريف الجوهرية أو مجالات الأخطاء الكبيرة حيث يلزم اتخاذ قرارات بالغة الأهمية، بما في ذلك التقديرات المحاسبية المهمة، والمجالات التي يكون فيها للأحداث أو المعاملات المهمة تأثير على المراجعة.
- **المستوى الثالث:** أمور المراجعة الرئيسية: وتشمل الأمور التي كانت لها الأهمية القصوى من بين الأمور التي اشتمل عليها المستوى الثاني.

٤/١ نطاق الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية:

- قام مجلس معايير المراجعة الدولية (IAASB) بتحديد نطاق الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في مجموعة النقاط الآتية:
- ١- بعد أن يقوم مراجع الحسابات بتحديد أمور المراجعة الرئيسية وتكوين رأيه بشأن القوائم المالية التي تمت مراجعتها، فإنه يجب عليه الإبلاغ عن تلك الأمور من خلال وصفها في تقرير المراجعة (ISA 701، الفقرة ٧).
 - ٢- أن الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع يتم في سياق تكوين المراجع لرأيه في القوائم المالية ككل وليس بشكل مستقل بشأن مسألة فردية بعينها (ISA 701، الفقرة ٤).
 - ٣- وفقاً للفقرة ٤ من معيار المراجعة الدولي (٧٠١) لا يعد الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع:

- بدلاً عن الإفصاحات التي وردت في القوائم المالية والتي يتعين على الإدارة القيام بها بموجب إطار إعداد التقارير المالية المعمول به.
- بدلاً لرأي المراجع المعدل، عندما يكون المراجع مطالباً بتعديل الرأي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (٧٠٥).
- بدلاً عن التقرير وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (٥٧٠) عند وجود عدم تأكد جوهري يتعلق بأحداث أو ظروف قد تثير شكوك جوهرياً بشأن قدرة المنشأة على الاستمرار.

٤- ينطبق الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية على الحالات التالية:

- على مجموعة كاملة من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت المدرجة في البورصة. وعلى الظروف التي يقرر فيها المراجع الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقريره (ISA 701، الفقرة ٥).
- بالنسبة للمنشآت غير المدرجة في البورصة يسمح معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) لمراجعي الحسابات الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية على أساس طوعي في حالة عدم وجود متطلبات ملزمة لذلك (ثامر، ٢٠١٩: ٥٢٠).

- عندما يكون مطلوب من مراجع الحسابات بموجب القوانين أو اللوائح أن يبلغ في تقريره عن أمور المراجعة الرئيسية (ISA 701، الفقرة ٥).

٥- أن يصف مراجع الحسابات كل أمر من أمور المراجعة الرئيسية، باستخدام عنوان فرعي مناسب، في قسم منفصل من تقرير مراجع الحسابات تحت عنوان "أمور المراجعة الرئيسية". حيث يجب أن تنص العبارات التمهيدية في هذا القسم من تقرير مراجع الحسابات على ما يلي: (ISA 701، الفقرة ١١).

- أن أمور المراجعة الرئيسية هي تلك الأمور التي، وفقاً للتقدير المهني لمراجع الحسابات، كانت الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- تم تناول هذه الأمور في سياق مراجعة القوائم المالية ككل، وفي تكوين رأي المراجع بشأنها، وأن المراجع لا يقدم رأياً منفصلاً حول هذه الأمور.

٦- أن وصف كل أمر من أمور المراجعة الرئيسية في قسم أمور المراجعة الرئيسية يجب أن يتضمن إشارة الى الإفصاحات ذات العلاقة -إن وجدت- في القوائم المالية بحيث يتضمن هذا الوصف السبب في اعتبار هذا الأمر أحد أكثر الأمور أهمية في المراجعة، ومن ثم تحديد أنه من أمور المراجعة الرئيسية، وكذلك يجب أن يتضمن الوصف كيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة والتي تشمل وصفاً لمنهج المراجعة، ولمحة عامة عن الإجراءات التي تم تنفيذها لمعالجة ذلك الأمر (عبد السميع، ٢٠٢١: ٦٨).

٧- هناك ظروف لا يتم فيها الإبلاغ في تقرير المراجع عن أمر تم تحديده بأنه أحد أمور المراجعة الرئيسية وهي:

- إذا كانت القوانين أو اللوائح تمنع الإفصاح العلني عن هذا الأمر ISA (701، الفقرة ١٤).
- في حالات نادرة قد يقرر المراجع أنه لا ينبغي الإبلاغ عن الأمر في تقريره لأن النتائج السلبية المترتبة على القيام بذلك يتوقع أن تفوق المصلحة العامة لهذا الإبلاغ، مع مراعاة أن ذلك لا ينطبق إذا كانت المنشأة قد أفصحت فعلاً عن هذا الأمر (ISA 701، الفقرة ١٤).
- عندما يمتنع المراجع عن ابدأ رأيه في القوائم المالية مالم يكن ذلك مطلوباً بموجب القوانين واللوائح فلا يجوز وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (٧٠٥) أن يتضمن تقرير المراجع قسماً عن أمور المراجعة الرئيسية (ISA 701، الفقرة ٥).

٨- إذا قرر المراجع، اعتماداً على الحقائق والظروف الخاصة بالمنشأة والمراجعة، أنه لا توجد أمور مراجعة رئيسية يجب الإبلاغ عنها أو أن أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها هي تلك الأمور التي تم تناولها في التقرير، فيجب على المراجع أن يدرج عبارة بهذا المعنى في قسم منفصل من تقريره تحت عنوان "أمور المراجعة الرئيسية" (ISA 701، الفقرة ١٦).

٥/١ العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية:

على الرغم من المزايا التي تحققها أمور المراجعة الرئيسية إلا أن مستوى الإبلاغ عنها متفاوت بشكل ملحوظ من منشأة إلى أخرى ومن قطاع إلى قطاع آخر ومن دولة إلى دولة أخرى، (Wuttichindanon & Özcan, 2021; Issarawornrawanich, 2020). كما أن تحديد محتوى أمور المراجعة الرئيسية التي كانت لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية والتي سوف يتم إدراجها في تقرير المراجع، يعد مسألة حكم مهني قد يتأثر بحجم المنشأة ودرجة تعقيد نشاطها وطبيعة أعمال وبيئة المنشأة، وكذلك حقائق وظروف ارتباط المراجعة (معياري المراجعة الدولي ٧٠١: الفقرة ٣٠١). وبالتالي، فإن السؤال الذي أثار اهتمام عدد كبير من الباحثين هو ما الذي يساهم في الاختلاف في مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية؟ لذلك اهتم الباحثون بتفسير أسباب الاختلاف في مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، حيث توصلوا إلى وجود بعض العوامل والمحددات التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية منها: خصائص لجنة مراجعة الحسابات، خصائص مجلس إدارة الشركة، أتعاب المراجعة، نوع مراجع الحسابات الخارجي، فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل، وخصائص الشركة محل المراجعة وغيرها من العوامل.

