

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية

سعاد موسى طنطاوي

مدرس بقسم المحاسبة-كلية التجارة-جامعة القاهرة

ملخص البحث

يتمثل الهدف الرئيس لهذه الدراسة في اختبار أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة (Key Audit Matters (KAMs على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة Auditing Report Complexity. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بإجراء دراسة شبه تجريبية Quasi-Experimental على عينة مقسمة إلى مجموعتين: بلغت العينة الأولى 108 مستثمر من المستثمرين والمحللين الماليين في جمهورية مصر العربية، وبلغت العينة الثانية 103 عضو من أعضاء هيئة التدريس بالجامعات المصرية. وقد اعتمد الباحث عند تحليل البيانات على أساليب الإحصاء الوصفي، واختبار One Sample t-test واختبار Two Samples t-test، بالإضافة إلى نموذج الانحدار الخطي بطريقة المربعات الصغرى Ordinary Least Squares (OLS). قد أوضحت النتائج وجود تأثير سلبي غير معنوي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة؛ حيث انخفض إدراك المستخدمين لتعقد تقرير المراجعة بعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة عن القيمة المحايدة (3) لمقياس ليكرت الخماسي بشكل معنوي، لذلك تم رفض الفرض الأول (H_1). كما أكدت النتائج على وجود تأثير إيجابي معنوي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة، وبالتالي تم قبول الفرض الثاني (H_2). وأخيراً أكدت النتائج أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يُزيد من إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة بالرغم من تعقد تقرير المراجعة، أي أن الأمور الرئيسية للمراجعة توفر قيمة معلوماتية للمستخدمين على الرغم مما قد يُصاحبها من تعقد لتقرير المراجعة، لذلك تم قبول الفرض الثالث (H_3).
الكلمات الدالة:

الأمور الرئيسية للمراجعة، تعقد تقرير المراجعة، جودة المراجعة

The effect of key audit matters disclosure on audit quality in view of audit report complexity: A quasi-experimental study

Abstract

This quasi-experimental study aims to investigate the impact of disclosing key audit matters (KAMs) on audit quality, taking into account the complexity of the audit report. This study utilized a sample of 108 investors and financial analysts, as well as 103 accounting academics from Egyptian universities. Data analysis included descriptive statistics, One Sample t-test, Two Samples t-test, and Ordinary Least Squares (OLS) regression model. The results reveal that the disclosure of KAMs does not significantly affect the complexity of audit reports. Users of audit reports, such as investors, financial analysts, and accounting academics, perceive the audit report complexity decreased after KAMs disclosure below the neutral value (3) on 5-Point Likert Scale. Therefore, the first hypothesis (H_1) is rejected. Moreover, the results show that KAMs disclosure has a positive and significant impact on users' perception of audit quality, consequently, the second hypothesis (H_2) is accepted. Finally, the findings indicate that the disclosure of KAMs enhances the perception of audit quality among users of audit reports, despite the potential complexity of the reports. Although KAMs may add complexity to audit reports, they still provide valuable information to users of the reports. Therefore, the third hypothesis (H_3) is accepted.

Keywords: Key Audit Matters, Audit Report Complexity, Audit Quality

1- الإطار العام للدراسة

1-1 مقدمة

في السنوات الأخيرة، أصبح تقرير المراجعة من الموضوعات الرئيسية في مجال المحاسبة والمراجعة نظراً لتأثيره على مصداقية التقارير المالية وموثوقيتها، وانعكاس ذلك على عملية اتخاذ القرارات، ولم تعد الإفصاحات التقليدية في تقرير المراجعة كافية لتلبية احتياجات المعلومات المتزايدة من قبل أصحاب المصالح؛ حيث يتسم تقرير المراجعة بتوضيح نجاح المنشأة أو فشلها فيما يتعلق بامتنال القوائم المالية لإطار التقرير المالي المعمول به؛ أي أن تقرير المراجعة أصبح يتصف بانخفاض القيمة المعلوماتية والتواصلية (Reid et al., 2019; Gutierrez et al., 2018).

نتيجة لذلك، أجرت الجهات المهنية تعديلات على تقرير المراجعة على مدار القرنين الماضيين من أجل زيادة الإفصاحات بحيث يتم تحسين جودة عملية المراجعة وتقرير المراجعة (Li, 2020). ومن هذه التعديلات، إلزام المراجع الخارجي في فرنسا بالإفصاح عن مبررات لرأيه في القوائم المالية Justifications of Assessments (JOAs) عام 2003، ومتطلبات مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة Financial Reporting Council (FRC) للإفصاح عن مخاطر التحريف الجوهرية Risks of Material Misstatements (RMMs) في عام 2013، ومتطلبات مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters (KAMs) في عام 2015 والذي يسرى تطبيقها في نهاية عام 2016 ، ومتطلبات مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) للإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters (CAMs) في الولايات المتحدة الأمريكية في عام 2017 ، والذي أصبح الإفصاح عنها إلزامياً على المراجع الخارجي في يونيو 2019.

استجابةً لمخاوف مستخدمي تقرير المراجعة وأصحاب المصالح من انخفاض القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة، قدم مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) تقرير المراجعة المحسن Enhanced Auditor's Report؛ حيث

يصف هذا التقرير مخاطر التحريف الجوهرية التي كان لها تأثير كبير على عملية المراجعة، كما يتمثل أحد الأهداف الرئيسية لتقرير المراجعة المُحسن في توفير قيمة إعلامية وتواصلية لمستخدمي تقرير المراجعة (IAASB, 2015a). بالإضافة إلى ما سبق، يهدف تقرير المراجعة المُحسن إلى توفير معلومات ذات صلة لمستخدمي تقرير المراجعة تمكنهم من فهم التقارير المالية ودور المراجع الخارجي ومسؤولياته (Gold et al., 2020). حيث يشمل التقرير: إفصاحات الأمور الرئيسية للمراجعة؛ رأي المراجع الخارجي في بداية التقرير، متبوعاً بفقرة "أساس الرأي"؛ الإفصاح عن الاستمرارية؛ وصف مُفصل لمسؤوليات الإدارة والمراجع؛ بيانات حول استقلالية المراجع الخارجي والوفاء بالمسؤوليات الأخلاقية ذات الصلة؛ اسم الشريك المسؤول (IAASB, 2015b).

يعتبر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية من أهم التغييرات التي طرأت على تقرير المراجعة، والتي تعتمد على الحكم المهني للمراجع الخارجي للإفصاح عن أهم المجالات المعرضة للخطر في مراجعة القوائم المالية، لتقليل الفجوة في التوقعات من تقرير المراجعة التقليدي، ولزيادة المحتوى الإعلامي لتقرير المراجعة (Li, 2020). بالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة من خلال زيادة مسؤولية المراجع الخارجي والالتزام بالشفافية والمصادقية لتقديم عملية مراجعة دقيقة، كما يمكن أن تزيد متطلبات الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من نفوذ المراجع الخارجي في الحالات التي تفضل فيها الإدارة ألا يبرز المراجع الخارجي مجاًلاً معيئاً، خاصةً المجالات عالية المخاطر (Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Reid et al., 2019).

كما يعتبر أحد الأهداف الأساسية للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة المساعدة في فهم القوائم المالية، إلا أنها قد لا تحقق هذا الهدف. حيث أشار المنتقدون إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمكن أن يؤدي إلى إطالة تقرير المراجعة، وفي بعض الحالات يتم استخدام الكلمات والمصطلحات الفنية بشكل مفرط، مما يؤثر على قدرة مستخدمي تقرير المراجعة على تحديد واستخراج المعلومات ذات القيمة (Ernst & Young, 2015) مما يؤدي إلى تعقد تقرير المراجعة. وفي هذا

الصدد أشار مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) إلى أن هناك مجالاً للتنوع في طريقة الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة؛ حيث يشجع واضعو المعايير المراجع الخارجي على تجنب استخدام اللغة المعيارية Standardized ويدعون إلى تغيير الأمور الرئيسية للمراجعة من كونها عامة أو موحدة إلى كونها خاصة بالمنشأة (IAASB, 2015C).

تهدف هذه الدراسة إلى التحقق مما إذا كان الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد أدى إلى فهم أفضل من قبل مستخدمي تقرير المراجعة؛ حيث إن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد يؤدي إلى الحد من عدم التماثل في المعلومات مما يقلل من فجوة التوقعات في المراجعة، ويزيد من مصداقية عملية المراجعة وأهميتها، وبالتالي جودة المراجعة (Moroney et al., 2021; Coram & Wang, 2021)، ومع ذلك فإن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمكن أن يزيد من تعقد تقرير المراجعة مما يعوق عملية اتخاذ القرار من قبل مستخدمي تقرير المراجعة، وبالتالي لا تحقق الهدف المرجو منها.

2-1 طبيعة المشكلة

في الآونة الأخيرة، سعت الجهات المهنية إلى تحسين الشفافية فيما يتعلق بعملية المراجعة من خلال تنفيذ تغييرات على تقرير المراجعة، ركزت هذه التغييرات على تسليط الضوء على القضايا التي يرى المراجع الخارجي أنها مهمة لمستخدمي التقارير المالية (Reid et al., 2019)؛ حيث أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) معياراً جديداً للمراجعة رقم (ISA 701) الذي أصبح ساري التطبيق في 15 ديسمبر 2016، والذي يتطلب من المراجع الخارجي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

يتمثل الهدف من الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في الإفصاح عن مخاطر التقارير المالية، وبالتالي تعزيز القيمة التواصلية لتقرير المراجعة وشفافية عملية المراجعة (Li et al., 2019). على الرغم من أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمكن أن يزيد من فائدة تقرير المراجعة، إلا أنه قد يؤدي إلى تعقد تقرير

المراجعة، ويسبب تأثيراً سلبياً على الأطراف المعنية، مما يشجعهم على استخدام مصادر أخرى للمعلومات التي هم على دراية بها (Marques, 2021). وفي المقابل أشار (Nwaobia et al., 2016) إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يُحسن من جودة التقارير المالية؛ حيث سيكون هناك تركيز متزايد على الإفصاحات في القوائم المالية التي يشير إليها تقرير المراجعة نحو تلبية توقعات أصحاب المصالح، وبالتالي تقليل فجوة التوقعات في المراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق، على الرغم من أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لا يغير بشكل كبير جهود العمل الأساسية المطلوبة في عملية المراجعة، إلا أنه يعمل على تحسين تركيز المراجع الخارجي على المجالات المهمة في المراجعة، بما في ذلك الاستمرارية، والتأثير على جودة المراجعة (Nwaobia et al., 2016). كما يُعزّض الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة المراجع الخارجي لمسئولية أكبر نظراً لأنه يتطلب الإفصاح عن المزيد من المعلومات، مما يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة (Li et al., 2019)، كما أن هذه المسؤولية وتجنب مخاطر التقاضي تدفع المراجع الخارجي للحصول على أدلة مراجعة أكثر وأفضل، وممارسة المزيد من الشك المهني في عمليات المراجعة (Bédard et al., 2019). وفي المقابل قد يفرض الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة ضغطاً إضافياً على المراجع الخارجي، وبالتالي يكون له تأثير سلبي على جودة المراجعة (KPMG, 2015).

ونظراً لأهمية تقرير المراجعة لمستخدمي القوائم المالية، فإن تحليل تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على مدى تعقد تقرير المراجعة يتيح التحقق من فعالية هذا الإفصاح من حيث تحسين المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، وتأثير ذلك على جودة المراجعة. لذا يتناول الباحث في هذه الدراسة أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة، بالإضافة إلى التركيز على تعقد تقرير المراجعة كأحد العوامل الرئيسية لجودة المراجعة، وبالتالي على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة. ونظراً لندرة الدراسات السابقة في الدول النامية وفقاً لمعلومات الباحث، فإن ذلك يفتح الباب أمام العديد من البحوث

لاستكشاف الواقع في تلك الدول. وبالتالي، يحاول الباحث من خلال هذه الدراسة الإجابة عن التساؤلات التالية:

- إلى أي مدى يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة؟
- إلى أي مدى يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة؟
- إلى أي مدى يؤثر تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة؟

3-1 أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة الرئيسية في:

- قياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة.
- قياس أثر الإفصاح عن تعقد تقرير المراجعة على جودة المراجعة.
- قياس أثر تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة.

4-1 منهج الدراسة

لتحقيق أهداف الدراسة سيتم إجراء تحليل نظري للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة وجودة المراجعة، ثم يتم إجراء تحليل للدراسات السابقة من أجل اشتقاق الفروض الخاصة بالدراسة، وبعد ذلك يتم إجراء دراسة شبه تجريبية لاختبار الفروض التي أسفرت عنها الدراسة النظرية؛ حيث يتم إجراء الدراسة على عينة مقسمة إلى مجموعتين: تتمثل الأولى في المستثمرين والمحللين الماليين، أما الثانية فتتمثل في أعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة.

5-1 أهمية الدراسة

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية القضية البحثية التي تتناولها والتي تتعلق بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة. سوف تقدم هذه الدراسة دليلاً عملياً من بيئة الأعمال المصرية عن أثر كلٍّ من الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة على جودة المراجعة، بالإضافة إلى أثر تعقد

تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة؛ حيث يعد ذلك – على حد علم الباحث - من أوائل الدراسات التي تناولت هذه العلاقات في بيئة الأعمال المصرية. وبالتالي تُعد نتائج هذه الدراسة مفيدة لكل من مديري المنشآت، وأصحاب المصالح، والمساهمين، ومنظمي مهنة المحاسبة والمراجعة، فيما يتعلق بالآثار المحتملة للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على كلاً من جودة المراجعة وتعقد تقرير المراجعة.

1-6 خطة الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة، وأهدافها، واختبار فروض الدراسة، سوف يتم استكمال البحث من خلال التعرض للجوانب التالية:

- 1- الأمور الرئيسية للمراجعة.
- 2- الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة.
- 3- الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة.
- 4- الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة.
- 5- الدراسة شبه التجريبية.
- 6- الخلاصة والنتائج والتوصيات.
- 7- الأبحاث المستقبلية.

2- الأمور الرئيسية للمراجعة (KAMs) Key Audit Matters

بعد الأزمة المالية 2008-2009، انتقد أصحاب المصالح على نطاق واسع كلاً من التقارير المالية للمنشآت وتقرير المراجعة، حيث يشير طول وتعقد التقارير المالية وتقرير المراجعة إلى ارتفاع مخاطر زيادة المعلومات وإضعاف القدرة على اتخاذ القرار لسوق رأس المال (Velte, 2020)؛ حيث يؤدي عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح بين مجلس الإدارة والمراجع الخارجي وسوق رأس المال إلى وجود فجوة التوقعات في المراجعة (Bédard et al., 2016). وكرد فعل لذلك، تم إجراء تغييرات على تقرير المراجعة الهدف منها تقديم معلومات أكثر فائدة للمستخدمين بناءً على عملية المراجعة التي تم إجراؤها (Kend & Nguyen, 2020).

