

التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الأعمال المصرية

ملخص البحث

يهدف البحث إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة، وذلك للتحقق من مدى التشابه والاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، ومن خلال تحليل الدراسات السابقة تم اشتقاق ستة فروض للبحث وتم استخدام الأساليب الإحصائية اللامعلمية لاختبار فروض الدراسة، بالاعتماد على البرنامج الإحصائي SPSS 28، وباستقصاء آراء عينة مكونة من 94 من مراقبي الحسابات و110 من مستخدمي التقارير المالية.

توصلت الدراسة إلى هناك اتفاق بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوى المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير المراجعة مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير، كما أنه سيزيد من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، إلا أن سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد. وعلى النقيض، فإن هناك اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وجودة المراجعة وأتباع المراجعة، حيث يري مراقبو الحسابات أنها ستؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، في حين يري مستخدمو التقارير المالية عكس ذلك تماماً.

كما توصلت الدراسة إلى أن مراقبو الحسابات يرون أنها لن تؤثر على جودة المراجعة، في حين يري مستخدمو التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة لأنه سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والنقاضي ويزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، كما أنه يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً بالنسبة للمستخدمين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.

وأخيراً، توصلت الدراسة إلى أن مراقبو الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتباع المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، في حين يري مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتباع المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذها بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

الكلمات المفتاحية: أمور المراجعة الرئيسية، تصورات مراقبي الحسابات، تصورات مستخدمي التقارير المالية.

Potential effects of disclosure of key audit matters in the audit report on the Egyptian business environment

Abstract

The research aims to analyze the potential effects of applying the International Auditing Standard (IAS 701), which obliges auditors to disclose the key audit matters (KAM) in a separate paragraph in the audit report, in order to verify the extent of similarity and difference between their perceptions of both auditors and users of financial reports regarding the potential effects of disclosure of KAM on the informational content, the benefit of the audit report, the extent of the truthfulness and fairness of the financial statements, the responsibility of the auditor, the audit quality, the audit fees, and the audit report lag. By relying on the SPSS 28 statistical program, and by applied to a sample of 94 auditors and 110 users of financial reports.

The study concluded that there is an agreement between the perceptions of the auditors and users that the disclosure of KAM will increase the informational content and usefulness of the audit report, which improves user's decisions quality, and it will also increase the responsibility of the auditor towards the undiscovered material misstatements. However, it will increase the audit report lag because writing the new audit report will require more time and effort. On the contrary, there is a difference between the perceptions of auditors and users regarding the impact of disclosure of KAM on the perceptions of users regarding the truthfulness and fairness of the financial statements, audit quality and audit fees, as the auditors believe that it will negatively affect the perceptions of users regarding the extent of the truthfulness and fairness of the financial statements, while the users see the exact opposite. The study also concluded that the auditors believe that it will not affect the audit quality, while the users of the financial reports believe that the disclosure of KAM will improve the audit quality. Finally, the study found that auditors believe that disclosure of KAM will increase audit fees, while users believe that will not have an impact on audit fees.

Keywords: Key Audit Matters, auditors' perceptions, financial reports users' perceptions.

1- المقدمة

يعتبر تقرير المراجعة هو أداة التواصل بين مستخدمي التقارير المالية ومراقب الحسابات، ويعرض تقرير المراجعة رأي مراقب الحسابات بشأن مدى مصداقية القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي ونتائج العمليات والتدفقات النقدية للشركة بما يتوافق مع المعايير المطبقة. ولم يتغير شكل تقرير المرجع في منذ أربعينيات القرن الماضي حيث يأخذ شكل نموذج النجاح/الفشل Pass/Fail Model والذي يوضح فيه مراقب الحسابات مدي صدق وعدالة القوائم المالية في جميع النواحي المادية، وهذا أدى إلى انخفاض منفعة تقرير مراقب الحسابات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، وذلك بسبب أن تقرير مراقب الحسابات ينقل القليل من المعلومات التي حصل عليها مراقب الحسابات وقام بتقييمها أثناء عملية المراجعة، مما جعل مستخدمي التقارير المالية ينظرون في تقرير المراجعة الحالي فقط لتحديد ما إذا كان رأي مراقب الحسابات غير متحفظ (PCAOB, 2013). واستجابة لمطالب مستخدمي التقارير المالية لتطوير تقرير المراجعة وزيادة منفعة ليوأكب التغييرات الاقتصادية، قام واضعو المعايير والمنظمون في جميع أنحاء العالم مؤخرًا باعتماد تقرير المراجعة الموسع والذي يشتمل على بعض المعلومات الإضافية عن بعض قضايا المحاسبة أو المخاطر التي يوجهها مراقبو الحسابات أثناء المراجعة (Financial Reporting Council 2013; IAASB 2015; PCAOB 2017).

وفي الآونة الأخيرة أصبحت عمليات الشركات أكثر تعقيدًا وعالمية وزاد استخدام التقديرات في اعداد القوائم المالية مثل قياسات القيمة العادلة وأصبح مراقبو الحسابات يقومون بتنفيذ إجراءات تتضمن أحكامًا صعبة أو ذاتية أو معقدة، لكن تقرير المراجعة لا ينقل هذه المعلومات إلى المستثمرين (PCAOB, 2017)، لذلك اهتمت واضعي ومنظمي المعايير على مستوى العالم بتطوير وتغيير تقرير مراقب الحسابات وتبني تقارير المراجعة الموسعة بهدف زيادة منفعة وأهمية تقرير مراقب الحسابات والحد من عدم تماثل المعلومات¹ وتضييق فجوة التوقعات² بين مستخدمي

¹ يقصد بعدم تماثل المعلومات: حيازة بعض الأطراف (الداخلية أو الخارجية) على بعض المعلومات عن الشركة دون غيرهم بما يحقق لتلك الأطراف ميزة (معلوماتية و/أو وقتية) تسمح لهم بتحقيق أهدافهم الخاصة وتحقيق أرباح غير عادية أو تجنب خسائر من استثماراتهم (حماد وعلي، 2022).

² يقصد بفجوة التوقعات: الفرق بين ما يتوقع مستخدمي التقارير المالية الحصول عليه من معلومات من مراقب الحسابات، وبين ما يقدمه مراقب الحسابات بالفعل (Porter, 1993).

التقارير المالية ومراقبي الحسابات (Velte and Issa, 2019; Bédard et al., 2019)، وكانت أولى هذه المحاولات في فرنسا فمنذ عام 2003 طلب المجلس الأعلى للمراجعين القانونيين الفرنسي Haut Conseil des Commissaires aux Comptes تقريره عن مبررات التقييمات (JOA) Justifications of Assessments (HCCC, 2006).

وفي عام 2013 طلب معهد التقرير المالي (FRC) Financial Reporting Council من المحاسبين القانونيين (CPAs) توسيع محتوى تقارير المراجعة في المملكة المتحدة وإيرلندا بالإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية (Risks of Material Misstatement (RMM) في تقريرهم (FRC, 2013)، واستجابة للمطالب المستثمرين على مستوى العالم أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) معيار المراجعة الدولي (ISA 701) في عام 2015 وطالب مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters (KAM في تقريرهم (IAASB, 2015)، وكانت هذه هي المرة الأولى التي تظهر فيها أمور المراجعة الرئيسية في معايير المراجعة رسمياً (Zhi and Kang, 2021)، ومؤخراً في عام 2017، قام مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) في الولايات المتحدة بإصدار المعيار (AS 3101) وطالب مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة (Critical Audit Matters (CAM) (PCAOB, 2017).

وتتشابه معايير تقارير المراجعة الموسعة السابقة في أنها تهتم بتوسيع تقرير مراقب الحسابات بما يتجاوز نموذج النجاح/الفشل Pass/Fail Model التقليدي وتوفير مزيد من المعلومات في تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي التقارير المالية فيما يتعلق بأمور المراجعة الرئيسية أو الحرجة، إلا أن هناك بعض الاختلافات فيما يتعلق بمحتوى تقرير المراجعة والأمور التي يجب الإفصاح عنها في التقرير. حيث تهتم مبررات التقييمات (Justifications of Assessments (JOAs) بضرورة إفصاح مراقب الحسابات عن الأمور المهمة اللازمة لفهم القوائم المالية والتي تحتاج إلى تقدير وحكم شخصي مثل تنفيذ السياسات والتقدير المحاسبية الهامة وعناصر الرقابة الداخلية (Risks of Material Misstatement (RMMs). بينما تهتم مخاطر التحريفات الجوهرية (Risks of Material Misstatement (RMMs) بضرورة قيام مراقب الحسابات بالإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية التي تتطوي

على أخطاء جوهرية في نظم إدارة المخاطر والتي كان لها تأثير كبير على عملية المراجعة وتحديد الأهمية النسبية ونطاق عملية المراجعة (FRC, 2013). في حين تتناول أمور المراجعة الرئيسية (KAMs) Key Audit Matters تلك الأمور - وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات - التي كانت لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية خلال الفترة الحالية ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من الأمور التي يتم إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة (IAASB, 2015).

وأخيراً تتناول أمور المراجعة الحرجة (CAMs) Critical Audit Matters الأمور التي يتم إبلاغها أو المطلوب إبلاغها إلى لجنة المراجعة والتي: (1) تتعلق بالحسابات أو الإفصاحات الجوهرية في القوائم المالية؛ (2) تمثل تحدياً لمراقب الحسابات نظراً لكونها تحتاج أحكاماً شخصية أو معقدة من قبل مراقب الحسابات (PACOB, 2017). إن معايير أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters (KAMs) وأمور المراجعة الحرجة (CAMs) متشابهة إلى حد كبير في محتواها والغرض منها³، إلا أن اختلاف البيئات التنظيمية والقانونية والسوقية قد أدى إلى تباين ملحوظ في عدد وأنواع ومستوى التفاصيل في CAM، KAM (Minutti-Meza, 2021).

إن فهم طبيعة وقيود تقرير مراقب الحسابات سيكون مفيداً لمستخدمي التقارير المالية، حيث يقوم المراجعون بدور مهم في زيادة جودة التقارير المالية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية في أسواق رأس المال (Brown and Trainor, 2014). وقد انتقد مستخدمي التقارير المالية تقارير مراقبي الحسابات في أعقاب الأزمة المالية العالمية 2008-2009 نتيجة لزيادة عدم تماثل المعلومات وتضارب المصالح بين المديرين ومراقبي الحسابات والمستثمرين وغيرهم من مستخدمي التقارير المالية مما أدى إلى وجود فجوة في التوقعات (Velte and Issa, 2019). ومن المتوقع أن يسهم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وما تتضمنه من معلومات حول مخاطر التحريف في الحد من عدم تماثل المعلومات وتحسين بيئة المعلومات في أسواق رأس المال (Zhi and Kang, 2021)، وتزيد من ثقتهم في التقارير المالية (Rautiainen et al., 2021).

³ نظراً لتشابه غرض ومحتوي كل من أمور المراجعة الرئيسية (KAMs) Key Audit Matters وأمور المراجعة الحرجة (CAMs) Critical Audit Matters، ونظراً لأننا نتطبق معايير المراجعة الدولية في مصر ولأغراض هذه الدراسة فسيتم استخدام مصطلح أمور المراجعة الرئيسية في باقي الدراسة للإشارة إلى كل من أمور المراجعة الرئيسية (KAMs) وأمور المراجعة الحرجة (CAMs).

حيث تهدف التقارير الموسعة إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للمستخدمين وزيادة فائدة رأى مراقب الحسابات وتعزيز التواصل بين مستخدمي التقارير المالية ومراقبي الحسابات والإدارة وإيجاد حوار أكثر انفتاحًا بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية (Minutti-Meza, 2021). كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يعيق السلوك الانتهازي للإدارة ويقلل من مخاطر انخفاض أسعار الأسهم المفاجئ (Zhi and Kang, 2021). وعلى النقيض، فإنه لا يُنظر دائمًا إلى أمور المراجعة الرئيسية على أنها تضيف قيمة إلى مستخدمي تقارير المراجعة وتزيد من جودة المراجعة⁴ Audit Quality (Rautiainen et al., 2021)، حيث أكد بعض المعلقين على المعيار الأمريكي (AS 3101) أن تضمين أمور المراجعة الرئيسية لن يوفر معلومات مفيدة للمستخدمين، وأنها قد تكون تكرارًا لإفصاح الشركة وقد ينتج عنها الإفصاح عن معلومات غير مطلوب الإفصاح عنها وهذا قد يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة⁵ Audit Fees وتأخر تقرير المراجعة⁶ Audit Report Lag (PCAOB, 2017).

2- مشكلة البحث

استجابة لمخاوف مستخدمي التقارير المالية بشأن انخفاض المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة فقد قامت عديد من المنظمات والهيئات المهنية بإصدار معايير جديدة بهدف تحسين محتوى ومضمون تقرير المراجعة، لعل من أهمها أصدر مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) الدولي (ISA 701) في عام 2015 وطالب مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (Key Audit Matters (KAM في تقريرهم اعتبارًا من ديسمبر 2016 (IAASB, 2016) (2015)، وعلى الرغم من أننا نتطبق معايير المراجعة الدولية في مصر إلا أن تقرير المراجعة في مصر لازال يأخذ الشكل التقليدي، وهذا ما دفعنا للتحقق من التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور

⁴ لا يوجد تعريف واحد متفق عليه لجودة المراجعة Audit Quality ويمكن تعريفها وفقًا لـ (De Angelo, 1981) على أنها احتمال قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والخلل الموجود في النظام المحاسبي لدي منشأة العميل والتقرير عنه.

⁵ يقصد بأتعاب المراجعة Audit Fees: المقابل المادي الذي يحصل عليه مكتب المحاسبة والمراجعة نظير قيامه بعملية المراجعة السنوية للقوائم المالية التاريخية الكاملة للعميل (Yuniarti, 2011).

⁶ يقصد بتأخر تقرير المراجعة Audit Report Lag: الفترة الزمنية المحصورة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم مراقب الحسابات لتقريره (Aljaaidi et al. 2015).

المراجعة الرئيسية على تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن مسؤولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتعب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، ونظرًا لأن معظم الدراسات كانت في الولايات المتحدة وغيرها من الدول المتقدمة، وهناك ندرة في الدراسات السابقة التي تناولت أمور المراجعة الرئيسية في الدول النامية وخاصة مصر، ويرجع ذلك إلى حداثة المعيار وعدم تطبيقه في عدد من الدول النامية والتي لازالت تطبق نموذج تقرير المراجعة التقليدي، كما هو الوضع في مصر، ونتيجة لما سبق، فإن هذا البحث يسعى لسد هذه الفجوة البحثية، وتتمثل مشكلة البحث الأساسية في الإجابة على التساؤلات الآتية:

- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟
- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تصورات مستخدمي التقارير المالية عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟
- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن مسؤولية مراقب الحسابات بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟
- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن جودة المراجعة بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟
- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن أتعب المراجعة بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟
- هل تختلف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأخر تقرير المراجعة بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟

3- هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة،

وذلك للتحقق من جدوى تطبيق هذا المعيار في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك من خلال تحليل مدى التشابه والاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة.

4- أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية هذه الدراسة في أنها تتناول أحد أهم مدخلات عملية اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية وهو تقرير مراقب الحسابات، حيث تهدف الدراسة إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتغير محتوى تقرير مراقب الحسابات وإضافة فقرة مستقلة لأمر المراجعة الرئيسية. لذلك تتمثل أهمية البحث في بُعدين هما، الأهمية العلمية، والأهمية العملية. فبالنسبة للأهمية العلمية، تظهر أهمية البحث في كونه يقدم تحليلاً للبيئة المصرية التي لا يمكن تعميم نتائج البحوث في الدول الأخرى عليها، حيث تركز معظم الدراسات الحالية على تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في أمريكا وغيرها من الدول المتقدمة، وذلك على الرغم من وجود عديد من الاختلافات القائمة بين الدول النامية والمتقدمة من حيث العوامل البيئية والقيم المجتمعية السائدة.

