أثر التضخم علي العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

بحث مقدم إلي المؤتمر العلمي الدولي الثاني لقسم المحاسبة والمراجعة-كلية التجارة جامعة مدينة السادات بشأن "رؤية استشرافية للمحاسبة والمراجعة تغيرات سعر الصرف في ظل تحرير العملة"

إعداد:

د/ إسراء مصطفى عبد الفتاح مصطفى

مدرس المحاسبة والمراجعة - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

أ.د/ عبد الوهـاب نصـــــر علـي

أستاذ المحاسبة والمراجعة -كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

د/ محمود موسي عبد العال

أستاذ المحاسبة والمراجعة المساعد - كلية التجارة - جامعة الإسكندرية

المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية

كلية التجارة – جامعة مدينة السادات

المجلد السادس عشر – (عدد خاص – الجزء الأول) – سبتمبر ٢٠٢٤م

التوثيق المقترح وفقاً لنظام APA:

مصطفي، إسراء مصطفي عبد الفتاح؛ على، عبد الوهاب نصر؛ عبد العال، محمود موسي، (٢٠٢٤)، " أثر التضخم علي العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، **المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والإدارية**، كلية التجارة، جامعة مدينة السادات، ١٦ (خاص)، ٤٩ – ٩٣.

رابط المجلة: https://masf.journals.ekb.eg

مستخلص

يُعد تقرير مراقب الحسابات أحد أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات، إلا أنه قد لا يكون مفيداً بالنسبة لهم، إذا لم يكن لديهم القدرة على معالجة المعلومات الواردة فيه وفهمها بالشكل الملائم. وفي ظل رغبة منشآت مراقبي الحسابات من التواجد في سوق مهنة المحاسبة وتجنت التعرض لمخاطر التقاضي وفقدان العملاء، فتُعد سمعة هذه المنشآت من أهم الأبعاد المؤثرة علي جودة أدائها المهني. كما أن تلك العلاقة قد تتأثر في واقع الممارسة العملية بعدد من المحددات الخاصة ببيئة الممارسة المهنية، ذات البعد المحاسبي والمهني، ولعل من أهمها معدل التضخم. لذا **يستهدف هذا البحث** دراسة واختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، مع اختبار مدى تأثر تلك العلاقة بمعدل التضخم كمتغير معدل.

ولتحقيق هذا الهدف، تم إجراء **دراسة تطبيقية** باستخدام عينة من الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢١، وبلغ حجم العينة ٥٠٧ مشاهدة. وقد **توصل البحث** باستخدام نموذج الانحدار المتعدد، إلي وجود تأثير إيجابي معنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. كما تم التوصل أيضا لعدم وجود تأثير معنوي لمعدل التضخم، وذلك علي العلاقة الرئيسية بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة.

الكلمات الافتتاحية: سمعة منشأة مراقب الحسابات- قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة- معدل التضخم

1- مقدمة البحث:

تعد **مراجعة الحسابات** عملية اتصال إنساني متكامل تستوفي أركان نموذج الاتصال، حيث يكون المرسل هو مراقب الحسابات ، الذي يبدي رأياً فنياً محايداً على القوائم المالية، والرسالة هي الرأي الفني لمراقب الحسابات علي القوائم المالية، وتقرير مراقب الحسابات هو أداة الاتصال، والمستقبل مستخدمو القوائم المالية وتقرير مراقب الحسابات. ويتمثل التأثير المنشود في مردود الرسالة، التي يوصلها تقرير مراقب الحسابات، لأصحاب المصالح، خاصة المساهمين (Arens et al.,2014 ؛علي وآخرون،٢٠١٢).

ونظراً لأن عملية الاتصال الإنساني ذات اتجاهين، فإن فعالية تقرير مراقب الحسابات تعتمد علي مدى تأثير محتواه على مستخدميه، الأمر الذي يتوقف علي مدى فهمهم للمعلومات الواردة به. **وتُعد قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة Readability of Audit Report** المعيار الأول والأساسي لفهم المعلومات المتضمنة بالتقرير، وذلك لأن اعتماد مراقب الحسابات علي لغة صعبة وغامضة ومصطلحات معقدة والإسهاب في تقريره، تمثل إشارات سيئة للمستخدمين، مما يزيد من خطر المعلومات، وكل من فجوتي التوقعات والاتصال في المراجعة. كما أن الإفصاحات المطولة والمعقدة، والتي تتجاوز قدرة المستخدمين المستهدفين علي الاستيعاب، قد تؤدي بهم إلى تفسيرات خاطئة لمضمون الرسالة، وهو ما يؤثر بشكل سلبى علي جودة قراراتهم، وبالتالي كلما كان تقرير مراقب الحسابات قابلاً للقراءة، فسوف يؤثر محتواه بشكل إيجابي علي قرارات أصحاب المصالح (Fakhfakh,2016a; Rajabalizadeh,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023).

وتتأثر قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بمجموعة من **المحددات** والتي يمكن تصنيفها في أربع مجموعات؛ إذ تضم المجموعة الأولى بعض المحددات ذات الصلة بعملية المراجعة، في حين تشمل المجموعة الثانية تلك المحددات ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته، وتشمل المجموعة الثالثة المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة، وأخيراً تشتمل المجموعة الرابعة علي المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية (Salehi et al.,2022; Ecim et al.,2023; Gambetta et al.,2023;Hussin et al.,2023; Mwintome et al., 2023; Salehi et al.,2023; Smith, 2023؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤).

وتُعد المحاسبة مهنة كالطب والمحاماة، والتي تحتاج إلى بناء **السمعة Reputation** للتواجد في سوق المهنة والنمو فيه، لأن مقدار الطلب علي الخدمات التي تقدمها أي مهنة يتوقف علي مستوى سمعتها التي شكلتها علي فترات زمنية متتالية، وتستمد المنشأة سمعتها من خلال الاعتراف الجماعي من قبل أصحاب المصالح بقدرتها على تقديم خدمات ذات جودة وأداء دورها في خدمة المجتمع وتحقيق أهدافه (Liu and Lu, 2021). ولذا تعتبر **سمعة منشأة مراقب الحسابات Audit Firm Reputation** من أهم تلك الأبعاد المتعلقة بهذه المنشأة، والتي من شأنها التأثير علي جودة تقريره، لأن تلك السمعة تعتبر بمثابة آلية داخلية تحفز على زيادة جهد وجودة عملية المراجعة، خاصة عندما يعتمد الطلب على خدمات مراقب الحسابات في المستقبل على سمعته، مما يحفزه علي إصدار تقارير مراجعة ذات جودة مرتفعة. فالسمعة الجيدة تعد أحد الافتراضات الأساسية لتحقيق جودة المراجعة (Mayhew,2001; Suseno and Nofianti,2018; Al Sabti and Anssari,2022; Mwintome et al.,2023).

وبشأن العلاقة بين **سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة**، فقد توصلت الدراسات السابقة التي أجريت في هذا الشأن إلى نتائج **متباينة** إلى حدٍ ما. **فمن ناحية** توصلت بعض الدراسات (Velt,2020; Chirakool,2021; Hussin et al.,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023 ؛علي،٢٠٢٢؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤) إلي أن منشآت مراقبي الحسابات التي تتمتع بسمعة جيدة تقدم تقارير مراجعة **أكثر قابلية للقراءة**. وتم تفسير ذلك بأن تلك المنشآت تسعى لبذل المزيد من الجهد لأداء تكليفات مراجعة ذات جودة مرتفعة، وذلك للحفاظ على سمعتها ولتجنب تعرضها لمخاطر التقاضى ومخاطر فقدان العملاء. كما أن تلك المنشآت تضم مجموعة من مراقبي الحسابات المؤهلين الذين يمتلكون المزيد من الخبرات والمعرفة التي تُمكنهم من تحسين الاتصال الكتابي، والحد من غموض تقارير المراجعة. هذا بالإضافة إلى أن تلك المنشآت تزيد لديها مستويات الرقابة من قبل الجهات التنظيمية وهيئات الرقابة وكافة أصحاب المصالح، وهو الأمر الذي يحفزها علي زيادة جودة المراجعة.

ومن ناحية أخرى، فقد توصل آخرين (Shao,2020; Abdelfattah et al.,2021; TuanBesar, 2021; Ecim et al.,2023; Gambetta et al.,2023; Mwintome et al.,2023) إلى أن منشآت مراقبي الحسابات التي تتمتع بسمعة جيدة تقدم تقارير مراجعة **أقل قابلية للقراءة**. وتم تفسير ذلك بأن تلك المنشآت تكون لديها مخاوف متزايدة بشأن تعرضها لمخاطر التقاضي، الأمر الذي قد يدفعها إلى تقديم تقارير مراجعة أطول وأكثر تعقيداً. كما أن تلك المنشآت تعتمد بشكل أكبر على مراقبي حسابات متخصصين في الصناعة يميلون إلى الاعتماد علي مصطلحات فنية أكثر صعوبة وتعقيداً عند إعدادهم لتقارير المراجعة، وهو ما قد يحد من قابلية هذه التقارير للقراءة.

ومن الجدير بالذكر، أن تلك العلاقة قد تتأثر في واقع الممارسة العملية بعدد من المحددات الخاصة ببيئة الممارسة المهنية، ذات البعد المحاسبي والمهني، ولعل من أهمها **التضخم.** حيث تعد مشكلة التضخم إحدى المشاكل الاقتصادية التي تمر بها الدول والتي يكون لها تأثير كبير علي جودة وموثوقية المعلومات التي تقدمها القوائم المالية، وتزيد من حالة عدم التأكد بشأن أعمال العميل واستمراريته، وبالتالي يكون لها تأثير كبير علي قرارات أصحاب المصالح وسوق رأس المال ككل، وهو الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات عند صياغة تقريرهم، تقديم صورة واضحة وشاملة لتأثير تلك المشكلة علي منشأة العميل، وهو الأمر الذي قد يؤثر علي كم المعلومات المفصح عنها وطول الفقرات الإضافية في التقرير ومستوي تعقيدها ومن ثم قابليتها للقراءة (Kend and Nguyen,2022 ; Badawy and Zaki,2023; Sorhaug and Kyrkjebo,2023; Hussein et al., 2024) إلا أن هذا التأثير قد يختلف بين منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة ومحدودة السمعة نظراً لاختلاف القدرات المادية والبشرية ومستويات المخاطر والرقابة التي تواجه كلاً من تلك المنشآت والتي تنعكس أثارها بالطبع علي جودة التقرير ومن ثم علي قابليته للقراءة (Frenkel,2015;Olarewaju et al.,2020; Hussein et al., 2024) .

ويعتبر **تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة** أهم التقارير التي يعدها مراقب الحسابات عن خدمته التوكيدية التقليدية، وذلك لكونه أحد المصادر الأساسية للمعلومات والتي يعتمد عليها أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات الاقتصادية. أضف إلى ذلك بأن شكل ومحتوى تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة يختلف باختلاف نوع الرأي الذي يتضمنه، ولذلك فإن **تقريره المعدل** سيكون أكثر تأثراً بسمعة منشأته، خاصة فيما يتعلق بالفقرات الإضافية والتوضيحية غير النمطية بالتقرير حسب معياري المراجعة الدوليين (ISA,705[1])،(ISA,706[2]) ومعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١[3]) تحديداً. والتي تحتاج من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد وتطبيق ما لديه من خبرات لتوصيل المعنى المستهدف من الرسالة (Salehi et al.,2022 ؛راشد،٢٠٢٠؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤).

ويُبني علي ما سبق أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تُعد محدداً جوهرياً لجودة الاتصال بين مراقبي الحسابات والمستخدمين، ومتطلباً أساسياً لتحقيق جودة تقريره، كما أنها تتأثر بمجموعة من المحددات، والتي يُعد من أهمها سمعة منشأة مراقب الحسابات. كما أن تلك العلاقة قد تتأثر في واقع الممارسة العملية بعدد من المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية وأهمها معدل التضخم. ولكن هل

---

(١) International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).(2015). ***Modification to the Opinion in the Independent Auditor's Report:*** International Standard on Auditing No. 705 revised. Available at: www.ifac.org.

(٢) International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB).(2015)**.** ***Emphasis of Matter Paragraphs and other Matters Paragraphs in the Independent Auditor's Report:*** International Standard on Auditing No. 706 revised. Available at: www.ifac.org.

(٣) وزارة الاستثمار.(٢٠٠٨). قرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) بمعايير المراجعة المصرية، معيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) ***"التعديلات علي تقرير مراقب الحسابات"*** . ويهدف هذا المعيار إلي وضع معايير وتوفير إرشادات تتعلق بالتعديلات علي تقرير مراقب الحسابات، كوضع فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي أو إصدار رأي متحفظ أو رأي معاكس أو الامتناع عن إبداء الرأي. وتركز الدراسة الحالية ،حسب حدودها والهدف منها، علي حالتي إضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي غير المعدل، أو إضافة فقرة توضيحية قبل الرأي في حالتي الرأي المتحفظ أو الرأي المعاكس.

توجد هذه العلاقات التأثيرية في بيئتي الأعمال والممارسة المهنية في مصر؟ هذا ما يسعى البحث الحالي للإجابة عنه عملياً في عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

٢- مشكلة البحث

علي الرغم من أن تقرير مراقب الحسابات يُعد أحد أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات، إلا أنه قد لا يكون مفيداً بالنسبة لهم، إذا لم يكن لديهم القدرة على معالجة المعلومات الواردة فيه وفهمها بالشكل الملائم. وفي ظل رغبة منشآت مراقبي الحسابات من التواجد في سوق مهنة المحاسبة وتجنت التعرض لمخاطر التقاضي وفقدان العملاء، فتُعد سمعة هذه المنشآت من أهم الأبعاد المؤثرة علي جودة أدائها المهني. ومع ذلك فقد توصلت الدراسات السابقة (Chirakool,2021;Tuan Besar,2021; Gambetta et al.,2023; Hussin et al.,2023; Mwintome et al.,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023؛ علي،٢٠٢٢؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤) إلي نتائج متباينة بشأن العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. كما أن تلك العلاقة قد تتأثر بمجموعة من المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية والظروف الاقتصادية الراهنة والتي من أهمها معدل التضخم والذي شهد ارتفاعاً كبيراً في الآونة الأخيرة مما زاد من حالة عدم التأكد بشأن أعمال العميل واستمراريته، وذلك في بيئة الممارسة المهنية المصرية.**وفى ضوء ما سبق، تتلخص مشكلة البحث في الإجابة عملياً علي التساؤلات البحثية التالية:**

- ما شكل واتجاه العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في بيئتي الأعمال والممارسة المهنية في مصر؟.
- هل تتأثر العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في بيئتي الأعمال والممارسة المهنية في مصر بمعدل التضخم؟.

٣- هدف البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى٢٠٢١. ودراسة واختبار مدى تأثر العلاقة الرئيسية محل الدراسة بأحدي المتغيرات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية ، ذات البعد المحاسبي والمهني، وهي معدل التضخم.

٤- أهمية ودوافع البحث

تنبع **أهمية البحث الأكاديمية** من مسايرته للبحوث التي اهتمت بسبل الارتقاء بجودة المراجعة الخارجية بشكل عام، وجودة تقرير مراقب الحسابات وقابليته للقراءة بشكل خاص. ويضاف إلى ذلك الندرة النسبية للدراسات والبحوث الأكاديمية وخاصة المصرية في مجال المراجعة، التي اختبرت أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة مع الأخذ في الاعتبار مدي تأثر تلك العلاقة بإحدى المحددات البيئية ذات البعد المحاسبي والمهني وهي التضخم. كما يستمد البحث **أهميته العملية** لكونه يختبر أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، كما أنه يوضح مدي تأثر تلك العلاقة بإحدى المشاكل الاقتصادية الراهنة التي تمر بها معظم اقتصاديات الدول وهي التضخم، وذلك باستخدام عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، وهو ما يوفر

مردوداً عملياً في هذا المجال علي أصحاب المصالح من مستخدمي تقرير مراقب الحسابات. **ورغم كثرة دوافع البحث** إلا أن أهمها يكمن في البحث في محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات ،بصفة عامة، للقراءة ، مع دراسة تأثير تلك السمعة علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، وذلك لكونها واحدة من أهم المحددات الخاصة بمنشأته والتي تؤثر علي جودة تقريره وقابليته للقراءة، وتوضيح مدي تأثر تلك العلاقة في الواقع العملي بإحدى المحددات البيئية والاقتصادية التي تمر بها معظم دول العالم وهي التضخم. بالإضافة إلي إيجاد دليل عملي على مدى وجود تلك العلاقات محل الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

٥- حدود البحث وخطته:

يقتصر هذا البحث في **مرحلة التحليل الأساسي** على دراسة واختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، مع اختبار أثر معدل التضخم كمتغير معدل للعلاقة الأساسية مجال الدراسة. **وبالتـــالي يخرج عن نطاق البحث** اختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره غير المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. وكذلك يخرج عن نطاق البحث اختبار أثر المحددات الأخرى التي تؤثر علي قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة سواء التي تتعلق بعملية المراجعة (مثل: توقيت إصدار التقرير، ومحتوى الإفصاح في التقرير)، والمحددات الأخرى الخاصة بمراقب الحسابات ومنشأته (مثل: التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، ونوعه وسماته الشخصية، وتدوير منشأة مراقب الحسابات)، والمحددات الأخرى ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة (مثل: الربحية، ومعدل النمو، وعمر المنشأة، وهيكل الملكية، وخصائص لجنة المراجعة)، وأخيرا المحددات الأخرى ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية (مثل: درجة المنافسة في سوق مهنة المحاسبة، وتحرير سعر الصرف). كما تقتصر عينة الدراسة على مجموعة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وبالتالي يخرج عن نطاق البحث المؤسسات المالية والشركات غير المقيدة بالبورصة بصفة عامة. أضف إلي ذلك أن تقرير مراقب الحسابات المعدل يقصد به ذلك التقرير المعدل وفقاً لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨، حيث لم تتبن مصر بعد معايير المراجعة الدولية لسنة ٢٠١٥ والتي سيتناولها البحث الحالي بما يخدم شقه النظري فقط. كما تقتصر فترة الدراسة على المدة من ٢٠١٦ إلى٢٠٢١. وأخيراً، فإن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطة بالضوابط التي تم الاعتماد عليها لاختيار العينة.

