



مجلة البحوث المالية والتجارية

المجلد (27) – العدد الأول – يناير 2026



دور مراقب الحسابات بين تعزيز الوضوح والمصادقة على التعقيد: دراسة
استقصائية لتصورات أصحاب المصلحة الرئيسيين حول التقارير المتكاملة
في مصر

**Auditor's Role Between Enhancing Clarity and Endorsing
Complexity: A Survey Study of Key Stakeholders Perceptions
on Integrated Reporting in Egypt**

د/ دعاء محمد النجار
مدرس بقسم المحاسبة
كلية التجارة جامعه طنطا

3/11/2025	تاريخ الإرسال
16/11/2025	تاريخ القبول
https://jsst.journals.ekb.eg/ رابط المجلة:	

ملخص:

استهدف البحث تحليل تصورات الخبراء والمهنيين في السوق المصري حول طبيعة الدور الذي تلعبه خصائص المراجعة الخارجية (حجم مكتب المراجعة، التخصص الصناعي، مدة الارتباط، وأتعاب المراجعة) في التأثير على قابلية قراءة التقارير المتكاملة، وذلك في ضوء الجدل النظري والتجريبي حول ما إذا كان دور مراقب الحسابات هو تعزيز الوضوح أم المصادقة على التعقيد. وقد كشف الإطار النظري عن وجود تباين حاد في النتائج الكمية السابقة وفجوة في فهم التصورات الإدراكية للأطراف ذات المصلحة. وقد خلصت النتائج إلى أن المهنيين يقبلون الفرضيات التي تدعم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في التصورات تجاه جميع خصائص المراجعة الأربع. وعملياً، أظهرت النتائج وجود فجوة بين القدرة والممارسة؛ حيث يقر المهنيون بأن مكاتب المراجعة الكبار والمراجع المتخصص لديهما القدرة على تعزيز الوضوح، لكنهم يرفضون أن هذا الدور يمارس بضغط فاعل. كما يرى المهنيون أن الأثر السلبي لطول مدة ارتباط مراقب الحسابات (تراجع الاستقلالية/التعود) هو الأثر المهيمن الذي يعيق الوضوح. كما أظهرت النتائج انقساماً وظيفياً حاداً؛ فالأكاديميين يميلون لربط الأتعاب المرتفعة بالمخاطر والتعقيد (دعم المصادقة على التعقيد)، بينما يميل الممارسون (مراقبو الحسابات والمديرون الماليون) لربطها بالجهد والجودة المخصصة لتعزيز الوضوح.

الكلمات المفتاحية: قابلية قراءة التقارير المتكاملة، خصائص المراجعة، أتعاب المراجعة، تعزيز الوضوح، المصادقة على التعقيد.



Abstract:

This research aimed to analyze the perceptions of experts and professionals in the Egyptian market regarding the role of external audit characteristics (audit firm size, industry specialization, auditor tenure, and audit fees) in influencing the readability of Integrated Reports. The research is framed within the theoretical and empirical debate over whether the auditor's role is to enhance clarity or to endorse complexity. The theoretical framework revealed a sharp contradiction in previous quantitative findings and a gap in understanding the perceptions of relevant stakeholders. The findings concluded that professionals accept the hypotheses supporting the existence of significant differences in perceptions towards all four audit characteristics. Practically, the results revealed a gap between capability and actual practice; while professionals acknowledge that Big 4 audit firms and industry-specialist auditors possess the capability to enhance clarity, they reject that this role is effectively enforced. Professionals perceive the negative effect of long auditor tenure (loss of independence/familiarity) as the dominant factor hindering clarity. The results also showed a sharp functional divide: academics tend to associate high audit fees with risk and complexity (supporting the complexity endorsement hypothesis), whereas practitioners (auditors and financial managers) tend to associate them with the effort and quality dedicated to enhancing clarity.

Keywords: Readability of Integrated Reporting, Audit Characteristics, Audit Fees, Clarity Enhancement, Complexity Endorsement.

١. الإطار العام للبحث

١.١ مقدمة البحث:

في ظل بيئة الأعمال العالمية التي تتسم بالديناميكية والتنافسية الشديدة، أصبحت الشفافية وجودة الإفصاح حجر الزاوية في استقرار أسواق رأس المال وكفاءتها. ويعتمد المستثمرون وغيرهم من أصحاب المصالح بشكل أساسي على المعلومات التي تنشرها الشركات لاتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية، وبالتالي فإن قدرة التقارير الصادرة عن الشركات على نقل صورة واضحة ومصادقة عن الأداء المالي وغير المالي تعد ضرورة حتمية لتعزيز ثقة السوق، وتخفيض عدم تماثل المعلومات، وتخفيض تكلفة رأس المال للشركات الملتزمة (Botosan, 1997).

واستجابةً للقصور الملحوظ في التقارير المالية التقليدية، والتي تركز بشكل كبير على الأداء المالي التاريخي وتهمل العديد من الأصول غير الملموسة ومحركات القيمة طويلة الأجل، برز مفهوم التقرير المتكامل (Integrated Report) وهو نوع من التقارير يُقدّم المعلومات المالية وغير المالية للشركة بطريقة مترابطة، ويوفر رؤية شاملة عن توجه الشركة والمخاطر والفرص التي تواجهها لتحقيق القيمة (IIRC, 2021). حيث أصبحت التقارير المتكاملة - المعتمدة على إطار عمل IIRC - معياراً دولياً يسعى لتقديم صورة شاملة عن خلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل، من خلال دمج البيانات المالية والعوامل غير المالية كالحوكمة والبيئة والمجتمع (Haller & Staden, 2014; Kaya et al., 2016). وتطلب هذا النهج أن تقدم الشركات معلومات واضحة وقابلة للفهم من قبل المستثمرين، الجهات الرقابية، وغيرهم من أصحاب المصالح (Roman et al., 2019; de Villiers et al., 2014). ومن بين الأهداف الرئيسية للتقارير المتكاملة، كما تصورها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC)، هو تزويد المستخدمين بمعلومات مكتوبة بطريقة واضحة ومفهومة وسهلة الوصول (Raimo et al., 2022).

ولضمان مصداقية هذه التقارير وتعزيز الثقة في محتواها، تلعب المراجعة الخارجية دوراً محورياً لا غنى عنه؛ فوفقاً لنظرية الوكالة، يعمل مراقب الحسابات كآلية حوكمة خارجية تهدف لتقليل تضارب المصالح بين الإدارة (الوكيل) وأصحاب المصالح (الأصيل)، وذلك عبر فحص المعلومات والتأكيد على خلوها من التحريفات الجوهرية. إن جودة عملية المراجعة تعد مؤشراً قوياً على موثوقية المعلومات المفصح عنها، مما ينعكس إيجاباً على قرارات مستخدمي التقارير (DeAngelo, 1981).



وبالرغم من ذلك، فإن مصداقية المحتوى ليست العامل الوحيد الذي يحدد فائدة التقارير؛ فالتقارير المتكاملة، بطبيعتها الشمولية، قد تصبح طويلة ومعقدة وملئية بالمصطلحات الفنية، مما يحد من قابلية قراءتها (Readability) وفهمها من قبل شريحة واسعة من أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين الأفراد. ولقد أظهرت الدراسات أن التقارير صعبة القراءة ترتبط بزيادة تكلفة رأس المال، تقلبات أسعار الأسهم، وضعف دقة توقعات المحللين الماليين، مما يؤكد أن كيفية عرض المعلومة لا تقل أهمية عن ماهية المعلومة نفسها (Li, 2008).

وعلى الرغم من الدور الراسخ للمراجعة الخارجية في ضمان جودة محتوى التقارير، فإن دورها في التأثير على وضوح هذه التقارير يظل محل جدل أكاديمي كبير. فقد أسفرت الدراسات الكمية التي حاولت الربط بين خصائص المراجعة وقابلية القراءة عن نتائج متعارضة بشكل حاد، مما يشير لوجود فجوة في فهم الآليات الكامنة وراء هذه العلاقة المعقدة. هذا التضارب، خاصة عند مقارنة النتائج الدولية بالنتائج في البيئة المصرية، يفتح الباب أمام الحاجة لمنهج بحثي جديد يتجاوز مجرد القياس الكمي.

بناءً على ما سبق، يهدف هذا البحث بشكل رئيس لاستكشاف وتحليل تصورات الخبراء والمهنيين في السوق المصري حول طبيعة الدور الذي تلعبه خصائص المراجعة الخارجية (ممثلة في حجم مكتب المراجعة، تخصص مراقب الحسابات، مدة الارتباط، وأتعاب المراجعة) في التأثير على قابلية قراءة التقارير المتكاملة. ومن خلال استخدام أسلوب الاستبيان، يسعى البحث لتقديم فهم عميق للآليات والمعتقدات التي تشكل هذه العلاقة المعقدة، وتقديم تفسيرات محتملة لأسباب التعارض في نتائج الدراسات السابقة.

١. ٢ مشكلة البحث:

تشكل التقارير المتكاملة أداة هامة للمستثمرين وأصحاب المصلحة لفهم أداء الشركات بشكل شامل، فالهدف من التقرير المتكامل ليس مجرد تجميع للمعلومات المالية وغير المالية، بل هو خلق القيمة للمستثمرين والمجتمع والبيئة. وبالرغم من المزايا العديدة للتقارير المتكاملة في تعزيز التواصل الشفاف مع أصحاب المصالح (Adams, 2015)، إلا أن تطبيقها العملي يواجه تحديات جوهرية تتمثل في صعوبة تحقيق التوازن بين الشمولية والبساطة، مما قد يؤدي لإنتاج تقارير مطولة ومعقدة ترهق القارئ وتعيق فهمه بدلاً من تيسيره (يونس، ٢٠١٨).

ولقد أوضحت الدراسات التجريبية أن جودة الإفصاح لا تكمن فقط في كمية المعلومات المقدمة، بل في كيفية تقديمها؛ فالتقارير ذات قابلية القراءة المنخفضة قد تكون بمثابة ستار دخاني تستخدمه الإدارة لإدارة الانطباعات وإخفاء الأداء الضعيف (Karim & Sarkar, 2020)، مما

يثير تساؤلات جدية حول مدى فاعلية التقارير المتكاملة كأداة للشفافية الحقيقية إذا لم تكن قابلة للقراءة (Melloni et al., 2017). وتؤكد دراسات عديدة أن التقارير المتكاملة غالبًا ما تكون صعبة القراءة بسبب تراكم المعلومات واستخدام لغة تقنية معقدة (Mnif & Kchaou, 2023; Uddin & Chakraborty, 2022; Adhariani & Du Toit, 2020).

في هذا السياق، وبينما يُفترض نظريًا أن المراجعة الخارجية كآلية حوكمة يجب أن تساهم في تحسين وضوح التقارير (DeFond & Zhang, 2014؛ بدوي، ٢٠١٧)، فإن الدليل التجريبي يقدم صورة مغايرة ومحيرة. وهنا تكمن مشكلة البحث الأساسية، والتي تتمثل في التضارب الحاد بين المنطق النظري والواقع التجريبي، وخاصة في البيئة المصرية. فعلى سبيل المثال، وجدت دراسات (Salehi et al., 2020b; Velte, 2025) علاقة إيجابية بين جودة المراجعة والوضوح (قابلية قراءة التقارير)، بينما توصلت دراسات أخرى في البيئة المصرية لوجود علاقة سلبية مباشرة (السواح، ٢٠١٩؛ علي، ٢٠٢١)، وهو ما تدعمه نتائج دراسة (Deshmukh & Zhao, 2020) دوليًا.

إن هذا التعارض في النتائج الكمية يشير إلى أن العلاقة ليست بسيطة ومباشرة، وأن هناك فجوة بحثية أعمق لا تتعلق فقط بقياس العلاقة، بل بفهمها من وجهة نظر الفاعلين الرئيسيين في السوق. فالدور الذي يلعبه مراقب الحسابات يتشكل بناءً على تصورات له لمسؤولياته، وتصورات معدي التقارير لتوصياته، وتصورات المستخدمين لتأثيره. وحتى الآن هناك نقص واضح في الدراسات التي استقصت هذه التصورات بشكل منهجي، خاصة في سياق التقارير المتكاملة بالبيئة المصرية.

لذلك، يمكن بلورة مشكلة البحث في السؤال الرئيس التالي: ما هي تصورات الخبراء والمهنيين في البيئة المصرية حول طبيعة الدور الذي تلعبه خصائص المراجعة الخارجية في التأثير على قابلية قراءة التقارير المتكاملة؟

ويتفرع من هذا السؤال الرئيس الأسئلة الفرعية التالية:

١- كيف يتصور المهنيون تأثير الاستعانة بمكاتب المراجعة الأربعة الكبار على قابلية قراءة التقارير المتكاملة؟

٢- ما هو التصور السائد حول دور تخصص مراقب الحسابات في تحسين أو تعقيد لغة التقارير المتكاملة؟

٣- كيف يُقيم المهنيون التأثير المتعارض (الخبرة مقابل تراجع الاستقلالية) لطول مدة ارتباط مراقب الحسابات على وضوح التقارير؟



٤- هل يعتقد المهنيون أن أتعاب المراجعة المرتفعة ترتبط بجهد أكبر لتحسين قابلية القراءة، أم أنها نتيجة لتعقيد التقرير؟

١. ٣ هدف البحث:

انطلاقاً من مشكلة البحث التي تتبلور حول النتائج المتعارضة في الدراسات والحاجة لفهم التصورات الكامنة وراء العلاقة بين خصائص المراجعة الخارجية وقابلية قراءة التقارير المتكاملة، يسعى البحث لتحقيق مجموعة من الأهداف المحددة والمتربطة، هي:

١- تقييم التصورات حول أهمية مفهوم قابلية القراءة للتقارير المتكاملة من وجهة نظر المهنيين، وتكوين صورة واضحة عن تصوراتهم حول الوضع الحالي لوضوح هذه التقارير.

٢- استكشاف التصورات حول طبيعة الدور الذي يلعبه حجم مكتب المراجعة (Big 4) مقابل غيرهم في التأثير على وضوح التقارير، وتحديد أي الفرضيتين المتعارضتين (المراقبة والوضوح أم المصادقة على التعقيد) هي الأكثر قبولاً.

٣- فحص وجهات نظر المهنيين حول ما إذا كان تخصص مراقب الحسابات في الصناعة يُنظر إليه كعامل يساهم في تبسيط الإفصاحات الفنية وجعلها أكثر قابلية للفهم، أم كأداة للتعامل مع تعقيد الصناعة والمصادقة عليه.

٤- استكشاف تصورات المهنيين حول الأثر الصافي لمدة ارتباط مراقب الحسابات على وضوح التقارير، وتحديد ما إذا كانوا يميلون للاعتقاد بأن أثر الخبرة المتراكمة هو المهيمن، أم أن أثر تراجع الاستقلالية يثير قلقاً أكبر في هذا السياق.

٥- استكشاف ما إذا كان المهنيون يعتقدون أن أتعاب المراجعة المرتفعة هي مؤشر على جهد إضافي مبذول لتحسين قابلية قراءة التقارير، أم أنها مجرد نتيجة طبيعية لارتفاع مخاطر مراجعة التقارير المعقدة بطبيعتها.

٦- تحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المجموعات الوظيفية (الأكاديميين، مراقبي الحسابات، المديرين الماليين، والمحللين الماليين) تجاه أي من الأهداف السابقة.

١. ٤ أهمية البحث:

تنبثق أهمية البحث من منهجيته الاستقصائية التي تهدف لتجاوز مجرد قياس العلاقات الإحصائية إلى فهم أعمق للتصورات التي تشكلها، وتتضح هذه الأهمية على المستويين العلمي والعملية كما يلي:

١. ٤. ١ الأهمية العلمية:

١ - بينما ركزت الدراسات السابقة - سواء التي وجدت علاقة إيجابية أو سلبية - على إثبات ماذا يحدث في العلاقة بين خصائص المراجعة وقابلية القراءة، فإن هذا البحث يسد فجوة أعمق من خلال استكشاف سبب حدوث هذه العلاقة.

٢ - يساهم هذا البحث في تقديم تفسيرات محتملة للنتائج المتضاربة حول هذا الموضوع من خلال تحليل ما إذا كان الخبراء في السوق المصري يميلون لفرضية المراقبة والوضوح أم فرضية المصادقة على التعقيد.

٣ - يقدم هذا البحث مساهمة نوعية من خلال توثيق وتحليل وجهات النظر المباشرة للفاعلين الرئيسيين، مما يساهم في إثراء الأدبيات بمنظور أصحاب المصلحة بدلاً من إضافة دليل كمي آخر للجدل القائم.

١. ٤. ٢. الأهمية العملية:

١ - يوفر البحث للمستثمرين والمحللين الماليين فهماً أعمق لتوقعات ودوافع مراقبي الحسابات، مما يساعدهم على تفسير دور مراقب الحسابات بشكل أفضل عند قراءة التقارير المعقدة، ويمكنهم من فهم الدور الذي يُعتقد أنه يلعبه في تشكيل وضوح التقرير.

٢ - يقدم البحث للشركات ولجان المراجعة رؤى حول التوقعات المتباينة للأطراف المختلفة من دور مراقبي الحسابات، ويمكن أن يساعد ذلك لجان المراجعة في تحديد نطاق مسؤوليات مراقبي الحسابات بشكل أوضح فيما يتعلق بجودة الإفصاح السري، وتوجيه حوار أكثر فاعلية معهم لتحسين التقارير.

٣ - يسلط البحث الضوء على التصورات السائدة في السوق حول دور مكاتب المراجعة فيما يتعلق بوضوح التقارير وليس فقط دقتها، هذه النتائج يمكن أن تساعد في تطوير منهجياتهم، تدريب فرق عملهم، وإدارة توقعات عملائهم والسوق بشكل أفضل.

٤ - يمكن استخدام نتائج البحث كأساس لتطوير إرشادات أو معايير جديدة توضح مسؤوليات مراقبي الحسابات تجاه قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

١. ٥ منهج البحث:

١ - المنهج الاستنباطي:

لبناء الإطار النظري والدراسات السابقة للبحث، ويشمل ذلك مراجعة وتحليل الأدبيات ذات الصلة، من خلال الكتب، الرسائل العلمية، والأبحاث المنشورة في الدوريات والمجلات العلمية. وقد ساعد



ذلك في تحديد المفاهيم الأساسية، وإبراز الجدول الأكاديمي القائم، وتحديد الفجوة البحثية، وتطوير فروض البحث.