أما فيما يتعلق بالأهمية العملية، فإن هذا البحث يستمد أهميته العملية من منفعته لكل من المستثمرين، والجهات التنظيمية وواضعي المعايير، وسوق رأس المال وغيرهم من أصحاب المصلحة في مصر، وغيرها من الدول النامية التي تتشابه بيئة الأعمال فيها مع بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال التحليل الذي سيقدمه الباحث لتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة وتأثيرها أيضا على المسؤولية المهنية والقانونية لمراقب الحسابات وتأثيرها على جودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، الأمر الذي يمكن مستخدمي التقارير المالية من فهم الشكل الجديد لتقرير مراقب الحسابات والاستفادة من المنافع التي يوفرها وتجنب مساوئ سوء الفهم لمحتوي والغرض من الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، كما أنه يساعد الجهات التنظيمية وواضعي المعايير عند تبني المعيار الجديد بما يحقق أقصى منافع مرجوه من تطبيقه ويحد من سلبياته.

ويتمثل الدافع الرئيسي للبحث في أنه إثراء للبحث المحاسبي، حيث يعد امتداد لمجموعة الدراسات التي اهتمت بزيادة منفعة وفائدة مخرجات عملية المراجعة وهو تقرير مراقب الحسابات، وهذا ما دفعنا لتحليل التأثيرات المحتملة لتطوير وتغيير تقرير مراقب الحسابات بهدف زيادة منفعته لمستخدمي التقارير المالية، حيث يتوقع أن يؤثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات على عديد من الجوانب الهامة لكلا الطرفين مراقب الحسابات وكذلك مستخدمي التقارير المالية وذلك من خلال تأثيره على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة وتأثيرها أيضا على مسئولية مراقب الحسابات وتأثيرها على جودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة.

5- حدود البحث

يتناول هذا البحث تحليل التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، من حيث تأثيرها على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتباع المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، ومن ثم يخرج عن نطاق البحث تأثيرها على قرارات الاستثمار أو تأثيرها على أسعار الأسهم أو قرارات المستثمرين وغيرها من القرارات الاقتصادية، كما أن قابلية البحث للتعميم مشروطة بضوابط منهجيته المستخدمة وضوابط اختيار مجتمع وعينة الدراسة.

6- خطة البحث

في ضوء مشكلة البحث وتحقيقاً لهدفه، سوف يستكمل البحث كالتالي:

6-1 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات.

6-2 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة.

6-3 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تأخر تقرير المراجعة.

6-4 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتباع المراجعة.

6-5 الدراسة الميدانية.

6-6 النتائج والاستنتاجات والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

6-1 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة

ومسئولية مراقب الحسابات

ان تقرير المراجعة التقليدي النمطي المختصر الحالي لا يعكس الاختلافات بين حالات المراجعة المختلفة، حيث أنه متشابه تقريبًا بالنسبة لجميع الشركات مما يقلل من ملائمته وأهميته بالنسبة للمستخدمين المعنيين بأمر العميل محل المراجعة، كما أن تقرير المراجعة بوضعه الحالي لا يلائم بيئة إعداد التقارير المالية في الوقت الراهن والتي تتسم بالتعقيد وتعتمد على الأحكام الشخصية والتقديرية في الكثير من جوانبها الهامة، هذا فضلاً عن أن الأزمة المالية العالمية كشفت عن أن هناك الكثير من المشاكل التي تواجه عملية المراجعة ومنتجها النهائي، حيث فشل تقرير المراجعة في تقديم إنذارات مبكرة بخصوص المخاطر المحتملة وقدرة الشركة على الاستمرار (عبد العال، 2020). كما أبرزت الأزمة المالية العالمية مدي أهمية وجود عمليات مراجعة مستقلة ذات جودة مرتفعة، حيث يعتمد مستخدمي التقارير المالية عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية والائتمانية على رأي مراقب الحسابات في تقرير المراجعة عن مدي صدق وعدالة القوائم المالية في التعبير عن المركز المالي للشركات ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية، إلا أن محتوى النموذج التقليدي لتقرير المراجعة يختلف بشكل طفيف بشدة بين الشركات ولا يقدم أي معلومات إضافية لمستخدمي التقارير المالية حول عملية المراجعة والمخاطر التي تعامل معها مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة، وهذا أثر سلبيًا على منفعة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية، مما جعل مستخدمي التقارير المالية يرجعون إلى تقرير المراجعة الحالي فقط لتحقيق مما إذا كان رأي مراقب الحسابات غير متحفظ أم لا.

وقد أدت الأزمات المالية والفضائح المحاسبية وافلاس عديد من الشركات العالمية إلى التشكيك في دور مراقب الحسابات ومدى ملاءمة تقارير المراجعة، حيث أن معظم الشركات المفلسة كان رأي مراقب الحسابات غير متحفظ في تقريره بالنسبة لها (Ciğer et al. 2019). ونتيجة لما سبق، فقد قامت عديد من المنظمات المهنية (IAASB 2013; Financial Reporting Council 2013; PCAOB 2017; 2015) بإصدار مجموعة من المعايير التي تهدف إلى تحسين هيكل ومحتوي تقرير المراجعة لزيادة منفعته بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية وذلك نتيجة للعديد من الأسباب لعل من أهمها: (1) فقدان الثقة في أسواق رأس المال العالمية في أعقاب الأزمة المالية لعام 2008 والتشكيك بشكل متزايد في مصداقية مراقبي الحسابات. (2) وجود فجوة توقعات بين ما يرغب فيه

المستخدمين من معلومات وما يقدمه تقرير المراجعة من معلومات. (3) إدراك المنظمون وواضعو المعايير عجز تقرير المراجعة التقليدي عن توضيح أن القوائم المالية تتوافق مع معايير المحاسبة (Minutti-Meza, 2021). ويرى بعض المستثمرين أن أمور المراجعة الرئيسية ستساعدهم في تحليل وتسعير المخاطر والتركيز على المجالات التي تستحق المزيد من الاهتمام في القوائم المالية، فضلا عن تحسين كفاءة المستثمرين في فهم القوائم المالية بما يمكنهم من تقييم وتخصيص رأس المال بشكل أفضل ويساعدهم في اتخاذ القرارات الاستثمارية الرشيدة (PCAOB, 2017).

كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكن أن يساعد المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية على فهم القوائم المالية بشكل أفضل والتركيز على عناصر القوائم المالية التي تمثل تحدياً بالنسبة لمراقب الحسابات، كما أن زيادة حجم المعلومات المفصّل عنها يسهم في الحد من مستوى عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة والمستثمرين مما يسهم في التخصيص الكفء لرأس المال (PACOB, 2013). ويهتم مستخدمي التقارير المالية بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لأنها تشير إلى وجود بعض البنود في القوائم المالية يصعب مراجعتها وتحتاج إلى قيام مراقب الحسابات بإصدار أحكام ذاتية حول مدى ملاءمة قرارات الإفصاح الخاصة بالإدارة (Bentley et al., 2021). وعلى الرغم مما سبق فإن جودة التقارير المالية لن تتأثر بالإصلاحات التنظيمية الجديدة في تقرير مراقب الحسابات إذا لم يتغير سلوك الإدارة أو مراقب الحسابات نتيجة لتلك التغييرات (Reid et al., 2019).

بالإضافة إلى ما سبق، فإن تقارير المراجعة التقليدية لا توفر معلومات كافية لمستخدمي التقارير المالية مما يؤدي إلى وجود فجوة معلومات كبيرة بين احتياجات المستخدمين وما هو متاح في التقارير، وهذا ما انتقده المستخدمين اثناء الأزمة المالية العالمية في عام 2008، ويعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أحد أهم الإجراءات التي تم تطبيقها لتضييق فجوة المعلومات⁷ وتقليل عدم تماثل المعلومات، حيث أنه لم يتم الإفصاح عن معلومات مخاطر الشركة في تقارير المراجعة من قبل (آل عباس، 2021; Zhi and Kang, 2021). وعلى الرغم من ذلك وجد Coram and Wang (2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على فجوة التوقعات.

⁷ يقصد بفجوة المعلومات: الفرق بين يحتاجه مستخدمي التقارير المالية من معلومات وبين المعلومات المفصّل عنها في التقارير المالية بما فيها تقرير مراقب الحسابات (عبدالعال، 2020).

ويؤدي الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية إلى بروز المخاطر لمستخدمي التقارير المالية ويسهل عليهم دمج هذه المعلومات في قراراتهم إلا أن ذلك يتوقف على مدى تطور المستثمرين وقدرة الإدارة على تلبية توقعاتهم بشأن الأرباح (Carver and Trinkle, 2017; Ozlanski, 2019). وعلى الرغم من ذلك، فإن مستوى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يتحدد في ضوء تصورات مراقب الحسابات عند المفاضلة الاقتصادية بين مخاطر التقاضي وفقدان السمعة من ناحية والتكلفة المتوقعة في حالة فقد العميل من ناحية أخرى، كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يساء استخدامه قبل مستخدمي التقارير المالية حيث أنهم قد يعتبرونها تحفظات أو شكوك من قبل مراقب الحسابات على الرغم من إصدارهم رأي غير متحفظ في تقرير المراجعة (إبراهيم، 2021).

وقد تناولت عديد من الدراسات التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث توصل Zhi and Kang (2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحد من مخاطر انهيار أسعار الأسهم من خلال زيادة جودة المراجعة والضغط على الإدارة للحد من سلوكها الانتهازي خوفاً من إفصاح مراقب الحسابات في تقريره مما يحد من تراكم الاخبار السيئة المتعلقة بالمخاطر والتي لم يكن يتم الإفصاح عنها وهذا يؤدي إلى تحسين بيئة المعلومات للمستثمرين ويخفف من عدم تماثل المعلومات مما يحسن من حوكمة الشركات ويحقق الاستقرار في سوق رأس المال. كما توصل Kang (2019) إلى أن الإفصاح الإضافي عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل أعضاء لجنة المراجعة ذوي الخبرة المرتفعة يساءلون الإدارة أسئلة أكثر تحدياً بهدف حماية المستثمرين غير المتطورين وذلك بدعم جهود المنظمين وواضعي المعايير في التحرك الحالي نحو توسيع تقرير المراجعة ليشمل أمور المراجعة الرئيسية.

ويري Gutierrez et al. (2018) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على فائدة تقرير المراجعة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات، ويقلل من ردود الفعل العاطفية السلبية مما يخفض من مسئولية مراقب الحسابات المقدر (Pratoomsuwan and Yolrabil, 2020). كما توصل (رمضان، 2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية له تأثير معنوي على قرار الاستثمار في الأسهم. ومن ناحية أخرى، توصل (عبد السميع، 2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من القيمة المعلوماتية والاتصالية لتقرير المراجعة. وعلى النقيض يرى Boonyanet

and Promsen (2018) أن أمور المراجعة الرئيسية لن تضيف قيمة معلوماتية بالنسبة للمستثمرين.

أما بالنسبة لتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات المستثمرين، فقد وجد Ozlanski (2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحد من تصورات المستثمرين غير المحترفين بشأن مصداقية التقارير المالية إذا كانت المعلومات التي تناولتها أمور المراجعة الرئيسية تحكمها معايير محاسبية غير دقيقة. كما وجد Rapley et al. (2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر سلباً على تصورات المستثمرين بشأن مخاطر التحريف الجوهرية ومصداقية الإدارة. ويشير Austin and Williams (2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية بشأن سلسلة الكتل Blockchain يؤثر على أحكام المستثمرين غير المحترفين حيث يجعلهم يخفضون من استثماراتهم. كما توصل Christensen et al. (2014) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية المرتبطة بتقديرات القيمة العادلة غير المؤكدة تجعل المستثمرين غير المحترفين أكثر عرضة لتغيير قرارهم الاستثماري والتوقف عن الاستثمار بالمقارنة بـ (1) المستثمرين الذين يتلقون تقرير المراجعة التقليدي (تأثير المعلومات). أو (2) المستثمرين الذين يتلقون نفس المعلومات التي تقدمها أمور المراجعة الرئيسية ولكن في تقرير الإدارة وليس تقرير مراقب الحسابات (تأثير مصداقية مصدر المعلومات)، كما توصلت الدراسة إلى أن تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية يقل عندما يقدم مراقب الحسابات فقرة تليها تقدم حل لأمر المراجعة الرئيسية.

أما فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على مسؤولية مراقب الحسابات، فقد توصل (Brasel et al., 2016; Brown et al., 2020) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات حيث يرى المحلفون أن التحريفات الاحتمالية غير المكتشفة كانت أكثر توقعاً لمستخدمي التقارير المالية، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الحسابات المرتبطة بأمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الحسابات أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية. ولكن يجب ملاحظة أنه لكي يؤثر التغيير الذي حدث في تقرير مراقب الحسابات على تصورات المستثمرين فيجب توافر ثلاثة عوامل (1)

يجب أن يوفر التقرير معلومات إضافية غير الموجودة في التقارير الأخرى. (2) يجب أن تكون هذه المعلومات الإضافية مؤثرة في اتخاذ القرارات الاستثمارية. (3) يجب أن تصحح المعلومات الإضافية عن المخاطر المتبقية التي ربما لم تتم معالجتها بشكلٍ كافٍ أثناء عملية المراجعة (Minutti- Meza, 2021).

أما فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على قابلية تقرير المراجعة للقراءة، فقد توصل (Carver and Trinkle (2017) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر سلبياً على قابلية تقرير المراجعة للقراءة بالنسبة للمستثمرين غير المحترفين، كما أنه يقلل من تصوراتهم بشأن مصداقية التقارير المالية عند تلبية توقعاتهم بشأن الأرباح، مما يعني أن إدراج أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يمكن أن يكون له تأثير سلبي على آراء المستثمرين بشأن الإدارة، حتى مع تأكيدات مراقب الحسابات بأن الخيارات المحاسبية للإدارة تتوافق مع مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً. كما توصل (Pinto et al. (2020 إلى أن احتمالية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تزداد عند تبني معايير محاسبية قائمة على القواعد لأنها تكون أكثر دقة، إلا أن ذلك يؤثر سلبياً على سهولة قراءة تقارير المراجعة. وعلى النقيض توصل (Marques et al. (2021 إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في البرازيل يحسن من سهولة قراءة وفهم تقارير المراجعة، مما يسهم في زيادة المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة في اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.

أما فيما يتعلق بتأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على قرارات المديرين، فإن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يؤثر على قرارات المديرين التشغيلية، حيث يتجنب المديرين الإفصاح عن المعلومات التي تفوق تكاليفها منافعها، لذلك يقوم المديرين بحجب المعلومات غير المواتية لتجنب ردود الفعل المكلفة من الأطراف الخارجية، مثل المستثمرين ومراقبي الحسابات والعملاء، وهذا قد يدفع المديرين لتغيير قراراتهم التشغيلية لتجنب زيادة تكاليف إعداد التقارير المالية، وهذا هو السبب الذي يجعل الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية مكلفاً بالنسبة للمديرين حيث أنه قد يؤدي إلى انخفاض ثقة المستثمرين وتقييم السوق أو زيادة أتعاب المراجعة نتيجة زيادة مسؤولية مراقب الحسابات (Bentley et al., 2021). كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يعيق السلوك الانتهازي للإدارة ويقلل من مخاطر انخفاض أسعار الأسهم المفاجئ وذلك من خلال

أميرين (1) قد يختار مراقبي الحسابات الإفصاح عن معلومات أكثر تفصيلاً عن المخاطر في تقرير مراقب الحسابات لتجنب المسؤولية القانونية الإضافية الناجمة عن الإفصاح عن مسائل المراجعة الرئيسية والتي تتطلب منهم بذل مزيد من الجهود أثناء عملية المراجعة للحصول على أدلة مراجعة أكثر كفاية وملاءمة. (2) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يضغط على الإدارة ويقيد سلوكها الانتهازي خوفاً من الإفصاح عن المعلومات المثيرة للجدل (Zhi and Kang, 2021).

