



مجلة

جامعة

# الملك خالد

للعلوم الإنسانية

دورية علمية نصف سنوية ، محكمة



المجلد ٨، العدد ١

شوال ١٤٤٢ هـ - يونيو ٢٠٢١ م





# مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية

المجلد الثامن - العدد الأول، شوال ١٤٤٢ هـ - يونيو ٢٠٢١

مجلة علمية، نصف سنوية، مُحكّمة

المشرف العام

أ.د. فالح بن رجاء الله السلمي  
رئيس جامعة الملك خالد

نائب المشرف العام

د. حامد بن مجدوع القرني  
وكيل الجامعة للدراسات العليا والبحث العلمي

رئيس التحرير

أ.د. عبدالعزيز إبراهيم يوسف فقيه

مدير التحرير

د. إسماعيل خليل الرفاعي





## المراسلات:

توجه جميع المراسلات إلى رئيس هيئة التحرير على العنوان التالي:  
مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية

الرمز البريدي: ٦١٤١٣ صندوق البريد ٩١٠٠، المملكة العربية السعودية

تسلم كافة البحوث في مجال العلوم الإنسانية عن طريق موقع المجلات العلمية

الإلكتروني : <https://journals.kku.edu.sa>

البريد الإلكتروني: [humanities@kku.edu.sa](mailto:humanities@kku.edu.sa)

## إخلاء مسؤولية

المواد العلمية المنشورة في المجلة تعبر عن آراء أصحابها ولا تنسب إلى الرعاة أو الناشر أو المحرر أو هيئة تحرير مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية.

رقم إيداع ١٤٣٥/٣٠٧٦ بتاريخ ١٤٣٥/٣/١٢ هـ

الرقم الدولي المعياري (ردمد) ١٦٥٨-٦٧٢٧

## أعضاء هيئة التحرير

الصفة	الاسم	م
رئيس التحرير	أ.د. عبد العزيز إبراهيم يوسف فقيه	١
عضو هيئة التحرير	أ.د. يحيى عبد الله الشريف	٢
عضو هيئة التحرير	أ.د. مربع بن سعد آل هباش	٣
عضو هيئة التحرير	أ.د. عوض بن عبد الله القرني	٤
عضو هيئة التحرير	أ.د. أحمد بن يحيى آل فابع	٥
عضو هيئة التحرير	أ.د. عبد اللطيف بن إبراهيم الحديثي	٦
عضو هيئة التحرير	أ.د. حسين بن محمد آل عبيد	٧
عضو هيئة التحرير	د. سلطنة بنت محمد الشهراني	٨
عضو هيئة التحرير ومدير التحرير	د. إسماعيل خليل الرفاعي	٩
سكرتير المجلة	أ. تركي بن علي آل حميد	١٠

## أعضاء الهيئة الاستشارية

الجهة	الاسم	م
جامعة الملك فهد للبترول والمعادن	أ.د. إبراهيم الجبري	١
جامعة الملك فيصل	أ.د. أحمد عبد العزيز الحلبي	٢
جامعة بكر بلقايد	أ.د. أمين بلمكي	٣
جامعة الملك سعود	أ.د. حسام بن عبد المحسن العنقري	٤
جامعة هارفارد	أ.د. خوزيه راباسا	٥
جامعة إسكس	أ.د. دوج أنولد	٦
جامعة الملك سعود	أ.د. سعد البازعي	٧
جامعة بني سويف	د. محمد أمين مخيمر	٨
جامعة أم القرى	أ.د. صالح بن سعيد الزهراني	٩
جامعة الملك سعود	أ.د. صالح زياد الغامدي	١٠
جامعة الملك سعود	أ.د. صالح معيض	١١
جامعة اليرموك	أ.د. فواز عبد الحق	١٢
جامعة الملك خالد	أ.د. محمد عباس	١٣
جامعة أم القرى	أ.د. محمد مرسي الحارثي	١٤
جامعة مانشستر	أ.د. منى بيكر	١٥
جامعة ويسيدا اليابان	أ.د. جلن استكويل	١٦

## مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية

مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية دورية علمية متخصصة في العلوم الإنسانية، محكمة في آلية قبول البحوث القابلة للنشر بها، وتهدف إلى نشر الإنتاج العلمي للباحثين في تخصصات العلوم الإنسانية، وتعنى بالبحوث الأصلية التي لم يسبق نشرها والتي تتسم بالمصداقية واتباع المنهجية العلمية السليمة.

## أهداف المجلة

1. الإسهام في إبراز دور الحضارة الإسلامية في إثراء العلوم الإنسانية.
2. نشر البحوث العلمية المحكمة في مجال العلوم الإنسانية بفرعها المختلفة.
3. الإضافة إلى مركز المعرفة في الدراسات الإنسانية.
4. إبراز جهود الباحثين في الدراسات والبحوث العلمية ذات الصلة بموضوعات الإنسانيات.

## شروط النشر

1. يجب أن يتصف البحث بالأصالة والابتكار والجدة واتباع المنهجية العلمية الملائمة وصحة اللغة وسلامة الأسلوب.
2. أن لا يكون قد سبق نشره أو قدم للنشر في مكان آخر.
3. ألا يكون البحث جزءاً من كتاب منشور أو مستلاً من رسالت علمية.
4. أن لا يزيد عدد صفحات البحث عن 40 صفحة.
5. تخضع جميع البحوث المقدمة للنشر في المجلة للتحكيم بعد اجتيازها مرحلة الجرد الداخلي.
6. لا يجوز نشر البحث أو أجزاء منه في مكان آخر بعد إقرار نشره في مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية إلا بعد الحصول على إذن كتابي بذلك من رئيس التحرير.
7. موافقة المؤلف على نقل حقوق النشر كافة إلى المجلة، وإذا رغبت المجلة في إعادة نشر البحث فإن عليها أن تحصل على موافقة مكتوبة من صاحبه.
8. يمنح المؤلف نسخة واحدة من العدد المنشور فيه بحثه، وجميع أصول البحث التي تصل إلى المجلة لا ترد سواء نشرت أم لم تنشر.

## متطلبات النشر وتعليماته

1. تصنف المواد التي تقبلها المجلة للنشر وفق ما يأتي:  
البحث أو الدراسة: من عمل المؤلف في مجال تخصصه، ويجب أن يكون أصيلاً، وأن يضيف جديداً للمعرفة.  
المقالة: وتتناول العرض النقدي والتحليلي للبحوث والكتب ونحوها التي سبق نشرها في ميدان معين من ميادين الدراسات الإنسانية.  
منبر الرأي: رسائل القراء إلى المحرر والردود والملحوظات التي ترد إلى المجلة.
2. بالنسبة للبحوث والدراسات، تنشر المجلة البحوث الآتية فقط:  
أولاً: البحوث الميدانية (الامبريقية): يورد الباحث مقدمة يبين فيها طبيعة البحث ومبرراته ومدى الحاجة إليه، ثم يحدد مشكلته البحث، ثم يعرض طريقة البحث وأدواته، وكيفية تحليل بياناته، ثم يعرض نتائج البحث ومناقشتها والتوصيات المنبثقة عنها، وأخيراً يثبت قائمة المراجع.  
ثانياً: البحوث النوعية التحليلية: يورد الباحث مقدمة يمهّد فيها لمشكلته البحث وأسئلته مبيناً فيها أهميته وقيّمته في الإضفاء إلى العلوم والمعارف وإغنائها بالجديد، ثم يقسم العرض بعد

- ذلك إلى أقسام متسلسلة ومترابطة على درجة من الاستقلال فيما بينها، بحيث يعرض في كل منها فكرة مستقلة ضمن إطار الموضوع الكلي ترتبط بما سبقها وتمهد لما يليها، ثم يختتم الموضوع بخلاصة شاملة وتوجيهات، وأخيراً يثبت قائمة بالمراجع.
٣. أن يحتوي البحث على: عنوان البحث باللغتين العربية والانجليزية وملخص باللغتين العربية والانجليزية في صفحة واحدة بحدود (١٥٠) كلمة لكل ملخص، وأن يتضمن البحث كلمات دالة على التخصص الدقيق للبحث باللغتين وسيرة ذاتية مختصرة للباحث أو الباحثين.
٤. تقدم البحوث مطبوعة بخط (Simplified Arabic) حجم (١٤) للنصوص في المتن، ويكتب البحث على وجه واحد، مع ترك مسافة ١.٥ بين السطور.
٥. إن سياسة المجلة تستوجب (بقدر الإمكان) أن يتكون البحث من الأجزاء التالية (للبحوث الامبريقية - الميدانية): مقدمة الدراسة، مشكلة الدراسة، وأهدافها وأسئلتها/ أو فرضياتها، أهمية الدراسة، محددات الدراسة، التعريفات بالمصطلحات، إجراءات الدراسة، وتضمن: المجتمع والعينة، أداة الدراسة، صدق وثبات الأداة، المنهج المتبع في الدراسة، ثم عرض النتائج، ومناقشتها، وأخيراً الاستنتاجات والتوصيات.
٦. يراعى في أسلوب توثيق المراجع داخل النص وفق نظام جمعية علم النفس الأمريكية (APA).

## معلومات الاتصال

ينبغي توجيه جميع المراسلات إلى رئيس تحرير مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية على العنوان التالي:

مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية

الرمز البريدي ٦١٤١٣

صندوق البريد ٩١٠٠

البريد الإلكتروني: humanities@kku.edu.sa

موقع المجلة الإلكتروني: https://journals.kku.edu.sa

## مقدمة التحرير

يسر مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية نشر العدد الأول من المجلد الثامن وذلك حسب الترتيب الجديد والذي يحتوي على عدد من البحوث في مجالات اللغة العربية وآدابها والأعمال الإدارية والمالية والقانون وعلم الاجتماع، ففي مجال اللغة العربية وآدابها يتضمن هذا العدد خمسة بحوث حيث قدمت الباحثة د أسماء الموزان دراسة دلالية نحوية تناولت فيها موضوع نون النسوة ونون جمع الإناث في سورة الطلاق، وناقش د. عبدالله مسلي المسائل التي احتج فيها ابن هشام اللخمي في الرد على أبي بكر الزبيدي بما جاء في كتاب العين، والباحثة أمل كوشان قدمت دراسة تداولية ناقشت فيها الافتراض المسبق في كتاب عيون الأخبار لابن قتيبة، وفي النقد الأدبي تناول د. أحمد المسعودي قضية الحكم النقدي في تقييم دراسة مناهج نقد النقد تطرق فيها إلى كتابي البطل والبناء الفني في الرواية السعودية. وفي مجال القانون قدم د. خلف البلوي دراسة حول أسباب وخصائص الاحتيال في التأمين والوقاية منه من منظور قانون التأمين السعودي، وفي مجال المحاسبة تناول د. محمد آل عباس موضوع الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل للشركات السعودية، وفي مجال علم الاجتماع ناقشت د. منال القحطاني دور الجهود التطوعية في تعزيز شخصية المرأة السعودية، أما في مجال الجغرافيا فتناول الباحثان د. ميسون الزغول و د. نديم هاشم تقييم خطر الفيضانات في حوض وادي بيشة، وقدم أ. د. عوض القرني دراسة نقدية في بنية الخرجة في الموشح العربي الأندلسي..