٢- المنهج الاستقرائي:

لإجراء الدراسة الميدانية لاختبار فروض البحث من خلال المسح الميداني بالبيئة المصرية واستبيان آراء الأكاديميين بالجامعات المصرية، مراقبي الحسابات، المديرين الماليين، والمحللين الماليين. ١. ٦ حدود البحث:

لضمان دقة النتائج وقابليتها للتفسير في سياقها الصحيح، يلتزم البحث الحالي بالحدود التالية:

١- الحدود المكانية: يقتصر البحث على البيئة المهنية المصرية - حيث سيتم توزيع الاستبيان على عينة من المهنيين الذين يعملون داخل جمهورية مصر العربية ويتعاملون بشكل مباشر أو غير مباشر مع التقارير الصادرة عن الشركات المدرجة في البورصة المصرية - وذلك لتقديم رؤى خاصة بالسوق المصري.

٢- الحدود البشرية: تتمثل عينة الدراسة في أربع فئات رئيسية وهي الأكاديميين، مراقبي الحسابات، المديرين الماليين، والمحللين الماليين. وبالتالي فإن النتائج تعبر عن تصورات وآراء هذه الفئات المحددة.

٣- الحدود الموضوعية: يركز البحث على استكشاف التصورات الإدراكية (Perceptions) حول العلاقة بين مجموعة محددة من خصائص المراجعة الخارجية (حجم المكتب، التخصص، مدة الارتباط، والأتعاب) ومتغير واحد فقط لجودة عرض التقارير وهو قابلية القراءة. البحث لا يتطرق لقياس قابلية القراءة الفعلية أو الجوانب الأخرى لجودة التقارير (مثل جودة الأرباح)، بل يقتصر على الآراء والمعتقدات التي يحملها المهنيون حول هذه العلاقة في سياق التقارير المتكاملة.

١. ٧ الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث:

يمكن عرض الدراسات السابقة من حيث ارتباطها بمتغيرات البحث واشتقاقاً لفروضه على النحو التالي:

١. ٧. ١ الدراسات المتعلقة بقابلية قراءة التقارير (Readability) ومحدداتها

توصلت دراسة (Li, 2008) أن التقارير السنوية الأقل قابلية للقراءة (الأكثر تعقيداً) ترتبط بأرباح حالية أقل استمرارية في المستقبل. وتم تفسير ذلك بأن المديرين قد يستخدمون اللغة المعقدة بشكل استراتيجي لإخفاء الأداء السيئ، هذه الدراسة فتحت الباب أمام بحوث عديدة حول محددات وعواقب قابلية القراءة. توسعت الدراسات بعد ذلك لتشمل محددات قابلية القراءة على

سبيل المثال، وجدت دراسة (Loughran& McDonald, 2014) أن خصائص الشركة مثل الحجم، التقلبات، الأداء المالي السيئ، وعمليات إعادة الهيكلة ترتبط بزيادة تعقيد التقارير. كما أشاروا إلى أن المديرين ذوي الخلفيات المالية يميلون لكتابة تقارير أكثر تعقيداً.

كما توصلت دراسة (السواح، ٢٠١٩) التي تمت على الشركات المدرجة في البورصة المصرية لوجود علاقة عكسية بين جودة المراجعة (السمعة المهنية) وقابلية قراءة التقارير المالية، كما أن اعتماد IFRS زاد من طولها وتعقيدها، كما توصلت لوجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين تخصص مراقب الحسابات في القطاع وقابلية قراءة التقرير المالي السنوي.

وأوضحت دراسة (Deshmukh & Zhao, 2020) أن الشركات التي يتم مراجعتها من قبل شركات المراجعة الأربع الكبار تصدر تقارير سنوية أقل قابلية للقراءة. كما أن التخصص في القطاع لا يؤثر على قابلية القراءة، ومع ذلك فإن وجود مراقبي حسابات متخصصين من شركات المراجعة الكبار يرتبط إيجابياً بإصدار تقارير سنوية أقل قابلية للقراءة.

وتوصلت دراسة (Salehi et al., 2020b) لوجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين تأخر صدور تقرير المراجعة وقابلية قراءة القوائم المالية. كما تبين أن قابلية قراءة القوائم المالية ترتبط إيجابياً بأتعاب المراجعة. كما تشير النتائج لوجود علاقة سلبية بين مؤشرات قابلية القراءة وإصدار آراء استمرارية النشاط، مما يدل على أن القوائم المالية التي يصعب قراءتها تُعتبر عامل خطر من قبل مراقبي الحسابات.

وأوضحت دراسة (Xu et al., 2020) أن أتعاب المراجعة تؤثر على قابلية قراءة التقارير المالية حيث أن زيادة ساعات المراجعة تؤدي لخفض إدارة الأرباح، وبالتالي فإن زيادة جهد المراجعة يُتوقع أن يحد من السلوك الانتهازي للإدارة لإنتاج تقارير مالية أقل قابلية للقراءة. كما أن المراجعة عالية الجودة تسهم في توفير معلومات أوضح وأكثر تفصيلاً للمستثمرين، مما يقلل من فرص إخفاء المعلومات والتعتيم عليها من قبل الإدارة. من ناحية أخرى، قد يسعى المديرون الذين يواجهون جهد مراجعة مرتفع لتعزيز مصداقيتهم من خلال إنتاج تقارير أكثر قابلية للقراءة.

وتوصلت دراسة (علي، ٢٠٢١) لوجود تأثير إيجابي ومعنوي لإدارة الأرباح الحقيقية، أداء الشركة على قابلية قراءة التقارير المالية. كما توصلت لوجود تأثير سلبي ومعنوي لجودة المراجعة، حجم الشركة على قابلية قراءة التقارير المالية. كما توصلت لوجود تأثير سلبي وغير معنوي للتحسين الإداري، إدارة الأرباح المحاسبية على قابلية قراءة التقارير المالية.

كما تناولت دراسة (Wang et al., 2021) العلاقة بين أتعاب المراجعة وقابلية قراءة مناقشة وتحليلات الإدارة (MD&A) على أتعاب المراجعة. وتوصلت النتائج إلى أن أتعاب المراجعة تكون



أعلى بشكل عام عندما تكون قابلية قراءة MD&A أقل. وبالرغم من ذلك، فإن مراقبي الحسابات من الشركات الأربع الكبار ومراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعات لا يرفعون أتعاب المراجعة عندما يكون MD&A أقل قابلية للقراءة وذلك بفضل خبراتهم وحرصهم على حماية سمعتهم، في حين يفعل مراقبو الحسابات الآخرون ذلك. وأوضحت النتائج أن الأتعاب ترتفع عندما يكون MD&A أقل وضوحاً بسبب ارتفاع مخاطر المراجعة وبالتالي زيادة جهد المراجعة المبذول وزيادة الأتعاب.

وفي سياق التقارير المتكاملة، أشارت دراسة (du Toit, 2017) أن التقارير المتكاملة يصعب قراءتها، وهي مفيدة فقط لجزء من الجمهور المستهدف ككل. حيث أظهرت النتائج أن الطبيعة المعقدة للغة المستخدمة في التقارير المتكاملة تؤثر سلباً على سهولة القراءة، مما ينعكس بدوره على القيمة التي يمكن أن يستفيد منها أصحاب المصلحة من المعلومات. وتشير نتائج الارتباط مع جوائز EY للتمييز في التقارير المتكاملة إلى أن التقرير المتكامل يُعتبر أعلى جودة إذا كُتب بلغة معقدة وأن الجوائز لا ترتبط دائماً بالوضوح.

كما أوضحت دراسة (Melloni et al., 2017) أن جودة التقرير المتكامل لا تقتصر على المحتوى بل تشمل الإيجاز والتوازن والوضوح؛ فالتقرير المتكامل يجب أن يكون موجزاً أي مختصراً وواضحاً، وأن يكون كاملاً ومتوازناً أي يشمل كل القضايا الجوهرية سواء كانت إيجابية أو سلبية. في حين توصلت نتائج العينة أن الشركات ذات الأداء المالي الضعيف تقدم تقارير متكاملة أطول وأقل وضوحاً وأصعب في القراءة (أي أقل إيجازاً)، تستخدم نبرة أكثر تفاؤلاً من الواقع (أي أقل توازناً). بينما الشركات ذات الأداء الاجتماعي الضعيف تقدم تقارير متكاملة أكثر غموضاً (أي أقل إيجازاً ووضوحاً)، وأقل شمولاً. أي أن الأدلة تشير إلى أن الشركات التي تبنت التقارير المتكاملة مبكراً تستخدم استراتيجيات إدارة الانطباع مثل الإكثار من المحتوى لإخفاء الحقائق، تسهيل/تعقيد الصياغة اللغوية، التحكم في محتوى الموضوعات ونبرة اللغة اللفظية، والتقليل من تسليط الضوء على الأداء الضعيف. فالدراسة أشارت لوجود تباين كبير في جودة هذه التقارير، مما يفتح المجال لدراسة العوامل التي تفسر هذا التباين.

وأوضحت دراسة (Caglio et al., 2019) أن سهولة قراءة التقارير المتكاملة ترتبط بتقييم سوقي أعلى، وأن الإيجاز يرتبط بزيادة سيولة الأسهم، بينما يرتبط الانحياز في النغمة بانخفاض تشتت تقديرات المحللين. وأوضحت النتائج أن المشاركين في السوق يقدرون التقارير المتكاملة التي تكون سهلة القراءة، مختصرة ومركزة، وأن وجود التأكيد والضمان الخارجي للتقارير المتكاملة يخفف من الآثار السلبية للخصائص النصية الضعيفة؛ فإذا نشرت الشركات تقارير متكاملة يصعب

قراءتها لكنها مضمونة، فإن ذلك يعوّض التأثير السلبي لصعوبة القراءة على القيمة السوقية؛ وإذا كانت التقارير طويلة لكنها مضمونة، فإن ذلك يخفف من التأثير السلبي للإطالة على سيولة الأسهم؛ وإذا ضمنت الشركات تقاريرها المتكاملة، فإن تشتت توقعات المحللين يكون أقل، مما يشير إلى أن التأكيد والضمان يعمل كآلية تعزز المصادقية للمستخدمين الخارجيين.

كما أوضحت دراسة (Roman et al., 2019) أن الشركات التي تحقق إيرادات أعلى تميل لتقديم تقارير متكاملة أكثر توازنًا، في حين أن الشركات الأحدث تستخدم نبذة أكثر تفاؤلاً عند إعداد تقاريرها، كما أظهرت أن التفاؤل يرتبط عكسيًا بطول التقارير. وأوضحت أن الشركات التي تقع في بلدان تميل نحو الشفافية تُصدر تقارير متكاملة أقل وضوحًا، وأن الشركات التي تعمل في صناعات غير حساسة بيئيًا، وكذلك الشركات التي تعتمد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تُصدر تقارير أكثر غموضًا وبالتالي أقل قابلية للفهم.

واستهدفت دراسة (Stone & Lodhia, 2019) استكشاف قابلية قراءة وإتاحة التقارير المتكاملة، في ظل التزام المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) المستمر باستخدام لغة تقارير واضحة وسهلة القراءة، وحث المنظمات على إزالة التفاصيل المفرطة من تقاريرها المتكاملة، وسعيه لجعل التقارير المتكاملة معيارًا معتمدًا في التقارير المؤسسية. وتوصلت النتائج لانخفاض قابلية قراءة التقارير المتكاملة التي تم تحليلها، وإلى عدم وجود تحسن في هذا الجانب.

وأظهرت نتائج دراسة (Agarwal, 2020) أن القيمة المعلوماتية للتقارير المتكاملة ترتبط بشكل إيجابي بترابطها. كما أوضحت التحليلات الإضافية أن الترابط النصي يخفف من الآثار السلبية للتعقيد اللغوي - الذي يتم قياسه عبر مؤشر الضبابية (Fog Index) - على القيمة المعلوماتية للتقارير وتأخر انعكاس المعلومات على أسعار الأسهم ويُعد أداة مهمة لفهم التقارير عندما يكون المؤشر مرتفع. وأشارت أيضًا إلى أن مؤشر (Fog Index) أو غيره من المقاييس التقليدية للتعقيد اللغوي قد لا تكون كافية لتقييم تأثير تطبيق التقارير المتكاملة على القيمة المعلوماتية للتقارير السنوية.

كما استهدفت دراسة (Raimo et al., 2022) بالاستناد لنظرية أصحاب المصلحة، فحص قابلية قراءة التقارير المتكاملة والعوامل التي قد تؤثر في تلك القابلية. وتوصلت لانخفاض مستوى قابلية القراءة في التقارير المتكاملة التي تم تحليلها. كما أظهرت النتائج تأثيرًا إيجابيًا لحجم الشركة والرفع المالي على مستوى قابلية قراءة التقارير المتكاملة، مع الإشارة لعدم وجود تأثير معنوي لربحية الشركة.



١. ٧. ٢٠ الدراسات التي ربطت بين خصائص المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية: أجمعت العديد من الدراسات على أن خصائص المراجعة الخارجية تؤثر بشكل مباشر على جودة محتوى التقارير المالية. تعتبر دراسة (DeAngelo, 1981) من الدراسات التي ربطت بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة، وأوضحت أن المكاتب الكبار لديها حوافز أكبر للحفاظ على سمعتها واستقلالها، مما يؤدي لجودة مراجعة أعلى. كما أوضحت دراسة (على، ٢٠١٥) أن الشركات الكبار مثل KPMG - EY - PwC - Deloitte تتميز بخبرة واسعة ومعايير صارمة للمراجعة، مما يزيد من مصداقية التقارير المالية ويعزز ثقة المستثمرين في المعلومات المقدمة. فوجود مراقب حسابات من Big 4 غالبًا ما يرتبط بتحسين قابلية قراءة التقارير المتكاملة ووضوحها. وفي ذات السياق توصلت دراسة (Lopes, 2017) لوجود علاقة بين جودة المراجعة وإدارة الأرباح، وأن مستوى إدارة الأرباح يكون أقل بكثير بين شركات المراجعة التابعة للأربعة الكبار مقارنة بالشركات التي يتم مراجعتها من خلال شركات مراجعة غير تابعة للأربعة الكبار. كما توصلت دراسة (زعطوط، ٢٠١٩) لوجود أثر إيجابي معنوي ذو دلالة إحصائية لجودة المراجعة على جودة التقارير المالية، وأن الأثر يختلف جوهريًا باختلاف حجم الشركة محل المراجعة ومعدل الرفع المالي لها، ولم تتوصل الدراسة لوجود دليل إحصائي معنوي حول اختلاف الأثر الإيجابي لجودة المراجعة على جودة التقارير المالية باختلاف ربحية الشركة محل المراجعة. بينما توصل (الأباصيري، ٢٠١٧) لعدم وجود علاقة معنوية بين جودة المراجعة (مقاسة بحجم المكتب) وجودة التقارير المالية (مقاسة بإدارة الأرباح).

كما تم فحص تأثير تخصص مراقب الحسابات في الصناعة، فقد توصلت دراسة (Krishnan, 2003) إلى أن الشركات التي يراجعها مراقبو حسابات متخصصون في صناعتها لديها مستويات أقل من إدارة الأرباح الاختيارية، حيث أن مراقب الحسابات المتخصص لديه فهم أعمق للمخاطر ونماذج الأعمال والسياسات المحاسبية الخاصة بالصناعة، مما يعزز قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية. كما أنه في حالة وجود مراقب حسابات لديه خبرة متخصصة في نفس مجال الشركة تكون جودة الإفصاح المالي لتلك الشركة - بحسب تقييم المحللين - أعلى (Dunn and Mayhew, 2004). كما نجد أن السوق يثق أكثر في تقارير الأرباح الخاصة بالشركة، ويظهر هذا في رد فعل أقوى لأسعار الأسهم تجاه الأرباح المعلنة أي تكون هناك استجابة أقوى من السوق للأرباح المعلنة (ثقة أكبر من المستثمرين) (Krishnan & Yang, 1999). ولقد توصل (Misbahu & Shittu, 2022) أن مراقبي الحسابات الذين يمتلكون خبرة في مجال الصناعة كانوا أكثر فاعلية في اكتشاف ومنع التحريفات المالية، مما أدى لجودة أعلى في التقارير المالية.

وفي ذات السياق توصل (Raweh et al., 2021) إلى أن خبرة مراقبي الحسابات في الصناعة ترتبط إيجابيًا بجودة التقارير المالية، كما يتضح من دقة وموثوقية القوائم المالية. وقد أشار (Free et al., 2021) إلى أن فاعلية الخبرة الصناعية تعتمد على قدرة مراقبي الحسابات على تطبيق معرفتهم الصناعية في مراقبة التقارير المالية، مما يبرز أهمية وجود مراقبي الحسابات ذوي خبرة في القطاع الصناعي. كما توصل (Soroushyar, 2023) إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومدة خدمته يساهمان في رفع جودة التقارير المالية. كما وجد (Chiang et al., 2021) علاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتصنيف التقارير المالية؛ فمراقبي الحسابات المتخصصين في قطاع معين يستطيعون فهم خصائص الصناعة بشكل أفضل، توجيه الشركات لتصنيف البنود المالية بطريقة تتماشى مع طبيعة الصناعة والمعايير، مما يؤدي لتحسين جودة العرض المالي ودقته. في المقابل، توصل (Knechel et al., 2013) أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين خبرة مراقبي الحسابات في الصناعة وجودة التقارير المالية، مما يشير إلى أن هناك عوامل أخرى قد تؤثر على ممارسات إعداد التقارير المالية.