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن هناك اختلاف بين الدراسات السابقة حول التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ففي حين يرى (Gutierrez et al., 2018) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على فائدة تقرير المراجعة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات، فإن (Boonyanet and Promsen, 2018) يرى أن أمور المراجعة الرئيسية لن تضيف قيمة معلوماتية بالنسبة للمستثمرين. ومن ناحية أخرى، وجد (Rapley et al., 2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر سلباً على تصورات المستثمرين بشأن مخاطر التحريف الجوهري ومصداقية الإدارة، وعلى النقيض، يرى (Ozlanski, 2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحد من التصورات السلبية للمستثمرين غير المحترفين بشأن مصداقية التقارير المالية. ومن ناحية ثالثة، يرى البعض (موسي، 2021؛ Reid et al., 2016; Gimbar et al., 2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من مسؤولية مراقب الحسابات مما يدفعه لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصوح عنها. وعلى النقيض، يرى البعض الأخر (Kachelmeier et al., 2020; Vinson et al., 2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات إذا تم لاحقاً اكتشاف تحريف في عناصر القوائم المالية التي تتناولها أمور المراجعة الرئيسية.

ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة، ونظراً لأنه لم يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، هذا فضلاً عن عدم وجود دراسات تناولت تحليل مدى اتفاق أو اختلاف وجهة نظر كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة ومدى مصداقية وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات في بيئة الممارسة المصرية على حد علم الباحث. كما إن اتجاهات وتصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن الإفصاح عن أمور

المراجعة الرئيسية تختلف من دولة إلى أخرى نتيجة لاختلاف الثقافة المالية وإدراك مستخدمي التقارير المالية لدور مراقب الحسابات بين المجتمعات المختلفة، لذلك فإن ردود فعل مستخدمي التقارير المالية تجاه التحول إلى نموذج تقرير المراجعة الجديد قد تختلف في الدول المتقدمة عن الدول الأقل تقدمًا (إبراهيم، 2021). ونتيجة لما سبق فإنه تم صياغة الفروض الثلاثة الأولى للبحث للتحقق من مدي وجود اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة ومدى مصداقية وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويمكن صياغة الفروض الثلاثة الأولى للبحث في صورة الفرض البديل على النحو التالي:

H₁: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

H₂: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدي صدق وعدالة القوائم المالية إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

H₃: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسؤولية مراقب الحسابات إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

6-2 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة

إن الهدف من التقارير الموسعة وزيادة الإفصاح في تقرير المراجعة هو تحسين فهم المستثمرين لعملية المراجعة وزيادة قدرتهم في الإشراف على مراقب الحسابات مما يحسن من جودة المراجعة، كما أن زيادة الإفصاح في تقرير المراجعة تزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والنقاضي مما يحفز لزيادة جودة المراجعة (Gutierrez et al. 2018)، وذلك من خلال زيادة إجراءات المراجعة مما يقلل من حالات فشل المراجعة (Gimbar et al. 2016). وقد أشار العديد من المستثمرين المعلقين على المعيار الأمريكي (AS 3101) أن المعلومات الإضافية في تقرير مراقب الحسابات ستوفر المزيد من الشفافية للقوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات كما أن تقييم مراقب الحسابات لمخاطر التحريف الجوهرية في القوائم المالية قد تؤثر أيضًا على كيفية نظر المستثمر إلى مخاطر الاستثمار في الشركة وهذا يجعل المنافسة تزداد بين مراقبي الحسابات لزيادة جودة المراجعة (PCAOB., 2013).

كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحًا بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، حيث أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، كما ستقوم لجان المراجعة بالتركيز على أمور المراجعة الرئيسية التي تم الإفصاح عنها وتقييم مدى كفاية الإفصاح عنها وذلك سيدفع الإدارة نحو تحسين جودة إفصاحها لأنها على علم بأن أمور المراجعة الرئيسية ستكون محل تركيز كل من مراقب الحسابات ولجان المراجعة وهذا سيؤدي في النهاية إلى تحسين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية (PCAOB., 2017). وهذا يعنى أن المعيار الجديد سيدفع من السلوك الانتهازي للإدارة من خلال زيادة جودة المراجعة والضغط على الإدارة للحد من سلوكها الانتهازي خوفًا من إفصاح مراقب الحسابات في تقريره وهذا سيدفع من مخاطر انهيار أسعار الأسهم الناتجة عن تراكم الأخبار السيئة المتعلقة بالمخاطر والتي لم يكن يتم الإفصاح عنها (Zhi and Kang, 2021). كما يجب أن يساعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية للمستثمرين في تقييم مصداقية القوائم المالية وجودة المراجعة من خلال فهم أنواع المخاطر التي تعامل معها مراقب الحسابات في معالجة مجالات المراجعة الصعبة أو الذاتية أو المعقدة، والتي ينبغي أن تسمح لهم بفهم أعمق وأكثر دقة (PCAOB., 2017).

كما توصل Zeng et al. (2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أدى إلى زيادة جودة المراجعة في الصين. ويشير Wu et al. (2019) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من جودة المعلومات التي تم مراجعتها، لأن إفصاح مراقبي الحسابات عن مخاطر التحريف الجوهري يعنى أنهم أخذوا هذه المخاطر بعين الاعتبار أثناء تخطيط وأداء المراجعة، مما يحسن من جودة المعلومات المفصوح عنها. كما توصل Rapley et al. (2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من احتمالية الاستثمار بالمقارنة بعدم قيام مراقب الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أنه وجد أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر إيجابيًا على تصورات المستثمرين بشأن جودة المراجعة وهذا التأثير الإيجابي يحد من تأثير أمور المراجعة الرئيسية على نوايا الاستثمار.

وعلى النقيض، يؤكد معهد التقرير المالي FRC على أن المتطلبات الجديدة تحاول جعل عمل مراقب الحسابات أكثر شفافية ولكنها لا تؤثر على العمل الأساسي الذي يقوم به مراقبو الحسابات بموجب معايير المراجعة الحالية، كما أن زيادة الإفصاح في تقرير المراجعة قد يؤدي إلى زيادة فجوة التوقعات مما يؤثر سلبًا على جودة المراجعة (Gutierrez et al. 2018). ولكي تزيد التقارير الموسعة من جودة المراجعة فيجب أن تكون تكلفة زيادة جودة المراجعة أقل من التكلفة الحدية المتوقعة للنقاضي والمخاوف المتعلقة بالسمعة بالنسبة لمراقبي الحسابات (Minutti-Meza, 2021). وتشير نتائج استطلاع الرأي الذي قام به (Daugherty et al. 2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ليس له تأثير على جودة وفاعلية المراجعة واستقلال مراقب الحسابات وهذا ما دفع المشاركين في استطلاع الرأي إلى التساؤل عن القيمة التي ستعود عليهم لتبرير الزيادة في التكاليف الناتج عن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.

وبالإضافة إلى ما سبق، فقد توصلت عديد من الدراسات السابقة إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لم يؤثر على جودة المراجعة (Al-mulla and Bradbury, 2018; Bédard et al., 2019; Liao et al., 2019; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020; Rautiainen et al., 2021). حيث قام (Rautiainen et al. 2021) باستطلاع رأي مراقبي الحسابات في فنلندا بشأن أثر تطبيق أمور المراجعة الرئيسية على جودة وكفاءة عملية المراجعة، وتشير نتائج الاستطلاع أنه على الرغم من أن مراقبي الحسابات يرون أن تطبيق أمور المراجعة الرئيسية لا يؤدي إلى تحسين جودة المراجعة، إلا أنه يحسن من كفاءة وفاعلية عملية المراجعة من خلال زيادة التعاون بين مراقبي الحسابات والمديرين، كما أنه لا يؤثر على عبء العمل الذي يقوم به مراقب الحسابات كثيرًا، حيث أن زيادة عبء العمل قد يؤدي إلى انخفاض جودة وكفاءة عملية المراجعة، لذلك يتعين على مراقب الحسابات أن يوازن بين الفعالية ومخاطر المراجعة والحفاظ على عبء العمل عند مستوى مقبول.

كما توصل (Al-mulla and Bradbury 2018) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على جودة المراجعة في نيوزيلندا. وفي فرنسا لم يجد (Bédard et al. 2019) دليل على أن الإفصاح عن مبررات التقييمات (JOAs) Justifications of Assessments في تقارير المراجعة الموسعة يؤثر تأثير معنوي على جودة المراجعة. كما وجد (Kitiwong and

Sarapaivanich (2020) أدلة ضعيفة على وجود تحسن في جودة المراجعة في تايلاند بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث وجد أن عدد أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها لا يرتبط بجودة المراجعة ولا يعد إشارة إعلامية لمستوى مخاطر التحريف الجوهري للشركة. وأخيراً، لم يجد Liao et al. (2019) دليلاً على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في هونج كونج يؤثر على جودة المراجعة، وتدعم هذه النتائج مطالب بعض المستثمرين في ضرورة توفير معلومات إضافية أكثر تحديداً في تقرير مراقب الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يوجد اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فترة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات على جودة المراجعة، حيث كانت وجهة النظر الأولى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة، حيث وجد Wu et al. (2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من جودة معلومات التقارير المالية لأن إفصاح مراقبي الحسابات عن مخاطر التحريف الجوهري يعنى أنهم أخذوا هذه المخاطر بعين الاعتبار أثناء تخطيط وأداء المراجعة، كما وجد Rapley et al. (2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر إيجابياً على تصورات المستثمرين بشأن جودة المراجعة. حيث أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة وجودة التقارير المالية، هذا فضلاً عن زيادة مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم (PCAOB., 2017)، وهذا يضغط على الإدارة للحد من سلوكها الانتهازي خوفاً من إفصاح مراقب الحسابات في تقريره (Zhi and Kang, 2021).

وعلى النقيض، فإن وجهة النظر الأخرى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على جودة المراجعة، لأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على العمل الأساسي الذي يقوم به مراقب الحسابات (Gutierrez et al. 2018). كما تشير نتائج استطلاع الرأي الذي قام به Daugherty et al. (2021) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ليس له تأثير على جودة وفاعلية المراجعة واستقلال مراقب الحسابات، وهذا ما دفع المشاركين في استطلاع الرأي إلى

التساؤل عن القيمة التي ستعود عليهم لتبرير الزيادة في التكاليف الناتج عن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. كما توصلت العديد من الدراسات إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على جودة المراجعة في فنلندا (Rautiainen et al., 2021)، ونيوزيلندا (Al-mulla and Bradbury, 2018)، وهونج كونج (Liao et al., 2019).

ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة، ونظرًا لأنه لم يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، هذا فضلًا عن عدم وجود دراسات تناولت تحليل مدى اتفاق أو اختلاف وجهة نظر كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة في بيئة الممارسة المصرية على حد علم الباحث، فإنه تم صياغة الفرض الرابع للبحث للتحقق من مدى وجود اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن جودة المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويمكن صياغة الفرض الرابع للبحث في صورة الفرض البديل على النحو التالي:

H₄: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن جودة المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

6-3 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تأخر تقرير المراجعة

يتطلب كتابة تقرير المراجعة الجديد مزيد من الوقت والجهد حتى يتجنب المساءلة والمسؤولية (Bédard et al., 2019)، ونتيجة لأن الجهود الإضافية ترتبط إيجابيًا بتأخر تقرير المراجعة (Knechel and Payne (2001)، فإنه يتوقع أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة، حيث أن التخلي عن تقرير المراجعة القياسي الموحد سيحتاج وقت وجهد إضافي من مراقب الحسابات لكتابة التقرير ومراجعته، كما أن أمور المراجعة الرئيسية التي سيقوم مراقب الحسابات بإضافتها في تقريره ستحتاج مناقشة مستفيضة بين فريق المراجعة ومناقشات محتملة بين مراقب الحسابات والإدارة ولجنة المراجعة حول طبيعة المعلومات ومداهها وهذا سيؤدي إلى زيادة الوقت الذي يحتاجه مراقب الحسابات لانتهاء من عملية المراجعة وإبداء الرأي (PCAOB., 2011).

ويشير (Reid et al. (2019) أن تطبيق أمور المراجعة الرئيسية قد يترتب عليه تأخر تقرير المراجعة للعديد من الأسباب (1) زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية تدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصوح عنها. (2) زيادة تكاليف تدريب مراقبي الحسابات على تنفيذ المتطلبات الجديدة في التقرير. (3) زيادة الوقت الذي يقضيه مراقب الحسابات لمناقشة أمور المراجعة الرئيسية مع الإدارة ولجنة المراجعة مما يشير إلى بذل مراقب الحسابات مزيد من الوقت والجهد الإضافي والذي ينتج عنه زيادة في أتعاب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة. هذا فضلاً عن أن تقديم معلومات إضافية حول عملية المراجعة والقوائم المالية للشركة قد يزيد من شكوك مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية التقارير المالية وقد يؤدي إلى رد فعل سلبي للسوق يمكن أن يؤدي بدوره إلى التناقض ضد مراقب الحسابات وهذا يزيد من مسؤولية مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة ويدفعه لزيادة لجهوده (PCAOB., 2011).

ويتضح مما سبق إن فهم العلاقة بين الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ومسؤولية مراقب الحسابات تعتبر هامة للغاية، لأنه زيادة مسؤولية مراقب الحسابات بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تعني زيادة مخاطر التناقض، في حين أن انخفاض مسؤولية مراقب الحسابات بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية تعني إخلاء جزئي لمسؤولية مراقب الحسابات في حالة اكتشاف خطأ جوهري في البنود المفصوح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية (Kachelmeier et al. 2017). ويستخدم المستثمرين المعلومات الإضافية التي يتم توفرها من خلال أمور المراجعة الرئيسية ويقومون بدمجها في عملية اتخاذ القرار، وهذا يزيد من المسؤولية على أعضاء لجنة المراجعة للتحقق من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها على أنها من أمور المراجعة الرئيسية وفهمها، حتى تتمكن من الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعملية المراجعة بشكل فعال وتتمكن من حماية المستثمرين من المعلومات المضللة (Kang, 2019). كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من مسؤولية مراقب الحسابات لأنه يقلل من مدى إدراك المحلفين لدور المعايير المحاسبية الدقيقة في تقييد سيطرة مراقبي الحسابات على نتائج التقارير المالية (Gimbar et al. 2016).