وللأهمية تنوه هيئة التحرير بأن المجلة أعادت ترقيم المجلدات بأعدادها لتتطابق مع شروط التصنيف المعياري الدولي للمجلات العلمية ولتكون ضمن محركات البحث المختصة بالبحث الأكاديمي، لذلك فإن هذا المجلد يحمل الرقم ٨ - العدد ١ بدلا عن الترتيب القديم (المجلد الثلاثون - العدد الأول)، وتنوه أيضا بأن الترتيب الجديد ينطبق على المجلدات والأعداد السابقة والتي تقوم على إعادة ترقيمها حسب الترتيب الجديد، وستكون متاحة على موقع المجلة الإلكتروني مع نهاية عام ٢٠٢١، وتنوه أيضا بأن المجلة تستقبل كافة المراسلات عن طريق موقع مجلات جامعة الملك خالد فقط والذي يتطلب التسجيل لرفع وتسليم البحوث.

الموقع : <https://journals.kku.edu.sa>

والله ولي التوفيق.

رئيس التحرير

أ. د. عبدالعزيز بن إبراهيم فقيه

## المحتويات

- ١٠ ..... مقدمة التحرير
- الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل من الشركات  
السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى
- ١٣ ..... د. محمد عبد الله محمد آل عباس
- الاحتيايل في التأمين: الأسباب، الخصائص والوقاية من منظور قانون التأمين  
السعودي
- ٤٩ ..... د. خلف بن محمد البلوي
- الحكم النقدي في تقييم دراسة "مناهج نقد الرواية السعودية" لكتابي "البطل في  
الرواية السعودية" و"البناء الفني في الرواية السعودية" دراسة في نقد النقد
- ٧١ ..... د. أحمد موسى ناصر المسعودي
- المسائل التي احتجّ فيها ابن هشام اللّخيّ في الردّ على أبي بكر الزُّبيديّ بما جاء  
في كتاب العين
- ٨٢ ..... د. عبدالله بن محمّد بن عيسى مسمليّ
- بنية الخرجة في الموشح العربي الأندلسي
- ١٢٩ ..... أ.د/ عوض بن عبدالله القرني
- تقييم وإدارة خطر الفيضانات في حوض وادي بيشة / المملكة العربية السعودية،  
اعتمادًا على طريقة الرتب المورفومترية والتقنيات الجيومكانية
- ١٧٩ ..... د. ميسون بركات الزغول و د. نديم هاشم
- دور الجهود التطوعية في تعزيز شخصية المرأة السعودية وفق رؤية المملكة ٢٠٣٠-  
دراسة مطبقة على النساء العاملات بالمجال التطوعي بمدينة الرياض
- ٢١٩ ..... د منال مشيب القحطاني

الافتراض المسبق في كتاب (عيون الأخبار) لابن قتيبة (ت: ٢٧٦هـ)

أمل أحمد كوشان ..... ٢٥٣

بين نون النسوة و نون جمع الإناث في سورة الطلاق - دراسة نحوية دلالية

د. أسماء بنت علي الموزان ..... ٢٧٣

## الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

د. محمد عبد الله محمد آل عباس<sup>(\*)</sup>

جامعة الملك خالد

### المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى اكتشاف تطبيق المعيار الدولي رقم (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل، وذلك على عينة من الشركات السعودية المدرجة في سوق الأوراق المالية، ولتحقيق هدف هذه الدراسة تم الاعتماد على منهجية دراسة المحتوى لقياس الإفصاح عن الأمور الرئيسية التي وردت في تقرير المراجع المستقل، وذلك بعد أن تم تحديد ماهية هذه الأمور التي تم الإفصاح عنها، تم استخلاص بيانات الدراسة من التقارير المالية للشركات السعودية المدرجة في سوق الأسهم في المملكة العربية السعودية عن الأعوام المالية ٢٠١٨م و٢٠١٧م، وبلغت العينة النهائية (٥٢) شركة مساهمة عامة بعدد (١٠٤) تقريراً، توصلت إلى إن تحقق الإيراد، والذمم المدينة، والمخزون، والتحول للمعايير الدولية، والمعدات والممتلكات، كانت أكثر الموضوعات تكراراً بين القطاعات وبين سنوات الدراسة، كما ظهر أن شركات القطاع المالي الأقل التزاماً في عام ٢٠١٧، ولكن الشركات في ذلك القطاع كانت الأكثر عدداً في الموضوعات، وأن تطبيق المعيار لم يزل ضعيفاً حيث بينت الفئات بأن عدد قليل من الموضوعات كانت ذات علاقة بأعمال المراجعة، كما أن عدداً قليلاً أيضاً يمكن اعتباره ذو علاقة بأعمال العميل مباشرة، كما أن هناك تكراراً في الموضوعات (على الأقل موضوع واحد) بين سنوات الدراسة وكذلك بين شركات القطاع الواحد، فيمكن ملاحظة تكرار موضوع تحقق الإيراد في عام ٢٠١٨، وموضوع التحول للمعايير الدولية في عام ٢٠١٧.

الكلمات المفتاحية: تقرير المراجعة، المعيار الدولي ٧٠١، دراسة محتوى، الأمور الرئيسية في المراجعة.

(\*) أستاذ المراجعة المشارك، كلية الأعمال جامعة الملك خالد



## Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

Dr. Mohammed Abdullah Alabbas<sup>(\*)</sup>

*King Khalid University*

---

### Abstract

This study aims to discover the application of International Standard on Auditing (ISA: 701): Communicating Key Audit Matters in The Independent Auditor's Report, based on a sample of Saudi companies listed on the stock market. To achieve the main objective, this study utilizes the content study methodology to find out the main issues communicated within the independent auditor's report. This involves determining these matters and evaluating four categories or features referred to in the international standard (701) The study data were extracted from the financial reports of Saudi companies listed in the stock market for the fiscal years 2018 and 2017, and the final sample reached (52) companies with (104) reports. It was concluded that revenue, receivables, inventory, equipment and property, and shift to international standards, were the most frequent topics between sectors and within years of the study. Companies in the financial sector were the least committed in 2017, but the most communicated key matters. However, the application of the standard in the Saudi business environment was still weak, as the results indicated that a few matters were related to the audit work, and a few also could be considered directly related to the client's business and that there were repetitions in the topics (at least one topic) between the years of study, as well as between the same sector companies.

**Keywords:** audit report, ISA 701, content study, Key Audit Matters KAM.

---

(\*) Dr. Mohammed A. Alabbas, associate professor, Faculty of Business, King Khaled University



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

## مقدمة

أظهر تقرير مجلس التقارير المالية (، ٢٠١٦ FRC) بأن الطلب على إنتاج معلومات إضافية في تقرير المراجع الخارجي قد تزايد بشكل ملحوظ، وقد جاء ذلك في دراسة للمجلس بناء على آراء المستخدمين لتقرير المراجع الممتد Extended Audit Report، كما انتهت الدراسة إلى أن الشكل الحديث للتقرير والذي تم تبنيه في مجموعة المعايير الدولية (٧٠٠)، قد لقي قبولا عاما نظرا لما يقدمه من معلومات هامة، كما جاءت المعلومات عن القضايا الرئيسية في المراجعة (Key Audit Matters (KAM)، ذات أهمية قصوى لمستخدمي التقرير عند مراجعة التقرير البيانات المالية (IAASB, 2015)، وقد أصبح هذا موضوعا للبحث العلمي في السنوات الأخيرة، (Backof et al, 2016; Brasel et al, 2016; Gimbar et al, 2016).

لقد كانت القضية الأساسية في التعديلات التي طرأت على تقرير المراجع هي الرغبة في زيادة الإفصاح لتقليل فجوة التوقعات، بزيادة الحد الأدنى للمعلومات الواردة في التقرير (IAASB, 2015)، ومن ذلك الإفصاح عن الأمور الرئيسية (KAM)، وهذه الزيادة في الحد الأدنى للمعلومات المعروضة أفرزت قلقا من زيادة المسؤوليات على عاتق المراجعين وانكشافهم للمخاطر (Backof AG. et al., 2016)، بينما ظهرت دراسات تقدم تفسيرات ونتائج مختلفة (Brown et al., 2017); (Brasel et al., 2016) حيث تشير هذه الدراسات إلى أن الإفصاح عن الأمور المراجعة الرئيسية قد يكون حماية للمراجعين من المسؤوليات. حيث تبين أن المعلومات الإضافية تركز انتباه مستخدمي التقارير إلى تلك القضايا أخرى التي شعر المراجع بالقلق بشأنها (Sirois et al., 2016)، تجد هذه الدراسة هدفها الأول من حيث حداثة هذه الدراسات المتعلقة بموضوع تطبيق المعيار ISA 701، ودعم أدبيات البحث في هذا الموضوع بدراسات أكثر لفهم آليات التطبيق والممارسات المتعلقة بهذا الشأن وتقديم أدلة جديدة من بيئة الأعمال السعودية.

جاء في مقدمة معيار المراجعة الدولي (701)، المعتمد من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أن الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة يتضمن معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم تلك الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٧). ووفقا للمنشور التوضيحي عن مفهوم الأمور الرئيسية (KAM) والذي نشره المجلس الدولي للمعايير المراجعة والتأكيد، فإن وجود الأمور الرئيسية (KAM)، في تقارير المراجع سوف يحقق الكثير من المزايا من أهمها:

١- زيادة الشفافية حول أعمال المراجعة التي تم إجراؤها،

Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

٢- لفت انتباه المستثمرين والمستخدمين لتقرير المراجع لتلك الموضوعات في البيانات المالية التي خضعت لاجتهاد الإدارة، ولقيت اهتماما كبيرا من المراجع،

٣- تعزيز الاتصالات بين المراجع ولجنة المراجعة حول أهم الأمور المهمة في المراجعة، والتي من المحتمل أن تؤدي إلى زيادة الإفصاح (IAASB, ٢٠١٥).

فمن الواضح جدا من التعريفات المتعلقة بالأمور الرئيسية، أن لها خصوصية مكانية وزمانية، ذلك أنها تختص بالكيان الذي يتم مراجعته وهذا اختصاص مكاني، كما يجب ان تختص بالسنة التي تتم فيها المراجعة، وبهذا نفهم بأن تكرار نفس الموضوع الرئيس من قبل نفس المراجع لأكثر من مكان أو زمان قد يعد عيبا رئيسيا في الإبلاغ عن هذه الموضوعات وعن تطبيق المعيار الدولي (701)، ولهذا أيضا فإنه من غير المتوقع عمليا أن تكون الأمور الرئيسة (KAM)، متماثلة بين الكيانات أو بين السنوات، ولو أنها اتسمت بالثبات بين الكيانات فستفقد الكثير من أهميتها وخصوصيتها كما تفقد قيمتها مع مرور الوقت، كما أنه غير المتوقع أن تكون ثابتة ومتطابقة في العديد من الكيانات نظرا لاختلاف أحجام الكيانات واختلاف قطاعاتها وكذلك اختلاف المراجعين في اجتهاداتهم. من هنا تجد هذه الدراسة هدفا الثاني في تقديم فهم بشأن مدى تطبيق المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية لمعيار المراجعة ٧٠١، والتحقق من دقة تطبيق متطلبات المعيار وخاصة من حيث خصوصية الأمور الرئيسة KAM في المكان والزمان، وذلك بالنسبة للتقارير التي صدرت عن القوائم المالية للشركات المساهمة السعودية خلا الفترة من 2017 و2018. فالتطبيق الصحيح للمعيار سوف يؤدي الى تنوع في القضايا التي أفصح عنها المراجعون فيما بين السنوات أو بين الشركات في القطاع الواحد، بينما التطبيق غير الجيد يأتي على شكل تقارير ذات قوالب ثابتة او شبه ثابتة بين الشركات أو القطاعات أو بين الشركات التي يراجعها مراجع واحد.

