



أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع  
الخارجي على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على  
الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي

إعداد

فلوه عبدالله سويد القثامي

محاضر بالكلية التطبيقية وطالبة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة

جامعة الملك خالد - المملكة العربية السعودية

fasowyd@kku.edu.sa

د. محمد عبدالله آل عباس

أستاذ المحاسبة والمراجعة كلية الأعمال

جامعة الملك خالد - المملكة العربية السعودية

amabas997591@gmail.com

مجلة البحوث التجارية - كلية التجارة جامعة الزقازيق

المجلد السادس والأربعون - العدد الأول يناير 2024

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

## الملخص:

هدفت الدراسة الحالية إلى اختبار أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة الخارجية في الشركات غير المالية المدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي، كذلك اختبار أثر تعقيد مهام المراجعة وحجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة ، ولتحقيق أهداف الدراسة تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد بالتطبيق على (34) شركة غير مالية مدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة 2017م-2021م. وتوصلت الدراسة إلى وجود علاقة موجبة ومعنوية بين الأمور الرئيسية للمراجعة و جودة المراجعة الخارجية ، كذلك وجود علاقة موجبة بين تعقيد مهام المراجعة ( مقاسة بعدد الشركات التابعة ) وجودة المراجعة الخارجية ، بالإضافة إلى وجود علاقة سالبة بين تعقيد مهام المراجعة ( مقاسة بنسبة الذمم المدينة ) وجودة المراجعة الخارجية، كذلك وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

**الكلمات المفتاحية:** جودة المراجعة - الأمور الرئيسية للمراجعة - تعقيد مهام المراجعة - حجم مكتب المراجعة.

## 1-المقدمة:

تكتسب جودة المراجعة أهمية كبرى وخاصة في ظل الأزمات المالية العالمية وتطور أسواق المال وهي مطلب أساسي لمختلف الأطراف المهتمة والمستفيدة من خدمات المراجعة، حيث يتطلع هؤلاء الأطراف اجراء مراجعة خارجية لبعض عناصر المعلومات المالية للحصول على تأكيد معقول بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية والتأكيد على مدى ملائمة ما تحتويه من معلومات ومنحهم الثقة في نتائج أعمال الشركات ومراكزها المالية وذلك لأغراض اتخاذ قراراتهم. ويتم الحصول على تلك المعلومات من خلال تقرير المراجعة الذي يمثل أحد المخرجات الرئيسية لعملية المراجعة، كما يعد أيضاً وسيلة الاتصال المعيارية بين المراجعين ومستخدمي القوائم المالية. وعلى الرغم من أهمية تقرير المراجعة إلا أنه معياري نمطي، موحد الكلمات والعبارات والفقرات بين المراجعين، لإيصال رسالة واضحة ومسؤوليات قانونية محددة، باستثناء الظروف غير المعتادة التي يكون فيها رأي المراجع معدلاً (ابراهيم، 2021؛ The International (auditing and assurance standards board [IAASB], 2014)

ولهذا السبب، أي المعيارية والنمطية، فقد تعرض تقرير المراجعة في الآونة الأخيرة لكثير من الانتقادات والتساؤلات عن مدى ملائمة تقارير المراجعة لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية و المعلومات التي يوفرها، خاصة بعد انهيار شركتي Enron و Worldcom عام 2001 م و الأزمة المالية العالمية (GFC) في عام 2008-2009م وذلك بسبب أن هذه الشركات التي تعرضت للإخفاق قد حصلت على آراء مراجعة نظيفة (غير معدلة) ولكن في النهاية تبين أنها تعاني من حالة مالية سيئة إلى أن أصبح الإفلاس أمر لا مفر منه (Shamsuddin, 2018 Masdor &).

كذلك تم اعتبار الشكل والمضمون واللغة الموحدة لتقرير المراجعة النمطي على أنه يساهم في فجوة توقعات المراجعة، بسبب محدودية المعلومات المقدمة (Reid et al., 2019; Nguyen & Kend, 2020)، ولذلك ذكر أحد مستخدمي تقارير المراجعة مثل معهد CFA أن المستثمرين يحصلون على القليل من المعلومات بموجب تقرير المراجعة النمطي (Mihret et al., 2021).

ولذلك تعددت مطالبات مستخدمي البيانات المالية بضرورة قيام المراجعين بتقديم معلومات مفصلة عن الشركات الخاضعة للمراجعة وتحسين وزيادة درجة شفافية تقارير المراجعة (Smith, 2023). واستجابة لتلك المطالب، قام مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد

(IAASB) بإجراء العديد من التعديلات الجوهرية على معايير المراجعة وإصدار معايير جديدة تستهدف هيكل وصياغة ومضمون تقارير المراجعة (ابراهيم، 2021)، وكان من أهم هذه المعايير معيار المراجعة الدولي (701) بعنوان "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير مراقب الحسابات المستقل" على أن يتم الالتزام بالتطبيق اعتباراً من ديسمبر 2016 م، ويتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع الخارجي عن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة التي كانت لها بحسب الحكم المهني له الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية ويتم اختيارها من بين الأمور التي يتم مناقشتها مع المكلفين بالحوكمة وذلك بهدف: ( International Standard on Auditing (ISA) 701)

- تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع عن طريق توفير المزيد من الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها.
- توفير المزيد من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها بحسب الحكم المهني للمراجع الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية.
- قد يساعد المستخدمين في فهم الشركة ومجالات الاجتهاد المهمة من جانب الإدارة في القوائم المالية المراجعة.

وعلى الرغم من أهمية الإفصاح عن أمور الرئيسية للمراجعة في تخفيض عدم تماثل المعلومات إلا أن هناك قلق بين الباحثين من العواقب الغير مقصودة على جودة عملية المراجعة وأحكام المراجعين، حيث أشار (Al-Angari (2021 أن المعايير المفروضة من قبل الهيئات لتنظيم مهنة المراجعة من الممكن أن تسهل العلاقة بين المنظمين والممارسين وتساعد مقدمي خدمات المراجعة على اتخاذ قرارات أو إصدار أحكام على مجالات غير واضحة المعالم أو قد تزيد من تضارب المصالح بين المنظمين والممارسين ويمكن أيضاً أن تفرض قيوداً غير ضرورية على ممارسات المراجعة وتزيد من تكلفة الشركات المهنية و أن التغيير في المتطلبات يؤثر على طبيعة الممارسات وإجراءات المراجعة.

كذلك أشار (Segal (2017 بأن تطبيق معيار (701) قد يزيد من حرية تصرف المراجع الخارجي وقد يحد من القيمة المضافة للتقارير من خلال التقارير المعيارية وقد يعرض مكاتب المراجعة لمزيد من المخاطر فيما يتعلق بقضايا السرية مع العملاء، وتوصلت دراسة (Asbahr and Ruhnke (2019 إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يستخدم كوسيلة لإضفاء

الشرعية على أحكام المراجعين بدلاً من تعزيز المساءلة مما يؤدي إلى أحكام أقل تشككاً وجهود أقل في عمليات المراجعة ويقل لديهم الحافز لإجراء عمليات مراجعة عالية الجودة. ومن ناحية أخرى، يرى بعض الباحثين أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وما يتبعه من إجراءات ومتطلبات قد يحسن ويزيد من جودة المراجعة، حيث أشار Christensen et al. (2014) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من جودة المراجعة من خلال وضع الشركات ومراجعيها تحت رقابة أكثر دقة نسبياً. وعلى العكس من ذلك اتفقت بعض الدراسات على عدم وجود علاقة بين الإفصاح عن أمور الرئيسة للمراجعة وجودة المراجعة (Al-Mulla&Bradbury,2021; Al-Qahtani,2021; ويتضح من ذلك أن هناك عدم يقين بين الباحثين حول العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسة وجودة المراجعة والتي لاتزال غير مؤكدة مما قد يعني أن هناك حاجة للقيام بمزيد من الدراسات حول الموضوع وخاصة في المملكة العربية السعودية باعتبارها دولة حديثة في تطبيق معيار المراجعة الدولي (701) وهي المرة الأولى التي يكون فيها للمراجعين دور في توصيل قرارات نطاق المراجعة إلى أصحاب المصلحة.

## 2- مشكلة البحث:

شهد السوق السعودي بعض من حالات تعثر شركات المساهمة التي أثارت القلق والشكوك حول مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية مثل تعثر مجموعة محمد المعجل في عام 2012م التي ارتكبت مخالفات في مرحلة الاكتتاب العام منها تضليل المساهمين بشأن قيمة الشركة وأيضا تعثر شركة موبيلي في عام 2014 م التي تعد واحدة من أكبر ثلاث شركات في قطاع الاتصالات في المملكة العربية السعودية، حيث كشفت عن أرباح متضخمة لم تكن حقيقية. و الجدير بالذكر أن العامل المشترك بين هذه الشركات وقت حدوث الأزمة هو ارتباطها بمكتب ديلويت اند توتش (أبو الخير وشركاهم) التي تعد واحدة من أكبر شركات الخدمات المهنية في العالم وتعتبر أيضاً واحدة من مكاتب المراجعة الأربع الكبار، وهناك اعتقاد بأن هذه الأزمة تسببت في تراجع الثقة بين مستخدمي القوائم المالية واثرت الشكوك حول جودة المراجعة الخارجية مما أدى إلى المطالبات من المساهمين والمستثمرين بتسليط الضوء على مستوى الرقابة والعقوبات التي يجب فرضها على المراجعين الخارجيين عند التصرف بمستوى مهني دون المطلوب

( Zureigat,2015) ، بالإضافة إلى ارتفاع الغرامات التي تفرضها الهيئة على الشركات حيث ارتفعت الغرامات بنسبة 46% في عام 2015 م (رشاد والصايغ،2015).

هذه القضايا سلطت الضوء على أهمية جودة المراجعة للمجتمع واستقرار ونجاح الأسواق المالية وحفظ حقوق المستثمرين وأصحاب المصلحة حيث تعد عنصراً أساسياً في منظمة إعداد التقارير المالية فهي تعزز من صحة وجودة البيانات المالية مما يؤثر على ثقة المستثمرين وبالتالي استقرار أسواق المال.

وفي الآونة الأخيرة، بدأت هيئة السوق المالية السعودية في عام 2019 م باستحداث إدارة عامة للإشراف على مكاتب المراجعة وذلك لرفع مستوى جودة عملية المراجعة والارتقاء بنوعية المعلومات المطلوبة من قبل المستثمرين والمساهمة في رفع الشفافية وتعزيز ثقة المستثمرين وجذب المستثمرين ذوي الطابع المؤسسي، وتبعاً لذلك تم رصد 30 مخالفة على مكاتب المراجعة المسجلة لدى الهيئة من عام 2020 إلى 2021 م، وليس هذا فقط بل شملت الرقابة والمساءلة أهم العناصر والعوامل المرتبطة بعملية المراجعة وتحسين جودتها.

وبالإضافة لذلك، أبرز تقرير برنامج فحص مكاتب المحاسبة المسجلة التي تقوم بمراجعة الشركات الخاضعة لإشراف الهيئة عن وجود عدد من أوجه القصور على مستوى رقابة جودة الارتباط للمكاتب المسجلة على مستوى عمليات المراجعة خلال الفترة 2018-2021م

وفي الأول من يناير 2017 تحولت المملكة العربية السعودية من المعايير المحلية إلى معايير المراجعة الدولية والذي يعتبر نقطة البداية لعصر معلوماتي شفاف وقد يساهم في تحفيز وجذب الاستثمار الأجنبي الذي يتطلب وجود بيانات مالية تتسم بالشفافية للشركات المحلية والأجنبية ويساعد في تعزيز ثقة المستثمرين واتخاذ قرارات سليمة وزيادة الاستثمار بين المملكة العربية السعودية والدول الأخرى، وكان من بين المعايير التي طبقتها المملكة معيار المراجعة الدولي رقم (701) بعنوان "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" والزمته الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين مكاتب المراجعة بتطبيقه في الأول من يناير 2017، ويعتبر هذا المعيار من أحدث المعايير الدولية وليس له مقابل في معايير المراجعة السعودية (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين،2018)، ويقدم المعيار تغييرات جوهرية تعتبر من أحد أهم التغييرات في نموذج تقرير المراجع الخارجي خلال التسعين عاماً الماضية (Coram&Wang,2020).