بناءً ما سبق، قام مجلس التقارير المالية في المملكة المتحدة (FRC) بتطبيق قواعد جديدة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بتقرير المراجعة (FRC, 2013) والتي يمكن اعتبارها مقدمة رئيسية لمعايير المراجعة التي تم إصدارها فيما بعد. حيث يجب أن يحتوي تقرير المراجعة على معلومات خاصة بعملية المراجعة حول: أهم مخاطر التحريف الجوهرية، شرح لكيفية تطبيق المراجع الخارجي للأهمية النسبية عند تخطيط المراجعة وتنفيذها، بما في ذلك توضيح مستوى الأهمية النسبية المستخدم، ونظرة عامة على نطاق المراجعة، ومدى ملائمة النطاق المختار مع المخاطر المدرجة في تقرير المراجعة (ICAEW, 2017).

وفي عام 2015 أصدر مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي (IAASB) المعيار الدولي الجديد للمراجعة رقم (ISA: 701)، الذي تم تحديثه عام 2019 من قبل مجلس التقارير المالية (FRC)، والذي يتعلق بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة، والتي يمكن تعريفها على أنها: " تلك الأمور التي، حسب الحكم المهني للمراجع، لها أهمية كبرى في عملية مراجعة القوائم المالية، ويتم اختيار الأمور الرئيسية للمراجعة من الأمور التي يتم إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بها ويتم تحديدها من خلال النظر في كل من المجالات ذات المخاطر العالية؛ وأحكام المراجع الخارجي المهنية" (IAASB, 2015c). كما يجب على المراجع الخارجي أن يقدم وصفاً لكل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة بحيث يتضمن أسباب اعتبار الأمر المذكور من الأمور الرئيسية في عملية المراجعة، وكيفية معالجته (IAASB, 2015c). على سبيل المثال، تتضمن الأمور الرئيسية للمراجعة المجالات ذات التعقيد التي تتطلب حكم المراجع الخارجي مراعاة خاصة عند المراجعة، والمجالات ذات التقديرات المحاسبية المهمة من جانب الإدارة، والمعاملات والأحداث التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية، والأمور التي تحتاج إلى خبراء فيها لاستشارتهم (IAASB, 2015c).

بالإضافة لذلك، قام مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة (PCAOB) بالولايات المتحدة الأمريكية عام 2017 بإصدار معيار المراجعة رقم (AS:3101)؛ حيث تطلب المعيار من المراجع الخارجي الإفصاح عن الأمور

الرئيسية الحرجة (CAMS) والتي يمكن تعريفها على أنها: "الأمر التي يتم الإبلاغ عنها أو مطلوب الإبلاغ عنها من قبل المراجع الخارجي إلى لجنة المراجعة؛ حيث تتعلق بالحسابات أو الإفصاحات الجوهرية بالتقارير المالية، وتعتبر هذه الأمور تحدياً Challenging للمراجع لارتباطها بالأحكام الشخصية Subjective وتتطلب أحكاماً مهنية معقدة Complex من قبل المراجع الخارجي" (PCAOB, 2017).
تماشياً مع هذا التنظيم المتزايد من قبل الجهات التنظيمية لمهنة المراجعة، يتزايد البحث حول الجوانب ذات الصلة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وعملية المراجعة من حيث تأثير الأمور الرئيسية للمراجعة على أداء الحكم المهني للمراجع الخارجي (Asbahr & Ruhnke, 2019; Ratzinger Sakel & Theis, 2019)، وعلى تعقد تقرير المراجعة (Pinto et al., 2020; Velte, 2018, 2020)، وعلى أتعاب وجودة عملية المراجعة ومخاطر التقاضي (Kitiwong & Sarapaivanich 2020; Bédard et al., 2019; Li et al., 2019; Reid et al., 2019; Gutierrez et al., 2018). كما تناولت العديد من الدراسات الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة باعتبارها واحدة من أهم التغييرات التي طرأت على تقرير المراجعة من حيث تأثيرها على مستخدمي تقرير المراجعة عند تقييم أداء المنشأة (Köhler et al., 2020)، وتوجيه اهتمام مستخدمي تقرير المراجعة إلى العناصر ذات الصلة في القوائم المالية ولها تأثير على اتخاذ القرارات وتحسين قابلية فهم القوائم المالية (Ong et al., 2022; Coram & Wang, 2021; Sirois et al., 2018). كما يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المعلومات المالية المفصح عنها (Reid et al., 2019)، وعلى تصورات مستخدمي تقرير المراجعة لقيمة عملية المراجعة بالإضافة إلى مصداقية المراجع الخارجي (Moroney et al., 2021).

وجدير بالذكر، أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤدي إلى زيادة تركيز المنشآت على جودة العمليات والإجراءات اللازمة لإعداد التقارير المالية، وبالتالي فإن أمور المراجعة الرئيسية لا تؤدي فقط إلى تحسين شفافية المعلومات

لأصحاب المصالح، ولكن أيضاً إلى تحسين سلوك المنشآت في إعداد التقارير المالية، والتي بدورها، تؤدي إلى تحسين جودة التقارير المالية وتقلل من إدارة الأرباح (Gold et al., 2020; Reid et al., 2019). كما تتوقع الجهات المنظمة لمهنة المراجعة أن يحد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من عدم تماثل المعلومات بين مستخدمي تقرير المراجعة والإدارة وتحسين كفاءة تخصيص الموارد، مما يؤدي في النهاية إلى انخفاض متوسط تكلفة رأس المال (Kachelmeier et al., 2014). وبالرغم من ذلك، هناك آثار سلبية للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تتمثل في أن يكون لدى مستخدمي تقرير المراجعة ثقة أقل في المجال الذي تم الإفصاح عنه على أنه من الأمور الرئيسية للمراجعة، وقد يشعرون أن المراجع الخارجي أقل مسئولية عن الأخطاء التي تمت تغطيتها لاحقاً (Kachelmeier et al., 2014)، ويمكن لمستخدمي تقرير المراجعة أيضاً الانتباه فقط إلى المعلومات الأخرى الواردة في القوائم المالية ذات الصلة بالأمور التي تم الإفصاح عنها باعتبارها من الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة، وتعرف وجهة النظر هذه بالتأثير الاستبدالي Substitution Effect للأمور الرئيسية للمراجعة (Sirois et al., 2018). علاوة على ذلك، قد يكون المستخدمون أقل احتمالا للنظر في المنشأة كاستثمار في حالة الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة (Christensen et al., 2014)، ويعتبر ذلك من الآثار السلبية غير المتوقعة للأمور الرئيسية للمراجعة على المنشأة ولم تتوقعه الجهات المهنية.

في ضوء ما تقدم، يلاحظ أنه على الرغم من اختلاف تعريف الأمور الرئيسية للمراجعة (KAMs) وتعريف الأمور الرئيسية الحرجة (CAMs)، إلا أنهم يتفقوا على الغرض من تحديدهم والإفصاح عنهم، والذي يتمثل في زيادة القيمة التواصلية لتقرير المراجعة ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ القرارات. كما يعتبر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من أهم التغييرات التي طرأت على تقرير المراجعة لما لها من آثار إيجابية على المنشآت من خلال تحسين جودة التقارير المالية، وعلى مستخدمي التقارير المالية في المساعدة على اتخاذ القرارات، وعلى المراجع الخارجي في تحسين جودة المراجعة من خلال تضيق فجوة التوقعات.

وبالرغم من ذلك، قد يكون هناك بعض الآثار السلبية للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة؛ منها تعقد تقرير المراجعة.

3- الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة

يعتبر تقرير المراجعة هو أداة الاتصال الأساسية بين المراجع الخارجي ومستخدمي القوائم المالية، وعادة ما يستخدم تقرير المراجعة لغة موحدة، حيث يقدم تقرير المراجعة القليل من المعلومات حول المنشأة بما يتجاوز رأي المراجع الخارجي، ولا يقدم معلومات مفيدة حول عملية المراجعة، مثل القضايا المعقدة التي تتطلب حكماً مهنيًا وكيفية معالجة المراجع الخارجي لها (Gutierrez et al., 2018)، وخاصة بعد الأزمة المالية حيث فشل المراجع الخارجي عن تقديم انذارات مبكرة بالمخاطر التي حدثت وقدرتها المنشأة على الاستمرار في المستقبل (Reid et al., 2019). استجابة لذلك ظهرت العديد من التغييرات الرئيسية في تقرير المراجعة من أهمها الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة الذي يؤدي إلى زيادة شفافية المراجعة (Li et al., 2019) عن طريق تقليص فجوة المعلومات (Sirois et al., 2018)، ومن المحتمل أن تكون الشفافية المتزايدة التي يقدمها الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بمثابة آلية للسماح للمستخدمين بمزيد من التبصر Insight في قضايا المراجعة (Segal, 2017).

كما أشار Tiron-Tudor et al. (2018) عند فحص رسائل التعليقات على مسودة معيار (701) في 2013 التي تلقاها مجلس معايير المراجعة والتأكيد الدولي من الهيئات المنظمة وأعضاء الاتحاد الأوروبي، إلى أن هناك تأثيراً إيجابياً للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة تقرير المراجعة، كما أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة يعد تقوية لنظرية الثقة المتوقعة Theory of Inspired Confidence لأنها ستزود مستخدمي تقرير المراجعة بالمعلومات ذات الصلة لهم ليقرروا ما إذا كانت الإفصاحات المقدمة من الإدارة متحيزة أم لا. كما يحسن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة الثقة بين المراجع الخارجي والمستثمر المتخصص على عكس المستثمر غير المتخصص (Köhler et al., 2020).

على العكس من ذلك، هناك ظروف قد لا يعزز فيها الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة القيمة المتصورة لجودة تقرير المراجعة، وذلك عندما تكون المعلومات المقدمة معروفة بالفعل أو متوقعة (Bédard et al., 2019)، أو أن الإدارة قد قامت بالفعل بالإفصاح عن هذه المعلومات (Lennox et al., 2022)، أو عندما يتم الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بطريقة معيارية بحيث لا توفر معلومات جديدة أو ذات صلة للمستخدمين (Brasel et al., 2016). كما يفقد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قيمته عند استخدام اللغة التقنية في عرضها، مما يعوق فهم مستخدمي تقرير المراجعة لهذه المعلومات (Bédard et al., 2019; Reid et al., 2019). وتأكيدا على ذلك، فقد أشار Nicolás et al. (2022) إلى أن المراجع الخارجي لكي يتجنب مخاطر التقاضي التي يمكن أن يتعرض إليها يقوم باستخدام لغة غامضة لشرح إجراءات المراجعة التي يتم إجراؤها كوسيلة لتبرير أو إخفاء الممارسات الخطأ. مما يعوق فهمها من قبل مستخدمي تقرير المراجعة لحاجتها إلى مهارات فنية ولغوية.

بالإضافة إلى ما سبق، يجب أن تنسم اللغة المستخدمة من قبل المراجع الخارجي في صياغة الأمور الرئيسية للمراجعة بإمكانية الوصول إلى المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات، مما يقلل من تعقد تقرير المراجعة. تماشيا مع هذه الفكرة، وجد Smith (2022) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في المملكة المتحدة تزود مستخدمي تقرير المراجعة بمصدر معلومات أقل تعقيداً من تقرير المراجعة التقليدي، مما يؤدي إلى تحسين إمكانية قراءة تقرير المراجعة من خلال صياغتها بطريقة تساعد على تلبية احتياجات مستخدمي تقرير المراجعة، كما أنها تؤدي إلى تحسين أداء المحلل المالي كأحد مستخدمي القوائم المالية. كما خلص Christensen et al. (2014) إلى أن المستثمرين الذين يتلقون فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة من المرجح أن يغيروا قرارهم الاستثماري أكثر من المستثمرين الذين يتلقون تقرير مراجعة تقليدي، وقد يرجع ذلك إلى تأثير المعلومات؛ مما يعني أنه كلما ارتفع مستوى المعلومات المقدمة، زادت أهميتها للمستخدمين. كما أن المستثمرين يتفاعلون أكثر مع

التفاصيل نفسها في الأمور الرئيسية للمراجعة، بدلاً من تلقي المعلومات نفسها في إيضاحات الإدارة، ويرجع ذلك إلى تأثير مصداقية المصدر. ومن ناحية أخرى، نظراً لتعدد المعاملات التجارية وأسسها القانونية، يمكن أن تكون اللغة المستخدمة لوصف الأمور الرئيسية للمراجعة معقدة ولا يمكن توصيلها بسهولة. على هذا الأساس، أشار (Carver and Trinkle, 2017) إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يؤدي إلى تعقد تقرير مراجعة، وليس له تأثير على أحكام تقييم المستثمرين، وقد يؤدي إلى مزيد من الشك في الإدارة على الرغم من أن المراجع الخارجي قد قدم تأكيدات بأن الإدارة قد مارست أحكامها بطريقة تتفق مع مبادئ المحاسبة المتعارف عليها. كما أضاف (Sirois et al., 2018) أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لديه القدرة على زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة؛ لهذا، يجب أن يكون النص قابلاً للقراءة لمستخدمي تقرير المراجعة، حيث أن الزيادة في المحتوى النصي في حد ذاته يمكن أن تربك المستخدمين (بدلاً من تحسين فهمهم) وتعيد توجيه انتباههم نحو المعلومات ذات الصلة في القوائم المالية. ومع ذلك، هناك قلق من أن بعض المستخدمين قد يستخدمونها بشكل غير لائق كبداية لقراءة القوائم المالية بالكامل (Segal, 2019).

علاوة على ما سبق، قد أشار (Kitiwong and Sarapaivanich, 2020) إلى أن هناك إفصاحاً واسع النطاق عن الأمور الرئيسية للمراجعة فيما يتعلق بالاعتراف بالإيرادات، وانخفاض القيمة، وتقييم المخزون وتقييم الاستثمارات المالية، مما خلق شكوكاً بشأن ما إذا كانت المعلومات في الأمور الرئيسية للمراجعة عامة، وما إذا كان الإفصاح عنها سيعامل على أنه نموذج معياري يستخدم بشكل متكرر. هذه الممارسة من شأنها أن تجعل الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة أقل إفادة بمرور الوقت، واستجابة لذلك، أوضح معيار المراجعة الدولي رقم (701) أن يضع المراجع الخارجي في اعتباره أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة يتم لتسليط الضوء على المعلومات الخاصة بالقيمة المتصورة للمراجعة من وجهة نظر المستخدمين المستهدفين (Intended Users, 2015c). لذلك يجب على المراجع الخارجي تغيير الأمور الرئيسية

للمراجعة وفقاً لكل عملية مراجعة، حتى لو تم إجراؤها للصناعة نفسها. وهذا من شأنه أن يجعل الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة خاصاً بعملية المراجعة specific to the audit (IAASB, 2015c)، مما يجعل الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة ذا قيمة للمستخدمين. وقد أكد كل من Ong et al. (2022) و Sierra-García et al. (2019) على أن الأمور الرئيسية للمراجعة سوف تختلف بالضرورة بسبب الاختلافات في تعقيد القضايا التي تغطيها، والاختلافات في ظروف المنشآت وفي طريقة تواصل المراجع الخارجي وفي أنماط المراجعين أيضاً، وتعتبر هذه المرونة في وصف الأمور الرئيسية للمراجعة تشجيعاً للمراجع الخارجي على تجنب اللغة المعيارية في صياغتها، وألا يصبح الإفصاح عنها نصاً نمطياً boilerplate.