وقد أظهرت تلك الدراسات نتائج متباينة إلى حد ما فمن حيث خصائص لجنة مراجعة الحسابات وفيما يتعلق باستقلال لجنة المراجعة يرى (Kusnadi et al., 2016) أن وجود استقلالية لأعضاء لجنة مراجعة الحسابات قد يساعدهم على تحقيق التوازن بين وجهات النظر المتباينة لإدارة الشركة ومراجعي الحسابات الخارجيين، مما قد يؤثر على قرارات المراجعين بشأن إدراج أمور المراجعة الرئيسية في تقاريرهم. وفي دراسة أجراها (Abu & Jaffar, 2020) وجد من خلالها أن استقلالية لجنة مراجعة الحسابات ليس لها أي تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

ومن حيث الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة وجد (Velte, 2020) أن الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ترتبط بشكل إيجابي وكبير مع أمور المراجعة الرئيسية. بينما يشير كل من (محمود، ٢٠١٨؛ Zhang & Shailer, 2022) إلى وجود ارتباط

سلبي بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. وفي اتجاه معاكس يرى (Abu & Jaffar, 2020) أن الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ليس لها أي تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. وفيما يتعلق باجتماعات لجنة المراجعة يشير كل من (محمود، ٢٠١٨؛ Abu & Jaffar, 2020) الى وجود ارتباط سلبي بين اجتماعات لجنة المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، مما يعني أن لجنة المراجعة النشطة قادرة على توفير عملية إشراف فعالة، واقتراح حل للمشكلات المحيطة بعمل الشركات، لا سيما فيما يتعلق بالقضايا المرتبطة بعملية المراجعة، وبالتالي تقليل عدد أمور المراجعة الرئيسية.

ومن حيث جنس أعضاء لجنة المراجعة يشير (Velte, 2018) أن نسبة العضوات الإناث في لجنة المراجعة كان لها تأثير إيجابي على قابلية قراءة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، بينما يرى (محمود، ٢٠١٨) أنه لا يوجد أي ارتباط بين كون نوع جنس عضو لجنة مراجعة الحسابات ذكراً أم أنثى وبين مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

وفيما يخص تأثير خصائص مجلس الإدارة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية فمن حيث تأثير حجم مجلس الإدارة وجد كل من (Elmarzouky et al., 2022; Özcan, 2021) أن هناك علاقة إيجابية بين حجم مجلس إدارة الشركة الخاضعة للمراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، في حين لم يجد (مطاوع، ٢٠٢١) أي تأثير يذكر لحجم مجلس إدارة الشركة محل المراجعة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. أما من حيث استقلال مجلس الإدارة فقد اتفقت مجموعة من الدراسات (مطاوع، ٢٠٢١؛ Özcan, 2022; Elmarzouky et al., 2021; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) على وجود ارتباط إيجابي بين استقلال مجلس الإدارة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث أن المستوى العالي من استقلالية مجلس الإدارة يزيد من عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير المراجع.

وفيما يتعلق بألعاب مراجعة الحسابات يشير كل من (Pinto & Morais, 2019; Sierra-García et al., 2019; Suttipun, 2022) الى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وفي اتجاه معاكس أظهر كل من (Ferreira & Morais, 2020; Zehms, 2020) وجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما لم يجد كل من (محمود، ٢٠١٨؛ Rahaman et al., 2022) أي تأثير لأتعاب المراجعة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

ومن حيث فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل فقد وجدت مجموعة من الدراسات (Brilakis & Demirakos, 2021; Lin & Yen, 2022; Verho, 2021) أن هناك علاقة إيجابية بين فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية مما يعني أنه كلما زادت فترة الارتباط فإن ذلك يؤدي إلى الإبلاغ عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية، وفي اتجاه معاكس وجد (Velte, 2018, 2020) أن فترة ارتباط شركة المراجعة ترتبط سلبياً مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة، حيث كلما زادت فترة الارتباط ينتج عنه انخفاض في عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها، كما أشار كل من (Hategan et al., 2022; Pinto & Morais, 2019; Suttipun, 2020, 2022; Rahaman et al., 2022) أنه لا يوجد أي تأثير لفترة ارتباط مراجع الحسابات الخارجي بالعميل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

وفيما يتعلق بنوع مراجع الحسابات الخارجي فقد توصلت مجموعة من الدراسات (Abdullatif & Al-Rahahleh, 2020; Ferreira & Morais, 2020; Suttipun, 2022; Tušek & Ježovita, 2018 ; Velte, 2020; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) الى نتيجة مفادها أن شركات المراجعة الأربع الكبرى (Big4) تبلغ عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية في تقاريرها من تلك الأمور التي أبلغت عنها شركات المراجعة من غير الأربع الكبرى (Non-Big4)، وتتنافى نتائج تلك الدراسات مع النتيجة التي توصل اليها كل من (Baatwah, 2022; Özcan, 2021; Sierra-García et al., 2019) حيث أظهرت أن الشركات التي يتم مراجعة حساباتها من قبل (Big4) تبلغ عن عدد أقل من

أمور المراجعة الرئيسية، بينما يشير كل من (Chirakool & Poonpool, 2021; Ittarat & Tangpinyoputtikhun, 2019; Njenga, 2019; Rahaman et al., 2022; Shao, 2020) أنه لا يوجد فرق في مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية سواء تم مراجعة حسابات الشركة من قبل مراجعي حسابات من الشركات الأربع الكبرى (Big4) أو مراجعين من شركات مراجعة أخرى (Non-Big4). أما فيما يرتبط بخصائص الشركة الخاضعة للمراجعة فقد جاءت نتائج الدراسات متباينة أيضاً فمن حيث حجم الشركة وجد كل من (مطوع، ٢٠٢١؛ Bepari et al., 2022; Chirakool & Poonpool, 2021; Özcan, 2021; Rahaman et al., 2021; Suttipun, 2022; Verho, 2021) أن حجم الشركة الخاضعة للمراجعة يرتبط بشكل إيجابي وكبير بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وعلى العكس من ذلك أظهر (de Sousa, 2018) وجود علاقة سلبية بين حجم الشركة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما لم يجد (Ittarat & Tangpinyoputtikhun, 2019) أي تأثير لحجم الشركة محل المراجعة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

ومن حيث ربحية الشركة يشير كل من (Abu & Jaffar, 2020; Chirakool & Poonpool, 2021; de Sousa, 2018; Ittarat & Tangpinyoputtikhun, 2019; Pinto & Morais, 2019: 155; Sierra-García et al., 2019; Suttipun, 2022; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) أن العلاقة سلبية بين ربحية الشركة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، أي أن الربح يقلل من مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. لذلك، كلما ارتفعت أرباح الشركة، انخفض عدد أمور المراجعة الرئيسية، بينما وجد (Verho, 2021) أن نسبة الربحية ترتبط ارتباطاً وثيقاً بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في الشركات كبيرة الحجم فقط. وفي اتجاه معاكس يشير (محمود، ٢٠١٨) أنه لا يوجد تأثير لربحية الشركة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

وبالنسبة لتعقيد نشاط الشركة فقد وجد كل من (مطوع، ٢٠٢١؛ Ferreira & Morais, 2020; Özcan, 2021; Suttipun, 2020; Pinto & Morais, 2019; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) علاقة إيجابية كبيرة بين درجة تعقيد نشاط الشركة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وفي اتجاه

معاكس أظهر (Sierra-García et al., 2019: 235) أن العلاقة سلبية بين تعقيد نشاط الشركة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما يشير (Ittarat & Tangpinyoputtikhun, 2019: 85) أنه لا يوجد تأثير لدرجة تعقيد نشاط الشركة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. وفيما يتعلق بالرافعة المالية فقد أشار كل من (محمود، ٢٠١٨؛ de Sousa, 2018; Suttipun, 2022; Verho, 2021) الى أن الرافعة المالية ترتبط بعلاقة إيجابية مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث أن مراجعي الحسابات يبلغون عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية للشركات ذات الرافعة المالية العالية، وفي اتجاه معاكس وجد (Sierra-García et al., 2019) أن الرافعة المالية ترتبط بعلاقة سلبية مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما لم يجد كل من (Chirakool & Poonpool, 2021; Pinto & Morais, 2019) أي تأثير للرافعة المالية على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٢ - الدراسة التطبيقية

تعتبر الدراسة التطبيقية بمثابة تدعيم للجانب النظري للبحث، وحتى يتم تحقيق الهدف من الدراسة التطبيقية فلا بد من توافر مجموعة من العناصر والمحددات، ويمكن تناول مقومات الدراسة التطبيقية والتي تشكل العناصر والمحددات من خلال مجموعة من النقاط.