أما بالنسبة لمدة ارتباط مراقب الحسابات، فهناك جدل في الدراسات؛ حيث يرى البعض أن طول مدة الارتباط يزيد من خبرة مراقب الحسابات ومعرفته بالشركة، مما يحسن جودة المراجعة (أثر الخبرة) (Myers et al. 2003). بينما يرى البعض أن طول المدة قد يضعف من استقلالية مراقب الحسابات ويخلق علاقات وثيقة مع الإدارة، مما يقلل من جودة المراجعة (أثر تراجع الاستقلالية)، حيث توصلت دراسة (Carey & Simnett, 2006) إلى أن طول مدة الارتباط قد يرتبط بزيادة احتمالية إصدار تقرير مراجعة غير متحفظ، مما يدعم فرضية تراجع الاستقلالية. وتناولت دراسة (Sawaya et al., 2025) تأثير استقلالية مراقب الحسابات، خبرته، وتخصصه الصناعي على جودة التقارير المالية. وتوصلت النتائج لوجود علاقة إيجابية ذات دلالة إحصائية بين الاستقلالية وجودة التقارير المالية. ويشير ذلك إلى أنه عندما يحافظ مراقبو الحسابات على الاستقلالية والموضوعية في مهامهم، تتحسن دقة وموثوقية التقارير المالية. كما أظهرت النتائج أن خبرة مراقبي الحسابات تلعب دورًا حيويًا في ضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية والمبادئ الأخلاقية، مما يؤدي لتحسين جودة التقارير المالية. كما أوضحت أن مراقبي الحسابات الذين يمتلكون معرفة وخبرة متخصصة في مجالات صناعية معينة يكونون أكثر قدرة على فهم التحديات والفرص الفريدة داخل مختلف القطاعات، مما ينعكس إيجابيًا على جودة التقارير المالية.



١. ٧. ٣. الربط بين خصائص المراجعة الخارجية وقابلية قراءة التقارير المتكاملة إن الفجوة البحثية الرئيسية التي يسعى هذا البحث لسدها تقع في نقطة التقاء المحورين السابقين، فمعظم الدراسات ركزت على أثر المراجعة على الأرقام (جودة الأرباح)، بينما أهملت أثرها المحتمل على النصوص (قابلية القراءة). ولقد بدأت بعض الدراسات الحديثة في استكشاف هذا المجال، على سبيل المثال:

استهدفت دراسة (Salehi et al., 2023) تقييم تأثير - النرجسية، الثقة بالنفس، وخصائص المراجعة (مدة الخدمة، الأتعاب، والتخصص) - على قابلية قراءة تقرير المراجعة. وتوصلت لوجود علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية بين خصائص المراجعة وقابلية قراءة تقرير المراجعة. كما أن متغيرات نرجسية مراقب الحسابات، الثقة بالنفس، والتغيير الإلزامي للمراقب ترتبط إيجابياً وبدلالة إحصائية بقابلية قراءة تقرير المراجعة.

وتوصلت دراسة (Jara et al., 2024) لوجود علاقة إيجابية بين جودة المراجعة (استقلالية مراقب الحسابات، الخبرة المهنية، والالتزام بالمعايير الدولية للمراجعة) وتحسين جودة التقارير المتكاملة، وبالتالي يمكن أن تسهم جودة المراجعة المرتفعة في تحسين جودة التقارير المتكاملة للشركات. واقترحت الدراسة أنه لتحسين جودة التقارير المتكاملة، ينبغي على الشركات توظيف خبراء ومراقبي حسابات ذوي كفاءة عالية ومؤهلات مناسبة. لذلك يجب على معدي التقارير المتكاملة الالتزام بميثاق الأخلاقيات، والامتثال لمتطلبات القوانين والأنظمة والسياسات والمعايير التي تحكم إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية المرتبطة بأداء هذه الشركات.

كما توصلت دراسة (Velte, 2025) أن وجود شركات المراجعة الكبار وزيادة أتعاب المراجعة ترتبط بشكل إيجابي وذو دلالة إحصائية بجودة التقارير المتكاملة؛ حيث ترتبط بتحسين شفافية الإفصاح عن الجوانب الجوهرية في التقارير المتكاملة وربما تبسيطه، خاصة حين تقترن بتقديم تأكيدات إضافية على انبعاثات الكربون.

١. ٨. تحليل الدراسات السابقة وتحديد الفجوة البحثية:

من الدراسات السابقة يمكن استخلاص ما يلي:

١ - تأكيد أهمية وتعقيد قابلية القراءة

أثبتت الدراسات بشكل قاطع أن قابلية قراءة التقارير ليست مجرد عنصر ثانوي، بل هي متغير جوهري له آثار اقتصادية حقيقية. فقد ربطت دراسة (Li, 2008) بين انخفاض قابلية القراءة وسلوك الإدارة الانتهازي، بينما ربطت دراسة (Caglio et al., 2019) بين وضوح التقارير المتكاملة وزيادة القيمة السوقية. كما أكدت مجموعة كبيرة من الدراسات أن التقارير المتكاملة -

على الرغم من أهميتها- تعاني في الواقع من مستويات منخفضة من قابلية القراءة، بل إن التقارير التي تُعتبر عالية الجودة قد تكون هي الأكثر تعقيداً لغوياً (du Toit, 2017; Stone & Lodhia, 2019; Raimo, 2022). مما يعني وجود مشكلة وهي أن التقارير المتكاملة مهمة لكنها معقدة، وتحسين وضوحها له قيمة اقتصادية.

٢- إثبات دور مراقب الحسابات في جودة محتوى التقارير
هناك إجماع شبه تام في الدراسات على أن خصائص المراجعة الخارجية (مثل حجم المكتب والتخصص) ترتبط إيجاباً بجودة محتوى التقارير المالية. فقد أظهرت دراسات عديدة أن مراقبي الحسابات ذوي الجودة العالية يساهمون في الحد من إدارة الأرباح (Krishnan, 2003; Lopes, 2017)، وفي تعزيز جودة الإفصاح المالي (Sawaya, 2004; Dunn & Mayhew, 2004; et al., 2025). كما امتد هذا المنطق مؤخراً ليشمل التقارير المتكاملة؛ حيث ربطت دراسة (Jara et al., 2024) بين جودة المراجعة وتحسين جودة تلك التقارير. مما يعني وجود منطق نظري قوي ودليل تجريبي واسع على أن مراقب الحسابات عالي الجودة يلعب دوراً رقابياً فاعلاً في تحسين جودة المعلومات.

٣- وجود تعارض وجدل في العلاقة بين المراجعة ووضوح التقارير
حيث تحولت الدراسات من دراسة أثر المراجعة على الأرقام إلى أثرها على النصوص (قابلية القراءة)، وظهر هذا التعارض في اتجاهين:

- فرضية المراقبة والوضوح: تدعم دراسات مثل (Salehi et al., 2020b; Xu et al., 2020; Velte, 2025) فكرة أن مراقب الحسابات عالي الجودة يساهم في إنتاج تقارير أكثر وضوحاً.
- فرضية المصادقة على التعقيد: تقدم دراسات أخرى- وخاصة في البيئة المصرية - دليلاً قوياً على عكس ما سبق؛ فقد وجدت دراسات (السواح، ٢٠١٩؛ علي، ٢٠٢١) علاقة سلبية بين جودة المراجعة وقابلية القراءة، وتدعم هذه النتيجة دراسة دولية هامة (Deshmukh & Zhao, 2020).

مما يعني أن الدراسات تقدم نتائج متعارضة لا يمكن التوفيق بينها باستخدام نفس المنهجية. لذلك يمكن للباحثة تحديد الفجوة البحثية التي سوف يعالجها البحث الحالي:
- الفجوة التفسيرية: إن وجود نتائج كمية متعارضة يعني أن العلاقة بين خصائص المراجعة وقابلية القراءة ليست علاقة بسيطة، بل هي علاقة معقدة تتأثر بالسياق والدوافع والتصورات. لقد نجحت الدراسات السابقة في إثبات وجود علاقة إيجابية أو سلبية، لكنها فشلت في تفسير سبب ظهور هذه النتائج المتعارضة.



– الفجوة المنهجية: لقد اعتمدت جميع الدراسات السابقة تقريبًا على منهج كمي، وهو منهج غير قادر على استكشاف التفاعلات البشرية والآراء والتصورات التي تنتج هذه النتائج. ولا توجد دراسات – خاصة في السياق المصري – حاولت سد هذه الفجوة التفسيرية من خلال منهج مختلف، مثل المنهج الاستقصائي.

– الفجوة الإدراكية: حتى الآن لم يتم تحديد كيف ينظر الفاعلون الرئيسيون في السوق لهذه العلاقة؛ هل يعتقد مراقبو الحسابات أن وضوح التقرير يدخل ضمن مسؤولياتهم، هل يربط المستخدمون (الأكاديميون) بين هوية مراقب الحسابات ودرجة ثقتهم في وضوح التقرير. فهذه الأسئلة المتعلقة بالتصورات لم تتم الإجابة عليها.

لذلك فإن البحث الحالي يعالج هذه الفجوة حيث يهدف لمعالجة أصل المشكلة من خلال استقصاء وتحليل تصورات وآراء الخبراء والمهنيين في البيئة المصرية. وبذلك لا يسعى البحث فقط لسد فجوة في الدراسات السابقة، بل يسعى لتقديم تفسيرات محتملة للنتائج المتعارضة الموجودة فيها، مما يساعد في فهم أكثر عمقًا لدور المراجعة الخارجية في تعزيز جودة قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

٢. الإطار النظري الذي يفسر العلاقة المحتملة بين المراجعة وقابلية القراءة، مع التركيز على نظريتي المراقبة والوضوح والمصادقة على التعقيد

٢. ١ قابلية القراءة (Readability)

الهدف من التقارير السنوية هو نقل المعلومات المحاسبية للمستخدمين. وقد أكدت العديد من الدراسات أن اللغة المستخدمة في هذه التقارير غالبًا ما تكون معقدة، مما يجعل من الصعب تقييم قيمة الشركة بدقة (Dalwai et al., 2021; Hassan et al., 2019; Fisher et al., 2020; Luo et al., 2018).

ولا يمكن عرض القوائم المالية إلا بكلمات مختصرة وأرقام، لذلك تُعد الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية ضرورية لتوفير معلومات إضافية مهمة لا يمكن توضيحها في التقرير (Worthington, 1977).

بالإضافة لذلك، فإن وجود الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية يُعد ضروريًا أيضًا لتصحيح بعض أوجه القصور في القوائم المالية، كما أن المستثمرين يأخذون بعين الاعتبار المعلومات الواردة في هذه الإيضاحات بعد الاطلاع على القوائم المالية وتقارير المراجعة (De Franco et al., 2011; Schwarzkopf, 2007).

هذا يجعل من الضروري أن تكون المعلومات الواردة في الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية مفهومة ويمكن استيعابها من قبل أصحاب المصلحة. وتُعد قابلية القراءة إحدى الوسائل لقياس مدى فهم النصوص السردية في التقرير السنوي للشركة. فالنص السردية في قسم تحليلات ومناقشة الإدارة يُعد من المعلومات الأساسية عن أداء الشركة التي يعتمد عليها المستثمرون. كما تُعد قابلية القراءة أحد الجوانب التي يأخذها مستخدمو التقارير السنوية بعين الاعتبار عند تقييم الشركة. ويمكن أن تسهم قابلية القراءة في رفع قيمة الشركة في نظر المستثمرين. لذلك على الإدارة أن تأخذ وضوح النصوص بعين الاعتبار للحفاظ على جودة التقرير السنوي، لأن جودته تؤثر بشكل كبير على نجاح الشركة (Pivac et al., 2017).

وتشير قابلية القراءة لمجموعة مختلفة من العوامل تتعلق بالاهتمام، القدرة، وسهولة فهم النص المقروء (Chall, 1958)، كما يمكن تفسيرها على أنها مستوى الصعوبة الذي يواجهه الفرد في فهم محتوى مكتوب. وقد صاغ Robert Gunning مفهوم قابلية القراءة عام ١٩٥٢ وأصبح يُعرف بمؤشر الضبابية (Fog Indicator). وتحتوي الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية على معلومات إضافية مكملة للقوائم المالية موجّهة للقارئ، وتُعرض هذه المعلومات على شكل نص سردي، حيث تُعد قابلية قراءة هذه الإيضاحات أحد الجوانب التي يأخذها مستخدمو التقرير السنوي في الاعتبار عند تقييمهم للشركة (Sun et al., 2014). معادلات قابلية القراءة:

– معادلة (Flesch Reading Ease) لسهولة القراءة
تقيس هذه المعادلة قابلية القراءة بناءً على متوسط طول الجملة وعدد المقاطع الصوتية في الكلمة الواحدة. وتشير الدرجات الأعلى لمستوى أعلى من السهولة في القراءة (Hasan, 2020; Fisher et al., 2019; Hassan et al., 2019; Li, 2008).

– معادلة (Flesch-Kincaid)
تشبه معادلة (Flesch) لسهولة القراءة، حيث تستخدم طول الجملة وصعوبة الكلمات لتحديد المستوى الدراسي المطلوب لفهم النص، وذلك وفقاً لدراسة حول معادلات قابلية القراءة (Hasan, 2020; Fisher et al., 2019; Hassan et al., 2019; Li, 2008).

– مؤشر (Fog Index)
يقوم هذا المؤشر بحساب قابلية القراءة بناءً على متوسط طول الجملة ونسبة الكلمات المعقدة (الكلمات التي تحتوي على ثلاث مقاطع صوتية أو أكثر). كما يُقدّم تقدّيراً للمستوى التعليمي المطلوب لفهم النص (Cavalli-Sforza et al., 2018). ولقد أوضحت نتائج دراسات



(Salehi et al., 2020a, b, 2021) أن مؤشر Fog مناسب لقياس مدى قابلية قراءة القوائم المالية.

وعلى الرغم من أن المعادلات مفيدة، إلا أنه من المهم أيضًا أخذ جوانب أخرى في تصميم التقارير بعين الاعتبار، مثل استخدام الوسائل البصرية والعرض الهيكلي الفعال، وذلك لتعزيز قابلية القراءة وسهولة الوصول للمحتوى (Stone and Lodhia, 2019).

وعلى الرغم من أن التقارير المتكاملة تهدف إلى أن تكون شاملة وغنية بالمعلومات، إلا أنها غالبًا ما تكون صعبة القراءة. يمكن استخدام معادلات التقييم مثل مؤشر (FOG) لقياس مستوى القابلية للقراءة كمياً، ولكن من المهم أيضاً مراعاة التصميم العام ووضوح التقرير لضمان التواصل الفعال مع أصحاب المصلحة (Stone & Lodhia, 2019; Raimo, 2022; Du Toit, 2017; Saeedi et al., 2023). ونظرًا لهذه التحديات، يصبح من الضروري فهم كيف ينظر الفاعلون الرئيسيون في السوق لهذه القضية والعوامل التي يعتقدون أنها تؤثر عليها.

٢.٢ مفهوم التقارير المتكاملة Integrated reports

ظهرت التقارير المتكاملة في محاولة للتغلب على عيوب التقارير التقليدية التي تعرضت للنقد بسبب إنتاج العديد من التقارير المنفصلة لأداء المنظمة (de Villiers et al., 2014) مما نتج عنه نقص في التكامل والترابط بين المعلومات المالية والاجتماعية والبيئية (Lodhia, 2015; Stent & Dowler 2015) وفشل تلك التقارير في تزويد المنظمات بأداة فاعلة للتواصل حول آفاقها المستقبلية، واستراتيجيتها، وقصة خلق القيمة لديها (Simnett & Huggins, 2015). ولقد عرف المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC) التقرير المتكامل بأنه وسيلة تواصل موجزة حول كيفية قيام استراتيجية المنظمة - حوكمتها، أدائها، وآفاقها المستقبلية - في سياق بيئتها الخارجية بخلق القيمة على المدى القصير والمتوسط والطويل (IIRC, 2013). وتجمع التقارير المتكاملة بين المعلومات الجوهرية المتعلقة باستراتيجية المنظمة، والحوكمة، والأداء، والتوقعات المستقبلية، بطريقة تعكس السياق التجاري والاجتماعي والبيئي الذي تعمل فيه المنظمة (Adams & Simnett, 2011). وهي تدمج المعلومات المالية والاجتماعية والبيئية، بحيث يحصل أصحاب المصلحة على رؤية شاملة لإدارة المنظمة وأدائها (Eccles & Armbruster 2011). إن أفضل ثلاث شركات في الإفصاح عن محتويات التقارير المتكاملة البنك التجاري الدولي (CIB)، سوديك (SODIC)، جلاكسو سميث كلاين (Kadous et al., 2022) (GSK).

ويُشير (Frank, 2011) لضرورة وجود ضمانات قوية تضمن جودة وموثوقية المعلومات غير المالية بسبب الترابط بين المعلومات المالية وغير المالية في التقارير المتكاملة؛ فالمعلومات غير المالية غير الموثوقة قد تُضعف من جودة المعلومات الإجمالية المقدمة. ويعتبر الضمان الخارجي المستقل من أهم الآليات المستخدمة لضمان موثوقية ومصادقية التقارير المتكاملة والذي يجب أن يتمتع بالخبرات المتخصصة والمهارات اللازمة لتقديم الضمان على الترابط ومدى فاعلية التقرير المتكامل في تلخيص قصة خلق القيمة للمؤسسة بطريقة موجزة، فالإيجاز والترابط هما مبدآن مهمان في إطار التقرير المتكامل؛ فوجود استنتاجات ضمان منفصلة على جوانب مختلفة من التقرير المتكامل قد يسبب ارتباكًا لمستخدمي التقارير ويفقد الخصائص الأساسية للإيجاز والترابط (Simnett & Huggins, 2015).

وهناك محدودية في إصدار التقارير المتكاملة، وكذلك في تقديم خدمات التأكيد على هذا النوع من التقارير من قبل الشركات العامة المصرية (Diab & Abd-Elazim, 2018). ويُعزى ذلك بشكل رئيس لعدم إلزام الشركات المحلية بإصدار تقارير متكاملة أو طلب خدمات تأكيد خارجية بشأنها، إضافة لغياب المعايير المهنية والإرشادات التي يستند إليها مراقبي الحسابات لتقديم خدمة التأكيد المهني على تلك التقارير (Diab & Abd-Elazim, 2018). هذا النقص في التأكيد الرسمي يثير تساؤلًا هامًا حول الدور الذي يُتصور أن يلعبه مراقب الحسابات في تعزيز مصداقية ووضوح هذه التقارير بشكل غير مباشر، وهو ما يسعى هذا البحث لاستكشافه من خلال آراء الخبراء.

٢. ٣ قابلية قراءة التقارير المتكاملة والنظريات المفسرة

أوضحت العديد من الدراسات مستويات منخفضة لقابلية القراءة الصياغية في التقارير السنوية للعديد من أسواق المال النامية والناشئة مثل ماليزيا، بنجلاديش (Hossain & Siddiquee, 2012; Raman et al., 2008)، وكذلك في الأسواق الناضجة نسبيًا مثل استراليا (Bayerlein & Davidson, 2012). هذه القابلية المنخفضة لقراءة المحتوى النصي تجعل المعلومات الواردة في التقارير السنوية غير قابلة للفهم العديد من القراء غير المتخصصين (Bayerlein & Davidson, 2012)، مما يدعم المبررات الداعية لإصدار تقارير متكاملة تكون واضحة ومفهومة، كما يتصورها ويدعمها المجلس الدولي للتقارير المتكاملة (IIRC).