وعلى النقيض مما سبق، يرى (Vinson et al. (2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات حيث توصل إلى أن وقف الإفصاح عن أمور المراجعة

الرئيسية سيؤدي إلى زيادة مسئولية مراقب الحسابات نتيجة لزيادة المخاطر. وحتى بافتراض أن تضمين مراقب الحسابات للمعلومات الإضافية يحتاج إلى بذل مزيد من الجهود، إلا أنه نتيجة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية قبل كتابة التقرير فقد يقوم مراقب الحسابات بهذه الجهود الإضافية مقدماً، وبالتالي يقل التأثير على تأخر تقرير المراجعة (Bédard et al., 2019). وقد توصلت عديد من الدراسات إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لم يؤثر على تأخر تقرير المراجعة في الدول الأوروبية (Al-mulla and Bradbury, 2018; Bédard et al., 2019; Reid et al., 2019). حيث وجد (Reid et al., 2019) أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية أدى إلى زيادة جودة التقارير المالية في المملكة المتحدة، كما أنه لم يترتب عليه أي تغيير جوهري في أتعاب المراجعة أو تأخيراً تقرير المراجعة مما يشير إلى أن الجهد والوقت لإعداد تقارير المراجعة لم يتغيروا بشكل كبير بعد الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. وتوصل (Al-mulla and Bradbury, 2018) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على تأخر تقرير المراجعة في نيوزيلندا. وفي فرنسا لم يجد (Bédard et al., 2019) دليل على أن الإفصاح عن مبررات التقييمات (JOAs) Justifications of Assessments في تقارير المراجعة الموسعة له تأثير معنوي على تأخر تقرير المراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يوجد اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات على تأخر تقرير المراجعة، حيث كانت وجهة النظر الأولى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة تأخر تقرير المراجعة وذلك لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد يحتاج مزيد من الوقت والجهد حتى يتجنب المساءلة والمسؤولية (Bédard et al., 2019)، هذا فضلاً عن زيادة الوقت الذي يقضيه مراقب الحسابات لمناقشة أمور المراجعة الرئيسية مع الإدارة ولجنة المراجعة مما يشير إلى بذل مراقب الحسابات مزيد من الوقت والجهد الإضافي والذي قد يترتب عليه تأخر تقرير المراجعة (Reid et al., 2019)، كما توصل (بلال والإسداوي، 2020) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من تأخر تقرير المراجعة في السعودية. وعلى النقيض، فإن وجهة النظر الأخرى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة وهذا يعني أن مراقب الحسابات قد قام بالجهود الإضافية إن وجدت مقدماً، وبالتالي

يقول التأثير على تأخر تقرير المراجعة (Bédard et al., 2019). وقد توصلت العديد من الدراسات أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لم يؤثر على تأخر تقرير المراجعة في المملكة المتحدة (Reid et al., 2019)، ونيوزيلندا (Al-mulla and Bradbury, 2018)، وفرنسا (Bédard et al., 2019).

ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة، ونظرًا لأنه لم يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، هذا فضلاً عن عدم وجود دراسات تناولت تحليل مدى اتفاق أو اختلاف وجهة نظر كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تأخر تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المصرية على حد علم الباحث، فإنه تم صياغة الفرض الخامس للبحث للتحقق من مدي وجود اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأخر تقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويمكن صياغة الفرض الخامس للبحث في صورة الفرض البديل على النحو التالي:

H₅: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن تأخر تقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

6-4 أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتعاب المراجعة

يتوقع مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة PCAOB أن يؤثر تطبيق المعيار الجديد على تكاليف مراقبي الحسابات والشركات ولجان المراجعة، حيث أنه من المتوقع أن تزيد تكاليف المراجعة المتكررة وغير المتكررة بالنسبة لمراقبي الحسابات نتيجة لزيادة الجهود الإضافية لمراقبي الحسابات اللازمة لتحديد وإعداد لغة الاتصال وتوثيق أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات، كما ستتحمل الشركات ولجان المراجعة تكاليف إضافية لمراجعة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات (PCAOB., 2013). وهناك مخاوف من قبل مستخدمي التقارير المالية بشأن الأثار غير المباشرة لزيادة الإفصاح في تقرير المراجعة، حيث أن الإفصاح عن المعلومات الإضافية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، كما أن زيادة مخاطر السمعة قد تؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، هذا بالإضافة إلى أن زيادة الإفصاح في تقرير المراجعة قد يزيد من إدراك مراقبي الحسابات لمخاطر التقاضي مما يحفزهم نحو إجراء مزيد من

الاختبارات (Gutierrez et al. 2018)، والتشكيك في كفاية وملائمة أدلة المراجعة وذلك لتجنب مخاطر التقاضي مما يزيد من أتعاب المراجعة (PCAOB., 2017; Kitiwong and Sarapaivanich, 2020). كما أن التخلي عن استخدام لغة موحدة في تقرير مراقب الحسابات قد يتطلب أيضًا جهودًا إضافية للمراجعة، مثل وقت مراقب الحسابات وجهده في إعداد التقرير ومراجعته، بالإضافة إلى ذلك، قد تحتاج شركات المراجعة إلى تطوير وتدريب مراقبي الحسابات حول كيفية إعداد التقارير الجديدة مما قد يؤدي إلى زيادة التكاليف (PCAOB., 2011; Reid et al., 2019).

كما أن تقديم معلومات إضافية حول عملية المراجعة والقوائم المالية للشركة قد يزيد من شكوك مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية التقارير المالية وهذا قد يؤدي إلى رد فعل سلبي للسوق مما قد ينتج عنه زيادة مخاطر التقاضي ضد مراقب الحسابات وهذا يزيد من مسئولية مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة (PCAOB., 2011). ويزيد من الوقت الذي يقضيه مراقب الحسابات لمناقشة أمور المراجعة الرئيسية مع الإدارة ولجنة المراجعة، وهذا يعني بذل مراقب الحسابات مزيد من الوقت والجهد الإضافي والذي يترتب عليه زيادة في أتعاب المراجعة (Reid et al., 2019). كما أن تغيير تقرير مراقب الحسابات سيحتاج جهود إضافية لصياغة التقرير ومراجعته مما قد يزيد من تكاليف المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات (PCAOB., 2013). وتشير نتائج استطلاع الرأي الذي قام به Daugherty et al. (2021) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة مسئولية مراقب الحسابات نتيجة لزيادة مخاطر التقاضي بعد تطبيق أمور المراجعة الرئيسية. وهذا يدفع مراقبي الحسابات نحو زيادة أتعاب المراجعة للتعويض عن الاختبارات الإضافية أو تضمين علاوة مخاطر التقاضي في أتعابهم (Gimbar et al. 2016). حيث توصل (Pinto and Morais 2019) إلى أن هناك ارتباط معنوي إيجابي بين عدد أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها وأتعاب المراجعة نتيجة لزيادة مخاطر التقاضي المرتبطة بالعمل. ويدرك المستثمرين أن إضافة مراقب الحسابات معلومات عن أمور المراجعة الرئيسية قد يزيد من تكاليف المراجعة نتيجة لزيادة الوقت اللازم لصياغة ومراجعة مثل هذه المعلومات، إلا أن تعليقاتهم كانت مؤيد للتعديل لأن الفوائد المتوقعة والمتمثلة في زيادة الثقة في التقارير المالية للشركات تفوق التكاليف (PCAOB., 2013).

وعلى النقيض من وجهة النظر السابقة، يرى بعض المعلقين من مستخدمي التقارير المالية على المعيار الأمريكي (AS 3101) أنه لن تكون هناك تكاليف إضافية للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة ومن الممكن أن يكون قد تم إبلاغ لجنة المراجعة به مسبقًا، كما أن موظفو PCAOB لم يجدوا دليل ذات دلالة إحصائية على زيادة أتعاب المراجعة في المملكة المتحدة في السنة الأولى من تطبيق تقارير المراجعة الموسعة وأن متوسط التغيير في أتعاب المراجعة كان زيادة بنسبة 5% فقط تقريبًا (PCAOB., 2017). كما توصل Kachelmeier et al. (2020) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من ثقة مستخدمي التقارير المالية في بنود القوائم المالية التي تتناولها أمور المراجعة الرئيسية، حيث وجدت الدراسة أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسؤولية مراقب الحسابات إذا تم لاحقًا اكتشاف تحريف في عناصر القوائم المالية التي تتناولها أمور المراجعة الرئيسية. كما توصل Kachelmeier et al. (2017) إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يخفض من مسؤولية مراقب الحسابات وأن المشاركين في التجربة يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يعد إخلاء جزئي لمسؤولية مراقب الحسابات في حالة اكتشاف خطأ جوهري في البنود المفصّح عنها في فترة أمور المراجعة الرئيسية وكانت هذه النتيجة ثابتة سواء قام مراقب الحسابات بالإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية أم لا.

وفي نفس السياق، فقد توصلت عديد من الدراسات إلى أن تطبيق أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على أتعاب مراقب الحسابات (Gutierrez et al., 2018; Al-mulla and Bradbury, 2019; Reid et al., 2019; Bédard et al., 2019). ففي المملكة المتحدة لم يجد Gutierrez et al. (2018) دليل على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على فائدة تقرير المراجعة للمستخدمين عند اتخاذ القرارات، كما توصل إلى أنه على الرغم من أن الشركات التي تفصح عن مزيد من أمور المراجعة الرئيسية تدفع أتعاب مراجعة أعلى إلا أنه لا يوجد دليل على أن زيادة الإفصاح في تقرير المراجعة يؤثر على أتعاب المراجعة. كما توصل Reid et al. (2019) إلى أن تطبيق أمور المراجعة الرئيسية لم يترتب عليه أي تغيير جوهري في أتعاب المراجعة مما يشير إلى أن الجهد والوقت لإعداد تقارير المراجعة لم يتغيروا بشكل كبير بعد تطبيق أمور المراجعة الرئيسية، وهذا يعني أن الزيادة في جودة التقارير المالية لم تكن ناتجة عن بذل مزيد

من الجهود من قبل مراقبي الحسابات أو تطبيق إجراءات مراجعة إضافية للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية، حيث أن تحسين الجودة قد يكون ناتج عن تغيير سلوك الإدارة نتيجة للضغوط المفروضة عليها بسبب خوفها من قيام مراقب الحسابات بالإفصاح وفقاً للقواعد التنظيمية الجديدة.

وفي فرنسا، تناول Bédard et al. (2019) تحليل أثر الإفصاح عن مبررات التقييمات (JOAs) Justifications of Assessments في تقارير المراجعة الموسعة في فرنسا على المستثمرين وعلى مهنة المراجعة، وتشبه (JOAs) إلى حد كبير أمور المراجعة الرئيسية في المعايير الدولية، ولم تجد الدراسة أي دليل على تأثير سوق الأوراق المالية (مقاس بالعوائد غير الطبيعية وحجم التداول غير الطبيعي) بعد الإفصاح عن (JOAs)، كما أن مهنة المراجعة لم تتأثر بشكل كبير أيضاً، حيث توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير معنوي على أتعاب المراجعة. وفي نيوزيلندا، توصل (Al-mulla and Bradbury 2018) إلى أن الإفصاح عن كبير أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على أتعاب المراجعة. وفي هونج كونج، لم يجد (Liao et al. 2019) دليل على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يوفر معلومات إضافية للمستثمرين وقد يرجع ذلك إلى تكرار الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات ووجود مصادر أخرى للمعلومات ونقص المعلومات في تقرير مراقب الحسابات أو عدم توضيح أمور المراجعة الرئيسية للمخاطر بشكل فعال، كما أنه لم يجد دليل على أن تطبيق أمور المراجعة الرئيسية يؤثر على أتعاب المراجعة، وتدعم هذه النتائج مطالب بعض المستثمرين في ضرورة توفير معلومات إضافية أكثر تحديداً في تقرير مراقب الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أنه يوجد اختلاف بين نتائج الدراسات السابقة بشأن أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات على أتعاب المراجعة، حيث كانت وجهة النظر الأولى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة، نتيجة لزيادة مسؤولية مراقب الحسابات بسبب زيادة مخاطر التقاضي بعد تطبيق أمور المراجعة الرئيسية (Daugherty et al. 2021)، وهذا يدفع مراقبي الحسابات نحو زيادة أتعاب المراجعة للتعويض عن الاختبارات والجهود الإضافية أو تضمين علاوة مخاطر التقاضي في أتعابهم (Gimbar et al. 2016). هذا فضلاً عن أن التخلي عن استخدام لغة موحدة في تقرير مراقب الحسابات قد يتطلب أيضاً جهوداً إضافية للمراجعة، مثل وقت مراقب الحسابات وجهده في إعداد

التقرير ومراجعته، كما أنه سيؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة لأنه سيحتاج إلى تطوير وتدريب مراقبي الحسابات على تنفيذ المتطلبات الجديدة في التقرير (Reid et al., 2019).

وعلى النقيض، فإن وجهة النظر الأخرى ترى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة وقد تم إبلاغ لجنة المراجعة به مسبقاً (PCAOB., 2017)، هذا فضلاً عن أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقلل من مسؤولية مراقب الحسابات إذا تم لاحقاً اكتشاف تحريف في عناصر القوائم المالية التي تتناولها أمور المراجعة الرئيسية، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في البنود المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك البنود أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية (Kachelmeier et al., 2020). وقد توصلت عديد من الدراسات إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في المملكة المتحدة (Gutierrez et al., 2018; Reid et al., 2019)، وفرنسا (Bédard et al., 2019)، ونيوزيلندا (Al-mulla and Bradbury, 2018)، وهونج كونج (Liao et al., 2019).

ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة، ونظرًا لأنه لم يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقارير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية، هذا فضلاً عن عدم وجود دراسات تناولت تحليل مدى اتفاق أو اختلاف وجهة نظر كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتعاب المراجعة في بيئة الممارسة المصرية على حد علم الباحث، فإنه تم صياغة الفرض السادس للبحث للتحقق من مدي وجود اختلاف بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأخر تقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويمكن صياغة الفرض السادس للبحث في صورة الفرض البديل على النحو التالي:

H₆: تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن أتعاب المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة.

5-6 الدراسة الميدانية

يتناول هذا الجزء النقاط التالية: هدف الدراسة، ومجتمع وعينة الدراسة؛ إجراءات اختبار فروض الدراسة؛ ونتائج الدراسة الميدانية.

1-5-6 هدف الدراسة الميدانية

تهدف الدراسة الميدانية⁸ إلى اختبار مدى صحة الفروض تم التوصل إليهما في الدراسة النظرية في ظل بيئة الممارسة العملية في جمهورية مصر العربية، والتي تتناول تحليل مدى التشابه والاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الأثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتعب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة.

2-5-6 أداة الدراسة الميدانية

ولتحقق من صحة تلك الفروض اعتمدت الدراسة الميدانية على أسلوب قوائم الاستقصاء لجمع البيانات والتي يتم توجيهها إلى مجتمع الدراسة المعني بمشكلة البحث، بهدف استقصاء آرائهم بشأن الأثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة، وتم اعداد وتطوير قائمة الاستقصاء وتوزيعها يدوياً وإلكترونياً على مفردات العينة وتم تجميع استجاباتهم وتفرغها وتكويدها، واعتمد الباحث في تصميم قائمة الاستقصاء على مقياس ليكترت (Likert) الخماسي المتدرج لتحديد مستوى موافقة مفردات العينة، حيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (5) إلى موافق (4) إلى محايد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق بشدة (1)، قياساً على بعض الدراسات السابقة (فارس، 2018؛ محمود، 2018؛ بدوي، 2018).

3-5-6 مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من فئتين متميزتين ومستقلتين عن بعضهما البعض وهما مراقبي الحسابات للشركات المساهمة المقيدة البورصة ومستخدمي التقارير المالية (ونظرًا لأنه لا يمكننا حصر فئات مستخدمي التقارير المالية اعتمدت الدراسة على فئتين من ذوي الخبرة والمعرفة من

8 تناسب الدراسة الميدانية كأسلوب للبحث العلمي طبيعة البحث الحالي، حيث يهدف البحث إلى تحليل تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية (شيل، 2019).