بناءً على ما تقدم، يعتبر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من التعديلات الحديثة التي تم إدخالها على تقرير المراجعة، لذلك قد تحتاج إلى فترة زمنية لكي تنعكس على سلوك مستخدمي تقرير المراجعة. كما يمكن أن يؤدي الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من قبل المراجع الخارجي إلى إطالة تقرير المراجعة، مما يعوق قدرة مستخدمي تقرير المراجعة على الحصول على المعلومات ذات الصلة بالقرارات الخاصة بهم، وبالتالي زيادة مخاطر تشغيل المعلومات مما يقلل من فائدة المعلومات للمستخدمين. بالإضافة إلى أن هذه الإفصاحات قد تتضمن لغة عالية التقنية، وخاصة عند مناقشة إجراءات المراجعة لهذه الأمور، مما قد يؤدي إلى تعقد تقرير المراجعة والحاجة إلى وقتٍ وجهدٍ إضافيين لاستخراج المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار. وبالرغم من ذلك فإن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد يؤدي إلى تحسين جودة تقرير المراجعة من خلال زيادة القيمة المعلوماتية للتقرير ومساعدة مستخدمي تقرير المراجعة على فهم التقارير المالية بشكل أفضل والمجالات عالية المخاطر وفهم أفضل لدور المراجع الخارجي ومسؤوليته.

4- الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة

يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على سلوك المراجع الخارجي، وبالتالي على أدائه وجودة المراجعة، كما يؤثر على الأحكام المهنية والإجراءات التي

يتخذها المراجع الخارجي (Asbahr & Ruhnke, 2019; Ratzinger-Sakel & Theis, 2018). كما يوفر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة فرصاً للمراجع لتوفير تفاصيل كافية لتقييم العمل الذي قام به في الوصول إلى رأيه الفني عن القوائم المالية، فيجب على مستخدمي تقرير المراجعة إعطاء قيمة أكبر لعملية المراجعة عندما يتم الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة (Moroney et al., 2021). ومع ذلك، على الرغم من أنه من المتوقع أن يضيف الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قيمة تواصلية ومعلوماتية لتقرير المراجعة بالإضافة إلى تحسين جودة المراجعة، يمكن أن تفقد الأمور الرئيسية للمراجعة المراجع الخارجي إلى مواجهة مخاطر مراجعة أكبر بسبب ارتفاع مخاطر التحريف الجوهري؛ حيث إنه في ظل ثقافة السرية، لا ترغب المنشآت في أن يسلط المراجع الخارجي الضوء على المخاطر التي تواجهها للمساهمين وأصحاب المصالح، لذلك فإن شرط الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد يمنح المراجع الخارجي دافعاً أكبر لتجنب مخاطر المراجعة من خلال الإفصاح عن مجالات مخاطر عملاتهم التي لم يتم الإفصاح عنها من قبل (Suttipun, 2021; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Hope et al., 2008). تأكيداً على ما سبق، عندما يواجه المراجع الخارجي بضرورة تنفيذ إجراءات مراجعة متزايدة للوفاء بمتطلبات الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، فإن ذلك يجعله أكثر حذراً عند أداء إجراءات المراجعة، وخاصةً مرحلة التخطيط للمراجعة (Kend & Nguyen, 2021). من ناحية أخرى، هناك تركيز على جودة تقرير المراجعة لأهميته في خلق الثقة في القوائم المالية، والتأكد من امتثالها لمعايير المحاسبة المعمول بها وتوفير المعلومات المناسبة، من الأمور المؤثرة في اعتماد المراجع الخارجي على مدخل المراجعة القائم على المخاطر، من خلال القيام بذلك في مرحلة التخطيط للمراجعة؛ حيث يحدد المراجع الخارجي المجالات الرئيسية للمخاطر التي تواجهها المنشأة، وكيف يمكن أن تؤثر هذه المخاطر على التقارير المالية، وبالتالي على عملية المراجعة (Segal, 2017).

علاوة على ما سبق، يمكن أن يوجه الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة انتباه مستخدمي تقرير المراجعة إلى الأمور المهمة المتعلقة بالمنشأة، ونظرًا للاهتمام المتزايد من قبل المستخدمين، فقد توقع كل من (Sirois و Gimber et al. (2016 و (Li et al. (2019) أن يؤدي الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة إلى زيادة شفافية عملية المراجعة، مما قد يؤدي إلى زيادة مسؤولية المراجع الخارجي، وبالتالي تحسين جودة المراجعة. بينما لم يجد (Gutierrez et al. (2018 أي تأثير للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة. في المقابل أشار كل من (Kachelmeier et al. (2017 و (Brasel et al. (2016 إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يمكن أن يقلل من مسؤولية المراجع الخارجي خاصةً عندما يكون التحريف المكتشف في نفس منطقة الأمور الرئيسية للمراجعة؛ حيث ينظر مستخدمو تقرير المراجعة إلى الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على أنه إخلاء لمسؤولية Disclaimer Effect المراجع الخارجي للمجالات عالية المخاطر التي تم الإفصاح عنها ضمن الأمور الرئيسية للمراجعة.

بالإضافة إلى ما سبق، مع وجود دافع من قبل المراجع الخارجي لتجنب مخاطر التقاضي، يجب عليه بذل المزيد من الجهد في عمليات المراجعة من خلال توخي المزيد من الحذر والشك في أدلة المراجعة وقضاء المزيد من الوقت في مناقشة عمليات المراجعة مع إدارة المنشأة ولجان المراجعة والمسؤولين عن الحوكمة (Reid et al., 2019)، ونتيجة لذلك، تحسنت جودة عملية المراجعة. وأكد (Lin et al. (2020 أن المسؤولية المتزايدة على عاتق المراجع الخارجي من خلال توسيع نطاق المراجعة وزيادة الجهد المبذول الناتج عن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، يحسن عملية المراجعة وجودة تقرير المراجعة. بينما وجد (Bédard et al. (2014 أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة ليس له تأثير على جودة المراجعة؛ حيث تعتبر الأمور الرئيسية للمراجعة قيمة رمزية وليس قيمة معلوماتية.

وبالنظر إلى حجم مكتب المراجعة كمؤشر على جودة المراجعة، فقد وجد (Kend and Nguyen (2021 أن مكاتب المراجعة Big 4 يرون أن الإفصاح

عن الأمور الرئيسية للمراجعة له تأثير ضئيل للغاية على تحسين جودة المراجعة؛ حيث إنه ليس سوى خطوة إضافية في عملية إعداد التقارير ولا يغير من نطاق المراجعة، وبالتالي فإن الأمور الرئيسية للمراجعة تعتبر مجرد إفصاحات إضافية ولا تؤثر على اختبارات المراجعة، في حين أن مكاتب المراجعة Non Big 4 يرون أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة له دور رئيس في تحسين جودة المراجعة. كما أشار Moroney et al. (2021) إلى أن التأثير الإيجابي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة سيكون متزايداً بالنسبة لمكاتب المراجعة Non Big 4 ، وذلك بسبب تقييم مستخدمي تقرير المراجعة لعمليات المراجعة التي تقوم بها مكاتب المراجعة Big 4 على أنها ذات جودة مرتفعة عن عمليات المراجعة التي تجريها مكاتب المراجعة Non Big 4؛ حيث يوفر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لمكاتب المراجعة Non Big 4 فرصة لتوصيل العمل المنجز في عملية المراجعة وشرح المخاطر المحددة وتأثيرها على استراتيجية المراجعة، وكيفية معالجة هذه المخاطر من قبل المراجع الخارجي، وبالتالي يمكن القول إن الفوائد الإضافية المرتبطة بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لن تعود على مكاتب المراجعة Big 4 لأنها تعتبر بالفعل ذات مصداقية عالية.

علاوة على ذلك، أشارت الدراسات إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يعتبر قيمة مضافة لتقرير المراجعة؛ حيث يستخدمها المستثمرون كمدخلات في عملية صنع القرار عند إجراء تحليل للتقارير المالية؛ أي أن الأمور الرئيسية للمراجعة تؤثر بشكل ما على اتخاذ القرارات لمستخدمي تقرير المراجعة (Köhler et al., 2014; Sirois et al., 2018; Christensen et al., 2020). كما أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة المتعلقة بالتحريفات المكتشفة تبين مدى كفاءة المراجع الخارجي باعتباره أكثر اجتهاداً وسرعة في تنبيه مستخدمي القوائم المالية إلى هذا المجال الرئيس من المخاطر. وبالتالي، فإن الأمور الرئيسية للمراجعة تضيف قيمة إلى تقرير المراجعة (Kachelmeier et al., 2014). أسهم هذا الاتجاه في الاعتقاد بأن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة سيعزز من جودة القوائم المالية

وجود المراجعة؛ بمعنى أنه يسهم في زيادة ثقة مستخدمي تقرير المراجعة في القوائم المالية وعملية المراجعة.

وبالرغم من ذلك، هناك اتجاه آخر يؤكد أن الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة يعيد توجيه انتباه مستخدمي تقرير المراجعة إليها، مما يترتب عليه خطر يتمثل في أن معلومات القوائم المالية الأخرى لا تحظى باهتمام كبير من المستخدمين (Sirois et al., 2018). تم تأكيد هذه النتيجة من قبل Moroney et al. (2021) الذين أفادوا بأن الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة تلفت انتباه مستخدمي تقرير المراجعة إلى معلومات ذات صلة لهم، والتي قد تصرف انتباههم عن المعلومات الأساسية في تقرير المراجعة ومنها رأى المراجعة.

كما أشار Coram and Wang (2021) على الرغم من كون الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة خطوة مهمة في تطوير تقرير المراجعة، إلا أن هناك قلقاً مستمراً بشأن فعالية تطبيقها. وامتداداً لمدى فعالية تطبيق الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة أشار Abdullatif and Al-Rahahleh (2020) إلى احتمال الاختيار الانتهازي للأمور الرئيسة للمراجعة من قبل المراجع الخارجي، وتجنب التقرير عنها في بعض الحالات، وتوحيدها بصياغة معيارية في بعض الأحيان. وبالتالي في هذه الحالة فإن الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة تمثل قيمة مضافة محدودة لمستخدمي تقرير المراجعة؛ حيث تضيف الأمور الرئيسة للمراجعة مزيداً من التفاصيل حول عمل المراجع الخارجي، ومع ذلك، لا تضيف قيمة كبيرة للمستخدمين الذين يرغبون في معرفة المزيد من التفاصيل حول المنشأة محل المراجعة نفسها.

بناءً على ما تقدم، يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة من نواحٍ متعددة، منها التأثير على مستخدمي تقرير المراجعة عند اتخاذ القرارات؛ حيث يزيد الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة من موثوقية عملية المراجعة وشفافيتها، كما أنه يؤثر على مدى المسؤولية التي يتحملها المراجع الخارجي نتيجة الالتزام بمتطلبات الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة، بالإضافة إلى ذلك، يمكن للإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة تقليل فجوة التوقعات في المراجعة من خلال قيام المراجع

الخارجي بإجراءات مراجعة إضافية، وإجراء مناقشات مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة. وبالرغم من ذلك لا يزال من غير الواضح ما إذا كان الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة ستزود مستخدمي تقرير المراجعة بمصدر ثانوي موثوق به للمعلومات لاستخدامها عند إجراء تحليل القوائم المالية وإدراك مدى جودة المراجعة.

5- الدراسات السابقة واشتقاق فروض الدراسة

نظراً لأهمية التغيرات التنظيمية في تقرير المراجعة، هناك العديد من الدراسات التي تناولت تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة. حيث تناول (Carver and Trinkle (2017 كيفية تأثير معيار المراجعة المقترح (الذي يتطلب من المراجع الخارجي إدراج أمور المراجعة الحرجة (CAMS) في تقرير المراجعة) على تصور المستثمرين غير المتخصصين ذوي الخبرة لتعقد تقرير المراجعة، وأحكام التقييم الخاصة بهم باستخدام المنهج التجريبي؛ حيث بلغت العينة 150 مستثمراً في الولايات المتحدة الأمريكية. توصل الباحثان إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة له تأثير إيجابي على تعقد تقرير المراجعة، ولكن هناك تأثير محدود على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة للمستثمرين.

كما قام (Velte (2018 بفحص العلاقة بين النسبة المئوية للإناث في لجان المراجعة ومدى تعقد الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة، وذلك بالاعتماد على عينة من المنشآت البريطانية مكونة من 333 منشأة مدرجة ببورصة الأوراق المالية خلال الفترة 2014-2015، وقد أشارت النتائج إلى أن الشركات التي لديها نسبة أعلى من الإناث في لجان المراجعة لديها تعقد منخفض لإفصاحات الأمور الرئيسية للمراجعة، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه فيما بعد (Bepari (2023؛ حيث إن ارتفاع نسبة الإناث في لجان المراجعة ستنسهم في تحسين فعالية لجنة المراجعة وتوثيق التعاون مع المراجع الخارجي. كما يجب أن تحفز لجنة المراجعة الفعالة المراجع الخارجي على الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة.

وامتداداً للدراسة السابقة فقد تناول (Velte (2020 التركيز على الخبرة المالية والصناعية للجان المراجعة وتأثيرها على تعقد الأمور الرئيسية بتقرير المراجعة، بالاعتماد

على عينة من المنشآت المدرجة ببورصة الأوراق المالية في المملكة المتحدة للسنوات خلال الفترة 2014-2017 (1,319 مشاهدة). واعتمد الباحث على نظرية الوكالة بافتراض أن مسؤولية لجان المراجعة عن جودة المراجعة تشمل أيضاً سلوك إعداد تقرير المراجعة. كما أن الخبرة المالية والصناعية للجان المراجعة تعكس زيادة فعالية لجنة المراجعة وأنها أكثر تعاوناً مع المراجع الخارجي، كما تؤدي فعالية لجنة المراجعة إلى إفصاح أقل تعقيداً في تقرير المراجعة بما يتماشى مع مصالح المساهمين، بالإضافة إلى وجود علاقة سلبية بين تعقد الأمور الرئيسية بتقرير المراجعة والخبرة المالية والصناعية للجان المراجعة، وبذلك تتفق مع ما توصل إليه (Bepari (2023).

بالإضافة إلى ما سبق، قام Köhler et al. (2020) بفحص التأثير المحتمل للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة على القيمة التواصلية لتقرير المراجعة للمستخدمين. حيث تم إجراء دراسة تجريبية وبلغت العينة 89 مستثمراً متخصصاً من ألمانيا والولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكندا ودول أخرى حول العالم. وإجراء تحليل إضافي بالاعتماد على عينة مكونة من 69 مستثمر غير متخصص. وتم دراسة القيمة التواصلية لتقرير المراجعة من خلال بعدين: الأول إمكانية تغيير تقييم المستثمر للوضع الاقتصادي للمنشأة، ويتمثل الثاني في ثقة المستثمر في إجراء هذا التقييم. توصل الباحثون إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة له قيمة تواصلية للمستثمرين المتخصصين على عكس المستثمرين غير المتخصصين؛ مما يعني أن المستثمرين غير المتخصصين يواجهون صعوبات في معالجة المعلومات المقدمة في قسم الأمور الرئيسية بتقرير المراجعة.