١/٢ هدف الدراسة التطبيقية:

يتمثل هدف الدراسة التطبيقية في اختبار الفروض التي قام الباحث بوضعها في الإطار النظري من البحث من أجل الوقوف على تأثير بعض العوامل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراجع الحسابات الخارجي.

٢/٢ مجتمع وعينة الدراسة:

لتحقيق أهداف الدراسة فإن مجتمع الدراسة يتمثل في كل الشركات المدرجة في بورصة مسقط (Muscat Stock Exchange (MSX)، سوق مسقط للأوراق المالية سابقاً خلال فترة الدراسة (٢٠١٦-٢٠١٩)، وقد أسفر عن ذلك ٤٤٨ مشاهدة أي ما يعادل ١١٢ شركة لكل سنة. بعد ذلك تم استبعاد ١٤٥ مشاهدة للشركات المالية نظراً للطبيعة الخاصة

بهذا القطاع واختلاف طبيعة الأنظمة والقوانين الحاكمة لهذه الشركات عن الشركات الأخرى، كما تم استبعاد ٢٠ مشاهدة بسبب عدم توفر البيانات اللازمة لمتغيرات الدراسة وهذا ما نتج عنه ٢٨٣ مشاهدة لتكون العينة النهائية للدراسة. والجدول رقم (١) يوضح عينة الدراسة والخطوات التي تمت للوصول الى العينة النهائية.

٤٤٨	اجمالي العينة لكل الشركات المدرجة في بورصة مسقط خلال الفترة ٢٠١٦-٢٠١٩
	يطرح منها:
(١٤٥)	الشركات في القطاع المالي والاستثماري
(٢٠)	الشركات التي لا توجد لها بيانات عن متغيرات الدراسة
٢٨٣	عينة الدراسة القابلة للتحليل الاحصائي

جدول رقم (١) اختيار عينة الدراسة

٣/٢ مصادر الحصول على البيانات:

تعتمد الدراسة التطبيقية على تحليل البيانات الخاصة بالشركات التي تم اختيارها لتمثل عينة الدراسة والتي تم الحصول عليها من خلال القوائم المالية للشركات المدرجة في بورصة مسقط والايضاحات المتممة المرفقة للقوائم المالية، والتقارير السنوية، وكذلك تقارير مراجعي الحسابات التي تحتوي على بيانات عن أمور المراجعة الرئيسية واسم شركة مراجعة الحسابات، وكذلك تقارير مجالس الإدارة، وتقارير حوكمة الشركات.

وقد تم الحصول على البيانات والتقارير من خلال المصادر التالية:

- المواقع الالكترونية لشركات العينة
- موقع بورصة مسقط <https://www.msx.om>
- موقع أرقام لتداول المعلومات <https://www.argaam.com/om-ar>

٤/٢ نموذج ومتغيرات الدراسة:

استناداً لكثير من الدراسات السابقة، سوف تعتمد هذه الدراسة على نموذج الانحدار الموضح أدناه، وذلك من أجل اختبار الفروض التي تمت الإشارة اليها مسبقاً.

$$KAMs = \beta_0 + \beta_1ACIND + \beta_2ACEXPERT + \beta_3ACSZ + \beta_4ACMT + \beta_5BOSZ + \beta_6BOIND + \beta_7BOMT + \beta_8ADFEE + \beta_9ADFSZ + \beta_{10}ADFT + \beta_{11}OWSH + \beta_{12}COMSZ + \beta_{13}ROE + \beta_{14}BSEG + \beta_{15}LEV + \beta_{16}INDUS + \beta_{17}YEAR + \varepsilon$$

حيث:

β_0 : قيمة ثابت المعادلة، وتعبّر عن أمور المراجعة الرئيسية التي لا

تتأثر بالمتغيرات المستقلة

β_1 - β_{17} : قيمة معامل بيتا

ε : الخطأ العشوائي

ويمكن للباحث توضيح متغيرات نموذج الدراسة وأنواعها وكيفية قياسها من خلال الجدول

التالي:

المتغير	الرمز	النوع	قياس المتغير
مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية	NKAM	تابع	عدد فقرات أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع
خصائص لجنة المراجعة ويتم التعبير عنها بأربعة متغيرات مستقلة على النحو التالي:			
- استقلال لجنة المراجعة	ACIND	مستقل	نسبة الأعضاء المستقلين في لجنة المراجعة
- الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة	ACEXPERT	مستقل	نسبة أعضاء لجنة المراجعة من ذوي المؤهلات المحاسبية أو المالية
- حجم لجنة المراجعة	ACSZ	مستقل	اجمالي عدد أعضاء اللجنة
- اجتماعات لجنة المراجعة	ACMT	مستقل	عدد اجتماعات لجنة المراجعة في السنة
خصائص مجلس الإدارة ويتم التعبير عنها بثلاثة متغيرات مستقلة على النحو التالي:			
- حجم مجلس الإدارة	BOSZ	مستقل	عدد أعضاء مجلس الإدارة
- استقلال مجلس الإدارة	BOIND	مستقل	نسبة الأعضاء المستقلين الى اجمالي عدد أعضاء المجلس

عدد الاجتماعات التي عقدها المجلس خلال السنة	مستقل	BOMT	- اجتماعات مجلس الإدارة
نسبة أتعاب المراجعة الى اجمالي الأصول	مستقل	ADFEE	أتعاب المراجعة
متغير وهمي يأخذ القيمة (١) اذا كان مراجع الحسابات الخارجي من BIG4 ويأخذ القيمة صفر اذا كان المراجع من غير BIG4	مستقل	ADTYPE	نوع مراجع الحسابات الخارجي
عدد السنوات المتتالية التي يقوم فيها المراجع الخارجي بمراجعة حسابات الشركة	مستقل	ADFT	فترة ارتباط شركة المراجعة بالعمل
نسبة الأسهم العادية التي يملكها كبار المساهمين في الشركة (١٠٪ أو أكثر)	ضابط	OWSH	تركز الملكية
خصائص الشركة محل المراجعة ويتم التعبير عنها بأربعة متغيرات على النحو التالي:			
اللوغاريثم الطبيعي لإجمالي الأصول	ضابط	COMSZ	- حجم الشركة
العائد على حقوق الملكية	ضابط	ROE	- ربحية الشركة
عدد قطاعات الاعمال في الشركة	ضابط	BSEG	- درجة تعقد نشاط الشركة
نسبة اجمالي الديون الى اجمالي الأصول	ضابط	LEV	- الرافعة المالية
متغير وهمي يأخذ الرقم (١) إذا كانت الشركة من إحدى هذه الصناعات (الصناعة، السلع والخدمات غير الضرورية، المواد، السلع الاستهلاكية، الطاقة)، ويأخذ صفر إذا كان خلاف ذلك	ضابط	INDUS	الأثر الثابت للقطاع الصناعي