مستخدمي التقارير المالية وهما أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة والمراجعة في كليات التجارة في الجامعات المصرية ومسؤولي الائتمان والاستثمار في شركات تداول الأوراق المالية والسمسرة). وباستخدام أسلوب المعاينة العشوائية التطبيقية تم توزيع 280 قائمة استقصاء وبعد إجراء التحليلات الإحصائية الخاصة بالقيم المفقودة والقيم الشاذة بالإضافة إلى استبعاد بعد القوائم غير المكتملة تكونت عينة الدراسة النهائية من 94 قائمة من مراقبي الحسابات و110 قائمة من مستخدمي التقارير المالية (79 قائمة من أعضاء هيئة التدريس المتخصصين في المحاسبة والمراجعة في كليات التجارة في الجامعات المصرية، 31 قائمة من مسؤولي الائتمان والاستثمار في شركات تداول الأوراق المالية والسمسرة) قياساً على بعض الدراسات السابقة (فارس، 2018؛ محمود، 2018). ويوضح الجدول رقم (1) عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصحيحة لكل فئة على حدة:

جدول 1: عدد قوائم الاستقصاء الموزعة والمستلمة والصحيحة لفئات عينة الدراسة

المستقصي منهم	القوائم الموزعة	القوائم المستلمة	القوائم الصحيحة	نسبة القوائم الصحيحة
مراقبي الحسابات	150	110	94	46%
أعضاء هيئة التدريس	80	80	79	39%
مسؤولي الائتمان والاستثمار	130	40	31	15%
الإجمالي	280	230	204	100%

المصدر: من إعداد الباحث.

6-5-4 إجراءات بناء قائمة الاستقصاء

اشتملت قائمة الاستقصاء على جزئين رئيسيين وهما:

أ- البيانات الديموغرافية:

ويضم هذا الجزء مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد بعض الخصائص الهامة للمستقصي منهم للتأكد من اهتمامهم وارتباطهم بموضوع البحث، وتوضح الجداول رقم (2،3) الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة:

جدول 2: الخصائص الديموغرافية لعينة مراقبي الحسابات

النسبة المئوية	التكرار	البيان	الخصائص الديموغرافية
67%	63	ذكر	النوع
33%	31	أنثي	
12.8%	12	شريك بمكتب مراجعة	الوظيفة
10.6%	10	مدير مراجعة	
16%	15	مراجع حسابات أول	
47.9%	45	مراجع	
12.8%	12	محاسب تحت التمرين	المؤهل العلمي
64.9%	61	بكالوريوس	
9.6%	9	دبلوم دراسات عليا	
19.1%	18	ماجستير	
6.4%	6	دكتوراه	
24.2%	23	CPA	الشهادات المهنية
75.8%	72	أخرى	
25.5%	24	أقل من 5 سنوات	سنوات الخبرة
35.1%	33	من 5-10 سنوات	
24.5%	23	من 10-15 سنة	
14.9%	14	أكثر من 15 سنة	
40%	38	عضو جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية	عضوية الجمعيات المهنية
16.8%	16	عضو جمعية الضرائب المصرية	
42.6%	40	أخرى	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

جدول 3: الخصائص الديموغرافية لعينة مستخدمي التقارير المالية

النسبة المئوية	التكرار	البيان	الخصائص الديموغرافية
74.5%	82	ذكر	النوع
25.5%	28	أنثي	
10%	11	معيد	الوظيفة

النسبة المئوية	التكرار	البيان	الخصائص الديموغرافية
31.8%	35	مدرس مساعد	
20.9%	23	مدرس	
5.5%	6	أستاذ مساعد	
3.6%	4	أستاذ	
28.2%	31	مسئول ائتمان أو استثمار في شركة تداول أوراق مالية	
27.3%	30	بكالوريوس	المؤهل العلمي
5.5%	6	دبلوم دراسات عليا	
36.4%	40	ماجستير	
30.9%	34	دكتوراه	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

ب- محاور قائمة الاستقصاء:

ويضم هذا الجزء التعريف بموضوع البحث ومضمون فقرة أمور المراجعة الرئيسية ومحتواها مع إضافة مثال لفقرة أمور المراجعة الرئيسية. وللتعرف على التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات تم تقسيم أسئلة قائمة الاستقصاء إلى 6 محاور للتعرف على التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتعباب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، وذلك على النحو التالي:

1. المحور الأول: المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة: وتم قياسه من خلال العبارتين رقم 1، 2.
- المحور الثاني: مدى صدق وعدالة القوائم المالية: وتم قياسه من خلال العبارة رقم 3.
- المحور الثالث: مسئولية مراقب الحسابات: وتم قياسه من خلال العبارتين رقم 4، 5.
- المحور الرابع: جودة المراجعة: وتم قياسه من خلال العبارات من (6-8).
- المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة: وتم قياسه من خلال العبارات من (9-11).
- المحور السادس: أتعباب المراجعة: وتم قياسه من خلال العبارات من (12-15).

ولاختبار مدى صحة فروض الدراسة التي تناولتها محاور قائمة الاستقصاء السابقة سنقوم باتباع الخطوات التالية:

- إجراء اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة.
- عرض نتائج الإحصاء الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي لبيانات قائمة الاستقصاء.
- إجراء اختبار مان-ويتني Mann -Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فنتي عينة الدراسة.

6-5-5 إجراء اختبارات الصدق والثبات لأداة الدراسة

يقصد بالصدق "مدى ملائمة قائمة الاستقصاء المستخدمة لقياس الموضوعات أو الظواهر التي أعدت من أجل قياسها"، وهو نوعان الصدق الظاهري والصدق العملي Factor Analysis. ويقصد بالثبات "أن قائمة الاستقصاء تعطي نتائج متقاربة إذا تم تطبيقها على نفس الأشخاص في فرصتين مختلفتين" أي أنه يقيس مدى الاتساق والدقة في القياس لأداة جمع البيانات (طلعت وآخرون، 2022).

أولاً: الصدق الظاهري

تم التحقق من الصدق الظاهري لأداة الدراسة من خلال عرضها على عدد من الخبراء المحكمين من السادة أعضاء هيئة التدريس في كليات التجارة في الجامعات المصرية، وتم تعديل الكثير من البنود والفقرات في قائمة الاستقصاء بناءً على توجيهاتهم حتى خرج بشكله النهائي كما هو موضح في الملاحق (طلعت وآخرون، 2022).

ثانياً: الصدق العملي Factor Analysis

ويهدف هذا الاختبار إلى التحقق من أن فقرات كل محور تقيس بالفعل ما أعدت لقياسه وتنتمي لهذا المحور وللتحقق من ذلك يجب أن تكون القيمة المطلقة لكل فقرة أكبر من (0.5) وإلا يتم استبعاد هذه الفقرة من المحور الذي تنتمي إليه (شاهين، 2014)، ويوضح الجدول رقم (4) نتائج اختبار الصدق العملي لفقرات كل محور لعينة الدراسة:

جدول 4: نتائج اختبار الصدق العالمي

قيمة اختبار الصدق العالمي		المحاور والأسئلة	م
عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية		
المحور الأول: المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة			
0.902	0.848	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.	1
0.902	0.848	المعلومات الإضافية في فقرة أمور المراجعة الرئيسية ستحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.	2
المحور الثاني: مدى صدق وعدالة القوائم المالية			
0.808-	0.732	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلباً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.	3
المحور الثالث: مسؤولية مراقب الحسابات			
0.859-	0.767	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة.	4
0.859	0.767-	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقبل من مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الحسابات أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية.	5
المحور الرابع: جودة المراجعة			
0.635	0.814	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى مما يحفز له زيادة جودة المراجعة.	6
0.812	0.873	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر	7

م	قيمة اختبار الصدق العالمي		
	عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	
		وضوحًا بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.	
8	0.871	0.841	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم مما سيزيد من جودة المراجعة.
المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة			
9	0.721	0.889	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج مزيد من الوقت والجهد لكتابة تقرير المراجعة مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.
10	0.851	0.864	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصّل عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.
11	0.763-	0.543-	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقًا وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.
المحور السادس: أتعاب المراجعة			
12	0.746-	0.723	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة.
13	0.9	0.675-	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة.
14	0.774-	0.828	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور

م	المحاور والأسئلة	قيمة اختبار الصدق العاملي	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية
	مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة.		
15	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	0.857	0.729-

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

يتضح من نتائج اختبار الصدق العاملي Factor Analysis ان القيم المطلقة لنتيجة الاختبار أكبر من (0.4) مما يعني أن جميع الفقرات تنتمي للمحور المراد قياسه وفقاً لفئتي عينة الدراسة وهذا يؤكد توافر الصدق العاملي لفقرات قائمة الاستقصاء بالنسبة لجميع المحاور، وهذا يدل على جودة وصدق فقرات القائمة المستخدمة، ويزيد من الثقة في النتائج.

ثالثاً: اختبار الثبات

ويقيس اختبار الثبات مدى الاتساق والدقة في القياس لأداة جمع البيانات، وذلك للتأكد من أنها تعطي نفس النتائج أو نتائج متقاربة إذا أعيد تطبيقها على نفس العينة في نفس الظروف. وسيتم اختبار ثبات قائمة الاستقصاء باستخدام معامل ثبات كرونباخ الفا Cronbach's Alpha وذلك لأنه يقيس معامل الثبات لكل محور من محاور الاستبيان على حدة من خلال حساب النسبة المئوية للجزر التربيعي لمعامل الثبات (ألفا)، ويعد معامل ثبات كرونباخ الفا مقبولاً في الدراسات الاجتماعية إذا كان أكبر من أو يساوي (0.6) (Gliem and R. Gliem, 2003). ويوضح الجدول رقم (5) نتائج اختبار معامل ثبات كرونباخ الفا لمحاور قائمة الاستقصاء لعينة الدراسة:

جدول 5: نتائج اختبار معامل ثبات كرونباخ الفا

م	المحاور	قيمة معامل ثبات كرونباخ الفا	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية
1	المحور الأول: المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة	0.709	0.769
2	المحور الثاني: مدي صدق وعدالة القوائم المالية	0.731	0.833
3	المحور الثالث: مسئولية مراقب الحسابات	0.801	0.823
4	المحور الرابع: جودة المراجعة	0.811	0.700
5	المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة	0.789	0.804
6	المحور السادس: أتعاب المراجعة	0.818	0.712

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

يتضح من نتائج اختبار معامل ثبات كرونباخ الفا أن قيمة نتائج الاختبار أكبر من (0.7) لجميع محاور قائمة الاستقصاء بالنسبة لفئتي عينة الدراسة، وهذا يدل على ثبات واتساق ودقة أداة القياس المستخدمة مما يؤكد إمكانية الاعتماد على نتائج التحليلات الإحصائية وإمكانية تطبيقها على مجتمع الدراسة وهذا يدل على جودة وثبات محاور القائمة المستخدمة، ويزيد من الثقة في النتائج.

6-5-6 عرض نتائج الإحصاء الوصفي واختبار التوزيع الطبيعي لبيانات قائمة الاستقصاء

للتعرف على آراء فئتي عينة الدراسة بشأن فقرات قائمة الاستقصاء التي تقيس المحاور الستة للدراسة سيتم عرض الوسط الحسابي لكل فقرة للتحقق من مدي موافقة أو عدم موافقة المشاركين في الدراسة، حيث أنه وفقاً لمقياس ليكرت (Likert) فإنه إذا كانت قيمة الوسط الحسابي لمفردات العينة بين (1.00-1.80) فهذا يعني عدم الموافقة بشدة على هذه الفقرة، وإذا كانت قيمة الوسط الحسابي بين (1.81-2.60) فهذا يعني عدم الموافقة على هذه الفقرة، وإذا كانت قيمة الوسط الحسابي بين (2.61-3.40) فهذا يعني أن رأيهم محايد بالنسبة لهذه الفقرة، وإذا كانت قيمة الوسط الحسابي بين (3.41-4.20) فهذا يعني الموافقة على هذه الفقرة، وإذا كانت قيمة الوسط الحسابي بين (4.21-5.00) فهذا يعني الموافقة بشدة على هذه الفقرة، كما سيتم عرض نتيجة اختبار كولموجروف-

سمرنوف Kolmogorov- Smirnov Z للتحقق من ما إذا كانت فقرات قائمة الاستقصاء تتبع التوزيع الطبيعي أم لا (لنكولن، ترجمة عبد المرضي عزام، 1990)، لاختيار الأسلوب الإحصائي المناسب لاختبار فروض البحث، للتحقق من مدي اختلاف تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية. ويوضح الجدول رقم (6) الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار كولموجروف- سمرنوف لفقرات قائمة الاستقصاء لعينة الدراسة:

جدول 6: الإحصاءات الوصفية ونتائج اختبار كولموجروف- سمرنوف

م	المحاور والأسئلة	الإحصاءات الوصفية		نتائج اختبار كولموجروف- سمرنوف	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية
المحور الأول: المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة					
1	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.	Mean 4.56 Std. D 0.697	Mean 4.83 Std. D 0.556	St. Value 0.383 Sig. 0.000	St. Value 0.504 Sig. 0.000
2	المعلومات الإضافية في فترة أمور المراجعة الرئيسية ستحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.	Mean 4.29 Std. D 0.697	Mean 4.63 Std. D 0.604	St. Value 0.266 Sig. 0.000	St. V 0.395 Sig. 0.000
المحور الثاني: مدي صدق وعدالة القوائم المالية					
3	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.	Mean 4.29 Std. D 0.923	Mean 1.77 Std. D 0.809	St. Value 0.271 Sig. 0.000	St. Value 0.335 Sig. 0.000
المحور الثالث: مسؤولية مراقب الحسابات					
4	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة.	Mean 4.3 Std. D 0.863	Mean 4.65 Std. D 0.710	St. Value 0.274 Sig. 0.000	St. Value 0.423 Sig. 0.000
5	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقبل من مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك لأن الإفصاح عن	Mean 1.63	Mean 1.96	St. Value 0.334	St. Value 0.279

م	المحاور والأسئلة	الإحصاءات الوصفية		نتائج اختبار كولموجروف- سمرنوف	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية
	المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الحسابات أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية.	Std. D 0.98	Std. D 0.974	Sig. 0.000	Sig. 0.000
المحور الرابع: جودة المراجعة					
6	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتفاضلي مما يحفز لزيادة جودة المراجعة.	Mean 1.67 Std. D 0.897	Mean 4.75 Std. D 0.735	St. Value 0.283 Sig. 0.000	St. Value 0.481 Sig. 0.000
7	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً والنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.	Mean 1.74 Std. D 0.867	Mean 4.68 Std. D 0.523	St. Value 0.278 Sig. 0.000	St. Value 0.437 Sig. 0.000
8	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم مما سيزيد من جودة المراجعة.	Mean 1.79 Std. D 0.815	Mean 4.58 Std. D 0.626	St. Value 0.291 Sig. 0.000	St. Value 0.393 Sig. 0.000
المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة					
9	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج مزيد من الوقت والجهد لكتابة تقرير المراجعة مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.	Mean 4.45 Std. D 0.825	Mean 4.53 Std. D 0.687	St. Value 0.334 Sig. 0.000	St. Value 0.363 Sig. 0.000
10	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة	Mean 4.15 Std. D	Mean 4.55 Std. D	St. Value 0.334 Sig.	St. Value 0.362 Sig.

