



العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير
مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية
للقراءة: دليل من الشركات غير المالية المقيدة
بالبورصة المصرية

د/ عايدة محمد مصطفى على

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ولتحقيق هدف البحث تم تحليل الدراسات السابقة لاشتقاق فرض البحث، ثم تم اجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة بين 2017 - 2020. وأظهرت نتائج الدراسة أن جودة المراجعة المدركة تؤثر ايجابا وبصورة معنوية علي قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى عينة الدراسة. وتم تعزيز هذه النتيجة من خلال اجراء التحليلات الاخرى. وبناء على النتائج التى تم التوصل اليها يوصى الباحث باعتبار جودة المراجعة الخارجية أحد محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى مصر.

الكلمات المفتاحية: جودة المراجعة المدركة - قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة .

The Relationship between the Perceived Audit Quality and and Readability of the Auditor's Report on the Annual Financial Statement Audit :Evidence from non- Financial Companies Listed on the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the relationship between relationship of perceived audit quality and readability of the auditor's report on the annual financial statement audit in non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange. To achieve the goal of the research, previous studies were analyzed to derive the research hypothesis, Then an applied study was conducted on a sample of non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period between 2017- 2020. The results of the study showed that the Perceived Audit Quality positively and significant affects the readability of the auditor's on the annual financial statement audit In the study sample. This result was reinforced by conducting other analyzes. Based on the results that have been reached, the researcher recommends considering the External Audit Quality as one of the determinants of the the readability of the auditor's report on the annual financial statement audit in Egypt.

Keywords: Perceived Audit Quality – Readability of the Auditor's Report on the Annual Financial Statement Audit

1- مقدمة

يمثل تقرير مراقب الحسابات المنتج النهائي لعملية المراجعة وأحد مكونات التقارير السنوية، والذي يمثل أحد محاور الإفصاح الإلزامى الذى يفى بمتطلبات الجهات الرقابية التنظيمية شأنه كشأن الايضاحات المتممة للقوائم المالية ، حيث أن الأثر المنشود للمحتوى الإعلامى لتقرير مراقب الحسابات هو مساعدة المستخدمين على تسهيل قراءة وتفسير القوائم المالية، بما يجعله أداة اتصال فعالة تساهم فى تخفيض عدم تماثل المعلومات، وبالتالي التأثير إيجابا على قرارات أصحاب المصالح بصفة عامة والمستثمرين بصفة خاصة. ويتأثر هذا الدور بمدى قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة من جانب مستخدميها (Salehi et al.,2022; Chang et al.,2021) (راشد، 2020)؛

ويعد من محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، جودة المراجعة المدركة، فجودة المراجعة المرتفعة تمثل بعداً مهماً فى عملية الاتصال بين الادارة والمستثمرين والمقرضين. حيث يمكن أن تحد جودة المراجعة المرتفعة من كل من؛ عدم تماثل المعلومات، مشاكل الوكالة، السلوك الانتهازى للمديرين، وتساعد فى اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بما يدعم إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية التى توصلها القوائم المالية، وبذلك تنعكس جودة المراجعة المدركة إيجابا على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وما يحتويه من معلومات، وهذا من شأنه أن يلبي احتياجات أصحاب المصالح ويزيد من ثقتهم، الأمر الذى ينعكس إيجابا على قراراتهم، وبذلك تقدم جودة المراجعة قيمة مضافة لأصحاب المصالح (Fredriksson et al.,2018; Chang et al., 2017; Jayeola et al., 2017; Alfraih,2017) (Le et al.,2021; et al.,2021).

وعلى الرغم من تعدد الدراسات الأكاديمية التى تناولت جودة المراجعة المدركة، إلا أنه فى حدود علم الباحث هناك ندرة فى الدراسات التى تناولت علاقة جودة المراجعة المدركة بقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. ويرى الباحث أن السبب فى ذلك قد يرجع إلى أنه فى السابق كان يتم الاعتماد على نماذج درجة تعقيد التقرير فى القياس من حيث طول الجملة وعدد الكلمات وعدد المقاطع، الامر الذى انعكس سلبا على قدرة فهم واستيعاب أصحاب المصالح للمعلومات المحاسبية التى تحتويها. (Luo et al., 2017; Lo et al., 2016; Ajina et al., 2020) (Athanasakou et al.,2020; Ezat, 2019; al.,2018). الأمر الذى دفع العديد من الباحثين إلى الاعتماد على نماذج طول التقرير والتى تعد الأكثر ملاءمة فى مجال المحاسبة

والمراجعة. لذلك معظم الدراسات التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة حديثة وقليلة على المستوى الدولي، وعلى المستوى العربي والمصري قد تكون نادرة.

ولقد اتفقت الدراسات السابقة ذات الصلة (Boritz et al., 2016; Chang and Stone, 2019 a ; Karim & Sarkar, 2020; ALikhani et al, 2021 ; Nicolas et al., 2022) على مردود ومنافع جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، حيث أشارت الدراسات سالفة الذكر إلى أن وجود جودة مراجعة مرتفعة يمكن أن يساعد مراقب الحسابات على فهم كيفية ترجمة الاحداث الاقتصادية إلى قوائم مالية، ويمكنهم من تحديد أوجه التشابه والاختلافات عبر الشركات بشكل أكثر كفاءة، وبالتالي تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لأداء الشركة، وهو ما يترتب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التي يتم استخدامها في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد على الارتقاء بعملية إعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو ما يزيد من قابليته للقراءة. وبالتالي فإن لجودة المراجعة المدركة تأثير ايجابي على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

وفي نفس السياق اتفق البعض (Smith, 2019; Chang & Stone, 2019 b ; Deshmukh & Zhao, 2020; Gambetta et al., 2022) على أن زيادة جودة المراجعة، من خلال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يساهم في اكتسابه لدرجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة قائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والتي يساهم في عملية اثناء بيئة معلومات عميل المراجعة وهو أمر مفيد في تخطيط عمليات المراجعة وتقييم مخاطر العميل، وتزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك في ظل وجود العديد من عمليات المراجعة المطلوبة من مراقب الحسابات في نفس الوقت، ويساعد أيضاً في تخفيض الوقت والتكاليف المتعلقة بالحصول على، والتحقق من المعلومات، وهو ما يساهم في توصيل المعلومات للمستخدمين بطريقة سهلة للقراءة، الأمر الذي ينعكس في تقديم تقارير مراجعة أكثر قابلية للقراءة.

وبالرغم من ندرة الدراسات التي تناولت العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، إلا أن هناك شبه اتفاق بين الدراسات السابقة على أن جودة المراجعة المدركة لها دور حيوي في تفسير التغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة. ولذلك تسعى الدراسة الحالية إلى دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية

تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراء ؟

2- مشكلة البحث

تناولت القليل من الدراسات السابقة (Boritz et al., 2016; Chang & Stone, 2019a; Smith, 2019; Chang & Stone, 2019b ; Karim & Sarkar, 2020 ; Deshmukh & Zhao, 2020; Jia & Hsiao, 2021; ALikhani et al ,2021; Salehi et al.,2022) العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراء، وبالرغم من أن كل دراسة تناولت تلك العلاقة في بيئة مختلفة إلا أنها جميعاً اتفقت على أن زيادة جودة المراجعة المدركة سوف يساهم في الحد من؛ عدم تماثل المعلومات، وتساعد في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية والتقرير عنها بما يدعم إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية التي توصلها القوائم المالية، وبذلك تنعكس جودة المراجعة المدركة إيجاباً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراء، وما يحتويه من معلومات.

وبناء على ما سبق يمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة على التساؤل التالي في بيئة الممارسة المهنية المصرية ؛ هل توجد علاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراء ؟ وإذا وجدت فما هو شكل واتجاه هذه العلاقة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟.

3- هدف البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراء في عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من 2017 - 2020.

4- أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث الأكاديمية من تصديه لقضية بحثية هامة تناولتها البحوث الاجنبية ولكنها تعاني من ندرة شديدة في البحوث المصرية وهي دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة

وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

ويستمد البحث أهميته العملية من كونه يسعى الى اختبار هذه العلاقة فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، الامر الذى يؤدى لإثراء المردود العملي الإيجابي للبحث المحاسبي فى ذلك المجال، ويزيد من وعى وإدراك معدى ومستخدمي المعلومات المحاسبية، لتأثير جودة المراجعة المدركة على جودة التقارير المالية بشكل عام، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة بشكل خاص.

ويقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع أهمها؛ التطرق لمجال بحثى يعانى من ندرة ملموسة فى مصر، وإيجاد دليل عملي على مدى صحة العلاقة محل الدراسة من عدمه فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال منهجية متكاملة تساير البحوث الأجنبية، من خلال اجراء تحليلات إضافية بجانب التحليل الأساسى التى تهتم بالتحقق من مدى صحة وسلامة الافتراضات التى بنى عليها نموذج البحث الأساسى، ومدى قوة ومثانة النتائج التى تم التوصل إليها.

5- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، فى الفترة من 2017 إلى 2020. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية والمؤسسات المالية المقيدة أوغير المقيدة بالبورصة، وكذا قابلية تقارير مراقب الحسابات الأخرى (مثل الفحص المحدود) للقراءة. وأخيراً فأن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار مجتمع وعينة البحث وفترة الدراسة وأدوات القياس المستخدمة لقياس المتغيرات.

6- خطة البحث

لمعالجة مشكلة البحث، وتحقيقاً لأهدافه في ضوء حدوده، فسوف تستكمل خطة البحث على النحو التالي:

- 6-1- جودة المراجعة من منظور مهني (المفهوم والمقاييس والاهمية).
- 6-2- قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة من منظور مهني (المفهوم والمقاييس والاهمية) .
- 6-3- تحليل العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة واشتقاق فرض البحث .
- 6-4- منهجية البحث.
- 6-5- نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة.

6-1 جودة المراجعة من منظور مهني (المفهوم والمقاييس والاهمية)

نظراً للدور الهام، والمضيف للقيمة، الذي تلعبه المراجعة الخارجية في تحقيق وزيادة جودة القوائم المالية، وما تحتويه من معلومات يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات السليمة، من قبل أصحاب المصالح (Blum et al.,2022) فقد لاقى موضوع جودة المراجعة اهتماماً كبيراً من قبل الجهات المهنية، والباحثين وخاصة في الدول المتقدمة، إلا أنه لا يوجد اتفاق علي مفهوم محدد لجودة المراجعة، باعتباره مفهوماً نسبياً، يختلف باختلاف أصحاب المصالح (Hamdan et al., 2012; Lin & Lin, 2016; Khasanah, 2016; Kato&Semba, 2016; Mawardi, 2017; Pestovic et al.,2021 ;Le et al.,2021 ;Chen,2022) من أوائل الدراسات التي قدمت تعريفاً لجودة المراجعة على أنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية لشركة العميل والتقرير عنها. ويحتوي هذا التعريف على عنصرين وهما : **خبرة وكفاءة** مراقب الحسابات والتي تحدد احتمالية قيام مراقب الحسابات باكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، **موضوعية واستقلالية** مراقب الحسابات والتي ترتبط باحتمالية قيام مراقب الحسابات بالتقرير عن، وتصحيح التحريفات المكتشفة. وأن فشل مراقب الحسابات سيؤدي الى فشل عملية المراجعة ككل (Mandour et al.,2017 ; Akhalumeh et al.,2018; Blum et al.,2022) .

كما اتفق البعض (Smii, 2016; Saha & Roy, 2016 ; Bills et al., 2016 ; Blum et al.,2022) . علي أن جودة المراجعة تعبر عن قدرة المراجعة علي توفير توكيد لأصحاب

المصالح يمكنهم من الوثوق في، والاعتماد علي، المعلومات المحاسبية التي توصلها القوائم المالية. وأضاف (IAASB(2013)، أن جودة المراجعة من وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية تتعلق بتجميع كافة أدلة الأثبات عند أداء عملية المراجعة. في حين يرى كل من (شرف،2018؛ Okerekeoti, 2021) أن جودة المراجعة تمثل ارتفاع مستوي التوكيد المهني لعملية المراجعة بما يمكن، ويشجع حاجات أصحاب المصالح من الوثوق في، والاعتماد علي، المعلومات المحاسبية التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من خلال توافر مجموعة من الخصائص الفنية والنوعية في عملية المراجعة، وكفاءة وخبرة مراقبي الحسابات ومدي قدرتهم علي اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، والتقرير عنها، وإصدار أحكام مهنية صائبة بشكل مرضي، مع الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

ويخلص الباحث مما سبق إلي أنه لم يتم الاتفاق علي مفهوم محدد لجودة المراجعة، لا من جانب الهيئات المهنية، ولا من جانب الدراسات الأكاديمية، وأن هناك تعريفات متعددة ومتنوعة ومختلفة لجودة المراجعة باعتبارها مفهوماً نسبياً، يختلف باختلاف وجهات نظر مستخدمي المعلومات، وإدارة الشركة، ومراقبي الحسابات.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن مصطلح **جودة المراجعة** يشير بشكل عام في الأدب المحاسبي إلى قدرة مراقب الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وإصدار أحكام مهنية صائبة بشكل مرضي، مع الالتزام بمعايير المراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني.