وأظهرت الدراسات أن التقارير المتكاملة - على الرغم من سعيها للوضوح والتواصل الشامل - غالبًا ما تفتقر لقابلية القراءة، مما يعني أنها قد تكون صعبة الفهم بالنسبة للمستخدم العادي أو أصحاب المصلحة (Raimo, 2022; Stone & Lodhia, 2019). وضعف قابلية القراءة



يمكن أن يعيق التواصل الفاعل مع أصحاب المصلحة، وقد يحدّ من قدرتهم على فهم أداء الشركة واستراتيجيتها، مما قد يؤدي لوجود فجوة معلوماتية وزيادة في تكاليف الوكالة (Aymen et al., 2018).

وتُعد قابلية القراءة أمرًا بالغ الأهمية للتقارير المتكاملة، حيث تُمكن من التواصل بفاعلية حول كيفية قيام الشركة بخلق القيمة أو الحفاظ عليها أو تأكلها على مر الزمن (Oliveira et al., 2024; IIRC, 2021).

ولتفسير العلاقة المعقدة والمحتملة بين خصائص المراجعة الخارجية وقابلية قراءة التقارير المتكاملة، لا يمكن الاعتماد على نظرية واحدة. بل يتطلب الأمر بناء إطار نظري متكامل يستمد أسسه من نظريتين أساسيتين هما: نظرية الوكالة، نظرية الإشارة، مع الاسترشاد بنظريات مكملية مثل نظرية الشرعية.

٢. ٣. ١. نظرية الوكالة (Agency Theory)

تفترض النظرية التي وضع أسسها (Jensen & Meckling, 1976) وجود علاقة تعاقدية بين الأصل وهم الملاك، والوكيل وهي الإدارة التي تدير الشركة نيابة عنهم. وبسبب انفصال الملكية عن الإدارة تنشأ مشكلة عدم تماثل المعلومات؛ حيث يمتلك الوكيل معلومات عن أداء الشركة وفرصها لا يمتلكها الأصل، بالإضافة لاحتمالية أن يتصرف الوكيل بما يحقق مصلحته الشخصية على حساب مصلحة الأصل.

في هذا السياق، تبرز المراجعة الخارجية كأداة أساسية لتقليل تكاليف الوكالة؛ حيث يعمل مراقب الحسابات المستقل كطرف ثالث موثوق يقوم بمراقبة سلوك الوكيل والتحقق من مصداقية المعلومات التي يقدمها في التقارير المالية. إن وجود مراقب الحسابات ذي جودة عالية (من المكاتب الكبار أو المتخصص في الصناعة) يقلل من قدرة الإدارة على الانخراط في ممارسات انتهازية مثل إدارة الأرباح، مما يعزز ثقة الأصل في التقارير المقدمة (Watts & Zimmerman, 1983).

ويعمل مراقب الحسابات المستقل كمراقب محايد يضمن دقة وموثوقية القوائم المالية، ومن خلال الحفاظ على الموضوعية والانفصال عن الإدارة، يمكنه أن يُقلل من خطر التحيز في التقارير المالية، مما يُحسن من جودة التقارير المالية (Oussii & Boulila, 2021). كما إن خبرة مراقب الحسابات ضرورية لفهم وتقييم المعلومات المالية المعقدة، ضمان الالتزام بالمعايير المحاسبية، وتقليل احتمالية الأخطاء أو التحريفات المالية. كما أن مراقب الحسابات المتخصص في قطاع

معين يساهم في الفهم الدقيق للتحديات والفرص الخاصة بذلك القطاع، مما يؤدي لقرارات أكثر وعياً وتحسين جودة التقارير (Hall 2021).

ويمكن توسيع نطاق تطبيق نظرية الوكالة ليشمل ليس فقط دقة المعلومات بل وضوحها أيضاً، وبذلك يمكن للنظرية أن تدعم فرضيتين متعارضتين:

– فرضية المراقبة والوضوح (The Clarity Hypothesis): فالتقارير المعقدة وغير القابلة للقراءة يمكن أن تكون شكلاً متطوراً من أشكال إخفاء المعلومات وزيادة عدم التماثل بين الإدارة والمستثمرين، حيث يمكن للإدارة استخدام اللغة المعقدة والمصطلحات الغامضة كستار دخاني لإخفاء الأداء الضعيف أو تشتيت انتباه القارئ عن المخاطر الجوهرية (Lo et al., 2017)، وبالتالي فإن مراقب الحسابات عالي الجودة – في إطار دوره الرقابي – سيضغط على الإدارة لتحسين الوضوح وتخفيض تكاليف الوكالة.

– فرضية المصادقة على التعقيد (The Complexity Endorsement Hypothesis): في الشركات المعقدة بطبيعتها قد لا يكون التعقيد إخفاءً للمعلومات، بل انعكاساً للواقع. وهنا يتمثل دور مراقب الحسابات في تخفيض تكاليف الوكالة من خلال التصديق على أن هذه المعلومات المعقدة دقيقة وموثوقة، وليس بالضرورة تبسيطها. وهذا ما تدعمه بقوة نتائج دراسة (Caglio et al., 2019)، التي وجدت أن وجود التأكيد والضمان الخارجي على التقارير المتكاملة يخفف من الأثر السلبي لصعوبة القراءة على تقييم السوق، مما يثبت أن السوق يثق في مصادقة مراقب الحسابات على التعقيد.

٢. ٣. ٢. نظرية الإشارة (Signaling Theory)

تُكمل نظرية الإشارة نظرية الوكالة؛ حيث تركز على السلوك الطوعي للشركات في ظل وجود عدم تماثل المعلومات. تفترض النظرية، التي طورها (Spence, 1973) أن الطرف الذي يمتلك معلومات خاصة (مثل الإدارة) يسعى لإرسال إشارات ذات مصداقية للطرف الأقل اطلاعاً (مثل السوق والمستثمرين) لإظهار جودته وتمييز نفسه عن الشركات ذات الجودة المنخفضة. ولكي تكون الإشارة فاعلة، يجب أن تكون مكلفة بحيث لا تستطيع الشركات ذات الجودة المنخفضة تقليدها بسهولة (Spence, 1973).

ومن منظور نظرية الإشارة يمكن اعتبار قابلية القراءة إشارة إضافية وقوية؛ فالشركة التي تقدم تقريراً متكاملًا واضحاً وسهل الفهم ترسل إشارة للسوق بأنها لا تخفي شيئاً وتقدم معلومات موثوقة تتعلق بتحقيق القيمة.

وتكمل نظرية الإشارة نظرية الوكالة، حيث يمكنها أيضاً تفسير السلوكيات المتعارضة:



- فرضية المراقبة والوضوح: من منظور هذه الفرضية، يُعتبر اختيار مراقب الحسابات عالي الجودة إشارة قوية، وتسعى الإدارة لتعزيز هذه الإشارة من خلال إصدار تقرير واضح وسهل الفهم. وبناء على ذلك، فإن كلاً من زيادة جهد المراجعة وارتفاع جودتها - وما يترتب عليهما من ارتفاع في أتعاب المراجعة - يسهم في التخفيف من العوامل المؤدية لإنتاج تقارير مالية غير واضحة أو معقدة (Xu et al., 2020)، كما أن الجمع بين الإشارتين (مراجعة عالية الجودة وتقرير واضح) يعظم من مصداقية الشركة (Li, 2008).

- فرضية المصادقة على التعقيد: يُعتبر اختيار مراقب حسابات من ذوي السمعة الجيدة مثل مكاتب الأربع الكبار إشارة قوية بأن الشركة واثقة من جودة أنظمتها المحاسبية وتقاريرها المالية، ومستعدة للخضوع لمراجعة صارمة وفحص عملياتها المعقدة، وبالتالي فإن خصائص مراقب الحسابات مثل حجم المكتب وتخصصه وأتعابه تعمل كإشارات موثوقة حول التزام الشركة بالشفافية والجودة (Titman & Trueman, 1986).

٢. ٣. ٣. نظرية الشرعية (Legitimacy Theory)

كنظرية مكتملة، تقترح نظرية الشرعية أن الشركات تعمل ضمن إطار عقد اجتماعي ضمني مع المجتمع، وتسعى للحصول على الشرعية والموافقة على أنشطتها. ولكي تحافظ الشركة على شرعيتها، يجب أن تتصرف بطريقة تتوافق مع قيم وتوقعات المجتمع. ويُعد الإفصاح - وخاصة الإفصاح غير المالي والبيئي والاجتماعي كما في التقارير المتكاملة - أداة رئيسة تستخدمها الشركات لإدارة تصورات أصحاب المصالح وإثبات أنها تقوم بالتزاماتها تجاه البيئة والمجتمع. إن تقديم تقرير متكامل واضح وسهل الفهم يمكن اعتباره استراتيجية للحصول على الشرعية، لأنه يظهر التزام الشركة بالشفافية والمساءلة تجاه جميع الأطراف، وليس فقط تجاه المساهمين (Suchman, 1995).

من الدراسات السابقة والنظريات التي تم استعراضها، يتضح أن هناك نقاط جدل وتساؤلات رئيسة يسعى هذا البحث لاستكشاف تصورات الخبراء والمهنيين حولها، ويمكن تلخيصها كالتالي:

- جودة التقرير المتكامل: بينما يُتفق على أن الجودة تشمل الإيجاز والوضوح، فإن دراسات مثل (duToit, 2017) أظهرت أن التقارير الأفضل قد تكون الأكثر تعقيداً، مما يطرح تساؤلاً حول التصور السائد لمعنى الجودة في الممارسة العملية.

- دور مراقب الحسابات بين الرقابة والمصادقة: هناك جدل حول الدور الأساسي لمراقب الحسابات؛ هل يُعتقد أنه يجب أن يضغط من أجل الوضوح والتبسيط (فرضية المراقبة

(الوضوح)، أم أن دوره يقتصر على التصديق على دقة المعلومات حتى لو كانت معقدة (فرضية المصادقة على التعقيد).

– تأثير خصائص مراقب الحسابات: تقدم الدراسات نتائج متعارضة حول تأثير خصائص مثل حجم المكتب والتخصص. فهل ينظر المهنيون في مصر لهذه الخصائص كعامل لتحسين الوضوح، أم كعامل يرتبط بالشركات المعقدة بطبيعتها، مما يؤدي لعلاقة سلبية مع قابلية القراءة كما وجدت الدراسات المحلية.

– الخبرة والتخصص: بينما من المنطقي أن الخبرة والتخصص يجب أن تحسن جودة التقارير (Hall, 2021)، فإن السؤال يبقى حول ما إذا كانت هذه الخبرة تُستخدم في الممارسة لتبسيط السرد أم للتعامل مع تعقيداته والتحقق منها فقط.

إن هذه التساؤلات ونقاط الجدل هي التي تشكل جوهر مشكلة البحث وتبرر الحاجة لمنهج استقصائي لفهم وجهات نظر الفاعلين الرئيسيين في السوق المصري.

٣. تحليل العلاقة بين خصائص المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة واشتقاق فروض البحث:

يكشف استعراض الدراسات السابقة عن وجود تيارين فكريين رئيسيين متعارضين يفسران العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية قراءة التقارير. هذا التعارض، المدعوم بأدلة تجريبية من سياقات مختلفة بما في ذلك البيئة المصرية، يمثل جوهر الفجوة البحثية التي يسعى البحث لمعالجتها من خلال استكشاف التصورات السائدة في سياق التقارير المتكاملة.

التيار الأول: فرضية المراقبة والوضوح:

الدور الأساسي لمراقب الحسابات عالي الجودة هو مراقبة الإدارة ومنعها من استخدام لغة معقدة، مما يؤدي لتقارير أكثر وضوحًا. حيث يفترض هذا التيار أن مراقب الحسابات عالي الجودة – الذي ينتمي لمكاتب المراجعة الكبار، المتخصص، والذي يتقاضى أتعابًا مرتفعة – يلعب دورًا رقابيًا فاعلاً. ووفقًا لدراسة (Li, 2008)، قد تستخدم الإدارة اللغة المعقدة لإخفاء الأداء السيئ، وبالتالي فإن مراقب الحسابات عالي الجودة في إطار سعيه للحد من السلوك الانتهازي للإدارة وحماية سمعته، سيضغط من أجل إفصاحات أكثر وضوحًا وبساطة. تدعم هذا الرأي دراسات مثل (Xu et al., 2020; Salehi et al., 2020b) التي ربطت بين جودة المراجعة وتحسين شفافية وجودة التقارير وقابليتها للقراءة. كما تدعم ذلك دراسة (Lopes, 2017) التي أوضحت أن مراقبي الحسابات الكبار يحدون من السلوك الانتهازي (إدارة الأرباح)، كما أن دراسة (Jara et al., 2024; Velte, 2025) ربطت بشكل مباشر بين جودة المراجعة وجودة التقارير المتكاملة.



التيار الثاني: فرضية المصادقة على التعقيد:

الدور الأساسي لمراقب الحسابات عالي الجودة هو التصديق على دقة المعلومات المعقدة التي تعكس واقع الشركة، وليس بالضرورة تبسيطها. حيث يفترض هذا التيار أن العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية قراءة التقارير هي علاقة سلبية؛ فالشركات الكبيرة والمعقدة بطبيعتها هي التي تستعين بمراقبي حسابات ذوي جودة عالية كما أشارت دراسة (Loughran & McDonald, 2014) في هذه الحالة تكون التقارير المعقدة انعكاس حقيقي لتعقيد عمليات الشركة. ودور مراقب الحسابات ليس تبسيط هذا التعقيد، بل المصادقة على أن هذا الإفصاح المعقد يعكس بدقة الوضع المالي والتشغيلي للشركة. تدعم هذا الرأي بقوة دراسات تمت في البيئة المصرية مثل (السواح، ٢٠١٩؛ علي، ٢٠٢١)، ودراسة (Deshmukh & Zhao, 2020) دوليًا، والتي وجدت جميعها علاقة سلبية بين جودة المراجعة وقابلية القراءة.

بناءً على هذا الجدول، يتم اشتقاق فروض البحث كالتالي:

١ - حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة

تقدم الدراسات السابقة أدلة متعارضة تمامًا؛ فبينما يفترض المنطق النظري الأولي (DeAngelo, 1981) والنتائج الحديثة كدراسة (Velte, 2025) أن مكاتب Big 4 تدفع نحو تقارير ذات جودة أعلى وأكثر وضوحًا، فإن الدليل التجريبي المقدم من دراسات (Deshmukh & Zhao, 2020؛ السواح، ٢٠١٩؛ علي، ٢٠٢١) يظهر عكس ذلك تمامًا؛ حيث ارتبطت مراجعة هذه المكاتب بتقارير أقل قابلية للقراءة.

هذا التعارض - خاصة مع وجود دليل قوي من البيئة المصرية - يجعل من الضروري اختبار هذه العلاقة دون تحيز مسبق. لذلك يسعى البحث لاختبار الفرض التالي المتعلق بالتصورات حول هذه العلاقة:

الفرض الأول (H1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.

٢ - تخصص مراقب الحسابات في الصناعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة

في حين أن الدراسات الكلاسيكية (Krishnan, 2003) والحديثة (Sawaya et al., 2025) تشير إلى أن مراقب الحسابات المتخصص يحسن من جودة الإفصاح، فإن الدليل التجريبي من البيئة المصرية (السواح، ٢٠١٩) وجد علاقة سلبية ذات دلالة إحصائية. كما أن دراسة (Salehi et al., 2023) وجدت علاقة سلبية بين التخصص وقابلية قراءة تقرير مراقب الحسابات في سياق مختلف. هذا يعزز فرضية أن مراقبي الحسابات المتخصصين يتم توظيفهم للتعامل مع الصناعات

المعقدة والمصادقة على إفصاحاتها المعقدة وليس بالضرورة تبسيطها. وعليه، يتم صياغة الفرض الثاني كما يلي:

الفرض الثاني (H2): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في الصناعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.

٣- مدة ارتباط مراقب الحسابات وقابلية قراءة التقارير المتكاملة

توصلت دراسة (Myers et al., 2003) أن طول مدة الارتباط يزيد من خبرة مراقب الحسابات ومعرفته بالشركة مما يحسن جودة المراجعة. في حين توصل (Carey & Simnett, 2006) أن طول المدة قد يضعف من استقلالية مراقب الحسابات ويخلق علاقات وثيقة مع الإدارة مما يقلل من جودة المراجعة. وتضيف دراسة (Salehi et al., 2023) بُعداً جديداً حيث وجدت علاقة سلبية بين مدة الخدمة وقابلية قراءة تقرير مراقب الحسابات، مما قد يدعم فرضية تراجع الاستقلالية أو الرغبة في تحدي الإدارة. هذا الغموض النظري والتباين التجريبي يستدعي اختبار التصورات السائدة حول هذا المتغير كما يلي:

الفرض الثالث (H3): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

٤- أتعاب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة

وجدت دراسة (Salehi et al., 2020b) علاقة إيجابية بين قابلية قراءة القوائم المالية وأتعاب المراجعة، وهو ما يتماشى مع فرضية أن الأتعاب الأعلى تعكس جهداً أكبر يؤدي لتقارير أوضح. وتوصلت دراسة (Velte, 2025) إلى أن وجود مكاتب المراجعة الكبار وزيادة أتعاب المراجعة ترتبط بشكل إيجابي وذو دلالة إحصائية بجودة التقارير المتكاملة؛ حيث ترتبط بتحسين شفافية الإفصاح عن الجوانب الجوهرية في التقارير المتكاملة وربما تبسيطه، خاصة حين تقترن بتقديم تأكيدات إضافية على انبعاثات الكربون.

ولكن تقدم دراسة (Wang et al., 2021) تفسيراً بديلاً (التعقيد يسبب ارتفاع الأتعاب)، كما وجدت دراسة (Salehi et al., 2023) علاقة سلبية في سياق تقرير مراقب الحسابات، هذا التضارب يجعل العلاقة غير مؤكدة. ونظراً للنتائج المتضاربة بشدة، يسعى هذا الفرض لاستكشاف الاعتقاد السائد بين المهنيين كما يلي:

الفرض الرابع (H4): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين أتعاب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.