ونظراً لامتنثال المراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية لمعيار (701) كان من الضروري الوقوف على أثر هذا الإفصاح على جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية وتحديد ما إذا كان هذا الإفصاح وما يشمله من متطلبات وإجراءات سيمثل داعم وحافز لزيادة جودة عمليات المراجعة والذي أكد عليها إطار جودة المراجعة (Bedard et al.,2019;Li et al.,2019;Reid et al.,2019).

**بناءً على ما سبق تتبلور مشكلة البحث في السؤال التالي:**

ما هو أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي على جودة المراجعة في المملكة العربية السعودية؟

### **3- أهداف البحث:**

تسعى الدراسة الحالية إلى تحقيق الأهداف التالية:

1. قياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة الخارجية.
2. قياس أثر تعقيد مهام المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.
3. قياس أثر حجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية.

### **4- منهجية البحث:**

من أجل تحقيق أهداف البحث واختبار فروضه تم الاعتماد على:

- الأسلوب الاستنباطي لمراجعة الأدب المحاسبي في مجال الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة بهدف الاستفادة في صياغة الإطار النظري والاستفادة من الاسهامات العلمية ذات الصلة ولبلورة وتحليل العلاقات بين متغيرات البحث.

- المنهج التحليلي وذلك باستخدام أسلوب الدراسات الارتباطية لقياس العلاقات بين متغيرات الدراسة وتوصيف تلك العلاقة بعد التنبؤ بمستوى معين من الدلالة لعينة مكون من (34) شركة غير مالية مدرجة بسوق الأوراق المالية السعودي للفترة 2017م -2021م وتم استخدام عدة اختبارات وأساليب إحصائية لتحليل البيانات واختبار فروض الدراسة وذلك بالاعتماد على برنامج التحليل الإحصائي STATA.

## 5- أهمية البحث:

يكتسب البحث أهميته من الاعتبارات التالية:

أولاً: تطبيقه على بيئة المملكة العربية السعودية والتي تتميز بامتلاكها اقتصاداً قوياً ومنتامياً حيث يعد اقتصادها من أكبر عشرين اقتصاداً في العالم وتعد من أكبر مصدري النفط في العالم وهي عضو فاعل ودائم في أوبك وعضو دائم في مجموعة دول العشرين (G20) بالإضافة إلى ارتفاع ترتيبها مؤخراً في المؤشرات ذات العلاقة بالسوق المالية عالمياً وعلى مستوى دول مجموعة العشرين وأيضاً حصولها على المرتبة 17 في " مؤشر تطبيق المحاسبة والمراجعة في الاعمال التجارية" من بين أكبر 63 دولة تنافسية عالمياً في تقرير الكتاب السنوي للتنافسية العالمية (IMD) 2022.

ثانياً: يساير البحث الاهتمامات الحالية والهامة في الفكر المحاسبي والهامة أيضاً في ترشيد قرارات الاقتصادية لأصحاب المصلحة حيث يتناول موضوع جودة المراجعة التي تعد قضية جوهرية لا غنى عنها في الأسواق المالية وتعد إحدى الركائز الأساسية في التنمية الاقتصادية والاجتماعية، بالإضافة إلى ذلك تناول هذه الدراسة موضوع الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة والذي يعتبر من اهم التغييرات الجذرية خلال التسعين عام الماضية للمخرج الرئيسي لعمليات المراجعة (تقرير المراجعة).

ثالثاً: نتيجة لندرة الدراسات المحلية تأمل هذه الدراسة في تقديم اسهام تطبيقي لقياس طبيعة وقوة العلاقة بين المتغيرات لإثراء أبحاث المراجعة مما قد يساعد على تبادل المعرفة بين الباحثين وقد يكون امتداداً للأبحاث السابقة ونقطة انطلاق لأبحاث ودراسات جديدة.

رابعاً: تستخدم الدراسة مقياس اتعاب المراجعة كمؤشر لجودة المراجعة من واقع الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي.

## 6- خطة البحث:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة البحث وأهدافه وسعيًا لاختبار فروضه الإحصائية يمكن للباحثة تقسيم بقية محتويات البحث على النحو التالي:

القسم الثاني: الإطار المفاهيمي لمتغيرات البحث الرئيسية.

القسم الثالث: الدراسات السابقة ذات الصلة بالبحث.

القسم الرابع: تحليل العلاقة بين المتغيرات واشتقاق فروض البحث.

القسم الخامس: الدراسة التطبيقية واختبار الفروض.

القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

## القسم الثاني: الإطار المفاهيمي:

### 2-1 مفهوم جودة المراجعة الخارجية:

يعد مفهوم جودة المراجعة الخارجية مصدر قلق للمراجعين والهيئات التنظيمية والمستثمرين ويعتبر قضية أساسية في أدبيات المحاسبة وعلى الرغم من ذلك لم يتبلور مفهوم محدد ومقبول بصورة عامة لجودة المراجعة بين الهيئات والباحثين وقد يرجع ذلك لعدم وجود محددات مرجعية متفق عليها لقياس القيمة الفعلية للجودة، كما أن الشفافية قد تكون محدودة بشأن العمل المنفذ ونتائج المراجعة بالإضافة إلى تباين وجهات نظر الأطراف المهتمة بجودة المراجعة (المراجعين، الإدارة، مستخدمي القوائم المالية، الجهات التنظيمية) حيث كل طرف يهتم بجودة المراجعة من وجهة نظره الخاصة، فجودة المراجعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية هي خلو القوائم المالية من أي تحريفات أو أخطاء، أما جودة المراجعة من وجهة نظر المراجع الخارجي تمثل مدى قدرته على الالتزام بالمعايير واستكمال جميع إجراءات المراجعة وفق منهجية المراجعة المتبعة من قبل مكتب المراجعة، وتنظر الجهات التنظيمية لجودة المراجعة العالية على أنها الالتزام بالمعايير المهنية وعلى نحو مغاير قد تكون الإدارة مهتمة بضمان تخفيض التكاليف وإنجاز المراجعة بأسرع وقت ممكن والحد من تعطيل سير عمل الشركة قدر المستطاع (مشابط، 2020؛

IAASB,2014;Knechel et al,2013)

وكان من أوائل الباحثين الذين اهتموا بوضع تعريف لجودة المراجعة هي دراسة DeAngelo (1981) حيث عرفت جودة المراجعة بأنها "احتمال قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف التحريفات الجوهرية في النظام المحاسبي والقوائم المالية والتقارير عن ذلك"، إلا أن Defond & Zhang (2014) يرى أن هذا التعريف لجودة المراجعة يقلل من دور المراجع الخارجي وفوائد جودة المراجعة العالية التي تمتد إلى ما هو أبعد من الاكتشاف البسيط للتحريفات الجوهرية ويرى جودة المراجعة بأنها "عملية بناء مستمرة وتشمل مسؤوليات المراجع الواسعة ويتوقع من المراجعين الخارجيين أن يأخذوا بعين الاعتبار ليس فقط ما إذا كان الخيارات المحاسبية للتعامل هي امتثال فني لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً ولكن أيضاً إلى أي مدى تعكس البيانات المالية بأمانة اقتصاديات الشركة الأساسية"، أما محمود(2021) فقد نظر لجودة المراجعة من خلال بعدين

الأول : قدرة المراجع الخارجي على فهم التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقارير عن تلك التحريفات عند حدوثها والثاني :قدرة المراجع الخارجي على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين إدارة المشروع ومستخدمي القوائم المالية. بينما أشار مجلس المحاسبة الحكومية بأمريكا The US Government Accountability Office إلى مفهوم جودة المراجعة "على أنها قيام المراجع بأداء عملية المراجعة طبقا لمعايير المراجعة المقبولة والمتعارف عليها وذلك لتوفير تأكيد معقول بأن مراجعة القوائم المالية و الإفصاحات المرتبطة بها تم تقديمها بما يتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها .

## 2-2 مفهوم الأمور الرئيسية للمراجعة:

هي تلك الأمور التي كانت لها بحسب الحكم المهني للمراجع الخارجي: الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية، والتي تتطلب اهتماما كبيرا منه عند تنفيذ عملية المراجعة، وتشكل تحديا للمراجع الخارجي عند الحصول على أدلة المراجعة الكافية والمناسبة، وعند تكوين رأي في القوائم المالية، وغالبا ما تستلزم أحكاما صعبة أو معقدة من جانب المراجع. وبالتالي قد تؤثر على استراتيجية المراجعة، وتخصيص الموارد، والجهد المبذول في المراجعة، ويمكن أن تتطلب مشاركة كبار العاملين والمختصين والخبراء في المحاسبة والمراجعة. بالإضافة إلى ذلك يتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من بين الأمور التي يتم ابلاغها للمكلفين بالحوكمة (ISA701).

## القسم الثالث: الدراسات السابقة

في الآونة الأخيرة اهتم العديد من الأكاديميين في الدول العربية والأجنبية باختبار العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة، وذلك بالاعتماد على العديد من مناهج البحث العلمي واستخدام مقاييس متعددة لقياس المتغيرات. ففي نيوزلندا، اختبرت دراسة AI- (2021) Mulla and Bradbury أثر معيار المراجعة الدولي (701) على جهود المراجعة وجودة المراجعة وذلك باستخدام بيانات 132 شركة خلال عام 2017 م، وقد توصلت الدراسة إلى عدم وجود تأثير للإفصاح الأولي عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جهود وجودة المراجعة. وبخلاف ذلك، وجدت دراسة (2019) Li et al. تحسين في جودة المراجعة بعد اعتماد نظام المراجعة الجديد في نيوزلندا وكان سبب هذا التحسن ارتفاع اتعاب المراجعة بنسبة 27.5%.

في الصين حاولت دراسة (Liao et al. (2019) معرفة ما إذا كانت التغييرات الجديدة (فقرة أمور المراجعة الرئيسية) في تقرير المراجع الخارجي لها عواقب غير مباشرة على اتعاب المراجعة وجودة المراجعة، وذلك باستخدام بيانات (1245) شركة خلال عام 2016م، وأظهرت الدراسة عدم وجود تأثير لفقرة أمور المراجعة الرئيسية على رسوم المراجعة وجودة المراجعة، في المقابل أشارت دراسة (Zeng et al. (2020) إلى وجود تحسن في جودة المراجعة بعد تطبيق معيار 701 في دولة الصين حيث انخفضت إدارة الأرباح وأصدر المراجعين آراء مراجعة غير متحفظة مع ملاحظات تفسيرية أو أصدروا آراء متحفظة بالإضافة إلى ارتفاع اتعاب المراجعة. وباستخدام بيانات (337) شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية بماليزيا خلال عام 2017م أظهرت دراسة (Shamsuddin and Masdor (2020) بأن تطبيق معيار المراجعة الدولي (701) ساهم في تحسين جودة المراجعة.

وفي دراسة ميدانية (مسحية) أجريت في استراليا توصل (Nguyen and Kend (2021) إلى أن هناك القليل من الاجماع بين بعض مجموعات أصحاب المصلحة حول ما إذا كانت التعديلات المتعلقة بأمور المراجعة الرئيسية قد أدت إلى تحسين جودة المراجعة أم لا. وأوضحت النتائج أن المراجعين والمنظمين وواضعي المعايير يقرون بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يكون مكلفا ويستغرق وقتا طويلا في التنفيذ، وأشار بعض من مراجعي الأربعة الكبار إلى أن هذه التعديلات أدت إلى تغييرات في الاستشارات الداخلية والمراجعة المستقلة وفي حين سخط المراجعون غير الأربعة الكبار الضوء على زيادة التفاعلات مع عملاء المراجعة نتيجة للتعديلات مما يساهم في تحسين جودة المراجعة.

وعلى نحو مخالف، توصلت دراسة (Suttipun (2021)، والتي اعتمدت على التحليل الإحصائي لبيانات (100) شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية بتايلند خلال الفترة 2016-2019م، إلى وجود علاقة موجبة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية وجودة المراجعة. وجاءت نتيجة دراسة (Terzi and Sen (2022) مؤيدة لهذه النتيجة حيث بينت الدراسة وجود علاقة كبيرة وهامه بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة في دولة تركيا كما أشارت أيضاً إلى أن بعض متغيرات التحكم مثل الرافعة المالية ونسبة تعقيد الأعمال وعمر الشركة تؤثر على جودة المراجعة.