وبشأن مقاييس جودة المراجعة ، يتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بها (شرف، 2019 موسى، 2018؛ Chen,2022؛ Jia & Hsiao,2021؛ Pestovic et al.,2021) إمكانية انعكاس مقاييس جودة المراجعة على توافر مستويين لهذه الجودة وهما جودة المراجعة المدركة *Perceived Audit Quality*، وجودة المراجعة الحقيقية *Actual Audit Quality* ، حيث تعبر **جودة المراجعة المدركة** عن مدي توقع أصحاب المصالح لمستوي معين من جودة التقارير المالية، في ضوء استيعابهم لمصادقية ما توصله لهم تلك التقارير من معلومات دالة علي الجودة. وبذلك تعبر جودة المراجعة المدركة عن مستوي الجودة المتوقع من وجه نظر أصحاب المصالح. وهو ما يمكن الاستدلال عليه بالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، أتعاب عملية المراجعة، تدوير مراقب الحسابات، إدارة الأرباح، التحفظ

المحاسبى، المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية & Rusmin (Akhalmeh et al.,2017; Evans 2017; Khanh & Nguyen 2018; Le et al.,2021; Chen,2022).

بينما تعبر **جودة المراجعة الحقيقية** عن مدى وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية والتزامه بقواعد آداب وسلوكيات المهنة. وهو ما يتفق مع تعريف (De Angelo, (1981) للجودة والمتعلق بمدى سلامة رأي مراقب الحسابات. ويمكن الاستدلال عليه بمدى سلامة رأى مراقب الحسابات، عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات، الفشل فى أداء عملية المراجعة، إعادة إصدار القوائم المالية (شرف،2019؛ Akhalmeh et al.,2017).

وخلص الباحث من الدراسات السابقة ذات الصلة (Alfraih,2017; Akhalmeh et al.,2017; Rusmin & Evans 2017;Khanh & Nguyen 2018) مقاييس جودة المراجعة، لثلاثة اتجاهات: **الأول مقاييس ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والمراجعة** مثل؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، وأتعب عملية المراجعة، سياسة التدوير. **والثاني مقاييس ذات الصلة بمراقبي الحسابات** مثل؛ سلامة رأي مراقب الحسابات بصفة عامة وبشأن الاستمرارية بصفة خاصة، والتخصص الصناعي والفشل في أداء عملية المراجعة، وعدد الدعاوى المرفوعة ضده. **والثالث والأخير مقاييس ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة** مثل التحفظ، وجودة الأرباح، وإدارة الأرباح، وإعادة إصدار القوائم المالية.

وسوف يركز البحث الحالى على جودة المراجعة المدركة معتمدا فى قياسها على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات كمقياس لجودة المراجعة المدركة، فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، باعتباره أحد الأساليب الحديثة للارتقاء بجودة عملية المراجعة، كما يحفز كثافة سوق المراجعة مراقبي الحسابات الكبار على الاستفادة من خبراتهم فى مجال الصناعة للتنافس وتقديم أفضل مراجعة وأعلى جودة لعملائهم، وتزداد جودة المراجعة لدى مراقبي الحسابات المتخصصين فى الصناعة بمعدل أعلى من مراقبي الحسابات غير المتخصصين.

وبشأن مردود جودة المراجعة من منظور أصحاب المصالح يخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة (Alfaih,2016 ;Ugwunta et al.,2018; Riccard et al.,2019 ; Chen,2022) ;Jia & Hsiao, 2021; Pestovic et al.,2021). إلى وجود اتفاق فيما بينها حول قدرة جودة المراجعة على تحقيق العديد من الآثار الإيجابية لكل من: زيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين، زيادة القيمة السوقية للشركات، ارتفاع مستوى التحفظ المحاسبى، وزيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، انخفاض تكلفة رأس المال، وانخفاض ممارسات السلوك الانتهازي

للادارة وأدارة الارباح، وهو ما ينعكس إيجابا على مصداقية القوائم المالية وجودتها، ويساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية ويلبي احتياجات أصحاب المصالح.

وبالنسبة لمردود جودة المراجعة المدركة على قابلية القوائم المالية للقراءة بصفة عامة وتقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة ، فقد اتفق البعض (Boritz et al., 2016; Chang & Stone, 2019a; Smith, 2019 ;Chang & Stone, 2019b; Karim & Sarkar, 2020; Rautiainen et al.,2021 ;Alikhani et al.,2021 ;Salehi et al.,2022) على مردود جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، حيث أشارت إلى وجود علاقة إيجابية بين تلك الجودة (مقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة) وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، نظرا لاحترازية مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبرى في صياغة تقارير مراجعة سهلة القراءة. وأضاف Fakhfakh(2016a) إلى تأثير كلا من رأى مراقب الحسابات، فترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، وتخصصه الصناعي على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، ومن ثم فإن مستوى جودة المراجعة المدركة تعتبر خاصية محددة لجودة المعلومات المحاسبية، والذي ينعكس بدوره على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. وهو ما سوف يتناوله الباحث بمزيد من التفصيل في البحث الحالي.

يخلص الباحث مما سبق إلى أن الدراسات السابقة ذات الصلة، تتفق في مجملها حول مردود جودة المراجعة المدركة لأصحاب المصالح، وأن الهدف الأساسي هو محاولة الارتقاء بجودة عملية المراجعة وتطويرها، بما يساهم في ترشيد القرارات الاقتصادية ويلبي احتياجات أصحاب المصالح.

6-2 قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة من منظور مهني (المفهوم والمقاييس والاهمية)

حظى موضوع قابلية التقارير المالية للقراءة باهتمام كبير من جانب الباحثين (Abernathy et al., 2019; Kawada & Wang, 2020; Blanco et al., 2021; Dalwai, 2021; Goicoechea et al.,2021; Gu & Dodoo,2021 ;Salehi et al.,2022) وبدءا بمفهوم قابلية التقارير المالية للقراءة بصفة عامة ، فيتضح للباحث من خلال تحليل الدراسات السابقة منها (Roiston & Harymawan, 2020; Sahyda et al., 2019; Dalwai, 2021) عدم الاتفاق على تعريف محدد لقابلية التقارير المالية للقراءة حيث تطرق البعض

(زكى، 2022؛ Kawada & Wang, 2020; Roiston & Harymawan, 2020). لذلك المفهوم من منظور مدى فاعلية عملية توصيل المعلومات المحاسبية كمحصلة نهائية للتفاعل بين نوعية تلك المعلومات والتسلسل المنطقي لها. في حين تطرق البعض الآخر (السواح، 2019، ؛ Hassan et al., 2019). له من منظور مدى نغية المعلومات في اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية.

وأشار كل من (راشد، 2020؛ Ruiz&Urquiza, 2022; Nicolas et al., 2022) إلى الدور المرتقب للمحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات بما فيه من معلومات تفصيلية لمساعدة المستخدمين على تسهيل قراءة وتفسير القوائم المالية، بما يجعل من تقرير مراقب الحسابات أداة اتصال فعالة تساهم في تخفيض عدم تماثل المعلومات، ولذا يجب على المراجعين السعي نحو تبسيط صياغة تقارير المراجعة والعمل على رفع مستوى قابليتها للقراءة والفهم بشكل عام ولفقرة الرأي بشكل خاص.

ووفقا لذلك يعتقد الباحث بإمكانية تعريف قابلية التقارير المالية للقراءة بصفة عامة في ضوء أغلب الدراسات السابقة ذات الصلة على أنها " أداة الاتصال الفعال التي تجعل المعلومات المحاسبية، والتي يتم الإفصاح عنها بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة سهلة، وواضحة، وسهلة القراءة بحيث تمكن المستخدمين من استيعابها وتفسيرها" وتعريف قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بصفة خاصة على أنه " قدرة أصحاب المصالح على فهم واستيعاب وتقييم المعلومات المفصح عنها بتقرير مراقب الحسابات من خلال كتابتها بلغة واضحة ومفهومة، والعمل على التزام المراجعين بالمبادئ اللغوية التي تسهل قراءة هذه التقارير".

أما فيما يتعلق بقياس قابلية التقارير المالية للقراءة، فيتضح للباحث من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة منها شرف، 2021؛ Hassan et al., 2019; Abernathy et al., 2019; Sahyda et al., 2019; Roiston & Harymawan, 2020 Goicoechea et al., 2021; Gu & Doodoo, 2021; Shette, 2021) إمكانية الاعتماد على مدخلين في ذلك الشأن، حيث يعتمد المدخل الأول على درجة تعقيد التقرير. في حين يعتمد المدخل الثاني على طول التقرير، وذلك بدلالة عدد الكلمات أو الصفحات أو حجم التقرير.

بالنسبة للمدخل الأول المعتمد على درجة تعقيد التقرير والذي اعتمدت عليه العديد من الدراسات (Ajina et al., 2016; Lo et al., 2017; Ezat, 2019) ومنها على سبيل المثال مؤشر (the Fog Index). ومؤشر (the Flesch Ease measure) وكذلك مؤشر Bog، وصيغة

(Flesch-Kincaid)، وصيغ (Dale-Chall)، ومؤشر Gunning، ومؤشر Lasbarhets (LIX)، حيث تعتمد هذه المؤشرات على طول الجملة من خلال متوسط عدد الكلمات لكل جملة، وعدد الكلمات المعقدة، وعدد المقاطع لكل كلمة والنسبة المئوية للكلمات المكونة من ستة أو سبعة أحرف. ولكن تم توجيه العديد من الانتقادات لطريقة القياس المعتمدة على تعقد التقرير، حيث أشار كل من (Loughran & McDonald, 2014; Luo et al., 2018; Shette, 2021). أن الاعتماد على المقاييس القائمة على حساب متوسط طول الجملة ونسبة الكلمات المعقدة في سياق الإفصاح المالي أقل دقة، بالإضافة لتجاهل خبرة المستخدمين في فهم واستيعاب تلك المعلومات والمصطلحات الواردة بتلك التقارير.

الأمر الذي دفع العديد من الباحثين للاعتماد على المدخل الثاني في قياس مستوى القابلية للقراءة على طول التقرير، وذلك بدلالة عدد الكلمات أو الصفحات أو حجم التقرير، وتتميز هذه المقاييس بأنها أقل تعقيداً وتتماشى مع أي لغة تكتب بها التقارير المالية سواء الانجليزية، أو العربية أو غيرها من اللغات (السواح، 2019؛ Cho et al., 2019). كما تتميز تلك المقاييس بسهولة استخدامها وأنها أقل عرضة لأخطاء القياس، ويمكن تكرارها بسهولة، وبالتالي فهي المقاييس الأكثر ملاءمة في مجال المحاسبة والمراجعة.

أما بشأن محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، فقد تبين للباحث من تحليل الدراسات السابقة (Chang & Stone, 2019a; Velte, 2018; Chang & Stone, 2019b; Salehi et al., 2020; Shette, 2021). إمكانية تقسيمها إلى ثلاث فئات: محددات تتعلق بسمات عميل المراجعة (التي منها؛ الخصائص التشغيلية للشركة كحجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي، ونهاية السنة المالية، ونتيجة النشاط، والمخاطر التي تتعرض لها، درجة تركيز أو تشتت الملكية، نوع القطاع الصناعي، معدل نمو الشركة)، محددات تتعلق بمنشأة المحاسبة والمراجعة (والتي منها؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، رأى مراقب الحسابات، التخصص الصناعي، فترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات) والبعض الآخر خاص **ببيئة الممارسة المهنية**

وبشأن المحددات الخاصة بسمات عميل المراجعة يرى (Hassan et al., 2019) أن الشركات ذات الأداء الجيد والمرتفعة الربحية، لديها تقارير مالية سهلة وقابلة للقراءة الأمر الذي ينعكس ايجابيا في زيادة قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وفي نفس السياق، ركزت بعض الدراسات (EDT et al., 2018; Lim et al, 2018; De Souza et al., 2019; Gu &

(Dodoo, 2021 ;Shette,2021;Okerekeoti,2021) على معرفة تأثير أداء الشركة الحالي على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. فوفقاً لفرضية التعتميم الإداري فإن المديرين يكون لديهم الحافز للتعتميم على المعلومات عندما يكون أداء الشركة ضعيفاً، ومن ثم تكون التقارير المالية صعبة القراءة وغير مفهومة من قبل مراقب الحسابات وبالتالي تقديم تقارير مراجعة أقل قابلية للقراءة ، كما أوضحت الدراسات السابقة (Kumar, 2014; Devos & Sarkar, 2015 ;Hassan et al., 2019). أن الشركات الأكبر حجماً تنخفض قابلية تقارير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، ويرجع ذلك للأسباب الثلاثة التالية: **أولهما**، تعقيد عمليات الشركات كبيرة الحجم مقارنة بالشركات صغيرة الحجم. **وثانيهما**، فإنه تواجه إدارة الشركات الأكبر حجماً صعوبة في نقل معلوماتها وبالتالي يصبح من الصعب على المراجعين فهم التقارير المالية. **أما ثالثهما**، فإنه تمتلك إدارة الشركات الأكبر حجماً خبرة ومهارة كبيرة في إدارة إفصاحاتها النوعية (managing the content of the annual reports (إدارة الانطباعات) بحيث تخفي الأنباء السيئة وتركز على الأنباء الجيدة (Kumar, 2014; Roistona & Harymawan, 2020 ;Shette, 2021).

ويشير السواح (2019) إلى أن عُمر الشركة من المتوقع أن يؤثر على جودة إفصاحاتها وقابلية تقاريرها المالية للقراءة، فالشركات الأقدم ينخفض لديها عدم تماثل المعلومات وعدم التأكد مقارنة بالشركات الأحدث، كما أن الشركات ذات نسبة الرفع المالي المرتفع، تسعى لتقديم مزيد من الإفصاحات لمستثمرها لإقناعهم بالاستثمار فيها، وبالتالي زيادة قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة. وبشأن العلاقة بين نهاية السنة المالية لعميل المراجعة وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة أكدت الدراسات السابقة (Gul et al.,2014; Roistona& Harymawan, 2020) . إلى أن الضغط خلال موسم الذروة يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، وأن حدة هذا الانخفاض تزداد بمنشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى Big4 نتيجة أعباء العمل المتزيدة خلال تلك الفترة.