م	المحاور والأسئلة	الإحصاءات الوصفية		نتائج اختبار كولموجروف- سمرنوف	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية
	الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.	0.842	0.711	0.000	0.000
11	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	Mean 1.64 Std. D 0.866	Mean 1.55 Std. D 0.945	St. Value 0.291 Sig. 0.000	St. Value 0.364 Sig. 0.000
المحور السادس: أتعاب المراجعة					
12	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة.	Mean 4.51 Std. D 0.852	Mean 1.55 Std. D 0.831	St. Value 0.291 Sig. 0.000	St. Value 0.326 Sig. 0.000
13	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة.	Mean 1.81 Std. D 0.987	Mean 4.55 Std. D 0.863	St. Value 0.387 Sig. 0.000	St. Value 0.392 Sig. 0.000
14	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة.	Mean 4.29 Std. D 0.825	Mean 1.98 Std. D 0.928	St. Value 0.295 Sig. 0.000	St. Value 0.392 Sig. 0.000
15	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	Mean 1.72 Std. D 0.955	Mean 4.41 Std. D 0.758	St. Value 0.264 Sig. 0.000	St. Value 0.300 Sig. 0.000

المصدر : من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

تشير نتائج التحليل الوصفي أنه بالنسبة للمحور الأول اتفاقاً مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة ويحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحاسبي للفقرة الأولى بالنسبة لمراقبي الحسابات (4.56) بانحراف معياري (0.697) وبالنسبة لمستخدمي التقارير المالية بلغ المتوسط الحاسبي (4.83) بانحراف معياري (0.556)، وبالنسبة للفقرة الثانية بلغ المتوسط الحاسبي

بالنسبة لمراقبي الحسابات (4.29) بانحراف معياري (0.697) وبالنسبة لمستخدمي التقارير المالية بلغ المتوسط الحسابي (4.63) بانحراف معياري (0.556)، مما يدل على أن كليهما موفقين بشدة على الفقرتين وأن درجة موافقة مستخدمي التقارير المالية أكبر لان المتوسط الحسابي لها أكبر.

أما بالنسبة للمحور الثاني اختلافاً مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية حيث يرى مراقبي الحسابات أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية حيث بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لمراقبي الحسابات (4.29) بانحراف معياري (0.923) مما يعني أنه موفقين بشدة على هذه الفقرة، بينما بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية (1.77) بانحراف معياري (0.809)، مما يدل على أنه غير موفقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.

أما بالنسبة للمحور الثالث اتفاقاً مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات حيث أن كلاهما كان موفقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة وكانت درجة موافقة مستخدمي التقارير المالية أكبر حيث بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لهم (4.65) بانحراف معياري (0.710)، بينما بلغ المتوسط الحسابي بالنسبة لمراقبي الحسابات (4.3) بانحراف معياري (0.863)، كما أعرب مراقبي الحسابات على عدم موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقفل من مسئولية مراقب الحسابات، لأنه يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الأمور أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمراقبي الحسابات (1.63) بانحراف معياري (0.98) وكانت درجة عدم موافقتهم أكبر من مستخدمي التقارير المالية حيث أنهم كانوا غير موفقين على تلك الفقرة بمتوسط حسابي (1.96) وانحراف معياري (0.974).

أما بالنسبة للمحور الرابع اختلافاً مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الأثر على جودة المراجعة حيث يرى مراقبي الحسابات أن الإفصاح عن أمور المراجعة لا يحسن من جودة المراجعة، حيث أنهم غير موفقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى بمتوسط حسابي (1.67) وانحراف معياري

(0.897)، أو أنها ستغير من سلوكهم لتحسين جودة المراجعة بمتوسط حسابي (1.74) وانحراف معياري (0.867)، أو أنها ستزيد من مستوى الشك المهني لدي مراقبي الحسابات مما يحسن من جودة المراجعة وذلك بمتوسط حسابي (1.79) وانحراف معياري (0.815)، وعلى النقيض، يري مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة حيث أعربوا عن موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى بمتوسط حسابي (4.75) وانحراف معياري (0.735)، وأنها ستغير من سلوكهم لتحسين جودة المراجعة بمتوسط حسابي (4.68) وانحراف معياري (0.523)، وأنها ستزيد من مستوى الشك المهني لدي مراقبي الحسابات مما يحسن من جودة المراجعة وذلك بمتوسط حسابي (4.58) وانحراف معياري (0.626).

بالنسبة للمحور الخامس اتفاقا مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة، حيث أن كلاهما كان موافق بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج مزيد من الوقت والجهد لكتابة تقرير المراجعة مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لمراقبي الحسابات (4.45) بانحراف معياري (0.825)، كما بلغ المتوسط الحسابي لمستخدمي التقارير المالية (4.53) بانحراف معياري (0.687). كما أن كلاهما موافق بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمراقبي الحسابات (4.15) بانحراف معياري (0.842)، كما بلغ المتوسط الحسابي لمستخدمي التقارير المالية (4.55) بانحراف معياري (0.711). في حين أكد كلاهما عدم الموافقة بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة حيث بلغ المتوسط الحسابي لمراقبي الحسابات (1.64) بانحراف معياري (0.866)، كما بلغ المتوسط الحسابي لمستخدمي التقارير المالية (1.55) بانحراف معياري (0.945).

وأخيرًا، بالنسبة للمحور السادس اختلافًا مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الأثر على أتعاب المراجعة حيث يرى مراقبي الحسابات أن الإفصاح عن أمور المراجعة سيزيد من أتعاب المراجعة حيث أنهم موافقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستحتاج إلى زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة بمتوسط حسابي (4.51) وانحراف معياري (0.852)، كما أنها تحتاج إلى تطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة بمتوسط حسابي (4.29) وانحراف معياري (0.825)، في حين أكدوا عدم موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة بمتوسط حسابي (1.81) وانحراف معياري (0.987)، وأيضًا عدم موافقتهم على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقًا وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بمتوسط حسابي (1.72) وانحراف معياري (0.955). وعلى النقيض، يرى مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة، حيث أكدوا عدم موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج إلى زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة بمتوسط حسابي (1.55) وانحراف معياري (0.831)، أو أيضًا عدم موافقتهم على أنها تحتاج إلى تطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة بمتوسط حسابي (1.98) وانحراف معياري (0.928)، في حين أكدوا موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.55) وانحراف معياري (0.863)، وأيضًا موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقًا وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة بمتوسط حسابي (4.41) وانحراف معياري (0.758).

بعد استعراض نتائج الإحصائيات الوصفية لابد من اختبار ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي أم لا حتى تتمكن من اختيار الاختبار الإحصائي المناسب لاختبار فروض البحث للتأكد

من صلاحية نتائج الاختبارات الإحصائية المستخدمة وزيادة الثقة في النتائج، وقد اعتمد الباحث على اختبار كولموجروف- سمرنوف Kolmogorov- Smirnov Z وتشير نتائج الاختبار أن قيمة إحصائية الاختبار معنوية عند مستوى أقل من (0.01) بالنسبة إلى جميع فقرات قائمة الاستقصاء ومن ثم فإننا نرفض فرض العدم القائل بأن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي وقبول الفرض البديل بأن البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي ومن ثم لا يمكننا استخدام أساليب الإحصاء المعلمي Parametric Statistics مثل اختبار (t) وسيقوم الباحث باستخدام أساليب الإحصاء اللامعلمية Nonparametric Statistics لاختبار فروض البحث.

6-5-7 إجراء اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فئتي عينة الدراسة

بعد التحقق من صدق وثبات أداة الدراسة وعرض نتائج التحليل الوصفي لقائمة الاستقصاء ومعرفة أن بيانات القائمة لا تتبع التوزيع الطبيعي، يمكننا اختبار فروض البحث للتأكد من مدى صحتها، وسيعتمد الباحث على اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فئتي عينة الدراسة بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لكل فقرة على حد، ويعد اختبار مان-ويتني من أفضل الاختبارات اللامعلمية التي تقيس الفروق بين عينتين مستقلتين خصوصاً عندما يكون المقياس المستخدم في أداة الدراسة هو مقياس ترتيبي مثل مقياس ليكرت كما هو الحال في دراستنا (مينيكا وكورزيكا، ترجمة سرور علي إبراهيم، 2006)، وينص فرض العدم لاختبار مان-ويتني أن لا توجد فروق بين متوسطي رتب العينتين، بينما ينص الفرض البديل على أنه توجد فروق بين متوسطي رتب العينتين. وسيقوم الباحث بعرض نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لكل محور (فرض) على حدة حتى تتمكن من اختبار مدى صحة فروض الدراسة. ويعرض الجدول رقم (7) نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فئتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور (الفرض) الأول:

جدول 7: نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات
فتتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور الأول

م	المحور الأول: المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Asymp. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U
1	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.	90.03	113.16	0.834	3997.5
2	المعلومات الإضافية في فقرة أمور المراجعة الرئيسية ستحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.	86.90	115.83	0.774	3703.5

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

وتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفترتين (1،2) المستخدمين لقياس المحور الأول كبيرة (3997.5، 3703.5) وغير معنوية حيث بلغ مستوى المعنوية (0.834، 0.774) للفترتين الأولى والثانية على الترتيب، وهذا يجعلنا لا نستطيع أن نرفض فرض العدم القائل بأنه لا تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ومن ثم فإننا نرفض الفرض البديل الأول H_1 للدراسة القائل بأن تصوراتهم مختلفة بشأن محتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة، حيث تدل تلك النتائج أن هناك اتفاق بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة ويحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.

وتتفق هذه النتائج مع عديد من الدراسات السابقة (e.g., Gutierrez et al., 2018; Kang, 2019; Marques et al., 2021; Zhi and Kang, 2021) ويرى الباحث أن تقديم أي معلومات إضافية لمستخدمي التقارير المالية حول عملية المراجعة والمخاطر التي تعامل معها

مراقب الحسابات أثناء عملية المراجعة سوف تحسن من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة وتحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية من خلال دمج تلك المعلومات وأخذها في الاعتبار عند اتخاذ قراراتهم، وهذا يزيد من المسؤولية على أعضاء لجنة المراجعة للتحقق من المعلومات التي يتم الإفصاح عنها على أنها من أمور المراجعة الرئيسية وفهمها، حتى تتمكن من الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وعملية المراجعة بشكل فعال وتتمكن من حماية المستثمرين من المعلومات المضللة.

جدول 8: نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فنتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثاني

م	المحور الثاني: ومدى صدق وعدالة القوائم المالية	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Mann-Whitney U	Asymp. Sig. (2-tailed)
3	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلباً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.	150.77	61.25	623.5	0.000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

بالنسبة للمحور الثاني فتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفقرة المستخدمة لقياس المحور الثاني كبيرة (623.5) ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، ونتيجة لما سبق فإنه يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الثاني H_2 القائل بأنه تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنوياً عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويتضح ذلك أيضاً من متوسط الرتب Mean Rank والذي يشير إلى موافقة مراقبي الحسابات على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلباً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية حيث كان متوسط الرتب لمراقبي الحسابات مرتفع (150.77)، وتتفق هذه النتائج مع عديد من الدراسات السابقة (Austin and Williams, 2021; Rapley et al., 2021)، في حين كان متوسط الرتب لمستخدمي التقارير

المالية منخفض (61.25) مما يعني عدم موافقتهم علي ذلك، وهذا يتفق مع نتائج دراسة Ozlanski (2019) التي توصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحد من تصورات المستثمرين غير المحترفين بشأن مصداقية التقارير المالية.

ويري الباحث أن مراقبي الحسابات يعتقدون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية لأن الإفصاح عن المخاطر يزيد من شكوك مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية التقارير المالية وقد يكون هذا التوقع صحيح بالنسبة للمستثمرين غير المحترفين، وهذا ما أكدته نتائج عينة مستخدمي التقارير المالية والذين أبدوا اعتراضهم على ذلك لأن عينة الدراسة تضم مستخدمي التقارير المالية من ذوي الخبرة والمهارة والذين أوضحوا أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمكنهم من فهم أنواع المخاطر التي تعامل معها مراقب الحسابات في معالجة مجالات المراجعة الصعبة أو الذاتية أو المعقدة، وذلك يسمح لهم بفهم أعمق وأكثر دقة لعملية المراجعة ولا يؤثر سلبياً على تصوراتهم بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.

جدول 9: نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فئتي

عينة الدراسة بالنسبة للمحور الثالث

نتائج اختبار مان-ويتني		Mean Rank		المحور الثالث: مسؤولية مراقب الحسابات	م
Asymp. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U	عينة مستخدمي التقارير المالية	عينة مراقبي الحسابات		
0.823	3790.0	115.05	87.82	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة.	4
0.384	4844.5	105.46	99.04	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقول من مسؤولية مراقب الحسابات، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من	5

نتائج اختبار مان-ويتني		Mean Rank		المحور الثالث: مسئولية مراقب الحسابات	م
Asymp. Sig. (2-tailed)	Mann-Whitney U	عينة مستخدمي التقارير المالية	عينة مراقبي الحسابات		
				مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الحسابات أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية.	

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

وبالنسبة للمحور الثالث فتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفترتين (4,5) المستخدمين لقياس المحور الثالث كبيرة (3790.0، 4844.5) وغير معنوية حيث بلغ مستوى المعنوية (0.823، 0.384) للفترتين الرابعة والخامسة على الترتيب، وهذا يجعلنا لا نستطيع أن نرفض فرض العدم القائل بأنه لا تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنوياً عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مسئولية مراقب الحسابات إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ومن ثم فإننا نرفض الفرض البديل الثالث H_3 للدراسة القائل بأن تصوراتهم مختلفة بشأن التأثير على مسئولية مراقب الحسابات، حيث تدل تلك النتائج أن هناك اتفاق بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات.

وتتفق هذه النتائج مع عديد من الدراسات السابقة، موسي، 2021، (e.g., Gimbar et al., 2019; Reid et al., 2016) التي توصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من مسئولية مراقب الحسابات مما يدفعه لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها. وعلى النقيض، تختلف النتائج التي توصلنا إليها مع بعض الدراسات الأخرى مثل (e.g., Vinson et al., 2019; Kachelmeier et al., 2020) والتي

توصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يقلل من مسئولية مراقب الحسابات إذا تم لاحقًا اكتشاف تحريف في عناصر القوائم المالية التي تتناولها أمور المراجعة الرئيسية.

ويري الباحث أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من مسئولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة حتى إذا تم بعد ذلك اكتشاف تحريفات جوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها، فهذا يزيد من مسئولية مراقب الحسابات لأنه لم يبذل العناية المهنية الكافية عند مراجعة تلك الأمور وأن مجرد إفصاحه عن أمور المراجعة الرئيسية لا يخلي مسئوليته عن التحريفات الجوهرية غير المكتشفة إذا تم اكتشافها مستقبلاً.

جدول 10: نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات فئتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور الرابع

م	المحور الرابع: جودة المراجعة	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Mann-Whitney U	Asymp. Sig. (2-tailed)
6	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى مما يحفز له زيادة جودة المراجعة.	51.15	146.38	343.5	0.000
7	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحًا بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.	49.65	147.66	202.00	0.000
8	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم مما سيزيد من جودة المراجعة.	49.69	147.63	206.00	0.000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

أما بالنسبة للمحور الرابع فتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفقرات (6، 7، 8) المستخدمة لقياس المحور الرابع كبيرة (343.5، 202، 206) ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، ونتيجة لما سبق فإنه يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الرابع H_4 القائل بأنه تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن جودة المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويتضح ذلك أيضًا من متوسط الرتب Mean Rank والذي يشير إلى أن مراقبي الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يحسن من جودة المراجعة، حيث كان متوسط الرتب لمراقبي الحسابات للفقرات (6، 7، 8) منخفض (51.15، 49.65، 49.69) للفقرات الثلاثة على الترتيب، وهذا يتفق مع نتائج عديد من الدراسات السابقة (e.g., Al-mulla and Bradbury, 2018; Daugherty et al., 2021; Gutierrez et al., 2018; Liao et al., 2019; Rautiainen et al., 2021) في حين كان متوسط الرتب لمستخدمي التقارير المالية مرتفع (146.38، 147.66، 147.63) للفقرات الثلاثة على الترتيب، مما يعني موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة وهذا يتفق مع نتائج عديد من الدراسات السابقة (e.g., Rapley et al., 2021; Wu et al., 2019; Zhi and Kang, 2021)

ويتفق الباحث مع مستخدمي التقارير المالية لأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة لأنه سيزيد من اهتمام مراقبي الحسابات بشأن مخاطر السمعة والنقاضي، كما أنه سيزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، هذا فضلًا عن أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحًا بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.