٤.٠ الدراسة الميدانية واختبار الفروض

يهدف هذا القسم للتحقق من الاستنتاجات التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة النظرية واختبار مدى قبول أو رفض فروض البحث.

٤.١ مجتمع وعينة البحث:

تم توزيع عدد من قوائم الاستبيان على مفردات العينة والتي شملت ٤ فئات (أعضاء هيئة تدريس، مراقبي حسابات، مديري ماليين، ومحللين ماليين)، وقد بلغ عددهم ٢٢٠ مفردة (٧٣ من أعضاء هيئة التدريس، ٨٣ من مراقبي الحسابات، ٣١ من المديريين الماليين، ٣٣ من المحللين الماليين)، ويوضح الجدول التالي خصائص العينة من حيث المؤهل العلمي، الحالة الوظيفية، عدد سنوات الخبرة.

جدول (١): (التكرارات والنسب المئوية لعينة الدراسة)

المؤهل العلمي	التكرارات	النسب المئوية	الحالة الوظيفية	التكرارات	النسب المئوية	سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية
-بكالوريوس	٣٨	%١٧,٣	-عضو هيئة	٧٣	%٣٣,٢	>٥سنوات	٣٠	%١٣,٦
-دبلوم	٢١	%٩,٥	تدريس	٨٣	%٣٧,٧	١٠ - ٥	٦٢	%٢٨,٢
أكاديمي	٩٤	%٤٢,٧	- مراقب حسابات	٣١	%١٤,١	٢٠ - ١٠	٧٣	%٣٣,٢
- ماجستير	٦٧	%٣٠,٥	- مدير مالي	٣٣	%١٥	٢٠ <	٥٥	%٢٥
- دكتوراه			- محلل مالي					
الإجمالي	٢٢٠	%١٠٠		٢٢٠	%١٠٠		٢٢٠	%١٠٠

المصدر: نتائج التحليل الإحصائي

٤.٢ أداة جمع البيانات:

تم استخدام قائمة الاستبيان كوسيلة لجمع البيانات اللازمة لإجراء الدراسة وتتكون القائمة من جزئين:

الجزء الأول: تناول البيانات العامة لأفراد عينة الدراسة تتمثل في الاسم، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية وعدد سنوات الخبرة للمستقضي منهم.

الجزء الثاني: تناول الأسئلة المتعلقة بقائمة الاستبيان حسب مقياس ليكرت الخماسي 5 Point Likert Scale، وتحتوي على خمسة أوزان (٥) أوافق بشدة، (٤) أوافق، (٣) محايد، (٢) لا أوافق، (١) لا أوافق بشدة. وذلك لضمان الحصول على بيانات متصلة من إجابات المستقضي منهم ولكي تكون النتائج أكثر دقة.

وقد تضمنت أسئلة القائمة المحاور الآتية:

المحور الأول: يهدف لاستكشاف التصورات حول تأثير حجم مكتب المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة. (خاص بالفرض الأول).

المحور الثاني: يهدف لاستكشاف التصورات حول تأثير تخصص مراقب الحسابات في الصناعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة. (خاص بالفرض الثاني).

المحور الثالث: يهدف لاستكشاف التصورات حول تأثير صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة (خاص بالفرض الثالث).

المحور الرابع: يهدف لاستكشاف التصورات حول تأثير أتعاب المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة (خاص بالفرض الرابع).

الرموز المستخدمة:

X1, X2, X3, X4 ترمز للمتغيرات الخاصة بالفرض الأول.

X5, X6, X7, X8, X9 ترمز للمتغيرات الخاصة بالفرض الثاني.

X10, X11, X12, X13, X14 ترمز للمتغيرات الخاصة بالفرض الثالث.

X15, X16, X17, X18 ترمز للمتغيرات الخاصة بالفرض الرابع.

٤. ٣ اختبار تحليل الصدق والثبات Reliability Analysis:

تم إجراء اختبار الصدق والثبات لبنود قائمة الاستبيان للتأكد من مدي صدق وثبات العبارات الواردة بها وقياس مدى اتساق وموثوقية أسئلة الاستبيان في قياس المفهوم الذي تهدف لقياسه، وذلك من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha). عندما تزيد قيمة المعامل عن ٦٠% تكون مقبولة للحكم على ثبات الاستبيان. والثبات يعني مدي قدرة الأداة على إنتاج قياسات متقاربة أو متساوية إذا ما تم تطبيق أداة القياس مرات متعددة على نفس العينة وتحت نفس الظروف. والجدول (٢) يوضح مستوي الصدق للمتغيرات.

جدول (٢) اختبار تحليل الصدق والثبات

المحور	N of Items	Cronbach's Alpha
تأثير حجم مكتب المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة	4	.640
تأثير تخصص مراقب الحسابات في الصناعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة	5	.641
تأثير صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة	5	.677
تأثير أتعاب المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة	4	.669

المصدر: مخرجات حزمة البرامج الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS



يتضح من جدول (٢) أن قيمة معامل الصدق والثبات تقترب أو تزيد عن ٦٠% على مستوى جميع المتغيرات، مما يشير إلى أن هناك استقرار في العبارات المعبرة عن كل متغير، وأن هناك درجة عالية من الاتساق بين مجموعة المتغيرات المستخدمة مما يدل على حسن اختيارها والاتساق في قياس المفهوم الذي تهدف لقياسه.

٤.٤ الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم الاعتماد على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية للقيام بعمل التحليل الإحصائي (SPSS V. 23)، وتهدف الأساليب الإحصائية المستخدمة لتوفير فهم شامل لتصورات المهنيين حول العلاقة بين خصائص المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة، وتحديد العوامل التي قد تؤثر على هذه التصورات، هذه الأساليب هي:

– الإحصاءات الوصفية (Descriptive Statistics) لتلخيص خصائص العينة المشاركة في الدراسة، وفهم توزيع الإجابات على أسئلة الاستبيان.

– اختبار (Kruskal-Wallis Test) لمقارنة متوسطات الرتب بين الفئات الوظيفية المختلفة (الأكاديميين، مراقبي الحسابات، المديرين الماليين، والمحللين الماليين) حول تصوراتهم المتعلقة بخصائص المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة، وتحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات تلك الفئات.

٤.٥ نتائج التحليل الإحصائي واختبار الفروض:

الفرض الأول (H1): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (٣) الإحصاء الوصفي للفرض الأول

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X1: مكاتب المراجعة الكبار تضغط على الإدارة بشكل فاعل لتبسيط لغة التقارير المتكاملة	220	1.99	1.002	1	3
X2: تمتلك مكاتب المراجعة الكبار خبرات وموارد متخصصة في الإفصاح غير المالي مما يمكنها من تقديم توصيات أفضل لتحسين وضوح التقارير.	220	4.65	.628	3	5
X3: التقارير المتكاملة التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار تكون أكثر تعقيداً لأن عملاءهم أكبر وأكثر تعقيداً بطبيعتهم.	220	4.93	.323	3	5
X4: يركز مراجعو مكاتب المراجعة الكبار على دقة البيانات المالية والمخاطر الجوهرية، ولا يرون أن تبسيط اللغة المعقدة مسؤوليتهم المباشرة	220	1.37	.781	1	3

من جدول (٣) يتضح أن المتوسط المنخفض للمتغير X1 ، الانحراف المعياري الأعلى يشيران إلى أن المشاركين يرفضون بشدة أن مكاتب المراجعة الكبيرة تضغط على الإدارة بشكل فاعل لتبسيط لغة التقارير المتكاملة. المتوسط المرتفع للمتغير X2، الانحراف المعياري المنخفض يشيران إلى أن المشاركين يوافقون بشدة على أن مكاتب المراجعة الكبار تمتلك خبرات وموارد متخصصة مما يمكنها من تقديم توصيات أفضل لتحسين وضوح التقارير مما يدعم الإيمان بقدرتها على تعزيز الوضوح. والمتوسط المرتفع جدا للمتغير X3، الانحراف المعياري المنخفض جدا يشيران إلى أن المشاركين يوافقون بشدة على أن التقارير المتكاملة التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار تكون أكثر تعقيداً بطبيعتها بسبب حجم ونطاق عمليات عملائهم، وهذا يعزز فرضية المصادقة على التعقيد. والمتوسط المنخفض وكذلك الانحراف المعياري للمتغير X4 ، يشيران إلى أن المشاركين يرفضون بشكل قاطع الاعتقاد بأن مراقبي حسابات المكاتب الكبار يتخلون عن مسؤوليتهم تجاه قضايا الوضوح بشكل مباشر، أي أنهم لا يعتقدون أن مراقبي الحسابات يرون التبسيط خارج نطاق مسؤوليتهم.

مما سبق يتضح أن هناك تصوراً بين المهنيين بأن مكاتب المراجعة الكبار لديها القدرة على تحسين وضوح التقارير (X2) ، ولكنها لا تضغط بالضرورة على الإدارة لتبسيط اللغة (X1) . وهناك اتفاق على أن التقارير التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار أكثر تعقيداً بسبب طبيعة عملائها (X3). كما أنهم ينفون أن مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الكبار يرون التبسيط خارج نطاق مسؤوليتهم (X4).

مقارنة متوسطات الرتب بين الفئات الوظيفية المختلفة حول تصوراتهم المتعلقة بحجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:

جدول (٤) (Kruskal-Wallis Test) للفرض الأول

Ranks			
	الحالة الوظيفية للمستجيب	N	Mean Rank
X1 : مكاتب المراجعة الكبار تضغط على الإدارة بشكل فاعل لتبسيط لغة التقارير المتكاملة	عضو هيئة تدريس	73	166.00
	مراقب حسابات	83	103.71
	مدير مالي	31	56.00
	محلل مالي	33	56.00
	Total	220	
X2: تمتلك مكاتب المراجعة الكبار خبرات وموارد متخصصة في الإفصاح غير المالي مما يمكنها من تقديم توصيات أفضل لتحسين وضوح التقارير.	عضو هيئة تدريس	73	138.71
	مراقب حسابات	83	109.98
	مدير مالي	31	84.50
	محلل مالي	33	73.83
	Total	220	
X3: التقارير المتكاملة التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار تكون أكثر تعقيداً لأن عملاءهم أكبر وأكثر تعقيداً بطبيعتهم.	عضو هيئة تدريس	73	116.50
	مراقب حسابات	83	115.13



X4: يركز مراجعو مكاتب المراجعة الكبار على دقة البيانات المالية والمخاطر الجوهرية، ولا يرون أن تبسيط اللغة المعقدة مسؤوليتهم المباشرة	مدير مالي	31	112.82
	محلل مالي	33	83.41
	Total	220	
	عضو هيئة تدريس	73	96.03
	مراقب حسابات	83	139.04
	مدير مالي	31	90.00
	محلل مالي	33	90.00
	Total	220	

من جدول (٤) يتضح أنه بالنسبة للمتغير X1 أعضاء هيئة التدريس لديهم أعلى متوسط رتب، مما يشير إلى أنهم يميلون بشكل أكبر للموافقة على أن مكاتب المراجعة الكبيرة تضغط على الإدارة بشكل فاعل لتبسيط لغة التقارير المتكاملة. يليهم مراقبو الحسابات. يليهم المديرون الماليون والمحللون الماليون لديهم أقل متوسط رتب، مما يشير إلى أنهم الأقل ميلاً للموافقة. وبالنسبة للمتغير X2 فإن أعضاء هيئة التدريس لديهم أعلى متوسط رتب مما يشير إلى أنهم يميلون بشكل أكبر للموافقة على أن مكاتب المراجعة الكبار تمتلك خبرات وموارد متخصصة في الإفصاح غير المالي يمكنها من تقديم توصيات أفضل لتحسين وضوح التقارير. يليهم مراقبو الحسابات، يليهم المديرون الماليون، ثم المحللون الماليون لديهم أقل متوسط رتب. وبالنسبة للمتغير X3 (التقارير المتكاملة التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار تكون أكثر تعقيداً لأن عملاءهم أكبر وأكثر تعقيداً بطبيعتهم) فإن متوسطات الرتب تتشابه بين أعضاء هيئة التدريس ومراقبي الحسابات والمديرين الماليين، بينما المحللون الماليون لديهم أقل متوسط رتب. وبالنسبة للمتغير X4 فإن مراقبي الحسابات لديهم أعلى متوسط رتب، مما يشير إلى أنهم يميلون بشكل أكبر للموافقة على أن مراقبي حسابات مكاتب المراجعة الكبار يركزون على دقة البيانات المالية والمخاطر الجوهرية، ولا يرون أن تبسيط اللغة المعقدة مسؤوليتهم المباشرة. بينما أعضاء هيئة التدريس والمديرون الماليون والمحللون الماليون لديهم متوسطات رتب أقل.

مما سبق يتضح أن أعضاء هيئة التدريس يميلون لتبني وجهة نظر أكثر إيجابية حول دور مكاتب المراجعة الكبار في تبسيط التقارير المتكاملة، في حين أن مراقبي الحسابات يميلون لتبني وجهة نظر أكثر واقعية أو سلبية. وأن هناك تباين أكبر في التصورات حول العبارات X1، X2، في حين أن هناك اتفاقاً أكبر حول العبارة X3. تظهر النتائج أن هناك تصوراً بأن مكاتب المراجعة الكبار تركز بشكل أكبر على الدقة والمخاطر، وليس على تبسيط اللغة.

تحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة حول طبيعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:

جدول (٥) (Kruskal-Wallis Test Statistics) للفرض الأول

Test Statistics ^{a,b}				
	X1 : مكاتب المراجعة الكبار تضغط على الإدارة بشكل فاعل لتبسيط لغة التقارير المتكاملة	X2 : تمتلك مكاتب المراجعة الكبار خبرات وموارد متخصصة في الإفصاح غير المالي مما يمكنها من تقديم توصيات أفضل لتحسين وضوح التقارير.	X3 : التقارير المتكاملة التي تراجعها مكاتب المراجعة الكبار تكون أكثر تعقيداً لأن عملاء هم أكبر وأكثر تعقيداً بطبيعتهم.	X4 : يركز مراجعو مكاتب المراجعة الكبار على دقة البيانات المالية والمخاطر الجوهرية، ولا يرون أن تبسيط اللغة المعقدة مسؤوليتهم المباشرة
Kruskal-Wallis H	137.822	50.115	45.898	59.559
Df	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000
a. Kruskal Wallis Test				
b. Grouping Variable: الحالة الوظيفية للمستجيب				

من جدول (٥) يتضح أنه لجميع المتغيرات (X1، X2، X3، X4) قيمة الدلالة الاحصائية P (Asymp. Sig.) تساوي ٠,٠٠٠، وهي أقل من ٠,٠٥. لذلك نستنتج أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة حول العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة (الوضوح مقابل المصادقة على التعقيد). أي أن الفئات الأربع لا تتفق على تصور واحد بخصوص الأدوار التي تلعبها مكاتب المراجعة الكبار في تعزيز الوضوح أو المصادقة على التعقيد. لذلك يتم قبول الفرض الأول.

الفرض الثاني (H2): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في الصناعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (٦) (Kruskal-Wallis Test) للفرض الثاني

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X5 : المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على تقديم توصيات عملية لتحسين وضوح الإفصاحات	220	3.12	1.832	1	5
X6 : المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة إلى لغة مفهومة لأصحاب المصلحة	220	4.43	.596	2	5
X7 : فهم المراجع المتخصص العميق للصناعة يجعله أكثر كفاءة في تحديد المعلومات الجوهرية التي يجب عرضها بوضوح	220	2.97	1.602	1	5
X8 : الصناعات التي تتطلب مراجعين متخصصين (مثل البنوك) معقدة بطبيعتها، وقد تتطلب تقاريرها مستوى معيناً من التعقيد الفني حتى مع وجود مراجع متخصص	220	2.44	.937	1	5
X9 : المراجع المتخصص يركز على دقة الإفصاحات الفنية، مع ضمان فهمها قدر الإمكان	220	1.98	1.491	1	5

من جدول (٦) يتضح أن المتوسط للمتغير X5 يميل بشكل طفيف نحو الموافقة (قيمة قريبة جداً من الحياد ٣)، الانحراف المعياري مرتفع جداً مما يعني أن هناك تبايناً كبيراً في الآراء حول ما إذا كان مراقب الحسابات المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على تقديم توصيات عملية لتحسين وضوح الإفصاحات. والمتوسط المرتفع للمتغير X6، الانحراف المعياري المنخفض يشيران إلى أن هناك إجماعاً قوياً بين المستجيبين على أن التخصص يوفر لمراقب الحسابات القدرة اللازمة



(الكفاءة الفنية) لتحويل التعقيد لوضوح، مما يدعم بقوة فرضية أن التخصص يساهم في تعزيز الوضوح. والمتوسط للمتغير X7 (قيمة قريبة جداً من الحياد ٣، وتميل قليلاً لعدم الموافقة) والانحراف المعياري المرتفع جداً يشير إلى أن هناك تبايناً كبيراً في الآراء حول ما إذا كان الفهم العميق لمراقب الحسابات المتخصص يؤدي فعلياً لتحسين وضوح عرض المعلومات الجوهرية. والمتوسط المنخفض للمتغير X8، الانحراف المعياري المنخفض نسبياً يشير إلى أن المشاركين يميلون لرفض فكرة أن التعقيد اللغوي ضروري كنتيجة حتمية لتعقيد الصناعة، حتى مع وجود مراقب الحسابات المتخصص، هذا يرفض تبرير التعقيد اللغوي بوجود التخصص. بينما المتوسط المنخفض للمتغير X9 والانحراف المعياري المرتفع له يشير إلى أن المستجيبين يرفضون بشدة فكرة أن دور مراقب الحسابات المتخصص يقتصر فقط على الدقة الفنية دون محاولة ضمان الفهم، هذا يدعم توقعات المهنيين بأن دور مراقب الحسابات يجب أن يتجاوز الدقة ليشمل الوضوح والفهم.