ولتحقيق هدف البحث، وتناول مشكلته في ضوء حدوده، سوف يتم استكمال البحث علي النحو التالي:

6- تحليل العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، واشتقاق الفرض الأول للبحث.

- ٦-١ قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة؛ المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود علي أصحاب المصالح.
- ٦-٢ سمعة منشأة مراقب الحسابات؛ المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود علي أصحاب المصالح.
- ٦-٣ تحليل العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، واشتقاق الفرض الأول للبحث.

7- تحليل الأثر المعدل لمعدل التضخم علي العلاقة الرئيسية محل الفرض الأول.

8- منهجية البحث.
9- الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

٦- تحليل العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، واشتقاق الفرض الأول للبحث

٦-١ قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة؛ المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود علي أصحاب المصالح

تم إدخال مفهوم القابلية للقراءة في **مجال المحاسبة والمراجعة** كنهج مستخدم لتقييم مدى فعالية أداء وجودة التقارير المالية في توصيل رسالتها إلي المستخدمين، وذلك لأنها تختبر جودة أداء المعلومات المكتوبة وفعالية أدوات الاتصال المحاسبي، كما أنها تمثل بعداً هاماً لجودة الاتصال بين مُعدي تلك التقارير ومستخدميها، وأحد الأبعاد الهامة لتضييق فجوة التوقعات (Fakhfakh, 2015; Ezat,2019; Gambetta et al.,2023).

وبشأن **تعريف القابلية للقراءة**، فينظر لمفهوم القابلية **لغوياً**، بأنه "مصدر مشتق من الفعل قابل، وهي حالة تشير إلى الاستعداد لقبول أمر ما والقدرة عليه، أي أن القابلية للقراءة هي حالة تشير لاستعداد الأفراد وقدرتهم على القراءة". وبشكل عام، فقد عرفها DuBay(2004) "بأنها الخاصية التي تجعل قراءة بعض النصوص أسهل من غيرها". كما أوضح Fakhfakh(2016a) "بأن القابلية للقراءة تتحدد من خلال مدى سهولة قراءة نص معين مقارنة بالنصوص الأخرى". كما عبر عنها Saleh et al., (2022) بأنها "المعيار المستخدم لقياس درجة التعقيد الموجودة داخل نص سردي معين". كما عرفها Gambetta et al.,(2023) "بأنها مستوى الجودة في عملية الكتابة الذى يسمح بتحقيق اتصال سهل وسريع".

وبشأن تعريف قابلية التقارير المالية للقراءة، فقد عرفها Loughran and McDonald (2014) "بأنها قدرة المستثمرين والمحللين الماليين ،وغيرهم من أصحاب المصالح، علي استيعاب وفهم المعلومات الملائمة في التقارير لأغراض اتخاذ القرارات". كما عرفها Bonsall et al.,(2017) "بأنها سهولة فهم المستخدمين للمعلومات المفصح عنها في التقارير". كما عبر عنها Abdulsalam (2022) بأنها "مقياس مستخدم لتقييم شفافية المعلومات النوعية المفصح عنها في التقارير، حيث ترتبط صعوبة القراءة بالتعبيرات المعقدة والأكثر طولاً والتي تجعل من الصعب علي المستخدمين استخراج المعلومات المهمة بالنسبة لهم من التقارير". كما عرفها Rajabalizadeh (2023) "بأنها مؤشر لجودة التقارير المالية والتي يمكن أن تتأثر سلباً بالإسهاب في الكتابة والاعتماد علي المصطلحات الفنية بشكل مفرط، وهو ما ينتج عنه صعوبات في القراءة بسبب طول وتعقيد المحتوى".

وبشأن **المقاييس والمؤشرات المستخدمة في قياس القابلية للقراءة ،بصفة عامة**، فقد اتفقت بعض الدراسات السابقة (Loughran and McDonald,2014; Ezat,2019؛ السواح،٢٠١٩؛ راشد،٢٠٢٠؛ أحمد،٢٠٢١؛ محمد وعبد الرحيم،٢٠٢٢؛ طلخان،٢٠٢٢؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤) علي أن هناك **مدخلين** متبعين لقياسها؛ أولهما، **مدخل التعقيد اللغوى** للتقرير، والذى يركز علي التعقيدات اللغوية والنحوية في النص المكتوب من حيث عدد الجمل وعدد الكلمات وعدد مقاطع الكلمات وعدد الحروف في الكلمات والصيغة النحوية، وثانيهما، **المدخل الكمى**، والذي يرتكز علي حجم أو كمية وطول الإفصاح في التقارير.

فمن ناحية مدخل التعقيد اللغوي للتقرير، فقد اعتمدت بعض من الدراسات السابقة (Al Khalifa and Al Ajlan,2010; Al Tamimi et al.,2014; Fakhfakh,2015,2016a; El-Haj and Rayson, 2016; Rahman et al.,2016; Younis, 2017; Ezat,2019; Mwintome et al.,2023; Rahman et al.,2023; Rajabalizadeh,2023; Smith,2023) علي مجموعة من المقاييس **(Fog Index[1]- Flesh Reading Ease[2]- KINCDIN[3]- LIX[4]- BOG INDEX[5]- Dall- Chall score[6]- OSMAN[7])** ، وترتكز تلك المقاييس بشكل أساسى على درجة التعقيد اللغوي والنحوي في النص المكتوب.

وعلي الرغم من أهمية هذه المجموعة من المقاييس إلا أنه تم انتقادها، بشكل خاص، عند استخدامها لقياس قابلية التقارير المالية للقراءة، وذلك لأنها تستند بشكل أساسى على قيود متعلقة بالكلمات والجمل والنص. كما أنها تعتمد على أن طول الكلمات ومدى تعقيدها من حيث عدد الحروف والمقاطع يخفض من مستوى القابلية للقراءة، ولكن غالباً ما يحتوى نص التقارير ،بشكل عام، على كلمات متعددة المقاطع تستخدم لوصف العمليات، ومن المفترض أن يفهمها المستثمرون بسهولة. كما أن تلك المقاييس تتجاهل خبرة المستخدمين فى فهم واستيعاب المصطلحات والمعلومات الواردة بهذه التقارير، كما أن تلك الصيغ لا يمكنها أن تتنبأ بكيفية فهم القارئ لنص معين، بالإضافة إلي أن هذه المقاييس يتم الاعتماد

---

(1) **مقياس (Fog Index)**: ويتم حسابه من خلال **Fog=0.4*(Asl+Pcw)** ، حيث تمثل Asl متوسط طول الجملة(عدد الكلمات /عدد الجمل)، بينما يمثلPCW نسبة الكلمات المعقدة(١٠٠*(عدد الكلمات المعقدة /اجمالي عدد الكلمات))، وتصنف الكلمات معقدة إذا كانت تحتوي علي ثلاث مقاطع أو أكثر. وتتراوح قيمة المؤشر بين ٨(شديد السهولة) وأكبر من أو يساوي ١٨(غير قابل للقراءة) (Efretuei and Hussainey,2023; Smith,2023 ؛راشد،٢٠٢٠).

(2) **مقياس (Flesh Reading Ease)**: ويتم حسابة من خلال **Flesh score = 206.835 – (1.015*ASL)- (84.6*AWL)** حيث تمثل ASL متوسط طول الجملة (عدد الكلمات/ عدد الجمل)، بينما تمثل AWL متوسط عدد مقاطع الكلمات(عدد المقاطع/ عدد الكلمات).وتتراوح قيمة المؤشر بين صفر (شديد الصعوبة) و١٠٠(شديد السهولة)، كما تدل نتائج المؤشر علي مستوي التعليم المطلوب من القارئ والذي يتناسب مع مستوي القابلية للقراءة (Fakhfakh, 2016a).

(3) **مقياس (KINCDIN)**: وهو يعتبر صورة اخري من مؤشرFlesh، ويتم حسابه من خلال **KINCAID Score= (11.8 * AWL) + (0.39 * ASL) −15.59** ، حيث تمثل ASL متوسط طول الجملة، و AWL متوسط عدد مقاطع الكلمات. وتدل نتائج المؤشر المنخفض علي قابلية قراءة أعلي وأكثر سهولة، وتتراوح قيمة المؤشر بين صفر (أعلي قابلية للقراءة) و٩ (أقل قابلية للقراءة) (Smith,2023؛ راشد، ٢٠٢٠؛ علي،٢٠٢١).

(4) **مقياس (LIX)**: ويتم احتسابه من خلال **LIX=100(B/W)-(S/W)**، حيث W اجمالي عدد الكلمات الواردة في النص، S اجمالي عدد الجمل ، B هي عدد الكلمات التي تتكون من ٦ أحرف فأكثر، ويشير (B/W) إلي طول الكلمة، ويعكس (S/W) طول الجملة. ويتم تصنيف درجات المؤشر إلي أقل من ٥٠ وتشير تلك النسب إلي سهولة النص، بينما تشير الدرجات من (٥٠-٦٠) لتعقيد النص إلي درجة ما ، وأخيرا تشير الدرجات فوق ال ٦٠ إلي أن النص معقد للغاية (Ezat, 2019).

(5) **مقياس (BOG INDEX)**: ويتم حسابه من خلال**BOG INDEX=(Sentence BOG+Word BOG-PEP)** حيث يقيس Sentence BOG تأثير طول الجملة لمهام الكتابة المختلفة، ويقيس Word Bog صعوبة الكلمات (بدلاً من طول الكلمة) والاختصارات والكلمات والأفعال المبنية للمجهول. بينما يقيس PEP الميزات والسمات المميزة للكتابة الجيدة. ويعتمد ذلك المؤشر في حسابة علي سمات اللغة الانجليزية البسيطة (الأفعال المبنية للمجهول، والكلمات المعقدة والقانونية، طول النص) وتشير القيمة الأقل للمؤشر إلي مستوي أعلي من سهولة القراءة (Bonsall et al.,2017; Gambetta et al., 2023; Rahman et al., 2023).

(6) **مقياس (Dall- Chall score):** ويتم حسابه من خلال **Dall- Chall score =,1579 (difficult words/ words)*100%) + (0496,(words/sentences)** ،ويمثل الهدف من هذه الصيغة توفير مقياس رقمي للصعوبة التي يواجهها الشخص عند قراءة النص، ووفقاً لذلك كلما زادت درجة المقياس تزداد درجة الصعوبة (Younis, 2017).

(7) **مقياس (OSMAN)**: يمثل مؤشر لقياس القابلية للقراءة للنصوص العربية، ويتم حسابة من خلال **Osman=200,791-1,015×(A/B)-24,181×(C/A+D/A+G/A+H/A)**، حيث Aإجمالي عدد الكلمات، وBإجمالي عدد الجمل، و C عدد= =الكلمات الطويلة الأكثر من 5 حروف، وD عدد مقاطع الكلمات، وG عدد الكلمات المعقدة الأكثر من 4 مقاطع، وH عدد الكلمات المعقدة لغوية(El-Haj and Rayson, 2016؛ راشد،٢٠٢٠).

عليها في الأساس لتقييم صعوبة القراءة في كتب الأطفال التعليمية، وبالتالي فهي ليست مناسبة لأغراض تقييم القابلية للقراءة للراشدين (Stone and Parker,2013; Loughran and McDonald,2014; Shajar et al.,2023 ؛السواح،٢٠١٩؛ محمد وعبد الرحيم،٢٠٢٢؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤).

ودفعت تلك الانتقادات العديد من الباحثين إلي الاعتماد علي **المدخل الكمي**، والذي يستند إلى حجم أو كمية وطول الإفصاحات الواردة في التقارير وذلك عند قياس قابلية التقارير المالية للقراءة، وذلك لأنه يحتوى علي عدد من المقاييس الأكثر دقة وملاءمة للمجال المحاسبي مثل؛ طول وحجم التقرير، سواء من حيث؛ عدد الكلمات، أو عدد الصفحات، أو عدد إيضاحات القوائم المالية وعدد الملاحظات الهامشية. وذلك باعتبار أن طول التقرير يضع عبئاً إضافياً علي القارئ مما يزيد من سوء فهم وتفسير المعلومات، وهو الأمر الذي يدفعه إلي البحث عن وسيله أخري للحصول علي المعلومات. كما أن الإفصاحات المطولة والتي تكون أقل إيجازاً يمكن أن تؤدي لحدوث مشكلة الحمل الزائد للمعلومات ، فعندما يستخدم مراقبو الحسابات كتابات موجزة ولغة أكثر تحديداً للمعني مع الاعتماد على أرقام أو أسماء تنظيمية أكثر قابلية للتحقق، فهذا يدل علي أنهم بذلوا المزيد من الجهد، وأن عملهم أكثر موثوقية (De souza et al.,2019; Karim and Sarkar,2019; Marques et al.,2021; Zeng et al.,2021; Dalwai et al.,2023; Saeedi et al.,2023؛ السواح،٢٠١٩؛ أحمد،٢٠٢١؛ علي، ٢٠٢١).

أما فيما يتعلق **بمحددات قابلية تقرير مراقب الحسابات ،بصفة عامة، للقراءة**، ومن خلال تحليل بعض الدراسات السابقة (Shao,2020; Chirakool ,2021; Tuan Besar,2021; Salehi et al., 2022; Ecim et al.,2023; Gambetta et al.,2023; Hussin et al.,2023; Mwintome et al., 2023; Rajabalizadeh,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023) يتضح أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تختلف باختلاف مجموعة من المحددات والتي يمكن تصنيفها في أربع مجموعات. إذ تشمل المجموعة الأولى بعض المحددات ذات الصلة بعملية المراجعة والتي من بينها؛ نوع الرأي، مدخل المراجعة الخارجية المشتركة، توقيت إصدار تقرير المراجعة. في حين تشمل المجموعة الثانية تلك المحددات ذات الصلة بمراقب الحسابات ومنشأته ويُعد من أهمها وفقاً للدراسات السابقة؛ حجم منشأة مراقب الحسابات، و/أو سمعة مراقب الحسابات ومنشأته، و/أو التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومنشأته، و/أو الأتعاب، و/أو فترة ارتباط مراقب الحسابات أو منشأته مع العميل، و/أو تدوير مراقب الحسابات ومنشأته، و/أو نوع مراقب الحسابات، و/أو ذروة الأعمال المهنية لمراقب الحسابات ومنشأته، و/أو خبرة مراقب الحسابات ومنشأته. وتشمل المجموعة الثالثة المحددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة أهمها وفقاً للدراسات السابقة ؛ حجم المنشأة، تنوع الأعمال، نتيجة النشاط، الرفع المالي، الربحية، معدل النمو في المبيعات، نوع القطاع، مخاطر أعمال العميل، عمر المنشأة، إعادة إصدار القوائم المالية، خصائص لجنة المراجعة، رأس المال الفكري. وأخيراً تشتمل المجموعة الرابعة علي المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية وأهمها؛ جائحة كورونا، تحرير سعر الصرف، التضخم، انضمام مصر للتجمع الدولي بريكس.

وبشأن أهمية قابلية تقارير مراقبي الحسابات ،بصفة عامة، للقراءة، فتظهر **من خلال مردود هذه القابلية علي مختلف أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين**، فمن خلال تحليل عدد من الدراسات السابقة (Fakhfakh,2016a; Chirakool ,2021; Ong et al.,2022; Xu et al., 2022; Dalwai et al., 2023; Smith, 2023 ؛علي،٢٠٢٢) يتضح أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة لها مردود إيجابي هام علي كل من؛ جودة المراجعة وعلي قرارات أصحاب المصالح من

مستخدمي تقرير المراجعة والمهتمين به. حيث يشير البعض (Fakhfakh,2013; Fakhfakh,2016a; Smith,2023) إلى أن اعتماد مراقب الحسابات علي لغة صعبة وغامضة ومصطلحات معقدة والإسهاب في كتابة تقريره، تزيد من حالة عدم التأكد وعدم تماثل المعلومات وما يرتبط بهم من مخاطر المعلومات، وتفاقم فجوتي التوقعات والاتصال في المراجعة مما يؤثر سلباً علي جودة عملية المراجعة ككل ويؤثر بشكل سلبى على قرارات أصحاب المصالح، أو قد يدفعهم إلى قراءة غير كاملة لتلك التقارير. وبالتالي فإن القابلية للقراءة تعد إحدى أهم سمات الاتصال الفعال التي تضمن بناء علاقات موثوقة بين مراقبي الحسابات وأصحاب المصالح.