وبشأن المحددات الخاصة بسمات مراقب الحسابات أشار كل من (Devos & Sarkar, 2015; Karim & Sarkar 2020; Boritz et al., 2016; Chang & Stone, 2019a; Chang & Stone, 2019b ; Jia&Hsias,2021;Nicolas et al.,2022) إلى وجود علاقة بين جودة المراجعة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، فالمراجعين الذين ينتمون لواحدة من منشآت المحاسبة والمراجعة (Big4) لديهم من الإمكانيات

والخبرة لإضفاء الثقة على معلومات تقارير المراجعة، بشكل يجعلها أكثر سهولة وقابلية للقراءة، بالمقارنة بالمراجعين الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة والمراجعة الصغيرة.

كما اتفق البعض (Fakhfakh,2016 ; Deshmukh& Zhao,2020) على أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تختلف باختلاف كلا من: رأى مراقب الحسابات، فترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، حيث تنخفض قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، كلما كان رأى مراقب الحسابات معدل أو زادت فترة إصدار تقرير مراقب الحسابات، أو مراقب الحسابات غير المتخصصين، وأضافت دراسة راشد (2020) إلى تأثير مداخل المراجعة الخارجية على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، حيث أشارت الدراسة إلى صعوبة قراءة فقرة أساس الرأى المعدل فى ظل مدخل المراجعة الثنائية، وسهولة قراءة فقرتى لفت الانتباه والامور الاخرى فى ظل مدخل المراجعة المشتركة. وفى نفس السياق أشار زكى (2022) على إمكانية انخفاض قابلية التقارير المالية للقراءة فى حالة احتوائه على رأى معدل.

وبشأن المحددات الخاصة ببيئة الممارسة المهنية ، فقد استهدفت دراسة Fakhfakh(2013) اختبار أثر معايير المراجعة المعدلة (ISA 706-ISA 705- ISA700) على الخصائص الهيكلية والشكلية المتعلقة بقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وتوصلت الدراسة أن تقارير المراجعة المعدة وفقا للمعايير المعاد إصدارها لم تحقق أى تحسن جوهرى فى قابليتها للقراءة والفهم من جانب المستخدمين، حيث يميل المراجعون إلى استخدام جمل ومصطلحات قد تعيق الفهم بصورة جوهرية الأمر الذى يزيد من فجوة التوقعات ويهدد تحقيق مهنة المراجعة لاهدافها.

وبشأن مردود قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة على أصحاب المصالح فقد توصلت بعض الدراسات ذات الصلة (Fakhfakh, 2015;Nicolas et al.,2022) إلى أن استخدام مراقبى الحسابات لجمل ومصطلحات صعبة ومعقدة قد تعيق الفهم بصورة جوهرية الأمر الذى يزيد من فجوة التوقعات وخطر المعلومات ويهدد تحقيق مهنة المراجعة لاهدافها، بما ينعكس سلبا على قرارات أصحاب المصالح.

ويخلص الباحث مما سبق إلى أن قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة يعد أداة اتصال فعالة تساهم فى تخفيض عدم تماثل المعلومات. وهو ما يترتب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التى يتم استخدامها فى عملية المراجعة، الامر الذى يساعد على الارتقاء بعملية أعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو ما يزيد من قابليته للقراءة.

6-3- تحليل العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة واشتقاق فرض البحث

انتقلت بعض الدراسات (Chang & Stone, 2019a; Karim & Sayan, 2020; Nicolas et al.,2022; Salehi et al.,2022) على مردود ومنافع جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، حيث أشارت الدراسات سالفه الذكر أن زيادة جودة مراجعة يمكن أن تساعد مراقب الحسابات على فهم كيفية ترجمة الاحداث الاقتصادية إلى قوائم مالية، ويمكنهم من تحديد أوجه التشابه والاختلافات عبر الشركات بشكل أكثر كفاءة، وبالتالي تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لاداء الشركة وهو ما يترتب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التي يتم استخدامها في عملية المراجعة، الأمر الذي يساعد على الارتقاء بعملية أعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو ما يزيد من قابليته للقراءة. وبالتالي فإن لجودة المراجعة المدركة تأثير ايجابي على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

وفي نفس السياق اتفق كل من (Smith, 2019 ;Chang &Stone, 2019b; Deshmukh &Zhao, 2020). على أن زيادة جودة المراجعة، من خلال التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يساهم في اكتسابه لدرجة عالية من المعرفة والخبرة الخاصة بطبيعة نشاط عميل المراجعة قائمة على التدريب والممارسة في مراجعة قطاع صناعي معين، والتي يساهم في عملية اثناء بيئة معلومات عميل المراجعة وهو أمر مفيد في تخطيط عمليات المراجعة وتقييم مخاطر العميل، وتزيد من قدرته على اكتشاف التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وذلك في ظل وجود العديد من عمليات المراجعة المطلوبة من مراقب الحسابات في نفس الوقت (نهاية السنة المالية)، ويساعد أيضاً في تخفيض الوقت والتكاليف المتعلقة بالحصول على، والتحقق من المعلومات، وهو ما يساهم في توصيل المعلومات للمستخدمين بطريقة سهلة للقراءة، وبالتالي زيادة قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. وأشار (Nicolas et al (2022) إلى أن زيادة جودة المراجعة تخفض بدرجة كبيرة من مخاطر المعلومات، وبالتالي تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لاداء الشركة، وهو ما يترتب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التي يتم استخدامها في عملية المراجعة، وهو ما يساهم في زيادة جودة تقارير المراجعة وقابليتها للقراءة.

وفي نفس السياق اتفق البعض (Boritz et al., 2016; Chang & Stone, 2019a; Chang & Stone, 2019b; Karim & Sayan, 2020; Jia&Hsiao,2020;Nicolas et

(al.,2022). على وجود اتجاهين للعلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. إذ يتمثل الاتجاه الأول في وجود علاقة إيجابية بين تلك الجودة (مقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة) وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، حيث تمتلك منشآت المحاسبة والمراجعة كبيرة الحجم Big4 الموارد والإمكانات والتقنيات التكنولوجية العالية لكتابة تقارير مراجعة أكثر قابلية للقراءة مقارنة بمنشآت المحاسبة والمراجعة صغيرة الحجم. إذ أنها تستعين بمراجعين فنيين ذو خبرة عالية وأيضاً بمحررين وكتاب تقنيين technical writers and editor لديهم احترافية في صياغة تقارير مراجعة سهلة القراءة (Smith, 2019). ونظراً لدور المراجعون الهام في إضفاء الثقة على معلومات القوائم المالية حيث أنهم يقومون بالتصديق على القوائم المالية وإيضاحاتها المتممة بأنها تعرض بعدالة الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، حيث يميل المراجعون الذين ينتمون لمنشآت المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبرى Big4 لاستخدام عدد أقل من الإيضاحات المتممة. إذ يتم استخدام تلك الإيضاحات لتفسير المعلومات الغامضة فقط، حيث أن زيادة عدد الإيضاحات تؤدي إلى التشويش على المعلومات. ومن ثم فإن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية التي تُراجع بواسطة المراجعين ينتمون لمنشآت المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبرى تكون سهلة القراءة مقارنة بالإيضاحات المتممة التي تُراجع بواسطة مراجعين لا ينتمون لمنشآت المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبرى Non- Big4 (Devos&Sarkar, 2015; Karim & Sarkar, 2020).

أما الاتجاه الثاني فيرى (Boritz et al., 2016; Chang & Stone, 2019a; Chang & Stone, 2019b). أن منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى Big4 تتميز بوجود أنظمة أكثر تعقيداً مقارنة بشركات المراجعة صغيرة الحجم. وبالتالي قد تتطلب القضايا المعقدة لغة معقدة، الأمر الذي يؤدي أن تصبح تقارير مراقبي الحسابات للشركات الكبيرة طويلة ومتضمنة لجمال معقدة ومصطلحات فنية متخصصة .

وأضافت دراسة كل من (Xu et al., 2020 ; Cho et al.,2022) إلى أن جودة المراجعة (مقاسه بألعاب مراقب الحسابات) تؤثر على قابلية التقارير المالية للقراءة، ويرجع ذلك إلى سببين، أولهما، تؤدي زيادة عدد ساعات عمل المراجع (زيادة أتعاب المراجع) إلى تخفيض إدارة الأرباح، ومن ثم تساعد جودة المراجعة المتزايدة إلى تخفيض السلوك الانتهازي للإدارة لجعل التقارير المالية أقل قابلية للقراءة، بالإضافة إلى ذلك، توفر عملية المراجعة عالية الجودة مزيداً من المعلومات حول الشركة للمستثمرين، وبالتالي، تقل كمية المعلومات التي يتم التعتيم عليها من قبل الإدارة. أما

ثانيهما، فإنه قد يسعى المراجعين الذين يبذلون جهوداً كبيرة في المراجعة إلى إظهار أنفسهم من خلال تقديم معلومات أكثر مصداقية (هؤلاء المراجعين لديهم دافع معلوماتي)، وبالتالي تكون تقارير المراجعة لديهم أكثر قابلية للقراءة.

وقد اتفق البعض (Slaheddine, 2015 ; Kato&Semba,2016; Rusmin & Evans, 2017; Deshmukh& Zhao,2020 ;Nicolas et al.,2022) الصناعي يعد مؤشراً لجودة المراجعة المدركة، فالتخصص الصناعي لمراقب الحسابات أحد مداخل التطور في ممارسة مهنة المراجعة لمواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال، ومدخلاً مهماً للتمييز والتحسين المستمر في الخدمات التي يقدمها مراقب الحسابات، والذي ينعكس على كفاءة قرارات وأحكام مستخدمي المعلومات المحاسبية، وأحد مداخل الاستمرارية في سوق المراجعة لمواجهة المنافسة المتزايدة في ظل العمولة وانفتاح الأسواق، وأضاف (Jia &Hsiao (2020 أن التخصص الصناعي يعد أحد أهم الأبعاد التي تضيف قيمة لمنشأة عميل المراجعة، فالتخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات يحقق قيمة مضافة لأصحاب المصالح، تتمثل في زيادة معرفة مراقب الحسابات واستخدام تلك المعرفة في زيادة قدرته على اكتشاف، ومنع التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، مما ينعكس في تحسين جودة المراجعة، فمراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة يقدمون جودة مراجعة أعلى من غير المتخصصين بما يمكنهم من توصيل المعلومات للمستخدمين بطريقة سهلة للقراءة، الأمر الذي ينعكس في تقديم تقارير مراجعة أكثر قابلية للقراءة، وعلى النقيض من ذلك قد يلجأ بعض المتخصصين لاستخدام المصطلحات الصناعية عند أعداد تقارير مراقبي الحسابات مما يحد من سهولة قراءة هذه التقارير.

يتضح للباحث مما سبق اتفاق الدراسات السابقة على أن زيادة جودة المراجعة المدركة تنعكس إيجاباً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. وبالرغم من أن كل دراسة تناولت تلك العلاقة في بيئة مختلفة إلا أن معظمها استنتجت أن ارتفاع جودة المراجعة المدركة ينعكس إيجاباً على جودة مخرجات النظام المحاسبي مما يقلل من فجوة عدم تماثل المعلومات. كما تساعد أيضاً في تخفيض الوقت والتكاليف المتعلقة بالحصول على، والتحقق من المعلومات. وهذا بدوره ينعكس في زيادة قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. ونظراً لندرة الدراسات التي تمت في البيئة المصرية وهو ما يبرر هذه القضية البحثية محل الجدل من التحقق من العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة في البيئة المصرية، واتفاق الباحث مع وجهة نظر التأثير

الإيجابي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، ولذلك يتوقع الباحث أن يكون لجودة المراجعة المدركة تأثير إيجابي ومعنوي على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة. وهو ما يقوده إلى اشتقاق فرض البحث كالتالي:

H1: تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.

6-4-4- منهجية البحث (التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى)

يستعرض الباحث منهجية البحث تمهيداً لاختبار فروض البحث في بيئة الأعمال المصرية. ولذلك سيتم تناول كل من؛ الهدف من الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، أدوات وإجراءات الدراسة، توصيف وقياس متغيرات الدراسة، وأخيراً نتائج اختبار فروض البحث.

6-4-1- الهدف من الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث الرئيسي ، لتحديد ما إذا كانت جودة المراجعة المدركة تؤثر إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، قياساً على (Jia & Hsiao, 2020; Deshmukh & Zhao, 2020; Nicolas et al., 2022; ALikhani et al., 2021; Salehi et al., 2022).

6-4-2- مجتمع وعينة الدراسة

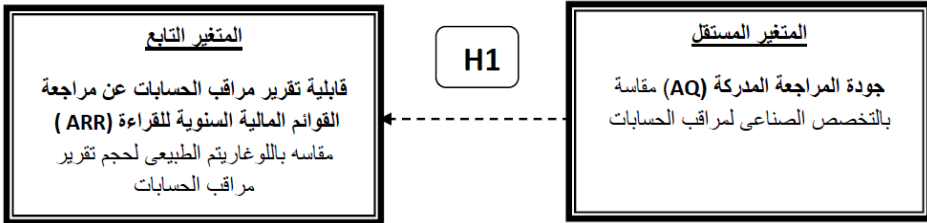
يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية وتقارير مراقبي الحسابات لهذه الشركات، (راشد، 2020) خلال الفترة من 2017 وحتى 2020 بعد استبعاد المؤسسات المالية، نظراً لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح خاصة بها. وقد تم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات روعي في اختيارها عدة اعتبارات. أهمها أن تكون قوائمها المالية والإيضاحات المتممة للشركات متوفرة خلال سنوات الدراسة، وأن تقوم بنشر قوائمها المالية بالجنه المصري. وقد تم استبعاد مشاهدات الشركات التي لم تتوفر قوائمها المالية. وبذلك بلغ عدد شركات العينة محل الدراسة (50) شركة بحجم إجمالي مشاهدات (200) مشاهدة.