الأثر الثابت لسنوات الدراسة	YEAR	ضابط	مؤشر يدل على متغيرات السنة للفترة من ٢٠١٦-٢٠١٩
-----------------------------	------	------	---

جدول رقم (٢) متغيرات نموذج الدراسة وأنواعها وكيفية قياسها

٥/ التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

يتناول الباحث في هذا الجزء من الدراسة نتائج التحليل الإحصائي للبيانات وكذلك اختبار فروض الدراسة وفقاً للنموذج الذي تمت الإشارة إليه سابقاً، وذلك من خلال تطبيق بعض الأساليب والاختبارات الإحصائية، وسوف يتم الاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية (SPSS) Statistical Package for the Social Sciences، ويمكن عرض نتائج الدراسة التطبيقية من خلال ثلاثة محاور أساسية تتمثل في: الإحصاءات الوصفية وذلك من أجل التعرف على شكل بيانات عينة الدراسة، ومصفوفة ارتباط بيرسون للتعرف على درجة الترابط بين المتغير التابع والمتغيرات المستقلة، وأخيراً نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة. وسوف يتم توضيح ذلك بالتفصيل كما يلي:

١/٥/٢ الإحصاءات الوصفية:

تتمثل أهم الإحصاءات الوصفية في كلاً من مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت، ويتمثل أهم مقاييس النزعة المركزية في الوسط الحسابي (Mean) وهو يعبر عن متوسط قيمة المشاهدات بالعينة، في حين يتمثل أهم مقاييس التشتت في الانحراف المعياري (Standard deviation) والذي يعبر عن مدى انحراف المشاهدات عن وسطها الحسابي. ويعرض الجدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية لكل المشاهدات التي شملتها عينة الدراسة. وفي ضوء الإحصاءات الوصفية لعينة الدراسة الواردة في الجدول رقم (٣) يتضح وجود مجموعة من الملاحظات المهمة، والتي يمكن عرضها على النحو التالي:

- بالنسبة للمتغير NKAM الخاص بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية يبلغ متوسط عدد أمور المراجعة الرئيسية في العينة 1.827 أي أن كل شركة تبلغ عن حوالي 2 من أمور المراجعة الرئيسية في المتوسط كل سنة وبحد أدنى 0 وحد أقصى 6 وهو ما يتماشى مع متوسط عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإبلاغ عنها في الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة (Özcan,

2021; Suttipun, 2022; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020)

- وفيما يتعلق بخصائص لجنة مراجعة الحسابات يظهر الجدول وسط حسابي لمتغير ACIND بقيمة 0.742 ولمتغير ACEXPRT بقيمة 0.241 ولمتغير ACSZ بقيمة 3.323 ولمتغير ACMT بقيمة 4.714 وهذا ما يعني أن لجان المراجعة لعينة الدراسة تملك ما يعادل 74.2% من أعضائها مستقلين، وما يقارب 24% من الأعضاء لديهم خبرات ومعرفة محاسبية، وعدد أعضاء اللجنة ما يقارب 3 أعضاء على الأقل، بينما عدد الاجتماعات التي عقدتها لجنة المراجعة ما يقارب 5 اجتماعات سنوياً، وكل هذه النتائج تعني أن معظم عينة الدراسة تلتزم بمتطلبات لجنة المراجعة التي تم وضعها عالمياً بواسطة ميثاق حوكمة الشركات.
- وبالنسبة لخصائص مجلس إدارة الشركة يتضح من خلال الجدول أن الوسط الحسابي لمتغير BOSZ قيمته 7.241 وبحد أدنى 3 وحد أقصى 12 بمعنى أن عدد أعضاء مجلس الإدارة ما يقارب 7 أعضاء على الأقل، ولمتغير BOIND قيمته 0.620 وبحد أدنى 0 وحد أقصى 1 وهذا يعني أن 62% من أعضاء مجلس الإدارة هم أعضاء مستقلين غير تنفيذيين، ولمتغير BOMT قيمته 5.810 وبحد أدنى 3 وحد أقصى 15 أي أن مجلس الإدارة عقد ما لا يقل عن خمس اجتماعات في السنة، وتلك النتائج تتوافق مع متطلبات ميثاق حوكمة الشركات في سلطنة عمان.
- وفيما يتعلق بالمتغير ADFEE الخاص بأتعاب مراجعة الحسابات يتبين من الجدول أن وسطه الحسابي يبلغ 9.081 وهو ما يعادل متوسط مبلغ أتعاب مراجعة الحسابات المدفوعة للمراجعين الخارجيين.
- أما بالنسبة لمتغير ADTYPE والذي يعبر عن نوع مراجع الحسابات الخارجي فإن الوسط الحسابي له كانت قيمته 0.592 مما يشير إلى أن 59% من الشركات التي شملتها عينة الدراسة تستخدم شركات المراجعة الأربعة الكبرى (Big4) كمراجع خارجي لمراجعة حساباتها.

- المتغير ADFT الخاص بفترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل يتضح من الجدول أن وسطه الحسابي يبلغ 2.133 حيث تبلغ فترة ارتباط شركة المراجعة بالعميل سنتان في المتوسط وبعده أدنى سنة وحد أقصى ٤ سنوات.
 - كذلك يظهر الجدول أن الوسط الحسابي للمتغير OWSH الخاص بتركز الملكية قيمته 59.443 مما يشير إلى أن ما يقرب من 59% من شركات عينة الدراسة هي شركات لديها تركيز ملكية مرتفع، كما أن الحد الأقصى لنسبة تركيز الملكية ما يقارب 99.5%، مما يشير إلى وجود تركيز ملكية كامل في بعض الشركات.
 - وفيما يتعلق بخصائص الشركة الخاضعة للمراجعة يتضح من الجدول أن الوسط الحسابي لمتغير COMSZ الخاص بحجم الشركة قيمته 17.252 وهو يتراوح ما بين 11.127 و 22.756 ولمتغير ROE الخاص بالعائد على حقوق الملكية قيمته 0.149 مما يدل على أن الربحية الإجمالية لشركات العينة إيجابية، وقد حققت بعض الشركات في العينة مستوى عالي من الربحية حيث بلغ الحد الأقصى لعائد حقوق الملكية 7.954 ولمتغير BSEG الخاص بتعقيد نشاط الشركة يبلغ متوسط عدد قطاعات الأعمال بالشركة 1.558 ولمتغير LEV الخاص بالرافعة المالية قيمته 0.531 مما يشير إلى أن شركات العينة تتمتع برافعة مالية معتدلة.
- وتأسيساً على ما سبق من عرض لنتائج الإحصاءات الوصفية التي تتعلق بالمتغير التابع والمتغيرات المستقلة محل الاهتمام بالدراسة يتضح بشكل عام أن خصائص تلك المتغيرات تتماثل مع نظيراتها بالدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة، وبالتالي يمكن القول أن النتائج التي سوف يتم التوصل إليها ستكون قابلة للمقارنة.