#### تقرير المراجعة والمعيار الدولي ISA 701:

ظهر تقرير المراجعة ابداً كتقرير موجز يتألف من فقرتين رئيسيتين هما فقرة النطاق والرأي، مع تعديلات لتصبح ثلاث فقرات إذا كان لدى المراجع تحفظات أو رأي معاكس، (انظر معايير المراجعة، (SOCPA, ٢٠٢٠. ولكن واجه هذا الشكل من التقرير انتقادات كثيرة نظرا لكمية ونوعية المعلومات التي يوفرها للمستخدم، فهو يحتوي القليل من المعلومات ذات صلة، كما أنه مكرر الشكل والموضوع والمحتوى بين كافة الشركات والقطاعات بل وحتى السنوات، مما يفقده الكثير من الخصوصية والقيمة التي تتعلق بنوعية الشركة أو القطاع نفسه. وقد قام مجلس معايير المراجعة وخدمات التأكيد (IAASB)، بعدة محاولات لتحسين شكل التقرير شملت هذه المحاولات على توسيع



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

التقرير، فيوضح كل من ((Mohrweis & (Kelly Bailey, Bylinski, & Shields, 1983), ١٩٨٩) أن تقارير المراجعة يساء فهمها من قبل العديد من القراء مما يؤدي إلى سوء الفهم بشأن طبيعة المراجعة ومسؤولية المراجع وهي تنشأ بسبب عدم ذكر جميع الرسائل المقصودة في التقارير بشكل صريح. في المقابل يرى Pflugrath & Chong, (٢٠٠٨) أنه كلما زادت المعلومات التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة تنخفض قدرة المستخدمين على فهم التقرير، ومع ذلك فإن أصحاب المصلحة الماليين يتوقون إلى المزيد من المعلومات في تقارير المراجعة والتي من شأنها أن تحسن المحتوى وتحدد بدقة من المسؤوليات والنطاق، ((Gold, Gronewold, & Pott, 2012). استجابة لهذه الدعوات من أصحاب المصلحة الماليين، أصدر المجلس الدولي IAASB المعيار الدولي ISA ٧٠١، بشأن الأمور الرئيسية في المراجعة ( Key Audit Matters).

في عام 2012م اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خطة التحول للمعايير على أن تصبح هذه المعايير ملزمة للتطبيق بحلول عام 2017م، ومن بين تلك المعايير، المعيار الدولي للمراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل. ويتطلب هذا المعيار ما يلي:

- ١- عندما يقوم المراجع بإبلاغ المكلفين بالحوكمة بأمر المراجعة فإن عليه أن يحدد تلك الأمور ذات الأهمية النسبية
- ٢- يجب على المراجع أن يوضح هذه الأمور ذات الأهمية النسبية في قسم منفصل في التقرير، وباستخدام عنوان فرعي مناسب، تحت العنوان الرئيسي "الأمور الرئيسية للمراجعة"،

فالمعيار على هذا النحو يطلب من المراجع أن يأخذ في الاعتبار المخاطر الأعلى وفقاً لحكم المراجع وتأثيرها على البيانات المالية، وما إذا كانت قد تضمنت اجتهادات وتقديرات إدارية مهمة، بما في ذلك التقديرات المحاسبية التي تم تحديدها على أنها ذات درجة عالية من عدم اليقين، وبمجرد أن يحدد المراجع تلك الأمور التي تتطلب اهتماماً كبيراً منه، فإن المعيار يتطلب من المراجع أن يتواصل مع المكلفين بالحوكمة بشأنها، وأن يفصح عنها في تقريره.

ويوفر المعيار إطاراً لتحديد ما إذا كانت مسألة ما تمثل نوعاً من أنواع الأمور الرئيسية (KAM)، ووضع لها عدة اعتبارات وهي:

- ١- أهمية الأمر بالنسبة لمدى فهم المستخدمين المستهدفين للبيانات المالية ككل.
- ٢- طبيعة السياسة المحاسبية الأساسية المتعلقة بالمسألة ومناسبة اختيار الإدارة لهذه السياسة مقارنة بالكيانات الأخرى في مجالها
- ٣- طبيعة الأخطاء المتراكمة غير المصححة بسبب الاحتيال أو الخطأ المرتبط بالمسألة، إن وجدت.



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

٤- طبيعة وحجم أعمال المراجعة المطلوبة لمعالجة الأمر، بما في ذلك مدى المهارة أو المعرفة المتخصصة اللازمة لتطبيق إجراءات المراجعة أو تقييم نتائج تلك الإجراءات، إن وجدت، وطبيعة المشاورات بشأن هذه المسألة.

٥- شدة أي قصور رقابي تم تحديده وهو ذو صلة بالمسألة (IAASB, ٢٠١٥).

كما يقضي المعيار الدولي ISA 701، أن يقوم المراجع بتحديد أقل عدد من المسائل التي سوف يتضمنها التقرير كأمر رئيسية، وذلك لكي يتم التركيز على تلك التي تمثل أهمية قصوى، ولا يتم إغراق المستخدم للتقرير بتفاصيل قد لا تكون ذات أهمية. ومع ذلك، فإن مستوى التفصيل الذي يتم تضمينه في التقرير منطوق بالتقدير المهني للمراجع، وقد يختلف اعتماداً على الحقائق والظروف، وقد حافظ المعيار على مرونة واسعة في هذا المجال لكي يمنح كل تقرير خصوصيته في هذه الموضوع. ويؤكد المنشور التوضيحي أن تطبيق مفهوم الأمور الرئيسية (KAM) والذي نشره المجلس الدولي للمعايير المراجعة والتأكيد (IAASB, 2015)، يعتمد على عدد موضوعات الأمور الرئيسية التي تم تضمينها في تقرير المراجع وأن عددها سوف يتأثر بحجم وتعقيد الكيان الذي تتم مراجعته، وطبيعة النشاط وبيئة الأعمال، والظروف والحقائق التي ترتبط بالتعاقد لعملية المراجعة، على أن المجلس الدولي يرى ضرورة أن يكون هناك موضوع واحد على الأقل عند مراجعة الشركات المساهمة المدرجة. كما يؤكد المجلس الدولي على ضرورة أن تكون الموضوعات التي تدرج ضمن الأمور الرئيسية ذات علاقة بعمل المراجعة، وهذا يتطلب وبشكل واضح تجنب إشكالية أن تصبح الأمور الرئيسية مجرد نص معياري مكرر بين عملاء المراجعة مما يفقدها قيمتها عند المستخدمين مستقبلاً، كما يجب أن يتم تجنب اللغة التقنية الفنية فيها، ولذلك يجب أن تكون اللغة التي تكتب بها هذه الأمور الرئيسية بعيدة عن اللغة الفنية للمراجعين بحيث تكون موجهة لقارئ ليس له عميق معرفة بالمراجعة.

وهكذا يمكن تلخيص متطلبات التقرير عن الأمور الرئيسية في الجدول رقم (1):



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

الجدول (1): متطلبات التقرير عن الأمور الرئيسية

صفات تتعلق بعمل المراجعة	صفات تتعلق بالمراجعة	
ذو علاقة بأعمال العميل	ذو علاقة بالأهمية النسبية ومخاطر المراجعة	موضوع الأمر الرئيسي
حجم العميل وتعقيد أعمال العميل طبيعة النشاط موضوع واحد للشركات المساهمة المدرجة	-	عدد الموضوعات
-	تجنب	النصل المعياري
-	تجنب اللغة الفنية موجه لقارئ ليس له عمق	لغة التقرير عن الموضوع الرئيسي

المصدر: إعداد الباحث

الدراسات السابقة

نظرا لحدائثة موضوع مجموعة معايير التقرير الدولي ٧٠٠، فإن هناك عدداً قليلاً من الدراسات ذات العلاقة بموضوع التقرير عن الأمور الرئيسية، وتأتي دراسة مجلس السوق البريطاني (FRC 2016)، كأول الدراسات التي اهتمت بهذه القضية وممارساتها، وذلك وباستخدام الاستبانة كأداة للبحث التي غطت ٨٠٪ من إجمالي أكبر الشركات المدرجة في السوق المالية في لندن. وقد أظهرت الدراسة أن أهم القضايا التي تم الإفصاح عنها تتمحور حول الضريبة (٤٣٪) ثم الإيرادات (٤٢٪) ثم تأتي تقديرات الأصول (٢٩٪). ومع ذلك تأتي دراسة (KPMG 2017)، إحدى أهم الدراسات التي تتبع محتوى التقرير عن الموضوعات الرئيسية في التقارير الصادرة عن ٥٦ شركة مدرجة في قائمة أستراليا، وحددت الدراسة أهم هذه الموضوعات قد شملت الشهرة وغيرها من الأصول غير الملموسة، والإيرادات من العمليات الأساسية وعمليات الاندماج والاستحواذ، والضريبة. كما أشارت الدراسة أن هذه الموضوعات قد شكلت أكثر من ٤٠٪ من الموضوعات الرئيسية التي تم الإفصاح عنها في تقارير المراجعين.



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

كما درس (Ismail et al., 2018) استجابة المراجعين الخارجيين في ماليزيا لمتطلبات المعيار الدولي ISA 701، والإبلاغ عن الأمور الرئيسية في المراجعة (KAM) وتبين أن واحدًا فقط من أصل 15 كان لديه فهم كامل عن مسؤولية الإبلاغ عن KAM. وتشير الدراسة أيضا إلى أن أهم الأمور التي تم الإبلاغ عنها هي إثبات الإيرادات وتقييم المخزون ثم انخفاض في قيمة الموجودات الملموسة وغير الملموسة. وتراوحت مبررات المراجعين لهذا الأهمية من عدم وجود معلومات إضافية وأن جميع الأمور الرئيسية التي تم الإفصاح عنها هي تفاصيل تتعلق باختيار العميل للسياسات المحاسبية الهامة.

وقام Segal (2019) بتحليل مدى إدراك المراجعين للمتطلبات الأخيرة للإبلاغ عن الأمور الرئيسية في المراجعة (KAM)، وما إذا كان ذلك قد عزز من شفافية تقارير المراجعة أم لا؟ وما هي المخاطر الإضافية التي يواجهون الآن، وكيف تتم إدارة المخاطر وتأثيرها على العلاقة مع عملائهم؟ وقد استخدم الباحث في ذلك المنهج التفسيري المبني على المقابلات التفصيلية مع بعض كبار خبراء المراجعة في جنوب إفريقيا، وأكدت النتائج أن لدى الخبراء تصورات مختلفة لما يجعل أمر ما من أمور المراجعة "شفافا". وقد شملت المخاوف التي تم تحديدها زيادة كبيرة في التكلفة وزيادة في الالتزامات المحتملة، مما أثار الحاجة إلى سياسات داخلية شاملة لإدارة المخاطر. وترى الدراسة بناء على رأي الخبراء إلى أن الأمور الرئيسية في المراجعة (KAM) قد فشلت في تحقيق هدفها المتمثل في زيادة الشفافية، نظرا لتجاهل العملاء قراءة هذا القسم من التقرير.