6-4-3 أدوات وإجراءات الدراسة

تتمثل أدوات الدراسة فى القوائم المالية المنشورة لعينة الدراسة والايضاحات المتممة للشركات والتي تم الحصول عليها من خلال عدة مصادر منها؛ موقع مباشر لنشر المعلومات، والمواقع الالكترونية للشركات كوسيلة رئيسية للحصول على المعلومات. قياساً على (راشد، 2020). أما بشأن إجراءات الدراسة، فقد قام الباحث بتجهيز البيانات المطلوبة، وبدءاً بالمتغير المستقل الخاص بجودة المراجعة المدركة الذى تم تقديره بالاعتماد التخصص الصناعى لمراقب الحسابات، والمتغير التابع الخاص بقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية من خلال الاستعانة بالايضاحات المتممة للقوائم المالية المنشورة على موقع مباشر لنشر المعلومات، والمواقع الالكترونية للشركات.

6-4-4- نماذج البحث (التحليل الأساسى والتحليلات الاخرى)

يتضح من تتبع الفرض الرئيسى للبحث وهدفه فى ظل تحليله الأساسى أن متغيرات الدراسة تتضمن متغير تابع هو قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، ومتغير مستقل هو جودة المراجعة المدركة، ويمكن توضيح نموذج البحث فى ظل التحليل الاساسى كما يلي:

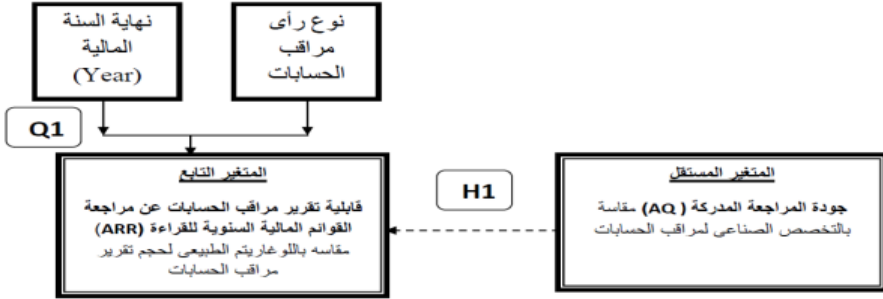


شكل رقم (1) نموذج البحث فى ظل التحليل الأساسى

المصدر: إعداد الباحث

ولإضفاء المزيد من الوضوح أو الفهم على العلاقة الرئيسية للبحث بتحليله الأساسى وتقييم مدى قوة ومثانة Solidity النتائج التي تم التوصل إليها فى ذلك الصدد، تم إجراء مجموعة من التحليلات الإضافية التي تستهدف الإجابة على عدة تساؤلات تتعلق بكل من: مدى سلامة افتراضات بناء النموذج بالتحليل الأساسى، مدى دقة النتائج التي تم التوصل إليها بالتحليل الأساسى. وأخيراً مدى سلامة تصنيف متغيرى الدراسة وفقاً لمنهجية إعادة الاختبار للاختيار الذاتى self-selection test ، قياساً على دراسة (زكى، 2022).

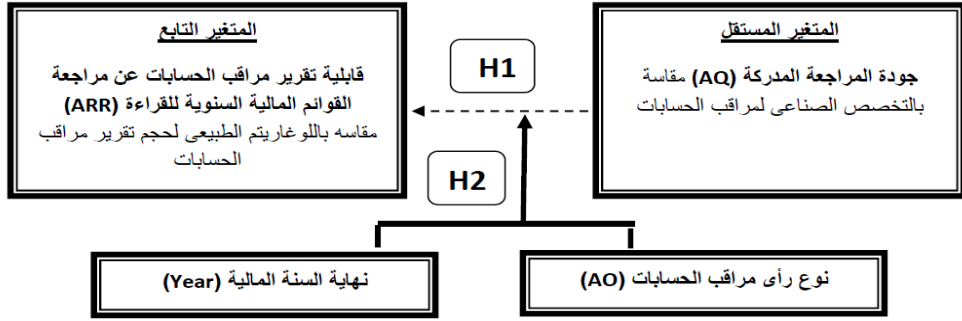
وللإجابة على التساؤل الرئيسي الأول المتعلق بمدى سلامة افتراضات بناء النموذج بالتحليل الأساسي، تم صياغة ثلاثة تساؤلات فرعية حيث يستهدف السؤال الفرعي الأول؛ التحقق من مدى افتقار نموذج البحث بوضعه الحالي في ظل التحليل الأساسي لبعض المتغيرات الإضافية الأكثر جوهرية في التأثير من عدمه. وللإجابة على ذلك السؤال، وفي ضوء تحليل الباحث للدراسات السابقة ك (Nicolas et al.,2022; Salehi et al.,2022) التي تبين إشارتها لإمكانية تقسيم محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة لمحددات متعلقة بشركة عميل المراجعة، كتاريخ نهاية السنة المالية، ومحددات متعلقة بمراقب الحسابات ومنشأته، كنوع رأي مراقب الحسابات، تم صياغة السؤال الرئيسي الأول للبحث (Q1)، وإعادة اختبار العلاقة الرئيسية مجال الفرض (H1)، بعد تعديلها من خلال استحداث متغيرين ثانويين للنموذج، وهما "نوع رأي مراقب الحسابات AO، وتاريخ نهاية السنة المالية Year، ومعالجتهما كمتغيرين رقابيين، وعليه يظهر نموذج البحث بعد استحداث المتغيرين الثانويين.



شكل رقم (٢) نموذج البحث في ظل استحداث المتغيرين الثانويين، ومعالجتهما كمتغيرين رقابيين

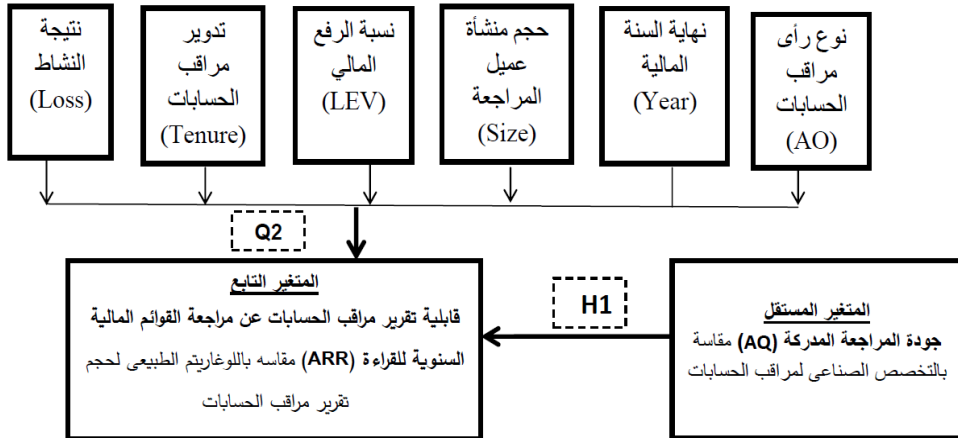
المصدر: إعداد الباحث

وبشأن السؤال الفرعي الثاني فإنه يستهدف التحقق من مدى أفضلية معالجة المتغيرات الثانوية المستحدثة بنموذج البحث بالتحليل الأساسي بعد تعديله بمتغيري (Year, AO)، كمتغيرات معدلة بدلاً من كونها متغيرات رقابية، خاصة في ظل إشارة دراسة (زكي، 2022) لاعتبار المتغيرين الإضافيين نوع رأي مراقب الحسابات (AO) وتاريخ نهاية السنة المالية (Year)، من المحددات المؤثرة على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة. وللإجابة على ذلك السؤال تم اشتقاق الفرض الثاني للبحث (H2)، وإعادة اختبار العلاقة التأثيرية مجال السؤال (Q1)، في ظل معالجة المتغيرين (AO; Year) كمتغيرات معدلة، قياساً على المدخل المتبع بمنهجية الدراسات السابقة ك (Nicolas et al.,2022; Alikhani et al.,2021)، وعليه يظهر نموذج البحث في ظل معالجة المتغيرات الثانوية كمتغيرات معدلة.



شكل رقم (٣) نموذج البحث في ظل معالجة المتغيرات الثانوية كمتغيرات معدلة
المصدر: إعداد الباحث

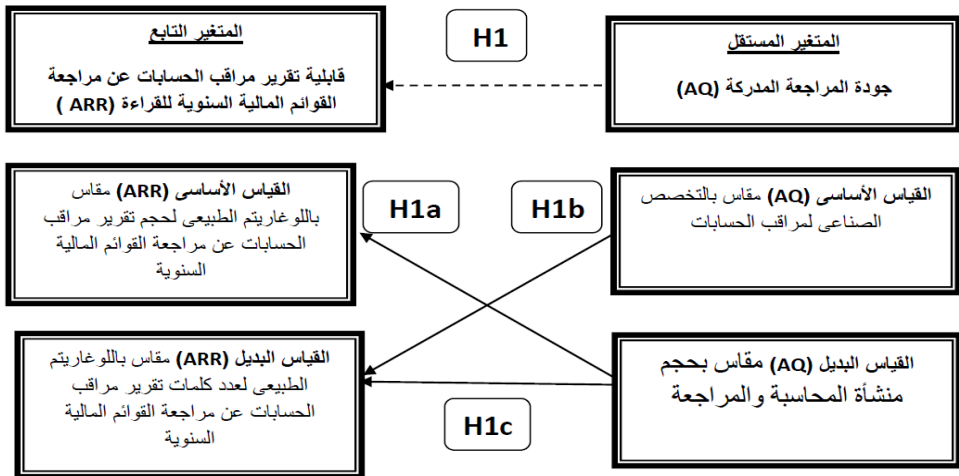
وأخيراً بشأن السؤال الفرعي الثالث فإنه يستهدف التحقق من مدى حاجة نموذج البحث بعد استحداث متغيري (Year, AO)، كمتغيرات رقابية لإدراج متغيرات رقابية أخرى من شأنها التأثير أيضاً على متغير (ARR)، وهو ما يعرف بحالة التحليل الإضافي الاستكمالي. وللإجابة على ذلك تم صياغة السؤال الرئيسي الثاني للبحث (Q2) وإعادة اختبار العلاقة التأثيرية مجال الفرض الأول (H1)، بعد تعديلها من خلال استحداث أربعة متغيرات ثانوية وهما؛ حجم منشأة عميل المراجعة (Size)، نسبة الرفع المالي (LEV)، تدوير مراقب الحسابات (Tenure) نتيجة النشاط (Loss)، ومعالجتها كمتغيرات رقابية، قياساً على (Jia & Hsiao, 2020; Deshmukh & Zhao, 2020; Nicolas et al., 2022; ALikhani et al., 2021; Salehi et al., 2022). وعليه يظهر البحث في ظل التحليل الإضافي الاستكمالي.



شكل رقم (٤) نموذج البحث في ظل التحليل الإضافي الاستكمالي.
المصدر: إعداد الباحث

وبصدد التساؤل الرئيسي الثاني الذي يستهدف التحقق من مدى دقة النتائج التي تم التوصل إليها بشأن العلاقة بين جودة المراجعة المدركة (AQ) وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة (ARR)، ونتيجة لإشارة البعض كـ (Jia & Hsiao, 2020; Deshmukh & Zhao, 2020; Nicolas et al., 2022; ALikhani et al., 2021; Salehi et al., 2022). لوجود عدة مقاييس بديلة يمكن الاعتماد عليها لقياس متغيري الدراسة الأساسيين، وحتى يمكن الوصول لأفضل تشكيلة ممكنة من طرق ومستوى قياس تلك المتغيرات. تم الإجابة على ذلك التساؤل من خلال اشتقاق ثلاثة فروض فرعية (H1a, H1b, H1c) وإعادة اختبار العلاقة الرئيسية مجال الفرض (H1) في ظل الحالات التالية؛ (أ) الاعتماد على قياس بديل للمتغير المستقل (AQ)، (ب) الاعتماد على قياس بديل للمتغير التابع (ARR)، و (ج) الاعتماد على قياسين بديلين للمتغيرين المستقل والتابع معاً (ARR, AQ) قياساً على (زكي، 2022).

ووفقاً لذلك تم قياس جودة المراجعة المدركة بدلالة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة بدلاً من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات قياساً على (Jia & Hsiao, 2020; Deshmukh & Zhao, 2020)، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة بدلالة اللوغاريتم الطبيعي لعدد كلمات تقرير مراقب الحسابات، بدلاً من اللوغاريتم الطبيعي لحجم تقرير مراقب الحسابات، قياساً على (Salehi et al., 2022). وعليه يظهر نموذج البحث في ظل تغيير طرق قياس المتغيرين الأساسيين للبحث، على النحو التالي:

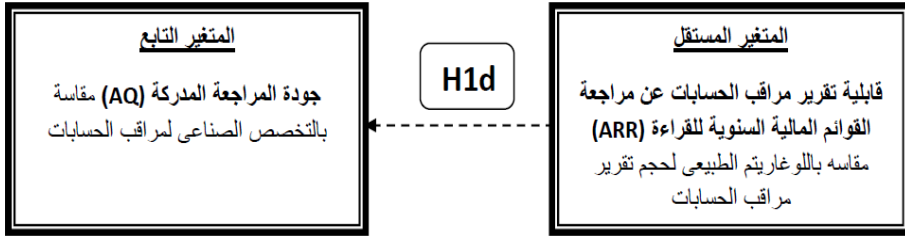


شكل رقم (٥) نموذج البحث في ظل تغيير طرق قياس المتغيرين الأساسيين للبحث.