Descriptive Statistics				
Variable	Mean	Std. Dev.	Min	Max
NKAM	1.827	1.029	0.000	6.000
ACIND	0.742	0.258	0.000	1.000
ACEPERT	0.241	0.235	0.000	1.000
ACSZ	3.323	0.716	0.000	5.000
ACMT	4.714	1.469	0.000	11.000
BOSZ	7.241	1.554	3.000	12.000
BOIND	0.620	0.247	0.000	1.000
BOMT	5.810	1.939	3.000	15.000

ADFEE	9.081	0.834	7.090	12.479
ADTYPE	0.592	0.492	0.000	1.000
ADFT	2.133	1.099	1.000	4.000
OWSH	59.443	22.452	0.000	99.490
COMSZ	17.252	1.744	11.127	22.756
ROE	0.149	0.718	-1.032	7.954
BSEG	1.558	1.109	0.000	6.000
LEV	0.531	0.566	0.013	7.411

جدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية

٢/٥/٢ مصفوفة ارتباط بيرسون:

يعرض الجدول رقم (٤) مصفوفة ارتباط بيرسون والتي يتم فيها استعراض نتائج معامل الارتباط بين المتغيرات المستخدمة في نموذج اختبار الفروض، وتساعدنا تلك المصفوفة في معرفة طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، وكذلك تساعدنا في التعرف إذا كان هناك مشكلة من حيث وجود علاقات تداخل عالية بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض.

ومن خلال معاملات الارتباط الواردة بالجدول (٤) فيما يتعلق بالعلاقة بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض يتضح أنه لا يوجد ارتباط معنوي بين بعضها البعض، حيث يظهر أن كافة معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة أقل من الحد الأدنى (0.8) للحكم على مدى وجود تداخل بين المتغيرات المستقلة (Gujarati & Porter, 2009)، مما يعني صحة الفروض الإحصائية للدراسة بشكل مبدئي.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع يتضح من خلال العمود الأول من الجدول أن المتغيرات المستقلة BOIND و BOMT و ADFEE و ADTYPE و ADFT و OWSH و COMSZ و LEV ترتبط بعلاقة سلبية بالمتغير التابع NKAM الخاص بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، ولكن يلاحظ أيضاً أن حجم الارتباط ضعيف جداً، ويلاحظ أيضاً وجود علاقة إيجابية ليست كبيرة بين المتغيرات المستقلة ACIND و ACEXPRT و ACSZ و ACMT و BOSZ والمتغير التابع

NKAM ، كما يتضح من خلال الجدول أنه لا يوجد أي ارتباط بين متغيري ROE و BSEG المستقلين وبين المتغير التابع NKAM .

ويظهر في المجلد من خلال التحليل السابق لمصفوفة ارتباط بيرسون وجود علاقات ارتباط ليست قوية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، ولكن لا يمكن للباحث الجزم بصحة هذه النتائج المبدئية حتى يتم تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية والوصول للنتيجة النهائية للوقوف على مستوى معنوية هذه العلاقات.

Matrix of correlations																
Variables	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)
(1) NKAM	1.00															
(2) ACIND	0.07	1.00														
(3) ACEXPRT	0.09	0.11	1.00													
(4) ACSZ	0.05	0.28	-0.07	1.00												
(5) ACMT	0.20	0.31	-0.10	0.19	1.00											
(6) BOSZ	0.02	0.21	0.06	0.32	0.14	1.00										
(7) BOIND	-0.05	0.71	-0.02	0.31	0.25	0.05	1.00									
(8) BOMT	-0.04	0.05	-0.19	0.14	0.37	-0.07	0.10	1.00								
(9) ADFEE	-0.03	0.14	0.08	0.11	0.22	0.24	-0.07	0.24	1.00							
(10) ADTYPE	-0.21	0.12	0.06	0.18	0.17	0.24	0.03	0.10	0.53	1.00						
(11) ADFT	-0.03	-0.02	-0.02	0.04	0.04	0.04	-0.02	0.01	0.09	0.19	1.00					
(12) OWSH	-0.09	-0.13	0.13	0.04	-0.11	0.07	-0.12	-0.18	-0.22	-0.02	0.03	1.00				
(13) COMSZ	-0.02	0.03	0.14	0.09	0.27	0.40	-0.23	0.10	0.76	0.56	0.02	-0.05	1.00			
(14) ROE	0.00	-0.11	0.04	-0.13	-0.04	-0.11	-0.08	-0.06	-0.09	-0.03	-0.03	0.09	-0.07	1.00		
(15) BSEG	0.00	0.08	-0.11	0.22	0.33	0.14	0.11	0.26	0.18	0.09	0.07	0.01	0.16	-0.10	1.00	
(16) LEV	-0.09	-0.16	0.08	-0.17	-0.08	-0.01	-0.23	0.13	0.27	0.06	-0.02	0.07	0.18	0.25	-0.03	1.00

جدول رقم (٤) مصفوفة ارتباط بيرسون

٣/٥/٢ نتائج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة:

يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة الى تحليل أثر خصائص لجنة المراجعة، وخصائص مجلس الإدارة، وأتعباب المراجعة، ونوع المراجع الخارجي، وفترة المراجعة (كمتغيرات مستقلة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (كمتغير تابع) للشركات المدرجة في بورصة مسقط، وذلك من خلال تشغيل نموذج الدراسة للوصول الى طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع من واقع تحليل الانحدار الذي يأخذ في الحسبان كل المتغيرات الضابطة لتحديد أثر المستقل على التابع.

يمكن توضيح نتائج تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة والتي تنتبأ بأثر كل من (خصائص لجنة المراجعة، خصائص مجلس الإدارة، أتعباب المراجعة، نوع المراجع الخارجي، وفترة ارتباط المراجعة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية NKAM والتي تظهر في الجدول رقم (٥) على النحو التالي:

Linear regression for the factors determining number of KAM							
NKAM	Coef.	St.Err.	t-value	p-value	[95% Conf	Interval]	Sig
ACIND	0.366	0.324	1.13	0.259	-0.271	1.004	
ACEXPERT	0.577	0.260	2.22	0.027	0.066	1.089	**
ACSZ	0.118	0.097	1.22	0.225	-0.073	0.310	
ACMT	0.209	0.047	4.42	0.000	0.116	0.303	***
BOSZ	0.004	0.040	0.09	0.930	-0.076	0.083	
BOIND	-0.794	0.348	-2.28	0.023	-1.479	-0.110	**
BOMT	-0.041	0.035	-1.14	0.254	-0.110	0.029	
ADFEE	0.336	0.121	2.79	0.006	0.099	0.574	***
ADTYPE	-0.750	0.146	-5.13	0.000	-1.038	-0.462	***
ADFT	-0.004	0.050	-0.08	0.933	-0.102	0.094	
OWSH	0.001	0.003	0.25	0.803	-0.005	0.006	
COMSZ	-0.087	0.070	-1.24	0.216	-0.225	0.051	
ROE	0.096	0.175	0.55	0.583	-0.249	0.442	
BSEG	-0.056	0.054	-1.04	0.300	-0.163	0.051	
LEV	-0.497	0.182	-2.73	0.007	-0.855	-0.138	***
INDUS	Added						
YEAR	Added						
Constant	0.181	0.921	0.20	0.844	-1.632	1.994	
Mean dependent var	1.809		SD dependent var	0.992			
R-squared	0.281		Number of obs	283			
F-test	4.616		Prob > F	0.000			