كما توصل Marques et al. (2021) إلى أن تقرير المراجعة الجديد يحسن من قابليته للقراءة، وبالتالي يساهم في زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة المستخدم من قبل مستخدمي تقرير المراجعة لاتخاذ القرار. وذلك من خلال تحليل تأثير المعيار البرازيلي رقم (701) والخاص بالإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة ومدى قابليته للفهم. بالاعتماد على عينة مكونة من 240 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية خلال الفترة 2013-2018، أشار

الباحثون إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة له تأثيرًا كبيرًا على انخفاض تعقد تقرير المراجعة، كما أكدوا على أن كم الأمور الرئيسية للمراجعة المفصح عنها يمكن أن يؤدي إلى انخفاض تعقد تقرير المراجعة، بالإضافة إلى أن أنواعها تؤثر على قابلية تقرير المراجعة للقراءة بشكل مختلف وفقاً لتعقد هذه الأمور.

كما قام Ong et al. (2022) بقياس الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتأثيره على إمكانية فهم القوائم المالية من خلال توفير معلومات حول عملية المراجعة. وتم قياس خصائص الأمور الرئيسية للمراجعة من خلال التعقد والقياس الكمي لها؛ حيث إن تعقد الأمور الرئيسية للمراجعة يقلل من قابلية فهم المعلومات المالية، كما يؤثر القياس الكمي على فهم المعلومات المالية. قام الباحثون بإجراء دراسة تجريبية على 181 طالباً من طلاب الدراسات العليا بإحدى الجامعات بدولة أستراليا باعتبارهم مستثمرين غير متخصصين. وتشير النتائج إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يكون أكثر فائدة للمستثمرين عندما يكون أقل تعقداً، ويكون القياس الكمي أكثر فائدة عندما تكون الأمور الرئيسية للمراجعة أقل تعقداً والعكس. وفي تحليل إضافي، توصل الباحثون إلى أن تعقد الأمور الرئيسية للمراجعة والقياس الكمي لها يتحدان للتأثير على جودة المراجعة وكفاءة المراجع الخارجي، ومصدقية القوائم المالية وموثوقيتها، ومخاطر الاستثمار وقرارات التداول.

امتداداً للدراسات التي تناولت تعقد تقرير المراجعة قام Seebeck and Kaya (2022) بفحص القيمة التواصلية لتقارير المراجعة في المملكة المتحدة، لعينة مكونة من 389 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية خلال الفترة ما قبل تنفيذ المعيار رقم (700) وسنة تنفيذه وسنة تالية لتنفيذه؛ حيث يتطلب المعيار من المراجع الخارجي الإفصاح عن مخاطر التحريف الجوهرية التي كان لها التأثير الأكبر على المراجعة (أمور المراجعة الرئيسية). توصل الباحثان إلى أن القيمة التواصلية لتقرير المراجعة تتحسن في فترات ما بعد المعيار، كما يختلف هذا التحسن حسب مكاتب المراجعة وعملاء المراجعة، بالإضافة إلى خصائص الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة (القابلية للقراءة، الأكثر تحديداً). وأخيراً، هناك دليل على أن الإفصاح

الأكثر تحديداً للأمور الرئيسية للمراجعة يرتبط بشكل كبير وإيجابي بردود فعل سوق رأس المال، مما يشير إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يعزز من فهم مستخدمي التقارير المالية لعملية المراجعة، وبالتالي معالجة المعلومات ذات الصلة. وأخيراً، قام (Smith (2022 بدراسة تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد ونغمة Tone تقرير المراجعة في المملكة المتحدة وأيرلندا وذلك خلال الفترة من 2013-2015، وهي تمثل الفترة التالية مباشرة لتطبيق المعيار رقم (700)، وبلغ حجم العينة 350 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية. وتوصل الباحث إلى أن تعقد ونغمة تقرير المراجعة تتغير في السنة الأولى من تطبيق المعيار إلى الأفضل؛ بمعنى انخفاض تعقد تقرير المراجعة مما يجعل المعلومات أكثر سهولة لمستخدمي التقارير المالية، كما أن هناك تطور في لغة المراجع الخارجي عند الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في السنة الثانية من التطبيق.

في ضوء ما تقدم، يلاحظ الباحث ندرة الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة والتي تركز معظمها في دولة المملكة المتحدة، واعتمدت معظمها على دراسات تطبيقية. لذا سيقوم الباحث بدراسة هذه العلاقة في البيئة المصرية من حيث التحقق مما إذا كانت الزيادة في المعلومات الواردة في تقرير المراجعة المتمثلة في الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد أدت إلى تعقد تقرير المراجعة من خلال إجراء دراسة شبه تجريبية، ومن ثم يمكن للباحث اشتقاق الفرض الأول في صيغة فرض بديل غير موجه كما يلي:

الفرض الأول (H₁): يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تأثيراً مغنوياً على تعقد تقرير المراجعة.

أما فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة عملية المراجعة، فقد قام الباحثان (Prasad and Chand (2017 بتقييم الآثار المترتبة على إصلاحات تقرير المراجعة فيما يتعلق بقيمتها المعلوماتية وجودة المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال تحليل محتوى رسائل التعليقات لـ 138 مستجيباً من أصحاب المصالح الذين استجابوا لمسودة العرض الصادرة عن IAASB بشأن

إصلاحات تقرير المراجعة. تشير النتائج إلى أن التغييرات في تقرير المراجعة ذات قيمة إعلامية كبيرة للمستخدمين، في حين أن الآثار المترتبة على جودة المراجعة غير واضحة. كما ستؤدي التغييرات إلى زيادة أتعاب المراجعة وربما المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي. وتؤكد هذه النتيجة من خلال قيام الباحثين Kend and Nguyen (2021) بدراسة كيفية تأثير الإصلاحات الجديدة المتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة من خلال استنباط تصورات أصحاب المصالح. وتم إجراء مقابلات شخصية مع 20 شخص يمثلون أصحاب المصالح في سوق خدمات المراجعة والتأكد في أستراليا. حيث توصل الباحثان إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لم يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة؛ حيث إن هذه الإفصاحات إما مكلفة و / أو تستغرق وقتاً طويلاً للتنفيذ.

بالإضافة إلى ما سبق، قام الباحثان Kitiwong and Sarapaivanich (2020) بإثارة التساؤل عما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد أدى إلى تحسين جودة المراجعة في تايلاند، وذلك بفحص جودة المراجعة قبل عامين من اعتماد معيار المراجعة رقم (701) وعامين بعد اعتماده، وذلك بالاعتماد على عينة مكونة من 312 منشأة مدرجة ببورصة الأوراق المالية خلال الفترة 2015 -2018. وجد الباحثان بعض الأدلة الضعيفة على أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد أدى إلى تحسين جودة المراجعة بسبب بذل المراجع الخارجي مزيداً من الجهد في عمليات المراجعة والتي يتم إجراؤها بدقة بعد تطبيق الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، كما أن عدد الأمور الرئيسية للمراجعة التي تم الإفصاح عنها وأنواعها الأكثر شيوعاً التي تم الإفصاح عنها لا ترتبط بجودة المراجعة فيما عدا الأمور المتعلقة بعمليات الاستحواذ هي أكثر إفادة، لأن وجود هذا النوع من الأمور الرئيسية للمراجعة التي تم الإفصاح عنها يشير إلى احتمال أكبر لإعادة إصدار القوائم المالية. حيث تم قياس جودة المراجعة من خلال إعادة إصدار القوائم المالية.

وتأكدت النتيجة السابقة من خلال ما قام به Al-mulla and Bradbury (2021) في تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة،

ومستخدمي القوائم المالية في نيوزلندا، بالاعتماد على عينة مكونة من 128 منشأة مدرجة ببورصة الأوراق المالية خلال عامي 2015-2016. توصل الباحثان إلى أنه ليس هناك علاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة. كما تظهر النتائج أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يقلل من عدم التأكد المرتبط بصافي الدخل لدى المستثمرين، وقد يرجع ذلك إلى أنه يُطلب من المراجع الخارجي توضيح كيفية معالجة المشكلة التي أثّرت في قسم الأمور الرئيسية للمراجعة.

وعلى عكس الدراسات السابقة، قام الباحثون (Li et al. (2019 بدراسة تأثير التغييرات في تقرير المراجعة، ومن أهمها الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة وأتعب المراجعة في نيوزيلندا بالاعتماد على عينة مكونة من 91 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية خلال عامي 2016-2017. وتشير النتائج إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قد أعقبه تحسن في جودة المراجعة، كما كانت هناك زيادة كبيرة في أتعب المراجعة بسبب زيادة طول تقرير المراجعة وزيادة عدد المخاطر المفصح عنها. كما توصل الباحثون (Alqam et al. (2021 إلى أن هناك علاقة قوية بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وجودة المراجعة من خلال الاعتماد على عينة مكونة من 105 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية بعمان خلال الفترة 2017-2019، كما أكدوا على أهمية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لتوفير المزيد من المعلومات ذات الصلة والمفيدة لمستخدمي التقارير المالية، وتوجيه انتباه السلطات التنظيمية وهيئات إعداد المعايير إلى ضرورة إعطاء أمور المراجعة الرئيسية مزيداً من الاهتمام فيما يتعلق بطريقة عرضها والإفصاح عنها.

بالإضافة إلى ما سبق، قام الباحثون (Moroney et al. (2021 بدراسة ما إذا كان الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يؤثر على تصورات المستثمرين لقيمة عملية المراجعة المقدمة، وبالتالي على مصداقية المراجع الخارجي مع الأخذ في الاعتبار حجم مكتب المراجعة (Big4 مقابل Non-Big4). وتم إجراء دراسة تجريبية وبلغ حجم العينة 198 من المستثمرين غير المتخصصين المتمثلين في طلاب ماجستير في إحدى الجامعات الأسترالية. توصل الباحثون إلى أن الإفصاح عن الأمور

الرئيسية للمراجعة يُحسن من قيمة ومصداقية المراجعة فقط عندما يكون مكتب المراجعة من المكاتب Non-Big4، حيث يدرك المستثمرون أن مكاتب المراجعة Big4 تقدم مراجعة ذا قيمة ومصداقية بالفعل. كما أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يصرف انتباه المستثمرين عن المعلومات الأساسية الواردة في تقرير المراجعة.

يهدف الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في المعيار الدولي للمراجعة رقم (701) إلى تعزيز قيمة تقرير المراجعة من خلال زيادة الشفافية حول كيفية إجراء عملية المراجعة، لذلك قام الباحثون (Rautiainen et al. (2021 بدراسة كيفية إدراك المراجع الخارجي لتأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة وفعاليتها. وذلك من خلال إجراء قائمة استقصاء، وبلغت العينة النهائية للدراسة 283 مراجعاً في دولة فنلندا. توصل الباحثون إلى أن المراجع الخارجي يري أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يعمل على تحسين جودة المراجعة، ومع ذلك يعتبر المراجع الخارجي الذي يركز على الكفاءة أن الأمور الرئيسية للمراجعة تجعل عملية المراجعة أكثر سلاسة، كما أن هذا يسهل الموازنة بين مطالب القيمة المضافة مع الحفاظ على عبء العمل ومخاطر المراجعة عند مستوى مقبول. وتأكدت العلاقة الإيجابية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة من خلال قيام (Suttipun (2021 بفحص العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة لعينة مكونة من 100 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية بتايلاند خلال الفترة 2016-2019. حيث توصل الباحثون إلى أن هناك علاقة إيجابية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة. علاوة على ذلك، أنه يمكن للمستثمرين استخدام الأمور الرئيسية للمراجعة كمعلومات إضافية لاتخاذ قراراتهم لارتباطها بجودة مراجعة عالية.

في ضوء ما تقدم، يلاحظ الباحث تركيز الدراسات السابقة التي تناولت العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة في الدول المتقدمة، كما أن هناك تعارضاً بين نتائج الدراسات السابقة الموضحة أعلاه، بالإضافة إلى أن معظم الدراسات التي تناولت العلاقة بين هذين المتغيرين دراسات تطبيقية، وبالنظر إلى النتائج المختلطة

لهذه الدراسات، فإن التأثير المتوقع للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة لا يزال غير مؤكد. ونظراً لاحتمالية أن يُزيد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من القيمة التواصلية لتقرير المراجعة، لذا سيقوم الباحث بدراسة تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة في البيئة المصرية، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الثاني في صيغة فرض بديل غير موجه كما يلي:

الفرض الثاني (H₂): يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تأثيراً مغنوياً على جودة المراجعة.

أما فيما يتعلق بتأثير تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة، في السابق كان من الصعب على مستخدمي تقرير المراجعة تقييم ما قام به المراجع الخارجي حيث لم يكن لديهم إمكانية الوصول إلى هذه المعلومات، لذا تساعد الشفافية المتزايدة التي توفرها الأمور الرئيسية للمراجعة في انخفاض تعقد تقرير المراجعة والتخفيف من عدم تأكد مستخدمي تقرير المراجعة بشأن عملية المراجعة، وتعزيز تصورات مستخدمي تقرير المراجعة لمصداقية المراجع الخارجي وتقدير عمله. وأكدت على ذلك شركة Ernst & Young Global Limited (2014) إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة يجب أن يسهم في تعزيز قيمتها المعلوماتية لجميع مستخدمي تقرير المراجعة، فكلما أوضح تقرير المراجعة نتيجة عملية المراجعة بشكل أكثر وضوحاً؛ أي انخفاض تعقد التقرير، كان هناك تأثير إيجابي على جودة المراجعة. وينعكس ذلك في خطاب التعليق الخاص بشركة Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2013)؛ حيث سيؤدي تركيز المراجع الخارجي على الأمور الرئيسية للمراجعة إلى زيادة الاهتمام من قبل الإدارة والمكلفين بالحوكمة حول أهمية الإفصاح عن القوائم المالية الكاملة وفعالية الرقابة الداخلية على التقارير المالية وزيادة القيمة المعلوماتية، وبالتالي تحسين جودة التقارير المالية.

في نفس السياق، قد يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بشكل إيجابي على جودة المراجعة، بما في ذلك توفير فرصاً للمراجع الخارجي لإثبات استخدام الشك

المهني، وهو أحد المؤشرات المهمة لجودة المراجعة. وتأكيداً لذلك أشار Botes et al. (2020) إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة يقطع شوطاً طويلاً لمعالجة المشكلات التي تواجهها بيئة تقرير المراجعة؛ حيث تزود المعلومات التي يقدمها المراجع الخارجي (فيما يتعلق بالمخاطر التي تم تحديدها والإجراءات التي تم تنفيذها) أصحاب المصالح بمزيد من الفهم والمعرفة لدور المراجع الخارجي ومسؤوليته في عملية المراجعة؛ بمعنى أن هذه المعلومات تحقق المتطلبات التي حددها أصحاب المصالح ردًا على الإخفاقات السابقة لتقرير المراجعة، مما يشير إلى احتمال حدوث انخفاض في فجوة توقعات المراجعة، وبالتالي تحسن جودة المراجعة. وبالرغم من التأثير الإيجابي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة على القيمة المعلوماتية للتقرير، فقد تتضاءل هذه القيمة إذا تطورت هذه الإفصاحات لتصبح معيارية أو نمطية بمرور الوقت، أو أن يتسم تقرير المراجعة بالتعقّد والطول.