المصدر: إعداد الباحث

وأخيراً بشأن التساؤل الرئيسي الثالث الذي استهدف التحقق من مدى سلامة تصنيف جودة المراجعة المدركة، كمتغير مستقل، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة كمتغير تابع في العلاقة الرئيسية مجال البحث بالفرض (H1)، ونتيجة لإشارة البعض (Nicolás et al.,2022 ;ALikhani et al.,2021). لإمكانية انعكاس العديد من المحددات المتعلقة بالمعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية، كجودة عملية المراجعة ونوع رأي مراقب الحسابات على تلك القابلية. وتوصل دراسة (Deshmukh&Zhao,2020) لإمكانية انعكاس ارتفاع قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، على الارتقاء بجودة المراجعة. فيمكن القول باحتمالية تأثير قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، أيضاً، على جودة المراجعة المدركة. نتيجة لاعتبار قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة أحد أهم محددات وإستراتيجيات مراقب الحسابات لزيادة جودة المراجعة. وعليه يعتقد الباحث بإمكانية إعادة النظر في احتمال تصنيف قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة كمتغير مستقل، وكذلك تصنيف جودة المراجعة المدركة، كمتغير تابع بالعلاقة الرئيسية مجال البحث بالفرض (H1).

ونتيجة لندرة الدراسات السابقة في حدود علم الباحث ذات الصلة بالتحقق من العلاقة التبادلية بين قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة وجودة المراجعة المدركة، وحرصاً من الباحث على الوصول لمدى سلامة تصنيفه لمتغيرات الدراسة بالتحليل الأساسي، والوصول لدرجة من الفهم المتعمق في ذلك الصدد، تم اشتقاق الفرض (H1d)، وإعادة اختبار العلاقة مجال البحث بالفرض (H1)، في ظل تصنيف جودة المراجعة المدركة كمتغير تابع، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة كمتغير مستقل، قياساً على دراسة (Deshmukh&Zhao,2020)، وعليه يظهر نموذج البحث في ظل اختبار العلاقة التبادلية بين متغيري الدراسة الأساسيين.



شكل رقم (٦) نموذج البحث في ظل العلاقة التبادلية بين متغيري الدراسة الأساسيين.

المصدر: إعداد الباحث

6-4-5- توصيف وقياس متغيرات الدراسة

جدول 1: متغيرات الدراسة ورموزها في نموذج الانحدار وطريقة قياس

كل منها وتأثيرها المتوقع

المتغير	نوع المتغير	العلاقة	توصيفه وطريقة قياسه
قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة ARR	تابع	----	يقصد به قدرة مختلف أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين والمحللين الماليين والمقرضين على استيعاب وفهم وإدراك وتقييم المعلومات المفصح عنها بالتقرير (Roiston and Harymawan, 2020) ، لأغراض التحليل الاساسى سيتم قياسه باستخدام اللوغاريتم الطبيعي لحجم تقرير مراقب الحسابات قياسا على (Salehi et al.,2022). ولأغراض التحليلات الاخرى سيتم استخدام اللوغاريتم الطبيعي لعدد كلمات تقرير مراقب الحسابات قياسا على (Hassan et al., 2019; De Souza et al., 2019).
جودة المراجعة المدركة AQ	مستقل	+	يقصد بها قدرة مراقب الحسابات على الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في ضوء التزامه بالمعايير المهنية ذات الصلة بقواعد وسلكيات المهنة (Deshmukh&Zhao,2020;Jia&Hsias,2021) ، لأغراض التحليل الاساسى سيتم قياسها بدلالة التخصص الصناعي كمقياس لجودة المراجعة. من خلال النسبة المئوية لمجموع أصول العملاء التي يقوم مراقب الحسابات بمراجعتهم في صناعة معينة إلى إجمالي أصول الصناعة (Deshmukh&Zhao,2020). ولأغراض التحليلات الاخرى سيتم قياسها بدلالة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات

المتغير	نوع المتغير	العلاقة	توصيفه وطريقة قياسه
			مع مراعاة أن الجهاز المركزي للمحاسبات يعتبر منشأة كبيرة قياساً على دراسة (الصيرفي، 2017) وسيتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كانت منشأة المحاسبة والمراجعة التي ينتمي لها مراقب الحسابات في شراكه مع إحدى منشآت المحاسبة والمراجعة من الاربعة الكبار Big4 ، والقيمة (0) اذا كان خلاف ذلك. (Akhalumeh et al.,2017; Alfraih,2017 Jia&Hsias,2021)
1- نوع رأى مراقب الحسابات AO	رقابي أو معدل (H2)	+ أو -	هو أحد الأحكام المهنية لمراقب الحسابات في سياق أدائه لعملية المراجعة الخارجية التقليدية التي تتم وفقاً لتقييمه الموضوعي للظروف المحيطة بأعمال التكليف بناء على مستوى تأهيله العلمي والعملية، والتزامه بما حددته المعايير المهنية وقواعد اداب وسلوكيات المهنة (زكي، 2021)، وسيتم قياسه كمتغير ضمني يأخذ القيمة (1) اذا كان تقرير مراقب الحسابات برأى غير معدل - نظيف ، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك .
2- تاريخ نهاية السنة المالية Year	رقابي أو معدل (H2)	+ أو -	يقصد به نهاية السنة، وترتبط بنهاية السنة المالية في مصر بعبء العمل بمكاتب المحاسبة والمراجعة، بشأن مراجعة القوائم المالية للشركات وفقاً لتحليل (Salehi et al.,2022) تم قياسه كمتغير ضمني يأخذ القيمة (1) إذا كان تاريخ نهاية السنة المالية هو 12/31، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك. قياساً على (Hassan et al., 2019)
3- حجم منشأة عميل المراجعة Size	رقابي	+ أو -	يقصد به طاقة وامكانيات الشركة المادية والبشرية والتكنولوجية التي تعبر عن قدرتها على توليد إيرادات النشاط. وتم قياسه باللوغاريتم الطبيعي لاجمالي الاصول قياساً على دراسات (Hassan et al., 2019; Salehi et al.,2022)
4- الرفع المالي Lev	رقابي	+ أو -	يقصد به مدى اعتماده الشركة في تمويل أصولها على الأموال المقترضة من الغير، وهو ما يمكن اعتباره أحد مؤشرات التحقق من احتمال تعرضها لمخاطر الإفلاس ومدى استقرارها المالي وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها . (Salehi et al.,2022; Hassan et al., 2019) . وتم قياسه بخارج قسمة أجمالي الديون على أجمالي الاصول.
5- تدوير مراقب الحسابات Tenure	رقابي	+ أو -	يقصد به عدد سنوات الارتباط بين مراقب الحسابات و عميله، وسيتم قياسه كمتغير ضمني يأخذ القيمة (1) في حالة إذا كان مراقب الحسابات يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية للعميل لفترة تزيد عن سنتين ، ويأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك (Sharma et al., 2017; Abdelrazik, 2017; Kazemiolum et al ,2020)

المتغير	نوع المتغير	العلاقة	توصيفه وطريقة قياسه
6- نتيجة النشاط Loss	رقابي	+ أو -	يقصد به إحدى الخصائص التشغيلية للشركة التي تعبر عن نتيجة أعمالها في نهاية السنة المالية (Sharma et al., 2017; Salehi et al., 2022), وسيتم قياسه كمتغير ضمني بأخذ القيمة (1) في ظل تحقيق شركة عميل المراجعة للخسائر في نهاية السنة المالية، وبأخذ القيمة (0) بخلاف ذلك .

6-4-6 الإحصاءات الوصفية

قام الباحث باحتساب عدد من الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة خلال فترة الدراسة، ويوضح جدول رقم (2) الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة الخاصة بفرض البحث (H1)،

جدول 2: الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة

Variable	Min	Max	Mean	Std.Dev
ARR	2	3	2.041	.256
AQ	.117	.387	.241	.0651
AO	0	1	.033	.263
Year	0	1	.480	.151
Size	5.741	11.157	8.95	1.107
Lev	0	1.056	.165	.265
Tenure	0	1	.053	.157
Loss	0	1	.491	.151

يلاحظ من الجدول السابق أن قيمة المتغير التابع (قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة) ARR تتراوح بين (3، 2) بمتوسط (2.041) وانحراف معياري (.256)، كما كانت قيمة المتغير المستقل (جودة المراجعة المدركة) AQ تتراوح بين (.117، .387) بمتوسط (.241)، وانحراف معياري (.0651).

وفيما يتعلق بالمتغيرات الإضافية، أظهرت النتائج إنخفاض قيمة الوسط الحسابي للمتغيرات (AO، Year، Lev، Tenur، Loss) (.033، .480، .165، .053، .491) على التوالي، بما يتماشى مع انخفاض الانحراف المعياري لتلك المتغيرات، كما تبين من تحليل الإحصاء الوصفي زيادة قيمة الوسط الحسابي للمتغير (Size) (8.95) بما يتماشى مع الانحراف المعياري، وهو ما يشير لكبر حجم الشركات قيد الدراسة.

6-4-7 نتائج اختبار فروض البحث

لاختبار فرض البحث الرئيسي (H1) بالتحليل الاساسى وإعادة اختباره فى ظل التحليلات الاخرى، تم إجراء الاختبارات عند مستوي معنوية 5% وتحويل صيغة الفرض البديل إلى فرض عدم، بحيث يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج معنوية، و (Sig) لمعاملات الانحدار، ذات العلاقة أقل من 5%، بينما يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-Value) للنموذج معنوية، ولمعاملات الانحدار، ذات العلاقة أكبر من أو تساوي 5%.

وفيما يلي عرض لنتائج اختبار فروض وأسئلة البحث ذات الصلة بالتحليل الأساسي والتحليلات الاخرى، وذلك على النحو التالي:

جدول 3: نتائج اختبار فروض وأسئلة البحث ذات الصلة بالتحليل الأساسي

والتحليلات الاخرى

النموذج	التحليل الأساسي نموذج (1) H1		التحليلات الاخرى					
			في ظل استحداث متغيرين ثانويين كمتغيرين رقابيين نموذج (2)، (Q1)		معالجة المتغيرين الثانويين كمتغيرين معدلين، نموذج (3)، (H2)		التحليل الاضافى الاستكمالى نموذج (4)، (Q2)	
			Beta	P-Value	Beta	P-Value	Beta	P-Value
ARR	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
AQ	0.970	0.002	0.501	0.008	0.606	0.000	0.830	0.017
AO	-----	-----	0.132	0.005	0.271	0.127	0.334	0.005
Year	-----	-----	0.196	0.013	0.117	0.026	0.498	0.000
AO *AQ	-----	-----	-----	-----	0.176	0.561	-----	-----
Year *AQ	-----	-----	-----	-----	0.225	0.018	-----	-----
Size	-----	-----	-----	-----	-----	-----	0.211	0.108
Lev	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-0.017	0.084
Tenure	-----	-----	-----	-----	-----	-----	0.095	0.866
Loss	-----	-----	-----	-----	-----	-----	0.735	0.007
Sig (F)	0.004		0.000		0.001		0.000	
Adjusted R2	0.252		0.276		0.223		0.293	
Dependent Variable	AQ		AQ		AQ		AQ	

جدول 4: نتائج اختبار فروض وأسئلة البحث ذات الصلة بالتحليل الأساسي والتحليلات الأخرى

النموذج	التحليل الأساسي نموذج (1) H1		التحليلات الأخرى								
			تغير طرق قياس المتغيرين الأساسيين للبحث						اختبار العلاقة التبادلية بين المتغيرين الأساسيين للبحث نموذج(8)، (H1d)		
			الاعتماد على متغير بديل لجودة المراجعة المدركة AQ، نموذج (5) (H1a)		الاعتماد على متغير بديل لقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة ARR ، نموذج (6) (H1b)		الاعتماد على قياس بديل للمتغيرين (AQ,ARR) نموذج(7)، (H1c)				
Beta	P-Value	Beta	P-Value	Beta	P-Value	Beta	P-Value	Beta	P-Value		
ARR	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	0.089	0.002
AQ	0.970	0.002	0.104	0.043	0.156	0.021	0.078	0.006	-----	-----	-----
AO	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Year	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Size	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Lev	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Tenure	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Loss	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----	-----
Sig (F)	0.004		0.021		0.007		0.003		0.004		
Adjusted R2	0.252		0.266		0.274		0.281		0.251		
Dependent Variable	AQ		AQ		AQ		AQ		ARR		

6-4-7-1 اختبار الفرض الرئيسي للبحث

استهدف هذا الفرض اختبار ما اذا كان هناك تأثير ايجابي ومعنوي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H0: لا تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.

ولاختبار الفرض الرئيسي، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (1) لمعرفة اتجاه ومدى التأثير بين جودة المراجعة المدركة (كمتغير مستقل)، وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة (كمتغير تابع)، وفيما يلي النموذج المستخدم وتوصيف متغيراته:

$$ARR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + e_{it} \quad (1)$$

حيث:

ARR_{it}: قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة للشركة *i* في نهاية السنة المالية *t*.

AQ_{it}: جودة المراجعة المدركة للشركة *i* في نهاية السنة المالية *t*.

β₀: ثابت نموذج الانحدار.

β₁: معامل أنحدار المتغير المستقل، والذي يحدد اتجاه العلاقة ويقاس نسبة ما تفسره جودة المراجعة المدركة من التغير الكلي في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة .

e_{it}: الخطأ العشوائي لنموذج الانحدار، ويمثل الجزء من التغير في قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة والذي يتغير بطريقة عشوائية نتيجة عوامل أخرى لا يتضمنها نموذج الانحدار .