وفي بحث أجراه Iwanowicz، (2019)، لتصنيف الأمور الرئيسية في المراجعة ولتحديد عدد تكرار حدوثها باستخدام منهجية تحليل المحتوى لتقارير المراجع المستقل عن عام 2017، ولعينة من 156 شركة مدرجة في بورصة وارسو، وشمل التحليل جميع الشركات من قطاعات البناء وتكنولوجيا المعلومات والعقارات والأغذية ووسائل الإعلام والوقود والتعدين والطاقة والسيارات والمواد الكيماوية. وقد أظهر التحليل أنه برغم أن المراجعين قد حددوا العديد من الأمور الرئيسية التي بلغ عددها 363، إلا أنها مع ذلك لم تكن شديدة التنوع، وأظهر البحث أن الإيرادات كانت أكثر الفئات استخدامًا، ثم فئة الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة. كما لم يكن هناك أي تمييز واضح في نهج المراجعة بين شركات التدقيق وما يسمى "الأربعة الكبار" والباقيين.

من أحدث الدراسات بها الشأن دراسة Grosu, et al., (2020) حول تأثير جودة معلومات مالية بالأراء المستقلة والموضوعية لمهنة المراجعة والتغييرات المتعلقة بإدراج الأمور الرئيسية (KAM) كقسم منفصل في تقرير المراجع، للشركات المدرجة في بورصة بوخارست الصادرة بعد تطبيق متطلبات إعداد التقارير الجديدة في المراجعة للسنوات



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

المالية ٢٠١٦ و ٢٠١٧ و ٢٠١٨ ، وتم استخدام نموذج الانحدار اللوجستي لدراسة الارتباطات بين الإبلاغ عن أمور  
المراجعة الرئيسية ونوع رأي المراجعة للسنة التالية وكذلك حجم مكتب المراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى ان وجود  
إبلاغ عن الأمور الرئيسية يقلل من حصول العميل على رأي غير متحفظ للسنة المالية التالية وبهذا تتضاءل مخاطر  
المراجعة.

كما جاءت دراسة Gold et al., (2020) لتقدم دليلاً باستخدام مناهج علم النفس عما إذا كانت الأمور الرئيسية  
(KAM) في تقارير المراجعين تؤثر على سلوك المدراء التنفيذيين، من حيث أن زيادة الشفافية التي تحققها الأمور  
الرئيسية (KAM) تؤدي إلى ضغوط أعلى للمساءلة، وبالتالي إلى تحسين جودة التقارير المالية. كما شملت الدراسة  
فحص ما إذا كانت الدقة المعلوماتية (معلومات خاصة بالشركة في مقابل معلومات غير محددة) في قسم الأمور  
الرئيسية تُخفف من تأثيرها على سلوك إعداد التقارير. وقد أظهرت النتائج أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية قد أثر على  
سلوك المدراء عند إعداد التقارير المالية وخاصة بشأن عمليات إدارة الأصول وأن الأمور الرئيسية (KAM) تعمل كآلية  
مفيدة لتعزيز جودة التقارير المالية، بغض النظر عن الطريقة التي يستخدمها المراجعون في هذا الشأن.

وقدم Velte & Issa (2019) مراجعة لـ ٤٩ دراسة تجريبية عن الأمور الرئيسية في المراجعة، وتم التركيز في هذه  
الدراسة على خمسة تيارات رئيسية من الأبحاث التجريبية التي تحلل تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية (KAM) على  
ردود فعل أصحاب المصلحة: (١) المساهمين (مثل تصورات المستثمرين لمسؤولية المدققين والتقاضى، وأهمية القيمة  
وقرارات المستثمرين)، (٢) حملة الديون (مثل شروط التعاقد على القروض)، (٣) المراجعين الخارجيين (مثل عمليات  
المراجعة وأتعاب المراجعة)، (٤) مجالس الإدارة (مثل إدارة الأرباح)، و(٥) أصحاب المصلحة الآخرين (مثل القيمة  
الإعلامية للموردين والعملاء). وقد أكدت الدراسة على أن معظم الدراسات المشمولة تستخدم بيانات تجريبية أو  
أرشيفية وتحلل تأثير الكشف عن الأمور الرئيسية (KAM) على ردود فعل المستثمرين في بيئة أمريكية. بما أن واطعي  
المعايير الدولية يفترضون تأثيراً إيجابياً للأمور الرئيسية (KAM) على ردود فعل أصحاب المصلحة، فقد تم العثور على  
نتائج تجريبية مختلطة. على الرغم من وجود بعض المؤشرات على انخفاض سلوك إدارة الأرباح، إلا أن معظم  
الدراسات لا تجد تغييرات كبيرة في سلوك المراجع. علاوة على ذلك، هناك العديد من النتائج غير المهمة فيما يتعلق برد  
فعل المساهمين بما يتماشى مع إطار عمل المساهمين والوكالة السلوكية لدينا.

وقام Boolaky & Quick, (2016) بدراسة تأثير تقارير المراجعة الموسعة، وخاصة تلك المعلومات المتعلقة  
بمستوى التأكيد ومستويات الأهمية والأمور الرئيسية في المراجعة (KAM)، على تصورات مدراء البنوك وجودة البيانات



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

المالية، وكذلك على قرارات الموافقة على الائتمان. وقد تم استخدام المنهج التجريبي لعينة من ١٠٥ مدير واستخدام نموذج ANCOVA لتحديد تنبؤات وتصورات المدراء وقراراتهم. وتشير نتائج الدراسة إلى أن الإفصاح عن كشف عن مستوى التأكيد كان له تأثير إيجابي كبير. وذلك على عكس الإفصاح عن مستوى الأهمية النسبية أو KAM حيث أن أصحاب المصلحة لا يعتبرون هذه المعلومات مفيدة. ويقترح الباحثون أن على واضعي معايير المراجعة بذل عناية أكبر قبل اتخاذ قرارات بشأن توسيع محتوى تقرير المراجع.

### منهجية الدراسة

### تحليل المحتوى

تعتمد هذه الدراسة على منهجية تحليل المحتوى والتي تعرف بأنها: القراءة المنهجية لمجموعة من النصوص أو الصور أو المواد الرمزية، وليس بالضرورة من منظور المؤلف أو المستخدم، (Krippendorff, 2004). فهي منهجية تقوم على "التصنيف المنظم وحساب تكرارات الوحدات النصية، على فرض أن النصوص قابلة للتكرار بين فئات معنية، ولهذا فإن موضوعية تحليل المحتوى تعتمد على تمييز الفئات بدقة ووضوح، وهذه الفئات المميزة يمكن إعادة تحليلها بنفس الطريقة من قبل دارسين آخرين والتي لو طبقوا نفس إجراءات تحليل فإنهم قادرين على الوصول إلي نفس النتيجة. وتتضمن الخطوات الأساسية لمنهجية تحليل المحتوى ما يلي (Marvasti, 2019) (Krippendorff, 2004):

١. تحديد مشكلة البحث أو السؤال
  ٢. تحديد الفئات أو الميزات التي ستكون محور البحث
  ٣. قياس أو حساب تكرار الفئات المحددة مسبقاً.
  ٤. تحديد العينة من مصادر البيانات المحددة سابقاً
- وفيما يلي مناقشة لكل خطوة من خطوات تحليل المحتوى.

### ١- مشكلة الدراسة وتساؤلاتها

كلما تعرضت الأسواق المالية للانتكاسات الخطيرة، وكلما انكشفت الشركات على مخاطر الإفلاس تظهر الأسئلة حول مسؤوليات المراجع الخارجي، ويتجدد الاستفهام عن فجوة التوقعات وظهرت نظرية مشكلة الوكالة التي تستند عليها مهنة المراجعة لتفسير الطلب والبقاء بعد أزمة الكساد العالمية عام ١٩٢٩م وانهايار الشركات الذي تسببت فيها تلك الأزمة، ومنذ ذلك الحين وهناك بون شاسع في وجهات النظر بين المراجعين والمجتمع الاقتصادي، اختلاف يدور حول قدرة المراجع على اكتشاف الغش والخطأ في القوائم المالية. فالمجتمع الاقتصادي يطالب ويتوقع من المراجع



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

كشفت جميع الأخطاء. لكن عملية المراجعة - في نظر المراجعين - هي عملية محدودة بتكاليف ووقت وليس في الاستطاعة على أية حال مراجعة جميع مستندات ووثائق الشركة فإذا أضفت إلى ذلك أن المعايير المحاسبية التي تقوم عليها القوائم المالية تقدم مجالاً رحباً من الأرقام التي تخضع لتقديرات إدارة الشركة أو لتثمين من الصعب الجزم بمصداقيته فإن النتيجة هي قوائم مالية غير مثالية وليست مرآة حقيقية لكل ما حصل للشركة خلال الفترة الماضية بل هي أقرب تقدير ممكن للواقع.

في المقابل يجد المستثمرون من القطاع الخاص وأنواع أخرى من مجموعات أصحاب المصلحة صعوبة في استخراج المعلومات ذات الصلة لتحليلاتهم المالية. يؤدي عدم تناسق المعلومات وتضارب المصالح بين مجلس الإدارة والمراجعين وحاملي الأسهم وأصحاب الديون وغيرهم من أصحاب المصلحة إلى تعظيم فجوة في التوقعات. واستجابة لهذه الضغوط المتواصلة على المراجعين قدم مجلس التقارير المالية (FRC, 2016) شكلاً حديثاً لتقرير المراجعة والذي تم تبنيه في مجموعة المعايير الدولية (700)، (الذئبات، ٢٠١٩)، وقد لقي قبولاً عاماً نظراً لما يقدمه من معلومات هامة، كما جاءت المعلومات عن القضايا الرئيسية في المراجعة.

وكما يوضح الجدول (١) السابق أعلاه، أن هناك متطلبات هامة لتطبيق الإفصاح عن الأمور الرئيسية في المراجعة، نظراً لأن هذا المعيار حديث نسبياً، ولأن جودة تطبيق هذا المعيار سوف تسهم في حل مشكلة فجوة التوقعات وتسهم في تقديم معلومات لأصحاب المصلحة، فإن التطبيق الرديء للمعيار قد يؤدي إلى العكس، فعدم الالتزام بتوصيات المعيار بشأن أهمية القضايا التي يتم الإفصاح عنها وتكرارها وعددها، أو التوثر بشكل أو بآخر في قولبة النصوص بحيث يتم تكرار القالب من شركة إلى أخرى أو بين الشركات في قطاع واحد، ومن هنا تأتي مشكلة هذا البحث وسؤاله الرئيس والذي يمكن بلورته في الشكل التالي:

هل تم الالتزام بتطبيق المعيار الدولي ISA 701، في تقارير المراجعة الصادرة عن القوائم المالية للشركات  
السعودية المدرجة؟

وهذا التساؤل الرئيس سيتم الإجابة عنه من خلال الإجابة عن الأسئلة التفصيلية الآتية:

- ١- هل هناك موضوع رئيس تم الإفصاح عنه لكل شركة مساهمة؟ (وجود الموضوع الرئيس في التقرير)
- ٢- كم عدد الموضوعات الرئيسة التي الإفصاح عنها؟ (عدد الموضوعات)
- ٣- ماهو تصنيف الموضوع الرئيس بالنسبة لعناصر القوائم المالية؟ (تصنيف الموضوع)
- ٤- هل الموضوع الرئيس ذو علاقة بالأهمية النسبية ومخاطر المراجعة؟ (علاقة الموضوع بأعمال المراجعة)

Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

- ٥- هل الموضوع الرئيس ذو علاقة بأعمال العميل الرئيسة؟ (علاقة الموضوع بالعميل)
- ٦- هل عدد الموضوعات يتناسب مع القطاع؟ (علاقة الموضوع بقطاع الاعمال)
- ٧- هل تم تجنب قولبة الموضوع الرئيس بين الشركات التي خضعت لأعمال مكتب واحد؟ (التورط في الموضوعات المقولبة)
- ٨- هل تم تجنب اللغة الفنية؟ (لغة الموضوع)

إذا كانت الإجابة بنعم لكل سؤال من الأسئلة السابقة فإنه يمكن القول بوجود التزام بتطبيق المعيار الدولي ISA 701، أما اذا كانت الإجابة بلا على معظم هذه الأسئلة فإن التطبيق لم يزل مشكوكا به أو دون المستوى المأمول. ولأن هذا البحث لا يهدف إلى قياس فهم المراجعين للمعيار 701، فإن البحث لن يتطرق لاسباب عدم الالتزام او استنتاج ذلك.