ونخلص مما سبق، إلى أنه يمكن تعريف **قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة** بأنها" قدرة أصحاب المصالح ،مستخدمي تقرير مراقب الحسابات، علي قراءة وفهم واستيعاب المعلومات الواردة في التقرير، وتحديداً الفقرات الإضافية والتوضيحية الواردة بالتقرير المعدل، بشكل سهل وسريع، مما يمكنهم من فهم محتوى ومضمون الرسالة المتضمنة بهذا التقرير بصورة أفضل من جهة، ويخفض من فجوتي التوقعات والاتصال في المراجعة من جهة أخرى". كما نخلص، إلي أن **المقاييس المعتمدة** علي طول التقرير، بدلالة عدد الكلمات وعدد الصفحات وعدد الإيضاحات المتممة، والتي تستند إلي المدخل الكمي في القياس، هي المقاييس الأكثر ملاءمة في مجال المحاسبة والمراجعة، وذلك لأن طول التقرير يمثل عبئاً إضافياً علي القارئ، مما يزيد من مخاطر الحمل الزائد للمعلومات، ويؤدي إلى انخفاض فائدة المعلومات المقدمة للمستخدمين وهو ما قد يؤدي بهم في النهاية إلي قراءة غير كاملة للتقارير أو اتخاذ قرارات غير رشيدة.

٢-٦ سمعة منشأة مراقب الحسابات؛ المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود علي أصحاب المصالح:

يُعد بناء **السمعة في سوق مهنة المحاسبة** أمراً بالغ الأهمية لكلٍ من مراقب الحسابات ومنشأته، فعادة ما تكرس منشآت المحاسبة والمراجعة سنوات من الجهد والاستثمار لبناء والحفاظ على سمعتها. فالسمعة الجيدة هي افتراض أساسي لجودة الأداء المهني لتلك المنشآت، فعادة ما يعتمد أصحاب المصالح علي المعلومات المتعلقة بالسمعة، مثل؛ مدى الشراكة مع منشآت مراقبي الحسابات الكبرى، والتخصص الصناعي والحصة السوقية، وذلك للحكم علي جودة الخدمات المقدمة (Cook et al.,2020; Bigus et al., 2023; Fang et al., 2023).

وبشأن **مفهوم سمعة المنشأة** ، بشكل عام، فقد عرفها Liu and Lu (2021) "بأنها الانطباع العام الذى يعكس تصورات أصحاب المصالح تجاه المنشأة، حيث تستمد تلك المنشآت سمعتها من خلال الاعتراف الجماعي بقدرة المنشأة على أداء دورها في خدمة المجتمع وتحقيق أهداف أصحاب المصالح". كما أشار إليها Zimon et al.,(2022) "بأنها عامل تحفيزي للمنشآت تمكنها من تحقيق القوة التشغيلية والنمو التجاري، كما تساعدها أيضاً في تشكيل وضع اجتماعي مناسب لها في المجتمع، ويمكن تقييم تلك السمعة من وجهات نظر وأبعاد مختلفة، مثل؛ القيادة، وجودة المنتجات والخدمات، والأداء المالي، وسلوك الموظفين، والمسئولية الاجتماعية والبيئية".

وبشأن **مفهوم سمعة منشأة مراقب الحسابات،** فقد عرفتها دراستي (Aronmwan et al.,2013; Lin, 2020) بأنها "الصورة التي قامت منشأة مراقب الحسابات بإنشائها وبنائها مع مرور الوقت، والتى قد تنتج من عدة عوامل أهمها؛ اسم العلامة التجارية، مجموعة مراقبي الحسابات العاملين في المنشأة، جودة المراجعة المدركة الناتجة عن وجود دعاو قضائية قليلة أو معدومة، بالإضافة إلي الأتعاب التي تتقاضاها المنشأة". كما عرفها Zarefar et al.,(2019) بأنها "اسم تمتلكه منشأة مراقب الحسابات، والذي ينشأ ويتكون من خلال الإنجازات التي حققتها المنشأة في الفترات السابقة، ومن خلال

قدرتها علي تقديم خدمات ذات جودة وتنفيذها في الوقت المحدد، مما يساهم في بناء الثقة العامة تجاهها في سوق المهنة".

وبشأن **قياس سمعة منشأة مراقب الحسابات،** فقد اعتمدت الدراسات السابقة علي عدد من المقاييس المختلفة. فمن ناحية استخدمت بعض الدراسات (Andi Kusuma and Nuraini, 2020; Dinarjito,2020; Rama et al.,2020; Suwarno et al.,2020; Taqi et al.,2020; Nursiam et al., 2021; Sunarto et al.,2021; Nugroho and Pesudo,2022; Badawy and Zaki,2023) **حجم المنشأة ،والذي يقاس بدلالة الشراكة مع إحدى منشآت المحاسبة والمراجعة الكبرى (Big4)،** كمقياس أساسي للاستدلال به علي سمعتها، واتفقت تلك الدراسات علي أن منشأة مراقب الحسابات الكبيرة تتمتع بقدرات أفضل في اكتشاف التحريفات الجوهرية، نظراً لأنها تمتلك المزيد من الخبرات والمعرفة ومجموعة من مراقبي الحسابات ذوي الخبرة والمؤهلين، بالإضافة إلي أنها تتمتع بالمزيد من الاستقلال نتيجة القدرة على مقاومة ضغوط العميل في حالات الخلاف. علاوة علي ذلك فأنها تكون أكثر تجنباً للتعرض إلي مخاطر التقاضي ومخاطر فقدان العملاء، وهو ما يدفعها إلى الاستمرار في السعي وتقديم خدمات عالية الجودة وذلك في ظل خوفها من تشويه أو فقدان السمعة التي تم بناؤها بالفعل.

ومن جهة أخرى، اعتمد البعض (Hapsoro and Suryanto, 2017; Hapsoro and Santoso, 2018;Tonekaboni et al.,2022) علي **الحصة السوقية، أو التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات** ،كمقياس للسمعة، حيث أشاروا إلى أنه يمكن لعملاء منشأة مراقب الحسابات المتخصصة صناعياً الحصول علي قيمة اقتصادية أكبر من عملاء المنشأة غير المتخصصة. كما اعتمد البعض (Ghadhab et al.,2019; Gunn et al., 2022) على **معدل نمو عملاء منشأة مراقب الحسابات** كأحد مقاييس السمعة أيضاً، حيث أشارا إلى أن اكتساب منشأة مراقب الحسابات لسمعة جيدة في سوق المهنة سيُمكنها من اكتساب عملاء جدد وتقليل احتمالية فقدان العملاء الحاليين. حيث إن معدل نمو العملاء ما هو إلا مردود إيجابي للسمعة الجيدة المحققة في فترات سابقة.

كما ربط البعض (Johnson et al., 2018; Lishenga, 2018; Mohammad Rezaei et al., 2018; Van et al., 2022) بين **سمعة منشأة مراقب الحسابات وأتعاب المراجعة،** وأشاروا إلي أن هناك اختلافاً كبيراً بين الأتعاب التي تتقاضاها كل من منشآت مراقبي الحسابات الأعلى والأقل تصنيفاً، حيث إن منشأة مراقب الحسابات الأعلى تصنيفاً تتقاضين أتعاباً أعلي بشكل ملحوظ من الأقل تصنيفاً. وتفسير ذلك بأنه كلما كانت سمعة منشأة مراقب الحسابات أفضل، كلما زاد الطلب علي خدمة المراجعة التي تقدمها، مما يزيد من أتعاب المراجعة. ويدعى آخرون(Aronmwan et al.,2013; Badawy and Zaki,2023 ؛إسماعيل، ٢٠١٤) بأن قياس سمعة منشأة مراقب الحسابات يجب أن يستند إلي **عدد من المقاييس المرتبطة بجودة المراجعة،** حيث يمكن الاستدلال عليها وقياسها من خلال؛ المؤهلات العلمية لمراقبي الحسابات العاملين بها، واسم العلامة التجارية، وحجم منشأة مراقب الحسابات، ومدة عمل المنشأة المهنية، والحصة السوقية والتخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات، ومدى وجود دعاو قضائية ضد المنشأة، والأتعاب التي تتقاضاها المنشأة).

أما فيما يتعلق **بمحددات سمعة منشأة مراقب الحسابات،** ومن خلال تحليل بعض الدراسات السابقة (Aronmwan et al.,2013; Suseno and Nofianti,2018; Bergner et al.,2020; Lin,2020; Taqi et al.,2020; Gunn et al.,2022;Badawy and Zaki ,2023; Chen et al.,2023; Fang et al.,2023) فيمكن تصنيف تلك المحددات في ثلاث مجموعات. حيث تشمل

المجموعة الأولى المحددات ذات الصلة بالمنشأة وبمراقبي الحسابات العاملين لديها والتي تتضمن كلاً من؛ وجود مجموعة من مراقبي الحسابات الأكفاء والمتخصصين والذين لديهم خبرة صناعية طويلة، توافر موارد فنية ومادية لعملية المراجعة تكون كافية ومناسبة، الاعتماد علي أدوات وتقنيات حديثة في المراجعة، قدرة المنشأة علي الوفاء بمسئولياتها المهنية والمجتمعية. وتشمل المجموعة الثانية المحددات ذات الصلة بجودة الأداء المهني لمنشأة مراقب الحسابات. وأخيراً تضم المجموعة الثالثة المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية وتضم كلاً من؛ التنافس في سوق مهنة المحاسبة، زيادة المخاطر المتعلقة بمنشأة العميل، زيادة مستويات الرقابة علي المنشأة.

أما فيما يتعلق **بمردود سمعة منشأة مراقب الحسابات،** فوفقاً لنظرية **الإشارة** فقد تعتمد هذه المنشآت علي مستوى سمعتها في سوق مهنة المحاسبة لتقديم إشارات إلي أصحاب المصالح بشأن مدى جودة أدائها المهني ومدى التزامها بقواعد وسلوكيات المهنة، والوفاء بمسئولياتها المهنية والمجتمعية. ووفقاً لبعض الدراسات السابقة (Bergner et al.,2020; Dinarjito, 2020; Jessica et al.,2021; Mat et al.,2021; Nursiam et al.,2021; Sunarto et al.,2021; Rahayu and Hariyanto,2023;Tran and Tran,2023؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤) يتضح أن هذه السمعة لها تأثير كبير علي كل من؛ مراقبي الحسابات العاملين لديها وطبيعة أعمال هذه المنشأة، وجودة عملية المراجعة وتشكيلة خدماتها المهنية، وأخيراً علي أصحاب المصالح.

ونخلص مما سبق، إلى أنه يمكن **تعريف سمعة منشأة مراقب الحسابات** بأنها "أحد موارد منشأة مراقب الحسابات والتى تعكس صورتها التى اكتسبتها من خلال الممارسة والقدرة علي تقديم خدمات مهنية ذات جودة مرتفعة، والوفاء بمسئولياتها المهنية والمجتمعية معاً، مما ينتج عنه تداول اسم المنشأة بين العملاء علي أنها تقدم خدمات مهنية مميزة". كما نخلص ، إلى أن الاعتماد علي بعد واحد **لقياس سمعة منشأة مراقب الحسابات** يمثل قياساً منقوصاً غير موضوعى، وأنه من الأفضل الاستدلال عليها من خلال تضافر عدد من الأبعاد، والتي تتكامل مع بعضها البعض لتشكل سمعة منشأة مراقب الحسابات، ويعُد من أهم تلك الأبعاد وفقاً للدراسات السابقة؛ حجم منشأة مراقب الحسابات، وحصتها السوقية أو تخصصها الصناعي، وأتعاب المراجعة، ومعدل نمو عملائها.

٦-٣ تحليل العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة، واشتقاق الفرض الأول للبحث:

يختلف شكل ومحتوى تقرير مراقب الحسابات وفقاً لنوع رأيه، فوفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠٠) لسنة ٢٠٠٨، يقوم مراقب الحسابات **بإصدار تقرير غير معدل برأي نظيف** عندما يتوصل إلى أن القوائم المالية ،ككل، تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة وعن نتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية عن السنة المنتهية في ذلك التاريخ. ويلاحظ أن ذلك التقرير بوضعه الحالي في بيئة الممارسة المهنية المصرية يتكون من عدد من الفقرات النمطية (الفقرة التمهيدية، فقرة مسئولية الإدارة، فقرة مسئولية مراقب الحسابات، فقرة الرأي، وأخيراً فقرة المتطلبات التنظيمية والقانونية)، والتي يلتزم مراقب الحسابات بصياغتها وفقاً للإطار المحدد من قبل المعايير، **ولا يتضمن أي فقرات توضيحية غير نمطية**.

أما بشأن تقرير مراقب الحسابات المناظر له ،وفقاً لمعيار المراجعة الدولي (ISA,700) المعدل لسنة ٢٠١٥، وهو ما يطلق عليه تقرير المراجعة المطول أو الموسع، فأصبح يتضمن عدداً من الفقرات المضافة غير النمطية التي تلي فقرة الرأي والتي تشمل (فقرة أساس الرأي، فقرة أمور المراجعة الأساسية' فقرة الاستمرارية، فقرة المعلومات الأخرى). ويتشابه محتوي بعض تلك الفقرات مع الفقرات التوضيحية المتضمنة في تقرير مراقب الحسابات المعدل برأي غير معدل. فوفقاً لمعيار المراجعة

المصري رقم (٧٠١) لسنة ٢٠٠٨، ومعيار المراجعة الدولي المعدل (ISA,706) لسنة ٢٠١٥، فقد يقوم مراقب الحسابات ، في ظل ظروف معينة، بإضافة فقرة توضيحية بعد فقرة الرأي والتي قد تأخذ أحد الأشكال التالية؛ فقرة لفت الانتباه، فقرة إلقاء الضوء علي أمر ما، فقرة المعلومات الأخرى. وتشير تلك الفقرات عادة إلي حقيقة أن رأي مراقب الحسابات لا يعتبر متحفظاً في هذا الشأن. وتوفر تلك الفقرات لمراقب الحسابات مجالاً يسمح له بالتحكم في طول الفقرة وطريقة صياغتها، وهو ما يؤثر بالطبع علي قابليتها للقراءة (راشد،٢٠٢٠).أما فيما يتعلق بالحالات التي تتطلب إصدار **تقرير معدل برأي معدل**، وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) لسنة ٢٠٠٨، ومعيار المراجعة الدولي المعدل (ISA,705) لسنة ٢٠١٥، فإذا توصل مراقب الحسابات، إلى أن القوائم المالية ككل بها تحريفات جوهرية، أو كان هناك قيود علي نطاق عمله، فيجب عليه تعديل رأيه (رأي متحفظ أو رأي معاكس) عن طريق إضافة فقرة توضيحية تسبق فقرة الرأي المعدل وفقا لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١) لسنة ٢٠٠٨، أو من خلال فقرة أساس الرأي المعدل والتي تلي فقرة الرأي وفقاً لمعيار المراجعة الدولي المعدل(ISA,705) لسنة ٢٠١٥، أو الامتناع عن إبداء الرأي.

وبناء علي ما سبق، فمن المتوقع أن **تختلف قابلية الفقرات التوضيحية والفقرات الإضافية المستحدثة** وفقاً لمعايير المراجعة الدولية المعدلة لسنة ٢٠١٥، باختلاف أسباب تعديل التقرير والملاحظات المتضمنة فيه. ولمعالجة مشكلة البحث وتحقيق أهدافه، وفي ضوء حدوده، سوف يركز الجزء النظري للدراسة الحالية علي قابلية الفقرات التوضيحية (سواء السابقة لفقرة الرأي المعدل أو التالية لفقرة الرأي النظيف) وذلك وفقاً لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨. كما تركز الباحثة أيضاً علي قابلية الفقرات المضافة (دائماً أو في ظل ظروف معينة) لتقرير مراقب الحسابات وفقاً لمعايير المراجعة الدولية المعدلة لسنة ٢٠١٥. وذلك من منطلق أن كلا النوعين من الفقرات هي فقرات غير نمطية تختلف قابليتها للقراءة من مشاهدة إلي أخرى. ونعتقد بأن هذا التفسير مبرر من الناحية النظرية، رغم أن عملياً، سوف تختبر فروض البحث علي المشاهدات الخاصة ببيئة الممارسة المهنية المصرية لتقرير مراقب الحسابات المعدل وفقاً لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨ فقط.

ومن المتوقع أن **تأثير سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة**، يكون ملحوظاً بصورة أكبر، ومن ثم يكون جديراً بالدراسة نظرياً وعملياً، في حالة أن كان هذا **التقرير معدلاً**، سواء برأي معدل أو رأي غير معدل. حيث أن الفقرات التوضيحية غير النمطية في التقرير المعدل هي التي تتطلب من مراقب الحسابات بذل المزيد من الجهد وتطبيق ما لديه من خبرات ومعارف بهدف توصيل المحتوى المنشود لمستخدمي التقرير(راشد،٢٠٢٠؛ Salehi et al.,2022).

وبشأن العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة، فتعتبر سمعة منشأة مراقب الحسابات من أهم المحددات المؤثرة علي قابليته للقراءة، ونظراً لأن تلك السمعة تتضمن العديد من المحددات والأبعاد. فقد اهتمت الدراسات السابقة **(e.g.**Fakhfakh,2016b; Shao,2020; Chirakool, 2021; Ecim et al.,2023; Gambetta et al., 2023; Hussin et al., 2023; Jayanti and Fatima, 2023; Mwintome et al., 2023; Salehi et al., 2023; Smith, 2023) **باختبار العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة من خلال أبعاد هذه السمعة**. ويمكن **تقسيم الدراسات** التي تناولت تلك العلاقة إلي مجموعتين؛ حيث تضم المجموعة الأولى الدراسات التي تناولت العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات ،بأبعادها المختلفة، وقابلية تقرير مراقب الحسابات ،بصفة عامة، للقراءة. بينما تضم

المجموعة الثانية الدراسات التي تناولت العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات ،بأبعادها المختلفة، وقابلية بعض الفقرات التوضيحية في تقريره المعدل للقراءة، والتي تعتبر محور اهتمام الدراسة الحالية، ولذا سيتم تحليلها تفصيلاً.