يتضح من الجدول (3) معنوية النموذج (**P-Value = 0.000**) . كما بلغت قيمة معامل التحديد (**Adj R2**) (المقدرة التفسيرية) للنموذج (% 25.2) وهي تشير إلى قدرة جودة المراجعة المدركة على تفسير (% 25.2) من إجمالي التغيرات التي تحدث في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، وترجع باقي النسبة إلى الخطأ العشوائي في التقدير، والمتغيرات الأخرى التي لا يتضمنها النموذج.

وبتحليل نتائج نموذج الانحدار يتبين أن جودة المراجعة المدركة تؤثر إيجاباً وبصورة معنوية علي قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة (**P-β₁=0.970**) (**Value = 0.002**)، ويشير ذلك إلى قدرة جودة المراجعة المدركة على تفسير التغيرات التي تحدث في قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة. وهو ما يتفق مع نتائج بعض الدراسات (Jia&Hsiao,2020; Deshmukh&Zhao,2020 ;Nicolas et al.,2022 ;Alikhani et al.,2021; Salehi et al.,2022) . وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل **H1** القائل "تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة". ومن ثم تم قبول الفرض الأول **H1** للبحث.

ويرى الباحث أن التأثير الإيجابي والمعنوي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، يعتبر تأثيراً منطقياً، يرجع إلى أن مراقب

الحسابات المتخصصة صناعيا تتوافر لديه المعرفة والخبرة بمجال صناعة عميل المراجعة ، الأمر الذى يساعده على فهم كيفية ترجمة الاحداث الاقتصادية إلى قوائم مالية، ويمكنهم من تحديد أوجه التشابه والاختلافات عبر الشركات بشكل أكثر كفاءة، وبالتالي تمكن مراقب الحسابات من الوصول إلى فهم أفضل لاداء الشركة وهو ما يترتب عليه زيادة كمية المعلومات وجودتها التى يتم استخدامها فى عملية المراجعة، الأمر الذى يساعد على الارتقاء بعملية أعداد تقرير مراقب الحسابات، وهو ما يزيد من قابليتها للقراءة. وبالتالي فإن لجودة المراجعة المدركة تأثير ايجابى ومعنوى على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

6-4-7-2 نتائج التحليلات الأخرى

يعرض الباحث لنتائج حالات التحليلات الأخرى كالتالى وذلك بغرض توفير المزيد من الوضوح على العلاقة الرئيسية محل الدراسة :

(أ) حالة استحداث متغيرين ثانويين، ومعالجتهم كمتغيرين رقابيين

بصدد السؤال المثار بشأن مدى افتقار النموذج بوضعه الحالى، بالتحليل الأساسى، لبعض المتغيرات الإضافية، والذى استلزم إعادة اختبار العلاقة التأثيرية مجال (H1) فى ظل أدراج متغيري نوع رأى مراقب الحسابات AO، وتاريخ نهاية السنة المالية Year، كمتغيرين رقابيين، وصياغة السؤال الرئيسى (Q1)، والذى استهدف اختبار ما اذا كان نوع رأى مراقب الحسابات AO، وتاريخ نهاية السنة المالية Year معاً، يؤثران معنوياً أيضاً (بجانب جودة المراجعة المدركة) على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. فقد تم الإجابة على السؤال الرئيسى (Q1) بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطى المتعدد (2) وفقاً للمعادلة التالية:

$$ARR it = \beta_0 + \beta_1 AQ it + \beta_2 AO it + \beta_3 Year it + e_{it} \quad (2)$$

حيث:

AO it: نوع رأى مراقب الحسابات فى سياق أدائه لعملية المراجعة الخارجية للشركة *i* فى نهاية السنة المالية *t*.

Year it: تاريخ نهاية السنة المالية للشركة *i* فى نهاية السنة المالية *t*.

وباقى المتغيرات كما سبق تعريفها

وبالنظر للجدول (3) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل ($P\text{-Value} = 0.000$)، وزيادة المقدرة التفسيرية للنموذج ($Adj R^2$) إلى (27.6%) مقارنة ب ($Adj R^2$) فى نموذج الانحدار الاول

الذي بلغ (25.2%)، وهي زيادة منطقية في ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوي إلى النموذج. مما يشير إلى قدرة جودة المراجعة المدركة التي يتضمنها النموذج كمتغير مستقل، والمتغيرات الرقابية (نوع رأى مراقب الحسابات AO، وتاريخ نهاية السنة المالية Year معا) على تفسير التغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.

كما أشارت النتائج الى وجود تأثير إيجابي معنوي لكل من نوع رأى مراقب الحسابات AO ، وتاريخ نهاية السنة المالية Year. ($\beta_2=0.132$ ، $P\text{-Value} = 0.005$)، ($\beta_3=0.196$)، ($P\text{-Value} = 0.013$) ، كما يتضح أن متغير جودة المراجعة المدركة كمتغير مستقل ظل معنوياً حتى بعد ادخال المتغيرات الرقابية (التحليل الاضافي) ($P\text{-Value} = 0.008$)، وبذلك أمكن للباحث الإجابة عن ما إذا كان تأثير جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، يختلف بعد ادخال متغيرات رقابية، لذا تمت الاجابة على السؤال الاول (Q1) القائل: هل يؤثر نوع رأى مراقب الحسابات ، وتاريخ نهاية السنة المالية معا، معنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، في سياق العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة و قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ؟ ب"نعم" .

وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Nicolas et al.,2022; ALikhani et al.,2021; Salehi et al.,2022) ويرى الباحث أهمية اعتبار نوع رأى مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية، من المحددات الاساسية المؤثرة في جودة تقارير مراقبي الحسابات وقابليتها للقراءة. الامر الذي يؤيد وجهة نظر الباحث بشأن عدم اغفال المردود المتوقع لتلك المتغيرات على جودة تقارير مراقبي الحسابات، خاصة في ظل زيادة المقدر التفسيرية للنموذج بعد ادخال تلك المتغيرات، واعتقاد الباحث بعدم اعتبار متغير جودة المراجعة المدركة، بمثابة المتغير الأكثر جوهرية في التأثير على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة (على الرغم من مردوده الايجابي)، في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

(ب) حالة معالجة المتغيرين الثانويين كمتغيرين معدلين

فيما يتعلق بالسؤال المثار بشأن مدى أفضلية معالجة المتغيرات الثانوية المستحدثة (Year, AO)، كمتغيرات معدلة بدلاً من كونها متغيرات رقابية، الذي استلزم إعادة اختبار العلاقة الرئيسية

مجال الفرض (H1) في ظل معالجة متغيري (Year, AO) كمتغيرات معدلة، واشتقاق الفرض الرئيسي (H2) الذي استهدف اختبار مدى اختلاف التأثير المعنوي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة باختلاف نوع رأى مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية، معاً، واختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H0: لا يختلف التأثير الإيجابي والمعنوي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة باختلاف نوع رأى مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية، معاً.

ولاختبار الفرض الرئيسي (H2)، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى المتعدد (3) لمعرفة اتجاه ومدى التأثير بين جودة المراجعة المدركة (كمتغير مستقل)، قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة (كمتغير تابع)، وفيما يلي النموذج المستخدم وتوصيف متغيراته:

$$ARR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 AO_{it} + \beta_3 AO_{it} * AQ_{it} + \beta_4 Year_{it} + \beta_5 Year_{it} * AQ_{it} + \epsilon_{it} \quad (3)$$

حيث:

AO it * AQ it: تشير إلى الاثر التفاعلي لنوع رأى مراقب الحسابات وجودة المراجعة المدركة.

Year it * AQ it: تشير إلى الاثر التفاعلي لتاريخ نهاية السنة المالية وجودة المراجعة المدركة.

وباقى المتغيرات كما سبق تعريفها.

وبالنظر للجدول (3) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل (0.001)، وإنخفاض المقدرة التفسيرية للنموذج (AdjR2) إلى (22.3%) مقارنة ب AdjR2 في نموذج الانحدار الاول (25.2%).

وتشير معاملات الانحدار إلى أن نوع رأى مراقب الحسابات لا يؤثر معنوياً على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، كما أنه لا يؤثر معنوياً على قدرة جودة المراجعة المدركة في تفسير التغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير (0.127) وتفاعله مع جودة المراجعة المدركة (0.561)، كما يتضح أن تاريخ نهاية السنة المالية يؤثر معنوياً على العلاقة الرئيسية محل

الدراسة، كما أنه يؤثر معنوياً على قدرة جودة المراجعة المدركة في تفسير التغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة. حيث كانت القيمة الاحتمالية لهذا المتغير (0.026) وتفاعله مع (0.018).

مما سبق يخلص الباحث الى وجود تأثير تفاعلي معنوي لتاريخ نهاية السنة المالية، على العلاقة الرئيسية محل الدراسة، بينما لم يكن نوع رأى مراقب الحسابات تأثير تفاعلي معنوي على العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وبالتالي لم يتم رفض فرض عدم بصورة كلية. ولم يتم قبول هذا الفرض في صيغته البديلة القائلة باختلاف التأثير الايجابي والمعنوي لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، باختلاف نوع رأى مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية، معا كلية. ومن ثم تم قبول الفرض الثاني للبحث (H2) بصورة جزئية. أما بشأن مدى ملاءمة المدخل المتبع في معالجة تلك المتغيرات ، يعتقد الباحث بعدم ملاءمة المدخل المعدل مقارنة بالمدخل الرقابي في سياق العلاقة التأثيرية مجال الفرض (H1) نتيجة لعدم منطوقية رفض تأثير نوع رأى مراقب الحسابات في ذلك الصدد ، على الرغم من أتساق تأثيره من قبل زكى (2022). فضلا عن إنخفاض المقدرة التفسيرية للنموذج، الأمر الذى يؤيد وجهه نظر الباحث فى استكمالته للتحليلات الاخرى واتباع المدخل الرقابي لمعالجة المتغيرات الثانوية.

(ج) حالة التحليل الإضافى الاستكمالى

بصدد السؤال المثار بشأن مدى حاجة النموذج بعد استحداث متغيرى (Year, AO) ، مجال السؤال الرئيسى (Q1) كمتغيرات رقابية ، لإدراج متغيرات ثانوية أخرى ، والذى استلزم إعادة اختبار العلاقة مجال (Q1) فى ظل أدراج أربعة متغيرات جديدة وهما؛ حجم منشأة عميل المراجعة (Size)، نسبة الرفع المالى (LEV)، تدوير مراقب الحسابات (Tenure) نتيجة النشاط (Loss)، ومعالجتها كمتغيرات رقابية. وصياغة السؤال الرئيسى الثانى (Q2) الذى استهدف اختبار ما اذا كانت المتغيرات (Size, Lev, Tenure, loss). مجتمعة معا، تؤثر معنوياً أيضا (بجانب جودة المراجعة المدركة) على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة. وللإجابة على السؤال (Q2) تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطى المتعدد(4)، وفقا للمعادلة التالية :

$$ARR_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \beta_2 AO_{it} + \beta_3 Year_{it} + \beta_4 size_{it} + \beta_5 lev_{it} + \beta_6 Tenure_{it} + \beta_7 Loss_{it} + \epsilon_{it} \quad (4)$$

حيث:

size it: تشير لحجم الشركة أ في نهاية السنة المالية t.

lev it: نسبة الرفع المالي للشركة أ في نهاية السنة المالية t.

Tenure it: تدوير مراقب الحسابات للشركة أ في نهاية السنة المالية t.

Loss it: نتيجة النشاط للشركة أ في نهاية السنة المالية t.

وباقى المتغيرات كما سبق تعريفها.

وبالنظر للجدول (3) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل ($P\text{-Value} = 0.000$)، وزيادة المقدر التفسيرية للنموذج ($Adj R^2$) إلى (29.3%) مقارنة ب $Adj R^2$ في نموذج الانحدار الاول الذى بلغ (25.2%)، وهى زيادة منطقية فى ظل اضافة متغيرات جديدة ذات تأثير معنوى إلى النموذج. مما يشير إلى قدرة جودة المراجعة المدركة التي يتضمنها النموذج كمتغير مستقل، والمتغيرات الرقابية (حجم منشأة عميل المراجعة، نسبة الرفع المالي، تدوير مراقب الحسابات و نتيجة النشاط) على تفسير التغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.

كما أشارت النتائج الى وجود تأثير إيجابي معنوي لكل من نوع رأى مراقب الحسابات وتاريخ نهاية السنة المالية ونتيجة نشاط الشركة ($\beta_2 = 0.005$ ، $P\text{-Value} = 0.334$)، ($\beta_3 = 0.498$)، ($P\text{-Value} = 0.00$)، ($\beta_7 = 0.735$)، ($P\text{-Value} = 0.007$)، ووجود تأثير ايجابي غير معنوى لحجم منشأة عميل المراجعة وتدوير مراقب الحسابات على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة ($\beta_4 = -0.211$)، ($P\text{-Value} = 0.108$)، ($\beta_6 = -0.860$)، ($P\text{-Value} = 0.866$)، كما تبين وجود تأثير سلبي غير معنوي لنسبة الرفع المالي ($\beta_5 = 0.017$)، ($P\text{-Value} = -0.084$)، على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. كما يتضح أن متغير جودة المراجعة المدركة كمتغير مستقل ظل معنويا حتى بعد ادخال المتغيرات الرقابية (التحليل الاضافى الاستكمالى)، وبذلك أمكن للباحث الإجابة عن ما إذا كان تأثير جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة يختلف بعد ادخال متغيرات رقابية، لذا تمت الإجابة على السؤال الثانى (Q2) القائل: هل يؤثر نوع رأى مراقب الحسابات، وتاريخ نهاية السنة المالية، وحجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي، وتدوير مراقب الحسابات و نتيجة النشاط معا، معنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية

للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة، في سياق العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة و قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ؟ ب"نعم" بشأن نوع رأى مراقب الحسابات وتاريخ نهاية السنة المالية ونتيجة نشاط الشركة و"لا" بشأن باقى الخصائص. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت اليه بعض الدراسات السابقة (Jia& Hsiao,2020; Deshmukh& Zhao,2020 ;Nicolas et al.,2022 ;ALikhani et al.,2021; Salehi et al.,2022).