وفي البيئة العربية، حاولت دراسة (Barghathi et al. (2021 معرفة تصورات المراجعين حول أثر فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الجديد على تخفيض إدارة الأرباح وتعزيز جودة المراجعة وتكلفة الوكالة المرتبطة بهم، واعتمدت الدراسة على اجراء المقابلات لتقصي آراء (13) مراجع خارجي من مكاتب مراجعة الأربعة الكبار و مكاتب مراجعة غير الأربعة الكبار في دولة الامارات، وتبين من خلال الدراسة أن إدراج "الأمور الرئيسية للمراجعة" يعزز من جودة المراجعة ويزيد من المساءلة الإدارية التي تؤدي إلى تقليل تكلفة الوكالة .

كما توصلت دراسة (Al-Lawati and Hussainey (2022، التي أجريت في دولة عُمان واعتمدت على التحليل الاحصائي لبيانات (36) شركة مالية مدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية خلال الفترة 2014-2019م، إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يؤدي إلى زيادة موجبة في جودة المراجعة

وفي المملكة العربية السعودية كانت دراسة (Al-Qahtani (2021 من أوائل الدراسات التي حاولت استكشاف تصورات المراجعين الخارجيين حول العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة. واعتمدت الدراسة على اجراء المقابلات مع (16) مراجع خارجي (11) منهم مشارك من مكاتب الأربعة الكبار و (5) من مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار ، وتوصلت الدراسة إلى دليل ضعيف بأن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يحسن من جودة المراجعة، حيث أشار 80% من المراجعين الذين تمت مقابلتهم إلى عدم وجود هذه العلاقة ، كما أشارت الدراسة أيضا ،وذلك بالاعتماد على أسلوب تحليل المحتوى لتقارير (153) شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة 2016-2018م، إلى أن الأمور الرئيسية للمراجعة تؤدي إلى زيادة في عبء العمل وأداء المراجعة في السنة الأولى من التطبيق من خلال زيادة عدد ساعات العمل في المراجعة والكتابة والتحقق من جودة الأمور.

وفيما يتعلق بالعلاقة بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة فقد توصلت دراسة Hafizah et al. (2022) إلى وجود تأثير إيجابي هام لتعقيد مهام المراجعة على جودة المراجعة في اندونيسيا. أما ما يتعلق بالعلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة فقد أظهرت دراسة (Sawan and Al-Saqqa (2013 وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة في ليبيا. كما توصلت دراسة (Al-Smairat et al. (2019، التي أجريت في الأردن، إلى وجود علاقة موجبة بين مدة المراجعة وحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة.

مما سبق ومن خلال فحص وتحليل الدراسات السابقة، يتبين أن الجدل مازال قائماً فيما يتعلق بالعلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة، حيث وجدت الدراسات السابقة نتائج مختلطة، ويلاحظ أيضاً أن هناك قصور واضحاً فيما يتعلق بدراسة أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة على جودة المراجعة الخارجية في الدول العربية بصفه عامة وفي المملكة العربية بصفة خاصة. ذلك إن المتغير الذي يتم اختباره قد يختلف أثره باختلاف البيئة التي يتم اختباره بها نتيجة لاختلاف الأنظمة والقوانين وحجم الاقتصاد والهيئات التنظيمية. وأيضاً وجود ندرة في الدراسات السابقة التي درست العلاقة بين تعقيد مهام المراجعة وحجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة خاصة في البيئة السعودية.

#### **القسم الرابع: تحليل العلاقة بين المتغيرات واشتقاق فروض البحث:**

##### **4-1 علاقة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسة بجودة المراجعة.**

أصدر معيار المراجعة (701) "الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" في يناير 2015 والذي يتضمن مجموعة من المعايير التي من المحتمل أن تغير قواعد اللعبة لأصحاب المصلحة ومهنة المراجعة (Masdour&Shamsuddin,2018) كما ورد في (PWC,2015)، حيث يهدف المعيار (701) الجديد إلى جعل تقرير المراجعة الخارجية أكثر إفادة للمستخدمين عن طريق توفير المزيد من الشفافية وتبسيط الضوء على أهم القضايا الخاصة بالشركة بالاعتماد على أدلة المراجعة والعمل المنجز خلال عملية المراجعة ولتحقيق هذا الهدف تناول المعيار العديد من المتطلبات التي يجب على المراجع الخارجي الالتزام بها عند تنفيذ المراجعة.

**أولاً:** تحديد الأمور الرئيسة للمراجعة التي كانت لها الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية وذلك بالاستناد على حكم المراجع والأدلة التي تم الحصول عليها كالمجالات التي يرتفع فيها خطر التحريف الجوهرى والمجالات التي تطلب اجتهاد مهم من جانب الإدارة.

**ثانياً:** الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة من خلال وصف كل أمر وعرض أسباب اعتبار الأمر من الأمور الرئيسة وكيفية معالجة الأمر أثناء المراجعة. ويعد ترتيب ووصف ومعالجة هذه الأمور مسألة حكم مهني.

**ثالثاً:** اتصال المراجع بالمكلفين بالحوكمة لمناقشة الأمور الرئيسة للمراجعة التي تم تحديدها ويعتزم الإفصاح عنها وإتاحة الفرصة لهم للاستيضاح أو إبلاغهم بقرارة بعدم وجود تلك الأمور.

رابعاً: يتطلب المعيار (701) من المراجع توثيق أعمال المراجعة من خلال تضمين التوثيق بجميع الأمور التي تطلبت اهتماما كبيرا منه ومبرراته في تحديد هذا الأمر كأمر رئيسي للمراجعة أم لا ومبرره في عدم وجود أي أمور رئيسية للمراجعة للإبلاغ عنها في تقريره (ISA701). وامتثال المراجع الخارجي لمثل هذه المتطلبات عند الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية التي تعتمد بشكل كبير على الحكم المهني للمراجع وعلى إجراءات المراجعة المطبقة والحصول على ما يكفي من أدلة المراجعة الكافية والأكثر اقناعا بالإضافة إلى تخصيص موارد وجهود إضافية من المرجح أن تزيد إلى أقصى حد ممكن من إجراء عمليات مراجعة عالية الجودة وتزيد من قدرات المراجع على اكتشاف الأخطاء أو السلوكيات الاحتمالية للشركة الخاضعة للمراجعة وبالتالي تحسين جودة المراجعة.

ولقد ناقشت بعض الدراسات السابقة بعض الأدلة التي تدعم ارتباط معيار (701) بالعديد من الدوافع التي من الممكن أن تحفز المراجع الخارجي على تحسين جودة عملية المراجعة والتي تشمل على: تعزيز شفافية عملية المراجعة، زيادة الشك المهني، زيادة خطر المقاضاة، تشجيع الاتصال مع المكلفين بالحوكمة وهي كالتالي:

#### 4-1-1-1 تعزيز شفافية عملية المراجعة:

أشارت العديد من الدراسات بأن متطلبات الإفصاح بموجب معيار (701) من الممكن أن يؤدي إلى زيادة شفافية مهنة المراجعة وقد تؤدي هذه الزيادة إلى زيادة مسؤولية ومساءلة المراجعين وبالتالي تحسين جودة المراجعة (IAASB,2014;Li et al.,2019)، وزيادة حجم المسؤولية الملقاة على المراجع الخارجي سوف تدفعه إلى ممارسة المزيد من الشك المهني وأداء إجراءات مراجعة إضافية وبذل المزيد من الجهود للحصول على أدلة مراجعة أكثر وأفضل لتحسين مستوى جودة خدمات المراجعة (Bedard et al., 2019;Reid et al.,2019).

#### 4-1-2 خطر المقاضاة :

إن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يقود إلى تعرض المراجع الخارجي إلى مسؤولية قانونية إضافية ويزيد من تعرضه لخطر المقاضاة وذلك لعدة اسباب منها: أن تقرير المراجعة الموسع سوف يحسن فهم المستثمرين لعملية المراجعة وربما يزيد من اشرافهم على عمل المراجع مما يضع الشركات ومراجعيها تحت مزيد من التدقيق لاسيما عندما يتعلق الامر بالإفصاح عن المخاطر (Gutierrez et al.,2018)، و في حال فشله في اكتشاف تحريفات جوهرية مرتبطة

بالإفصاحات الموجودة في فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة وذلك نتيجة للاعتقاد السائد بأن المراجع الخارجي كان على علم ومعرفة بهذه المخاطر الموجودة في القوائم المالية وكان من المفترض أن يقوم ببذل المزيد من الجهود والقيام بأداء إجراءات إضافية لمنع حدوث هذه التحريفات ومن ثم تزداد حجم مسئولية المراجع عن هذه التحريفات غير المكتشفة وأيضاً عند الإفصاح عن معلومات و أمور وقضايا خاصة بعملية المراجعة والتي كان سابقاً يتم تحديدها ومعالجتها داخلياً قد يؤدي إلى احتمالات تعرض المراجع الخارجي لخطر المقاضاة (موسى، 2021، ص. 900-905).

### 3-1-4 زيادة مستوى الشك المهني:

ينص معيار (701) على أن نموذج تقرير المراجع الجديد يؤدي إلى تركيز متجدد للمراجع على الأمور التي سيتم الإبلاغ عنها في التقرير مما قد يؤدي بشكل غير مباشر إلى زيادة الشكوك المهنية. (Ruhnke & Asbahr, 2019) وإذا أظهر المراجعون قدراً أكبر من الشك المهني سوف يبذلون اهتماماً إضافياً لمخاطر المراجعة الرئيسية والتي قد تساهم في زيادة جودة المراجعة وإدراك المستخدمين لها (Li et al., 2019). وقد اقترح مجلس The Council of Institutional Investor في رده على "The IAASB Exposure Draft 2013" إن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يزيد من جودة المنافسة بين شركات المراجعة خاصة في مجال الشك المهني" (Zeng et al., 2021).

### 3-1-4 الاتصال بالمكلفين بالحوكمة:

ذكرت جمعية المحاسبين القانونيين ACCA (2018) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يشجع على اجراء محادثات أفضل بين المراجعين والمكلفين بالحوكمة وتساعد أيضا على التركيز على مجالات المراجعة التي تتطلب حكماً أكثر دقة وبالتالي تساهم في رفع جودة المراجعة Shamsuddin&Masdor, 2020 (كما ورد في ACCA, 2018) ، ويرى Gimbar et al. (2016) أن معيار (701) يزيد من السلطة التفاوضية للمراجعين الخارجيين في مناقشة الأمور الجوهرية مع المكلفين بالحوكمة والضغط على الإدارة لإجراء التعديلات التي يرغبون بها لتجنب الإشارة إليها ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة وهذه السلطة قد تزيد من استقلالية المراجع الخارجي أكثر من قبل ، بالإضافة إلى أن هذا الاتصال سوف يلفت انتباه المديرين إلى الحسابات المتعلقة بالأمور الرئيسية للمراجعة ومن المرجح أن يتخذ المديرين إجراءات تؤدي إلى تحسين جودة البيانات المالية ، حيث توصل Gold et al. (2020) إلى أن المديرين الذين تلقوا تقرير مراجعة يتضمن فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة يميلون للإفصاح عن البيانات المالية بشكل أكثر



يقوم المراجع الخارجي بتسليط الضوء على مخاطرهم وشكوكهم للمساهمين وأصحاب المصلحة (Suttipun,2021).

### **خطر المقاضاة:**

إن احتمالية مقاضاة المراجع الخارجي في حال فشلة في اكتشاف التحريفات الجوهرية من الممكن أن يؤدي إلى خلق عقلية نمطية لتجنب المخاطر بدلا من ابتكار طرق لمواجهة خطر المراجعة بأسلوب مبتكر وبالتالي سيكون لخطر المقاضاة أثر سلبي على جودة المراجعة (IAASB,2014). و أوضح (Simunic et al.(2015) إن الامتثال لمعايير المراجعة قد يلغي المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي سواء تجاه المستثمرين او تجاه الشركة العميلة نفسها. ومن الضغوط التي قد يتعرض لها المراجع الخارجي ما يلي:

#### **- ضغط الوقت:**

إن إعداد هذه الفقرة يتطلب من المراجع بذل ساعات اضافيه في اختيار وتحديد ومناقشة هذه الأمور مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة بالإضافة إلى تبرير العمل المنجز مما يجعل المراجع الخارجي يستغرق وقتا طويلا لتنفيذ العملية. خاصة أن الأمور قد تكون فريدة لكل عميل وليست قوالب معدة مسبقا مما يترتب عليه تأخر في إصدار تقرير المراجعة وزيادة تكاليف المراجعة (Bedard et al,2019; Segal,2017; Reid et al., 2019).