**جدول 11: نتائج اختبار مان-ويتني Mann -Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات
 فئتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور الخامس**

م	المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Mann-Whitney U	Asymp. Sig. (2-tailed)
9	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج مزيد من الوقت والجهد لكتابة تقرير المراجعة مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.	100.74	104.00	5004.5	0.649
10	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.	85.85	116.73	3604.5	0.158
11	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	108.35	97.50	4620.0	0.134

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

وبالنسبة للمحور الخامس فتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفقرات (9، 10، 11) المستخدمين لقياس المحور الخامس كبيرة (5004.5، 3604.5، 4620.0) وغير معنوية حيث بلغ مستوي المعنوية (0.649، 0.158، 0.134) للفقرات الثلاثة على الترتيب،

وهذا يجعلنا لا نستطيع أن نرفض فرض العدم القائل بأنه لا تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنوياً عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن تأخر تقرير المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ومن ثم فإننا نرفض الفرض البديل الخامس H_5 القائل بأن تصوراتهم مختلفة بشأن التأثير على تأخر تقرير المراجعة، حيث تدل تلك النتائج أن هناك اتفاق بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة وتتفق هذه النتائج مع نتائج دراسة (بلال والإسداوي، 2020)، في حين تختلف مع نتائج عديد من الدراسات لسابقة (e.g., Al-mulla and Bradbury, 2018; Bédard et al., 2019; Reid et al., 2019) والتي توصلت إلى أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يؤثر على تأخر تقرير المراجعة.

ويري الباحث أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد وذلك على الرغم من قيام مراقبي الحسابات بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.

جدول 12: نتائج اختبار مان-ويتني Mann-Whitney لتحليل الاختلاف بين تصورات

فنتي عينة الدراسة بالنسبة للمحور السادس

م	المحور السادس: أتعاب المراجعة	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Mann-Whitney U	Asymp. Sig. (2-tailed)
12	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة.	153.48	58.93	377.5	0.000
13	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة.	53.98	143.96	609.00	0.000
14	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى	149.72	62.15	731.00	0.000

م	المحور السادس: أتعاب المراجعة	Mean Rank		نتائج اختبار مان-ويتني	
		عينة مراقبي الحسابات	عينة مستخدمي التقارير المالية	Mann-Whitney U	Asymp. Sig. (2-tailed)
	زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة.				
15	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.	52.81	144.96	499.00	0.000

المصدر: من إعداد الباحث باستخدام مخرجات البرنامج الإحصائي SPSS 28.

بالنسبة للمحور السادس فتوضح نتائج اختبار مان-ويتني أن قيمة إحصائية الاختبار بالنسبة للفقرات (12، 13، 14، 15) المستخدمة لقياس المحور السادس كبيرة (377.5، 609، 731، 499) ومعنوية عند مستوى معنوية 1%، ونتيجة لما سبق فإنه يمكننا رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل السادس H_6 القائل بأنه تختلف تصورات مراقبي الحسابات معنويًا عن تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن أتعاب المراجعة إذا تم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويتضح ذلك أيضًا من متوسط الرتب Mean Rank والذي يشير إلى أن مراقبي الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة، حيث كان متوسط الرتب لمراقبي الحسابات للفقرتين (12، 14) مرتفع (153.48، 149.72) للفقرتين على الترتيب مما يدل على أنهم موافقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، كما أنه سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها، في حين كان متوسط الرتب لمراقبي الحسابات للفقرتين (13، 15) منخفض (53.98، 52.81) للفقرتين على الترتيب مما يدل على عدم موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقًا وأخذها في الاعتبار عند

تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وتتفق هذه النتائج مع بعض الدراسات السابقة مثل (e.g., Daugherty et al. 2021; Gimbar et al. 2016).

وعلي النقيض، فإن مستخدمي التقارير المالية يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة، وهذا كان واضح من متوسط الرتب لمستخدمي التقارير المالية للفئتين (12، 14) حيث كان منخفض (58.93، 62.15) للفئتين على الترتيب مما يدل على أنه غير موافقين بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، كما أنه سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصح عنها، في حين كان متوسط الرتب لمستخدمي التقارير المالية للفئتين (13، 15) مرتفع (143.96، 144.96) للفئتين على الترتيب مما يدل على موافقتهم بشدة على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة، وتتفق هذه النتائج مع عديد من الدراسات السابقة (e.g., Al-mulla and Bradbury, 2018; Bédard et al., 2019; Gutierrez et al., 2018; Liao et al., 2019; Reid et al., 2019)

ويتفق الباحث مع مستخدمي التقارير المالية لأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأنه لا يؤثر على أعمال المراجعة وفقاً للمعايير الحالية كما أن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، وقام بتبليغها للجنة المراجعة، وأن ما يقوم به من جهود إضافية هو من صميم أنشطة المراجعة التي يجب عليها القيام بها وأن مجرد الإفصاح عن تلك الأمور لا يستدعي زيادة أتعاب المراجعة.

6-6 النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

6-6-1 نتائج الدراسة التطبيقية

يمكن تلخيص نتائج الدراسة التطبيقية في النقاط التالية:

- يرى مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوى المعلوماتي لتقرير المراجعة، حيث أنه سيزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة ويحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.

- هناك اختلاف بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، حيث يرى مراقبو الحسابات أنها ستؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، في حين يرى مستخدمي التقارير المالية عكس ذلك تماماً.

- يرى مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسئولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة حتى إذا تم بعد ذلك اكتشاف تحريفات جوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها، فهذا يزيد من مسئولية مراقب الحسابات لأنه لم يبذل العناية المهنية الكافية عند مراجعة تلك الأمور وأن مجرد إفصاحه عن أمور المراجعة الرئيسية لا يخلي مسؤوليته عن التحريفات الجوهرية غير المكتشفة إذا تم اكتشافها مستقبلاً.

- هناك اختلاف بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة، حيث يرى مراقبو الحسابات أنها لن تؤثر على جودة المراجعة، في حين يرى مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحسن من جودة المراجعة لأنه سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والنقاضي، كما أنه سيزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، هذا فضلاً عن أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.

- يرى مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد وذلك على الرغم من قيام مراقبي الحسابات بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة، كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصوح عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.

- هناك اختلاف بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتعاب المراجعة، حيث يري مراقبو الحسابات أنها ستزيد أتعاب المراجعة لأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، كما أنه سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصوح عنها. وعلى النقيض، يري مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذها بالفعل أثناء عملية المراجعة لأن مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

6-6-2 النتائج

يهدف البحث إلى تحليل التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701)، والذي يلزم مراقبي الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة، وذلك للتحقق من جدوى تطبيق هذا المعيار في بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك من خلال تحليل مدى التشابه والاختلاف بين تصوراتهم كل من مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المحتوي المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة ومدى صدق وعدالة القوائم المالية ومسؤولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتعاب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة.

واستمد البحث أهميته في أنه يتناول أحد أهم مدخلات عملية اتخاذ القرارات بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية وهو تقرير مراقب الحسابات، حيث تهدف الدراسة إلى تحليل التأثيرات المحتملة

لتغيير محتوى تقرير مراقب الحسابات وإضافة فقرة مستقلة لأمر المراجعة الرئيسية، ويأمل الباحث أن تكون النتائج التي توصل إليها مفيدة لكل من المستثمرين، والجهات التنظيمية وواضعي المعايير، وسوق رأس المال وغيرهم من أصحاب المصلحة في مصر، وغيرها من الدول النامية التي تتشابه بيئة الأعمال فيها مع بيئة الأعمال المصرية، وذلك من خلال مساعدة مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية في التعرف التأثيرات المحتملة للشكل الجديد لتقرير مراقب الحسابات والاستفادة من المنافع التي يوفرها وتجنب مساوئ سوء الفهم لمحتوي والغرض من الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، كما أنه يساعد الجهات التنظيمية وواضعي المعايير عند تبني المعيار الجديد بما يحقق أقصى منافع مرجوه من تطبيقه ويحد من سلبياته. ويتمثل **الدافع الرئيسي** للبحث في أنه إثراء للبحث المحاسبي، حيث يعد امتداد لمجموعة الدراسات التي اهتمت بزيادة منفعة وفائدة مخرجات عملية المراجعة وهو تقرير مراقب الحسابات.

وتوصل الباحث إلى أن هناك اتفاق بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية على أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من المحتوى المعلوماتي وفائدة ومنفعة تقرير المراجعة لتقرير المراجعة مما يحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير، كما أنه سيزيد من مسؤولية مراقب الحسابات تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة، إلا أن سيزيد من تأخر تقرير المراجعة لأن كتابة تقرير المراجعة الجديد سيحتاج مزيد من الوقت والجهد. **وعلى النقيض**، فإن هناك **اختلاف** بين تصورات مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية بشأن تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية وجودة المراجعة وأتعب المراجعة، حيث يرى مراقبو الحسابات أنها ستؤثر سلبًا على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، في حين يرى مستخدمي التقارير المالية عكس ذلك تمامًا. كما وجد الباحث أن مراقبو الحسابات يرون الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على جودة المراجعة، في حين يرى مستخدمي التقارير المالية أنه سيحسن من جودة المراجعة لأنه سيزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى ويزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم، كما أنه يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحًا بالنسبة للمستخدمين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة. وأخيرًا،

توصل الباحث إلى أن مراقبو الحسابات يرون أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من أتعاب المراجعة لأنه سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة، في حين يرى مستخدمي التقارير المالية أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة لان مراقب الحسابات قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.

6-6-3 التوصيات

- توصي الدراسة بسرعة تطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701) والإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في بيئة الممارسة المهنية المصرية، لزيادة شفافية والمحتوي المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات.
- توصي الدراسة الجهات المنظمة لمهنة المراجعة في مصر بضرورة عقد دورات تدريبية لمراقبي الحسابات على تطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701) حتى يكونوا مؤهلين بشكل كافي لتطبيقه وتحقيق المنافع المرجوة من تطبيقه والتي من أهمها زيادة الشفافية والمحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة والحد من عدم تماثل المعلومات بين مراقبي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية وتقليل فجوة التوقعات في المراجعة.
- توصي الدراسة بضرورة مواكبة إصدارات مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي (IAASB) والاستعانة بالمتخصصين من الأكاديميين والمهنيين في دراسة وتحليل كل ما يصدر عنه من معايير وإرشادات بهدف تكيفها مع بيئة الممارسة العملية في مصر، هذا فضلاً عن تطوير مقررات المراجعة في الجامعات المصرية باستمرار بحيث تتناول معايير المراجعة المستجدة وكيفية تطبيقها في الواقع العملي لرفع مستوي وكفاءة الخريجين.
- توصي الدراسة بأهمية تنمية ثقافة ووعي مستخدمي التقارير المالية بأهمية تقرير مراقب الحسابات والفهم السليم لمحتوى أمور المراجعة الرئيسية حتى يتمكنوا من الاستفادة من منافع الإفصاح عنها.

6-6-4 مجالات البحث المقترحة

- إعادة إجراء الدراسة في دول أخرى للتحقق مما إذا كان هناك تباين في النتائج في الدول الأخرى، وهذا نتيجة لاختلاف العوامل البيئية والقيم المجتمعية السائدة في الدول المختلفة.
- تحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة دراسة تجريبية، أو دراسة تطبيقية عند تطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701) في مصر أو في الدول التي قامت بتطبيقه.
- تحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تأخر تقرير المراجعة دراسة تجريبية، أو دراسة تطبيقية عند تطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701) في مصر أو في الدول التي قامت بتطبيقه.
- تحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على أتعاب المراجعة دراسة تجريبية، أو دراسة تطبيقية عند تطبيق معيار المراجعة الدولي (IAS 701) في مصر أو في الدول التي قامت بتطبيقه.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

- إبراهيم، أحمد كمال مطاوع. (2021). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير مراقب الحسابات على قرارات الاستثمار في ضوء تباين خصائص الشركات ومجالس إدارتها بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية. *مجلة البحوث المالية والتجارية*، عدد 1، 1-61.
- آل عباس، محمد بن عبد الله. (2021). الإبلاغ عن الأمور الرئيسة للمراجعة في تقرير المراجع المستقل: دليل من الشركات السعودية المدرجة باستخدام دراسة محتوى. *مجلة جامعة الملك خالد للعلوم الإنسانية*، مجلد 8، عدد 1، 14 - 48.
- بدوي، هبة الله عبد السلام. (2018). أثر المحتوى المعلوماتي لفقرة أمور المراجعة الأساسية بشأن تقييم الاستثمارات بقيمتها العادلة على جودة قرارات الاستثمار دراسة تجريبية على المستثمرين في مصر. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مجلد 2، عدد 2، 491 - 550.
- بلال، السيد حسن سالم، والإسدائي، مصطفى السيد مصطفى علي. (2020). أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة: دراسة اختبارية على شركات المساهمة السعودية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، مجلد 2، عدد 1، 85-145.
- حماد، هيام فكري أحمد أحمد، وعلي، السيد جمال محمد. (2022). علاقة إدارة الأرباح بعدم التماثل المعلوماتي: هل هناك تأثير لتغطية المحللين الماليين: منهج إمبريقي على الشركات المساهمة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مجلد 6، عدد 1، 371 - 436.
- رمضان، علي الجوهري. (2021). مردود إفصاح مراقب الحسابات في تقريره الجديد عن أمور المراجعة الرئيسية KMA على قرار الاستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية: دراسة تجريبية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، مجلد 5، عدد 2، 1 - 52.

شاهين، محمد سعد. (2014). تأثير تكامل سلاسل الإمداد على مستوى أدائها: دراسة تطبيقية على شركات صناعة السيراميك بجمهورية مصر العربية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل*، مجلد 34، عدد 2، 193 - 236.

شبل، مني سليمان محمود. (2019). أثر الإفصاح عن انبعاثات غازات الاحتباس الحراري على قراري الاستثمار والإقراض - دراسة تجريبية. رسالة دكتوراة غير منشورة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 1-251.

طلعت، أسعد عبد الحميد، والدريني، ساره السيد، والشابوري أحمد عباس عبد الستار. (2022). إطار مقترح لخفض التنافر المعرفي لدي عملاء الملابس الجاهزة بمدينة المنصورة. *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، مجلد 46، عدد 2، 1 - 20.

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

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

فارس، دينا زين العابدين سعيد. (2018). تقييم أثر العلاقة بين الإفصاح عن الأمور الهامة للمراجعة في تقرير مراجع الحسابات وجودة قرارات المستثمرين: دراسة ميدانية. *مجلة الدراسات والبحوث التجارية*، مجلد 38، عدد 12، 1 - 43.

لنكولن تشاو. (1990). الإحصاء في الإدارة. ترجمة عبد المرضي عزام، الرياض، دار المريخ.

محمود، عبد الحميد العيسوي. (2018). محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة الممارسة المهنية المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية*، مجلد 5، عدد 1، 470 - 534.

موسي، بوسي حمدي حسن (2021). أثر إدراج فقرة أمور المراجعة الرئيسية واسم شريك المراجعة في تقرير المراجعة على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي وخطر مقاضاته: دراسة

تجريبية. *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية*، مجلد 2، عدد 21، 883-962.

مينيكا، ادوارد، زورينا كورزنكا. (2006). الإحصاء في الإدارة مع التطبيق على الحاسب الآلي. ترجمة سرور علي إبراهيم سرور، الرياض، دار المريخ.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Al-mulla, M., & Bradbury, M. E. (2018). Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing*.

Aljaaidi, K. S., Bagulaidah, G. S., Ismail, N. A., & Fadzil, F. H. (2015). An Empirical Investigation of Determinants Associated with Audit Report Lag in Jordan. *Jordan Journal of Business Administration*, 11(4).