كما قام Zeng et al. (2021) بتقييم ما إذا كان الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يحسن من جودة المراجعة وكيف ترتبط خصائص الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بجودة المراجعة من خلال التحليل النصي لتقارير المراجعة خلال عام 2017 لعينة تبلغ 2688 منشأة مدرجة في بورصة الأوراق المالية بالصين وهونج كونج. حيث تم فحص عدد الأمور الرئيسية للمراجعة المفصّل عنها في تقرير المراجعة، والأسباب التي تجعل المراجع الخارجي يرى أن هذه الموضوعات من الأمور الرئيسية للمراجعة، والسمات النصية للأمور الرئيسية للمراجعة (منها قابليتها للقراءة/ طول التقرير). توصل الباحثون إلى قيام المراجع الخارجي بالإفصاح عن إثنين من الأمور الرئيسية للمراجعة لكل عميل، تتعلق هذه الأمور بشكل كبير بالاعتراف بالإيراد ومخصصات المدينين وانخفاض قيمة الشهرة. كما تختلف صياغة هذه الأمور وفقاً لكل عميل. كما تبين أن المراجع الخارجي يستخدم صياغة أكثر تحديداً وأقل تشابهاً وأقصر طولاً ولكنها أكثر تعقيداً عند وصف الأمور الرئيسية للمراجعة مقارنة بوصف إجراءات المراجعة. وفي النهاية توصل الباحثون إلى أن

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

السمات النصية للأمور الرئيسية للمراجعة (منها قابليتها للقراءة/ طول التقرير) مرتبطة بجودة عملية المراجعة، وبالتالي تحسن القيمة التواصلية لتقرير المراجعة. في ضوء ما تقدم، يلاحظ الباحث عدم وجود دراسات-على حد علم الباحث- تناولت تأثير تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة من وجهة نظر مستخدمي تقرير المراجعة. لذا سيقوم الباحث بدراسة هذا التأثير في البيئة المصرية من خلال دراسة شبه تجريبية، ومن ثم يمكن اشتقاق الفرض الثالث في صيغة فرض بديل غير موجه كما يلي:

الفرض الثالث (H₃): يؤثر تعقد تقرير المراجعة تأثيراً معنوياً على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة.

6- الدراسة شبه التجريبية

قام الباحث بإجراء دراسة شبه تجريبية Quasi-Experimental استناداً لمنهجية Shadish et al. (2002) على عينة من المستثمرين والمحللين الماليين وأخرى على أعضاء هيئة التدريس باعتبارهم من أهم الفئات اهتماماً بتقرير المراجعة، وذلك بهدف قياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على إدراك المستخدمين لجودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة. حيث قام الباحث بصياغة حالة تجريبية لتقرير المراجعة قبل وبعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وطلب من المستقضي منهم قراءة الحالة ثم الإجابة عن الأسئلة المرفقة بكل تقرير.

6-1 عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في المستثمرين والمحللين الماليين في جمهورية مصر العربية كعينة أولى، وأعضاء هيئة التدريس بكليات التجارة في الجامعات المصرية كعينة ثانية. يوضح الجدول التالي رقم (1) عدد الحالات التي تم تسلمها من كل عينة.

جدول رقم (1) العينة النهائية للدراسة

النسبة	عدد الحالات المستلمة	الفئة
49%	108	المستثمرون والمحللون الماليون
51%	103	أعضاء هيئة التدريس
100%	211	الإجمالي

2-6 تصميم الدراسة

قام الباحث بإعداد حالة تجريبية لاختبار أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة، واشتملت الحالة على ثلاثة أقسام: يشتمل القسم الأول على بعض البيانات الشخصية المتعلقة بالمشاركين في الدراسة (الاسم، النوع، المؤهل العلمي/المركز الوظيفي، سنوات الخبرة). القسم الثاني يتضمن توضيح لأهم المصطلحات المستخدمة في الحالة التجريبية. القسم الثالث يشتمل على تقرير المراجعة المتعارف عليه بصورته التقليدية وفقاً لمعيار المراجعة المصري (700) ويليه مجموعة من الأسئلة حول إدراك مستخدمي تقرير المراجعة لمدى تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة (الأسئلة 1-6) وجودة المراجعة (الأسئلة 7-13). ثم تقرير المراجعة مضافاً إليه فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة التي تضمنت أمرين هما: التحقق من الإيراد وانخفاض قيمة الشهرة باعتبارهم أكثر البنود التي تناولتها تقارير المراجعة في الدراسات السابقة (Zeng et al., 2021; Kitiwong & Sarapaivanich, 2020; Nguyen & Kend, 2020) ويليه مجموعة من الأسئلة حول إدراك مستخدمي تقرير المراجعة لمدى تأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة (الأسئلة 1-6) وجودة المراجعة (الأسئلة 7-13). وقد تم عرض الحالة على بعض أساتذة الجامعة الذين قاموا بتحكيم الحالة التجريبية والأسئلة المرفقة بها للتحقق من الصدق الظاهري وصدق المحتوى لها، وقد تم إجراء بعض التعديلات عليها قبل توزيعها على العينة في ضوء ما ورد إلينا من تعليقات، وتم إعداد الحالة التجريبية وتوزيعها إلكترونياً على عينة الدراسة.

3-6 خصائص عينة الدراسة

يوضح الجدول التالي رقم (2) الخصائص الديموغرافية لكل من عينة المستثمرين والمحللين الماليين، وعينة أعضاء هيئة التدريس.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

جدول رقم (2) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

البيان	المستثمرون والمحلولون الماليون		أعضاء هيئة التدريس	
	النسبة	العدد	النسبة	العدد
النوع	أنثى	23	%21.3	45
	ذكر	85	%78.7	58
	الإجمالي	108	%100	103
المؤهل الدراسي	بكالوريوس	101	%93.5	
	ماجستير	7	%6.5	
	الإجمالي	108	%100	
المركز الوظيفي	مدرس		%57.3	59
	أستاذ مساعد		%23.3	24
	أستاذ		%19.4	20
	الإجمالي		%100	103
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	23	%21.3	16
	5-10 سنوات	19	%17.6	18
	11-15 سنة	20	%18.5	19
	16-20 سنة	9	%8.3	10
	أكثر من 20 سنة	37	%34.3	40
	الإجمالي	108	%100	103

في ضوء الجدول رقم (2) السابق، بالنسبة للمستثمرين والمحليلين الماليين، يتضح أن أغلبية أفراد العينة كانوا من الذكور بنسبة (78.7%) ونسبة الإناث (21.3%). وفيما يتعلق بالمؤهل الدراسي، ترتفع نسبة حاصلين على البكالوريوس لتصل إلى (93.5%). يُلاحظ أن مستوى الخبرة لدى أفراد العينة يتركز في الفئة الأخيرة من العينة الذين لديهم أكثر من 20 سنة بنسبة (34.3%)، يليها الفئة الأولى من العينة الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة (21.3%)، يليها الفئة الثالثة من العينة الذين لديهم خبرة من 11-15 سنة بنسبة (18.5%)، يليها الفئة الثانية من العينة الذين لديهم خبرة من 5 - 10 سنوات بنسبة (17.6%)، وأخيراً الفئة الرابعة من العينة الذين لديهم خبرة من 16-20 سنة بنسبة (8.3%).

بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس، بلغت نسبة المشاركين في الدراسة من الذكور (56.3%) ونسبة الإناث (43.7%). وفيما يتعلق بالمركز الوظيفي، ترتفع نسبة المدرسين

المشاركين في الدراسة لتصل إلى (57.3%)، بينما بلغت نسبة الأساتذة المساعدين (23.3%)، وبلغت نسبة الأساتذة (19.4%). يُلاحظ أن مستوى الخبرة لدى المشاركين يتركز في الفئة الأخيرة من العينة الذين لديهم أكثر من 20 سنة بنسبة (38.83%)، يليها الفئة الثالثة من العينة الذين لديهم خبرة 11-15 سنة بنسبة (18.45%)، يليها الفئة الثانية من العينة الذين لديهم خبرة من 5-10 سنوات بنسبة (17.48%)، يليها الفئة الأولى من العينة الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات بنسبة (15.53%)، وأخيراً الفئة الرابعة من العينة الذين لديهم خبرة من 16-20 سنة بنسبة (9.71%). ومن ثمّ سيقوم الباحث بالأخذ في الاعتبار هذه الخصائص كمتغيرات رقابية عند اختبار فروض الدراسة.

4-6 قياس معامل الثبات والصدق Reliability Test

لقياس مدى الثبات (معامل الثبات) في اجابات المستقصي منهم على الأسئلة المرفقة بالحالة التجريبية، قام الباحث بإجراء اختبار الفا كرونباخ Cronbach's Alpha؛ حيث يشير إلى مدى ثبات النتائج التي تم التوصل إليها إذا تم تطبيق الحالة التجريبية نفسها على العينة نفسها مرة أخرى. وتم حساب معامل الصدق لمتغيرات الدراسة، من خلال إيجاد الجذر التربيعي لمعامل الثبات. ويوضح الجدول التالي رقم (3) نتائج اختبار الفا كرونباخ.

جدول رقم (3) نتائج اختبار الفا كرونباخ

المستثمرون والمحلولون الماليون				المتغيرات
تقرير المراجعة مع إضافة KAM		تقرير المراجعة التقليدي		
معامل الصدق	اختبار الفا كرونباخ	معامل الصدق	اختبار الفا كرونباخ	
0.947	0.897	0.927	0.860	تعقد تقرير المراجعة
0.903	0.815	0.908	0.825	جودة المراجعة
0.898	0.806	0.873	0.763	إجمالي المتغيرات
أعضاء هيئة التدريس				المتغيرات
تقرير المراجعة مع إضافة KAM		تقرير المراجعة التقليدي		
معامل الصدق	اختبار الفا كرونباخ	معامل الصدق	اختبار الفا كرونباخ	
0.965	0.931	0.964	0.929	تعقد تقرير المراجعة
0.958	0.918	0.957	0.915	جودة المراجعة
0.898	0.806	0.892	0.796	إجمالي المتغيرات

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

يتضح من الجدول رقم (3) السابق، بالنسبة للمستثمرين والمحللين الماليين، فقد بلغت قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي المتغيرات عندما يكون تقرير المراجعة تقليدياً (0.763)، بمعامل صدق (0.873)، كما بلغت قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي المتغيرات عندما يكون تقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة (0.806)، بمعامل صدق (0.898)، بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس، بلغت قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي المتغيرات عندما يكون تقرير المراجعة تقليدياً (0.796)، بمعامل صدق (0.892)، كما بلغت قيمة ألفا كرونباخ لإجمالي المتغيرات عندما يكون تقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة (0.806)، بمعامل صدق (0.898). وبما أن معامل ألفا كرونباخ المقبول يكون أكبر من 70%، يمكن القول إنه يمكن الاعتماد على البيانات وتعميم نتائج الدراسة.

5-6 الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

يوضح الجدول رقم (4) التالي الإحصاء الوصفي للمتغيرات الرئيسية للدراسة.

جدول رقم (4) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

أعضاء هيئة التدريس				المستثمرون والمحللون الماليون				المتغير
Mode	Std. Deviation	Median	Mean	Mode	Std. Deviation	Median	Mean	
الحالة الأولى: تقرير المراجعة بصورته التقليدية								
2.33	1.1192	2.3333	2.5793	2	1.1726	2.2500	2.6929	تعقد تقرير المراجعة (الأسئلة من 6-1)
3	0.9330	3.0000	3.1026	4.14	1.0808	3.4286	3.2831	جودة المراجعة (الأسئلة من 13-7)
الحالة الثانية: تقرير المراجعة بعد إضافة الأمور الرئيسة للمراجعة								
2	1.1196	2.1667	2.4951	1.50	1.2101	2.2500	2.7037	تعقد تقرير المراجعة (الأسئلة من 6-1)
5	0.7262	4.1429	4.1373	4.14	0.7434	4.1429	4.0966	جودة المراجعة (الأسئلة من 13-7)

يتضح من الجدول رقم (4) السابق، فيما يتعلق بتقرير المراجعة التقليدي، بلغ متوسط إدراك المستثمرين والمحللين الماليين لتعقد تقرير المراجعة (2.6929) بانحراف معياري قدره (1.1726)، وهو ما يشير إلى انخفاض تقييم المستثمرين والمحللين الماليين لتعقد تقرير المراجعة عن القيمة المحايدة (3)، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث بلغ متوسط الإدراك لتعقد تقرير المراجعة (2.5793) بانحراف معياري قدره (1.1192)، كما أن هناك انخفاضاً في درجة تباين تعقد تقرير المراجعة لدى أفراد العينة. ومن ناحية أخرى، بلغ متوسط الإدراك لجودة المراجعة بالنسبة للمستثمرين والمحللين الماليين (3.2831) بانحراف معياري قدره (1.0808)، وهو ما يشير إلى ارتفاع إدراكهم لجودة المراجعة عن القيمة المحايدة (3)، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث بلغ متوسط إدراكهم لجودة المراجعة (3.1026) بانحراف معياري قدره (0.9330)، كما أن هناك انخفاضاً في درجة تباين جودة المراجعة لدى أفراد العينة.

أما فيما يتعلق بتقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة، بلغ متوسط الإدراك لتعقد تقرير المراجعة بالنسبة للمستثمرين والمحللين الماليين (2.7037) بانحراف معياري قدره (1.2101)، وهو ما يشير إلى انخفاض تقييم المستثمرين والمحللين الماليين لتعقد تقرير المراجعة عن القيمة المحايدة (3)، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث بلغ متوسط الإدراك لتعقد تقرير المراجعة (2.4951) بانحراف معياري قدره (1.1196)، كما أن هناك انخفاضاً في درجة تباين تعقد تقرير المراجعة لدى أفراد العينة. من ناحية أخرى، بلغ متوسط الإدراك لجودة المراجعة بالنسبة للمستثمرين والمحللين الماليين (4.0966) بانحراف معياري قدره (0.7434)، وهو ما يشير إلى ارتفاع إدراكهم لجودة المراجعة عن القيمة المحايدة (3) عندما يتم الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث بلغ متوسط الإدراك لجودة المراجعة (4.1373) بانحراف معياري قدره (0.7262)، كما أن هناك انخفاضاً في درجة تباين جودة المراجعة لدى أفراد العينة.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

6-6 اختبار One Sample t-test

قام الباحث بإجراء اختبار One Sample t-test لتحديد الاتجاه العام للمستثمرين والمحللين الماليين وأعضاء هيئة التدريس فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على كلٍ من تعقد تقرير المراجعة وجودة المراجعة. يوضح الجدول رقم (5) التالي نتائج اختبار One Sample t-test لمتغيرات الدراسة.