مما سبق نستنتج أن المهنيين يؤمنون بشدة بالقدرة النظرية لمراقب الحسابات المتخصص على ترجمة التعقيد لوضوح (X6). ومع ذلك لا يوجد إجماع حول ما إذا كانت هذه القدرة تتحول فعلياً لتوصيات عملية (X5) كما يرفضون بشدة التبرير بأن التعقيد اللغوي ضروري حتى في الصناعات المعقدة (X8) ويرفضون أن يكون دور مراقب الحسابات مجرد تصديق على الدقة الفنية دون الاهتمام بالوضوح (X9). أي أن النتائج تظهر أن المهنيين يرون أن التخصص يجب أن يكون قوة دافعة لتعزيز الوضوح، وأن دوره لا يقتصر على المصادقة على التعقيد.

مقارنة متوسطات الرتب بين الفئات الوظيفية المختلفة حول تصوراتهم المتعلقة بتأثير تخصص مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (٧) (Kruskal-Wallis Test) للفرض الثاني

Ranks			
	الحالة الوظيفية للمستجيب	N	Mean Rank
X5: المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على تقديم توصيات عملية لتحسين وضوح الإفصاحات	عضو هيئة تدريس	73	112.55
	مراقب حسابات	83	71.61
	مدير مالي	31	172.00
	محلل مالي	33	146.00
	Total	220	
X6: المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة إلى لغة مفهومة لأصحاب المصلحة	عضو هيئة تدريس	73	114.76
	مراقب حسابات	83	103.61
	مدير مالي	31	120.73
	محلل مالي	33	108.80
	Total	220	
	عضو هيئة تدريس	73	114.69

X7: فهم المراجع المتخصص العميق للصناعة يجعله أكثر كفاءة في تحديد المعلومات الجوهرية التي يجب عرضها بوضوح	مراقب حسابات	83	64.52
	مدير مالي	31	158.40
	محلل مالي	33	171.88
	Total	220	
X8: الصناعات التي تتطلب مراجعين متخصصين (مثل البنوك) معقدة بطبيعتها، وقد تتطلب تقاريرها مستوى معيناً من التعقيد الفني حتى مع وجود مراجع متخصص	عضو هيئة تدريس	73	59.67
	مراقب حسابات	83	130.40
	مدير مالي	31	146.31
	محلل مالي	33	139.24
	Total	220	
X9: المراجع المتخصص يركز على دقة الإفصاحات الفنية، مع ضمان فهمها قدر الإمكان	عضو هيئة تدريس	73	138.57
	مراقب حسابات	83	96.93
	مدير مالي	31	127.02
	محلل مالي	33	67.03
	Total	220	

من جدول (٧) يتضح أنه فيما يتعلق بالمتغير X5 هناك تباين كبير بين الفئات؛ حيث يميل المدبرون الماليون والمحللون الماليون للموافقة بشكل أكبر من أعضاء هيئة التدريس ومراقبي الحسابات على أن المراجع المتخصص لديه قدرة أفضل على تقديم توصيات لتحسين وضوح الإفصاحات. وبالنسبة للمتغير X6 لا يوجد تباين كبير بين الفئات، حيث أن جميع الفئات لديها متوسطات رتب متقاربة نسبياً، مما يشير لوجود اتفاق عام على أن المراجع المتخصص لديه قدرة أفضل على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة. وفيما يتعلق بالمتغير X7 يتضح أن هناك تباين كبير بين الفئات، حيث يميل المدبرون الماليون والمحللون الماليون للموافقة بشكل أكبر من أعضاء هيئة التدريس ومراقبي الحسابات على أن فهم المراجع المتخصص العميق للصناعة يجعله أكثر كفاءة في تحديد المعلومات الجوهرية التي يجب عرضها بوضوح. وفيما يتعلق بالمتغير X8 يتضح أن هناك تبايناً كبيراً بين الفئات، حيث يميل مراقبو الحسابات والمدبرون الماليون والمحللون الماليون للموافقة بشكل أكبر من أعضاء هيئة التدريس على أن الصناعات التي تتطلب مراجعين متخصصين معقدة بطبيعتها. وفيما يتعلق بالمتغير X9 يتضح أن هناك تباين كبير بين الفئات، حيث يميل أعضاء هيئة التدريس والمدبرون الماليون للموافقة بشكل أكبر من مراقبي الحسابات والمحللين الماليين على أن المراجع المتخصص يركز على دقة الإفصاحات الفنية، مع ضمان فهمها قدر الإمكان.

تحديد ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة حول طبيعة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في الصناعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:



جدول (٨) (Kruskal-Wallis Test Statistics) للفرض الثاني

Test Statistics ^{a,b}					
	X5: المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على تقديم توصيات لتحسين وضوح الإفصاحات	X6: المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة إلى لغة مفهومة لأصحاب المصلحة	X7: فهم المراجع المتخصص العميق للصناعة يجعله أكثر كفاءة في تحديد المعلومات الجوهرية التي يجب عرضها بوضوح	X8: الصناعات التي تتطلب مراجعين متخصصين مثل البنوك (معقدة بطبيعتها، وقد تتطلب تقاريرها مستوى معيناً من التعقيد الفني حتى مع وجود مراجع متخصص	X9: المراجع المتخصص يركز على دقة الإفصاحات الفنية، مع ضمان فهمها قدر الإمكان
Kruskal-Wallis H	81.208	2.790	99.724	102.560	44.746
df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.000	.425	.000	.000	.000
a. Kruskal Wallis Test					
b. Grouping Variable: الحالة الوظيفية للمستجيب					

من جدول (٨) يتضح أن المتغيرات ذات الدلالة الإحصائية ($P < 0.05$) هي X5, X7, X8, X9 حيث $P = 0.000$ ، أما المتغير غير ذي الدلالة الإحصائية ($P > 0.05$) هو المتغير X6 حيث $P = .425$ لذلك يمكن استنتاج أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة تجاه معظم العبارات المتعلقة بدور تخصص مراقب الحسابات وقابلية قراءة التقارير المتكاملة (X5, X7, X8, X9). ولكن لا يوجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات المختلفة حول ما إذا كان المراجع المتخصص في الصناعة لديه قدرة أفضل على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة للغة مفهومة لأصحاب المصلحة (X6). حيث تتفق جميع الفئات الوظيفية على أن المراجع المتخصص لديه القدرة على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة للغة مفهومة. وهذا يشير إلى أنهم يتفوقون على الكفاءة النظرية للتخصص، لكنهم يختلفون حول كيفية تطبيق هذه الكفاءة في الممارسة (X5) وحدود المسؤولية (X9) والنتائج النهائية (X7, X8). الفرض الثالث (H3): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (٩) الإحصاء الوصفي للفرض الثالث

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X10: الخبرة المتراكمة من طول مدة ارتباط المراجع تمكنه من تقديم نصائح أفضل لجعل التقارير المتكاملة أكثر قابلية للقراءة.	220	3.29	.602	1	5
X11: العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل تعزز مستوى الثقة الذي يُسهل على الإدارة تنفيذ توصياته لزيادة قابلية قراءة التقارير المتكاملة	220	2.32	1.855	1	5
X12: بسبب العلاقة طويلة الأمد، يصبح المراجع أقل استعداداً لتحدي الإدارة بشأن استخدام الإفصاحات النصية المعقدة في التقارير المتكاملة	220	4.50	.836	1	5

5	3	504.	4.38	220	X13: تراجع استقلالية مراقب الحسابات الناتج عن طول مدة الارتباط يقلل من الضغط الرقابي المفروض على الإدارة لإصدار تقارير متكاملة واضحة ومبسطة
5	1	775.	4.42	220	X14: التعود على أسلوب الإدارة نتيجة طول مدة الارتباط يؤدي لتقبل المراجع للغة التقارير المتكاملة المعقدة دون رؤيتها كتهديد لجودة الإفصاح

من جدول (٩) يتضح أن المتوسط (القريب جداً من الحياد ٣) للمتغير X10، الانحراف المعياري المنخفض جداً يشير إلى أن هناك شبه إجماع بين المهنيين على أن الخبرة المتراكمة من طول مدة ارتباط المراجع لا تحدث فرقاً كبيراً في قدرته على تقديم نصائح لتحسين قابلية القراءة. المتوسط المنخفض للمتغير X11، الانحراف المعياري المرتفع جداً يشير إلى أن المهنيين يميلون لعدم الموافقة على أن الثقة الناتجة عن العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل تُستخدم بنجاح لتشجيع الإدارة على التبسيط وتنفيذ توصياته لزيادة قابلية القراءة، كما أن التشتت العالي يدل على عدم وجود إجماع حول هذا التأثير الإيجابي. المتوسط المرتفع للمتغير X12، الانحراف المعياري المنخفض نسبياً يشير إلى أن هناك اتفاقاً قوياً بين المهنيين على أن طول مدة الارتباط يقلل من دافعية المراجع لتحدي الإدارة بشأن استخدام الإفصاحات النصية المعقدة. المتوسط المرتفع للمتغير X13، والانحراف المعياري المنخفض يشير إلى أن المهنيين يوافقون بشدة وبإجماع عالٍ على أن تراجع استقلالية المراجع الناتج من طول مدة الارتباط يقلل من الضغط الرقابي المفروض على الإدارة لإصدار تقارير متكاملة واضحة ومبسطة مما يؤدي لتقارير أقل وضوحاً. وأخيراً المتوسط المرتفع للمتغير X14، الانحراف المعياري المنخفض يشير إلى اتفاق عالٍ بين المهنيين على أن التعود على أسلوب الإدارة هو نتيجة سلبية لطول مدة الارتباط ويؤدي لتقبل المراجع للغة التقارير المتكاملة المعقدة ويعيق دور المراجع في تعزيز الوضوح.

مما سبق تؤكد نتائج الإحصاء الوصفي أن المهنيين يؤمنون بأن الأثر السلبي لطول مدة ارتباط مراقب الحسابات (تراجع الاستقلالية والتعود على أسلوب الإدارة) هو الأثر المهيمن والأساسي، حيث حظيت العبارات السلبية بمعدلات موافقة عالية جداً. في المقابل، حصلت الآثار الإيجابية للخبرة المتراكمة والثقة المتبادلة على موافقة هامشية أو رفض، مما يشير إلى أن هناك ميلاً للاعتقاد بأن طول المدة قد يؤثر سلباً على استقلالية المراجع وقدرته على تحدي الإدارة وقد يؤدي لتعوده على أسلوب الإدارة، أي أن طول المدة يُنظر إليه كعامل يعيق تعزيز الوضوح ويسمح بالمصادقة على التعقيد.

مقارنة متوسطات الرتب بين الفئات الوظيفية المختلفة حول تصوراتهم المتعلقة بتأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.



جدول (١٠) (Kruskal-Wallis Test) للفرض الثالث

Ranks			
	الحالة الوظيفية للمستجيب	N	Mean Rank
X10: الخبرة المتراكمة من طول مدة ارتباط المراجع تمكنه من تقديم نصائح أفضل لجعل التقارير المتكاملة أكثر قابلية للقراءة.	عضو هيئة تدريس	73	159.68
	مراقب حسابات	83	88.68
	مدير مالي	31	84.50
	محلل مالي	33	87.61
	Total	220	
X11: العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل تعزز مستوى الثقة الذي يُسهل على الإدارة تنفيذ توصياته لزيادة قابلية قراءة التقارير المتكاملة	عضو هيئة تدريس	73	183.45
	مراقب حسابات	83	75.21
	مدير مالي	31	73.00
	محلل مالي	33	74.37
	Total	220	
X12: بسبب العلاقة طويلة الأمد، يصبح المراجع أقل استعدادًا لتحدي الإدارة بشأن استخدام الإفصاحات النصية المعقدة في التقارير المتكاملة	عضو هيئة تدريس	73	131.75
	مراقب حسابات	83	107.53
	مدير مالي	31	89.63
	محلل مالي	33	100.79
	Total	220	
X13: تراجع استقلالية مراقب الحسابات الناتج عن طول مدة الارتباط يقلل من الضغط الرقابي المفروض على الإدارة لإصدار تقارير متكاملة واضحة ومبسطة	عضو هيئة تدريس	73	159.73
	مراقب حسابات	83	102.03
	مدير مالي	31	86.58
	محلل مالي	33	79.51
	Total	220	
X14: يؤدي التعود على أسلوب الإدارة نتيجة طول مدة الارتباط لتقبل المراجع للغة التقارير المتكاملة المعقدة دون رؤيتها كتهديد لجودة الإفصاح	عضو هيئة تدريس	73	158.00
	مراقب حسابات	83	90.00
	مدير مالي	31	80.35
	محلل مالي	33	85.30
	Total	220	

من جدول (١٠) يتضح أن أعضاء هيئة التدريس لديهم متوسطات رتب أعلى من الفئات الأخرى في معظم العبارات فهم يميلون بشكل عام للموافقة على أن طول مدة ارتباط المراجعة له تأثير كبير على قابلية قراءة التقارير المتكاملة، سواء كان هذا التأثير إيجابياً (من حيث الخبرة) أو سلبياً (من حيث الاستقلالية). فالمتغير X10 يميل أعضاء هيئة التدريس بشكل أكبر للموافقة على أن طول مدة الارتباط يمكن المراجع من تقديم نصائح أفضل لتحسين قابلية القراءة (تأثير إيجابي تراكم الخبرة). والمتغير X11 يظهر تباين كبير، حيث يميل أعضاء هيئة التدريس بشكل أكبر للموافقة على أن العلاقة طويلة الأمد تعزز الثقة وتسهل تنفيذ التوصيات، بينما الفئات الأخرى لديها متوسطات رتب منخفضة. والمتغير X12 يميل أعضاء هيئة التدريس بشكل أكبر للموافقة على أن طول المدة يقلل من استعداد المراجع لتحدي الإدارة بشأن استخدام الإفصاحات النصية المعقدة في التقارير المتكاملة. والمتغير X13 يميل أعضاء هيئة التدريس بشكل أكبر للموافقة

على أن طول المدة يقلل من الضغط الرقابي المفروض على الإدارة لإصدار تقارير متكاملة واضحة ومبسطة (تأثير سلبي تراجع الاستقلالية). والمتغير X14 يميل أعضاء هيئة التدريس بشكل أكبر للموافقة على أن طول المدة يؤدي لتعود المراجع على أسلوب الإدارة وتقليل رؤيته للغة المعقدة كتهديد. كما تظهر النتائج أن مراقبي الحسابات يميلون إلى أن يكون لديهم تصورات أقل قوة حول تأثير مدة الارتباط على قابلية القراءة، وغالبًا ما يكون لديهم متوسطات رتب أقل من أعضاء هيئة التدريس. كما أن المديرين الماليين والمحللين الماليين لديهم تصورات أقل وضوحًا، وغالبًا ما يكون لديهم أقل متوسطات رتب. وهناك فروق واضحة في التصورات بين الفئات الوظيفية المختلفة حول تأثير مدة ارتباط المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

مما سبق يتضح أن:

- الأكاديميون (أعضاء هيئة التدريس) لديهم أعلى مستوى إدراك وتأكيد لكل من الجوانب الإيجابية (الخبرة/الثقة) والسلبية (تراجع الاستقلالية/التعود) المتعلقة بمدة ارتباط مراقب الحسابات. فهم أكثر من يعتقد أن طول المدة يؤثر (سواء إيجاباً أو سلباً) على قابلية القراءة.
- الممارسون (مراقبو الحسابات والمديرون الماليون والمحللون الماليون) يظهرون أدنى مستوى من الرتب المتوسطة في معظم العبارات المتعلقة بالآثار السلبية لتراجع الاستقلالية والتعود (X11, X13, X14)، هذا يشير إلى أنهم لا يقرون بأن مدة الارتباط الطويلة هي السبب الرئيس في فشل التقارير في أن تكون واضحة.

تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة حول تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة:

جدول (١١) (Kruskal-Wallis Test Statistics) للفرض الثالث

Test Statistics ^{a,b}					
	X10: الخبرة المتراكمة	X11: العلاقة طويلة الأمد بين المراجع والعميل	X12: بسبب العلاقة طويلة الأمد، يصبح المراجع أقل استعداداً لتحدي الإدارة بشأن استخدام الإفصاحات النصية المعقدة في التقارير المتكاملة	X13: تراجع استقلالية مراقب الحسابات الناتج عن طول مدة الارتباط يقلل من الضغط الرقابي المفروض على الإدارة لإصدار تقارير متكاملة واضحة ومبسطة	X14: يؤدي التعود على أسلوب الإدارة نتيجة طول مدة الارتباط إلى تقبل المراجع للغة التقارير المتكاملة المعقدة دون رؤيتها كتهديد لجودة الإفصاح
Kruskal-Wallis H	112.826	209.396	19.479	94.678	78.121
Df	3	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000	.000
a. Kruskal Wallis Test					
b. Grouping Variable: الحالة الوظيفية للمستجيب					

من جدول (١١) يتضح أنه بالنسبة لجميع المتغيرات (X10، X11، X12، X13، X14)، فإن قيمة P (Asymp. Sig.) تساوي ٠,٠٠٠، وهي أقل من ٠,٠٥، أي أن النتائج الإحصائية



تؤكد وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين تصورات الفئات الوظيفية الأربع تجاه جميع العبارات المتعلقة بتأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة. مما يعني أن الحالة الوظيفية للمستجيب هي عامل مؤثر في تحديد مستوى إدراكه، سواء كان يتعلق بالآثار الإيجابية (الخبرة والثقة) أو الآثار السلبية (تراجع الاستقلالية والتعود) لطول مدة الارتباط. وكما ظهر في جدول الرتب السابق، فإن الأكاديميين لديهم تصورات مختلفة بشكل كبير عن الممارسين (مراقبي الحسابات والمديرين الماليين والمحللين الماليين) تجاه هذه القضية. أي أن النتائج تدعم الفرض الثالث بوجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

الفرض الرابع (H4): توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين أتعاب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (١٢) الإحصاء الوصفي للفرض الرابع

Descriptive Statistics					
	N	Mean	Std. Deviation	Minimum	Maximum
X15: أتعاب المراجعة المرتفعة تشير إلى جهد أكبر لتحسين وضوح التقرير.	220	4.44	1.228	1	5
X16: الأتعاب المرتفعة مؤشر على جودة المراجعة، بما في ذلك وضوح التقرير.	220	4.70	.711	1	5
X17: الأتعاب المرتفعة ترتبط في الغالب بمخاطر المراجعة، وليس بتحسين الوضوح.	220	4.25	.884	1	5
X18: تبسيط التقارير المعقدة قد يتطلب جهداً إضافياً غير مغطى بالأتعاب الأساسية.	220	4.22	1.224	1	5

من جدول (١٢) تظهر المتوسطات الحسابية أن المشاركين يميلون للموافقة على جميع العبارات الأربع (حيث أن جميع المتوسطات أعلى من ٤)، مما يشير إلى أنهم يعتقدون بشكل عام أن هناك علاقة بين أتعاب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة. فالمتغير X16 حصل على أعلى متوسط مما يشير إلى أن المشاركين يوافقون بقوة على أن الأتعاب المرتفعة هي مؤشر على جودة المراجعة، بما في ذلك وضوح التقرير. والمتغير X17 المتوسط مرتفع والانحراف المعياري مرتفع نسبياً، مما يشير إلى أن هناك تبايناً أكبر في الآراء حول ما إذا كانت الأتعاب المرتفعة ترتبط في الغالب بمخاطر المراجعة أم بتحسين الوضوح. والمتغيران X15, X18 لهما متوسطات متقاربة وانحرافات معيارية مرتفعة نسبياً، مما يشير إلى أن هناك تبايناً في الآراء حول ما إذا كانت الأتعاب المرتفعة تعكس جهداً أكبر لتحسين الوضوح، وما إذا كان تبسيط التقارير المعقدة يتطلب جهداً إضافياً غير مغطى بالأتعاب الأساسية.