Austin, A. A., & Williams, L. T. (2021). Evaluating company adoptions of blockchain technology: How do management and auditor communications affect nonprofessional investor judgments?. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5), 106882.

Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2019). Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 23-45.

Bentley, J. W., Lambert, T. A., & Wang, E. (2021). The effect of increased audit disclosure on managers' real operating decisions: Evidence from disclosing critical audit matters. *The Accounting Review*, 96(1), 23-40.

Boonyanet, W., & Promsen, W. (2018). Key audit matters: just little informative value to investors in emerging markets?. *Chulalongkorn Business Review*, 41(1), 153-183.

- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, 91(5), 1345-1362.
- Brown, V. L., & Trainor, J. E. (2014). The PCAOB's proposed changes to the auditor reporting model: An in-depth overview for the classroom and beyond. *Review of Business*, 35(1), 59.
- Brown, T., Majors, T. M., & Peecher, M. E. (2020). Evidence on how different interventions affect juror assessment of auditor legal culpability and responsibility for damages after auditor failure to detect fraud. *Accounting, Organizations and Society*, 87, 101172.
- Carver, B. T., & Trinkle, B. S. (2017). Nonprofessional investors' reactions to the PCAOB's proposed changes to the standard audit report. *Available at SSRN 2930375*.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 33(4), 71-93.
- Ciğer, A., Vardar, G. Ç., & Kinay, B. (2019). Key audit matters: A research on listed firms in CEE countries and Turkey. *Business and Economic Horizons (BEH)*, 15(1232-2020-354), 393-422.
- Coram, P. J., & Wang, L. (2021). The effect of disclosing key audit matters and accounting standard precision on the audit expectation gap. *international Journal of Auditing*, 25(2), 270-282.
- Daugherty, B. E., Dickins, D., Pitman, M. K., & Tervo, W. A. (2021). The process of identifying and reporting CAMs: early evidence. *International Journal of Disclosure and Governance*, 18(1), 16-23.

- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of accounting and economics*, 3(3), 183-199.
- Feng, X., Wen, W., Ke, Y., & He, Y. (2021). Stock pledges by controlling shareholders and the disclosure of critical audit matters: evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 1-19.
- Financial Reporting Council. 2013. The Independent Auditor's Report on Financial Statements. International Standard on Auditing (U.K. and Ireland) 700 (Revised June 2013). London, U.K.: The Financial Reporting Council Limited.
- Gimbar, C., Hansen, B., & Ozlanski, M. E. (2016). The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability. *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646.
- Gliem, J. A., & Gliem, R. R. (2003). Calculating, interpreting, and reporting Cronbach's alpha reliability coefficient for Likert-type scales. Midwest Research-to-Practice Conference in Adult, Continuing, and Community Education.
- Gutierrez, E., Minutti-Meza, M., Tatum, K. W., & Vulcheva, M. (2018). Consequences of adopting an expanded auditor's report in the United Kingdom. *Review of Accounting Studies*, 23(4), 1543-1587.
- Haut Conseil des Commissaires aux Comptes (2006). NEP-705 Justification des appréciations. Normes d'Exercice professionnel des Commissaires aux Comptes. Retrieved from <https://doc.cncc.fr/docs/kk3180>.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2015. Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. International Standard on Auditing (ISA) 701. New York, NY: International Federation of Accountants.

- Kachelmeier, S. J., Schmidt, J. J., & Valentine, K. R. I. S. T. E. N. (2017). The disclaimer effect of disclosing critical audit matters in the auditor's report. *Available at SSRN, 2481284*.
- Kachelmeier, S. J., Rimkus, D., Schmidt, J. J., & Valentine, K. (2020). The forewarning effect of critical audit matter disclosures involving measurement uncertainty. *Contemporary Accounting Research, 37*(4), 2186-2212.
- Kang, Y. J. (2019). Are Audit Committees more challenging given a specific investor base? Does the answer change in the presence of prospective critical audit matter disclosures? *Accounting, Organizations and Society, 77*, 101051.
- Kitiwong, W., & Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*.
- Knechel, W. R., & Payne, J. L. (2001). Additional evidence on audit report lag. *Auditing: A Journal of Practice & Theory, 20*(1), 137-146.
- Liao, L., Minutti-Meza, M., Zhang, Y., & Zou, Y. (2019). Consequences of the adoption of the expanded auditor's report: Evidence from Hong Kong. *University of Miami Business School Research Paper, (3392449)*.
- Marques, V. A., Pereira, L. N., Aquino, I. F. D., & Freitag, V. D. C. (2021). Has it become more readable? Empirical evidence of key matters in independent audit reports. *Revista Contabilidade & Finanças, 32*, 444-460.
- Minutti-Meza, M. (2021). The art of conversation: The expanded audit report. *Accounting and Business Research, 51*(5), 548-581.

- Ozlanski, M. E. (2019). Bright lines vs. blurred lines: When do critical audit matters influence investors' perceptions of management's reporting credibility? *Advances in accounting*, 45, 100416.
- Porter, B. (1993). An empirical study of the audit expectation-performance gap. *Accounting and business research*, 24(93), 49-68.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2011. Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements. No. 2011-003. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2013. Proposed Auditing Standards—The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion; The Auditor's Responsibilities Regarding Other Information in Certain Documents Containing Audited Financial Statements and the Related Auditor's Report; and Related Amendments to PCAOB Standards. PCAOB Release No. 2013-005. Washington, DC: PCAOB.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2017. The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion. No. 2017-001, 236. Washington, DC: PCAOB.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Pinto, I., Morais, A. I., & Quick, R. (2020). The impact of the precision of accounting standards on the expanded auditor's report in the European Union. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 40, 100333.

- Pratoomsuwan, T., & Yolrabil, O. (2020). Key audit matter and auditor liability: evidence from auditor evaluators in Thailand. *Journal of Applied Accounting Research*.
- Rapley, E. T., Robertson, J. C., & Smith, J. L. (2021). The effects of disclosing critical audit matters and auditor tenure on nonprofessional investors' judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, 40(5), 106847.
- Rautiainen, A., Saastamoinen, J., & Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., Neal, T. L., & Francis, J. R. (2019). Impact of auditor report changes on financial reporting quality and audit costs: Evidence from the United Kingdom. *Contemporary Accounting Research*, 36(3), 1501-1539.
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.
- Vinson, J. M., Robertson, J. C., & Cockrell, R. C. (2019). The effects of critical audit matter removal and duration on jurors' assessments of auditor negligence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 38(3), 183-202.
- Wu, X., Fan, Y., & Yang, Y. (2019). Do critical audit matters signal higher quality of audited financial information? Evidence from asset impairment. *China Journal of Accounting Studies*, 7(2), 170-183.
- Yuniarti, R. (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of global management*, 2(1), 84-97.

Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192.

Zhi, X., & Kang, Z. (2021). Critical audit matters and stock price crash risk. *Frontiers of Business Research in China*, 15(1), 1-25.

الملاحق

قائمة استقصاء

السيد الأستاذ/

تحية طيبة وبعد،،،،

يقوم الباحث بإجراء بحث في المراجعة بعنوان "التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في بيئة الممارسة المهنية المصرية". ويهدف البحث بصفة أساسية إلى تحليل أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير المراجعة على المحتوي المعلوماتي لتقرير المراجعة ومسئولية مراقب الحسابات وجودة المراجعة وأتعب المراجعة وتأخر تقرير المراجعة. وتتمثل أمور المراجعة الرئيسية في تلك الأمور - وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات - التي كانت لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية خلال الفترة الحالية ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من الأمور التي يتم إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة، مثل الإفصاح عن دقة تقديرات القيمة العادلة والاضمحلال في قيمة الشهرة وغيرها.

وبعد استقراء الأدب المحاسبي تم التوصل إلى مجموعة من الافتراضات بشأن التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، ولربط الجوانب النظرية الواردة في هذا البحث مع جوانب الممارسة العملية، فمننا بإعداد قائمة استقصاء تتضمن بعض التأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لاستطلاع رأي سيادتكم، ونؤكد لحضراتكم أن هذه الآراء سيكون لها إضافة كبيرة لقيمة البحث، لذا فإن الباحث يقدم لكم خالص شكره وتقديره على هذه المساهمة. وللعلم فإنه لا توجد إجابات "صحيحة" أو "غير صحيحة" حيث سيكون توقعك للتأثيرات المحتملة وفقاً لخبرتك وممارستك العملية.

وإذ يقدر الباحث حسن تعاونكم في مساعدته في تحقيق أهداف البحث والحصول على نتائج أفضل، فإنه يؤكد لكم أن جميع المعلومات التي سيحصل عليها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، مع الاحتفاظ بحقك في عدم ذكر الاسم.

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر التحية والاحترام والتقدير،،،،

أولاً: البيانات الديموغرافية

هدف قائمة الاستقصاء

تهدف قائمة الاستقصاء إلى استطلاع رأي حضراتكم بشأن التأثيرات المحتملة لتطبيق معيار المراجعة الدولي (ISA 701) والذي يلزم مراقب الحسابات بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقريره. وتتمثل أمور المراجعة الرئيسية في تلك الأمور - وفقاً للحكم المهني لمراقب الحسابات - التي كانت لها أهمية بالغة عند مراجعة القوائم المالية خلال الفترة الحالية ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من الأمور التي يتم إبلاغها للمسؤولين عن الحوكمة، مثل الإفصاح عن دقة تقديرات القيمة العادلة والاضمحلال في قيمة الشهرة وغيرها. مع العلم أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لا يغير رأي المراجع بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية، حيث أن المراجع يظل رأيه غير متحفظ (نظيف)، على الرغم من وجود هذه الأمور.

ونتيجة لما سبق، فإن التغيير المقترح وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA 701) يقتضي بإضافة فقرة مستقلة لأمر المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة غير المتحفظ (النظيف)، مع العلم أنه تقرير المراجعة الحالي يتكون من خمس فقرات أساسية وفقاً لمعيار المراجعة المصري (700) وتتمثل تلك الفقرات في: الفقرة الافتتاحية وفقرة مسؤولية الإدارة عن القوائم المالية وفقرة مسؤولية مراقب الحسابات وفقرة الرأي وفقرة المتطلبات الإلزامية الأخرى. وفيما يلي نموذج لفقرة أمور المراجعة الرئيسية:

فقرة أمور المراجعة الرئيسية:

يتعين على الشركة إجراء اختبار سنوي للاضمحلال في قيمة الشهرة وفقاً للمعايير المحاسبية المصرية وبلغ رصيد الشهرة في 2021/12/31 مبلغ 2000000 جنيه، حيث بلغ قيمة مصروف استهلاك الشهرة عن السنة 500000 جنية مما يؤثر جوهرياً على القوائم المالية ويعد من الأمور الهامة لمراجعتنا، لأن عملية تقييم الإدارة معقدة وحكومية للغاية وتستند إلى عديد من الافتراضات التي تتأثر بالظروف الاقتصادية والسوقية المستقبلية المتوقعة، حيث أن تحديد قيمة مصروف استهلاك الشهرة يحتاج من الإدارة تقدير القيمة العادلة للوحدة وتقدير التدفقات النقدية المستقبلية وتقييم النتائج التاريخية وتوقع الأداء المستقبلي وفقاً لظروف الصناعة، كما أن تقدير معدلات الخصم يتطلب من الإدارة تقييم علاوة المخاطر وفقاً لأحكامها لمخاطر الشركة ومخاطر الصناعة، وأن أي تغيير في هذه الافتراضات والتقديرات والأحكام سيؤثر على قيمة مصروف استهلاك الشهرة، وهذا ما دفعنا إلى أخذ هذا في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ إجراءات المراجعة والاستعانة بخبير لمساعدتنا في تقييم الافتراضات والتقديرات والأحكام المستخدمة من قبل الإدارة، كما ركزنا على مدي كفاية الإفصاحات المتممة للقوائم المالية بشأن تلك الافتراضات والتقديرات والأحكام.

وفقاً لما سبق، برجاء الإجابة على الأسئلة التالية واختيار درجة الموافقة التي تعكس وجهة نظرك وتوقعك للتأثيرات المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات وفقاً لخبرتك وممارستك العملية:

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
المحور الأول: المحتوى المعلوماتي ومنفعة تقرير المراجعة						
1	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يزيد من فائدة ومنفعة تقرير المراجعة بالنسبة لمستخدمي التقارير المالية.					
2	المعلومات الإضافية في فقرة أمور المراجعة الرئيسية ستحسن من جودة قرارات مستخدمي التقارير المالية.					
المحور الثاني: مدي صدق وعدالة القوائم المالية						
3	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤثر سلبياً على تصورات مستخدمي التقارير المالية بشأن مصداقية وعدالة التقارير المالية.					

م	الأسئلة	موافق جدًا	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جدًا
المحور الثالث: مسئولية مراقب الحسابات						
4	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيزيد من مسئولية المراجع تجاه التحريفات الجوهرية غير المكتشفة.					
5	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيقبل من مسئولية مراقب الحسابات، وذلك لأن الإفصاح عن المخاطر في أمور المراجعة الرئيسية يقدم تحذير فعال لمستخدمي التقارير المالية حول العوامل التي يمكن أن تزيد من مخاطر فشل مراقبي الحسابات في اكتشاف الأخطاء الجوهرية في الحسابات المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية المفصح عنها وهذا يجعل التحريفات غير المكتشفة المرتبطة بتلك الحسابات أكثر توقعاً من قبل مستخدمي التقارير المالية.					
المحور الرابع: جودة المراجعة						
6	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ستزيد من اهتمام مراقب الحسابات بشأن مخاطر السمعة والتقاضى مما يحفز زيادة جودة المراجعة.					
7	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يجعل عملية المراجعة أكثر وضوحاً بالنسبة للمستثمرين، مما يوفر حوافز إضافية لدى مراقبي الحسابات والإدارة ولجان المراجعة لتغيير سلوكهم لتحسين جودة المراجعة.					
8	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يزيد من مستوى الشك المهني لدى مراقبي الحسابات مما يدفعهم نحو بذل المزيد من الجهود الإضافية لفحص ومراجعة أمور المراجعة الرئيسية وجمع مزيد من أدلة المراجعة الكافية والمناسبة لدعم آرائهم مما سيزيد من جودة المراجعة.					
المحور الخامس: تأخر تقرير المراجعة						
9	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج مزيد من الوقت والجهد لكتابة تقرير المراجعة مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.					
10	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسئولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة					

م	الأسئلة	موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق جداً
	وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصّل عنها مما سيزيد من تأخر تقرير المراجعة.					
11	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على تأخر تقرير المراجعة لأن المراجع قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.					
المحور السادس: أتعاب المراجعة						
12	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيحتاج زيادة ساعات عمل المراجعة مما سيزيد من أتعاب المراجعة.					
13	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يكون له تأثير على أتعاب المراجعة لأن جزء كبير من الجهود المطلوبة للإفصاح عن تلك المعلومات قد تم تنفيذه بالفعل أثناء عملية المراجعة.					
14	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية سيؤدي إلى زيادة شعور مراقبي الحسابات بالمسؤولية مما يدفعهم لتطبيق مزيد من إجراءات المراجعة وجمع الأدلة الكافية والملائمة للتحقق من أمور المراجعة الرئيسية المفصّل عنها مما سيزيد من أتعاب المراجعة.					
15	الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية لن يؤثر على أتعاب المراجعة لأن المراجع قام بتحديد أمور المراجعة الرئيسية مسبقاً وأخذها في الاعتبار عند تخطيط وتنفيذ عملية المراجعة.					

هل ترغب في إضافة تأثيرات أخرى محتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فقرة مستقلة في تقرير مراقب الحسابات؟

.....

هل لديك أي ملاحظات على تصميم قائمة الاستقصاء؟

.....

نشكركم على حسن تعاونكم،،،،