جدول رقم (5) نتائج اختبار One Sample t-test

اعضاء هيئة التدريس			المستثمرون والمحللون الماليون			المتغير
t-test	Mean Difference	Mean	t-test	Mean Difference	Mean	
الحالة الأولى: تقرير المراجعة بصورته التقليدية						
***3.815-	0.4207 -	2.5793	***2.771-	0.3071 -	2.6929	تعقد تقرير المراجعة (الأسئلة من 6-1)
1.116	0.1026	3.1026	***2.772	0.2831	3.2831	جودة المراجعة (الأسئلة من 7-13)
الحالة الثانية: تقرير المراجعة بعد إضافة الأمور الرئيسية للمراجعة						
***4.576-	0.5049-	2.4951	**2.545-	0.2963-	2.7037	تعقد تقرير المراجع (الأسئلة من 6-1)
***15.894	1.1373	4.1373	***15.329	1.0966	4.0966	جودة المراجعة (الأسئلة من 7-13)
* Mean Difference : الفرق بين المتوسط (Mean) والقيمة المحايدة (3) * اختبار t-test يوضح مستوى المعنوية لإجابات العينة مقارنة بالقيمة المحايدة (3) على مقياس ليكرت؛ حيث إن: * دالة عند مستوى معنوية > 10%، ** دالة عند مستوى معنوية > 5%، *** دالة عند مستوى معنوية > 1%.						

يتضح من الجدول السابق رقم (5)، فيما يتعلق بتقرير المراجعة التقليدي، هناك انخفاض في إدراك المستثمرين والمحللين الماليين لتعقد تقرير المراجعة والاتجاه العام لديهم أن هناك قابلية للقراءة في تقرير المراجعة التقليدي؛ حيث ينخفض متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.3701) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث ينخفض متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.4207) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%. كما أن هناك زيادة في الإدراك لجودة المراجعة لدى

المستثمرين والمحللين الماليين، والاتجاه العام لديهم أن هناك جودة في عملية المراجعة عندما يصدر المراجع الخارجي تقريراً تقليدياً؛ حيث يرتفع متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.2831) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث يرتفع متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.1206) ولكن غير معنوي.

أما فيما يتعلق بتقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة، هناك انخفاض في إدراك المستثمرين والمحللين الماليين لتعقد تقرير المراجعة والاتجاه العام لديهم أن هناك قابلية للقراءة في تقرير المراجعة بالرغم من الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة؛ وذلك يعني زيادة القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة؛ حيث ينخفض متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.2963) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث ينخفض متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (0.5049) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%. كما أن هناك ارتفاع في إدراك المستثمرين والمحللين الماليين لجودة المراجعة والاتجاه العام لديهم أن هناك تحسناً في مستوى جودة المراجعة عما كان يصدر المراجع الخارجي تقرير المراجعة التقليدي؛ حيث يرتفع متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (1.0966) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، ولم تختلف النتيجة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث يرتفع متوسط ذلك المتغير عن القيمة المحايدة (3) بقيمة (1.1373) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%.

7-6 اختبار Two Sample t-test

قام الباحث بإجراء اختبار Two Sample t-test لتحديد مدى إدراك المستثمرين والمحللين الماليين وأعضاء هيئة التدريس لتعقد تقرير المراجعة، وجودة المراجعة قبل وبعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة. ويوضح الجدول رقم (6) التالي نتائج اختبار Two Sample t-test لمتغيرات الدراسة.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

جدول رقم (6) نتائج اختبار Two Sample t-test

المستثمرون والمحليون الماليون						المتغيرات
		تقرير المراجعة بعد إضافة KAM		تقرير المراجعة التقليدي		
Sig.	t-test	SD	Mean	SD	Mean	
0.598	0.067	1.2101	2.7037	1.1726	2.6929	تعقد تقرير المراجعة
0.000	6.445	0.7434	4.0966	1.0808	3.2831	جودة المراجعة
أعضاء هيئة التدريس						المتغيرات
		تقرير المراجعة بعد اضافة KAM		تقرير المراجعة التقليدي		
Sig.	t-test	SD	Mean	SD	Mean	
0.977	0.839-	1.1196	2.4951	1.1192	2.5793	تعقد تقرير المراجعة
0.001	8.881	0.7262	4.1373	0.9330	3.1026	جودة المراجعة

يتضح من الجدول رقم (6) السابق، فيما يتعلق بتعقد تقرير المراجعة، أن هناك زيادة في إدراك المستثمرين والمحليين الماليين لتعقد تقرير المراجعة بعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من (2.6929) إلى (2.7037)، ولكن هذه الزيادة غير معنوية، وهو ما يشير إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لا تؤدي إلى زيادة تعقد تقرير المراجعة، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة (Köhler et al., 2020). وعلى العكس من ذلك، هناك انخفاض في إدراك أعضاء هيئة التدريس لتعقد تقرير المراجعة بعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من (2.5793) إلى (2.4951)، ولكن هذا الانخفاض غير معنوي، وهو ما يشير أيضاً إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لا تؤدي إلى زيادة تعقد تقرير المراجعة، وذلك عكس ما توصلت إليه دراسة (Carver & Trinkle, 2017) بأن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة ستؤدي إلى تعقد تقرير المراجعة.

أما فيما يتعلق بجودة المراجعة، فهناك زيادة في إدراك المستثمرين والمحليين الماليين لجودة المراجعة بعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة من (3.2831) إلى (4.0966) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، وهو ما يشير إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة أدت إلى زيادة جودة المراجعة، وبذلك تتفق

هذه النتيجة مع دراسة (Alqam et al., 2021; Li et al., 2019). ولم تختلف النتيجة السابقة بالنسبة لأعضاء هيئة التدريس؛ حيث زاد إدراكهم لجودة المراجعة من (3.1026) إلى (4.1373) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، وهو ما يشير إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة أدت إلى زيادة جودة المراجعة ويتفق ذلك مع ما توصلت إليه دراسة (Moroney et al., 2021).

8-6 صياغة النماذج البحثية لاختبار فروض الدراسة

لاختبار الفرض الأول والخاص بقياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة تم صياغة النموذج التالي:

$$AR-Complexity = B_0 + B_1 KAM + B_2 Gen + B_3 Exp + B_4 Qul + B_5 Exp/Pro$$

لاختبار الفرض الثاني والخاص بقياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة تم صياغة النموذج التالي:

$$Aud-Quality = B_0 + B_1 KAM + B_2 Gen + B_3 Exp + B_4 Qul + B_5 Exp/Pro$$

لاختبار الفرض الثالث والخاص بقياس أثر تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة تم صياغة النموذج التالي:

$$Aud-Quality = B_0 + B_1 KAM + B_2 Aud-Complexity + B_3 KAM * AR-Complexity + B_4 Gen + B_5 Exp + B_6 Qul + B_7 Exp/Pro$$

حيث إن:

- **Aud-Complexity**: آراء المستقضي منهم فيما يتعلق بتعقد تقرير المراجعة، وسيتم قياسه من خلال الإجابات عن الأسئلة (من 1 – 6).
- **Aud-Quality**: آراء المستقضي منهم فيما يتعلق بجودة عملية المراجعة، وسيتم قياسه من خلال الإجابات عن الأسئلة (من 7 – 13).
- **KAM**: تقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة، يأخذ رقم (صفر) إذا كان تقرير المراجعة تقليدياً، ويأخذ رقم (1) إذا كان تقرير المراجعة مضافاً إليه الأمور الرئيسية للمراجعة.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

- **Gen**: متغير رقابي، يأخذ رقم (1) إذا كان المستقصي منهم أنثى، ويأخذ رقم (2) إذا كان المستقصي منهم ذكرًا.
 - **Exp**: متغير رقابي، يشير إلى سنوات خبرة المستقصي منهم.
 - **Qul**: متغير رقابي، يشير إلى المؤهل الدراسي أو المركز الوظيفي للمستقصي منهم.
 - **Exp/Pro**: متغير رقابي، يشير إلى الانتماء للعينة سواء المستثمرين و المحللين الماليين/أعضاء هيئة التدريس، يأخذ (صفر) إذا كان من المستثمرين و المحللين الماليين ، ويأخذ رقم (1) إذا كان من أعضاء هيئة التدريس.
- 9-6 مصفوفة ارتباط بيرسون لمتغيرات الدراسة**

يوضح الجدول رقم (7) التالي مصفوفة ارتباط بيرسون.

جدول رقم (7) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

المتغيرات	Aud-Quality	KAM	AR-Complexity	Gen	Qul	Exp	Exp/Pro
Aud-Quality	1						
KAM	0.463***	1					
AR-Complexity	-0.133***	-0.015	1				
Gen	-0.035	0.000	0.052	1			
Qul	0.027	0.000	0.051	-0.033	1		
Exp	0.025	0.000	-0.098**	-0.048	0.427***	1	
Exp/Pro	-0.035	0.000	-0.070	-0.240***	0.433***	0.072	1

حيث تشير * إلى أنها معنوية عند مستوى معنوية > 10%، ** إلى أنها معنوية عند مستوى معنوية > 5%، *** إلى أنها معنوية عند مستوى معنوية > 1% (Sign. 2-Tailed).

يوضح الجدول رقم (7) السابق، أن هناك علاقة طردية معنوية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.463) عند مستوى معنوية أقل من (1%)، وهو ما يشير إلى زيادة الإدراك لجودة المراجعة

كلما تم الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة. كما أن هناك علاقة عكسية معنوية بين تعقد تقرير المراجعة وجودة المراجعة؛ حيث بلغ معامل الارتباط (-0.133) عند مستوى معنوية أقل من (1%)، وهو ما يشير إلى أن جودة المراجعة ترتفع كلما انخفض تعقد تقرير المراجعة. كما توجد علاقة عكسية غير معنوية بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة؛ حيث بلغ معامل الارتباط (-0.015).

كما يتضح من مصفوفة الارتباط أن هناك علاقة طردية غير معنوية بين جودة المراجعة وكل من النوع ومدى الانتماء للعينة، كما أن هناك علاقة سلبية غير معنوية بين جودة المراجعة وكل من المؤهلات العلمية ومستوى الخبرة. وهو ما يشير إلى أن الخصائص الديموغرافية للمستقضي منهم لا تؤثر على جودة المراجعة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Moroney et al., 2021).

كما يتضح من مصفوفة الارتباط أن هناك علاقة طردية غير معنوية بين تعقد تقرير المراجعة وكل من النوع والمؤهلات العلمية للعينة، كما أن هناك علاقة سلبية غير معنوية بين تعقد تقرير المراجعة ومدى الانتماء للعينة. إلا أن هناك علاقة طردية معنوية بين تعقد تقرير المراجعة ومستوى الخبرة؛ حيث بلغ معامل الارتباط (0.098) عند مستوى معنوية أقل من 5%، وهو ما يشير إلى أن مستوى خبرة المستقضي منهم يؤثر على مدى إدراكهم لتعقد تقرير المراجعة.

6-10 اختبار فروض الدراسة

اختبار الفرض الأول

قام الباحث باختبار الفرض الأول " يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تأثيراً معنوياً على تعقد تقرير المراجعة"، ووجد الباحث تأثيراً سلبياً غير معنوي بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وتعقد تقرير المراجعة، وبالتالي تم رفض الفرض الأول للدراسة.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

اختبار الفرض الثاني

يوضح الجدول رقم (8) التالي نتائج تشغيل نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى في اختبار الفرض الثاني "يؤثر الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة تأثيراً معنوياً على جودة المراجعة".

جدول رقم (8) تقدير جودة توفيق نموذج الانحدار ومعلومات نموذج الانحدار

Collinearity		t-test	Std. Error	B	
VIF	Tolerance				
		***15.852	0.209	3.320	Constant
1.000	1.000	***10.690	0.086	0.921	KAM
1.074	0.931	1.105-	0.096	0.106-	Gen
1.544	0.648	0.988	0.083	0.082	Qul
1.254	0.797	0.107	0.031	0.003	Exp
1.344	0.744	1.401-	0.100	0.140-	Exp/Pro
***23.466					F. Test
0.220					R ²
0.211					Adjusted R ²
يوضح الجدول مستوى معنوية اختبار t. test؛ حيث تشير: * معنوية عند مستوى معنوية > 10%، ** معنوية عند مستوى معنوية > 5%، *** معنوية عند مستوى معنوية > 1%.					

يلاحظ الباحث تعليقاً على النتائج السابقة بالجدول رقم (8) ما يلي:

بلغ معامل التحديد المعدل R² Adjusted للنموذج السابق (0.211)؛ بمعنى أن المتغيرات المستقلة والرقابية تفسر 21.1% من التغير في قيمة جودة المراجعة، كما بلغ مستوى معنوية نموذج الانحدار أقل من 1% بما يدل على جودة توفيق النموذج، كما أظهرت نتائج اختبار Variance Inflation Factor (VIF) أن قيمة (VIF) كانت أقل من (4) بما يعني أن نموذج الانحدار لا يعاني من مشكلة الأزواج الخطي.

يلاحظ في هذا النموذج أن هناك تأثيراً إيجابياً ومعنوياً للإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة على جودة المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، وهو ما يعني أنه كلما تم الإفصاح عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجعة، زاد إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Rautiainen et al.,

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

(Suttipun,2021; 2021). أما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فلا يوجد أي تأثير للخصائص الديموغرافية للمستقضي منهم (النوع، المؤهل العلمي أو المركز الوظيفي، سنوات الخبرة) على جودة عملية المراجعة، أما فيما يتعلق بنوع العينة (مستثمرون ومحللون ماليون / أعضاء هيئة التدريس) فلا يوجد أي تأثير؛ بمعنى أن نتيجة هذا النموذج لا تختلف بين العينتين. وبناءً على ما سبق تم قبول الفرض الثاني.
اختبار الفرض الثالث

يوضح الجدول رقم (9) التالي نتائج تشغيل نموذج الانحدار بطريقة المربعات الصغرى في اختبار الفرض الثالث " يؤثر تعقد تقرير المراجعة تأثيراً معنوياً على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة".
جدول رقم (9) تقدير جودة توفيق نموذج الانحدار ومعلومات نموذج الانحدار

Collinearity		t-test	Std. Error	B	
VIF	Tolerance				
		***16.051	0.223	3.573	Constant
1.000	1.000	***10.804	0.085	0.917	KAM
1.020	0.980	***3.160-	0.037	0.117-	AR-Complexity
1.002	0.988	**2.279	0.074	0.168	KAM*AR-Complexity
1.074	0.929	0.943-	0.094	0.089-	Gen
1.547	0.646	1.160	0.082	0.095	Qul
1.261	0.793	0.326	0.031	0.010	Exp
1.353	0.739	1.619-	0.099	0.160-	Exp/Pro
***19.410					F. Test
0.247					R ²
0.234					Adjusted R ²
يوضح الجدول مستوى معنوية اختبار t، test؛ حيث تشير: * معنوية عند مستوى معنوية > 10%، ** معنوية عند مستوى معنوية > 5%، *** معنوية عند مستوى معنوية > 1%.					