## ٢- تحديد الفئات أو الميزات التي ستكون محور البحث وقياس الفئات

يعد تحديد الفئات التي تكون محورا للبحث أهم عناصر منهجية تحليل المحتوى، ويجب أن تكون هذه الفئات مرتبطة تماما بمشكلة البحث، وفي هذه الدراسة فإن الفئات التي سيتم تحليلها تظهر كما يوضحها الجدول (٢) التالي:

جدول (2): فئات التحليل وطريقة القياس

م	الفئة	طريقة القياس	مثال توضيحي
١	وجود الموضوع رئيس للمراجعة في تقرير المراجع	(١) إذا كان التقرير قد أفصح عن موضوع واحد على الأقل (٠) اذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر في تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية وعنوان فرعي واذا لم يكن هناك فقرة أو موضوع بهذا النص يأخذ المقياس قيمة (٠).
٢	عدد الموضوعات	عدد الموضوعات التي تم الإفصاح عنها	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر في تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية وعنوان فرعي واذا لم يكن هناك فقرة أو موضوع بهذا النص يأخذ المقياس قيمة (٠).



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

م	الفئة	طريقة القياس	مثال توضيحي
٣	تصنيف الموضوع	حسب نوع الموضوع ضمن عناصر القوائم المالية	مثل موضوع تحقق الايراد او الضريبة،.. الخ
٤	علاقة الموضوع بأعمال المراجعة	(١) إذا كان ذا علاقة بأحد بأعمال المراجعة (٠) اذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر في تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية وعنوان فرعي مثل عدد الفروع أو عدد الشركات التابعة، أو حجم الأعمال، أو نطاقها أو المراجعة الداخلية أو المخاطر.
٥	علاقة الموضوع بالعميل	(١) إذا كان ذا علاقة بأعمال العميل (٠) اذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر في تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية وعنوان فرعي يمثل خصوصية للعميل عن غيرة مثل نسب مالية محددة، او القيمة الدفترية لسيارات التأجير فهذا الملاحظة تكون مؤشر على موضوع مختص بعميل المراجعة، مما يقدم دليلا لنفي وقوع المراجعين في القوالب الجاهزة لفقرة الموضوعات الرئيسية
٦	علاقة الموضوع بالقطاع	(١) إذا كان ذا علاقة بالقطاع (٠) إذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر في تقرير المراجع فقرة الأمور الرئيسية وعنوان فرعي مثل أتعاب الخدمات البنكية فهذه مرتبطة بقطاع معين وقد تدل عدد تكرارها في القطاع إلي القالب المعد مسبقا.
٧	تكرار للموضوع (القولبة)	(١) إذا كان مكررا بين السنوات او بين شركات القطاع (٠) إذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر الموضوع في اكثر من سنة لنفس الشركة أو أكثر من شركة في القطاع نفسه
٨	لغة التقرير عن الموضوع	(١) إذا تجنب المراجع اللغة الفنية (٠) إذا لم يكن كذلك	يأخذ المقياس قيمة (١) إذا ظهر وصف تقرير المراجع للأمور الرئيس بلغة محاسبية معيارية صرفة



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

### ٣- تحديد العينة ومصدر البيانات

من الشائع في منهجية تحليل المحتوى عدم وجود معايير محددة لتحديد حجم العينة (Bengtsson, 2016) ويمكن أن تصل العينة إلى ٣٠ وحدة. وفي هذه الدراسة تم تحديد وحدة العينة بتقرير مراجع الحسابات وذلك عن عام 2017 و 2018، حيث أن عام 2017 هو العام الذي تم فيه فرض تطبيق المعيار الدولي ISA 701، بينما تم استخدام بيانات عام 2018 للمقارنة، وبهذا كما تم استخدام تقارير المراجعين الخارجيين على القوائم المالية للشركات السعودية المدرجة في السوق المالية عن الأعوام 2017-2018، هي مصدر البيانات، وهذه القوائم المالية منشورة في موقع السوق المالية السعودية (تداول). وقد تم التركيز في هذه الدراسة على عدة قطاعات مهمة تمثل ركيزة أساسية في الاقتصاد السعودي وهي قطاع البتروكيماويات، والاسمنت والصناعي اللوجستي، والقطاع المالي. فالقطاع المالي له طبيعة خاصة، حيث يشرف عليه البنك المركزي (مؤسسة النقد سابقا) ويتم فرض متطلبات عدة ومن المتوقع أن يكون للإبلاغ عن الأمور الرئيسية خصوصية في هذا القطاع سواء من جانب الموضوعات نفسها و عددها، كما انه قد تم اختيار القطاعات الأخرى نظرا لعدد الشركات المدرجة فيها، وقد تم إختيار العينة في هذه القطاعات بطريقة عشوائية، وبلغت عينة الدراسة عدد (52) شركة وتم بحث المحتوى لعدد (104) تقرير مراجعة في سنوات الدراسة والجدول رقم (4) يوضح توزيع العينة علي القطاعات

الجدول (٣) عدد الشركات في العينة والتقارير التي تم البحث في محتواها

عدد التقارير	عدد الشركات في العينة	
18	9	البتروكيماويات
20	١٠	الاسمنت
34	١٧	الصناعي واللوجستي
32	١٦	المالي
104	52	المجموع

كما تم تجميع البيانات بشكل يدوي من قاعدة بيانات شركة السوق المالية (تداول) والتي توفر هذه البيانات بصيغ مختلفة، وقد تم فرز وتصنيف الموضوعات من تقارير المراجعين بشكل يدوي وهو ما تطلب جهدا ووقتا، حيث ان الموقع لا يقدم تسهيلات بهذا الشأن.



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

## النتائج

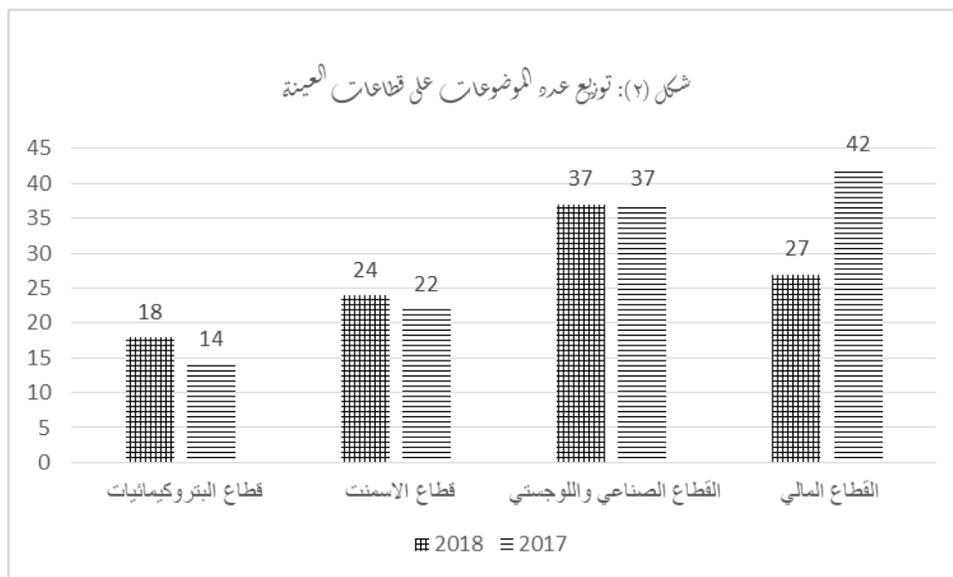
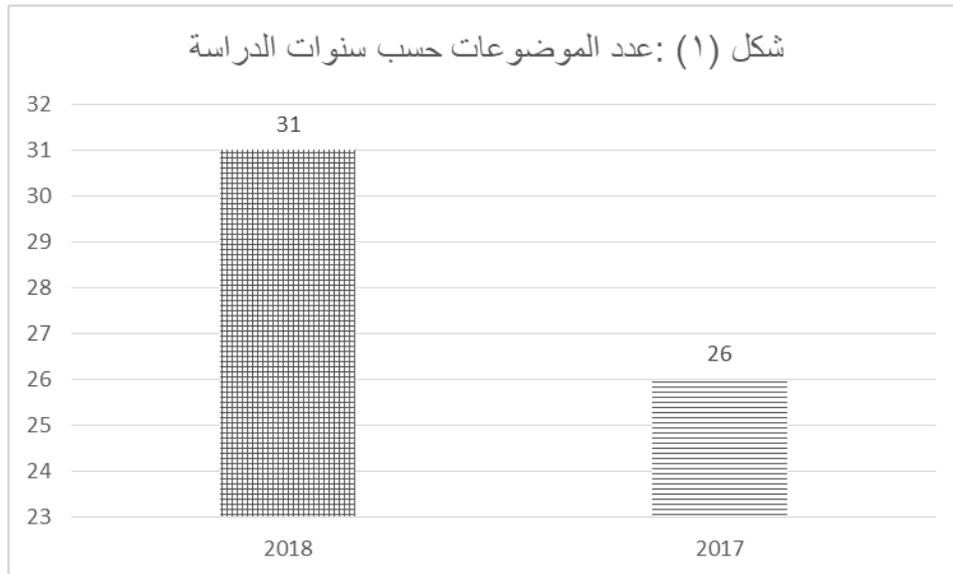
يوضح الشكل (1) والشكل (٢) وكذلك الجداول (4)، (5) و (6) و (7) و (8) و (9) نتائج تحليل المحتوى لتقارير المراجعين لعينة من (52) شركة في ثلاثة قطاعات رئيسية، وهي القطاع المالي، قطاع البتروكيماويات والقطاع الصناعي، اللوجستي، وقطاع شركات الاسمنت، وتوضح الجداول دراسة المقارنة للمحتوى بين عامي 2017 و 2018م، حسب الفئات التي تم توضيحها في الجدول رقم (3) اعلاه. حيث يوضح الجدول رقم (4) عدد الشركات التي أفصحت عن موضوع واحد على الأقل من الأمور الرئيسية خلال كل سنة من سنوات الدراسة حيث تبين أن هناك عدد (46) شركة قد أفصحت في عام 2018 مقارنة بعدد (41) في عام 2017، وهذا يشير الى تحسن في الالتزام بالمعايير الدولي، كما يظهر ان القطاع المالي هو الأقل التزاما.

وبينما يكشف الجدول رقم (٢) أن إجمالي الإفصاحات قد بلغت 115 و 106 في عامي 2017 و 2018 على التوالي، يبين الشكل رقم (1) أن عدد الموضوعات التي تم الإبلاغ عنها قد بلغت 26 و 31 موضوعات في عامي 2017 و 2018 على التوالي، وهذا يعطي مؤشرا على تحسن في جودة الإبلاغ. ظهر القطاع المالي والذي تضمن البنوك وشركات التأمين كأكثر القطاعات التي تم الإبلاغ فيها عن موضوعات رئيسية خلال عام 2017 حيث بلغت 42 موضوعا في العينة، بينما كان قطاع البتروكيماويات الأقل في عام 2017 (14) موضوعا فقط، وفي عام 2018 كان القطاع الصناعي الأكثر في عدد الموضوعات الرئيسية حيث بلغت (37) موضوعا.