بشأن الدراسات المتعلقة باختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات ،بأبعادها المختلفة، علي قابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة. فقد تناول البعض (Liu and Rowe ,2013; Boritz et al.,2016; Chang and Stone, 2019a, b; Smith, 2023 ؛على،٢٠٢٢) العلاقة بين **حجم منشأة مراقب الحسابات** -كأحد أبعاد السمعة- **وقابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة،** وتوصلت إلي **نتائج متباينة** في هذا الشأن. **فمن ناحية،** استهدفت دراسة Liu and Rowe(2013) تقييم القابلية للقراءة لخطابات الأفضلية، وتوصلت إلى أن الخطابات التي تعدها منشآت مراقبي الحسابات الكبرى هي الأصعب في القراءة، بينما التي تقدمها المنشآت متوسطة الحجم هي الأسهل فى القراءة، كما أنها توفر المزيد من المعلومات المفهومة لصانعي القرار خارج الشركة. وفي نفس السياق، فقد توصلت دراسة Boritz et al., (2016) إلي أن تقارير ال SOX 404 التي تُعد من قبل منشآت مراقبي الحسابات الكبرى تكون أقل قابلية للقراءة مقارنة بتلك التي تعدها المنشآت الأصغر. كما اختبرت دراستي Chang and Stone (2019a,b) أثر حجم منشأة مراقب الحسابات على قابلية خطاب تسويق المراجعة المقترحة للقراءة، وتوصلت إلى أن الاقتراحات المكتوبة بواسطة منشأة مراقب الحسابات الأصغر تكون أكثر قابلية للقراءة. وتفسير ذلك أن منشأة مراقب الحسابات الكبيرة تعتمد بشكل أكبر علي مراقبي حسابات متخصصين في الصناعة يميلون إلى استخدام المصطلحات الفنية في كتابة تقاريرهم ويتجاهلون سهولة القراءة. كما أن منشآت مراقبي الحسابات الكبرى يكون لديها مخاوف متزايدة بشأن تعرضها لمخاطر التقاضي وفشل المراجعة، وهو الأمر الذي قد يدفع مراقبي الحسابات العاملين لديها إلى الاعتماد على كتابات مطولة وأكثر تعقيداً.

وعلي النقيض مما سبق، فقد توصلت دراسة على(٢٠٢٢) إلى أن منشآت مراقبي الحسابات الكبرى والتي تنتمى إلي ال Big4 تقدم تقارير مراجعة أكثر قابلية للقراءة. وهو ما أكدت عليه نتائج دراسة(Smith(2023 والتي توصلت إلي تحسن قابلية تقرير المراجعة الموسع للقراءة عند كتابته بواسطة إحدى منشآت مراقبي الحسابات الكبرى من ال Big4. كما ربطت بعض الدراسات Salehi et al.,2023; Smith, 2023) ؛ علي،٢٠٢٢) بين **التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات-** كأحد أبعاد السمعة- **وقابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة.** ولقد توصلت إلي أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومنشأته يؤثران بصورة **إيجابية** علي قابلية تقريره للقراءة. وتفسير ذلك بأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ومنشأته، يجعلهم على دراية جيدة بهذه الصناعة مما يُمكنهم من توصيل المعلومات للمستخدمين بطريقة واضحة وموجزة وسهلة القراءة.

وعلي صعيد آخر، فقد اهتم البعض (Chang and Stone,2019a; Abdelfattah et al., 2021; Saeedi et al., 2023; Salehi et al., 2023) بدراسة واختبار العلاقة بين **أتعاب منشأة مراقب الحسابات** -كأحد أبعاد السمعة- **وقابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة.** حيث تعتبر الأتعاب من المحددات الهامة لجودة المراجعة والتي يتم تحديدها نظير الوقت والجهد المبذولين في عملية المراجعة. وفي هذا السياق فقد توصلت دراسة(Chang and Stone(2019a لوجود علاقة إيجابية معنوية بين أتعاب المراجعة ،كأحد مؤشرات جودة المراجعة المدركة، وقابلية خطاب تسويق المراجعة المقترحة للقراءة. كما توصلت دراسة (Salehi et al.,(2023 إلي أن أتعاب مراقب الحسابات تؤثر بشكل إيجابي ومعنوي علي قابلية تقريره للقراءة.

وعلي **النقيض،** فقد توصلت دراسة(Abdelfattah et al.,(2021 إلي أن أتعاب منشأة مراقب الحسابات تؤثر بشكل سلبي علي قابلية تقريره الموسع للقراءة، لأن الأتعاب المرتفعة ترتبط بزيادة طول التقرير. هذا وقد توصلت دراسة (Saeedi et al.,(2023 لعدم وجود تأثير معنوي لأتعاب المراجعة علي قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة مقاسة بدلالة طول التقرير. **ومن جهة أخرى،** تناولت دراسة Smith(2023)العلاقة بين **عدد عملاء منشأة مراقب الحسابات** – كأحد أبعاد السمعة- **وقابلية تقرير مراقب الحسابات الموسع ،بصفة عامة، للقراءة.** وتوصلت الدراسة إلي زيادة قابلية تقرير المراجعة الموسع للقراءة ،وفقاً لمؤشرات ال Fog، مع زيادة عدد عملاء منشأة مراقب الحسابات، وهو ما ينعكس أثره علي تحسين جودة المراجعة ككل، ويفسر ذلك بأن منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة يكون لديها القدرة علي اكتساب العملاء الجدد ويقل لديها مستويات فقدان العملاء. فزيادة معدل نمو العملاء ما هو إلا مردود إيجابي للسمعة الجيدة التي حققتها المنشأة من قبل.

وبالإضافة إلى ما سبق، فقد ربطت دراسة Fakhfakh(2016b) بين **سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره ،بصفة عامة، للقراءة** و توصلت الدراسة إلى أن تقارير المراجعة التي تُعدها منشأة مراقب الحسابات ذات السمعة الجيدة تكون أقل قابلية للقراءة. وعلي النقيض من ذلك، فقد توصلت دراسة عبد الفتاح(٢٠٢٤) إلي أن منشأة مراقب الحسابات الكبيرة ذات السمعة الجيدة تساهم بشكل أفضل في تحسين جودة الأداء المهني لمراقبي الحسابات العاملين لديها، لأنها تمتلك المزيد من الموارد التي تُمكنها من توفير العديد من البرامج التدريبية المهنية الحديثة لهم، والتي تساعدهم في دمج أدوات تحليل النصوص وتحسين الاتصال الكتابي وتقليل الغموض عند إعدادهم لتقارير المراجعة. ومع ذلك

أما بشأن الدراسات المتعلقة باختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات ،بأبعادها المختلفة، علي قابلية بعض الفقرات التوضيحية في تقريره المعدل للقراءة، فقد اهتم البعض (Shao,2020; Velt,2020; Chirakool,2021;TuanBesar,2021; Ecim et al.,2023; Hussin et al., 2023; Jayanti and Fatima, 2023; Mwintome et al., 2023) بدراسة العلاقة بين **حجم منشأة مراقب الحسابات** – كأحد أبعاد السمعة - **وقابلية بعض الفقرات التوضيحية في تقريره المعدل للقراءة،** وقد تم التوصل لنتائج **متباينة** في هذا الشأن. **فمن ناحية،** توصلت دراسة(Shao(2020 إلى أن منشآت مراقبي الحسابات التي تنتمي إلي Big4 وال Big8 يفصحون عن عدد أكبر من أمور المراجعة الأساسية، مع زيادة طول تلك الفقرات وعدد الصفحات الإجمالية لتقرير المراجعة مما يحد من قابليته للقراءة. كما توصلت دراسة TuanBesar(2021) إلي أن فقرة أمور المراجعة الأساسية التي يتم إعدادها من قبل منشآت مراقبي الحسابات من ال Big4 تكون أقل قابلية للقراءة. وقد تم إرجاع ذلك لطبيعة عملاء منشآت ال Big4 الذين يكونون في الغالب أكبر وأعمالهم أكثر تعقيداً.

كما خلصت دراسة Ecim et al.,(2023) إلي أنه عند مقارنة مؤشرات القابلية للقراءة لفقرة أمور المراجعة الأساسية بين منشآت مراقبي الحسابات التي تنتمي إلي ال Big4، اتضح وجود اختلافات بسيطة بين هذه المنشآت، ولكن عند مقارنتها مع منشآت أخرى بخلاف ال Big4، اتضح أن الفقرات التي تقوم بكتابتها منشآت ال Big4 أكثر تعقيدًا بشكل ملحوظ مقارنة بنظيراتها، وتم تفسير ذلك بأنه غالباً ما يكون عملاء منشآت ال Big4 أكبر وأكثر تعقيداً من أقرانهم.

هذا وقد توصلت دراسة Jayanti and Fatima(2023) إلي أن فقرة أمور المراجعة الأساسية، التي تتم صياغتها من قبل منشآت مراقبي الحسابات من ال Big4، تكون أقل قابلية للقراءة من نظيرتها، وذلك باستخدام مقياسFlesch لقياس القابلية للقراءة. وقد أرجعت الدراسة ذلك لطبيعة العاملين بداخل تلك المنشآت والذين يميلون إلي الاعتماد علي المصطلحات الفنية بصورة أكبر. بينما

أظهرت النتائج عدم وجود فروق معنوية في مستويات القابلية للقراءة بين تلك المنشآت والمنشآت بخلاف ال Big4 باستخدام مقياسي Fog وKincaid، أي أن اختلاف المقاييس المستخدمة لقياس القابلية للقراءة أثر بالفعل علي اختلاف النتائج. هذا وقد توصلت دراسة Mwintome et al.,(2023) إلي أن منشآت مراقبي الحسابات التي تنتمي إلى Big4 تقدم قابلية قراءة أقل لفقرة أمور المراجعة أساسية وذلك علي عينة من الشركات المدرجة في بورصة أوسلو.

وعلي النقيض مما سبق، توصلت دراسة Velt(2020) إلي أن منشآت مراقبي الحسابات التي تنتمي إلي الBig4 تقدم قابلية قراءة أعلي لفقرة أمور المراجعة الأساسية. وهو ما توصلت إليه أيضاً دراسة Chirakool (2021) والتي هدفت لفحص أثر بعض خصائص منشأة مراقب الحسابات علي قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة، وتوصلت إلى أن حجم منشأة مراقب الحسابات له تأثير إيجابي ومعنوي علي قابلية تلك الفقرة للقراءة. كما توصلت دراسة Hussin et al.,(2023) إلي أن حجم منشأة مراقب الحسابات والذي يقاس بدلالة انتمائه إلي ال Big4 يؤثر بشكل إيجابي ومعنوي علي قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة. وقدمت دراسة Gambetta et al.,(2023) تفسيراً لأسباب اختلاف قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة وقيمتها الإعلامية باختلاف حجم منشأة مراقب الحسابات، وخاصة الكبرى. حيث أوضحت أن منشآت مراقبي الحسابات الكبرى تمتلك منهجية مراجعة وإجراءات اختبار خاصة بها، كما أن كل منشأة تقوم بوضع قواعد العمل الداخلية الخاصة بها لتنفيذ إجراءات المراجعة، وهو ما ينعكس أثره علي شكل التقرير ومدى جودته وقابليته للقراءة.

كما ربط البعض الآخر (Shao,2020 ;Chirakool,2021; Gambetta et al.,2023; Mwintome et al., 2023) بين **التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات-** كأحد أبعاد السمعة- **وقابلية بعض الفقرات التوضيحية في تقريره المعدل للقراءة**. وفي هذا الشأن، توصلت دراسة Shao(2020) إلي أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر بصورة سلبية علي قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة، حيث إنه يرتبط بزيادة عدد المعلومات المفصح عنها، وزيادة طول الفقرات، وعلي الرغم من ذلك فقد توصلت نتائج الدراسة إلي أن التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات ككل لا يؤثر معنويا علي طول فقرة أمور المراجعة الأساسية. وهو ما أكدت عليه نتائج دراسة Chirakool(2021) والتي توصلت إلي أن التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات لم يكن له تأثير معنوى علي قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة. كما توصل البعض (Gambetta et al.,2023; Mwintome et al., 2023) إلي أن مراقبي الحسابات المتخصصين في الصناعة يقدمون محتوى أصعب في القراءة لفقرة أمور المراجعة الأساسية، وقد يرجع ذلك لاعتمادهم علي مصطلحات متخصصة غير مألوفة وأكثر تعقيداً في شرح محتوي تلك الفقرات، والتي قد تحد من سهولة القراءة.

وعلي صعيد آخر، فقد اهتم البعض (Chirakool,2021; Hussin et al.,2023; Mwintome et al., 2023) باختبار **العلاقة بين أتعاب منشأة مراقب الحسابات** -كأحد أبعاد السمعة - **وقابلية بعض الفقرات التوضيحية في تقريره المعدل للقراءة،** وقد توصلت تلك الدراسات إلي نتائج **متباينة**. فمن ناحية توصلت دراسة Hussin et al.,(2023) إلى أن أتعاب منشأة مراقب الحسابات تؤثر بشكل إيجابي معنوي علي قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة، حيث إنها تعتبر مؤشراً لجودة المراجعة المدركة. **وعلي النقيض،** فقد توصلت دراستي (Chirakool,2021; Mwintome et al.,2023) إلي عدم وجود علاقة معنوية بين أتعاب المراجعة -كأحد مؤشرات خطر المراجعة- وقابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة.

وبتحليل الدراسات السابقة، يتضح اتفاق غالبية تلك الدراسات بأن الأبعاد الخاصة بسمعة منشأة مراقب الحسابات من حيث؛ حجم المنشأة، وتخصصها الصناعي، والأتعاب، ومعدل نمو العملاء، هي الأبعاد الأكثر تأثيراً علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة. هذا وقد توصلت الدراسات التي أجريت في هذا الصدد إلي نتائج **متباينة** إلي حد ما بشأن طبيعة العلاقة محل الدراسة. كما أن تلك الدراسات اعتمدت علي **المدخل الجزئي** في اختبار تأثير تلك المتغيرات، حيث تم اختبار تأثير كل متغير علي حده وهو ما سوف تتلاشاه الدراسة الحالية، حيث تم تجميع تلك المتغيرات في مؤشر واحد يجمع تلك الأبعاد معاً، والذي يعبر عن سمعة منشأة مراقب الحسابات، وذلك لتقديم صورة أوضح وأشمل للعلاقات محل الدراسة ولتحديد الأبعاد الأكثر تأثيراً، بما يساهم في تفسير النتائج المتباينة قدر الإمكان.

وبتحليل تلك الدراسات منهجياً، فيتضح اعتماد غالبية تلك الدراسات (Liu and Rowe, 2013; Boritz et al.,2016;Chang and Stone,2019a,b; Shao,2020;Tuan Besar,2021; Gambetta et al., 2023; Hussin et al.,2023; Jayanti and Fatima ,2023; Mwintome et al.,2023;Saeedi et al.,2023;Salehi et al.,2023;Smith,2023؛ عبد الفتاح،٢٠٢٤) علي **المنهج التطبيقي Empirical Study** لاختبار العلاقات محل الدراسات، وهو ما دفع الباحثين للاعتماد عليه أيضاً في تلك الدراسة، نظراً لملاءمته لطبيعة العلاقة محل الدراسة. كما امتدت **المدة الزمنية** لتلك الدراسات في الفترة بين (عام١٩٩٤- عام٢٠٢٤) وهو ما يشير إلي أهمية موضوع البحث، حيث إنه تم التطرق لبحثه منذ فترة زمنية طويلة ولكن مازال قيد البحث حتي الآن.

وبالنظر لبيئة تطبيق تلك الدراسات، فقد تنوعت بين عدد من الدول، فقد أجريت بعض الدراسات (Liu and Rowe,2013;Boritz et al.,2016; Chang and Stone, 2019a, b) في الولايات المتحدة الأمريكية، كما اختبرت دراستي (Gambetta et al., 2023; Smith, 2023) تلك العلاقة في المملكة المتحدة. كما اختبرت دراسة(2023),.Mwintome et al تلك العلاقة في شمال أوروبا في النرويج. كما تناولت عدداً من الدراسات (Shao,2020; Hussin et al.,2023; Jayanti and Fatima, 2023;Saeedi et al.,2023;Salehi et al.,2023) تلك العلاقة في دول آسيا مثل؛ الصين وتايلند وماليزيا وإيران، كما اختبرت دراسة Tuan Besar(2021) تلك العلاقة في نيوزلندا، وقامت دراسة(2023),.Ecim et al باختبار تلك العلاقة في جنوب أفريقيا، وأخيراً تناولت دراستي (على،٢٠٢٢؛عبد الفتاح،٢٠٢٤) تلك العلاقة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

ونخلص مما سبق، إلي أنه علي الرغم من أن سمعة منشأة مراقب الحسابات تمثل أحد أهم الأبعاد الخاصة بها والتي تحفز علي تقديم خدمة مراجعة ذات جودة مرتفعة للحفاظ علي مستوى سمعتها التي تم بناؤها من قبل من جهة، ولتجنب تعرضها لمخاطر التقاضي ومخاطر فقدان العملاء من جهة أخرى، إلا أن هناك جدلاً في الدراسات السابقة حول الأثر النهائي لسمعة منشأة مراقب الحسابات ،بأبعادها المختلفة، علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. وسوف نختبر القابلية للقراءة لتقرير مراقب الحسابات المعدل، نظراً لأنه يحتوي علي فقرات غير نمطية خاصة في محتواها، سواء الفقرات التوضيحية التي تلي فقرة الرأي غير المعدل، أو الفقرات التوضيحية التي تسبق الرأيين المتحفظ والمعاكس (وفقاً لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨)، والتي لا يلتزم مراقب الحسابات بصياغتها وفقاً لإطار محدد، وبالتالي فتختلف قابليتها للقراءة من مشاهدة إلي الأخرى. ونظراً لتباين نتائج الدراسات السابقة بشأن اتجاه العلاقة محل الدراسة، فيمكن اشتقاق الفرض الأول للبحث بنفس السياق دون تبنى اتجاه معين لذات العلاقة في بيئتي الأعمال والممارسة المهنية المصرية كالتالي:

H1: تؤثر سمعة منشأة مراقب الحسابات معنوياً علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٧- تحليل الأثر المعدل لمعدل التضخم علي العلاقة محل الدراسة واشتقاق الفرض الثانى للبحث:

يعد **التضخم** من أعقد وأهم الظواهر الاجتماعية والاقتصادية التي تواجه اقتصاديات الدول، حيث بدأت تتصاعد تلك المشكلة بشكل مستمر وتصاحبها اقتصاديات كافة دول العالم، وهذا ما دفع الخبراء والاقتصاديين والباحثين إلى الاهتمام بتلك الظاهرة ومحاولة إيجاد الحلول المالية أو النقدية المناسبة لها للحد من تأثيرها، حيث أن الفشل في السيطرة على التضخم له آثار سلبية كبيرة على المستوى الاجتماعي والاقتصادي والسياسي(Hussein et al., 2024).