يلاحظ الباحث تعليقاً على النتائج السابقة بالجدول رقم (9) ما يلي:
بلغ معامل التحديد المعدل Adjusted R² للنموذج السابق (0.234)؛ بمعنى أن المتغيرات المستقلة والرقابية تفسر 23.4% من التغير في قيمة جودة المراجعة، كما بلغ

مستوى معنوية نموذج الانحدار أقل من 1% بما يدل على جودة توفيق النموذج، كما أظهرت نتائج اختبار Variance Inflation Factor (VIF) أن قيمة (VIF) كانت أقل من (4) بما يعني أن نموذج الانحدار لا يعاني من مشكلة الازدواج الخطي. يُلاحظ في هذا النموذج أن هناك تأثيراً إيجابياً ومعنوياً للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، وهو ما يعني أنه كلما تم الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة بتقرير المراجعة، زاد إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة (Alqam et al., 2021; Moroney et al., 2021). كما أن هناك تأثيراً سلبياً ومعنوياً لتعقد تقرير المراجعة على جودة المراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%؛ وهو ما يعني أنه كلما زاد تعقد تقرير المراجعة ينخفض إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة. كما يلاحظ في هذا النموذج أن هناك تأثيراً إيجابياً ومعنوياً لتعقد تقرير المراجعة على مدى إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة عند الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وذلك عند مستوى معنوية أقل من 5%؛ وهو ما يعني أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يُزيد من إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة بالرغم من تعقد تقرير المراجعة. أي أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة يوفر قيمة معلوماتية للمستخدمين على الرغم مما قد يُصاحبه من تعقد لتقرير المراجعة. أما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية فلا يوجد أي تأثير للخصائص الديموغرافية للمستقصي منهم (النوع، المؤهل العلمي أو المركز الوظيفي، سنوات الخبرة) على جودة المراجعة، أما فيما يتعلق بنوع العينة (مستثمرون ومحللون ماليون / أعضاء هيئة التدريس) فلا يوجد أي تأثير معنوي؛ بمعنى أن نتيجة هذا النموذج لا تختلف بين العينتين. وبناءً على ما سبق تم قبول الفرض الثالث.

7- الخلاصة والنتائج والتوصيات

تعتبر الأمور الرئيسية للمراجعة من الموضوعات التي تزايد الاهتمام بها في الآونة الأخيرة من قبل المهنيين والأكاديميين من أجل تحسين القيمة المعلوماتية لتقرير المراجعة ومساعدة أصحاب المصالح في فهم المخاطر التي يمكن أن تتعرض لها المنشأة. لذا يتمثل

الهدف الرئيس لهذه الدراسة في قياس أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بدراسة نظرية تضمنت عرضاً لتطور الأمور الرئيسية للمراجعة، كما تم تناول أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على كل من تعقد تقرير المراجعة وجودة المراجعة. وأخيراً تم التعرض للدراسات السابقة التي تناولت قياس العلاقات بين متغيرات الدراسة مع اشتقاق فروض الدراسة وتحديد الفجوة البحثية والتي تمثلت في ندرة الدراسات التي تناولت دراسة هذه المتغيرات في بيئة الأعمال المصرية.

كما قام الباحث بإجراء دراسة شبه تجريبية على عينة من المستثمرين والمحللين الماليين (بلغ حجم العينة النهائي 108 مستثمر) وأعضاء هيئة التدريس (بلغ حجم العينة النهائي 103)، وقد تم صياغة حالة تجريبية تتضمن تقرير المراجعة بصورته التقليدية وتقرير مراجعة مشتملاً على الأمور الرئيسية للمراجعة، وقد طُلب من العينة المشاركة قراءة تقرير المراجعة قبل وبعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة للمراجعة والإجابة عن الأسئلة المرفقة به والتي اشتملت على 13 سؤالاً منقسمين إلى مجموعتين: تتمثل المجموعة الأولى في الأسئلة من 1-6 لقياس مدى إدراك مستخدمي التقرير لتعقد تقرير المراجعة قبل وبعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، بينما تمثلت المجموعة الثانية في الأسئلة من 7-13 لقياس مدى إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة قبل وبعد الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة. هذا؛ وقد تم اشتقاق ثلاثة فروض رئيسية للدراسة تم اختبارها إحصائياً من خلال أساليب الإحصاء الوصفي واختبار One Sample t-test واختبار Two Samples t-test، بالإضافة إلى نماذج الانحدار الخطى بطريقة المربعات الصغرى. وتسهم هذه الدراسة في معالجة الفجوة البحثية في أدبيات أثر تعقد تقرير المراجعة على العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة وجودة المراجعة في بيئة الأعمال المصرية.

بناءً على ما سبق، أوضحت النتائج وجود تأثير سلبي غير معنوي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على تعقد تقرير المراجعة، وهذا يشير إلى أهمية الأمور الرئيسية للمراجعة بالنسبة لمستخدمي تقرير المراجعة، فكلما تضمن تقرير المراجعة

الأمر الرئيسي للمراجعة، انخفض تعقد تقرير المراجعة أي ارتفاع القيمة التواصلية لتقرير المراجعة، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة (Marques et al., 2021; Köhler et al., 2020) ولكنها تختلف مع دراسة (Carver & Trinkle, 2017)، وقد تأكدت هذه النتيجة في اختبار One Sample t-test؛ حيث كان المتوسط العام لتعقد تقرير المراجعة أقل من القيمة المحايدة (3) وذلك عند مستوى معنوية أقل من 1%، وبناءً على ذلك تم رفض الفرض الأول.

كما تم قبول الفرض الثاني؛ حيث أشارت النتائج إلى وجود تأثير إيجابي للإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة، وهذا يشير إلى أن الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة تعكس جوانب متعددة لجودة المراجعة منها؛ حجم الجهد المبذول في عملية المراجعة، وقدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش، وحجم الشك المهني للمراجع، وتتفق هذه النتيجة مع دراسة كل من (Moroney et al., 2021; Li et al., 2019) ولكنها تختلف مع دراسة Al-mulla & Bradbury, 2021). وأخيراً، تم قبول الفرض الثالث؛ حيث أشارت النتائج إلى تحسن إدراك مستخدمي التقرير لجودة المراجعة مع الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة حتى في حالة تعقد تقرير المراجعة. أي يعتبر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة قيمة مضافة لتقرير المراجعة؛ تؤثر الأمور الرئيسية للمراجعة بشكل ما على اتخاذ القرارات لمستخدمي تقرير المراجعة.

تسلط النتائج التي توصلنا إليها الضوء على أهمية الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة لمستخدمي تقرير المراجعة عند اتخاذ القرارات. هذه النتائج لها آثار مهمة على مهنة المراجعة والقائمين بتنظيم المهنة وجهات إعداد المعايير حول توفير رؤى بشأن الحاجة إلى تطبيق الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في البيئة المصرية، لمساعدة مستخدمي تقرير المراجعة بشكل أفضل في فهم المنشأة والتقارير المالية الخاصة بها وتقليل فجوة التوقعات في المراجعة. كما تؤثر نتائج دراستنا على المنشآت من خلال قيامها بتحسين جودة التقارير المالية لها.

في ضوء ما تقدم، يوصى الباحث بمزيد من الاهتمام بمتغيرات البحث في بيئة الأعمال المصرية. ويمكن تحقيق ذلك من خلال ما يلي:

- ضرورة اهتمام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية والقائمين على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بجمهورية مصر العربية بإصدار معيار مراجعة مصري يقابل معيار المراجعة الدولي رقم (701)، لتحديث وتحسين تقرير المراجعة ليوكب التطورات في بيئة الأعمال.
- ضرورة تطوير المناهج الدراسية في الجامعات بحيث تتضمن الأمور الرئيسية للمراجعة، لما لها من تأثير على جودة المراجعة وجودة تقرير المراجعة.
- ضرورة تقديم برامج تدريبية للمراجعين من قبل القائمين بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة، لتوضيح أهمية الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجعة وكيفية التطبيق حتى لا تصبح مع مرور الوقت تقارير معيارية لا تقدم محتوى معلوماتيًا يفيد متخذي القرار.
- ضرورة تقديم برامج تدريبية لمستخدمي تقرير المراجعة من قبل القائمين بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة لتوعيتهم بأهمية الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة، وأنها لا تغنى عن كافة المعلومات سواء في تقرير المراجعة أو التقارير المالية.

8- الأبحاث المستقبلية

يقترح الباحث العديد من الأبحاث المستقبلية في بيئة الأعمال المصرية امتداداً لهذا البحث، ومن هذه الأبحاث ما يلي:

- دراسة أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على أتعاب المراجعة وتوقيت إصدار تقرير المراجعة.
- دراسة أثر خصائص لجنة المراجعة على مدى تعقد تقرير المراجعة.
- دراسة أثر خصائص مجلس الإدارة على مدى تعقد تقرير المراجعة.
- دراسة العلاقة بين خصائص المراجع الخارجي (الحجم / التخصص) والإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة.

- دراسة أثر خصائص المنشأة (التعقد/ دورة حياة المنشأة) على الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة
- دراسة منافع وتكاليف الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة في البيئة المصرية.
- دراسة أثر القدرة الإدارية للمديرين على مدى تعقد تقرير المراجعة.
- دراسة أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على مدى جودة التقارير المالية.

قائمة المراجع

- Abdullatif, M., & Al-Rahahleh, A. S. (2020). Applying a new audit regulation: Reporting key audit matters in Jordan. *International Journal of Auditing*, 24(2), 268-291.
- Al-mulla, M., & Bradbury, M. E. (2022). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing*, 26(2), 134-150.
- Alqam, M. A., Hamshari, Y. M., & Ali, H. Y. (2021). The Mediating Effects of Key Audit Matters on the Relationship Between Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Jordan. *Humanities and Social Sciences Letters*, 9(4), 403-416
- 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.
- Bédard, J., Coram, P., Espahbodi, R., & Mock, T. J. (2016). Does recent academic research support changes to audit reporting standards?. *Accounting Horizons*, 30(2), 255-275.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience. In *International symposium on audit research*. (20).

- 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.
- Bepari, M. K. (2023). Audit committee characteristics and Key Audit Matters (KAMs) disclosures. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 34(1), 152-172.
- Botes, V., Low, M., & Sutton, A. (2020). Key audit matters and their implications for the audit environment. *International Journal of Economics and Accounting*, 9(4), 374-396.
- Brasel, K., Doxey, M., Grenier, J., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(4), 1345–1362.
- Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. Working Paper. Available at SSRN 2930375.
- 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 Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Coram, P. J., & Wang, L. (2021). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *International Journal of Auditing*, 25(2), 270-282.
- Deloitte Touche Tohmatsu Limited. (2013). Comment Letter to International Auditing and Assurance Standards Board. Available at:

<https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/IAASBED800805DTTLcommentletterfinal.docx>

- Ernst & Young Global Limited. (2014). Point of View: Auditor Reporting. Available at:
https://assets.publishing.service.gov.uk/media/5329db6b40f0b60a7300005f/views_of_investors_ey_annex_3.pdf
- Ernst & Young Global Limited. (2015). Key Audit Matters: what they are and why they are important. Available at:
https://www.ey.com/en_br/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important
- Financial Reporting Council (FRC) . (2013). the independent auditor's report on financial statements. International Standard on Auditing (UK and Ireland)700. *Financial Reporting Council*, London.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. (2016). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629–1646.
- Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do key audit matters impact financial reporting behavior?. *International Journal of Auditing*, 24(2), 232-244.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.
- Hope, O. K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y. K. (2008). Culture and auditor choice: A test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(5), 357-373.

- Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) . (2017). The start of a conversation: the extended audit report”, available at: <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/faculty/the-extended-audit-report>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) .(2015a) . The new auditor’s report: greater transparency into the financial statement audit. available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Fact-Sheet.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015b). At a glance: New and revised auditor reporting standards and related conforming amendments. New York, NY: International Federation of Accountants. Retrieved from <https://www.ifac.org/system/files/uploads/IAASB/Audit Reporting-At a Glance-final.pdf>
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2015c). Communicating key audit matters in the independent auditor’s report, International Standard on Auditing (ISA) 701, IAASB, New York, available at: <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditors-4>
- Kachelmeier, S., Schmidt, J., & Valentine, K. (2014). The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor’s report. Working paper. The University of Texas at Austin.
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2020). Investigating recent audit reform in the Australian context: An analysis of the KAM disclosures in audit reports 2017–2018. *International Journal of Auditing*, 24(3), 412-430.

- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095-1119.
- Köhler, A., Ratzinger-Sakel, N., & Theis, J. (2020). The effects of key audit matters on the auditor's report's communicative value: Experimental evidence from investment professionals and non-professional investors. *Accounting in Europe*, 17(2), 105-128.
- KPMG (2015). Transparency report 2015. available at: <https://assets.kpmg.com/content/dam/kpmg/pdf/2016/01/transparency-report-2015.pdf>
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., & Thompson, A. M. (2022). Why are expanded audit reports not informative to investors? Evidence from the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 1-36.
- Li, H. (2020). A study of key audit matters disclosure. *Modern Economy*, 11(2), 399-406.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132
- Lin, C., Hsu, S., Chou, P. L., Chao, Y. Y., & Li, C. W. (2020). The effects of directors' and officers' liability insurance on key auditing matters. *Emerging Markets Finance and Trade*, 56(5), 977-1002.
- Marques, V. A., Pereira, L. N., Aquino, I. F. D., & Freitag, V. D. C. (2021). Has it become more readable? Empirical evidence of key matters in independent audit reports. *Revista Contabilidade & Finanças*, 32, 444-460.
- Moroney, R., S.-Y. Phang, and X. Xiao, 2021, When do investors value key audit matters?, *European Accounting Review* 30, 63–82

- Nwaobia, A. N., Luke, O., & Theophilus, A. A. (2016). The new auditors' reporting standards and the audit expectation gap. *International Journal of Advanced Academic Research*, 2(11), 118-133.
- Nicolás, G., Laura, S., María Antonia, G., & Josefina, N. (2023). The Informative Value of Key Audit Matters in the Audit Report: Understanding the Impact of the Audit Firm and KAM Type. *Australian Accounting Review*, <https://doi.org/10.1111/auar.12396>
- Ong, S. Y., Moroney, R., & Xiao, X. (2022). How do key audit matter characteristics combine to impact financial statement understandability?. *Accounting & Finance*, 62(1), 805-835.
- Pinto, I., Morais, A. I., & Quick, R. (2020). The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100333.
- Prasad, P., & Chand, P. (2017). The changing face of the auditor's report: Implications for suppliers and users of financial statements. *Australian Accounting Review*, 27(4), 348-367.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). (2017). The auditor's report on an audit of financial statements when the auditor expresses an unqualified opinion. AS 3101, PCAOB, Washington, DC, available at: <https://pcaobus.org/oversight/standards/auditing-standards/details/AS3101>.(accessed 25 Febrauray 2023)
- Ratzinger-Sakel, N.V. and Theis, J. (2019). Does considering key audit matters affect auditor judgment performance?. *Corporate Ownership and Control*, 17(1),196-210

- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386-404.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
- Seebeck, A., & Kaya, D. (2022). The power of words: an empirical analysis of the communicative value of extended auditor reports. *European Accounting Review*, <https://doi.org/10.1080/09638180.2021.2021097>
- Segal, M. (2017). ISA 701: key audit matters – an exploration of the rationale and possible unintended consequences in a South African. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494
- Shadish, W., Cook, T. D., & Campbell, D. T. (2002). Experimental and quasi-experimental designs for generalized causal inference . Boston, MA: Houghton Mifflin.
- Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.