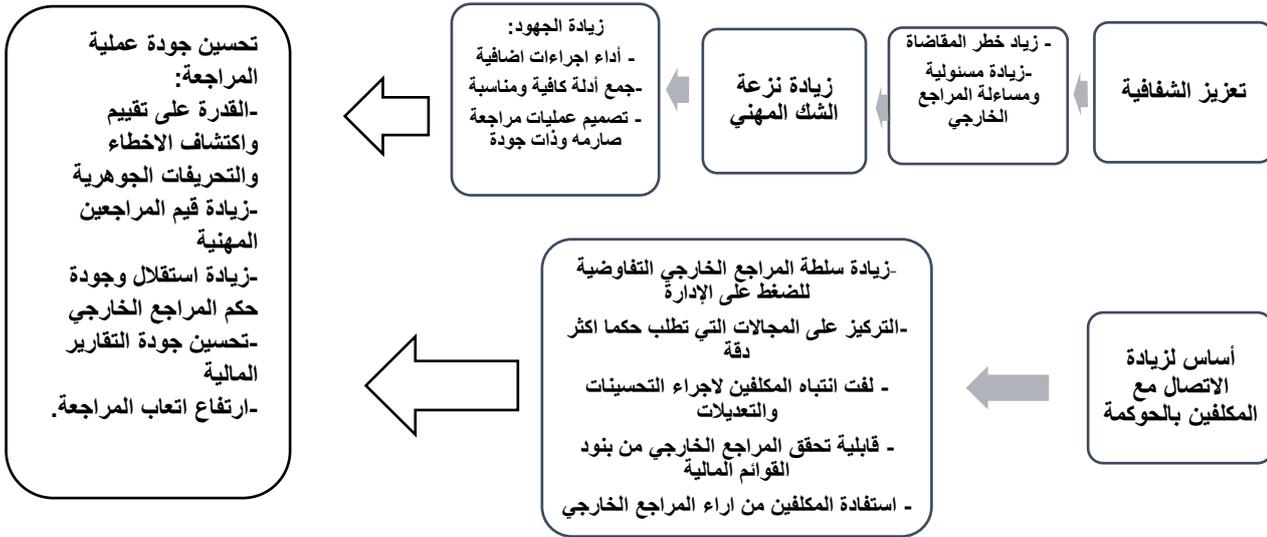
#### **- ضغط ارتفاع تكاليف المراجعة:**

إن الإفصاح عن الامور يتطلب بذل المزيد من الجهود وتصميم إجراءات صارمة واطافية وبالتالي سيكون هناك زيادة في تكاليف عملية المراجعة التي يصعب نقلها إلى العميل وذلك يؤدي إلى عدم الاهتمام بمستوى جودة المراجعة في سبيل تقليل التكاليف و/أو افصاح المراجعين لهذه الأمور بالشكل الذي لا يحقق الأهداف المرجوة منها من خلال الإفصاح عن كم كبير من المعلومات لإخلاء المسؤولية أو افصاح عن المعلومات الإضافية بلغة معيارية موحدة لتقليل الجهود والتكاليف والوقت المبذول في عملية المراجعة (عبد السميع،2021;Liao et al,2019).

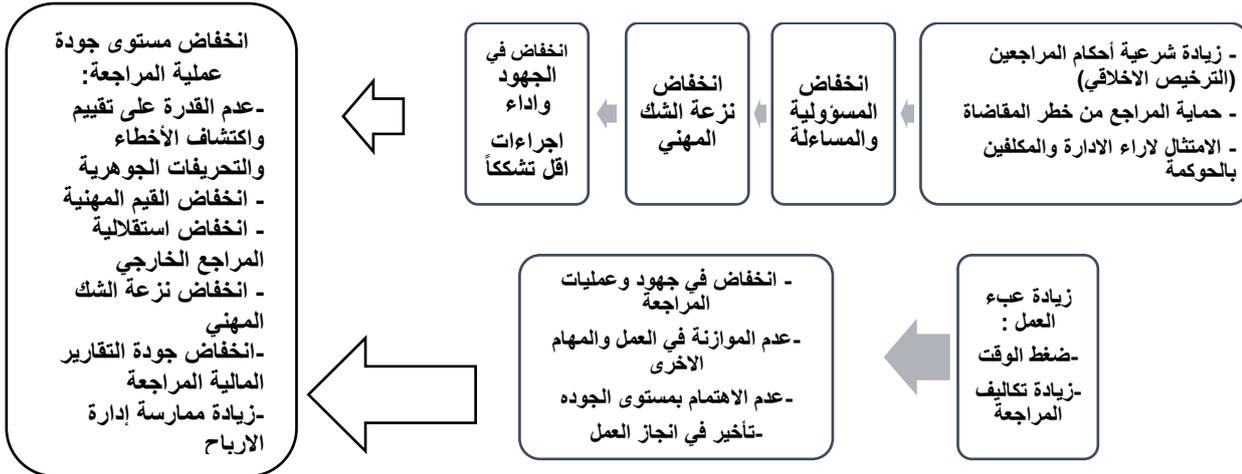
وفي ضوء ما سبق، يتضح للباحثة أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وما يتبعه من متطلبات وإجراءات قد يؤثر إيجاباً أو سلباً على جودة المراجعة بشكل غير مباشر، من ناحية قد يزيد من فرصة خلق بيئة للمراجع الخارجي تحتوي على العناصر الأساسية التي تحسن وتزيد من جودة عملية المراجعة، والذي أكد عليها إطار جودة المراجعة. وعلى الجانب الاخر الامتثال لمعيار 701 قد يضر بجودة عملية المراجعة وخلق بيئة خطره على الحكم المهني للمراجع الخارجي.

ويمكن تلخيص وتوضيح علاقة الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة من خلال الشكل رقم (1) ورقم (2)، وبناءً على ما سبق يمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث ليكون على النحو التالي:

H1: يوجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة الخارجية.



شكل رقم (1): العلاقة الموجبة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة المراجعة (إعداد الباحثة)



شكل رقم (2): العلاقة السالبة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة عملية المراجعة: (إعداد الباحثة)

#### 2-4 علاقة تعقيد مهام المراجعة بجودة المراجعة:

"إن تعقيد مهام المراجعة يعتبر بمثابة مرادف لكمية الطاقة الذهنية التي يجب أن يوليها الفرد لأداء مهمته أو كمية التجهيز البشري المطلوبة لأداء المهمة أو هيكل المهمة (مدخلات -التجهيز- مخرجات)" (محمد واخرون، 2018، ص. 455)، وقد ينشأ التعقيد إما من طبيعة المعلومات أو من الطريقة التي تعد بها المعلومات المطلوبة بما في ذلك عندما تكون آليات الاعداد بطبيعتها أكثر صعوبة في التطبيق.

وقد يتأثر تعقيد المهمة بعوامل خارجية مثل كمية المعلومات ووضوح التعليمات. ويمكن أن تختلف أيضا درجة تعقيد المهمة على حسب عدد الأدلة واتساقها بالإضافة إلى نوع وحجم رصيد الحساب وتتطلب المهام المختلفة مستويات مختلفة من الموارد والمعرفة والجهد (Santos&Cunha,2021). ووفقاً لنظرية انحياز الإسناد Attribution theory يُعد تعقيد المهام أحد العوامل الخارجية التي تؤثر على سلوك الشخص، فعندما يتم تكليف المراجع الخارجي بالعديد من المهام المعقدة وعالية الصعوبة، يمكن أن يؤدي إلى انخفاض أدائه والتأثير سلباً على جودة المراجعة (Prasanti&Yulianto,2017).

وبالنظر إلى الدراسات السابقة التي حللت العلاقة بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة يتضح وجود تباين في النتائج. حيث توصلت دراسة (Terzi and Sen (2022) و Hafizah et al. (2022) إلى وجود علاقة موجبة بين التعقيد وجودة المراجعة، وعلى نحو معاكس أشار Zeng et al. (2020) إلى وجود علاقة سالبة بين تعقيد مهام المراجعة (المقاس بنسبة الذمم المدينة والمخزون) وجودة المراجعة. أما Xiao et al. (2020) فقد أظهر وجود علاقة سالبة بين تعقيد مهام المراجعة (المقاس بعدد الشركات التابعة ونسبة الذمم المدينة) وجودة المراجعة ووجود علاقة موجبة بين تعقيد مهام المراجعة (المقاس بنسبة المخزون) وجودة المراجعة، وذكر أن تأثير جهود المراجعة على جودة المراجعة يكون ضعيفا عندما يكون العملاء أكثر تعقيدا نظرا لل صعوبات التي يواجهها المراجعون في اكتشاف الأخطاء.

ويمكن أن نستمد مما تم مناقشته أعلاه بأن تعقيد المهام وما يصاحبه من إجراءات وتكاليف وصعوبات يمكن أن يؤثر على أداء المراجع الخارجي ومستوى جهده، وبالتالي يؤثر على جودة المراجعة. وعلى ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث ليكون على النحو التالي:

H2: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

#### 3-4 علاقة حجم مكتب المراجعة بجودة المراجعة:

يعتبر حجم مكتب المراجعة أحد الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة. فهناك مكاتب المراجعة الصغيرة ومكاتب المراجعة المتوسطة ومكاتب المراجعة الكبيرة. وهناك العديد من المعايير المستخدمة للتمييز بين هذه المكاتب على سبيل المثال: عدد الشركاء، عدد العملاء، عدد العاملين بالمكتب، سمعة المكتب، الدعاوى القضائية المرفوعة على المكتب، اجمالي الإيرادات وغيرها من المعايير (Salehi et al.,2019)، وعلى هذا الأساس استخدم الأكاديميين حجم مكتب المراجعة كأحد الخصائص التي تؤثر على جودة المراجعة الخارجية، وكان من أوائل الدراسات التي اختبرت العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة دراسة DeAngelo (1981) التي انتهت بوجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، حيث أشارت بأن مكاتب المراجعة الكبيرة تقدم خدمات مراجعة عالية الجودة لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية كبيرة وامتلاكها اسم تجاري وسمعة كبيرة وهي أقل مساومة على استقلاليتها وهي أكثر مقاومة لضغوط العملاء للامتناع عن إنتاج تقارير دون المستوى المطلوب وتقوم باستثمارات مادية وتكنولوجية متخصصة وتدعم برامج تدريب الموظفين، وفي المقابل ترى بعض الدراسات ان جودة المراجعة لا ترتبط بالمكاتب الكبيرة فقط حيث جادل كلا من Lawrence et al. (2011) بأن مكاتب المراجعة الصغيرة (غير الأربعة الكبار) قد تقدم خدمات مراجعة عالية الجودة نظراً لمتعة هذه المكاتب بمعرفة عالية بالأسواق المحلية ولديهم علاقات أفضل مع العملاء مما يمكنهم من اكتشاف التحريفات الجوهرية.

وقد قدمت العديد من الدراسات أدله علميه على وجود علاقة موجبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة (Al-Lawati&Hussainey,2022, Setyaningrum,2023; Suttipun,2021;Zeng et al,2020) وتم تبرير وجود هذه العلاقة لأن مكاتب المراجعة الأربعة الكبار تكون أكثر حرصاً على تجنب المخاطر وحماية سمعتهم خاصة بعد القضايا المحاسبية التي حدثت سابقاً، وهي أكثر قدرة على مقاومة ضغوط الإدارة في حالات الصراع (الاختلاف)، وتمتلك موارد وقدرات تكنولوجية عالية مما يمكنها من تخطيط عمليات المراجعة بشكل أكثر فعالية واجراء اختبارات أكثر قوة، وأيضاً توفر التدريب والتحسين المستمر للمراجعين، وعلى العكس أشارت بعض الدراسات إلى وجود علاقة سالبة بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة (Kitiwong&Sarapaivanich,2020;Liao et al.,2019;

(Terzi&Sen,2022). أما دراسة (Gutierrez et al. (2018) فقد أظهرت عدم وجود علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة. وعلى ذلك يمكن اشتقاق الفرض الثالث للبحث ليكون على النحو التالي:

H3: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

### القسم الخامس: الدراسة التطبيقية واختبارات الفروض:

في هذا القسم سوف يتم عرض جوانب الدراسة التطبيقية من خلال توضيح مجتمع وعينة الدراسة، آلية قياس متغيرات الدراسة، الاختبارات الإحصائية المستخدمة، اهم نتائج الدراسة.