(د) حالة تغير طريقة قياس المتغيرين الأساسيين للبحث

سيقوم الباحث فى هذه الجزئية بتغير طريقة قياس المتغير التابع والمستقل؛ قياسا على (Jia& Hsiao,2020; Deshmukh& Zhao,2020 Nicolas et al.,2022 ;ALikhani et al.,2022). حيث سيتم اختبار العلاقة محل الدراسة فى ظل الحالات التالية: (أ) الاعتماد على قياس بديل للمتغير المستقل (AQ)، (ب) الاعتماد على قياس بديل للمتغير التابع (ARR)، و (ج) الاعتماد على قياسين بديلين للمتغيرين المستقل والتابع معاً (ARR, AQ)، واعتمادا على نموذج التحليل الاساسى كما هو، بدون أى تعديلات، الامر الذى استلزم اشتقاق ثلاث فروض فرعية (H1a,H1b,H1c) وإعادة اختبار العلاقة الرئيسية مجال الفرض (H1) في ظل تغير طريقة القياس.

☒ حالة الاعتماد على قياس بديل للمتغير المستقل (AQ)

لاختبار مدى تأثير جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ، ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H0: لا تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجابا ومعنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.

ولاختبار الفرض الفرعى(H1a)، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (5) التالى:

$$ARR_{it} = \beta_0 + \beta_1 Big4_{it} + e_{it} \quad (5)$$

وبالنظر للجدول (4) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل ($P\text{-Value} = 0.021$)، وان المقدرة التفسيرية للنموذج ($Adj R2$) قد بلغت (26.6%)، ووفقا للجدول (4) يتضح أن المتغير المستقل (جودة المراجعة المدركة) كان معنويا حيث بلغت القيمة الاحتمالية له (0.043) ومعامل انحداره ايجابي (0.104). وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ($H1a$) القائل "تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجابا ومعنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة". ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي ($H1a$) للبحث. كما أن التأثير كان ايجابيا. ويتسق ذلك مع ما تم التوصل اليه بالتحليل الأساسي.

☒ حالة الاعتماد على قياس بديل للمتغير التابع (ARR)

لاختبار مدى تأثير جودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتيم الطبيعي لعدد كلمات تقريره، ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H_0 : لا تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجابا ومعنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتيم الطبيعي لعدد كلمات تقريره.

ولاختبار الفرض الفرعي ($H1b$)، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (6) التالي:

$$ARRW_{it} = \beta_0 + \beta_1 AQ_{it} + \epsilon_{it} \quad (6)$$

وبالنظر للجدول (4) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل ($P\text{-Value} = 0.007$)، وان المقدرة التفسيرية للنموذج ($Adj R2$) قد بلغت (27.4%)، ووفقا للجدول (4) يتضح أن المتغير المستقل (جودة المراجعة المدركة) كان معنويا حيث بلغت القيمة الاحتمالية له (0.021) ومعامل انحداره ايجابي (0.156). وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل ($H1b$) القائل "تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجابا ومعنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتيم الطبيعي لعدد كلمات تقريره". ومن ثم تم قبول الفرض الفرعي ($H1b$) للبحث. كما أن التأثير كان ايجابيا. ويتسق ذلك مع ما تم التوصل اليه بالتحليل الأساسي.

☒ حالة الاعتماد على قياسين بديلين للمتغيرين المستقل والتابع معاً (ARR, AQ)

لاختبار مدى تأثير جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتم الطبيعي لعدد كلمات تقريره، ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H0: لا تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتم الطبيعي لعدد كلمات تقريره.

ولاختبار الفرض الفرعى (H1c)، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (7) التالى:

$$ARRW_{it} = \beta_0 + \beta_1 Big4_{it} + e_{it} \quad (7)$$

وبالنظر للجدول (4) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل (P-Value= 0.003)، وإن المقدره التفسيرية للنموذج (Adj R2) قد بلغت (28.1%)، ووفقاً للجدول (4) يتضح أن المتغير المستقل (جودة المراجعة المدركة) كان معنوياً حيث بلغت القيمة الاحتمالية له (0.006) ومعامل انحداره ايجابى (0.078). وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1c) القائل "تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغارتم الطبيعي لعدد كلمات تقريره". ومن ثم تم قبول الفرض الفرعى (H1c) للبحث. كما أن التأثير كان ايجابى. ويتسق ذلك مع ما تم التوصل اليه بالتحليل الأساسى.

(و) حالة اختبار العلاقة التبادلية بين المتغيرين الأساسيين للبحث

بصدد السؤال المثار بشأن مدى سلامة تصنيف المتغيرين الأساسيين للبحث، كمتغير مستقل وتابع، خاصة فى ظل احتمالية وجود تأثير متبادل فيما بينهما، تم إعادة تصنيف متغيرات الدراسة والتحقق من العلاقة بين قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة (ARR) كمتغير مستقل، وجودة المراجعة المدركة (AQ) كمتغير تابع) واشتقاق الفرض (H1d) ، الذى استهدف اختبار مدى تأثير قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة على جودة المراجعة المدركة، ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إعادة صياغته كفرض عدم، وذلك كما يلي:

H0: لا تؤثر قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ايجابا ومعنويا على جودة المراجعة المدركة . ولاختبار الفرض الفرعى (H1d)، تم استخدام نموذج الانحدار الخطى البسيط (8) التالى:

$$AQ_{it} = \beta_0 + \beta_1 ARR_{it} + e_{it} \quad (8)$$

وبالنظر للجدول (4) تبين استمرارية معنوية النموذج ككل (P-Value= 0.004)، وان المقدرة التفسيرية للنموذج (Adj R2) قد بلغت (25.1%) مقارنة بالتحليل الاساسى (25.2%) وبالتالى عدم اختلاف المقدرة التفسيرية للمتغير المستقل (قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة ARR) فى تفسير التغيرات التى تطرأ فى المتغير التابع (جودة المراجعة المدركة AQ) بالتحليل الاساسى، ووفقا للجدول (4) يتضح أن المتغير المستقل كان معنويا حيث بلغت القيمة الاحتمالية له (0.002) ومعامل انحداره ايجابى (0.089). وعليه فقد تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1d) القائل " تؤثر قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ايجابا ومعنويا على جودة المراجعة المدركة". ومن ثم تم قبول الفرض الفرعى (H1d) للبحث. كما أن التأثير كان ايجابى. ويتسق ذلك مع ما تم التوصل اليه بالتحليل الأساسى.

8-4-6 خلاصة نتائج اختبار فروض وأسئلة البحث

يمكن استعراض خلاصة نتائج اختبار فروض وأسئلة البحث بشأن دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. بصورة موجزة على النحو التالى:

جدول 5: خلاصة اختبار الفروض والاجابة على اسئلة البحث فى ظل التحليل الأساسى والتحليلات الأخرى

العلاقة التبادلية بين متغيرين فى البحث	حالات التحليلات الأخرى					النتائج فى ظل التحليل الأساسى	صيغة الفرض أو السؤال	
	تغير طرق قياس المتغيرين الأساسيين للبحث			التحليل الإضافى الاستكمالى	معالجة المتغيرين الثانويين كمتغيرات معدلة			استحداث متغيرين ثانويين كمتغيرات رقابية
	القياس البديل (AQ,ARR)	القياس البديل (ARR)	القياس البديل (AQ)					
							H1: تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجابا ومعنويا على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.	
						تم قبوله (+)		
						نعم	Q1: هل يؤثر نوع رأى مراقب الحسابات ، وتاريخ نهاية السنة المالية معاً، معنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ، فى سياق العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ؟	
						تم قبوله جزئياً بشأن Year	H2: يختلف التأثير الإيجابى والمعنوى لجودة المراجعة المدركة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة باختلاف نوع رأى مراقب الحسابات ، وتاريخ نهاية السنة المالية، معاً.	
						نعم بشأن AO Year Loss ولا لباقي الخصائص	Q2: هل يؤثر نوع رأى مراقب الحسابات ، وتاريخ نهاية السنة المالية، وحجم منشأة عميل المراجعة ، ونسبة الرفع المالى ، وتدوير مراقب الحسابات و نتيجة النشاط معاً، معنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ، فى سياق العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ؟	
						تم قبوله (+)	H1a: تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسة بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة.	

		تم قبوله (+)						H1b: تؤثر جودة المراجعة المدركة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغاريتم الطبيعي لعدد كلمات تقريره.
		تم قبوله (+)						H1c: تؤثر جودة المراجعة المدركة المقاسه بحجم منشأة المحاسبة والمراجعة إيجاباً ومعنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة المقاس باللوغاريتم الطبيعي لعدد كلمات تقريره.
		تم قبوله (+)						H1d: تؤثر قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة إيجاباً ومعنوياً على جودة المراجعة المدركة.

5-6 نتائج البحث وتوصياته ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من 2017 إلى 2020. وخلص البحث من نتائج التحليل الأساسي، أن جودة المراجعة المدركة تؤثر إيجاباً وبصورة معنوية علي قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة ، ويشير ذلك إلي قدرة جودة المراجعة المدركة على تفسير التغيرات التي تحدث في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، ومن ثم تم قبول الفرض الاول للبحث (H1)، وفيما يتعلق بالتحليلات الأخرى، خلص الباحث إلى وجود تأثير معنوي لنوع رأى مراقب الحسابات وتاريخ نهاية السنة المالية بمفردهما، كمتغيرات رقابية على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة في سياق العلاقة التأثيرية محل الدراسة، فضلاً عن عدم معنوية حجم منشأة عميل المراجعة وتدوير مراقب الحسابات، والرفع المالي مجتمعة معاً ، كمتغيرات رقابية في سياق العلاقة التأثيرية مجال البحث في التحليل الإضافي الاستكمالي.

بالإضافة الى معنوية الاثر المعدل لنهاية السنة المالية، وعدم معنوية ذلك الاثر لنوع رأى مراقب الحسابات، عاى اختلاف قوة واتجاه العلاقة التأثيرية بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير

مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، وعدم ملاءمة المدخل المعدل في معالجتهم في سياق العلاقة التأثيرية مجال البحث في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

كما توصل البحث أيضاً، لعدم اختلاف معنوية العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية للقراءة في ظل الاستعانة بمقاييس بديلة للمغيرين المستقل والتابع. **وأخيراً أظهرت النتائج** وجود تأثير إيجابي ومعنوي لقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة على جودة المراجعة المدركة، وهو ما يشير لاحتمالية التأثير المتبادل بين متغيري جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، دون تحديد مدى أفضلية تصنيف المتغيرين، كمستقل وتابع، نتيجة عدم اختلاف المقدرة التفسيرية للنموذجين في ظل اختبار العلاقة التبادلية، وهو ما يساهم في أضاء المزيد من الوضوح والتفسير للعلاقة التأثيرية مجال البحث، خاصة في ظل ندرة الدراسات السابقة ذات الصلة.

وفى ضوء نتائج الدراسة يوصى الباحث أن تتضمن معايير المراجعة المصرية بالإرشادات اللازمة لتحسين مستوى الصياغة اللغوية بتقارير المراجعين من خلال عقد الدورات لضمان التفعيل المنشود لتقارير المراجعة كأداة اتصال تهدف إلى دعم ثقة المستثمر. **ويوصى الباحث** بضرورة قيام الجهات المعنية بإصدار إرشادات لتحسين قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، تكون بمثابة الطريق لدفع مراقبي الحسابات نحو الارتقاء بتقارير المراجعة في الشركات المصرية، **وأخيراً يوصى الباحث** بضرورة اهتمام البحوث المحاسبية بمصر والمؤتمرات العلمية بأقسام المحاسبة بالجامعات المصرية بقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة لفهم العوامل والمحددات المحركة لها في البيئة المصرية.

وبشأن مجالات البحث المقترحة فإن أهمها ما يلي:

- أثر فاعلية لجان المراجعة على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة .
- أثر جودة المراجعة الحقيقية على العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وأتعاب مراقب الحسابات بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية .
- محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة.
- أثر الإفصاح عن الأصول الرقمية على مستوى قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية- دراسة تجريبية .
- محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن أعمال الفحص المحدود للقراءة .
- محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة للقراءة .

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

السواح، تامر ابراهيم، 2019 ، أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالى السنوى للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 3، العدد الثالث : 267- 334.

الصيرفي، أسماء أحمد، 2017 ، الخصائص التشغيلية للشركات كمتغيرات معدلة للعلاقة بين التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات وتكلفة الاقتراض: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في البورصة المصرية ، **مجلة البحوث المحاسبية**، جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، العدد الثانى : 342 - 392.

راشد، محمد ابراهيم محمد، 2020، أثر مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة أساس الرأى وال فقرات الايضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 4، العدد الثالث: 1-62.

زكى، نهى محمد، 2022 ، العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 6، العدد الاول : 171-232.

شرف، أبراهيم أحمد أبراهيم، 2019، أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الجودة المدركة للمراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية ، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 3، العدد الأول: 67-154.