ولقد شهد **الاقتصاد المصري** أعلي مستويات الضخم علي مدار السنوات الأخيرة مع ارتفاع في المستوي العام للأسعار وتراجع في قيمة العملة، وخاصة بعد قرار الحكومة المصرية بتعويم الجنية المصري في عام ٢٠١٦ كمطلب رئيسي من صندوق البنك الدولي واستجابة لقوي السوق، الأمر الذي أدي لزيادة معدلات التضخم، واعقب ذلك قرار تحرير سعر الصرف كإحدى الخطوات المتخذة للحفاظ علي الاقتصاد المصري من الانهيار وهو ما أدي لتراجع معدلات التضخم في عام ٢٠١٨و ٢٠١٩و ٢٠٢٠، إلا أنه سرعان ما ارتفعت المعدلات مرة أخري من عام ٢٠٢١ وذلك بالتزامن مع فترة جائحة كورونا وحرب اوكرانيا (Zamel et al.,2020 ؛هلالي،٢٠٢٢).

ويعرف **التضخم** ،بشكل عام، "بأنه ارتفاع في المستوى العام للأسعار بصورة عامة ومستمرة خلال فترة زمنية معينة، ويعبر المستوى العام للأسعار عن المتوسط المرجح لجميع السلع والخدمات في اقتصاد الدولة (Suzulia et al.,2020; Sitompul et al.,2021) . كما عرفته دراسة Zamel et al.,(2020) بأنه حالة من عدم التوازن تحدث عندما يكون هناك ارتفاع في المستوي العام للأسعار مع انخفاض في القيمة النقدية أو توسع في إجمالي الدخل (الأنفاق) عن إجمالي العرض النقدي". كما أشارت دراسة Tamimi and Orban (2020) إلي أنه يمكن تعريف التضخم من منظورين أولهما، **المنظور المالي للتضخم** ويعني "الزيادة في إجمالي الطلب الاستهلاكي عن إجمالي العرض نتيجة التوسع النقدي أو توسع الائتمان المصرفي، مما يترتب عليه ارتفاع مستمر في الأسعار وانخفاض في قيمة النقود". وثانيهما، **المنظور الاقتصادي للتضخم** ويعبر عن "زيادة إجمالي طلب المستهلك عن إجمالي العرض مما يؤدي إلى ارتفاع مستمر في الأسعار وانخفاض في قيمة النقد نتيجة لعوامل نقدية أو عوامل هيكلية".

ومن الجدير بالذكر، أن **ليس كل ارتفاع في الأسعار هو تضخم**، حيث قد ترتفع الأسعار بسبب الطلب على نوع معين من السلع أو الخدمات في موسم معين، مثل التغير المناخي أو موسم العطلات. وبالتالي فأن مفهوم التضخم يجب أن يتميز بشمول جميع السلع واستمراريتها وليس لموسم معين فقط أو فترة زمنية معينة. ومن هذا التعريف يلاحظ أن **التضخم يتميز بسمتين أساسيتين**، السمة الأولى هي أن ارتفاع الأسعار أو زيادتها يكون بشكل محسوس وواضح وشامل لجميع السلع والخدمات.أما السمة الثانية فلابد أن يكون ارتفاع الأسعار ممتدا لفترة من الزمن، أي أن الارتفاع سيترك أثرا في المستقبل (Hussein et .al., 2024)

ووفقاً لبعض الدراسات السابقة (Suzulia et al., 2020; Hussein et al., 2024) فهناك عدة أشكال وأنواع للتضخم التي قد تشهدها اقتصاديات الدول ،ومنها ؛ أولا **التضخم الحقيقي،** ويتحقق هذا النوع من التضخم عندما لا تقابل الزيادة في إجمالي الطلب زيادة تعادل إجمالي الإنتاج والتي تنعكس في ارتفاع المستوى العام للأسعار. ثانيا **التضخم المعتدل،** ويسمى أيضًا التضخم الزاحف، حيث تميل مستويات الأسعار إلى الارتفاع بشكل مستمر ولكن ببطء وتحدث عندما يكون الطلب الكلي معتدلاً. ثالثا **التضخم الخفي أو المكبوت،** وهو حالة ارتفاع الأسعار ولكن مع اتخاذ الدول مجموعة من التدابير والسياسات التي تمنع وتحد من ظهوره وظهور ظاهرة السوق السوداء وهو عكس التضخم الظاهر الذي فيه ترتفع الأسعار بشكل مستمر استجابة لقوى الأسواق. رابعا **التضخم المفرط،** ويعتبر هذا النوع من أخطر أنواع التضخم حيث ترتفع الأسعار بمعدلات كبيرة وترتفع سرعة تداول الأموال ويقابلها انخفاض كبير في حجم السلع المعروضة، وهو يعد مؤشر لفترة الركود التضخمي في الاقتصاد. فالتضخم المفرط هو حالة يرتفع فيها معدل نمو أسعار المنتجات في الاقتصاد الوطني بشكل أسرع من ٥٠٪ شهريًا، وفي النهاية ١٠٠٠٪ سنويًا، مما يؤدي بشكل عام إلى تآكل القيمة الحقيقية للعملة الوطنية (المحلية) بشكل سريع (Kramarova ,2021).

وتعد مشكلة التضخم والتغير في الأسعار من المشاكل الهامة التي تواجه **المحاسبين ومراقبي الحسابات وتؤثر علي النظام المحاسبي ككل،** حيث يتم إعداد القوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً والتي تم صياغتها على افتراض وجود استقرار نسبي في المستوى العام للأسعار، وثبات وحدة النقد، إلا أن هذا الافتراض أصبح غير واقعي، خاصة في الآونة الأخيرة بسبب التضخم الذي أصبح سمة من سمات الاقتصاد المعاصر، مما أدى إلى التأثير على وحدة القياس المحاسبي وبالتالي التأثير على جودة المعلومات التي تقدمها القوائم المالية ،حيث أصبحت تلك المعلومات غير مناسبة وغير موثوقة ولا تقدم رؤئ واضحة عن الأحداث الحقيقية الخاصة بالشركة وبالتالي لا يمكن الاعتماد عليها في عملية اتخاذ القرار (Olarewajue et al.,2020; Tamimi and Orban, 2020; Kramarova, 2021; Hussein et al., 2024)

وبشأن العلاقة بين التضخم وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة ،فتشير عدداً من الدراسات (Kend and Nguyen,2022 ; Badawy and Zaki,2023; Sorhaug and Kyrkjebo,2023) إلي أن هناك **بعض المتغيرات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية والي يكون لها بعد محاسبي ومهني** ولا يمكن إغفال تأثيرها علي جودة تقرير مراقب الحسابات وقابليته للقراءة، وأهمها؛ التضخم. حيث أن التضخم يزيد من حالة التعقد وعدم التأكد بشأن أعمال العميل واستمراريته ويزيد من مخاطر المعلومات، وهو الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات زيادة المعلومات المفصح عنها في تقريرهم والاعتماد علي بعض المصطلحات الاقتصادية لتقديم صورة أوضح لأصحاب المصالح بشأن تأثير تلك المشكلة علي منشأة العميل ونتيجة نشاطه، مما يزيد من طول الفقرات الإيضاحية في التقرير ومستوي تعقيدها ومن ثم انخفاض قابليتها للقراءة.

أما بشأن العلاقة بين التضخم وسمعة منشأة مراقب الحسابات، فيشير البعض إلي (Frenkel2015; Kramarova,2021) إلي أن المخاوف والمخاطر المتعلقة بالسمعة والتقاضي التي تواجه المنشآت ذات السمعة الجيدة تزيد في فترات الأزمات الاقتصادية، وهو ما يضع عبء أكبر علي تلك المنشآت لبذل المزيد من الجهد لتقديم صورة واضحة لأصحاب المصالح بشأن مدي تأثير تلك الأزمات علي منشأة العميل ونشاطه، مع تقديم معلومات قابلة للقراءة والفهم وذات قدر من الشفافية

والموثوقية وذلك لتعزيز مصداقيتهم في سوق المهنة والحفاظ علي سمعتهم المهنية وتجنب تعرضهم لمخاطر التقاضي وفقدان العملاء.

ونخلص مما سبق، إلي أن فترات التضخم تزيد من حالة عدم التأكد بشأن اعمال العميل واستمراريته وهو الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات توضيح مدي تأثير تلك الأزمة علي نشاط العميل بصورة شاملة لأصحاب المصالح في الفقرات الإيضاحية للتقرير وهو ما قد يزيد من طول الفقرات ومستوي تعقيدها ومن ثم قابليتها للقراءة ، إلا أن هذا التأثير قد يختلف باختلاف سمعة منشأته وذلك نظراً لاختلاف مخاطر السمعة والتقاضي التي تواجه كلاً من منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة ومحدودة السمعة. هذا بالإضافة إلى أن هناك ندرة في الدراسات السابقة التي تناولت متغير معدل التضخم كمتغير معدل للعلاقة التأثيرية مجال الفرض الأول (H1)، وللتغلب علي هذه الندرة فسوف يتم معالجة هذا المتغير كمتغير معدل، حيث يتوقع بأن يتفاعل متغير معدل التضخم مع سمعة منشأة مراقب الحسابات (المتغير المستقل) مما ينتج عنه متغير تفاعلي جديد، من شأنه أن يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة مجال الفرض الأول (H1). وعليه يمكن اشتقاق الفرض الثاني للبحث علي النحو التالي:

H2: يختلف التأثير المعنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات على قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف معدل التضخم.

٨- منهجية الدراسة التطبيقية

٨-١ أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية ،في المقام الأول، إلي **اختبار فروض الدراسة** بشكل عملى في بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية. وبشكل أكثر تحديداً يتمثل الهدف الأساسي في اختبار ما إذا كانت سمعة منشأة مراقب الحسابات تؤثر علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة وذلك باستخدام عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ وحتى ٢٠٢١ (Hussin et al.,2023; Jayanti and Fatima, 2023; Mwintome et al., 2023; Smith, 2023).

كما تستهدف الدراسة أيضاً اختبار تأثير معدل التضخم كأحد المتغيرات المعدلة المؤثرة علي العلاقة الرئيسية محل الدراسة. وذلك بالاتساق مع ما تم تبنيه من اتباع مدخل المتغيرات المعدلة وذلك للتحقق من تأثيرها على العلاقة الرئيسية محل الدراسة (Hussin et al.,2023; Jayanti and Fatima, 2023; Mwintome et al., 2023 ؛راشد،٢٠٢٠؛ على،٢٠٢٢).

٨-٢ مجتمع وعينة الدراسة

يتكون **مجتمع الدراسة** من كافة الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٦ إلى ٢٠٢١[١]. وذلك بعد استبعاد البنوك والمؤسسات المالية نظراً لاختلاف

[١] تم اختيار فترة الدراسة بداية من سنة ٢٠١٦ وذلك بعد تبني معايير التقارير المالي الدولية IFRS في مصر سنة ٢٠١٥، وذلك لاستبعاد أثر هذا التبني علي العلاقات محل الدراسة. كما أن معايير ال IFRS التي تم تبنيها لها توجيهات مؤثرة نحو محاسبة القيمة العادلة، كما أنها تغير في شكل ومحتوي الإفصاح الإجباري وغيرها من التوجهات التي تؤثر علي قابلية التقارير المالية للقراءة

طبيعة نشاطها، وخضوعها لقواعد وأنظمة رقابة ومتطلبات قياس وإفصاح إضافية خاصة بها يتطلبها البنك المركزي المصري، وذلك اتساقاً مع عدد من الدراسات السابقة Hussin et al.,2023; Salehi et al., 2023; Smith, 2023) ؛علي،٢٠٢٢). ويوضح **الجدول رقم (١)** عدد الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة محل الدراسة كل سنة علي حدا.

جدول رقم (١)* عدد الشركات المقيدة في البورصة المصرية
خلال الفترة من ٢٠١٦ إلي ٢٠٢١

العام	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	٢٠٢٠	٢٠٢١	الاجمالي
العدد	٢٢٢	٢٢٢	٢٢٠	٢٢٤	٢١٩	٢١٨	١٣٢٥

***المصدر: التقرير السنوي للبنك المركزي**

وقد تم اختيار **عينة تحكمية** من هذه الشركات بعد التحقق من توافر عدة شروط أهمها؛ توافر القوائم المالية والإيضاحات المتممة، وكذلك تقرير مراقب الحسابات، ومحاضر الجمعية العمومية خلال فترة الدراسة وذلك حتي نتمكن من قياس متغيرات الدراسة. بالإضافة إلي ضرورة أن تكون تلك الشركات حاصلة على تقرير مراقب حسابات معدل وفقاً لمعيار المراجعة المصري رقم (٧٠١)، وأخيراً أن تكون القوائم المالية لتلك الشركات تم إعدادها وعرضها بالعملة المصرية.

ومن أجل تحديد **حجم العينة** فقد تم الاعتماد علي معادلة تقدير حجم العينة لمجتمع معلوم وذلك قياساً علي (Godeen,2004؛ خضر،٢٠١٨).

$$\mathbf{n} = \frac{\square * \square\,(\square - \square)}{\square * \frac{\square^{\square}}{\square^{\square}} + \square\,(\square - \square)}$$

إذ أن n: تمثل حجم العينة المقدر، وN: حجم المجتمع، وهو عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال سنة محددة في الدراسة، وd: نسبة الخطأ المسموح به في التقدير ويساوي 5%، Z: الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة 95% وتساوي 1.96، وP: نسبة وجود الظاهرة محل البحث وتعادل 5,. وقد تم تطبيق المعادلة السابقة علي السنة المالية المنتهية في عام ٢٠١٩ باعتبارها أكثر فترات الدراسة من حيث عدد المشاهدات (٢٢٤) مشاهدة. وقد بلغ حجم العينة المقدر [١] بواسطة المعادلة السابقة (٢٧٠) مشاهدة.

(Cheung and Lau,2016; Jang and Rho,2016) وبالطبع علي قابلية تقارير مراقبي الحسابات للقراءة، خاصة بشأن الفقرات المضافة دولياً في سنة ٢٠١٥(Khlif and Achek, 2016; Marques et al.,2021). ومن الجدير بالذكر، أنه في ظل الوضع الحالي في بيئة الممارسة المهنية المصرية، فيعمل مراقبو الحسابات في ظل تعارض بين القوائم المالية التي تعد وفقا لمعايير التقارير المالي الدولية لسنة ٢٠١٥، وتعديلات الاعتماد اللاحقة في سنة ٢٠١٩، في حين يتم إعداد تقرير المراجعة وفقا لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨، والتي تعاني من فجوة وقصور كمي ونوعي مقارنة بمعايير المراجعة الدولية المعدلة لسنة ٢٠١٥.

[١] تم تطبيق المعادلة علي السنة المالية المنتهية في ٢٠١٩ $\frac{224 * .5\,(1-0.5)}{224 * \frac{5\%^2}{(1.96)^2} + 0.5\,(1-0.5)} = 141$ مشاهدة

لتحديد عدد المشاهدات الخاصة بسنوات الدراسة ال (٦) من سنة ٢٠١٦-٢٠٢١، تم ضرب عدد المشاهدات السنوية (١٤١ مشاهدة) في عدد سنوات الدراسة (٦) سنوات، وبالتالي يظهر أن الحجم الأمثل للعينة (٨٤٦مشاهدة)، ولكن بعد استبعاد المشاهدات الخاصة بالشركات التي حصلت علي تقرير مراقب حسابات غير معدل والبالغ عددها (٥٧٦ مشاهدة)، يتضح أن الحجم الأمثل للعينة (٢٧٠ مشاهدة) وهو أقل من عدد العينة الفعلي الذي اعتمدت عليه الباحثة في الدراسة وهو (٥٠٧ مشاهدة). مع توضيح أن حساب حجم العينة يشتمل علي كل من المؤسسات المالية وغير المالية، وهو ما يشير إلي الحجم الأمثل وفقاً للمعادلة يقل عن حجم العينة الفعلي الذي تم الاعتماد عليه في الدراسة.