مما سبق يتضح أن المشاركين لديهم تصور إيجابي حول العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة بشكل عام، بما في ذلك وضوح التقرير. وهناك تباين أكبر في الآراء حول ما إذا كانت الأتعاب المرتفعة تعكس جهداً إضافياً لتحسين الوضوح، وما إذا كان تبسيط التقارير المعقدة يتطلب تكاليف إضافية.

مقارنة متوسطات الرتب بين الفئات الوظيفية المختلفة حول تصوراتهم المتعلقة بتأثير أتعاب المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة.

جدول (١٣) (Kruskal-Wallis Test) للفرض الرابع

Ranks			
	الحالة الوظيفية للمستجيب	N	Mean Rank
X15: أتعاب المراجعة المرتفعة تشير إلى جهد أكبر لتحسين وضوح التقرير	عضو هيئة تدريس	73	110.10
	مراقب حسابات	83	125.84
	مدير مالي	31	106.84
	محلل مالي	33	76.24
	Total	220	
X16: الأتعاب المرتفعة مؤشر على جودة المراجعة، بما في ذلك وضوح التقرير	عضو هيئة تدريس	73	117.29
	مراقب حسابات	83	117.67
	مدير مالي	31	110.58
	محلل مالي	33	75.21
	Total	220	
X17: الأتعاب المرتفعة ترتبط في الغالب بمخاطر المراجعة، وليس بتحسين الوضوح	عضو هيئة تدريس	73	138.72
	مراقب حسابات	83	128.93
	مدير مالي	31	81.47
	محلل مالي	33	29.00
	Total	220	
X18: تبسيط التقارير المعقدة قد يتطلب جهداً إضافياً غير مغطى بالأتعاب الأساسية	عضو هيئة تدريس	73	125.65
	مراقب حسابات	83	119.12
	مدير مالي	31	93.82
	محلل مالي	33	70.97
	Total	220	

من جدول (١٣) يتضح أنه بالنسبة للمتغير X15 مراقبي الحسابات هم المجموعة الأكثر اعتقاداً بأن الأتعاب المرتفعة تشير لجهد أكبر لتحسين وضوح التقرير حيث لديهم أعلى متوسط رتب. بالنسبة للمتغير X16 مراقبي الحسابات هم المجموعة الأكثر اعتقاداً بأن الأتعاب المرتفعة هي مؤشر على جودة المراجعة بما في ذلك وضوح التقرير حيث لديهم أعلى متوسط رتب. وهذا يعكس رؤيتهم بأن الأتعاب تُدفع مقابل خدمة شاملة تتضمن تحسين الجودة والوضوح. في المقابل، يتضح دعم الأكاديميين للمخاطر والتعقيد؛ سجل أعضاء هيئة التدريس الرتبة الأعلى في الاعتقاد بأن الأتعاب المرتفعة ترتبط بشكل أساسي بمخاطر المراجعة وليس بتحسين الوضوح X17 هذا



التصور يتماشى مع نظرية الوكالة التي تفسر الأتعاب كمقابل لتحمل المخاطر في الشركات المعقدة. كما يتضح تباين إدراك المحللين الماليين؛ حيث سجلوا الرتبة الأدنى في معظم العبارات، خاصة في العبارات المتعلقة بالمخاطر X17، مما يشير إلى أنهم الأقل اقتناعاً بالربط المباشر بين الأتعاب العالية والمخاطر أو الجهد الموجه نحو الوضوح، ربما لتركيزهم على تحليل النتائج بدلاً من عملية المراجعة.

تباين الرتب يؤكد وجود فروق جوهرية بين تصورات الفئات؛ حيث يوجد تباعد بين رؤية الممارسين الداخليين والخارجيين (مراقبون ومديرون ماليون): الذين يميلون لتفسير الأتعاب المرتفعة كدليل على الجودة والجهد الإضافي المبذول لتحسين وضوح التقارير (تعزيز الوضوح). ورؤية الأكاديميين الذين يميلون بقوة لتفسير الأتعاب المرتفعة كتعويض عن المخاطر المرتبطة بالتعقيد (المصادقة على التعقيد). بينما المحللون الماليون لا يظهرون دعماً قوياً لأي من الفرضيتين، مما يشير إلى أنهم لا يرون في الأتعاب مؤشراً قوياً للحكم على قابلية القراءة أو التعقيد.

تحديد ما إذا كان هناك فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة تجاه جميع جوانب العلاقة بين أتعاب المراجعة ووضوح التقارير المتكاملة:

جدول (١٤) (Kruskal-Wallis Test Statistics) للفرض الرابع

Test Statistics ^{a,b}				
	X15: أتعاب المراجعة المرتفعة تشير إلى جهد أكبر لتحسين وضوح التقرير	X16: الأتعاب المرتفعة مؤشر على جودة المراجعة، بما في ذلك وضوح التقرير	X17: الأتعاب المرتفعة ترتبط في الغالب بمخاطر المراجعة، وليس بتحسين الوضوح	X18: تبسيط التقارير المعقدة قد يتطلب جهداً إضافياً غير مغطى بالأتعاب الأساسية
Kruskal-Wallis H	29.727	23.906	98.093	26.677
Df	3	3	3	3
Asymp. Sig.	.000	.000	.000	.000
a. Kruskal Wallis Test				
b. Grouping Variable: الحالة الوظيفية للمستجيب				

من جدول (١٤) يتضح أنه بالنسبة لجميع المتغيرات (X15, X16, X17, X18)، فإن قيمة P (Asymp. Sig.) تساوي ٠,٠٠٠، وهي أقل من ٠,٠٠٥. لذلك يمكن استنتاج أن هناك فروقاً ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة تجاه جميع جوانب العلاقة بين أتعاب المراجعة ووضوح التقارير المتكاملة. مما يؤكد قبول الفرض الرابع الذي يفترض وجود فروق في هذه التصورات. وتشير هذه النتيجة إلى أن كل فئة مهنية تفسر سبب ارتفاع الأتعاب بطريقة مختلفة؛ فإما أنهم يرونها كدليل على الجهد الإضافي المبذول للوضوح (فرضية تعزيز الوضوح)،

أو يرونها كدليل على مخاطر المراجعة المصاحبة للتعقيد (فرضية المصادقة على التعقيد)، وأن الإدراك يختلف بشكل جوهري تبعاً للحالة الوظيفية.

مما سبق تشير نتائج الإحصاء الوصفي واختبار (Kruskal-Wallis Test) لقبول جميع الفروض الرئيسية الأربعة (H1, H2, H3, H4)، مؤكدة وجود فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات الفئات الوظيفية المختلفة تجاه تأثير خصائص المراجعة على قابلية قراءة التقارير المتكاملة كما يلي:

بالنسبة للفرض الأول: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين حجم مكتب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:

- يوجد إجماع بين جميع المهنيين على أن التقارير التي تراجعها المكاتب الكبار (Big 4) تكون أكثر تعقيداً بطبيعتها مما يدعم قبول فرضية التعقيد.

- يوافق المهنيون بشدة على أن المكاتب الكبار لديها القدرة والخبرة لتعزيز الوضوح لكنهم يرفضون بشدة فكرة أن هذه المكاتب تضغط فعلياً على الإدارة لتبسيط اللغة.

- الفروق الإحصائية بين الفئات تؤكد أن الأكاديميين يميلون بشكل أكبر لتصور الدور الإيجابي للمكاتب الكبار، بينما يميل مراقبو الحسابات لرؤية التركيز الفعلي على الدقة والمخاطر، مما يشير لفجوة بين التوقعات النظرية والممارسة الفعلية للمكاتب الكبار في تعزيز الوضوح.

بالنسبة للفرض الثاني: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين تخصص مراقب الحسابات في الصناعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:

- يوجد اتفاق عام بين جميع الفئات على أن مراقب الحسابات المتخصص لديه القدرة على ترجمة المصطلحات الفنية المعقدة للغة مفهومة، وهذا يشير إلى أنهم يتفوقون على الكفاءة النظرية للتخصص، لكنهم يختلفون حول كيفية تطبيق هذه الكفاءة في الممارسة وحدود المسؤولية والنتائج النهائية.

- يرفض المهنيون بشدة أن يكون التعقيد اللغوي حتماً حتى في الصناعات المعقدة، ويرفضون أن يقتصر دور مراقب الحسابات على الدقة الفنية دون ضمان الفهم. أي أن المهنيين يرون أن التخصص يجب أن يكون قوة دافعة لتعزيز الوضوح، ولا يرون في التخصص مبرراً للمصادقة على التعقيد اللغوي.

بالنسبة للفرض الثالث: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول صافي تأثير مدة ارتباط مراقب الحسابات على قابلية قراءة التقارير المتكاملة:



- يوجد اتفاق عالٍ على أن الآثار السلبية لطول مدة الارتباط هي المهيمنة وتشمل تراجع الاستقلالية، قلة الاستعداد لتحدي الإدارة، والتعود على اللغة المعقدة.
- حصلت الجوانب الإيجابية (الخبرة والثقة) على موافقة هامشية أو رفض مما يشير إلى أن طول المدة يُنظر إليه كعامل يعيق تعزيز الوضوح.
- أظهر اختبار (Kruskal-Wallis Test) فروقاً دالة إحصائية بين تصورات الأكاديميين والممارسين في جميع العبارات؛ الأكاديميون لديهم أعلى مستوى إدراك وتأكيد للآثار السلبية والإيجابية معاً، بينما الممارسون يظهرون أقل ميلاً لتأكيد أن طول المدة يؤثر سلباً على الرقابة. بالنسبة للفرض الرابع: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في تصورات المهنيين حول طبيعة العلاقة بين أتعاب المراجعة وقابلية قراءة التقارير المتكاملة:
- يوافق المهنيون بشكل عام على وجود علاقة بين الأتعاب والجودة والوضوح ولكن فروق التصورات هي التي تحدد اتجاه الدعم.
- أظهر اختبار (Kruskal-Wallis Test) فروقاً دالة إحصائية في جميع العبارات مما يدل على انقسام واضح في تفسير الأتعاب؛ فمراقبي الحسابات والمديرين الماليين يميلون لتفسير الأتعاب كدليل على الجهد والخدمة الإضافية لتحسين الوضوح (دعم تعزيز الوضوح). بينما أعضاء هيئة التدريس يميلون لتفسير الأتعاب كتعويض عن مخاطر المراجعة المرتبطة بالتعقيد (دعم المصادقة على التعقيد).

٥. النتائج والتوصيات والمقترحات للأبحاث المستقبلية

٥. ١ النتائج:

- بناءً على الإطار النظري والدراسات السابقة، تم استخلاص مجموعة من النتائج النظرية كالتالي:
- ١- قابلية القراءة هي مقياس لسهولة فهم النصوص السردية في التقارير، وليست مجرد مسألة شكلية، بل عنصر جوهري يحدد جودة التقرير وقيمه المعلوماتية للمستخدمين.
- ٢- التقارير المعقدة وغير القابلة للقراءة ترتبط بزيادة عدم تماثل المعلومات، زيادة تكلفة رأس المال، تقلبات أسعار الأسهم، وضعف دقة توقعات المحللين.
- ٣- على الرغم من أن الهدف الأساسي للتقارير المتكاملة هو الإيجاز والوضوح، إلا أن التطبيق العملي يظهر أنها غالباً ما تكون صعبة القراءة وطويلة ومعقدة لغوياً، مما يتعارض مع أهدافها.
- ٤- هناك شبه إجماع على أن خصائص المراجعة عالية الجودة (مثل مكاتب Big 4 والتخصص) تؤدي لتحسين جودة المحتوى المالي (تقليل إدارة الأرباح، وزيادة دقة البيانات).

٥- ينقسم تفسير العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية القراءة لتيارين رئيسيين (نظرية الوكالة والإشارة تدعم كلاهما) فرضية المراقبة والوضوح: المراقب عالي الجودة يضغط على الإدارة لتبسيط اللغة لمنعها من استخدام التعقيد كستار دخاني لإخفاء الأداء الضعيف، فرضية المصادقة على التعقيد: في الشركات المعقدة يقتصر دور المراقب على التصديق على أن الإفصاح المعقد يعكس بدقة الواقع وليس بالضرورة تبسيطه وهذا التصديق يقلل من الأثر السلبي للتعقيد على السوق.

٦- أثبتت الدراسات التجريبية تضارباً كبيراً حول الخصائص: بعض الدراسات الدولية ربطت جودة المراجعة (مثل ارتفاع الأتعاب) بتحسين قابلية القراءة. دراسات أخرى (بما في ذلك الدراسات المصرية وجدت علاقة سلبية بين خصائص المراجعة عالية الجودة (مثل حجم المكتب والتخصص) وقابلية قراءة التقارير، مما يدعم فرضية المصادقة على التعقيد.

٧- هناك جدل بين أثر الخبرة المتراكمة (الإيجابي على الجودة) وأثر تراجع الاستقلالية (السلبي على الجودة) الناتج عن طول مدة الارتباط.

كما أظهر الدليل العملي مجموعة من النتائج من أهمها ما يلي:

أكدت النتائج الإحصائية قبول جميع الفروض، مما يشير لوجود فروق جوهرية في تصورات المهنيين حول دور مراقب الحسابات. تكشف الاستنتاجات عن فجوة بين القدرة والممارسة الفعلية وهي كالتالي:

١- فيما يتعلق بالفرض الأول: وافق المهنيون على أن المكاتب الكبار لديها القدرة والموارد لتعزيز الوضوح، لكنهم رفضوا بشدة أن هذه المكاتب تضغط فعلياً على الإدارة لتبسيط اللغة، كما وافقوا على أن التعقيد هو واقع مفروض بسبب طبيعة العملاء.

٢- فيما يتعلق بالفرض الثاني: يوجد اتفاق عام على أن مراقب الحسابات المتخصص لديه القدرة على ترجمة التعقيد، ويرفض المهنيون بشدة أن يكون التعقيد اللغوي حتمياً في الصناعات المعقدة، مما يضع مسؤولية التبسيط على عاتق مراقب الحسابات.

٣- فيما يتعلق بالفرض الثالث: يوجد إجماع عالٍ على أن طول مدة الارتباط يقلل من دافعية مراقب الحسابات لتحدي الإدارة بشأن التعقيد، ويؤدي لتراجع الاستقلالية.

٤- فيما يتعلق بالفرض الرابع: هناك انقسام حاد في التفسير؛ فالأكاديميين يفسرون الأتعاب كمقابل للمخاطر المرتبطة بالتعقيد، والممارسين (مراقبين ومديرين ماليين) يفسرونها كدليل على الجهد الإضافي لتحسين الوضوح والجودة.



٥- فيما يتعلق بالفروق بين الفئات الوظيفية:

- الأكاديميون هم المجموعة الأكثر تشكيكاً في دور المراجعة، لديهم أعلى إدراك لكل من الآثار الإيجابية والسلبية لخصائص المراجعة، وهم الأكثر ميلاً لربط الأتعا ب بالمخاطر بدلاً من الجهد المخصص للوضوح.

- مراقبو الحسابات والمديرون الماليون يميلون للدفاع عن دور المراجعة في تعزيز الوضوح، حيث يرون أن الأتعا المرتفعة تشير لجودة وجهد مخصص لتحسين قابلية القراءة.

- المحللون الماليون يمثلون الفئة الأقل اقتناعاً أو الأكثر حيادية، ولا يرون في الأتعا مؤشراً قوياً للحكم على قابلية القراءة أو التعقيد.

٥. ٢ التوصيات:

١- على مكاتب المراجعة الكبار إعادة تعريف دورها ليشمل مسؤولية واضحة وموثقة عن تقييم وتحسين قابلية قراءة الإفصاحات السردية في التقارير المتكاملة، وليس الاقتصار على دقة الأرقام والمخاطر.

٢- استغلال الموارد والخبرات المتخصصة لتقديم توصيات إجرائية ملموسة لتبسيط اللغة الفنية، خاصة في التقارير المتكاملة.

٣- على الجهات التنظيمية إصدار إرشادات ملزمة حول مقاييس قابلية قراءة النصوص السردية في التقارير المتكاملة مثل مؤشر (FOG)، وتضمينها ضمن متطلبات الجودة، لتشجيع الإدارة على الإيجاز والوضوح.

٤- ضرورة تطوير إرشادات مهنية واضحة تلزم مراقبي الحسابات بتضمين مسؤولية قابلية القراءة ضمن نطاق عملهم الفعلي لسد الفجوة بين الكفاءة والتطبيق.

٥- مراجعة القواعد المنظمة لمدة ارتباط مراقب الحسابات في مصر، أو تعزيز متطلبات المراجعة المشتركة للشركات الكبرى، لتقليل الآثار السلبية لتراجع الاستقلالية التي أقر بها المهنيون.

٦- على لجان المراجعة تضمين متطلبات واضحة في عقود المراجعة تنص على أن جهد المراجعة يشمل تقييم ومناقشة قابلية قراءة الإفصاحات السردية.

٧- على لجنة المراجعة العمل على تقريب وجهات النظر بين الإدارة ومراقبي الحسابات حول دور الأتعا؛ حيث يجب تخصيص جزء من الأتعا بوضوح للجهد المخصص للتحسين اللغوي والتحقق من الوضوح.