-----، -----، 2021، دراسة واختبار العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وتكلفة التمويل فى الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية**، كلية التجارة- جامعة الاسكندرية، المجلد رقم 5، العدد الثالث: 117-168.

موسى، بوسى حمدى حسن ، 2018، أثر جودتى المراجعة الحقيقية والمدركة على تكلفة التمويل بالملكية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، **مجلة الفكر المحاسبى**، جامعة عين شمس، العدد الثالث، الجزء الاول: 671-709.

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

- Abernathy, J. L., Guo F., Kubick T. R., and Masli A.. 2019. Financial Statement Footnote Readability and Corporate Audit Outcomes. Auditing: ***A Journal of Practice and Theory*** 38(2): 1-26.
- Abdelrazik, D. 2017. The determinants of audit fees and report lag: a comparative study of Egypt and the UK . ***Doctoral dissertation, University of Plymouth.***
- Ajina, A., Laouti, M., & Msolli, B. 2016. Guiding through the Fog: Does annual report readability reveal earnings management?. ***Research in International Business and Finance***, 38, 509-516.
- Akhalumeh P, Agweda F and Ogunkuade Z. 2017. Corporate Characteristics and audit quality: Evidence from quoted firm in Nigeria. ***Journal of Scientific Research and Studies*** 4(3): 59-66.
- Alfraih, M. M. 2016. The role of audit quality in firm valuation: Evidence from an emerging capital market with a joint audit requirement, ***International Journal of Law and Management***, , 58 , 5: 575-598.
- Alfraih, M. M. 2017. Does ownership structure affect the quality of auditor pair composition?. ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, 15(2), 245-263.
- ALikhani R, Mehed M, and Saman D. 2021. Audit committee characteristics and audit reporting readability. ***Accounting and Auditing Review*** ,28(2):80-101.
- Asiriwa O, Aronmwan E J, Uwuigbe U and Uwuigbe O R .2018. Audit Committee attributes and audit quality: Abenchmark analysis. ***Verslas T eorijair Praktika Business Theory and Practice*** 19: 37-48.

- Athanasakou, V., Eugster, F., Schleicher, T., & Walker, M. 2020. Annual report narratives and the cost of equity capital: UK evidence of a U-shaped relation. *European Accounting Review*,29(1),27-54.
- Bills, K. L., Cunningham L. M., and Myers L. A. 2016. Small Audit Firm Membership in Associations, Networks, and Alliances: Implications for Audit Quality and Audit Fees. *The Accounting Review* 9,13:767-792.
- Blance, B., Coran P., Dhole S., and Kent P.. 2021. How do Auditors respond to low Annual Report Readability?. *Journal of Accounting and Public Policy* 40(3).
- Blum,S,Richard C H,and Richard W H. 2022. The effect of staff auditor reputation on audit quality enhancing action.The *Accounting Review*,97(1):75-97.
- Boritz, J. E., Hayes L., and Timoshenko L. M .2016. Determinants of the readability of SOX 404 reports. *Journal of Emerging Technolo-gies in Accounting* 13 (2): 145-168.
- Chang Y T,Chi W, and Dan N S. 2022 .Is client – specific information useful to investors? Evidence from key audit matter reports. *Journal of Accounting,Auditing&Finance*.
- Chang, Y. T., & Stone D. N. 2019a . Proposal readability, audit firm size and engagement success. *Managerial Auditing Journal*. 34 (8): 871-894.
- Chang, Y. T., & Stone D. N. 2019b . Why does decomposed audit proposal readability differ by audit firm size? *A CohMetrix approach. Managerial Auditing Journal*. 34 (8): 895-923.
- Chen B. 2022 .Do investors value audit quality of complex estimates, *Advances in Accounting*.100595.

- Cho M, Jiwon H, Taejin J , and Woo J L. 2022 .Audit pricing of hard –to–read annual reports. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 29(2):547–572.
- Cho, M., J.Hyeon, T.Jung, and W. J. Lee. 2019. Audit pricing of hard-to-read annual reports. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*: 1–26.
- Dalwai, T. 2021. Annual Report Readability, Agency Costs, Firm Performance: an investigation of Oman's Financial Sector. *Jouranl of Accounting in Emerging Economies* 11(2): 247–277.
- De Souza, J. A. S., J. C.Rissatti , S.Rover, and J. A. Borba. 2019. The linguis-tic complexities of narrative accounting disclosure on financial state–ments: An analysis based on readability characteristics. *Research in International Business and Finance* 48: 59–74.
- Deshmukh A & Zhao X . 2020 .Audit quality and readability of annual reports. *International Journal of Strategic Decision Sciences* ,11(1): 76–90.
- Devos, E., & Sarkar S. 2015. Read the Footnotes! auditor quality, earning persistence, and the number of footnotes in 10Ks. Available at [http://www.finaconferences.org/Orlando/Papers/Read the Footnotes. pdf](http://www.finaconferences.org/Orlando/Papers/Read%20the%20Footnotes.pdf).
- EDT, R. W., R.Febrianto, and A. Rahman . 2018. Firm performance and readability of the annual report. *International Journal of Progres–sive Sciences and Technologies* 12 (1):25–36.

- Ezat, A. N. 2019 . The impact of earnings quality on the association between readability and cost of capital. ***Journal of Accounting in Emerging Economies***.
- Fakhfakh, M., . 2013. The Readability of Standardised Reports by the International Federation of Accountants. ***Journal of Commerce and Accounting Research***, 2(1): 10-28.
- , .2015.The Readability of International Illustration of Auditor's Report: An Advanced Reflection on the Compromise Between Normative Principles and Linguistic Requirements. ***Journal of Economics, Finance & Administrative Science***, 20(38): 21-29.
- , . 2016 . Understandability of Unmodified Audit Report on Consolidated Financial Statements: A Normative and Advanced Study of the International Normalization. ***Cogent Business & Management***, 3,(1): 1-25.
- Fredriksson, A., Kiran, A., & Niemi, L. 2018. Reputation Capital of Directorships and Audit Quality. Available at : SSRN
- Gambetta N,Laura S G ,Maria A G ,and Josefina N. 2022 .The informative value of key audit matters in the audit report. ***Universidad ORT Uruguay Faculted de Aministracion Ciencias Sociales***.
- Goicoechea E, Fernand G B ,and Joe V U . 2021.Improving audit reports: a consensus between auditors and users.***International Journal of Financial Studies***,9(25).
- Gu. S&Doodoo R N A. 2021.The impact of firm performance on annual report readability. ***International Research Journal of Business Studies***,14(1):59-68.

- Gul, F, Ma .M.S and Lai.k. 2014. Auditing multiple public clients partner client tenure and audit quality .**Working Paper**. Available at:www.google.com
- Hamdan, A. M. M. ., Kukrija, G., Awwad, B. S. A., & Derg-ham, M. M. 2012. The auditing quality and accounting conservatis-m. **International Management Review**, 8(2), 33-50.
- Hassan, M. K., Abu Abbas B., and Garas S. N.. 2019. Readability, Governance and Performance: a test of the Obfuscation Hypothesis in Qatrai Listed Firms. **Corporate Governance** 19(2): 270-298.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2013. A Framew-ork for Audit Quality. Available at: www.ifac.org.
- Jayeola, O., Taofeek, A., & Toluwalase, A. 2017. Audit Quality an-d Earnings Management among Nigerian Listed Deposit Money Ba-nks. PYREX **Journal of Taxation and Accounting Management**, 1(1)-,1-8.
- Jia H &Hsiao D. 2021.A study of perceived audit quality and size of big 4 audit office. **Journal of Accounting and Finance** 21(1):105-114.
- Karim, M. A., S. & Sarkar. 2020. Auditors' quality, footnotes, and earnings persistence. **Managerial Finance** 46 (2): 267-282.
- Kato, R., & Semba, H. D. 2016. Influence of The Audit Market Shift From Big 4 to Big 3 on Audit Firms Industry Specialization and Audit Quality: Evidence From Japan. **Academy of Accounting & Financial Studies Journal**, 20(3).
- Kawada, B. S., & Wang J. J. 2020. Annual Report Readability Subsequent to Going Concern Opinions. **Managerial Auditing Journal** ,35(1): 24-42.

- Kazemiolum, M., Abdi, M., Zalaghi, H., and Jalalvand, H. 2020. The Impact of the Annual Report Readability on the Audit Engagement Risk Measures. *Accounting and Auditing Review*, 27(2): 202-230
- Khanh, H. T. M., & Nguyen, V. K. 2018. Audit quality, firm characteristics and real earnings management: The case of listed Vietnamese firms. *International Journal of Economics and Financial Issues*, - 8(4), 243.
- Khasanah, N. N. 2016. The Effects of Company Size, Company Risk and Auditor's Reputation on Tenure: an Artificial Rotation Testing. *Journal of Indonesian Economy and Business*, 31(3), 247-259.
- Kumar, G. 2014. Determinants of readability of financial reports of US-listed Asian companies. *Asian Journal of Finance & Accounting* 6 (2): 1-18.
- Le H T T, Tran H G ,and Vo X V. 2021 . Audit quality, accruals quality and the cost of equity in an emerging market: evidence from Vietnam. *International Review of Financial Analysis*, 77.
- Lim, E. K., Chalmers K., and Hanlon D.. 2018. The influence of business strategy on annual report readability. *Journal of Accounting and Public Policy*, 37 (1): 65-81.
- Lin, H. L., & Lin, C. J. 2016. Review of Studies on Audit Quality in Asia. *Ntu Management Review*, 27(1), 305-362.
- Lo, K., Ramos, F., & Rogo, R. 2017. Earnings management and annual report readability. *Journal of Accounting and Economics*, 63(1), 1-25.
- Loughran, T., & B.McDonald. 2014. Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance* 69 (4):1643-1671.

- Luo, J. H., X.Li, and H. Chen. 2018. Annual report readability and corporate agency costs. *China Journal of accounting research* 11 (3): 187-212.
- Mandour, M M. ELharidy and Mokhtar E S. 2018. Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices. *International Journal of Accounting and Financial Reporting* 8(1): 84-114.
- Mawardi, R. 2017. Empirical Analysis Company Size, Corporate Governance and Audit Quality to Earning Management in Indonesia-. Corporate Governance and Audit Quality to Earning Management in Indonesia . *Russian Journal of Agricultural and Socio Economic Sciences*.
- Nicolas G, Laura S G, Antonia G B , and Josefian. 2022. The informative value of key audit matters in the audit report: understanding the audit firm and matter type impact . *Universidad Ort Uruguay*.
- Okerekeoti C U. 2021. Effect of managerial ownership on audit quality of quoted companies in Nigeria. *International Journal of Innovative Development and Policy Studies*, 10(2):51-58.
- Pestovic K ,Milicevic N, Djokic N, and Djokic I. 2021 .Audit service quality perceived by customers: formative modeling measurement approach, *Sustainability*,13(21).
- Rautiainen A, Jani S, and Kati P. 2021 .Do key audit matters(KAMS) matter? Auditors perceptions of KAMS and audit quality in finland. *Managerial Auditing Journal* 36(3):386-404.
- Riccardi, W N. 2019. Do audit firm tenure and size moderate changes in financial reporting quality due to mandatory IFRS adoption. *Auditing Journal if Practice and Theory* 1-45.

- Roistona T. A., & Harymawan I. 2020. Firm Size, firm age and the readability of the MD&A report. *International Journal of Innovation, Creativity and Change* 12 (7) : 134-149.
- Ruiz M D A&Urquiza F B. 2022. Dose audit committee financial expertise actually improves information readability?, *Revista de Contabilidad- Spanish Accounting Review*, 25(2):257-270.
- Rusmin, R., & Evans, J. 2017. Audit quality and audit report lag: c-ase of Indonesian listed companies. *Asian Review of Accounting*, 25-(2), 191-210.
- Saha, S. S., & Roy M. N. 2016 . Framework of Audit Quality for Statutory Financial Audit: A Conceptual Review. *Research Journal of Finance and Accounting*, 7(9): 78-88.
- Sahyda, R., Yurniwati F., and Rahman A. 2019. Determinant Factors of Annual Report Readability in Indonesia. *International Journal for Innovative Research Multi Dsciplinary Field* 5(6): 163-170.
- Salehi M, Grzegorz Z, and Maryam S. 2022. The effect of Management characteristics on audit report readability. *Economies*.
- , M. L. Bayaz D., and Mohammadi S.. 2020. Auditors' response to Readability of Financial Statement notes. *Asian Review of Accounting* 28(3): 463-480.
- Sharma, D. S., Tanyi, P. N., and Litt, B. A. 2017. Costs of mandatory periodic audit partner rotation: Evidence from audit fees and audit timeliness. Auditing. *A Journal of Practice and Theory*, 36(1): 129-149.
- Shette M R. 2021. Readability of annual reports and operating performance of indian banking companies. *IIM Kozhikode Society & Management Review*, 10 (1): 20-30.

- Slaheddine, T., 2015 . Relationship between Earnings Quality and External Audit Quality. *Arabian Journal of Business and AManagement Review*, 5(2), 1-7. .
- Smii,T. 2016 .The impact of the audit quality on that of the accounting profits: the case of companies listed on the TSE. *International Journal of Managing Value and Supply Chains* 7(1):39-54.
- Smith, K. 2019. Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. Available at SSRN 2821399.
- Velte,P. 2018. Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental M anagement*,25(5):748-755.
- Ugwunta DO, Ugwuanyi B U and Ngwa C U. 2018. Effect of audit quality on market Price of firm listed on the Nigerian stock market. *Journal of Accounting and Taxation* 10(6): 61-70.
- Xu, Q., G.Fernando, K.Tam, and W.Zhang. 2020. Financial report readabili-ty and audit fees: a simultaneous equation approach. *Managerial Auditing Journal*. 35 (3): 345-372.