#### 1-5. مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة التطبيقية في الشركات المساهمة غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي الرئيسية خلال الفترة من عام 2017 م حتى العام 2021م، مع استبعاد الشركات المالية (البنوك، وشركات التأمين) بسبب لوائحها وقواعدها المحددة وبعد استبعاد الشركات التي لا تتوفر لديها بيانات كافية لمتغيرات الدراسة، فقد بلغ إجمالي الشركات المساهمة غير المالية الممثلة في عينة الدراسة (34) شركة بإجمالي مشاهدات بلغ (170) مشاهدة (سنة - شركة) مقسمة على اثني عشر قطاع.

جدول رقم (1) التوزيع القطاعي لعينة الدراسة

م	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات في عام 2017م	عدد المشاهدات في عام 2018م	عدد المشاهدات في عام 2019م	عدد المشاهدات في عام 2020م	عدد المشاهدات في عام 2021م
1	الطاقة	2	2	2	2	2	2
2	المواد الأساسية	14	14	14	14	14	14
3	السلع الرأسمالية	1	1	1	1	1	1
4	النقل	2	2	2	2	2	2
5	السلع طويلة الأجل	3	3	3	3	3	3
6	تجزئة السلع الكمالية	4	4	4	4	4	4
7	تجزئة الأغذية	1	1	1	1	1	1
8	إنتاج الأغذية	2	2	2	2	2	2
9	الرعاية الصحية	1	1	1	1	1	1
10	التطبيقات وخدمات التقنية	1	1	1	1	1	1
11	إدارة وتطوير العقار	2	2	2	2	2	2
12	الخدمات التجارية والمهنية	1	1	1	1	1	1
	المجموع	34	34	34	34	34	34

## 2-5 أدوات ومصادر الحصول على البيانات:

تم الاستناد على العديد من المصادر والادوات للحصول على بيانات الدراسة، كما يلي:

- إن اتعاب مكتب المراجعة لا يتم الإفصاح عنها من قبل الشركات التي يتم تداول أسهمها في المملكة العربية السعودية، حيث لا تتطلبها الأنظمة واللوائح المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة لذا فإنه لا بد من جمع البيانات من مصدر غير المصادر العامة المتاحة للجمهور (العديم، 2015، ص. 107، ص. 109)، لهذا السبب اتبعت الباحثة طريقة جمع البيانات المستخدمة في دراسة الحميد (1988) والتي اعتمدت على الاتصال بالعملاء والمراجعين وسؤالهم عن اتعاب المراجعة، ودراسة (2004) Al-Abaas التي اعتمدت على الاستبانة في جمع بيانات الاتعاب، وتم استخدام استبانة ذات أسئلة مفتوحة، للحصول على بيانات تتعلق باسم مكتب المراجعة ومبلغ اتعاب المراجعة المدفوعة من قبل الشركات المساهمة، وحدد في الاستبانة الغرض من جمع البيانات، وهدف الدراسة، كما وُعدت الشركات بإعطاء نسخة من نتائج البحث حال انتهائها، وتم التأكيد على السرية وعدم استخدام البيانات إلا لغرض البحث العلمي، وتم إرسال الاستبانة إلى الإدارة المالية واقسام المحاسبة والمراجعة وإدارة علاقات المساهمين في جميع الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي في 18-9-2022 م عن طريق البريد الإلكتروني (باستخدام تقنية google forms) وتمت متابعة غير المستجيبين عن طريق الاتصال الهاتفي والزيارة المباشرة وتسليم الاستبانة منوالة باليد لبعض الشركات المدرجة المتواجدة في جدة والدمام، وتم الحصول على آخر رد في 1-3-2023م، وكان عدد الردود 58 رد من منسوبي الشركات (المراجعون الداخليون - المديرون الماليون- مديرو الحسابات- إدارة علاقات المستثمرين) وكان (34) منها صالحة للاستخدام، وتم الامتناع عن الإفصاح عن اتعاب المراجعة من (19) شركة، بالإضافة إلى ذلك تم تعميم الاستبانة على جميع مكاتب المراجعة بواسطة إدارة العلاقات العامة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتاريخ 23-10-2022 م ولم يتم الحصول على أي استجابة، ولقد حاولت الباحثة الرجوع إلى إعلانات الجمعية العامة للحصول على بيانات اتعاب المراجعة ووجدت ندرة شديدة في الإفصاح عن اتعاب المراجعة حيث اكتفت معظم الشركات بإدراج فقرة يتم فيها تحديد اسم مكتب المراجعة دون تحديد مبلغ الاتعاب (في حدود علم الباحثة)، وإن حجم العينة التي تم الحصول عليها قد يكون مناسباً حيث أشار دويدري (2000) بأن

حجم العينة الذي يتراوح بين (30-500) مفردة يعد ملائماً لمعظم أنواع البحوث، وذكر التائب (2018) أنه في البحوث الارتباطية يجب ألا يقل حجم العينة عن (30) مفرداً.

- تم الحصول على البيانات المتعلقة بالمتغيرات المستقلة والمتغيرات الضابطة من تقارير المراجعة، القوائم المالية المنشورة، وتقارير مجلس الإدارة، وتمثل المصادر التي اعتمدت عليها الباحثة لتوفير البيانات في الموقع الإلكتروني الخاص بسوق الأوراق المالية السعودي [www.saudiexchange.sa](http://www.saudiexchange.sa) وكذلك موقع أرقام لتداول المعلومات <https://www.argaam.com>

### 3-5 نموذج الدراسة:

$AUDITFEE_{it}$

$$= \beta_0 + \beta_1 KAMNUM_{it} + \beta_2 SUB_{it} + \beta_3 REC_{it} + \beta_4 BIG4_{it} + \beta_5 COMPSIZE_{it} + \beta_6 PROF_{it} + \beta_7 LEV_{it} + \beta_8 INV_{IT} + \varepsilon_{it}$$

حيث إن:

$AUDITFEE_{it}$  أتعاب المراجعة الخارجية للشركة (i) في نهاية الفترة (t)  
 $KAMNUM_{it}$  عدد الأمور الرئيسية للمراجعة المفصح عنها في تقرير المراجع المستقل للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$SUB_{it}$ : عدد الشركات التابعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$REC_{it}$ : نسبة الذمم المدينة للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$BIG4_{it}$ : حجم مكتب المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$COMPSIZE_{it}$ : حجم الشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$PROF_{it}$ : ربحية الشركة محل المراجعة للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$LEV_{it}$ : الرافعة المالية للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$INV_{IT}$ : نسبة المخزون للشركة (i) في نهاية الفترة (t)

$\varepsilon_{it}$ : الخطأ العشوائي

### 4-5 توصيف متغيرات الدراسة وطرق قياسها:

لأغراض اختبار الفروض تقوم الباحثة في هذا الجزء بعرض متغيرات الدراسة والتعريفات الإجرائية لها من خلال العرض التالي:

#### 1-4-5 المتغير التابع: جودة المراجعة الخارجية:

تعددت المقاييس التي استخدمها الباحثون لقياس جودة المراجعة وتشمل المقاييس الأكثر شيوعاً واستخداماً بين الباحثين عند قياس جودة المراجعة لأغراض التحليل الإحصائي في كلا من معامل استجابة الأرباح، وإعادة إصدار القوائم المالية، وإدارة الأرباح (الهوري، 2020). ولغرض قياس جودة المراجعة في البحث الحالي، ستعتمد الباحثة على مقياس اتعاب المراجعة الخارجية وذلك لعدة أسباب: إن اتعاب المراجعة يمكن أن تقيس الجهود التي يبذلها المراجع الخارجي في المراجعة، كما تستخدم بشكل شائع لاختبار ما إذا كانت جودة المراجعة مرتبطة بخطر المقاضاة، وهي أيضاً تعتبر مستمرة وبالتالي تلتقط الاختلافات الدقيقة في المراجعة، وإن نسبة الاجماع بين الباحثين على هذا المؤشر مرتفعة ونسبة الخطأ متوسطة (Defond&Zang,2014)، ووفقاً لنظرية الإشارات يمكن أن يشير السعر إلى تمايز في مستويات الجودة (Al-Lawati&Hussainey,2022). وأثبتت الدراسات بأن زيادة اتعاب المراجعة التي يتلقاها المراجعين الخارجيين تؤدي إلى زيادة في الأداء وجودة العمل وبالتالي تزيد من جودة المراجعة (Liao et al.,2019). وأشارت دراسة السديري والشهري (2022) بأن جودة المراجعة بالمملكة العربية السعودية مرتبطة بالأتعاب الجيدة، وأن الاتعاب الجيدة لكل عملية تعزز من العناية المهنية والأمانة والاستقامة وعلى النقيض إن انخفاض اتعاب المراجعة يؤثر سلباً على مبدأ الموضوعية والاستقلالية والمسؤولية وعلى تقرير المراجع وبالتالي يؤدي إلى جودة منخفضة تؤثر على مصلحة المجتمع والاقتصاد ككل، لذلك تتوقع هذه الدراسة أن ارتفاع مؤشر اتعاب المراجعة سيكون دليلاً على ارتفاع جودة المراجعة.

كما تعرف اتعاب المراجعة الفعلية بأنها "المبلغ المالي الذي يتقاضاه المراجع الخارجي مقابل أعمال المراجعة الخارجية وتتكون الأتعاب الفعلية من الاتعاب العادية التي تعكس تكاليف جهود المراجعين الخارجيين ومخاطر التقاضي والأرباح العادية، ومن الأتعاب غير العادية الخاصة بالعلاقة بين المراجع الخارجي والعميل" (Choi et al.,2010) وسوف يتم احتساب اتعاب المراجعة من خلال اللوغاريتم الطبيعي لقيمة اتعاب المراجعة الخارجية (دون الخدمات الأخرى كتقديم الاستشارات والخدمات المحاسبية وخدمات الزكاة والضرائب).

## 2-4-5 المتغيرات المستقلة:

- الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة:  
تم قياسه من خلال عدد الأمور الرئيسية للمراجعة المفصّل عنها في تقرير المراجع الخارجي (Suttipun,2021;Ferreira& Morais, 2020).
- تعقد مهام المراجعة:  
تم استخدام مقياس عدد الشركات التابعة ومقياس نسبة الذمم المدينة كمقياس لتعقد مهام المراجعة وذلك لأن هذه البنود تحتاج إلى مستوى جهد كبير من المراجع الخارجي ومن ثم زيادة وقت وتكاليف وإجراءات المراجعة ومن ثم التأثير على جودة المراجعة
- عدد الشركات التابعة: إجمالي عدد الشركات التابعة لكل شركة مدرجة في السوق السعودي (Li et al.,2019)
- نسبة الذمم المدينة: وتم احتسابه عن طريق قسمة إجمالي الذمم المدينة على إجمالي الأصول في نهاية العام (Gutierrez et al.,2018;Li et al.,2019; Liao et al.,2019).
- حجم مكتب المراجعة:  
يعتبر حجم مكتب المراجعة إحدى الخصائص التي يتم على أساسها التمييز بين مكاتب المراجعة وتم احتسابه بمتغير وهمي يأخذ الرقم 1 إذا كان مكتب المراجعة من الأربعة الكبار أو أحد شركائها ويأخذ صفر بخلاف ذلك. (Al-Lawati&Hussainey,2022).

## 3-4-5 المتغيرات الضابطة:

تشمل المتغيرات الضابطة Control Variables المؤثرة على المتغير التابع لكنها لا تدخل في نطاق الدراسة وتم اضافتها في نموذج الانحدار المتعدد لعزل اثرها عن أثر المتغيرات المستقلة في البحث ،وتتمثل في عدد من المتغيرات التي ثبتت معنوية تأثيرها على اتعاب المراجعة، ومنها حجم الشركة محل المراجعة والمخاطر ذات الصلة و التعقيد (Simunic,1980) ، بالإضافة إلى ذلك إذا لم يتم التحكم بشكل كاف في الاختلافات المقطعية في جهد المراجع الناتجة عن الاختلافات في خصائص الشركة محل المراجعة يمكن أن تكون الاستنتاجات خاطئة في الدراسات التي تستخدم أتعاب المراجعة " Lawrence et al., 2011 كما ورد في O'Keefe et al. 1994 ، وتتمثل المتغيرات الضابطة للدراسة الحالية على النحو التالي:

- حجم الشركة محل المراجعة:

يتم احتسابه من خلال اللوغاريتم قيمة إجمالي أصول الشركة محل المراجعة في نهاية العام (AI-  
(Lawati&Hussainey,2022; Elmarzouky et al. ,2022Terzi&Sen,2022)

- الربحية: يتم احتساب مستوى ربحية الشركة عن طريق احتساب العائد على الأصول وذلك عن طريق قسمة صافي الربح بعد الضريبة على إجمالي الأصول في نهاية العام (AI-  
(Sharawi,2022; Shamsuddin & masdour,2020; Suttipun,2021)

- الرافعة المالية: يتم احتسابه عن طريق قسمة إجمالي التزامات الشركة على إجمالي أصولها في نهاية العام (عيطه،2020؛ بلال والإسداوي،2020).