٥. ٣ المقترحات للبحوث المستقبلية:

- ١ - دور خصائص المراجعة الخارجية في تعزيز الترابط بين الإفصاحات المالية وغير المالية في التقارير المتكاملة بالشركات المصرية.
- ٢ - مقومات تطوير إطار مهني لخدمة التأكيد على قابلية قراءة التقارير المتكاملة: تحليل متطلبات المهارات والمسؤوليات لمراقبي الحسابات في مصر.
- ٣ - خصائص المراجعة الخارجية وتكلفة رأس المال: الدور الوسيط لقابلية قراءة التقارير المتكاملة في شركات البورصة المصرية.
- ٤ - أثر مدة ارتباط مراقب الحسابات على خصائص الإفصاح في التقارير المتكاملة: تقييم التوازن بين الخبرة المتراكمة وتراجع الاستقلالية في تحديد مستوى الوضوح.
- ٥ - تأثير أتعاب المراجعة على القيمة المعلوماتية للإفصاحات غير المالية: دراسة تطبيقية على التقارير المتكاملة في ضوء فرضيتي الجهد والمخاطر.



المراجع

المراجع العربية:

- الأباصيري، بسمة حسن محمد. (٢٠١٧). العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية. ١(١)، ٤٣٩ - ٤٧٣
- السواح، تامر إبراهيم. (٢٠١٩). أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٣(٣)، ٢٤٦ - ٣١٤
- بدوي، هبة الله عبد السلام. (٢٠١٧). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية. *مجلة الفكر المحاسبية*. كلية التجارة، جامعة عين شمس، ٢١(٥)، ١٦٠ - ٢١٢
- زعطوط، محمود محمد. (٢٠١٩). أثر الخصائص التشغيلية للشركات على العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*. كلية التجارة - جامعة الإسكندرية. ٣(١)، ١٩١ - ٢٦٣
- على، محمود أحمد أحمد. (٢٠١٥). دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة. *مجلة جامعة الإسكندرية للعلوم الإدارية*. ٥٢(٢)، ٢٩٤ - ٣٤٠
- علي، نيفين صلاح علي. (٢٠٢١). محددات قابلية التقرير المالي السنوي للقراءة وأثرها على تكاليف الوكالة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*. ٥(١)، ١ - ٦٨
- يونس، نجاة محمد مرعى. (٢٠١٨). أثر الإفصاح عن التقارير المتكاملة على ترشيد قرارات المستثمرين في بورصة الأوراق المالية المصرية: دراسة ميدانية. *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*. ٤٨(٤)، ١٥٣ - ٢٤٢

المراجع الأجنبية:

- Adams, C. A. (2015). The International Integrated Reporting Council: A call to action. *Critical Perspectives on Acct.* 27, 23-28. <http://dx.doi.org/10.1016/j.cpa.2014.07.001>
- Adams, S. and Simnett, R. (2011). Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-profit Sector. *Australian Accounting Review.* 21 (3), 292-301.
- Adhariani, D. and Du Toit, E. (2020). Readability of sustainability reports: Evidence from Indonesia. *Journal of Accounting in Emerging Economies.* 10 (4), 621-636. <https://doi.org/10.1108/JAEE-10-2019-0194>
- Agarwal, N., (2020). Integrated Reporting and the informativeness of Annual Reports. Does textual coherence matter?. Indian School of Business. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3607015> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3607015>
- Aymen, A., Sourour, B.S., Badreddine, M., (2018). The effect of annual report readability on financial analysts' behavior. *Journal of Economics, Finance and Accounting (JEFA).* 5(1), 26-37.
- Bayerlein, L. and Davidson, P. (2012). The influence of connotation on readability and obfuscation in Australian chairman addresses. *Managerial Auditing Journal.* 27 (2), 175-198. DOI 10.1108/02686901211189853
- Botosan, C. A. (1997). Disclosure Level and the Cost of Capital. *The Accounting Review.* 72(3). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2926>
- Caglio, A., Melloni, G., Perego, P., (2019). Informational Content and Assurance of Textual Disclosures: Evidence on Integrated Reporting. Forthcoming, *European Accounting Review.* SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3477366>
- Carey, P., & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality. *The Accounting Review.* 81(3), 653-676.
- Cavalli-Sforza V, Saddiki H, Nassiri N (2018). Arabic readability research: current state and future directions. *Procedia Computer Science.* 142,38-49.
- Chall, J. S. (1958). Readability: An appraisal of research and application. *Bureau of Educational Research.* Ohio State University, Columbus, OH.



- Chiang, S., Kleinman, G., & Lee, P. (2021). The effect of auditor industry specialization and board independence on the cash flow reporting classification choices under IFRS: Evidence from Taiwan. *International Journal of Accounting and Information Management*. 29(1), 147-168. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-07-2019-0084>
- Dalwai, T., Gopalakrishnan C., and Syeeda S., M. (2021). Annual report readability, agency costs, firm performance: An investigation of Oman's financial sector. *J. of Accounting in Emerging Economies*. 11(2), 247-277. DOI 10.1108/JAEE-06-2020-0142
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *J. of Accounting & Economics*. 3(3): 183-199. [https://doi.org/10.1016/0165-4101\(81\)90002-1](https://doi.org/10.1016/0165-4101(81)90002-1)
- DeFond, M. L., & Zhang, J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of Accounting and Economics*. 58(2-3), 275-326
- De Franco, G., MH Franco, W., and Yibin, Z. (2011). Accounting adjustments and the valuation of financial statement note information in 10-K filings. *The Accounting Review*. 86(5), 1577-1604. <https://doi.org/10.2308/accr-10094>
- Deshmukh, A., Zhao, X. (2020). Audit Quality and Readability of the Annual Reports. *International Journal of Strategic Decision Sciences (IJSDS)*. 11(1). DOI: 10.4018/IJSDS.2020010105
- de Villiers, C., Rinaldi, L., & Unerman, J. (2014). Integrated Reporting: Insights, gaps and an agenda for future research. *Accounting, Auditing & Accountability J.* 27(7), 1042-1067. DOI 10.1108/AAAJ-06-2014-1736
- Diab, A.A. & Abd-Elazim, S. I. (2018). Assurance of integrated reports: An exploratory study from Egypt. *مجلة الدراسات المالية والتجارية*. 28(2), 40-68.
- Dunn, K. A., and B. W. Mayhew. (2004). Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality. *Review of Accounting Studies*. 9, 35-58.
- du Toit, E. (2017). The readability of integrated reports. *Meditari Accountancy Research*. 25(4), 629-653.
- Eccles, R.G. and Armbruster, K. (2011). Integrated Reporting in the Cloud: Two Disruptive Ideas Combined. *IESE Insight*. 8(8), 13-20. DOI: 10.15581/002.ART-1890
- Fisher, R., Chris, J. V., S., and Glenn, R. (2020). Watch that tone: An investigation of the use and stylistic consequences of tone in corporate accountability disclosures. *Acctg, Auditing &*

- Accountability Journal*. 33(1), 77-105. DOI 10.1108/AAAJ-10-2016-2745
- Frank, R. (2011). Success Factors for Integrated Reporting: A Technical Perspective” in R. Eccles, B. Cheng and D. Saltzman (Eds). *The Landscape of Integrated Reporting: Reflections and Next Steps*. The President and Fellows of Harvard College, Cambridge, MA: 226-33.
- Free, C., Trotman, A. J., & Trotman, K. T. (2021). How audit committee chairs address information-processing barriers. *The Accounting Review*. 96(1), 147-169. <https://doi.org/10.2308/tar-2018-0379>
- Hall, J. E. C. (2021). *Emotional intelligence of directors and the effectiveness of board governance decision making behavioural processes in the Australian financial services sector*. Doctorate other than PhD Doctor of Business Administration. University of Southern Queensland. <https://doi.org/10.26192/1dkx-j290>.
- Haller, A., & Staden, C. V. (2014). The value added statement-an appropriate instrument for integrated reporting. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*. 27, 1190-1216.
- Hasan, M.M. (2020). Readability of narrative disclosures in 10-K reports: does managerial ability matter?. *European Accounting Review*. 29 (1), 147-168. <https://doi.org/10.1080/09638180.2018.1528169>
- Hassan, M., K., Bassam, A., A., and Samy, N., G. (2019). Readability, governance and performance: A test of the obfuscation hypothesis in Qatari listed firms. *Corporate Governance: International Journal of Business in Society*. 19(2), 270-298. DOI 10.1108/CG-05-2018-0182
- Hossain, M.F. and Siddiquee, M.M. (2008). Readability of management reviews in the annual reports of listed companies of Bangladesh. *SSRN Electronic Journal*. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1079695>
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2013). International <IR> framework.
- International Integrated Reporting Council (IIRC). (2021). The International <IR> Framework. <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>.
- Jarah, B., A., F., & Alshehadeh, AR., & Al-Zaqeba, M., A., & Al-Bataineh, F., A., & Al-khawaja, H., A. (2024). Review of the literature related to audit quality and integrated reporting quality



- in Jordanian companies. *Edelweiss Applied Science and Technology*. 8(6), 124-133. DOI: 10.55214/25768484.v8i6.2029
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the firm: Managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Financial Economics*. 3(4), 305-360.
- Kadous, H., Gaber, H. Sayed, R. (2022). Professional assurance of the integrated report. Empirical Study. *المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية* 36(4), 61-124.
- Karim, M. A., Sarkar, S. (2020). Auditors' quality, footnotes, and earnings persistence. *Managerial Finance*. 46 (2), 267-282.
- Kaya, C. T., Ergüden, A. E., & Sayar, A. R. Z. (2016). Essence of Integrated Reporting: A Holistic Framework for Sustainability and Value Creation. *International J. of Academic Research in Accounting, Finance & Mgt. Sciences*. 6, 29-34.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. 32(Supplement 1), 385-421. <https://doi.org/10.2308/ajpt-50350>
- Krishnan, J., and Yang, J., S., (1999). Auditor Industry Specialization and the Earnings Response Coefficient. SSRN: <https://ssrn.com/abstract=150591>
- Krishnan, G. V. (2003). Does Big 6 auditor industry expertise constrain earnings management?. *Acctg Horizons*. 17(supplement), 1-16.
- Li, F. (2008). Annual Report Readability, Current Earnings, and Earnings Persistence. *J. of Acctg and Economics*. 45(2-3), 221-247.
- Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. (2017). Earnings management and annual report readability. *J. of Accounting & Economics*. 63(1), 1-25. <https://doi.org/10.1016/j.jacceco.2016.09.002>
- Lodhia, S. (2015). Exploring the Transition to Integrated Reporting through a Practice Lens: An Australian Customer Owned Perspective. *J. of Business Ethics*. 129 (3), 585-598. DOI 10.1007/s10551-014-2194-8
- Lopes, A. P. (2018). Audit Quality and Earnings Management: Evidence from Portugal. *Athens J. of Business & Economics*. 4(2), 179-192. DOI: 10.30958/ajbe.4.2.4
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring readability in financial disclosures. *The J. of Finance*. 69(4), 1643-1671. DOI: 10.1111/jofi.12162
- Luo, J-H., Xue L., and Huayang C. (2018). Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of Accounting*

- Research*. 11(3), 187-212.
<https://doi.org/10.1016/j.cjar.2018.04.001>
- Melloni, G., Caglio, A., & Perego, P. (2017). Saying more with less? Disclosure conciseness, completeness and balance in Integrated Reports. *J. of Accounting & Public Policy*. 36(5), 339-355
- Misbahu, A. M., & Shittu, I. (2022). Board independence, audit effectiveness and the quality of reported earnings in the Nigerian consumer goods firms. *Gusau Journal of Accounting and Finance*. 3(3), 175-191. <https://doi.org/10.57233/gujaf.v3i3.188>, 28
- Mnif, Y.; Kchaou, J. (2023). Through the rhetoric art: CEO incentives in sustainability sensitive industries. *Meditari Accountancy Research*. 31 (3), 576-601. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-09-2021-1451>
- Myers, J., L. A. Myers, and T. C. Omer. (2003). Exploring the term of the auditor-client relationship and the quality of earnings: A case for mandatory auditor rotation?. *The Accounting Review*. 78 (July), 779-800.
- Oliveira, P., R., Miranda, G., J., Pereira, J., M. (2024). Does the readability of integrated reporting matter in fundraising and generating value?. *Revista Contemporânea de Contabilidade, Florianópolis*. 21, (55), 01-16. DOI: <https://doi.org/10.5007/2175-8069.2024.e100623>
- Oussii, A. A., & Boulila, N. (2021). Evidence on the relation between audit committee financial expertise and internal audit function effectiveness. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. 37(4), 659-676. <https://doi.org/10.1108/JEAS-04-2020-0041>
- Pivac, S., Tina, V., and Marko, C. (2017). Analysis of annual report disclosure quality for listed companies in transition countries. *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*. 30(1), 721-731. DOI: 10.1080/1331677X.2017.1311231
- Raimo, N., Vitolla, F., Minutiello, V. (2022). Readability of integrated reports: Evidence from worldwide adopters. *Corporate Social Responsibility Environment Management*. 29(3), 524-534. DOI: 10.1002/csr.2217
- Raman, S.A., Shaari, S.N.M. and Mahmud, N.M. (2012). Readability of chairman's statement in Malaysia. *Elixir Finance Management*. 50, 10262-10265.
- Raweh, N. A. M., Abdullah, A. A. H., Kamardin, H., & Malek, M. (2021). Industry expertise on audit committee and audit report timeliness. *Cogent Business & Management*. 8(1), 1-20. <https://doi.org/10.1080/23311975.2021.1920113>



- Roman, A., Mocanu, M., and Hoinaru, R. (2019). Disclosure Style and Its Determinants in Integrated Reports. *Sustainability*. 11, 1-16. doi:10.3390/su11071960.
- Saeedi, F., Salehi, M., Yaghoubi, N. (2023). The relationship between intellectual capital and audit report readability and audit report tone. *Journal of Economic and Administrative Sciences*. DOI 10.1108/JEAS-05-2023-0136
- Salehi, M., Daemi, A. and Akbari, F. (2020a). The effect of managerial ability on product market competition and corporate investment decisions: evidence from Iran. *J. of Islamic Acctg and Business Research*. 11 (1), 49-69. doi: 10.1108/JIABR-10-2016-0113.
- Salehi, M., Lari Dasht Bayaz, M., Mohammadi, S., Adibian, M.S. and Fahimifard, S.H. (2020b). Auditors' response to readability of financial statement notes. *Asian Review of Accounting*. 28 (3), 463-480, doi: 10.1108/ARA-03-2019-0066.
- Salehi, M., Daemi Gah, A., Akbari, F. and Naghshbandi, N. (2021). Does accounting details play an allocative role in predicting macroeconomic indicators? Evidence of Bayesian and classical econometrics in Iran. *International Journal of Organizational Analysis*. 29 (1), 194-219, doi: 10.1108/IJOA-10-2019-1902.
- Salehi, M., Dalwai, T. and Arianpoor, A. (2023). The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability. *Arab Gulf J. of Scientific Research*. 41 (2), 202-223. doi: 10.1108/AGJSR-08-2022-0152.
- Sawaya, C., Al Maalouf, N., J., Hanoun, R., Rakwi, M. (2025). Impact of auditor independence, expertise, and industry experience on financial reporting quality. *Asia Pacific Mgt. Review*. 30(1), 1-10. DOI: 10.1016/j.apmrv.2025.100357
- Schwarzkopf, D. L. (2007). Investors' attitudes toward source credibility. *Managerial Auditing Journal*. 22(1), 18-33.
- Simnett, R. and Huggins, A.L. 2015. Integrated Reporting and Assurance: Where Can Research Add Value?. *Sustainability Accounting, Mgt. & Policy J*. 6 (1), 29-53. <https://doi.org/10.1108/SAMPJ-09-2014-0053>
- Soroushyar, A. (2023). Auditor characteristics and the financial reporting quality: The moderating role of the client business strategy. *Asian Journal of Accounting Research*. 8(1), 27- 40. <https://doi.org/10.1108/AJAR-01-2022-0020>
- Spence, A. M. (1973). Job market signaling. *The Quarterly Journal of Economics*. 87(3), 355-374.

- Stent, W. and Dowler, T. (2015). Early Assessments of the Gap between Integrated Reporting and Current Corporate Reporting. *Meditari Accountancy Research*. 23 (1), 92-117. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2014-0026>
- Stone, G., Lodhia, S. (2019). Readability of integrated reports: an exploratory global study. *Acctg, Auditing & Accountability Journal*. 32(5),1532-1557. DOI 10.1108/AAAJ-10-2015-2275.
- Suchman, M. C. (1995). Managing legitimacy: Strategic and institutional approaches. *Academy of Management Review*. 20(3), 571-610
- Sun, Y., Xiaofeng, W., and Yingxin, Y. (2014). *Readability to Financial Report: A Comparative Study of Chinese and Foreign Countries*. Paper presented at IEEE 2014 Seventh International Joint Conference on Computational Sciences and Optimization, Beijing, China, July (4–6) :223–227. doi: 10.1109/CSO.2014.48.
- Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*. 8(2), 159-172.
- Uddin, N.; Chakraborty, V. (2022). An Investigation of the Readability of Sustainability Reports. *J. of Emerging Technologies in Acctg*. 19 (1), 69-78. <https://doi.org/10.2308/JETA-18-10-01-18>
- Velte, P. (2025). Audit Quality and Materiality Disclosure Quality in Integrated Reporting: The Moderating Effect of Carbon Assurance Quality. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management*. 32(3), 3785-3801. <https://doi.org/10.1002/csr.3153>
- Wang, L., Chen, X., Li, X., Tian, G. (2021). MD&A readability, auditor characteristics, and audit fees. *Accounting & Finance*. 61, 5025-5050. doi: 10.1111/acfi.12748
- Watts, R. L., & Zimmerman, J. L. (1983). Agency problems, auditing, and the theory of the firm: Some evidence. *The J. of Law & Economics*. 26(3),613-633. DOI: 10.1086/467051
- Worthington, J., S. (1977). The readability of footnotes to financial statements and how to improve them. *J. of Reading*. 20(6), 469-478.
- Xu., G. Fernando, G., Tam, K., Zhang, W. (2020). Financial Report Readability and Audit Fees: A Simultaneous Equation Approach. *Managerial Auditing J*. 35(3), 345-372. doi: 10.1108/MAJ-02-2019-2177.