- Smith, K. (2022). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. Working paper, Available at SSRN 2821399.
- Suttipun, M. (2021). Impact of key audit matters (KAMs) reporting on audit quality: evidence from Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*, 22(5), 869-882
- Tiron-Tudor, A., Cordos, G. S., & Fülöp, M. T. (2018). Stakeholders' perception about strengthening the audit report. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 6(1), 43-69.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate social responsibility and environmental management*, 25(5), 748-755.
- Velte, P. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. *Journal of Applied Accounting Research*, 21(1), 185-200
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192.

ملحق رقم (1)

الاستاذ الفاضل/الأستاذة الفاضلة

تحية طيبة وبعد

يقوم الباحث بإعداد بحث حول " أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة – دراسة شبه تجريبية".

مقدم لسيادتكم حالة افتراضية لتقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (700) قبل وبعد إضافة فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701)، ولأغراض الدراسة نرجو من سيادتكم قراءة الحالة الافتراضية ثم الإجابة عن الأسئلة المرفقة.

ويقدر الباحث مقدماً حسن تعاونكم كما تمثل آرائكم مساهمة في إثراء البحث العلمي. كما نؤكد لسيادتكم أن اجاباتكم ستعامل بسرية تامة وتستخدم لأغراض البحث العلمي فقط. وسوف يقوم الباحث بعد الانتهاء من تحليل بيانات الحالة الافتراضية بإرسال النتائج التي تم التوصل إليها لسيادتكم حالة رغبة سيادتكم في الحصول على هذه النتائج.

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير

الباحث

سعاد موسى طنطاوي

مدرس بقسم المحاسبة-كلية التجارة –

جامعة القاهرة

القسم الأول: بيانات شخصية

- الاسم (اختياري).....
- النوع: ذكر () أنثى ()
- المؤهل الدراسي: بكالوريوس () دبلوم ()
ماجستير () دكتوراه ()
أخرى (برجاء ذكرها)
- المركز الوظيفي: مدرس () أستاذ مساعد () أستاذ ()
- سنوات الخبرة:
 - أقل من 5 سنوات ()
 - من 5 – 10 سنوات ()
 - من 11 – 15 سنة ()
 - من 16 – 20 سنة ()
 - أكثر من 20 سنة ()

القسم الثاني: أهم مصطلحات الدراسة

Key Audit Matters (KAM) الأمور الرئيسية للمراجعة

هي فقرة في تقرير المراجعة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي رقم (701) تناولت الأمور التي كانت لها، بحسب الحكم المهني للمراجع الخارجي، الأهمية البالغة عند مراجعة القوائم المالية لإحدى الشركات خلال فترة معينة. ويتم التقرير عنها في تقرير المراجعة، بعد رأى المراجع الخارجي في القوائم المالية. حيث يتم وصف كل أمر من الأمور الرئيسية للمراجعة بحيث يتضمن السبب في اعتباره أحد الأمور التي لها أهمية بالغة عند المراجعة؛ وكيفية التعامل معها أثناء عملية المراجعة. حيث تتمثل هذه الأمور في المجالات ذات التعقيد التي تتطلب حكم المراجع الخارجي، والمعاملات والأحداث التي كان لها تأثير كبير على القوائم المالية، والمجالات ذات التقديرات المحاسبية الهامة، والأمور التي تحتاج خبراء لاستشارتهم. ومن أمثلتها: تحقق الإيرادات، انخفاض قيمة الشهرة، تقييم الأدوات المالية.

القسم الثالث: الحالة التجريبية

الحالة الأولى: تقرير مراجعة وفقاً لمعيار المراجعة المصري (700) بدون فقرة " الأمور الرئيسية للمراجعة"

بصفتك أحد مستخدمي القوائم المالية لإحدى الشركات توافر لديك تقرير المراجعة عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021 وذلك كما يلي:
إلى السادة /مساهمي شركة(س) للصناعات الغذائية
راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة (س) شركة مساهمة مصرية المتمثلة في قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 2021 وكذا قوائم الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات.

مسئولية الادارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن اعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تتحصر مسئوليتنا في ابداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها، وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم و الإفصاحات في القوائم المالية، وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ، ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات صلة بقيام الشركة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة الرقابة الداخلية فى الشركة، وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التى أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذى قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التى قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه والايضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح، فى جميع جوانبها، عن المركز المالى لشركة (س) فى 31 ديسمبر 2021، وعن أدائها المالى وتدفعاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية فى ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفى ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

تقرير عن المتطلبات القانونية والتنظيمية الأخرى

تمسك الشركة حسابات مالية منتظمة تتضمن كل ما نص القانون ونظام الشركة على وجوب إثباته فيها وقد وجدت القوائم المالية متفقة مع ما هو وارد بتلك الحسابات، وقد تم جرد المخزون بمعرفة إدارة الشركة طبقاً للأصول المرعية. البيانات المالية الواردة بتقرير مجلس الإدارة المعد وفقاً لمتطلبات القانون رقم 159 لسنة 1981 ولائحته التنفيذية متفقة مع ما هو ورا د بدفاتر الشركة وذلك فى الحدود التى تثبت بها مثل تلك البيانات بالدفاتر.

فى ضوء ما سبق أرجو اعطاء رأيك فى العبارات التالية:

موافق جداً 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق تماماً 1

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

غير موافق تماماً 1	غير موافق 2	محايد 3	موافق 4	موافق جداً 5	
					4- يجب تبسيط تقرير المراجعة السابق لزيادة القيمة التواصلية للتقرير.
					5- إعداد تقرير المراجعة بالصورة السابقة يزيد من صعوبة فهم المستخدمين المستهدفين للقوائم المالية والمنشأة والمجالات التي تكون موضعاً للحكم المهني للمراجع الخارجي.
					6- يشتمل تقرير المراجعة السابق على عبارات غامضة قد تفسر بأكثر من معنى.
					7- يعكس تقرير المراجعة السابق حجم الجهد المبذول في عملية المراجعة.
					8- يعكس تقرير المراجعة السابق استقلال المراجع الخارجي، وأسس تكوين رأيه الفني المحايد.
					9- يُساعد تقرير المراجعة السابق على فهم طبيعة عمل المراجع والأمور المتعلقة بالحكم المهني للمراجع الخارجي.
					10- يعكس تقرير المراجعة السابق قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش.
					11- يساعد تقرير المراجعة السابق على زيادة الثقة في عملية المراجعة.
					12- يعكس تقرير المراجعة السابق حجم الشك المهني مما يترتب عليه زيادة كفاءة المراجع الخارجي.
					13- يساعد تقرير المراجعة السابق على إمداد المستخدمين بمعلومات إضافية ذات أهمية تساعد على فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني للمراجع الخارجي.

الحالة الثانية: تقرير مراجعة وفقاً لمعيار المراجعة المصري (700) مع إضافة فقرة الأمور الرئيسية للمراجعة

بصفتك أحد مستخدمي القوائم المالية لإحدى الشركات توافر لديك تقرير المراجعة عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021 وذلك كما يلي:

إلى السادة /مساهمي شركة(س) للصناعات الغذائية

راجعنا القوائم المالية المرفقة لشركة (س) شركة مساهمة مصرية المتمثلة في قائمة المركز المالي في 31 ديسمبر 2021 وكذا قوائم الأرباح أو الخسائر والدخل الشامل والتغير في حقوق الملكية والتدفقات النقدية المتعلقة بها عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ، وملخصاً للسياسات المحاسبية الهامة وغيرها من الايضاحات.

مسئولية الادارة عن القوائم المالية

هذه القوائم المالية مسئولية ادارة الشركة، فالإدارة مسئولة عن اعداد وعرض القوائم المالية عرضاً عادلاً وواضحاً وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية، وتتضمن مسئولية الإدارة تصميم وتنفيذ والحفاظ على رقابة داخلية ذات صلة بإعداد وعرض قوائم مالية عرضاً عادلاً وواضحاً خالية من أي تحريفات هامة ومؤثرة سواء ناتجة عن الغش أو الخطأ، كما تتضمن هذه المسئولية اختيار السياسات المحاسبية الملائمة وتطبيقها وعمل التقديرات المحاسبية الملائمة للظروف.

مسئولية مراقب الحسابات

تتخصص مسئوليتنا في ابداء الرأي على هذه القوائم المالية في ضوء مراجعتنا لها، وقد تمت مراجعتنا وفقاً لمعايير المراجعة المصرية وفي ضوء القوانين المصرية السارية وتتطلب هذه المعايير تخطيط وأداء المراجعة للحصول على تأكيد مناسب بأن القوائم المالية خالية من أية تحريفات هامة ومؤثرة.

وتتضمن أعمال المراجعة أداء إجراءات للحصول على أدلة إجراءات للحصول على أدلة مراجعة بشأن القيم و الإفصاحات في القوائم المالية ، وتعتمد الإجراءات التي تم اختيارها على الحكم الشخصي للمراقب ويشمل ذلك تقييم مخاطر التحريف الهام والمؤثر في القوائم المالية سواء الناتج عن الغش أو الخطأ، ولدى تقييم هذه المخاطر يضع المراقب في اعتباره الرقابة الداخلية ذات صلة بقيام الشركة بإعداد القوائم المالية والعرض العادل والواضح لها وذلك لتصميم إجراءات مراجعة مناسبة للظروف ولكن ليس بغرض إبداء رأى على كفاءة

الرقابة الداخلية في الشركة، وتشمل عملية المراجعة أيضاً تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية والتقديرات المحاسبية الهامة التي أعدت بمعرفة الإدارة وكذا سلامة العرض الذي قدمت به القوائم المالية.

وإننا نرى أن أدلة المراجعة التي قمنا بالحصول عليها كافية ومناسبة وتعد أساساً مناسباً لإبداء رأينا على القوائم المالية.

ومن رأينا أن القوائم المالية المشار إليها أعلاه والايضاحات المتممة لها تعبر بعدالة ووضوح، في جميع جوانبها، عن المركز المالي لشركة (س) في 31 ديسمبر 2021، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية عن السنة المالية المنتهية في ذلك التاريخ وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية وفي ضوء القوانين واللوائح المصرية ذات العلاقة بإعداد هذه القوائم المالية.

الأمور الرئيسية للمراجعة

إن الأمور الرئيسية للمراجعة هي تلك الأمور التي نرى، بناءً على حكمنا المهني، أنها ذات أهمية قصوى في مراجعتنا للقوائم المالية للسنة الحالية. وتم عرض هذه الأمور في سياق مراجعتنا للقوائم المالية ككل وإبداء رأينا فيها بدون إبداء رأي منفصل حول هذه الأمور.

1- تحقق الإيرادات:

خلال السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2021، بلغت إيرادات الشركة مبلغ 838 مليون جنيه (754 مليون ج عام 2020). يستمر وجود ضغوطات على الشركة لتحقيق الأهداف والتوقعات مما قد يؤدي إلى وجود تحريفات في الإيرادات. ويعتبر تحقق الإيرادات أمر مراجعة رئيس لوجود مخاطر باحتمال قيام الإدارة بتجاوز الاجراءات الرقابية لتحريف معاملات الإيرادات.

كيفية معالجة تحقق الإيرادات في عملية المراجعة:

قمنا بتنفيذ الاجراءات التالية فيما يتعلق بتحقيق الإيرادات:

- تقييم مدى ملائمة السياسات المحاسبية المتعلقة بتحقيق الإيرادات الخاصة بالشركة من خلال الأخذ بالاعتبار متطلبات المعيار " الإيرادات من العقود مع العملاء"
- تقييم التصميم والتطبيق واختبار مدى الفاعلية التشغيلية للإجراءات الرقابية للشركة، بما في ذلك الاجراءات الرقابية لمكافحة الغش عند اثبات الإيرادات وفقاً لسياسة الشركة.

- فحص معاملات المبيعات، على أساس العينة، وإجراء اختبارات قطع للإيرادات التي تمت في بداية أو نهاية السنة لتقييم ما إذا كانت الإيرادات قد تم إثباتها في الفترة الصحيحة.
- اختبار معاملات الإيرادات، على أساس العينة، والتحقق من المستندات المؤيدة، والتي تضمنت إشعارات الاستلام الموقعة من العملاء، لضمان دقة وصحة إثبات الإيرادات.

2- انخفاض قيمة الشهرة:

تبلغ قيمة الشهرة 320 مليون جنيه كما في 31 ديسمبر 2021 (320 مليون جنيه، 2020) والتي نتجت عن الاستحواذ على شركة (ص) كما في 31 ديسمبر 2018. تجري الإدارة مراجعة للانخفاض في القيمة بصفة سنوية لتقييم ما إذا كان هناك مؤشر على وجود أي انخفاض محتمل في القيمة. يتم إجراء هذه المراجعات باستخدام أساليب التقييم لتحديد القيمة القابلة للاسترداد المتوقعة. وتشمل هذه الأساليب افتراضات تتعلق بحج المبيعات المستقبلية، والأسعار، والموجودات التشغيلية، ومعدلات النمو. لقد اعتبرنا ذلك أمر رئيس للمراجعة نظراً لأهمية الأحكام والافتراضات الرئيسة التي تنطوي عليها عملية تقييم الانخفاض في القيمة.

كيفية معالجة انخفاض قيمة الشهرة في عملية المراجعة:

قمنا بتنفيذ الإجراءات التالية لتقدير انخفاض قيمة الشهرة:

- تقييم الافتراضات الرئيسة المستخدمة من قبل الإدارة.
 - مراجعة تقرير فحص التقييم المعد من قبل استشاري مستقل حول معقولية منهجية تقييم الشهرة المعد من قبل الإدارة. وكجزء من هذه المراجعة، تم تقييم معقولية افتراضات الإدارة الرئيسة فيما يتعلق بالتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة والنمو ومعدلات الخصم وتقييم تحليل الحساسية على الافتراضات الرئيسة.
 - إشراك مراجع خبير لتقييم تطبيق طريقة التقييم لاحتساب القيمة المستخدمة وفقاً لمعيار المحاسبة " الانخفاض في قيمة الموجودات" وكذلك التحقق من معقولية الافتراضات المستخدمة في النموذج.
- التحقق من دقة واكتمال المعلومات التي أعدتها الإدارة والتي تم استخدامها كأساس لتقييم الانخفاض في القيمة.

أثر الإفصاح عن الأمور الرئيسية للمراجعة على جودة المراجعة من منظور تعقد تقرير المراجعة: دراسة شبه تجريبية
د/ سعاد موسى طنطاوي

غير موافق تماماً 1	غير موافق 2	محايد 3	موافق 4	موافق جداً 5	
					9- يُساعد تقرير المراجعة السابق على فهم طبيعة عمل المراجع والأمور المتعلقة بالحكم المهني للمراجع الخارجي.
					10- يعكس تقرير المراجعة السابق قدرة المراجع الخارجي على اكتشاف الأخطاء والغش.
					11- يساعد تقرير المراجعة السابق على زيادة الثقة في عملية المراجعة.
					12- يعكس تقرير المراجعة السابق حجم الشك المهني مما يترتب عليه زيادة كفاءة المراجع الخارجي.
					13- يساعد تقرير المراجعة السابق على امداد المستخدمين بمعلومات اضافية ذات أهمية تساعد على فهم الأمور المتعلقة بالحكم المهني للمراجع الخارجي.