كما تم اتباع **مدخل Firm-Year Observations** قياساً علي (Chang and Stone, 2019a,b; Shao, 2020; TuanBesar, 2021; Gambetta et al.,2023; Hussin et al.,2023; Salehi et al.,2023؛ علي،٢٠٢٢). وقد بلغ عدد شركات العينة (١٠٩) شركة تنتمى إلى (١٦) قطاع[٢]، وفقا لتقسيم القطاعات علي موقع البورصة المصرية[٣]، وبإجمالي عدد مشاهدات(٥٠٧) مشاهدة وذلك بعد استبعاد المشاهدات التي لم تحقق اعتبارات اختيار العينة في بعض سنوات الدراسة. ويوضح **الجدول رقم (٢)** توزيع عدد شركات العينة والمشاهدات في كل قطاع على حده خلال الفترة من ٢٠١٦-٢٠٢١، وفقاً لأحدث تقسيم قطاعي للشركات المقيدة في البورصة المصرية.

وبشأن أدوات الدراسة، فقد تم الاعتماد علي **البيانات الثانوية Secondary Data** الموجودة بالقوائم المالية والإيضاحات المتممة لشركات العينة، وكذلك تقرير مراقب الحسابات، بالإضافة لمحاضر الجمعية العمومية. والتي أمكن للباحثة الحصول عليها عن طريق عدة مصادر، أهمها؛ شركة مصر لنشر المعلومات، وموقع مباشر مصر، بالإضافة للمعلومات المتاحة علي المواقع الإلكترونية للشركات والموقع الإلكتروني للبورصة المصرية، كما تم الاعتماد علي بعض النماذج الرياضية والإحصائية قياساً علي (Chang and Stone,2019a; velt,2020; Hussin et al.,2023; Mwintome et al.,2023; Salehi et al., 2023; Smith, 2023؛علي،٢٠٢٢).

جدول رقم (٢)* : توزيع شركات ومشاهدات العينة علي القطاعات

القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات	القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات	نسبة المشاهدات
موارد أساسية	١٠	٥٨	%١١,٤٣	مقاولات وانشاءات هندسية	٦	١٤	%٢,٧٦
منسوجات وسلع معمرة	٧	٤٠	%٧,٨٨	خدمات النقل والشحن	١	٤	%٧٨.
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٤	٩	%١,٧٧	سياحة وترفية	١١	٤٦	%٩,٠٧
ورق ومواد تعبئة وتغليف	٢	٢٢	%٤,٣٣	اتصالات واعلام وتكنولوجيا معلومات	٥	٢١	%٤,١٤
طاقة وخدمات مسانده	٣	١٨	%٣,٥٥	خدمات تعليمية	١	٥	%٩٨ ,
أغذية ومشروبات وتبغ	١٥	٩١	%١٧,٩٤	مرافق	١	١٠	%١,٩٧
عقارات	٢٢	٩٨	%١٩,٣٢	رعاية صحية وأدوية	٧	٢٨	%٥,٥٢
مواد البناء	١١	٣٦	%٧,١٠	تجارة وموزعين	٣	٧	%١,٣٨
الإجمالي	١٠٩ شركة			٥٠٧ مشاهدة			

***المصدر :من إعداد الباحثين.**

٨-٣ نموذج الدراسة وتوصيف وقياس المتغيرات

[٢] تم الاعتماد علي عينة من الشركات في مختلف القطاعات للتعبير عن الوضع الحقيقي لسوق رأس المال.

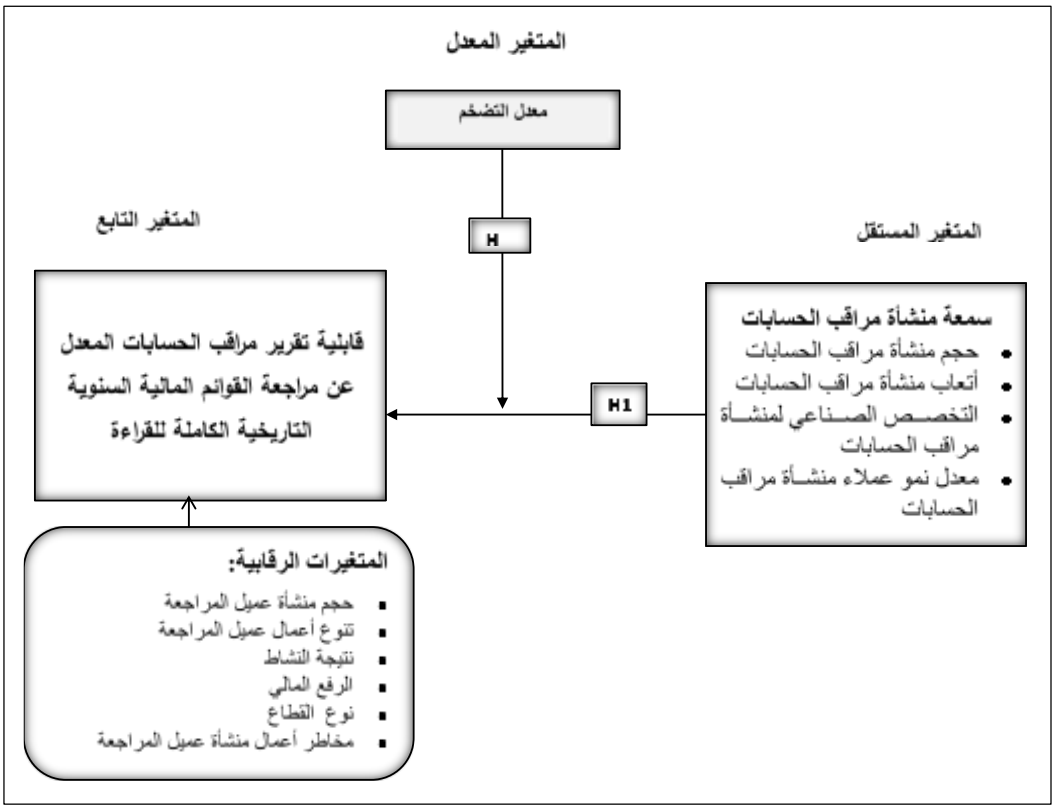
[٣] موقع البورصة الرسمي فيما يخص تقسيم القطاعات كما هو موضح بالجدول رقم (٢): https://www.egx.com.eg/ar/ListedStocks.aspx

من أجل اختبار الفروض الرئيسية والفرعية محل الدراسة، وأيضا اختبار مدي اختلاف تلك العلاقات في ظل عدد من المتغيرات المعدلة، والوصول لصورة أكثر دقة ووضوحاً، سوف يتم تناول كل من نموذج الدراسة وتوصيف وقياس المتغيرات على النحو الوارد بالفرعيات التالية.

٨-٣-١ نموذج الدراسة:

استناداً إلى فروض البحث، تتمثل المتغيرات الرئيسية للدراسة في **متغير مستقل** واحد وهو سمعة منشأة مراقب الحسابات. **ومتغير تابع** وهو قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. بالإضافة إلي **متغير معدل** واحد وهو معدل التضخم، وأخيراً يشتمل نموذج الدراسة على مجموعة من **المتغيرات الرقابية** ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة والتي أجمعت عليها معظم الدراسات السابقة (Boritz et al.,2016; Chang and Stone,2019 a,b; Shao,2020; Salehi et al.,2022; Gambetta et al.,2023; Hussin et al.,2023; Mwintome et al.,2023; Salehi et al.,2023;Smith,2023؛ علي، ٢٠٢٢).

شكل رقم (١) : نموذج البحث *



*المصدر: من إعداد الباحثين

٨-٣-٢ توصيف وقياس متغيرات الدراسة

طبقًا لما هو وارد بنموذج البحث تشتمل الدراسة على متغير مستقل رئيسي ومتغير تابع بالإضافة إلى متغير معدل وعدد من المتغيرات الرقابية وسوف يتم توصيف وقياس تلك المتغيرات على النحو التالي.

٨-٣-٢-١ المتغير المستقل: سمعة منشأة مراقب الحسابات

وهي تمثل "أحد موارد منشأة مراقب الحسابات والتي تعكس صورتها التي اكتسبتها من خلال الممارسة والقدرة علي تقديم خدمات مهنية ذات جودة مرتفعة، والوفاء بمسئولياتها المهنية والمجتمعية معاً، مما ينتج عنه تداول اسم المنشأة بين العملاء علي أنها تقدم خدمات مهنية مميزة" (Aronmwan et al.,2013; Lin, 2020؛إسماعيل،٢٠١٤). **وتم قياس** هذا المتغير اعتماداً علي مؤشر يتكون من أربعة متغيرات فرعية وتتراوح قيمة المؤشر من (صفر) إلي (١)، وذلك علي النحو التالي:

- **حجم منشأة مراقب الحسابات،** ويقاس كمتغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا كانت منشأة مراقب الحسابات ذات شراكة مع إحدى منشآت مراقبي الحسابات الأربعة الكبرى Big4، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك (Sunarto et al.,2021; Nugroho and Pesudo, 2022; Badawy and Zaki,2023; Smith,2023).
- **التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات (الحصة السوقية للمنشأة)**[١]، ويقاس كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت منشأة مراقب الحسابات متخصصة في صناعة معينة، وذلك إذا زادت الحصة السوقية لمنشأة مراقب الحسابات في قطاع معين من حيث إجمالي عدد عملائها عن١٠%، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Hapsoro and Suryanto,2017; Hapsoro and Santoso, 2018; Tonekaboni et al.,2022 ؛عبد الرحيم ومحمد،٢٠٢٢). وقد تم تجميع القطاعات الصناعية المختلفة في خمسة قطاعات رئيسية وهم؛ (أ) الموارد الأساسية والمرافق والطاقة والغاز والبترول، (ب) القطاع الصناعي ويشمل؛ المنتجات الصناعية والسيارات والمنسوجات والسلع المعمرة والأغذية والمشروبات والتبغ، (ج) قطاع الخدمات يشمل؛ الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقطاع الاعلام والأدوية والسياحة والترفيه والتعليم والنقل والشحن، (د) قطاع العقارات ومقاولات وانشاءات هندسية ومواد البناء والتشييد، (ه) قطاع التجارة والموزعين والتجزئة. وذلك قياساً على (شتيوي،٢٠١٥؛عمرو،٢٠٢٢). وبالتالي فقد تم حساب التخصص وفقاً لعدد الشركات التي تراجعها منشأة مراقب الحسابات في كل سنة علي مستوي كل قطاع مجمع من القطاعات الخمس التي تم تحديدها.
- **أتعاب منشأة مراقب الحسابات،** ويقاس كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كانت أتعاب المراجعة لمنشأة مراقب الحسابات تزيد عن متوسط قيمة الأتعاب على مستوى العينة، ويأخذ القيمة (صفر)

[١] لأغراض حساب التخصص الصناعي لمنشأة مراقب الحسابات ومعدل نمو العملاء، تم الاعتماد علي إجمالي مشاهدات الشركات التي حصلت علي تقرير معدل وتقرير غير معدل وذلك للوصول إلي نتائج دقيقة وشاملة، وقد بلغ إجمالي عدد المشاهدات في هذه الحالة (مشاهدات عينة الدراسة ٥٠٧ مشاهدة + مشاهدات الشركات التي حصلت علي تقرير غير معدل ٥٧٦ مشاهدة) = ١٠٨٣ مشاهدة.

بخلاف ذلك. وقد تم احتساب قيمة أتعاب عملية المراجعة وكذلك متوسط قيمة الأتعاب على مستوى العينة بعد القيام باحتساب اللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعاب المراجعة والتي تم الحصول عليها من محاضر اجتماعات الجمعية العمومية وذلك قياسًا على (MohammadRezaei et al.,2018; Lishenga,2018).

- **معدل نمو عملاء منشأة مراقب الحسابات،** ويقاس كمتغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا حققت منشأة مراقب الحسابات معدل نمو إيجابي، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك. ويحسب معدل النمو عن طريق حساب عدد عملاء منشأة مراقب الحسابات في العام t مطروحًا منه عدد العملاء في العام t-1 مقسوماً علي عدد العملاء في العام t-1 (Ghadhab et al.,2019; Gunn et al.,2022).

وبالتالي فقد تم قياس سمعة منشأة مراقب الحسابات كمتغير ترتيبي (٥ مستويات) فى صورة نسبة مئوية، يأخذ القيم (صفر، ٢٥,، ٥٠,، ٧٥,، ١)، حيث تكون السمعة عند أدنى قيمة لها إذا كانت تأخذ القيمة (صفر)، وتكون عند أعلى مستوى لها إذا كانت تأخذ القيمة (١).

٨-٣-٢-٢ المتغير التابع: قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة

ويعكس ذلك " قدرة أصحاب المصالح ،مستخدمي تقرير مراقب الحسابات، علي قراءة وفهم واستيعاب المعلومات الواردة في التقرير ،**وتحديدًا الفقرات الإضافية والتوضيحية الواردة بالتقرير المعدل،** بشكل سهل وسريع، مما يمكنهم من فهم محتوى ومضمون الرسالة المتضمنة بهذا التقرير بصورة أفضل من جهة، ويخفض من فجوتى التوقعات والاتصال في المراجعة من جهة أخرى"(Loughran and McDonald,2014; Smith,2023). **ومن أجل قياس ذلك المتغير،** فقد تم إجراء تحليل محتوي لتقرير مراقب الحسابات المعدل، وتم حساب إجمالي عدد الكلمات وذلك للفقرات الإضافية في التقرير المعدل سواء كانت الفقرة التوضيحية التي تلى فقرة الرأي غير المعدل أو الفقرة التوضيحية التي تسبق الرأي المعدل، وفقاً لمعايير المراجعة المصرية لسنة ٢٠٠٨. وقد تم قياس ذلك المتغير، بالاعتماد علي **طول الفقرة الإضافية** كمتغير عكسي للقابلية للقراءة، عن طريق حساب اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي عدد الكلمات الواردة بالفقرات الإضافية في التقرير (Li,2008; Loughran and McDonald,2014; Fakhfakh,2016a; Chang and Stone,2019 a; Shao,2020; Salehi et al.,2022؛ السواح،٢٠١٩؛ راشد،٢٠٢٠؛ على،٢٠٢٢).

8-3-2-3 المتغير المعدل: معدل التضخم وهو يمثل ارتفاع في المستوي العام للأسعار بصورة عامة ومستمرة خلال فترة زمنية معينة (Suzulia et al., 2020; Sitompul et al., 2021). ويقاس معدل التضخم عن طريق حساب رقم التضخم السنوي في العام t مطروحًا منه رقم التضخم في العام t-1 مقسوماً علي رقم التضخم في العام t-1 (Zamel et al., 2020).

٨-٣-٢-٤ المتغيرات الرقابية

- **حجم منشأة عميل المراجعة،** وتمثل إحدى الخصائص التشغيلية المميزة للمنشأة والتي تعكس قدرة المنشأة علي استخدام الموارد البشرية والمادية والتكنولوجية المتاحة لها لتحقيق أهدافها المالية وغير المالية في الأجل القصير والمتوسط والطويل (زكي،٢٠١٩). **ويقاس** باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي أصول الشركة (Chirakool, 2021;TuanBesar,2021; Gambetta el al.,2023; Mwintome et al.,2023) .
- **نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة،** ويعبر ذلك عن نتيجة نشاط منشأة عميل المراجعة وما حققته خلال الفترة المحاسبية من أرباح أو خسائر (عمرو،٢٠٢٢). وتم **قياسه** كمتغير وهمي يأخذ القيمة

(١) إذا حققت الشركة خسائر، والقيمة (صفر) إذا حققت أرباح (Boritz et al.,2016; Salehi et al.,2022;Smith,2023)

- **تنوع أعمال عميل المراجعة،** ويقصد به مدي تنوع موارد منشأة عميل المراجعة بين الأنشطة والمنتجات المختلفة في العديد من الأسواق الداخلية أو الخارجية (Boritz et al.,2016; Velt,2018,2020; Smith,2023 ؛عمرو،٢٠٢٢). **ويقاس** بدلالة مؤشر يتكون من ثلاثة أبعاد وتتراوح قيمة المؤشر من (صفر-١) ، حيث يكون التنوع عند أعلي قيمة إذا كان يأخذ القيمة (١)، بينما يكون عند أدنى قيمة إذا كان يأخذ القيمة (صفر) علي النحو التالي (Boritz et al.,2016; Lai and Liu,2018; Velt,2018,2020; Smith,2023)
  - **عدد القطاعات،** متغير وهمي يأخذ (١) إذا كان لدي منشأة عميل المراجعة أكثر من قطاع، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.
  - **عدد المنتجات،** متغير وهمي يأخذ(١) إذا كان لدي منشأة عميل المراجعة أكثر من منتج، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.
  - **المعاملات الاجنبية،** متغير وهمي يأخذ (١) إذا كان لدي منشأة عميل المراجعة عمليات بالعملة الأجنبية، والقيمة (صفر) بخلاف ذلك.
- **نسبة الرفع المالي،** تعبر عن مدى اعتماد منشأة عميل المراجعة في تمويل أصولها علي الأموال المقترضة من الغير، وبالتالي تعبر تلك النسبة عن مدى الاستقرار المالي للشركة **.وتقاس** بنسبة إجمالي الالتزامات إلي إجمالي الأصول (velt,2018,2020; Shao,2020; Chirakool ,2021; Gambetta et al.,2023)
- **نوع القطاع الصناعي،** يعبر عن مجموعة الشركات التي تعمل في مجال معين يخضع لقواعد تنظيمية محددة لتنظيم عملية التشغيل والتمويل والحفاظ علي حقوق أصحاب المصالح، وتتمتع بعدد من الخصائص المميزة مثل؛ معدل النمو، والمخاطر المرتبطة بالنشاط (شتيوي،٢٠١٥؛ زكي،٢٠١٨). وتم **قياسه** كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) للشركات التي تنتمي لقطاع معين من القطاعات الخمسة المجمعة السابق تحديدها، والقيمة (صفر) للقطاعات الأخرى (Boritz et al., 2016; Chirakool ,2021؛شتيوي،٢٠١٥ ؛ زكي،٢٠١٨).
- **مخاطر أعمال منشأة عميل المراجعة،** يمثل الخطر الناتج من احتمال تعرض منشأه عميل المراجعة لعوامل تؤثر بصورة سلبية على استمراريته وربحية أعماله والإضرار بسمعته المهنية. وتم **قياسه** كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان هناك إعادة إصدار للقوائم المالية لمنشأة عميل المراجعة، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Boritz et al.,2016 ;Salehi et al.,2022 ؛موسى،٢٠٢١).