- نسبة المخزون: تم احتسابه عن طريق قسمة إجمالي المخزون على إجمالي أصول الشركة في نهاية العام (Gutierrez et al.,2018; ; Johl et al.,2021;Li et al.,2019; Liao et al.,2019; Reid et al.,2019)

5-5 التحليل الإحصائي واختبار فروض البحث:

اعتمد تحليل بيانات الدراسة التطبيقية على برنامج STATA (version16) وذلك من خلال استخدام بعض الأساليب الإحصائية كالإحصاء الوصفي، ومعامل بيرسون، وتحليل الانحدار باستخدام نموذج التأثيرات الثابتة.

5-5-1 الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة:

جدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variables	Mean	Median	Max.	Min.	Std. Dev.
AUDITFEES	12.7240	12.6666	15.9860	11.1509	0.8398
KAMNUM	2.2765	2.0000	6.0000	0.0000	1.0491
PROF	0.0497	0.0476	0.3225	-0.2064	0.0821
LEV	0.3275	0.2506	0.8682	0.0070	0.2351
COMPSIZE	18.7886	19.8237	22.4162	13.2368	2.7506
BIG4	0.3824	0.0000	1.0000	0.0000	0.4874
SUB	3.6824	1.0000	36.0000	0.0000	6.5565
INV	0.1312	0.0900	1.3064	0.0000	0.1565
REC	0.1023	0.0566	0.5134	0.0000	0.1224

يعرض جدول رقم (2) أعلاه الإحصاءات الوصفية للمتغيرات محل الدراسة ومن خلالها نستطيع تحديد أكبر المتوسطات وأصغرها وقيم انحرافها، وبالتالي من نتائج الجدول أعلاه يمكن ملاحظة ما يلي:

فيما يتعلق بالمتغير التابع: بلغ المتوسط الحسابي لأتعاب المراجعة (AUDITFEES) والذي يمثل جودة المراجعة الخارجية 12,7240 مما يدل على ارتفاع اتعاب المراجعة لدى شركات الدراسة، كما بلغت أعلى قيمة لأتعاب المراجعة 15,9860 بينما كانت أقل قيمة 11,1509 وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري 0.8398، وهو ما يشير إلى تقارب اتعاب المراجعة لدى الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية محل البحث. وفيما يتعلق بالمتغيرات المستقلة: يمكن ملاحظة أن الوسط الحسابي عدد الأمور الرئيسية للمراجعة (KAMNUM) بلغ 2,2765 مما يدل على ارتفاع عدد الأمور الرئيسية للمراجعة لدى شركات الدراسة. وقد بلغت أعلى قيمة لعدد الأمور الرئيسية للمراجعة 6 بينما كانت أقل قيمة صفر. وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري 1,0491، والمتغير المستقل تعقد مهام المراجعة المقاسة بنسبة الذمم المدينة (REC) بلغ المتوسط 0,1023 مما يدل على ارتفاع طفيف لحجم نسبة الذمم المدينة لدى شركات الدراسة، حيث بلغت أعلى قيمة 0.5134 بينما كانت أقل قيمة صفر بانحراف معياري قدره 0.1224. كما بلغ متوسط عدد الشركات (SUB) 3,6824 مما يدل على ارتفاع طفيف لمتوسط عدد الشركات لدى شركات الدراسة؛ وقد بلغت قيمة الانحراف المعياري 6,5565 مما يدل على وجود تباين كبير لدى شركات عينة الدراسة وقد بلغت أعلى قيمة 36 بينما كانت أقل قيمة صفر.

ومن خلال جدول الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة يمكن ملاحظة زيادة الانحراف المعياري في العينة ككل لمتغيرات الدراسة حيث بلغت أعلى قيمة للانحراف المعياري 6,5565 بالمتغير المستقل تعقيد الشركة المقاسة بعدد الشركات التابعة (SUB) بينما بلغت أقل قيمة للانحراف المعياري 0,082 للمتغير الضابط ربحية الشركات (PROF). وبالتالي تشير نتائج الانحراف المعياري لبعض متغيرات شركات الدراسة على عدم التجانس بين هذه الشركات نظراً للارتفاع النسبي للانحراف المعياري بين شركات العينة في بعض قطاعات الدراسة، كما أنه مرتفع أيضاً خلال فترة الدراسة لكل شركة على حدة، مما يشير إلى وجود تذبذب وتباين كبير بين هذه المتغيرات.

## 2-5-5 مصفوفة الارتباط بين جميع متغيرات الدراسة:

جدول (3) مصفوفة الارتباط بين جميع متغيرات الدراسة

	AQ	KAMNUM	PROF	LEV	COMPSIZE	BIG4	SUB	INV	REC
AUDITFEES	1								
KAMNUM	0.0692 (0.3698)	1							
PROF	0.1006 (0.1917)	-0.2518* (0.0009)	1						
LEV	0.1826* (0.0172)	-0.0691 (0.3703)	-0.1321 (0.0860)	1					
COMPSIZE	-0.0079 (0.9187)	0.0139 (0.8577)	-0.0480 (0.5342)	-0.1152 (0.1346)	1				
BIG4	0.4886* (0.000)	-0.3468* (0.000)	0.2114* (0.0057)	0.1340 (0.0815)	-0.1161 (0.1318)	1			
SUB	0.3996* (0.000)	0.0662 (0.3912)	-0.0747 (0.3333)	0.4353* (0.000)	-0.1554* (0.0431)	0.2086* (0.0063)	1		
INV	-0.0744 (0.3351)	-0.0839 (0.2767)	0.1153 (0.1342)	0.1388 (0.0710)	-0.1712* (0.0256)	-0.0702 (0.3628)	-0.0419 (0.5876)	1	
REC	-0.2027* (0.0080)	-0.0400 (0.6041)	0.0679 (0.3789)	0.2765* (0.0003)	-0.0607 (0.4318)	0.0102 (0.8954)	0.2269* (0.0029)	0.3773* (0.000)	1

حيث أن \*تعني أن المعلمة معنوية إحصائياً سواء عند المستوى 10% أو 5% أو 1% على الترتيب.

يقدم الجدول رقم (3) أعلاه، مصفوفة ارتباط بيرسون بين جميع متغيرات الدراسة. حيث اتضح أن جميع متغيرات الدراسة ظهرت بقيم ارتباط أقل من 80%. بما يدل على عدم وجود مشكلة الازدواج الخطي (Multicollinearity) في البيانات محل الدراسة.

## 3-5-5 تحليل الانحدار واختبار فرضيات الدراسة:

لغرض اختبار فروض الدراسة نموذج السلاسل الزمنية المقطعية بالتأثيرات الثابتة Fixed Effects Panel Data Model كالتالي:

جدول رقم (4) تقدير معلمات نموذج الدراسة باستخدام نموذج التقديرات الثابتة Model fixed effect

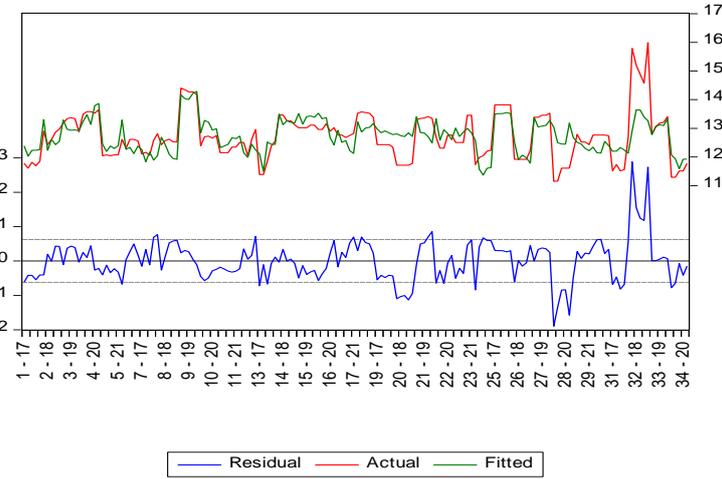
Variables	Fixed Effects Model		
	Estimate	Std.Err.	T-value
KAMNUM	0.2316***	0.0750	3.0900
PROF	-0.0626	0.3368	-0.1900
LEV	-1.3339	1.1590	-1.1500
COMPSIZE	0.0346*	0.0228	1.5200
BIG4	0.0620**	0.0240	2.5800
SUBS	1.0856**	0.5414	2.0100
INV	-0.0002	0.0061	-0.0300
REC	0.3751**	0.1651	2.2700
Constant	8.7065***	1.4368	6.0600
Number of observations	170		
Model Fit.	statistic = 3.71-F P-value = 0.0006		
R-squared	Within	Between	Overall
	0.6956	0.0639	0.6535
	F test that all $u_i=0$ ; F(33,128) = 60.76 Prob > F = 0.0000		

- حيث إن \*، \*\*، \*\*\*: تمثل القيمة الإحصائية لـ T-Statistic يعني أن المعلمة معنوية إحصائياً سواء عند المستوى 10% أو 5% أو 1% على الترتيب

توضح نتائج الجدول أعلاه باستخدام نموذج السلاسل الزمنية المقطعية بالتأثيرات الثابتة Fixed Effects Panel Data Model أن النموذج المستخدم معنوي إحصائياً لأن قيمة P-value لاختبار فيشر F-statistic أقل من 5%، وهذا يدل على أنه يوجد تأثير معنوي للمتغيرات المستقلة على المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية (AQ) للشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودية، كما توضح نتائج الجدول أيضاً القدرة التفسيرية للنموذج من خلال قيمة معامل التحديد (R-squared) والتي بلغت نسبة 65.35%، بمعنى أن المتغيرات المستقلة تفسر حوالي 65.35% من التغير الذي في المتغير التابع جودة المراجعة الخارجية (AQ)، وأن النسبة المتبقية ترجع إلى تأثير عوامل عشوائية أخرى، كما يتضح من نتائج تحليل فرضيات الدراسة أن معظم متغيرات النموذج ذات دلالة إحصائية لأن قيم P-value لهذه المتغيرات أقل من 5%.

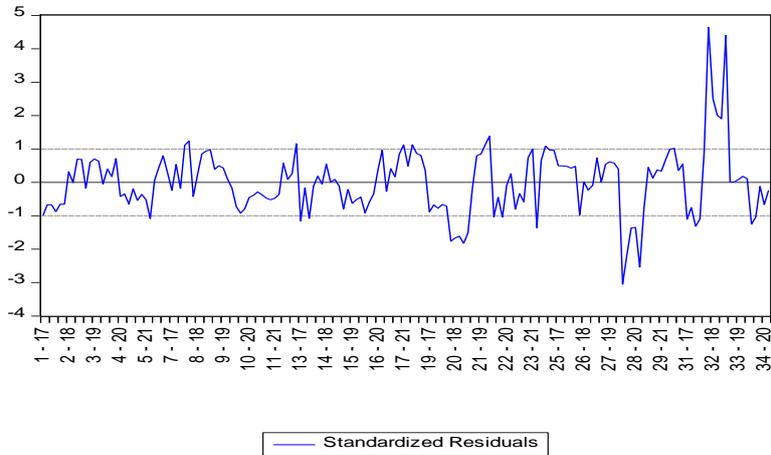
## - التحقق من شرط الخطية بالنموذج محل الدراسة:

يسمح فحص شكل الانتشار Scatter Plot للبواقي Residuals في اختبار الخطية Linearity لنموذج الانحدار المستخدم، ومن المفترض أن الفرق بين القيم الحقيقية والمقدرة للمتغير التابع جودة المراجعة الخارجية المقاس بالأتعاب (Auditfees) له توزيع طبيعي، وأيضاً من المفروض أن البواقي لها علاقة خطية مع القيمة المقدرة للمتغير التابع جودة المراجعة الخارجية المقاس بالأتعاب (Auditfees)، وأن التباين للبواقي متساوي لكل القيم المقدرة. والانحرافات البسيطة في العلاقة الخطية لا تكون جديّة، أما الانحرافات المتوسطة إلى المرتفعة قد تؤدي إلى قيم تقديرية أقل للعلاقة بين متغيرات الدراسة.