جدول رقم (٥) نتائج اختبار فروض الدراسة

يتضح للباحث من خلال النتائج التي يظهرها الجدول رقم (٥) أن المتغيرات المستقلة والضابطة التي تم استخدامها في هذه الدراسة تفسر بشكل معنوي ذو دلالة إحصائية عالية التغيرات في المتغير التابع حيث أنها تفسر ما يقارب من ٢٨٪ من تلك التغيرات، وهي تعتبر نسبة مرتفعة إلى حد ما إذا ما تمت مقارنتها بالدراسات السابقة المتصلة بموضوع الدراسة فيما يتعلق بأمور المراجعة الرئيسية (Abu & Jaffar, 2020; Özcan, 2021; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020) ، وبالتالي يتبين للباحث صحة نموذج الدراسة حيث أنه يقترب ويزيد من نظيره بالدراسات السابقة ذات الصلة، أي أن نموذج اختبار الفروض يمكنه تفسير العلاقة بكفاءة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

وفيما يتعلق بالنتائج الخاصة بالعلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع بالنسبة للمتغيرات المستقلة التي تمثل خصائص لجنة مراجعة الحسابات يتضح من الجدول أن المتغيرين ACMPERT و ACMT الخاصة بالخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة واجتماعات لجنة المراجعة على التوالي يملكان علاقات إحصائية ذات دلالة معنوية ($p < .01$; $0.000 < .05$; $value = 0.027$) وهو ما يؤكد أثر هذه الخصائص على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث يظهر الجدول أن المتغيرين يرتبطان إيجابياً مع عدد أمور المراجعة الرئيسية ($Coef. = 0.577$; 0.209) وهو ما يفسر أنه كلما زاد عدد الأعضاء من ذوي الخبرة المالية في لجنة المراجعة وزاد عدد اجتماعات لجنة المراجعة كلما زاد مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. وفيما يتعلق بالمتغيرين ACIND و ACSZ المتعلقان باستقلال لجنة المراجعة وحجم لجنة المراجعة على التوالي فإن نتائج الجدول تظهر علاقة ارتباط إيجابية مع المتغير التابع ($Coef. = 0.366$; 0.118) ولكن هذه العلاقة ليست ذات دلالة إحصائية مقبولة عند مستوى (0.1) حيث أن ($p\text{-value} = 0.1$) $0.225 > 0.259$ ، وهو ما يدل على أن استقلال لجنة المراجعة وحجمها ليس لهما أي أثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

ومن خلال هذه النتيجة يمكن القول بقبول فرضية الدراسة الأولى بشكل جزئي، حيث نقضي الفرضية بعدم وجود تأثير لخصائص لجنة المراجعة متمثلة في (استقلال اللجنة، الخبرة المالية لأعضاء اللجنة، حجم اللجنة، اجتماعات اللجنة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وقد أظهرت النتيجة وجود تأثير لكل من (الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة، واجتماعات لجنة المراجعة) بينما لا يوجد أي تأثير لكل من (استقلال لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي تم قبول الفرضية الأولى جزئياً.

بالنسبة للمتغيرات المستقلة التي تعبر عن خصائص مجلس إدارة الشركة يتضح من النتائج الواردة بالجدول أن المتغير BOSZ الخاص بحجم مجلس الإدارة مرتبط إيجابياً بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (Coef.= 0.004)، كما أن المتغير BOMT الخاص باجتماعات مجلس الإدارة يرتبط سلبياً مع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (Coef.= -0.041) ولكن تلك الارتباطات للمتغيرين ليست ذات دلالة إحصائية معنوية عند مستوى (0.1) حيث أن $(p\text{-value} = 0.930; 0.254 > .1)$ ، وبالتالي ليس لهما أي تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، أم فيما يخص المتغير BOIND الخاص باستقلال مجلس الإدارة فهو يمتلك علاقة ذات دلالة إحصائية معنوية $(p\text{-value} = 0.023 < .05)$ ويظهر الجدول أنه مرتبط سلبياً مع المتغير التابع مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية (Coef.= -0.794) مما يشير إلى أنه كلما زادت نسبة استقلالية مجلس الإدارة كلما انخفض مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

ويمكن من خلال هذه النتيجة قبول فرضية الدراسة الثانية بشكل جزئي، والتي تفترض عدم وجود تأثير لخصائص مجلس إدارة الشركة متمثلة في (حجم المجلس، استقلال المجلس، اجتماعات المجلس) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وقد أظهرت النتائج عدم وجود تأثير لكل من (حجم مجلس الإدارة، واجتماعات مجلس الإدارة)، في حين يوجد تأثير لاستقلال المجلس على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي يتم رفض الفرضية الثانية جزئياً.

إضافة لما سبق يتبين للباحث من واقع الجدول معنوية المتغيرين المستقلين ADFEE وADTYPE المتعلقان بأتعاب المراجعة ونوع المراجع الخارجي على التوالي حيث $(p < 0.01; 0.000 < \text{value} = 0.006)$ ، ويرتبط المتغير ADFEE بعلاقة إيجابية مع المتغير التابع حيث $(\text{Coef.} = 0.336)$ بمعنى أنه كلما زادت أتعاب مراجعة الحسابات زاد مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بينما يرتبط المتغير ADTYPE سلبياً بالمتغير التابع حيث أن $(\text{Coef.} = -0.750)$ مما يشير إلى أن الشركات التي تتم مراجعة حساباتها من قبل شركات المراجعة الأربع الكبرى Big4 تصدر عدداً أقل من أمور المراجعة الرئيسية. أما فيما يتعلق بالمتغير المستقل ADFT الخاص بفترة ارتباط شركة المراجعة بالعمل فإنه يرتبط سلبياً بالمتغير التابع $(\text{Coef.} = -0.004)$ ولكن ذلك الارتباط ليس له أي دلالة معنوية عند مستوى (0.1) حيث أن $(p\text{-value} = 0.933 > 0.1)$ ، وبالتالي فإن فترة ارتباط شركة المراجعة بالعمل ليس لها أي تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

من خلال هذه النتائج يمكن القول أنه لم يتم تدعيم فرضيتي الدراسة الثالثة والرابعة واللذان تشيران إلى عدم وجود تأثير لكل من (أتعاب المراجعة، ونوع المراجع الخارجي) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث أظهرت النتائج أن أتعاب المراجعة ونوع المراجع الخارجي مرتبطان بعلاقة ذات دلالة معنوية بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي يتم رفض الفرضيتين الثالثة والرابعة، في حين أنه قد تم تدعيم فرضية الدراسة الخامسة والتي تقضي بعدم وجود تأثير لفترة ارتباط شركة المراجعة بمستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث أوضحت النتائج أن الارتباط بينهما ليس له أي دلالة معنوية وبالتالي يتم قبول فرضية الدراسة الخامسة.