٤-٨ الإحصاءات الوصفية

يعرض من خلال الجدول رقم (٣) ملخص للإحصاءات الوصفية الخاصة بمتغيرات الدراسة لتقديم وصف شامل لها، والتي تتضمن احتساب كلٍ من الوسط الحسابيMean، والانحراف المعياري Standara deviation، وأكبر قيمة Maximun، وأقل قيمة Minimum.

الجدول رقم (٣) الإحصاءات الوصفية*

المتغيرات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الحد الأقصى Max	الحد الأني Min

* المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

		Std.Dev	Mean	
2.30	7.54	.95124	4.6224	قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة (لوغاريتم إجمالي عدد كلمات الفقرات الإيضاحية)
0	1	.31063	.3540	سمعة منشأة مراقب الحسابات
0	1	.43597	.2544	Big4 حجم منشأة مراقب الحسابات
0	1	.50027	.4852	أتعاب منشأة مراقب الحسابات
0	1	.44948	.2801	التخصص الصناعي
0	1	.48964	.3964	معدل نمو العملاء
-.51	1.16	.59211	.0370	معدل التضخم
13.53	24.61	1.96995	20.3806	حجم منشأة عميل المراجعة
0	1	.16960	.7377	تنوع أعمال عميل المراجعة
0	1	.45599	.2939	نتيجة نشاط أعمال عميل المراجعة
.01	1.83	.27868	.4554	الرفع المالي
0	1	.46775	.3195	القطاع الصناعي
0	1	.37567	.1696	قطاع الموارد الأساسية
0	1	.40419	.2051	القطاع الخدمي
0	1	.45509	.2919	قطاع العقارات
0	1	.11680	.0138	قطاع التجارة والتجزئة
0	1	.23245	.0572	إعادة إصدار القوائم المالية

وقد أظهرت نتائج التحليل الإحصائي الخاصة **بقابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة،** أن الحد الأقصى **لطول الفقرات الإضافية في تقرير مراقب الحسابات** المقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي عدد كلمات التقرير7.54، بينما كان الحد الأدنى 2.30. كما يتضح ارتفاع قيمة الوسط الحسابي (4.6224) لهذا المتغير عن قيمة الانحراف المعياري له (.95124) وهو ما يعني إحصائياً عدم احتوائه علي قيم شاذة ووجود تشتت أقل في عينة الدراسة. وبمقارنة تلك النسب مع إحدى الدراسات السابقة Salehi et al., (2022) التي اهتمت بقياس قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي عدد كلمات التقرير، فقد أظهرت نتائج الإحصائيات الوصفية لتلك الدراسة أن الحد الأقصى لطول تقرير مراقب الحسابات 8.26 والحد الأدنى 6.42، ويلاحظ اقتراب نسبة الحد الأقصى لطول التقرير في هذه الدراسة مع نسبة الحد الأقصى للفقرات التوضيحية في عينة الدراسة والتي بلغت 7.54، وهو الأمر الذي يدل علي طول بعض الفقرات التوضيحية في عينة الدراسة مما يصعب من قراءتها.

أما فيما يتعلق **بسمعة منشأة مراقب الحسابات** والتي تم قياسها بمؤشر ترتيبي يأخذ خمسة مستويات وتتراوح قيمته بين (0) و(1)، فقد بلغ المتوسط 3540. وهو ما يشير إلي أن معظم المشاهدات في العينة حصلت في المؤشر علي قيم أعلي من 25% وأقل من 50%. كما يتضح ارتفاع قيمة الوسط الحسابي لهذا المتغير 3540. عن قيمة الانحراف المعياري له 3106. ، وهو ما يشير إحصائياً إلي عدم احتواء ذلك المتغير علي قيم شاذة. أما فيما يتعلق **بمعدل التضخم،** فقد أظهرت نتائج الإحصائيات الوصفية أن الحد الأقصي لمعدل التضخم 1.16، بينما كان الحد الأدني 51.- ، كما توضح النتائج انخفاض قيمة الوسط الحسابي 0370. لهذا المتغير عن قيمة الانحراف المعياري59211. .

وأخيراً بشأن المتغيرات الرقابية والتى تعكس بعض **الخصائص التشغيلية الخاصة بمنشأة عميل المراجعة،** فقد أظهرت نتائج الإحصائيات الوصفية أن الحد الأقصى والأدنى لكلاً من؛ تنوع

الأعمال، ونتيجة النشاط، وإعادة إصدار القوائم المالية، ونوع القطاع تأخذ قيم تتراوح بين (0-1)، أما فيما يخص حجم منشأة عميل المراجعة والمقاس باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول فقد بلغ الحد الأقصى 24.61 والحد الأدنى 13.53، وأخيراً فيما يتعلق بنسبة الرفع المالي فقد كان الحد الأقصى 1.83والحد الأدنى 01.كما يتضح ارتفاع قيم الوسط الحسابي، والتى تقدر بـ (20.38- 737.- 455.) لمتغيرات حجم منشأة عميل المراجعة، وتنوع الأعمال ونسبة الرفع المالي علي التوالي، وذلك عن قيم الانحراف المعياري لتلك المتغيرات (1.969- 169. - 278.) مما يشير إلي درجة تشتت أقل بين مفردات العينة محل الدراسة، بينما يتضح انخفاض قيم الوسط الحسابي (293. - 057.) للمتغيرين (نتيجة النشاط - إعادة إصدار القوائم المالية) علي التوالي عن قيم الانحراف المعياري لهما (455. - 232.) وذلك علي الرغم من قياسهما كمتغيرين وهمين يأخذان القيمتين (0) و(1).

٨-٥ نتائج تحليل علاقات الارتباط بين المتغيرات

تم استخدام مصفوفة ارتباط Person لتحليل الارتباط بين المتغيرات، حيث تم حساب معاملات الارتباط ومدي معنوياتها عند مستويات معنوية (1%، 5%، 10%). ويظهر في **الجدول رقم (٤)**

الجدول رقم (٤) مصفوفة الارتباط*

Correlation	ARR	Rep	size	Div	loss	lev	sector1 resource	sector2real	sector 3 service	sector 4 trade	Restat	Inflation rate
ARR	1											
Rep	-.127**	1										
size	.063	.372**	1									
Div	.101*	.042	.027	1								
loss	.048	-.014	-.170**	-.021	1							
lev	.230**	.076	.035	.086	.078	1						
sector1Resource	.149**	290**	.302**	.095*	-.066	.009	1					
sector2real	-.134**	.127**	.216**	-.167**	-.069	.012	-.237**	1				
sector3service	.046	.023	-.094*	.235**	-.050	-.059	-.208**	-.335**	1			
sector4trade	-.070	.056	-.048	-.048	-.039	-.007	-.045	-.073	-.064	1		
Restat	.224**	-.206**	-.061	.130**	-.140**	.197**	-.094*	-.133**	-.093*	.116**	1	
Inflation rate	-.059	.148**	.006	-.073	-.060	-.013	.035	-.031	.051	-.022	-.038	1

مصفوفة الارتباط ومدي معنوية معامل الارتباط بين متغيرات الدراسة.

*تشير لمستوي معنويه ١%، ** تشير لمستوي معنوية ٥% و *** تشير لمستوي معنوية ١٠%

* المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS

٨-٦ نتائج اختبار الفروض

٨-٦-١ نتيجة اختبار الفرض الأول (H1)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان هناك تأثير معنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات ،كمتغير مستقل، علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة ،كمتغير تابع، في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلي صيغة الفرض العدم على النحو التالي:

H0:لا تؤثر سمعة منشأة مراقب الحسابات معنوياً علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

وتم اختباره بالاعتماد علي نموذج الانحدار المتعدد رقم (١)، ويوضح الجدول رقم (٥) نتائج نموذج الانحدار رقم (١) فيما يتعلق بالفرض الأول للبحث (H1) علي النحو التالي:

$$ARR = \beta0 + \beta1\ Restat + \beta2\ Rep + \beta3\ Size + \beta4\ Lev + \beta5\ Div + \beta6\ loss + \beta7\ Sector + £ \quad (1)$$

حيث أن:ARR : متغير متصل يعبر عن قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، Rep : متغير ترتيبي يعبر عن سمعة منشأة مراقب الحسابات،Size : متغير متصل يعبر عن حجم منشأة عميل المراجعة، Div: متغير وهمي يعبر عن تنوع أعمال منشأة عميل المراجعة،Loss : متغير وهمي يعبر عن نتيجة النشاط ،Lev : متغير متصل يعبر عن نسبة الرفع المالي،Sector : متغير وهمي يعبر عن نوع القطاع، Restat : متغير وهمي يعبر عن إعادة إصدار القوائم المالية.

ويشير الجدول رقم(٥)، إلي زيادة قيمة f المحسوبة (١٠,٣٦٢) عن قيمتهما الجدولية(١) وذلك عند مستوى معنوية (٥%)(٢). كما بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية f لاختبار (٣) ANOVA (0.000)) وهى أقل من مستوى المعنوية (٥%)، ويشير ذلك لمعنوية نموذج الانحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة. كما بلغ معامل التحديد 0.173) R2) وهو ما يعبر عن القدرة التفسيرية للنموذج، مما يعني أن (١٧,٣%) من إجمالي التغيرات التي تحدث في قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة (المتغير التابع) يمكن تفسيرها من خلال سمعة منشأة مراقب الحسابات(المتغير المستقل)، والمتغيرات الرقابية والتي تتضمن؛ (حجم منشأة عميل المراجعة، تنوع أعمال عميل المراجعة، نتيجة النشاط، الرفع المالي، نوع القطاع، مخاطر أعمال منشأة عميل المراجعة)، وباقي التغيرات (٨٢,٧%) قد ترجع إلي الخطأ العشوائي في التقدير أو كنتيجة لعدم إدراج متغيرات مستقلة أخرى في النموذج قد يكون لها تأثير علي المتغير التابع. كما يوضح الجدول أن معامل تضخم التباين(4)(VIF) لجميع المتغيرات المستقلة في النموذج أقل من (١٠)، مما يشير إلي عدم وجود مشكلة ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة. كما بلغت قيمة اختبار 1.845) (Durbin-Watson(1) وهي نسبة تقترب من ال (٢)، مما يشير إلي عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين الخطأ العشوائي.

الجدول رقم (٥)*

نتيجة اختبار الفرض الأول (H1)[٢]				
نموذج الانحدار (١)	**B**	**T**	**SIG**	**VIF**
(Constant)	3.227	6.731	.000	
Rep	.623	4.308	.000	1.338
Size	-.050	-2.189	.029	1.347
Div	-.047	-.194	.846	1.128
loss	-.199	-2.220	.027	1.102
lev	-.683	-4.716	.000	1.079
sector1Resource[٣]	-.637	-4.355	.000	1.586
sector2real	.007	.060	.952	1.581
sector3service	-.309	-2.740	.006	1.482
sector4trade	.434	1.268	.206	1.057
Restat	-.822	-4.415	.000	1.242
,173=R^2		**,156=Adjusted R^2**		
F=10,362		**Sig f=,000**		
1.845 = Durbin-Watson				

*** المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS**

وتشير نتائج نموذج الانحدار رقم (1) وفقاً لإحصائية الاختبار (t) إلي **وجود تأثير إيجابي معنوي** لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة. فقد ظهرت قيمة معامل الانحدار لهذا المتغير (.623)، كما بلغت قيمة P-Value (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%)، **ومن ثم تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (H1) القائل "** تؤثر سمعة منشأة مراقب الحسابات معنوياً علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية**".**

وتتفق تلك النتيجة، مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Velt,2020; Chirakool,2021; Hussin et al.,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023؛علي،٢٠٢٢)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الأخرى (Liu and Rowe,2013; Boritz et al.,2016; Fakhfakh, 2016b; Chang and Stone,2019a,b; Shao,2020; Abdelfattah et al.,2021; TuanBesar, 2021; Ecim et al.,2023; Gambetta et al.,2023; Jayanti and Fatima, 2023;Mwintome et al.,2023).

ونعتقد بأن التأثير الإيجابي المعنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل للقراءة، يمكن تفسيره من خلال عدة أسباب؛ **أولهما**، أن سمعة منشأة مراقب الحسابات تعد بمثابة آلية

---

[٢] تم ضرب جميع معاملات الانحدار في النماذج المستخدمة لاختبار الفروض في ظل التحليل الأساسي في (-١)، للوصول إلي علاقة مباشرة بين كل من المتغيرات المستقلة أو الرقابية من جهة، والمتغير التابع ،قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، من جهة أخري. نظراً لأنه تم قياس المتغير التابع بمقياس عكسي للقابلية للقراءة.

[٣] تم تقسيم ذلك المتغير لأربعة متغيرات فرعية (قطاع الموارد الأساسية، قطاع العقارات ومواد التشييد والبناء، قطاع الخدمات، قطاع التجارة والتجزئة) وذلك مقارنة بالقطاع الصناعي والذي تم اختياره كقطاع مرجعي، بناء علي أنه أكبر عدد مشاهدات وأكثر علاقة معنوية مقارنة بالقطاعات الأخرى.

داخلية لدى المنشأة تحفز علي زيادة الجهد المبذول في عملية المراجعة وهو ما ينعكس أثره علي جودة عملية المراجعة وجودة منتجها النهائي وهو تقرير مراقب الحسابات. **ثانيهما،** أن تلك المنشآت تضم مجموعة من مراقبي الحسابات المؤهلين والمتخصصين الذين يمتلكون المزيد من الخبرات والمعارف التي تُمكنهم من تحسين الاتصال الكتابي، وتزيد من قدرتهم علي توصيل نتائج عملية المراجعة بصورة مبسطة وواضحة دون الحاجة إلي الكتابات المطولة والأكثر تعقيداً، هذا بالإضافة إلي أن تلك المنشآت تمتلك العديد من الموارد والإمكانيات المادية التي تمكنها من تقديم البرامج التدريبية المهنية لمراقبي حساباتها، والتي تساعدهم في فهم أدوات تحليل النصوص وتحسين الاتصال الكتابي وتقليل الغموض عند إعدادهم لتقارير المراجعة. **ثالثهما،** أن تلك المنشآت تزيد لديها مستويات الرقابة من كافة أصحاب المصالح، وهو الأمر الذي يدفعها لتقديم خدمة مراجعة عالية الجودة، لتلبية توقعات عملائها بشأن جودة أدائها المهني، والحفاظ علي مستوى سمعتها التي تم بناؤها في سوق المهنة من جهة، وتجنب تعرضها لمخاطر التقاضي ومخاطر فقدان العملاء من جهة أخرى. وبالتالي يمكن القول بأن منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة لديها **القدرات المادية والبشرية، والدوافع** الي تمكنها من تحسين القيمة الاتصالية والمعلوماتية لتقرير المراجعة من خلال تحسين قابليته للقراءة، وهو ما يترتب عليه تخفيض فجوتي التوقعات والاتصال في المراجعة، وتحقيق مردود إيجابي كبير علي أصحاب المصالح، وهو ما ينعكس أثره في النهاية علي تحسن سمعة المنشأة.

أما فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، فتوضح نتائج نموذج الانحدار رقم (1) وجود تأثير **سلبي معنوي لحجم منشأة عميل المراجعة** علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B لهذا المتغير (-050.)، كما بلغت قيمة P-Value (0.029) وهي أقل من مستوي المعنوية (5%). **وتتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Boritz et al.,2016; Shao,2020; Abdelfattah et al.,2021)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الأخرى (velt,2018;chang and stone,2019a; velt, 2020;Chirakool,2021;Tuan Besar,2021; Salehi et al.,2022; Gambetta el al.,2023; Mwintome et al.,2023; Saeedi et al.,2023; Salehi et al.,2023; Smith,2023). **ونعتقد** بأن التأثير السلبي المعنوي لحجم منشأة عميل المراجعة علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، يرجع إلي أن كبر حجم المنشأة يشير إلي ارتفاع مستوى التعقد والمخاطر في أعمال عميل المراجعة، وبالتالي فقد يحتاج مراقب الحسابات إلي الاعتماد علي الكتابات المطولة والأكثر تفصيلاً ليعكس كافة الجوانب الجوهرية والمخاطر المتعلقة بأعمال عميل المراجعة من جهة، ولتخفيض مخاطر التقاضي وفقدان السمعة من جهة أخرى، وهو ما يترتب عليه زيادة طول التقرير وتعقد الجمل ومن ثم انخفاض قابليته للقراءة.

وبشأن **تنوع أعمال عميل المراجعة،** فقد أظهرت النتائج وجود تأثير **سلبي غير معنوي** لهذا المتغير علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B لهذا المتغير(-047.)، كما بلغت قيمة P-Value (0.846) وهي أكبر من مستوى المعنوية (5%). **وتتفق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Boritz et al.,2016; Velt,2020; Smith,2023)، بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة الأخرى (velt,2018; Abdelfattah et al.,2021; Rajabalizadeh,2023). **ونعتقد** أن غياب التأثير المعنوي لمتغير تنوع أعمال عميل المراجعة، قد يرجع إلي أن تنوع أعمال عميل المراجعة قد تنعكس ضمنيا في حجم المنشأة، فالشركات الأكبر حجماً غالبا ما يكون لديها تنوع أكبر في أعمالها.