الجدول (4): الشركات حسب الإفصاح عن الأمور الرئيسية

٢٠١٧		٢٠١٨		العينة	
لم تفصح	أفصحت	لم تفصح	أفصحت		
٢	٧	٠	٩	9	البتروكيماويات
٢	٨	٠	١٠	١٠	الاسمنت
٣	١٤	١	١٦	١٧	الصناعي واللوجستي
٤	١٢	٥	١١	١٦	المالي
١١	٤١	٦	٤٦	٥٢	

Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study





د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

الجدول رقم (5) يوضح الموضوعات التي تم الإفصاح عنها في تقرير المراجعين لعينة الدراسة وحسب القطاعات، ويلاحظ أنه خلال سنوات الدراسة قد تم الإفصاح عن (36) موضوعا (بلغت (31) في عام 2018، ( ) في عام 2017)، وبلغ عدد التكرارات للموضوعات في كافة عينة الدراسة (كما جاء القطاع الصناعي الأكثر موضوعات خلال أعوام الدراسة، ويلاحظ ان موضوع التحول للمعايير الدولية كان الأكثر اهتماما بين كافة الموضوعات خلال عام 2017، حيث بلغ الإفصاح عنه في (22) تقريراً، وبينما جاء موضوع الذمم المدينة الثاني إفصاحا بعدد (15) تقريراً، وجاء تحقق الإيراد ثالثا بعدد (9) تقارير، وفي عام 2018 ظهر موضوع تحقق الإيراد الأكثر إفصاحا في (15) تقريراً وجاء موضوع الأدوات المالية بعدد (13) تقريراً والممتلكات والمعدات ثالثا بعدد (12).

يوضح الجدول رقم (6)، نتائج دراسة الفئات مدار الدراسة المشار إليها في الجدول رقم (1) وذلك في قطاع البتروكيميايات، ويظهر جميع الشركات قد التزمت بالإفصاح عن موضوع واحد على الأقل في كل عام من أعوام الدراسة، وفي المقابل فإن هناك عدم التزام مقتضيات المعيار الدولي ISA 701، حيث لا يمكن القول بأن هذه الموضوعات التي تم عرضها تتعلق بالعميل بل هي موضوعات ذات عموم ويمكن تطبيقها على أي شركة من شركات السوق المالية عموماً. ولم يظهر أن هناك علاقة بين الموضوع وبين عميل المراجعة إلا في شركة واحدة وموضوع واحد في شركة ينبع الوطنية وهو موضوع منافع الموظفين. وفي فئة تعلق الموضوعات بأعمال المراجعة فإنه لا يمكن القول أيضاً بأن هذه الموضوعات ذات علاقة بأعمال المراجع إلا في شركتين وموضوعين هما شركة اللجين في موضوع تقييم السيطرة، وفي شركة المتحدة للأسمدة في موضوع الموجودات تحت الانشاء، حيث أن هذه الموضوعات تتطلب من المراجع القيام بأعمال إضافية، على غير المعتاد من هذا القطاع، وفيما يتعلق بفئة علاقة الموضوع بتعقيد أعمال العميل فإنه لم يكن هناك أي موضوع يمكن تصنيفه بأنه ذو علاقة بتعقيد وحجم أعمال العميل، وفي فئة قولبة وتكرار الموضوعات فإنه يلاحظ وجود تكرار وقولبة في جميع الشركات وجميع الموضوعات (ماعدًا موضوعين اثنين) وهذا التكرار والقولبة فيما بين شركات القطاع نفسها، فالموضوعات متكرر بين الشركات، ومع ذلك فإنه كان هناك حرص واضح من قبل المراجعين في عدم تكرار الموضوعات بين سنوات الدراسة حيث لم يظهر التكرار سوى في شركة واحدة وموضوع واحد. وفيما يتعلق بفئة لغة التقرير فإنه قد لوحظ بأن لغة التقرير فنية ولا تمثل نصاً عاماً يمكن قراءته من قبل غير المهنيين.

الجدول رقم (5): الموضوعات التي تناولتها تقرير المراجعين عن الأمور الرئيسية في عينة الدراسة

2017					2018						
مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء	مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء		
4	4				5		3		2	زكاة وضرائب	1
0					3		1		2	العمر الإنتاجي للأصول	2
22		10	5	7	5		1	2	2	التحول للمعايير الدولية	3
9		5	2	2	15		6	6	3	تحقق الإيراد	4
2				2	1				1	القروض طويلة الاجل	5
12		4	6	2	8		3	3	2	المخزون	6
0					1				1	منافع الموظفين	7
3	2	1			13	2	6	3	2	الأدوات المالية	8
1		1			2		1		1	ذوي العلاقة	9
1				1	1		1			تقييم السيطرة	10
0					1				1	الموجودات قيد الانشاء	11
1			1		0					مخصص قطع الغيار بطيئة الحركة	12
1			1		1			1		الالتزام بنسب مالية محددة	13

2017					2018						
مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء	مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء		
8		5	3		12		6	5	1	الممتلكات والمعدات	14
0					1			1		القيمة الدفترية لسيارات التأجير	15
0					1			1		شركات تابعة	16
3		2	1		4	1	3			الاستثمارات	17
11	1	7	3		5	1	2	2		الذمم المدينة	18
3	2	1			2	1	1			إثبات الشهرة	19
1		1			1		1			الاستمرارية	20
0					1		1			تملك السفن	21
0					1		1			خسائر أو مكاسب اکتوارية	22
5	5				6	6				الانخفاض في قيمة القروض والسلف	23
7	7				6	6				أتعاب الخدمات البنكية	24
7	7				0					تقويم الاستثمارات المتاحة للبيع	25
3	3				0					الانخفاض في قيمة الاستثمارات	26
1	1				1	1				محاسبة التحوط	27

2017					2018						
مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء	مجموع	مالي	خدمات	اسمنت	كمياء		
0					1	1				تقييم الاستثمارات غير المتداولة في سوق النشط	28
0					1	1				قيمة الاستثمارات في أدوات الدين	29
0					1	1				تقييم خيار البيع لشركة زميلة	30
2	2				0					الانخفاض في قيمة التمويل	31
3	3				1	1				تقييم المشتقات المالية	32
2	2				3	3				تقييم الالتزامات النهائية الناتجة عن المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين	33
2	2				0					تقييم الاحتياطات	35
1	1				2	2				المطالبات القائمة	36
115	42	٣٧	٢٢	١٤	106	27	٣٧	٢٤	١٨		



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

يوضح الجدول رقم (7)، نتائج دراسة الفئات مدار الدراسة في قطاع شركات الاسمنت، ويظهر بأن جميع الشركات في هذا القطاع قد التزمت بالإفصاح عن موضوع واحد على الأقل في كل عام من أعوام الدراسة، ولكن ظهر ضعف الالتزام بمقتضيات المعيار الدولي ISA 701، فلا يمكن القول بأن هذه الموضوعات التي تم عرضها تتعلق بأعمال المراجعة كما لم يظهر بأن هذه الموضوعات لها علاقة بالعميل سوى في شركتين وموضوعين هما الالتزام بالنسب المالية والمخزون بطى الحركة، وفيما يتعلق بفئة علاقة الموضوع تعقيد أعمال العميل فإنه لم يكن هناك أي موضوع يمكن تصنيفه بأنه ذو علاقة بتعقيد وحجم أعمال العميل، وفي فئة قولبة وتكرار الموضوعات فإنه يلاحظ وجود تكرار وقولية في جميع الشركات وجميع الموضوعات فيما بين شركات القطاع نفسها، فالموضوعات متكررة بين الشركات، ومع ذلك فإنه كان هناك حرص واضح من قبل المراجعين في عدم تكرار الموضوعات بين سنوات الدراسة حيث لم يظهر التكرار سوى في شركتين وموضوعين. وفيما يتعلق بفئة لغة التقرير فإنه قد لوحظ بأن لغة التقرير فنية ولا تمثل نصا عاما يمكن قراءته من قبل غير المهنيين.

يوضح الجدول رقم (8)، نتائج دراسة الفئات مدار الدراسة في قطاع الصناعة والخدمات اللوجستية، ويظهر بأن هناك شركة واحدة تلتزم بينما التزمت كافة الشركات في العينة عن هذا القطاع بالإفصاح عن موضوع واحد على الأقل في كل عام من أعوام الدراسة، ولكن كما هو الحال في كافة شركات العينة لم يظهر ضعف في الالتزام بمقتضيات المعيار الدولي ISA 701، ويبين الجدول أن هناك موضوعاً واحداً كان له علاقة بأعمال المراجعة وهو الاستمرار (شركة أميانتيت) بينما ظهرت 4 موضوعات ذات علاقة بالعميل (القيمة الدفترية لسيارات التأجير - شركة المتحدة للمواصلات)، (خسائر أو مكاسب اكتوارية - شركة الفخارية) (العمر الإنتاجي للأصول، تملك السفن - شركة البحري)، وفيما يتعلق بفئة علاقة الموضوع بتعقيد أعمال العميل فإنه لم يكن هناك أي موضوع يمكن تصنيفه بأنه ذو علاقة بتعقيد وحجم أعمال العميل، وفي فئة قولبة وتكرار الموضوعات فإنه يلاحظ وجود تكرار وقولية في جميع الشركات وجميع الموضوعات فيما بين شركات القطاع نفسها، فالموضوعات متكررة بين الشركات، كما ظهر تكرار بين الموضوعات في سنوات الدراسة، المراجعين في عدم تكرار الموضوعات بين سنوات الدراسة. وفيما يتعلق بفئة لغة التقرير فإنه قد لوحظ بأن لغة التقرير فنية ولا تمثل نصا عاما يمكن قراءته من قبل غير المهنيين.

يوضح الجدول رقم (9)، نتائج دراسة الفئات مدار الدراسة في القطاع المالي، ويظهر بأن (5) بنوك لم تلتزم بتطبيق المعيار الدولي والتزمت باقي الشركات في هذا العينة من القطاع المالي (12 شركة) قد التزمت بالإفصاح عن موضوع واحد على الأقل في كل عام من أعوام الدراسة، وقد ظهر في هذا القطاع التزام أفضل بمقتضيات المعيار



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

الدولي ISA 701، حيث أن الموضوعات ذات علاقة واضحة بالقطاع وبالشركة سواء كانت بنك او شركة تأمين ومع ذلك فإن هناك تكرار واضح بين الموضوعات وخاصة موضوع الأتعاب البنكية بين كافة الشركات، ولم يظهر في العينة أي موضوع يتعلق بأعمال المراجعة كما ظهر قبولية الموضوعات من خلال التكرار، وبين الجدول أن هناك موضوع واحد كان له علاقة بأعمال المراجعة وهو الاستمرار (شركة أميانتيت) بينما ظهرت 4 موضوعات ذات علاقة بالعميل (القيمة الدفترية لسيارات التاجير - شركة المتحدة للمواصلات)، (خسائر أو مكاسب اكتوارية - شركة الفخارية) (العمر الإنتاجي للأصول، تملك السفن - شركة البحري)، وفيما يتعلق بفئة علاقة الموضوع بتعقيد أعمال العميل فإنه لم يكن هناك أي موضوع يمكن تصنيفه بأنه ذو علاقة بتعقيد وحجم أعمال العميل، وفي فئة قبولية وتكرار الموضوعات فإنه يلاحظ وجود تكرار وقبولية في جميع الشركات وجميع الموضوعات فيما بين شركات القطاع نفسها، فالموضوعات متكررة بين الشركات، كما ظهر تكرار بين الموضوعات في سنوات الدراسة، المراجعين في عدم تكرار الموضوعات بين سنوات الدراسة. وفيما يتعلق بفئة لغة التقرير فإنه قد لوحظ بأن لغة التقرير فنية ولا تمثل نصا عاما يمكن قراءته من قبل غير المهنيين.