شكل رقم (3)

يمثل الشكل السابق أعلاه الشكل رقم (3) انتشار البواقي Residuals مع القيم الفعلية والمتوقعة ومنه يتضح وجود نمط معين للنقاط في الشكل ويتسق ذلك مع شرط الخطية،



شكل رقم (4)

يتضح أيضاً من الشكل رقم (4) أن البواقي Residuals تتوزع بشكل عشوائي على جانبي الخط، وبالتالي نستنتج أنها لا تواجه تباين كبير، كما لا توجد بها قيم متطرفة. Outliers.

#### 5-5-4 مناقشة وتفسير نتائج الدراسة:

- تشير نتائج الجدول رقم (4) أعلاه إلى وجود علاقة موجبة ومعنوية بين عدد الأمور الرئيسية للمراجعة (KAMNUM) وجودة المراجعة المقاسة بأتعاب المراجعة (AUDITFEES) حيث بلغ معامل الانحدار (0.2316) عند مستوي معنوية أقل من 1% مما يعني أنه كلما زاد عدد أمور المراجعة المفصح عنها في تقرير المراجع الخارجي أدى ذلك إلى زيادة في اتعاب المراجعة والذي يعني زيادة عمل وإجراءات المراجعة وزيادة الجهود، وبالتالي تحسين جودة المراجعة ويمكن أن يعلل سبب وجود هذه العلاقة إلى أن الزيادة في عدد أمور المراجعة الرئيسية يعني زيادة الشفافية عن المخاطر الخاصة بالشركة محل المراجعة من وجهة نظر المراجع، مما يزيد من حجم المسؤولية والمساءلة وخطر المقاضاة والذي دفع المراجعين الخارجيين إلى رفع مستوى الشك المهني وبذل مستوى عال من الجهود وزيادة عدد ساعات العمل وزيادة اتعاب المراجعة وبالتالي عزز من جودة المراجعة الخارجية. إضافة إلى ذلك قد يكون للتغيرات الحديثة في السوق السعودي من ارتفاع الرقابة والمساءلة وحماية حقوق المساهمين دور في هذه النتيجة، والتي تتفق مع ما توصلت إليه دراسات ( Al-Lawati&Hussainey,2022; Terzi&Sen,2022; Suttipun,2021; Shamsuddin&Masdor,2020; Zeng et al.,2020; Li et al.,2019) وتختلف مع دراسات أخرى من حيث عدم وجود علاقة معنوية بين الإفصاح عن الأمور وجودة المراجعة. (Kitiwong&Sarapaivanich,2020, Nguyen&Kend,2021; Rautiainen et al.,2021;;Yang,2021; Alqahtani,2021)

- كذلك وجود علاقة سالبة ومعنوية بين نسبة الذمم المدينة (REC) واتعاب المراجعة (AUDITFEES) ، حيث بلغ معامل الانحدار (0.3751) عند مستوي معنوية أقل من 5% ويدل ذلك أنه كلما زادت نسبة الذمم المدينة انخفضت اتعاب المراجعة بما يعني انخفاض الجهود وساعات العمل وبالتالي انخفاض جودة المراجعة، ويرجع ذلك إلى أن تقييم حسابات الذمم المدينة مهمة معقدة وعالية الصعوبة وتتطلب التنبؤ بالأحداث المستقبلية وتنفيذ إجراءات محددة ويمكن أيضاً أن المراجعين المكلفين لم تتوفر لديهم المهارات والمعرفة الكافية والوقت المناسب للتقييم وأيضاً واجهوا صعوبة في تعديل إجراءات المراجعة المخطط لها استجابة للمخاطر (Knechel et

(al.,2013;Simunic,1980) مما أثر على أداءهم وبالتالي خفض ذلك من جودة المراجعة. وتتوافق هذه النتيجة مع تفسير نظرية انحياز الاسناد التي تفيد بأن تكليف المراجع الخارجي بمهمة معقدة وعالية الصعوبة يؤدي إلى انخفاض أداءه والتأثير سلباً على جودة المراجعة، وقد يكون سبب انخفاض الجودة وجود قصور في تنفيذ المكاتب لإجراءات المراجعة المتعلقة ببند الذمم المدينة التجارية.

وعلى العكس وجدت الدراسة علاقة موجبة ومعنوية بين تعقيد مهام المراجعة مقاسة بعدد الشركات التابعة (SUBS) وأتعاب المراجعة (AUDITFEES) ، حيث بلغ معامل الانحدار (1.0856) وذلك عند مستوي معنوية أقل من 5% ، مما يعني أن زيادة عدد الشركات التابعة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي يؤدي إلى زيادة أعمال المراجعة والجهود مما أدى إلى زيادة في الجودة وقد يكون ذلك بسبب أن المراجع الخارجي لم يواجه صعوبات عالية أو تعقيدات عند مراجعة الشركات التي لديها عدد من الشركات التابعة وقد توافرت لديه معلومات وتعليمات واضحة وأدلة وتكاليف كافية ومناسبة لفحص البيانات وإجراء الاختبارات مما حسن من أداءه وجهوده وبالتالي حسن ذلك من جودة المراجعة ، تتفق هذه النتائج مع نتائج الدراسات التي أظهرت وجود علاقة بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة (Hafizah et al.,2022; Terzi&Sen,2022;Xiao et al.,2020; Zeng et al.,2020) وتختلف مع الدراسات التي لم تجد علاقة بين المتغيرات (Adeyemi&Fagbemi,2010;Prasanti&Yulianto,2017) ، وعليه يمكن قبول الفرض الثاني للدراسة الذي يشير إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة مقاسة بأتعاب المراجعة.

- وجود علاقة موجبة ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة (BIG4) واتعاب المراجعة (AUDITFEES) حيث بلغ معامل الانحدار (0.0620) عند مستوي معنوية أقل من 5% ، مما يشير إلى أن ارتباط الشركات المدرجة بالسوق السعودي بأحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار يؤدي إلى زيادة في اتعاب المراجعة مما يعني زيادة في جودة المراجعة. ويرجع ذلك إلى أن مكاتب المراجعة الكبيرة تتقاضى اتعاب مراجعة عالية وتقدم خدمات مراجعة عالية الجودة لما لديها من إمكانيات مادية وبشرية كبيرة واملاكها اسم تجاري وسمعة كبيرة وهي أقل مساومة على استقلاليتها وتقوم باستثمارات مادية وتكنولوجية متخصصة وتدعم برامج تدريب الموظفين ( DeAngelo,1981) ، وعليه يمكن قبول الفرض الثاني للدراسة الذي يشير إلى جود علاقة وأثر

ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة مقاسة بألعاب المراجعة، تتفق هذه النتيجة مع دراسات (Salman& y Setyaningrum,2023; Hussainey,2022; Suttipun,2021; Johl et al.,2021; Zeng et al.,2020; Sawan&Alsaqqa ,2013; Alsmairat et al.,2019) وتختلف مع دراسات توصلت إلى وجود علاقة سالبة ومعنوية بين حجم مكتب المراجعة (BIG4) وجودة المراجعة (Terzi&Sen,2022 ;Liao et al.,2019);Kitiwong&Sarapaivanich,2020

- فيما يتعلق بالمتغيرات الضابطة تظهر النتائج وجود علاقة موجبة ومعنوية بين حجم الشركة COMPSIZE و اتعاب المراجعة AUDITFEES عند مستوى معنوية أقل من (10%) ما يدل على أنه كلما زاد حجم الشركة محل المراجعة زادت اتعاب المراجعة، وذلك قد يعل بأن الشركات كبيرة الحجم تكون ذات عمليات أكبر وذات مركز مالي يتضمن الكثير من الأصول والالتزامات وتضم عدد أكبر من أصحاب المصلحة وخطوط انتاج معقدة مما يتطلب أعمال مراجعة عالية والمزيد من الجهد مما يزيد من اتعاب المراجعة (؛ الحميد،1988؛ صبيحي،1995؛ الحميد،1995؛ Elmarzouky et al.,2022; Joshi et al.,2021)، وتتفق هذه النتيجة مع (Elmarzouky et al ,2022; Li et al.,2019; Liao et al.,2019)، بينما لم تشير بقية المتغيرات والمتمثلة في (PROF,LEV,INV) إلى أي علاقة إحصائية معنوية.

## القسم السادس: الخلاصة والنتائج والتوصيات:

### 1-6 الخلاصة والنتائج:

في ظل تنامي الاقتصاد السعودي وانفتاح السوق عالميا، سعت المملكة العربية السعودية إلى تطبيق معيار المراجعة الدولي رقم 701 "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل" سعيا منها لإعطاء المساحة والمرونة للمراجعين الخارجيين عند كتابة تقاريرهم وزيادة الشفافية والقيمة الاتصالية لتقارير المراجعة وتعزيز ثقة المستثمرين واتخاذ قرارات سليمة وزيادة الاستثمار بين المملكة العربية السعودية والدول الأخرى ، لذا جاء هذا البحث بهدف قياس وتحديد أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع على جودة المراجعة الخارجية في المملكة العربية السعودية ، كذلك تحديد أثر تعقيد مهام المراجعة وحجم مكتب المراجعة على جودة المراجعة الخارجية. ولتحقيق أهداف البحث واختبار فروضه، تم استخدام نموذج الانحدار المتعدد

بالتطبيق على عينة مكونة من (34) شركة غير مالية تنتمي إلى قطاعات مختلفة في سوق الأوراق المالية السعودي خلال الفترة 2017م-2021م وتوصل البحث إلى مجموعة نتائج وهي:

- وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

-وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين تعقيد مهام المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

-وجود علاقة وأثر ذو دلالة إحصائية بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية.

## 6-2 قيود وحدود الدراسة:

على الرغم من أن نتائج البحث تقدم الكثير من الأدلة إلا أنها تخضع لمجموعة من القيود التي ربما تحد (تخفض) من إمكانية التعميم:

1- تركيز البحث على الشركات غير المالية المدرجة في سوق الأوراق المالية السعودي وبالتالي قد لا تكون النتائج قابلة للتعميم بسهولة على الشركات المالية السعودية وأيضاً غير قابلة للتعميم على الدول الأخرى.

2- اعتمد البحث على حجم عينة صغير (منخفض) نسبياً بالمقارنة مع الدراسات التي تمت في الدول المتقدمة وذلك بسبب صعوبة إمكانية التواصل مع الشركات وعدم وجود الدافعية للإفصاح عن أتعاب المراجعة من قبل ممثلي الشركات.

3- استخدام مقياس أتعاب المراجعة كمقياس لجودة المراجعة قد لا يعكس مستوى جودة المراجعة بشكل قاطع (لا لابس فيه) حيث قد تخضع الزيادة في أتعاب المراجعة لتفسيرات كثيرة.

4- اعتماد البحث على أداة الاستبانة لجمع بيانات أتعاب المراجعة يحد من إمكانية التحكم في صحة ودقة وموثوقية البيانات.

## 6-3 التوصيات:

في ضوء النتائج التي توصل إليها البحث الحالي، والقيود التي تعتقد الباحثة أنها قد تحد من إمكانية تعميم تلك النتائج، توصي الباحثة بما يلي:

1- حث مكاتب المراجعة على تعزيز الالتزام بمعيار (701) الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع الخارجي لما له من أهمية في تحسين جودة المراجعة الخارجية.