أما فيما يخص المتغيرات الضابطة يتضح من الجدول أن المتغيرين OWSH و ROE اللذان يعبران عن تركيز الملكية وربحية الشركة على التوالي مرتبطان إيجابياً بالمتغير التابع حيث $(\text{Coef.} = 0.001; 0.096)$ ولكن ذلك الارتباط ليس ذو دلالة معنوية عند مستوى (0.1) حيث أن $(p\text{-value} = 0.803; 0.583 > 0.1)$ ، كما أن المتغيرين COMSZ و BSEG المتعلقان بحجم الشركة وتعقيد نشاط الشركة على التوالي يرتبطان سلبياً بالمتغير التابع حيث $(\text{Coef.} = -0.087; -0.056)$ ولكن ذلك الارتباط أيضاً ليس ذو دلالة إحصائية

معنوية عند مستوى (0.1) حيث أن $(p\text{-value} = 0.216; 0.300 > 0.1)$ ، وبالتالي يمكن القول أن كل من تركيز الملكية وربحية الشركة وحجم الشركة ودرجة تعقد نشاط الشركة ليس لها أي تأثير على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية. في حين نلاحظ أن المتغير LEV الخاص بالرافعة المالية يرتبط ارتباطاً سلبياً ذو دلالة معنوية بالمتغير التابع حيث أن $(Coef. = -0.497; p\text{-value} = 0.007 < .01)$ ، مما يشير إلى الشركات ذات الرافعة المالية العالية ينخفض لديها مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية حيث تميل إلى إصدار عدداً أقل من أمور المراجعة الرئيسية.

٣ - النتائج والتوصيات

١/٣ النتائج:

يمكن بلورة أهم نتائج الدراسة على النحو التالي:

- أن من أهم التطورات التي حدثت على تقرير مراجع الحسابات هو إصدار معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١) من خلال إضافة فقرة عن أمور المراجعة الرئيسية بهدف تعزيز محتوى التقرير وزيادة القيمة المعلوماتية والاتصالية لتقرير مراجع الحسابات.
- أوضحت نتائج الدراسة التطبيقية وجود تأثيرات متباينة لخصائص لجنة مراجعة الحسابات حيث أتضح عدم وجود أي تأثير لكل من (استقلال لجنة المراجعة، وحجم لجنة المراجعة) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Abu & Jaffar, 2020)، كما أتضح وجود علاقة إيجابية ومعنوية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وهذه النتيجة تتفق مع دراسات (محمود، ٢٠١٨؛ Zhang & Shailer, 2022) وتختلف مع ما توصل إليه (Abu & Jaffar, 2020)، أظهرت النتائج أيضاً علاقة إيجابية بين اجتماعات لجنة المراجعة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وتختلف هذه النتيجة مع دراسة (Abu & Jaffar, 2020).
- وفيما يتعلق بخصائص مجلس الإدارة فقد أوضحت النتائج عدم وجود تأثير لحجم مجلس الإدارة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وهذه النتيجة تتفق مع ما توصلت

اليه دراسة (مطاوع، ٢٠٢١) وتختلف مع دراسة (Özcan, 2021)، كذلك أوضحت النتائج عدم وجود تأثير لاجتماعات مجلس الإدارة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، كما أتضح أيضاً وجود علاقة سلبية بين استقلال مجلس الإدارة ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية وتختلف هذه النتيجة مع ما توصل اليه كل من (مطاوع، ٢٠٢١؛ Özcan, 2021).

- وجود ارتباط إيجابي بين أتعاب مراجعة الحسابات ومستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية، بمعنى كلما زادت أتعاب مراجعة الحسابات زاد مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه دراسة (Suttipun, 2022) وتختلف مع دراسة (Ferreira & Morais, 2020)
- الشركات التي تتم مراجعة حساباتها من قبل شركات المراجعة الأربع الكبرى (Big4) تصدر عدداً أقل من أمور المراجعة الرئيسية مقارنة بشركات المراجعة الأخرى وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه دراسات (Özcan, 2021; Sierra-García et al., 2019) وتختلف مع دراسات كل من (Ferreira & Morais, 2020; Suttipun, 2022; Wuttichindanon & Issarawornrawanich, 2020).
- لا يوجد تأثير لفترة ارتباط شركة مراجعة الحسابات بالعميل على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية هذه النتيجة تتفق مع ما توصلت اليه دراسة (Pinto & Morais, 2019; Suttipun, 2022) وتختلف مع دراسة (Verho, 2021)، بالإضافة الى ذلك أظهرت النتائج عدم وجود تأثير لتركز الملكية على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- أما فيما يرتبط بخصائص الشركة الخاضعة للمراجعة فقد أوضحت النتائج عدم وجود أي تأثير لكل من (حجم الشركة، ربحية الشركة، ودرجة تعقيد النشاط) على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- في حين أوضحت النتائج أن الشركات ذات الرافعة المالية العالية ينخفض لديها مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية حيث تميل الى اصدار عدداً أقل من أمور المراجعة

الرئيسية، هذه النتيجة تتفق مع دراسة (Sierra-García et al., 2019) وتختلف مع ما توصلت اليه دراسات كل من (Suttipun, 2022; Verho, 2021).

٢/٣ التوصيات:

- استناداً الى نتائج الدراسة التي تم التوصل اليها، يوصي الباحث بما يلي:
- ضرورة اضطلاع الأكاديميين بدورهم في اعداد وتنفيذ برامج التدريب للمحاسبين والمراجعين التي تتعلق بتطبيق النموذج الجديد لتقرير المراجع الخارجي والذي يتضمن الابلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.
- ضرورة قيام الجامعات والهيئات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة، بتطوير المناهج الدراسية في مجال مراجعة الحسابات، بحيث تعكس التطور الهام في مهنة المراجعة بعد إصدار وتطبيق معيار المراجعة الدولي رقم (٧٠١).
- ينبغي على المنظمين وواضعي السياسات أن يجدوا سبلاً لمساعدة المستخدمين على فهم وإدراك أهمية الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية باعتبارها تقارير مراجعة حسابات عالية الجودة.
- وضع إرشادات ومبادئ توجيهية بشأن طبيعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإبلاغ عنها في تقرير مراجع الحسابات، كما ينبغي المواءمة والعمل على تناسق وتوحيد الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية عبر مهنة مراجعة الحسابات.
- اجراء المزيد من الأبحاث والدراسات المستقبلية حول العوامل المؤثرة على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية والتي لم تشملها الدراسة التطبيقية من أجل الوصول الى العوامل الفعلية التي تؤثر على مستوى الإبلاغ عن أمور المراجعة الرئيسية.

٤- المراجع:

١/٤ المراجع باللغة العربية:

- الهواري، محمد عبد العزيز عبد المعطي، (٢٠٢٠). أثر تقرير المراجعة الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،* ١(٢) ج٢، ٢٤٣-٢٩٠.
- بلال، السيد حسن سالم، الإسداوي، مصطفى السيد مصطفى علي، (٢٠٢٠). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة (دراسة اختبارية على الشركات المساهمة السعودية). *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط،* ١(٢) ج٢، ٨٥-١٤٥.
- ثامر، رائد متعب، (٢٠١٩). تحليل أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مدققي الحسابات وجودة قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية على الشركات المقيدة بالبورصة الكويتية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس،* (٣)، ٥٠٧-٥٥٨.
- صباح، حسام محمد عبد المطلب، (٢٠١٨). أثر التعديلات الخاصة بتقرير مدقق الحسابات وفقا لمعيار التدقيق والتوكيد الدولي رقم (٧٠١) في تحسين جودة تقرير المدقق وجودة البيانات المالية المدققة (دراسة تحليلية). (رسالة ماجستير محاسبية، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط).
- عبد السميع، محمد أحمد، (٢٠٢١). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير المراجع. *مجلة سوهاج لشباب الباحثين، كلية التربية، جامعة سوهاج،* (١)، ٥٩-٧٤.
- عبد العال، محمود موسى، (٢٠٢٠). أثر إفصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية: دراسة تجريبية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية،* ٤(٢)، ١-٧٥.