الجدول (٦): سمات تطبيق المعيار الدولي 701 علي عينة من شركات قطاع البتروكيميائيات

الشركة	عدد الموضوعات	تصنيف الموضوع				العلاقة بالمراجعة	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بالقطاع وتعميد أعمال العميل	تكرار الموضوع (قطاع- سنة)	لغة التقرير
		العلاقة بالمراجعة	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بالقطاع وتعميد أعمال العميل	تكرار الموضوع (قطاع- سنة)					
الشركة الوطنية للبتروكيمياويات	٢	العمر الإنتاجي للأصول		زكاة وضرائب	٠	٠	٠	0-1	٠	
	٤	المخزون	القروض	تحقق الإيراد	التحول للمعايير الدولية	٠	0	0-1	0	
المجموعة السعودية للاستثمار الصناعي	٢	العمر الإنتاجي للأصول		زكاة وضرائب	٠	0	٠	0-1	٠	
	٤	المخزون	القروض	تحقق الإيرادات	التحول للمعايير الدولية	٠	0	0-1	0	
شركة ينبع الوطنية للبتروكيمياويات	٢	المخزون	منافع الموظفين		٠	1	٠	0-1	٠	
	١	التحول للمعايير الدولية				٠	0	0-1	0	
الشركة المتقدمة للبتروكيمياويات	١	تحقق الإيراد				٠	0	0-1	٠	
	١	التحول للمعايير الدولية				٠	0	0-1	0	
الشركة السعودية العالمية	١	التحول للمعايير الدولية				٠	0	0-1	٠	
	٠					٠	0	0-1	0	

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع- سنة)	العلاقة بالقطاع وتعقيد أعمال العميل	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع				عدد الموضوعات		الشركة
											للبيروكيماويات
.	0-1	.	0	0	الأدوات المالية		تحقق الإيرادات		٢	2018	شركة
0	0-1	0	0	0	التحول للمعايير الدولية				١	2017	الصناعات الكيماوية الأساسية
١	1-1	.	0	0	التحول للمعايير الدولية	الأدوات المالية	ذوي العلاقة	تحقق الإيراد	٣	2018	شركة اللجين
0	0-1	0	0	1	تقييم السيطرة		التحول للمعايير الدولية		٣	2107	
0	0-1	.	0	0	الممتلكات والمعدات		قروض		٢	2018	شركة نماء
0	0-1	0	0	0	التحول للمعايير الدولية				١	2017	للبيروكيماويات
0	0-1	.	0	1	الموجودات قيد الانشاء		مخزون		٢	2018	شركة الأسمدة
0	0-1	0	0	0	-				٠	2017	العربية السعودية

الجدول (٧): سمات تطبيق المعيار الدولي 701 علي عينة من شركات قطاع الاسمنت

لغة التقرير (0-1)	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع			العام المالي			
					الممتلكات والمعدات	تحقق الإيراد	للمعايير الدولية				
.	0-1	0	0	0	الممتلكات والمعدات	تحقق الإيراد	للمعايير الدولية	٣	2018	شركة أسمنت المنطقة الجنوبية	
0	0-1	0	0	0			المخزون	١	2017		
.	1-1	0	1	0		المخزون بطئ الحركة		٢	2018	شركة أسمنت ينبع	
	0-1	1	1	0	مخصص قطع الغيار بطينة الحركة	للمعايير الدولية	المخزون	٣	2017		
.	0-1	0	0	0	الأدوات المالية	مخزون	ممتلكات ومعدات	تحقق الإيراد	٤	2018	شركة أسمنت المدينة
	0-1	0	0	0			الاستثمارات	١	2017		
.	0-1	0	0	0	ممتلكات ومعدات		تحقق الإيراد	٢	2018	شركة أسمنت اليمامة	
	0-1	0	0	0				.	2017		
.	0-1	0	0	0			الأدوات المالية	٢	2018	شركة أسمنت ام القرى	
	0-1	1	1	0	الذمم المدينة	تقييم المخزون	الالتزام بنسب مالية محددة	للمعايير الدولية	٤	2017	
.	0-1	1	1	0			شركات تابعة	زيادة رأس المال	٢	2018	الكتيري القابضة
	0-1	0	0	0	الممتلكات والمعدات	تقييم المخزون	تحقق الإيراد	الذمم المدينة	٤	2017	

لغة التقرير (0-1)	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع			العام المالي			
					المعايير الدولية	المخزون	تحقق الإيراد				
.	0-1	0	0	0		ذمم مدينة	تقييم المخزون	تحقق الإيراد	٣	2018	أسمنت القصيم
0	1-1	0	0	0		للمعايير الدولية			٢	2017	
.	0-1	0	0	0		المعايير الدولية		المخزون	٢	2018	أسمنت الشرقية
0	0-1	0	0	0					.	2017	
.	1-1	0	0	0		تحقق الإيراد	الأدوات المالية	المتلكات والمعدات	٤	2018	أسمنت تبوك
0	0-1	0	0	0	المتلكات والمعدات	تحقق الإيراد	الذمم المدينة	المعايير الدولية	٤	2017	
.	1-1	0	0	0		المتلكات والمعدات	الذمم المدينة	تحقق الإيرادات	3	2018	أسمنت العربية
0	0-1	0	0	0		المتلكات والمعدات	المخزون	المعايير الدولية	٣	2017	

الجدول (٨): سمات تطبيق المعيار الدولي 701 علي عينة من شركات قطاع الصناعي واللوجستي

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع وتعقيد أعمال العميل	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع			عدد الموضوعات		
.	0-1	.	0	0	الممتلكات والمعدات			١	2018	النقل الجماعي
0		0	0		الممتلكات والمعدات	تحقق الإيرادات	2	2017		
.	1-1	.	0	0	الممتلكات والمعدات			١	2018	السعودية للخدمات الصناعية
0		0	0	0	الممتلكات والمعدات	التحول للمعايير الدولية	الذمم المدينة	3	2017	
0	0-1	.	0	0	الشهرة			١	2018	باتك للإستثمار
0		0	0	0				0	2017	
0	1-1	1	1	0	الممتلكات والمعدات	الذمم المدينة	القيمة الدفترية لسيارات التأجير	٣	2018	المتحدة الدولية للمواصلات
0		0	0	0	الذمم المدينة	التحول للمعايير الدولية		2	2017	
.	0-1	.	0	0	الأدوات المالية	تحقق الإيراد		٢	2018	الشرق الأوسط للورق
0		0	0	0	التحول للمعايير الدولية			1	2017	
.	NA	0	0	0				٠	2018	مهارة للموارد البشرية
0		0	0	0				0	2017	
.	1-1	.	0	0	تحقق الإيرادات	التحول للمعايير الدولية		٢	2018	السعودية

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع وتعقيد أعمال العميل	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع				عدد الموضوعات			
					تحقق الإيرادات	التحول للمعايير الدولية	الأدوات المالية	الإيراد				المخزون
0		0	0	0	تحقق الإيرادات		التحول للمعايير الدولية		2	2017	للمؤمنين	
0	1-1	.	0	0	ذوي العلاقة	المخزون	الاستثمارات	الأدوات المالية	تحقق الإيراد	4	2018	بوان
0		0	0	0	ذوي العلاقة	إثبات الشهرة	المخزون	الذمم المدينة	4	2017		
0	1-1	.	0	0	الأدوات المالية	المعدات والممتلكات	المخزون	تحقق الإيراد	٤	2018	البابطين للطاقة	
0		0	0	0	المخزون	الذمم المدينة	تحقق الإيراد	3	2017			
0	1-1	.	0	1	الممتلكات والمعدات	الاستثمارات	الأدوات المالية	الذمم المدينة	الاستمرار	٥	2018	أميانتيت
0		0	0	1	التحول للمعايير الدولية	تقييم السيطرة	الممتلكات والمعدات	الاستمرارية في ظل الخسائر	4	2017		
.	0-1	0	0	0					.	2018	مجموعة أسترا الصناعية	
0		0	0	0	الممتلكات والمعدات	الذمم المدينة	التحول للمعايير الدولية	الاستثمارا ت	4	2017		
.	0-1	.	0	0	الأدوات المالية				١	2018	الصناعات	
0		0	0	0						2017	الكهربائية	

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع وتعقيد أعمال العميل	العلاقة بأعمال العميل	العلاقة بأعمال المراجعة	تصنيف الموضوع					عدد الموضوعات			
					المخزون	تحقق الإيراد	الأدوات المالية	تحقق الإيراد	التحول للمعايير الدولية				خسائر أو مكاسب اكتوارية
0	1-1	.	0	0	المخزون	تحقق الإيراد	الأدوات المالية			3	2018	السعودية لإنتاج الأنابيب الفخارية	
0		0	1	0	المخزون	الذمم المدينة	خسائر أو مكاسب اكتوارية	التحول للمعايير الدولية	تحقق الإيراد	4	2017		
.	0-1	.	1	0	العمر الإنتاجي للأصول		الممتلكات والمعدات			2	2018	الوطنية للنقل البحري	
0		1	1	0	تملك السفن	تقييم الممتلكات	التحول للمعايير الدولية				2017		
.	1-1	.	0	0	الاستثمارات					1	2018	المصافي العربية السعودية	
0		0	0	0	التحول للمعايير الدولية		الاستثمارات			2	2017		
.	1-1	.	0	0	تحقق الإيراد		الأدوات المالية	زكاة وضرائب			3	2018	الدريس للخدمات البتروولية و النقلات
0		0	0	0	زكاة وضرائب	تحقق الإيراد	المخزون	الذمم المدينة		4	2017		
.	0-1	.	0	0	زكاة وضرائب					1	2018	شركة رابغ	
0		0	0	0	التحول للمعايير الدولية					1	2017		

الجدول (٩): سمات تطبيق المعيار الدولي 701 علي عينة من شركات القطاع المالي

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع	العلاقة بالعميل	العلاقة بالمراجعة	تصنيف الموضوعات					عدد الموضوعات	العام		
0	1-1		1	0	أتعاب الخدمات البنكية		الانخفاض في قيمة القروض والسلف			2	2018	بنك الرياض	
0			1	0	الانخفاض في قيمة الاستثمارات	تقويم الاستثمارات المتاحة للبيع	أتعاب الخدمات البنكية	الانخفاض في قيمة القروض	الزكاة	5	2017		
0	1-1	1	1	0	محاسبة التحوط		العمليات من العمليات البنكية		الانخفاض في قيمة القروض		3	2018	بنك الجزيرة
0			1	1	0	انخفاض قيمة القروض	الأدوات المالية	محاسبة التحوط	زكاة وضريبة	أتعاب الخدمات البنكية	5	2017	
0	1-1		1	0	تقييم خيار البيع لشركة زميلة	تقييم الأدوات المالية المشتقة	قيمة الاستثمارات في أدوات الدين	تقييم الاستثمارات غير المتداولة في سوق النشط	أتعاب الخدمات البنكية	القروض والسلف	5	2018	الاستثمار
0				1	0	الانخفاض في قيمة الاستثمارات المتاحة للبيع	تقويم الأدوات المالية	دخل أتعاب الخدمات البنكية صافي	قيمة القروض		4	2017	
0	1-1	1	1	0	تقييم المشتقات		أتعاب الخدمات البنكية		الانخفاض في قيمة القروض		3	2018	الفرنسي
0			1	1	0	تقويم المشتقات		أتعاب الخدمات البنكية	الانخفاض في قيمة القروض	تقويم الاستثمارات المتاحة للبيع	4	2017	