- 2- تحديد اتعاب مراجعة ملائم ومتوافق مع حجم الجهد المبذول وحجم المسؤوليات وحجم التكاليف في أداء عمليات المراجعة وذلك لضمان التطبيق الأمثل لمتطلبات معيار 701 وتحقيق جودة مراجعة عالية خاصة لمكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار.
- 3- على مكاتب المراجعة تكليف مراجعين من المتخصصين وذوي الخبرة الفنية والمعرفة العالية في مهام المراجعة ذات التعقيد وزيادة الاشراف على العمليات والإجراءات المنفذة والعمل على توفير النظم والتقنيات الحديثة والموارد الفكرية كالأدلة الاسترشادية وذلك لتحسين الأداء وتحسين جودة المراجعة الخارجية.
- 4- ضرورة تعاون الشركات محل المراجعة مع المراجع الخارجي وزيادة مستوى شفافيتها من خلال تقديم كافة المعلومات والإقرارات والأدلة المناسبة وذلك من أجل تسهيل عمل المراجع في كافة المراحل وتمكينه من معرفة وتحديد المخاطر والتعقيدات والعمل على الحد منها ومعالجتها.
- 5- على مكاتب المراجعة غير الأربعة الكبار تحسين وتطوير كفاءة المراجعين والتنظيم والإجراءات وأن يتم تخصيص موارد كافية للمراجعة حتى يتم تنفيذ عمليات المراجعة بفعالية وجودة عالية وأن تعكس اتعاب المراجعة ذلك بشكل عادل.
- 6- ضرورة اهتمام مكاتب المراجعة في المملكة بتقديم مجموعة من البرامج وورش العمل والدورات التدريبية المتخصصة لمنسوبيها من أجل تطوير مهاراتهم وقدراتهم وتأهيلهم علمياً بما يتلاءم مع متطلبات عملية المراجعة ومع متطلبات معايير المراجعة الحديثة ومجالات تقييم المخاطر وكذلك مساعدتهم في تصميم الاستجابات والخطط المرنة لمواجهة التغييرات والتعقيدات، كما يجب الاهتمام بتقديم الحوافز المادية والمكافآت للمراجعين.
- 7- ضرورة قيام الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بتنظيم الندوات والمؤتمرات التثقيفية للممارسين لمهنة المراجعة والمحاسبة وذلك لمتابعة أحدث التطورات والتغييرات والقضايا الراهنة في مجال المراجعة والمحاسبة وشرح انعكاسات تعديلات تقارير المراجعة الجديدة على مهنة المراجعة.
- 8- ضرورة قيام الهيئة السعودية بمتابعة ورقابة تنفيذ معيار المراجعة الدولي (701) وجودة عمليات المراجعة المقدمة والعمل على نشر تقارير علنية عن نتائج فحص جودة الأداء والقضايا المرفوعة والمخالفات المسجلة على مكاتب المراجعة وذلك لحاجة الأطراف المهمة

إلى معلومات موثوقة عن الأداء ولزيادة الوعي بمستوى جودة عمليات المراجعة وتمكينهم من المفاضلة بين مكاتب المراجعة باختلاف احجامها ويمكن أيضا أن يعزز من مسؤولية مكاتب المراجعة لتحسين الأداء وبذل العناية المهنية اللازمة.

**9-** كما يدعم البحث الحالي توصيات العديد من الباحثين والمهنيين السعوديين بالإفصاح عن اتعاب المراجعة في القوائم المالية وذلك لما له من أهمية في أبحاث المحاسبة والمراجعة وأيضا السماح للمستثمرين بتقييم حصة اتعاب المراجعة والحكم على جودة المراجعة وتقييم علاقة المراجع الخارجي بالشركة.

**10-** تشجيع الباحثين على تكرار هذا البحث باستخدام مقاييس أخرى لجودة المراجعة وحجم عينة أكبر من قطاعات مختلفة في المملكة للوصول إلى نتائج أفضل وأكثر موثوقية وكذلك إجراء دراسة ميدانية (مسحية) باستخدام أداة الاستبانة لتقصي آراء المراجعين المختصين بإعداد فقرة الأمور وذلك لمعرفة وتحديد أهم الدوافع التي تساهم في وجود العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة.

## المراجع

### المراجع العربية:

- بلال، السيد حسن سالم، والإسداوي، مصطفى السيد. (2020). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة: دراسة اختبارية على شركات المساهمة السعودية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 1(2)، 85-  
<https://doi.org/10.21608/CFDJ.2020.109214.145>
- موسى، بوسي حمدي. (2021). أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته: دراسة تجريبية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 2(2)، 883-962.
- محمود، حسن شلقامي. (2021). آثار العلاقة بين جودة التقارير المالية وجودة المراجعة الخارجية على تقييم كفاءة الإدارة في تعظيم قدرات المنشأة: دراسة ميدانية مع دراسة حالة. المجلة العلمية لكلية التجارة (أسيوط)، (71)، 97-154.
- المحمادي، حنان عبد الله حامد. (2018). أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على اتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، 2(13)، 78-117.
- القديم، خالد. (2015). تحليل العلاقة بين اتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى. المجلة العربية للمحاسبة، 18(2)، 99-119.
- دويدري، رجاء وحيد. (2000). البحث العلمي أساسياته النظرية وممارسته العملية. دار الفكر للنشر والتوزيع.
- الحمود، عبدالله عبد الرزاق. (2022). البحوث المحاسبية (ط.2). دار المقدم.
- محمود، عبدالحميد العيسوي. (2018). محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. مجلة البحوث المحاسبية، (1)، 470-534.
- الحميد، عبدالرحمن إبراهيم. (1988). العوامل التي تؤثر على تحديد اتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية. الإدارة العامة، 28(59)، 71-95.

الحميد، عبدالرحمن إبراهيم. (1995). تحديد اتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين. مجلة جامعة الملك سعود-العلوم الإدارية، 7(1)، 53-97.

السديري، فهده سلطان، والشهري، فاطمة محمد. (2022). مدى تأثير انخفاض اتعاب المراجعة على الالتزام الأخلاقي للمهنيين في مكاتب المراجعة السعودية. المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، 36(1)، 65-142.

إبراهيم، كمال مطاوع إبراهيم. (2021). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس ادارتها بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية. مجلة البحوث المالية، 22(1)، 1-60.

عبد السميع، محمد أحمد. (2021). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة تقرير المراجع. مجلة سوهاج لشباب الباحثين، 1(1)، 59-74.

عبيطة، متولي السيد متولي. (2020). أثر نمط هيكل الملكية وخصائص مجلس الإدارة على جودة المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة السعودية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 4(1)، 1-53.

صبيحي، محمد حسني عبد الجليل. (1995). العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب عملية المراجعة بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة التجارة والتمويل، 15(2)، 1-63.

آل عباس، محمد عبد الله. (2022). أثر تقرير المراجعة الموسع على الفترة الزمنية اللازمة لإصدار: دراسة ميدانية على سوق المراجعة للشركات المساهمة العامة في المملكة العربية السعودية. مجلة دراسة الخليج والجزيرة العربية، 48(184)، 227-262.

الهوري، محمد عبد العزيز عبد المعطي. (2020). أثر تقرير المراجع الخارجي الموسع على القيمة الملائمة للمعلومات المحاسبية وجودة المراجعة الخارجية. المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، 1(2)، 1-243.

<https://doi.org/10.21608/CFDJ.2020.109214.290>

التائب، مسعود حسين. (2018). البحث العلمي: قواعده-اجراءاته-مناهجه. المكتب العربي للمعارف.

محمد، محمد نشأت فؤاد، الرشيد، هدى محمود صادق، وعقيلي، خالد إسماعيل عبد الرحيم. (2018). دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة على جودة المراجعة. مجلة البحوث التجارية المعاصرة، 32(4)، 435-472.

عبدالعال، محمود موسى. (2020). أثر افصاح مراقب الحسابات بتقريره عن تقديرات القيمة العادلة كأحد أمور المراجعة الأساسية على أحكامه وتصرفاته المهنية التشككية: دراسة تجريبية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 4(2)، 1-75.

رشاد، مروه، والصايغ، هديل. (2015، ابريل 5). تحليل الشركات السعودية تشدد الضوابط في أعقاب فضيحة موبايلى. صحيفة رويترز. <https://www.reuters.com>

مشابط، نعمه حرب. (2020). أثر جودة المراجعة الخارجية على سلامة رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية: دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المسجلة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، 4(2)، 1-

<https://doi.org/10.21608/ALJALEXU.2020.105957.59>

إدارة الاشراف على مراجعي الحسابات والإدارة العامة للقوائم المالية ومراجعي الحسابات. (د. ت). أبرز ملاحظات الإشراف على مكاتب المحاسبة المسجلة لعامي 2020م-2021م. هيئة

السوق المالية السعودية. <https://www.cma.org.sa>

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. (2018). التحول إلى المعايير الدولية المحاسبة والمراجعة. <https://www.socpa.org.sa>

هيئة السوق المالية. (2018). التقرير السنوي لعام 2018م. <https://www.cma.org.sa>

هيئة السوق المالية. (2019). التقرير السنوي لعام 2019م. <https://www.cma.org.sa>

هيئة السوق المالية. (2020). التقرير السنوي لعام 2020 م. <https://www.cma.org.sa>

هيئة السوق المالية. (2021). التقرير السنوي لعام 2021. <https://www.cma.org.sa>

#### المراجع الأجنبية:

Abdullatif, M. and Al-Rahahleh, A. S. (2020). Applying a new audit regulation: Reporting key audit matters in Jordan. International. Journal of Auditing, 24 (2), 268–291.

Adeyemi, S. B., & Fagbemi, T. O. (2010). Audit Quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria. International Journal of Business and Management, 5(5), 169–179.

Al-Abaas, M.A. (2004). Pricing and Competitive Characteristics of the Statutory Saudi Audit Market: An Empirical Investigation. [Doctoral dissertation, University of Wales, Aberystwyth]. Dar Al-Mandumah.

- Al-Angari, H. A. (2021). REGULATING AUDITING IN SAUDI ARABIA: FROM STATE TO SELF REGULATION. *Accounting & Financial History Research Journal*, (20), 22–44.
- Al-Mulla, M., & Bradbury, M. E. (2021). Auditor, client and investor consequences of the Enhanced Auditor's report. *International Journal of Auditing*, 26(2), 134–150.
- Al-Qahtani, S.H. (2021). The consequences of the implementation of key audit matters in audit reports in Saudi Arabia: a mixed methods approach. [Doctoral thesis, RMIT University]. Researcher repository RMIT University.
- Al-Sharawi, H. H. (2022). Effective Audit Committee and Financial Reporting Quality: the Mediating Effect of Audit Quality: Evidence from KSA. *Alexandria Journal of Accounting Research*, 6(2), 47–78.
- Al-Smairat, Y., Yusoff, W., Ali, M., & Ghazalat, A. (2019). The Effect of Audit Tenure and Audit Firm Size on the Audit Quality: Evidence from Jordanian Auditors. *International Journal of Business and Technopreneurship*, 9(1), 15–24.
- Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165–180.
- Barghathi, Y., Mirani, S., & Khan, N. U. (2021). Audit quality and earnings management after communicating key audit matters (kams) in the UAE – audacity and auditors' perspectives. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 20(2), 173–198.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23–45.

- Chen, Q., Jiang, X., & Zhang, Y. (2019). The effects of audit quality disclosure on audit effort and Investment Efficiency. *The Accounting Review*, 94(4), 189–214.
- Chen, J. Z., Nelson, K. K., Wang, Y., & Yu, L. (2020). Key audit matters and the pricing of Audit Services: Evidence from Hong Kong. *SSRN Electronic Journal*.
- Choi, J.-H., Kim, J.-B., & Zang, Y. (2010). Do abnormally high audit fees impair audit quality? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 29(2), 115–140.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest? *AUDITING: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71–93.
- Coram, P. J., & Wang, L. (2020). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *International Journal of Auditing*, 25(2), 270–282.
- Cordoş, G.-S., & Fülöp, M.-T. (2015). Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128–152.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and Audit Quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183–199.
- DeFond, M., & Zhang, J. (2014). A review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58(2–3), 275–326.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2022). The key audit matters and the audit cost: Does governance matter? *International Journal of Accounting & Information Management*, 31(1), 195–217.

**Abstract:**

The impact of disclosing of key audit matters in the external auditor's report on external audit quality: an empirical study on non-financial companies listed on the Saudi stock market.

The current study aimed to examine the impact of disclosing key audit matters in the external auditor's report on external audit quality in non-financial companies listed on the Saudi stock market, It also aimed to examine the effect of the audit tasks complexity and audit firm size on audit quality, In order to achieve the objectives of this study, regression model were used by applying to (34) non-financial companies listed on the Saudi stock market during the period 2017-2021, The study found that there is a positive and significant relationship between disclosing of key audit matters on the external audit quality. It also found that there is a positive relationship audit tasks complexity (measured by the number of subsidiaries) and audit quality, and a negative relationship between the complexity of audit tasks (measured by the percentage of receivables) and audit quality, there is also a positive relationship between audit firm size and audit quality.

**Keywords:** audit quality; key audit matters; audit tasks complexity; audit firm size.