- محمود، عبد الحميد العيسوي، (٢٠١٨). محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي: مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة طنطا، (١)، ٥٣٤-٤٧٠.
- مطاوع، أحمد كمال، (٢٠٢١). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة بور سعيد، ٢٢(١)، ٦١-١.
- موسى، بوسي حمدي حسن، (٢٠٢١). أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته: دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط، ٢(٢) ج ٢، ٨٨٣-٩٦٢.
- نويجي، حازم محفوظ محمد، (٢٠١٩). أثر التزام مراقب الحسابات بمتطلبات تضمين تقريره فقرة أمور المراجعة الأساسية على قرار منح الائتمان- دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٣(٢)، ١٧٤-٢٢٧.

٢/٤ المراجع باللغة الإنجليزية:

- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics*, 174(1), 177-197. <https://doi.org/10.1007/s10551-020-04607-0>
- Abdullatif, M., & Al-Rahahleh, A. S. (2020). Applying a new audit regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan. *International Journal of Auditing*, 24(2), 268-291. <https://doi.org/10.1111/ijau.12192>
- Abu, N. A., & Jaffar, R. (2020). Audit Committee Effectiveness and Key Audit Matters. *Asian Journal of Accounting and*

Governance, 14, 1-12. <http://dx.doi.org/10.17576/AJAG-2020-14-06>

- Baatwah, S.R. (2022), Key audit matters and big4 auditors in Oman: a quantile approach analysis. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2021-0289>
- Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants of Accounts Level and Entity Level Key Audit Matters: Further Evidence. *Accounting in Europe*, 1-26. <https://doi.org/10.1080/17449480.2022.2060753>
- Brilakis, C., & Demirakos, E. (2021, April). Does Auditor Change Affect Key Audit Matters (KAMs)?. In *International Conference on Business & Economics of the Hellenic Open University 2021*.
- Chirakool, W., & Poonpool, N. (2021). *The Impact of Key Audit Matters Disclosure on Investor Reaction: An Empirical Evidence from Thai Listed Companies* (Doctoral dissertation, Mahasarakham University). <http://202.28.34.124/dspace/handle/123456789/1487>
- de Sousa, M. C. (2018). *Culture's Impact on the Disclosure of Key Audit Matters* (Master of Accounting Thesis, Lisbon school of economics and management, University of Lisbon). <http://hdl.handle.net/10400.5/19782>
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., Abdelfattah, T., & Karim, A. E. (2022). Corporate risk disclosure and key audit matters: the egocentric theory. *International Journal of Accounting & Information Management*, (30)2, 230-251. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-10-2021-0213>
- 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.
<https://doi.org/10.1590/1808-057x201909040>

- Financial Reporting Council (FRC), (2013). International standard on auditing (UK and Ireland) 700 (revised June 2013), The independent auditor's report on financial statements.
- Genç, E. G., & Erdem, B. (2021). The analysis of the relationship between key audit matters (KAM) and firm characteristics: the case of Turkey. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, 11(1), 60-66.
- Gujarati, D. N., & Porter, D. C. (2009). *Basic econometrics* (5th ed.). McGraw-Hill/Irwin. *New York*.
- Hategan, C. D., Pitorac, R. I., & Crucean, A. C. (2022). Impact of COVID-19 pandemic on auditors' responsibility: evidence from European listed companies on key audit matters. *Managerial Auditing Journal*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/MAJ-07-2021-3261>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2015a). ISA:701 (New), "Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". <http://www.ifac.org>.
- Ittarat, P., & Tangpinyoputtikhun, Y. (2019). *The Incremental Information Content of Key Audit Matters on Stock Returns: Evidence from Companies in the Stock Exchange of Thailand* (Doctoral dissertation). Mahasarakham University, Thailand.
- Kusnadi, Y., Leong, K. S., Suwardy, T., & Wang, J. (2016). Audit committees and financial reporting quality in Singapore. *Journal of business ethics*, 139(1), 197-214.

- Njenga, S. T. (2019). An Examination of the determinants of Key Audit Matters reported by companies listed in the Nairobi Securities Exchange. Masters' Thesis, Business School, Strathmore University, Nairobi, Kenya.
- Norazura, M. and Amanuddin, S. (2018), The implementation of ISA 701-key audit matters: a review. *Global Business and Management Research*, Vol. 10 No. 3, pp. 1107-1115.
- Özcan, A. (2021). What factors affect the disclosure of key audit matters? Evidence from manufacturing firms. *International Journal of Management Economics and Business*, 17(1), 149-161. <http://dx.doi.org/10.17130/ijmeb.796444>
- 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. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2017). AS 3101: "The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion". <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS3101.aspx>
- Rahaman, M. M., Hossain, M. M., & Bhuiyan, M. B. U. (2022). Disclosure of key audit matters (KAMs) in financial reporting: evidence from an emerging economy. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, (ahead-of-print). <https://doi.org/10.1108/JAEE-11-2021-0355>
- Shao, X. (2020). Research on Disclosure Status and Influencing Factors of Key Audit Matters. *Modern Economy*, 11(03), 701-725. <https://doi.org/10.4236/me.2020.113052>
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit

matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2019.02.004>

- Suttipun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in Thailand. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 26-39. <https://doi.org/10.22452/AJAP.vol13no1.2>
- Suttipun, M. (2022), External auditor and KAMs reporting in alternative capital market of Thailand. *Meditari Accountancy Research*, 30(1), 74-93. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2020-0850>
- Tampubolon, N., & Tobing, R. P. (2021, May). Key Audit Matters Implementation on Public Sector Audit Report: Case Study of the Audit Board of Indonesia. In *Asia-Pacific Research in Social Sciences and Humanities Universitas Indonesia Conference (APRISH 2019)* (pp. 374-379). Atlantis Press.
- Tušek, B., & Ježovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report—A booster to the corporate governance. *InterEULawEast: journal for the international and european law, economics and market integrations*, 5(2), 242-276. <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.2.9>
- 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. <https://doi.org/10.1002/csr.1491>
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, (21)1, 185–200. <https://doi.org/10.1108/JAAR-10-2018-0163>

- Verho, Emilia. (2021). The Effect of Audit Firm Rotation on Key Audit Matters: Evidence from European Union (Master of Accounting Thesis, Hanken School of Economics). https://helda.helsinki.fi/dhanken/bitstream/handle/10227/421344/Verho_Emilia.pdf?sequence=1

- Vik, C., & Walter, M. C. (2017). *The reporting practices of key audit matters in the Big five audit firms in Norway* (Master's thesis, BI Norwegian Business School). <https://biopen.bi.no/bi-xmlui/bitstream/handle/11250/2482937/1721446.pdf?sequence=8&isAllowed=y>

- Wuttichindanon, S., & Issarawornrawanich, P. (2020). Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review*, 32 (4), 563-584. <http://dx.doi.org/10.1108/PAR-01-2020-0004>

- Zehms, K. (2020) Audit Partner Style in Key Audit Matter Reporting Decisions. Accounting Research Seminar Series, UNSW Business School. https://staging.business.unsw.edu.au/business/sites/default/files/seminarsconferences/K_Zehms_Audit_Partner_Style_in_Key_Audit_Matter_Reportin_g_Decisions.pdf

- Zhang, P. F., & Shailer, G. (2022). The impact of audit committee expertise on external auditors' disclosures of key audit matters. *International Journal of Auditing*, 26(2), 151-170. <https://doi.org/10.1111/ijau.12256>