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع	العلاقة بالعميل	العلاقة بالمراجعة	تصنيف الموضوعات				عدد الموضوعات	العام	
0	1-1		1	0	تقويم الاستثمارات	أتعاب الخدمات البنكية	تقويم الأدوات المالية المشتقة	الانخفاض في قيمة القروض	4	2018	ساب
0			1	0	تقويم الاستثمارات المتاحة للبيع	أتعاب الخدمات البنكية	تقويم المشتقات	الانخفاض في قيمة القروض	5	2017	
-	-		0	0	لا يوجد بيانات			.	0	2018	العربي
-	-		0	0	لا يوجد بيانات				0	2017	
-	-		0	0	لا يوجد بيانات				0	2018	سامبا
-	-		0	0	لا يوجد بيانات				0	2017	
-	-		0	0	لا يوجد بيانات				.	2018	الراجحي
0	1-1		1	0	الاستثمارات المتاحة للبيع	الانخفاض في قيمة التمويل	الزكاة والضرائب	أتعاب الخدمات البنكية	4	2017	
0			1	0	أتعاب الخدمات البنكية			الانخفاض في قيمة التمويل	2	2018	البلاد
0	-		1	0	الانخفاض في التمويل	الزكاة والضرائب	أتعاب الخدمات البنكية	الاستثمارات المتاحة للبيع	5	2017	
-	-		0	0	لا يوجد بيانات			.	0	2018	الانماء
-	-		0	0	لا يوجد بيانات				0	2017	
-	1-0		0	0	لا يوجد بيانات			.	0	2018	الأهلي
0			1	0	انخفاض في قيمة الاستثمارات	تقييم المشتقات المالية	انخفاض قيمة الشهرة	الانخفاض في قيمة التمويل	0	2017	
0	1-1		1	0	تقييم الالتزامات النهائية الناتجة عن المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين				1	2018	سلامة

لغة التقرير	تكرار الموضوع (قطاع-سنة)	العلاقة بالقطاع	العلاقة بالعميل	العلاقة بالمراجعة	تصنيف الموضوعات	عدد الموضوعات	العام		
0			1	0	تقييم الالتزامات النهائية الناتجة عن المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين	1	2017	للتأمين	
0	0-1		1	0	تقييم التزامات المطالبات النهائية الناتجة عن عقود التأمين	1	2018	اليانز اس اف	
0			1	0	تقييم الاحتياطات	1	2017		
0	1-1		1	0	المطالبات القائمة	1	2018	بوبا العربية	
0			1	0	المطالبات القائمة	1	2017		
0	0-1		1	0	القيمة الدفترية للشهرة	المطالبات القائمة	2	2018	جزيرة تكافل
0			1	0	تقييم الاحتياطات		1	2017	
0	1-1		1	0	الذمم المدينة	تقييم الالتزامات النهائية الناتجة عن المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين	2	2018	ملاذ للتأمين
0			1	0	تقييم الاستثمارات المتاحة للبيع	الذمم المدينة للتأمين	تقييم الالتزامات النهائية الناتجة عن المطالبات المقدمة بموجب عقود التأمين	2	



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

## الاستنتاجات والتوصيات

سعت هذه الدراسة إلى فهم تطبيق المعيار الدولي ISA 701 في الشركات السعودية المدرجة، وفهم الموضوعات الرئيسية التي اهتم بها المراجعون في عينة الدراسة، وذلك باستخدام منهجية تحليل المحتوى، والتي تقتضي بتحديد فئات للموضوعات التي سيتم تحليلها في محتوى تقرير المراجعين بشأن الموضوعات الرئيسية في المراجعة، وتبين أن إجمالي الموضوعات قد بلغت 115 و 106 في عامي 2017 و 2018 على التوالي، وأن عدد الموضوعات التي تم الإبلاغ عنها قد بلغت 26 و 31 موضوعات في عامي 2017 و 2018 على التوالي، وهذا يعطي مؤشرا على تحسن نوعا ما الإبلاغ، إن كانت لم تصل إلى حد مقنع حتى الآن مقارنة بنتائج الدراسات السابقة [بلغت 363 في بولندا حسب دراسة Iwanowicz، (٢٠١٩).]، مما يشير إلى وجود نزعة في التحفظ عند الإبلاغ عن هذه الأمور، أو أن هناك مشكلة تواجه التطبيق من حيث نقص الموضوعات التي سيتم ذكرها في السنة التالية دون تكرار للموضوعات، ولعل هذا أكثر ما ظهر في الدراسة حيث تبين بأن الموضوعات متكررة بشكل واضح بين شركات كل قطاع، أو أنها موضوع واحد على الأقل قد تم تكراره في سنوات الدراسة لكل شركة، وهذا يدفع بالتطبيق نحو القولية، بحيث تم تكرار الموضوعات كل سنة، مما سيفقد قيمتها وتصبح الرسالة مكررة مما يدعو إلى تجاهلها من قبل المستخدم للتقارير وهو ما يحاول واضع المعيار الدولي تفاديه. تؤكد الدراسة بأن اللغة المهنية كانت مسيطرة على طريقة عرض الموضوعات، وهو ما يخالف المعيار وأيضا يشير إلى عدم فهم طريقة الالتزام به.

ظهرت النتائج تباينا في ماهية الموضوعات التي تم الإبلاغ عنها بين سنوات الدراسة فقد ظهرت موضوعات التحول للمعايير الدولية ثم الذمم المدينة الثاني ثم تحقق الإيراد كأكثر الموضوعات ابلاغا في عام 2017، بينما ويلاحظ ان موضوع تحقق الإيراد و موضوع الأدوات المالية ثم الممتلكات والمعدات الكثر ابلاغا في عام 2018، ويمكن مقارنة هذا مع نتائج الدراسات السابقة والتي كانت تشير إلى الضريبة، ثم الإيرادات، ثم تقديرات الأصول حسب دراسة مجلس السوق البريطاني (FRC 2016)، بينما ظهرت الشهرة والأصول غير الملموسة، ثم الإيرادات من العمليات الأساسية وعمليات الاندماج والاستحواذ، والضريبة حسب دراسة (KPMG 2017)، وظهرت الإيرادات وتقييم المخزون ثم انخفاض في قيمة الموجودات الملموسة وغير الملموسة حسب دراسة (Ismail et al., 2018) وكان موضوع الإيرادات، ثم الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة حسب دراسة Iwanowicz، (٢٠١٩). فالإيرادات تظهر كأهم موضوعات الأمور الرئيسية التي ابلغ عنها المراجعون في المملكة و عدد من دول العالم.

نظرا لحدائة هذا الموضوع وأهميته الكبرى على شكل ومحتوى تقرير المراجع فإنه من الضروري أن تتوسع



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

---

الأبحاث فيه، وأن يتم توسيع العينة، وإدخال أدوات بحثية أخرى مثل المقابلات الشخصية لفهم الآلية التي على أساسها قرر المراجع بأن هذه الموضوع يحظى بأهمية كبيرة للقارئ تتطلب منه الإفصاح عنه، كما توصي الدراسة بأن على الهيئات المشرفة على إعداد المعايير بأن تقدم دورات تدريبية أكثر وخاصة بشأن لغة التقرير، وأيضا تطوير نماذج وقواعد لتجنب تكرار الموضوع على مستوى القطاع، أو من سنة إلى أخرى.



د. محمد عبد الله محمد آل عباس ، الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل  
من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى

### المراجع العربية

- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017) ، معيار المراجعة (٧٠١): الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل. الرياض.
- الذنيبات، خ. (2019) ، أثر تعديلات تقرير المحاسب القانوني حسب معيار التدقيق الدولي رقم ٧٠٠ في تضيق فجوة التوقعات وتحسين عملية توصيل نتيجة التدقيق إلى مستخدمي القوائم المالية: دليل من الأردن، *المجلة الاردنية في إدارة الأعمال*، 285-309.

### المراجع الأجنبية

- Bailey, K., Bylinski, J., & Shields, M. (1983). Effects of Audit Report Wording Changes on the Perceived Message. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21(2), pp. 355-370.
- Bengtsson, M. (2016). How to plan and perform a qualitative study using content analysis. *NursingPlus Open*, , 2, pp. 8–14.
- Boolaky , P., & Quick, R. (2016). Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports. *International Journal of Auditing*, pp. 58-174.
- Chong, K., & Pflugrath, G. (2008). Do Different Audit Report Formats Affect Shareholders' and Auditors' Perceptions? *International Journal of Auditing*, Vlo. 12(3), pp. 221–241.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. (2016). Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matter on Auditor Liability. *Current Issues in Auditing*, Vol. 10(1), pp. 24-33.
- Gold , A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior? . *International Journal of Auditing*, Vol. 24 (2), pp. 1–13.
- Gold, A., Gronewold, U., & Pott, C. (2012). The ISA 700 Auditor's Report and the Audit Expectation Gap - Do Explanations Matter? *International Journal of Auditing*, Vol. 16(3), pp. 286–307.
- Grosu, M., Robu, I.-B., & Istrate, C. (2020). The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters. *Audit financiar*, , XVIII, 1(157), pp. 182-195.
- Ismail, H., Atqa, A., & Hassan, H. (2018). First Time Reporting of Key Audit Matters (KAM) by Malaysian



Dr. Mohammed Abdullah Alabbas, Communicating Key Audit Matters (KAM) in the independent auditor's report: evidence from listed Saudi companies using a content study

---

- Auditors. *International Journal of Engineering & Technology*, 7, pp. 30.
- Iwanowicz, B. (2019) Key audit matters in audit reports of selected public interest entities . *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, Vol 105, (161), pp. 9-16.
- IAASB, (2015), *Auditor Reporting—Illustrative Key Audit Matters*. IAASB.
- Kelly, A., & Mohrweis, L. (1989). Bankers' and investors' perceptions of the auditor's role in financial statement reporting: the impact of SAS no. 58. *Auditing*, 9, pp. 87.
- KPMG, (2017), *Key audit matters*. Retrieved from ,  
<https://home.kpmg.com/au/en/home/insights/2017/03/key-audit-matters-auditor-report-28-march-2017.html+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl>
- Krippendorff, K. (2004). *Content Analysis: An Introduction to Its Methodology*. Thousand Oaks, CA: Sage.
- Marvasti, A. (2019). Qualitative Content Analysis: A Novice's Perspective. *Forum: Qualitative Social Research*, Art: 32.
- Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts . *Meditari Accountancy Research*, Vol. 27, (3), pp. 472-494.
- SOCPA. (2020). *معايير المراجعة*. Retrieved from <https://socpa.org.sa/Socpa/Technical-Resources/Auditing-Standards.aspx>
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The Impact of Key Audit Matter (KAM) Disclosure in Audit Reports on Stakeholders' Reactions: A Literature Review. *Problems and Perspectives in Management*, Vol. 17 (3), pp. 323-340.
- FRC, (2016) *Extended auditor's reports: A further review of experience*, London.