أما فيما يخص متغير نتيجة النشاط، فقد أظهرت النتائج وجود تأثير **سلبي معنوي** لمتغير نتيجة النشاط علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B لهذا المتغير(–199.)، كما بلغت قيمة P-Value (0.027) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%). **وتتسق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراستا (Shao,2020; Abdelfattah et al.,2021)، بينما **تتعارض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات الأخرى (Boritz at al.,2016; Salehi et al.,2022; Rajabalizadeh,2023). **ونعتقد** بأن التأثير السلبي المعنوي لمتغير نتيجة النشاط علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، يمكن إرجاعه إلى أن تحقيق منشأة عميل المراجعة لخسائر يشير لارتفاع مستوى المخاطر التي تواجه المنشأة والتي تؤثر علي قدرتها علي تحقيق أهدافها وتنفيذ استراتيجيتها. وهو الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات زيادة المعلومات المفصح عنها في تقريرهم لتقديم صورة أوضح لأصحاب المصالح بشأن الوضع المالي للعميل، مما يزيد من طول التقرير ومن ثم انخفاض قابلية تقريره للقراءة.

أما بشأن نسبة الرفع المالي، فقد أظهرت النتائج وجود تأثير **سلبي معنوي لنسبة الرفع المالي** علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B لهذا المتغير (-683.)، كما بلغت قيمة P-Value (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%). **وتتفق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Shao,2020;Chirakool,2021; Gambetta et al.,2023; Hussin et al.,2023;Saeedi et al.,2023). بينما **تتناقض** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Velt,2018,2020; Abdelfattah et al.,2021; Rajabalizadeh,2023;Salehi et al.,2023). **ونعتقد** بأن التأثير السلبي المعنوي لنسبة الرفع المالي علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، يرجع إلي أن ارتفاع تلك النسبة يشير بصورة ضمنية إلى ارتفاع مستوي المخاطر المستقبلية التي تواجه عميل المراجعة، من حيث قدرته علي سداد التزامات المنشأة واستمراريتها، وهو ما قد يدفع مراقبي الحسابات إلي الاعتماد علي الكتابات المطولة عند صياغة تقرير المراجعة لتوضيح تلك المخاطر، مما يؤثر بشكل سلبي علي قابليتها للقراءة. ويتسق ذلك مع ما سبق وتم عرضه بشأن التأثير السلبى لنتيجة النشاط على قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة.

وفيما يتعلق بمتغير **إعادة إصدار القوائم المالية،** فقد أظهرت النتائج وجود **تأثير سلبي معنوي** لمتغير إعادة إصدار القوائم المالية علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B لهذا المتغير (-822.)، كما بلغت قيمة P-Value (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%). **وتتفق** تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراستا(Boritz et al.,2016; Rajabalizadeh,2023)، بينما تتناقض مع ما توصلت إليه دراسة (Saeedi et al.,(2023. **ونعتقد** بأن التأثير السلبي المعنوي لمتغير إعادة إصدار القوائم المالية، يمكن إرجاعه إلي أن إعادة الإصدار تمثل مؤشراً لزيادة المخاطر التي تواجه العميل، بالإضافة إلي كونه أحد المؤشرات التي يستدل منها علي غموض التقارير المالية. وهو الأمر الذي يتطلب من مراقبي الحسابات تقديم تفسيرات واضحة لأصحاب المصالح لتوضيح أسباب إعادة الإصدار، وهو الأمر الذي يؤثر بدوره علي زيادة كم المعلومات المفصح عنها، ويؤثر سلباً علي طول التقرير ومن ثم انخفاض قابليته للقراءة.

وأخيراً فيما يتعلق **بمتغير نوع القطاع،** فقد أظهرت النتائج وجود تأثير **سلبي معنوي** لقطاعي الموارد الأساسية والخدمات علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B للمتغيرين (-309.-637.-) علي التوالي، كما بلغت قيمة P-Value (0.000)، (0.006) علي التوالي، وهما أقل من مستوى المعنوية (5%). **ويتفق** التأثير المعنوي لمتغير نوع القطاع مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Boritz et al.,2016; Fakhfakh,2016b;Velt,2020;

Chirakool,2021; Jayanti and Fatima,2023; Saeedi et al.,2023). **ونعتقد** بأن تأثير متغير نوع القطاع علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة، يرجع إلي أن اختلاف الصناعة والبيئة التنظيمية التي تعمل بها منشأة عميل المراجعة تؤثر بالطبع علي متطلبات الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات ومن ثم علي طوله وقابليته للقراءة.

٨-٦-٢ نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2): الأثر المعدل لمعدل التضخم

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كانت العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية تختلف باختلاف معدل التضخم. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويلة إلي صيغة الفرض العدم كما يلي:

H0: لا يختلف التأثير المعنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف معدل التضخم.

وتم اختباره بالاعتماد علي نموذج الانحدار المتعدد رقم (٢)، ويوضح الجدول رقم (٦) نتائج نموذج الانحدار رقم (٢) فيما يتعلق بالفرض الثاني (H2) علي النحو التالي:

$$ARR = \beta 0 + \beta 1 Rep + \beta 2\ Inflation\ rate + \beta 3\ Inflation\ rate * Rep + \beta 4\ Size + \beta 5\ Div + \beta 6\ loss + \beta 7\ lev + \beta 8\ Sector + \beta 9\ Restat + £(2)$$

حيث أن: Inflation rate : متغير يعبر عن معدل التضخم .Inflation rate *Rep : المتغير التفاعلي لمعدل التضخم مع سمعة منشأة مراقب الحسابات. ARR, Rep, Size, Div, loss, lev, sector, Restat كما هو موضح سابقاً.

الجدول رقم (٦)*

نتيجة اختبار الفرض الثاني (H2): الأثر المعدل لمعدل التضخم							
	في ظل تجاهل الأثر المعدل(التحليل الأساسي)			في ظل الأخذ في الاعتبار الأثر المعدل لمعدل التضخم			
نموذج الانحدار (٢)	B	T	SIG	B	T	SIG	VIF
(Constant)	3.227	6.731	.000	3.248	6.751	.000	
Rep	.623	4.308	.000	.651	4.298	.000	1.465
Inflation rate	-------	-------	-------	.143	1.350	.177	2.595
Inflation rate *Rep	-------	--------	-------	-.243	-1.161	.246	2.739
Size	-------	--------	-------	-.049	-2.152	.032	1.351
Div	-------	--------	-------	-.045	-.188	.851	1.143
loss	-------	--------	-------	-.192	-2.145	.032	1.107
lev	-------	--------	-------	-.682	-4.707	.000	1.079

sector1Resource	--------	--------	------	-.660	-4.472	.000	1.616
sector2real	--------	--------	------	.010	.094	.925	1.584
sector3service	--------	--------	------	-.319	-2.818	.005	1.488
sector4trade	--------	--------	------	.429	-1.252	.211	1.061
Restat	--------	--------	------	-.816	4.380	.000	1.243
R^2=,173		**Adjusted R^2 =,156**		**R^2=,176**		**Adjusted R^2=,156**	
F=10,362		**Sig f=,000**		**F=8.788**		**Sig f=,000**	
Durbin-Watson = 1.845				**Durbin-Watson = 1.854**			

***المصدر: من إعداد الباحثين وفقاً لمخرجات البرنامج الإحصائي SPSS**

يشير الجدول رقم (٦)، إلي زيادة قيمة **f المحسوبة** (10.070) عن قيمتها الجدولية عند مستوى معنوية (5%). كما بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية **f لاختبارANOVA** (0.000) وهي أقل من مستوى المعنوية (5%)، ويشير ذلك إلى معنوية نموذج الانحدار بعد تضمينه المتغير المعدل. كما زاد معامل التحديد **R^2** ليصبح (0.197) بدلاً من (0.173)، وهو ما يعبر عن زيادة القدرة التفسيرية للنموذج بعد تضميه المتغير المعدل، كما يوضح الجدول أن معامل تضخم التباين **(VIF)** لجميع المتغيرات المستقلة في النموذج أقل من (10)، مما يشير إلي عدم وجود مشكلة ارتباط خطي بين المتغيرات المستقلة. كما بلغت قيمة اختبار **Durbin-Watson** (1.889) وهي نسبة تقترب من ال (2)، مما يشير إلي عدم وجود مشكلة ارتباط ذاتي بين الخطأ العشوائي.

ولقد أظهرت النتائج **عدم وجود تأثير معنوي لمعدل التضخم** علي العلاقة الرئيسية بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة، حيث ظهرت قيمة B للمتغير التفاعلي (.243)، كما بلغت قيمة P- Value للمتغير التفاعلي (0.246) وهي أكبر من مستوى المعنوية (5%). **ومن ثم تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل** (H2) القائل "يختلف التأثير المعنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة فى الشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف معدل التضخم".

ونعتقد بأن غياب التأثير المعنوي لمعدل التضخم علي العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة، يمكن إرجاعه إلي أن منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة تزيد لديها المخاوف والمخاطر المتعلقة بفقدان السمعة والتقاضي في فترات الأزمات الاقتصادية وهو ما يدفعها إلي تقديم خدمة مراجعة ذات جودة مرتفعة للحفاظ علي مكانتها في سوق المهنة وتعزيز مصداقيتها واكتساب ثقة أصحاب المصالح. هذا بالإضافة إلي أن تلك المنشآت لديها ما يكفي من الخبرات والإمكانيات والقدرات المادية والبشرية التي تمكنها من تقديم صورة شاملة لأصحاب المصالح بشأن مدي تأثر أعمال العميل بمشكلة التضخم دون الأخلال بالسمات النصية والشكلية للتقرير وقابليته للقراءة.

٩-الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

ركز **السؤال الأول للبحث** علي اختبار أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وقد أظهرت النتائج **وجود تأثير إيجابي معنوي لسمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة.** ويبرر ذلك بأن المنشآت ذات السمعة الجيدة لديها العديد من الدوافع والإمكانيات المادية والبشرية، والتي تحفزها علي زيادة جهد وجودة المراجعة وذلك للحفاظ علي مستوى سمعتها التي تم بناؤها في سوق المهنة من جهة، ولتجنب تعرضها لمخاطر التقاضي ومخاطر فقدان العملاء من جهة أخرى. وهو الأمر الذي ينعكس أثره علي تحسين جودة تقرير مراقب الحسابات وقابليته للقراءة وتحسين قيمته الاتصالية والمعلوماتية.

كما ركز **السؤال الثاني للبحث** علي اختبار أثر مدي تأثر العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعدل التضخم، وقد أظهرت النتائج **عدم وجود تأثير معنوي لمعدل التضخم** علي العلاقة الرئيسية بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة. ويبرر ذلك بأن منشآت مراقبي الحسابات ذات السمعة الجيدة تزيد لديها المخاوف المتعلقة بالسمعة وفقدان العملاء في فترات الأزمات الاقتصادية وهو ما يدفعها إلي تقديم خدمة مراجعة عالية الجودة، هذا بالإضافة إلي أن تلك المنشآت لديها ما يكفي من الموارد والخبرات التي تمكنها من تقديم المعلومات لأصحاب المصالح بصورة دقيقة مع الحفاظ علي السمات النصية والشكلية لتقرير المراجعة.

أما فيما يتعلق بتوصيات البحث، فنوصي **الجهات المعنية بمهنة المحاسبة** بضرورة تقديم إرشادات ومبادئ توجيهية لمراقبي الحسابات تمكنهم من تحسين صياغة التقارير والتي تتعلق بتجنب الإسهاب في عملية الكتابة وتعقد الجمل والفقرات، وذلك بهدف تحسين جودة تلك التقارير وتحقيق قيمتها الاتصالية والمعلوماتية. كما نوصي **واضعي المعايير** بضرورة وضع محددات معيارية ونماذج لتحديد طول الفقرات الإضافية في التقرير للحد من الإفصاح عن المعلومات غير الضرورية والإسهاب في عملية الكتابة، مع تطوير النماذج النمطية في التقرير لتحسين قابليتها للقراءة. بالإضافة إلي ضرورة **تحديث معايير المراجعة المصرية** لتواكب التعديلات في معايير المراجعة الدولية.

كما نوصي **هيئة الرقابة المالية والبورصة** بضرورة وجود آليه لدى الهيئة للرقابة علي جودة تقارير مراقبي الحسابات من حيث التزام منشآت مراقبي الحسابات بالخصائص الأساسية للتقرير التي تجعله يحقق مفاهيم القابلية للقراءة والفهم والشفافية والحد من الغموض، كما نوصي **الجهات المهنية من منشآت مراقبي الحسابات** بضرورة تقديم دورات تدريبيه لمراقبي الحسابات لتحسين مهارتهم اللازمة لصياغة تقارير المراجعة، ولزيادة وعيهم بالمتطلبات الأساسية اللازم توافرها في التقارير لتحقيق مفاهيم القابلية للقراءة والفهم والشفافية في التقارير، مع ضرورة التزامهم بمسئولياتهم المهنية والمجتمعية معاً للحفاظ علي مستوي سمعتهم في سوق المهنة.

كما نوصي **الباحثين** بضرورة تطوير مؤشر لقياس قابلية التقارير المالية للقراءة يتلاءم مع طبيعة مستخدمي التقارير ويناسب اللغة العربية في ذات الوقت. كما توصيهم بإجراء المزيد من البحوث لتوضيح تأثير الأزمات الاقتصادية الراهنة علي جودة تقرير مراقب الحسابات وقابليته للقراءة.

أما بشأن مجالات البحث المقترحة، في ضوء النتائج التي تم التوصل إليها في البحث بشقيه النظري والتطبيقي، ووفقاً لحدود البحث، يمكن اقتراح مجموعة من مجالات البحث المستقبلية، والتي يعد من أهمها ما يلي؛

- أثر تحرير سعر الصرف علي العلاقة بين سمعة منشأة مراقب الحسابات وقابلية تقريره المعدل للقراءة- دراسة تطبيقية.
- أثر انضمام مصر بالتجمع الدولي بريكس علي قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة- دراسة تطبيقية.
- أثر جائحة كورونا علي قابلية تقرير مراقب الحسابات المعدل للقراءة- دراسة تطبيقية.
- أثر اعتماد مراقبى الحسابات على أدوات تحليلات البيانات الضخمة علي قابلية تقريرهم عن مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للقراءة – دراسة تجريبية.
- أثر تعقد الحوسبة الحسابية لمنشأة عميل المراجعة علي قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة- دراسة تجريبية.
- أثر اعتماد منشأة مراقب الحسابات علي تقنيات الذكاء الاصطناعي علي سمعتها المهنية- دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

أولاً المراجع العربية

- أحمد، محمد سعد. (٢٠٢١). العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وأتعاب المراجعة- دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ،٥(٢)، ٣٠٢-٣٦٧.
- إسماعيل، أحمد سامي فتحي.(٢٠١٤). قياس أثر جودة المراجعة الخارجية علي تحسين سمعة المراجع الخارجي: دراسة نظرية ميدانية. ***مجلة البحوث المالية والتجارية***، كلية التجارة- جامعة بورسعيد.
- السواح، تامر إبراهيم. (٢٠١٩). أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية علي العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ٣(٣)، ٢٤٦-٣١٤.
- خضر، أحمد خضر محمود. (٢٠١٨) .**أثر العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح على احتمال التعرض لمخاطر التعثر المالي للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية**. رسالة ماجستير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة بنها.
- راشد، محمد إبراهيم محمد.(٢٠٢٠). أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية علي قابلية فقرة أساس الرأي والفقرات الإيضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية .***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ٤(٣)، ١-٦٢.
- زكي، نهى محمد. (٢٠١٨). **أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة ،كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- شتيوي، أيمن أحمد.(٢٠١٥). دراسة ميدانية لأثر الالتزام بمتطلبات الإفصاح الإلزامي لمعايير المحاسبة المصرية علي ملاءمة الأرباح كالقيمة الدفترية للمتعاملين في البورصة المصرية، ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية، ٢(٢)،١-٥٨.
- طلخان، السيدة مختار عبد الغني.(٢٠٢٢). أثر قابلية التقارير المالية للقراءة ومراحل دورة حياة الشركة علي أتعاب المراجعة – دراسة تطبيقية علي الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية . ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية،٦(٣)، ٤٤١- ٥١٣.

- عبد الرحيم، رضا محمود محمد & محمد، عمرو محمد خميس.(٢٠٢٢). دراسة واختبار تأثير خصائص منشأتي مراقب الحسابات وعميله علي أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ***المجلة العلمية للبحوث التجارية***، كلية التجارة- جامعة المنوفية،٤٧(٤) ،١-٥١.
- عبد الفتاح، إسراء مصطفي.(٢٠٢٤). **أثر سمعة منشأة مراقب الحسابات علي قابلية تقريره المعدل عن مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للقراءة- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- علي، عايدة محمد مصطفى. (٢٠٢٢). العلاقة بين جودة المراجعة المدركة وقابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية، ٦(٣)، ٣٦٥-٤١٦.
- ___، عبد الوهاب نصر، شحاته السيد شحاته &محمد إبراهيم راشد.(٢٠١٢). **أساسيات المراجعة الخارجية وفقا لمعايير المراجعة المصرية والدولية والأمريكية**. كلية التجارة، جامعة الإسكندرية.
- ___، نيفين صلاح علي.(٢٠٢١). محددات قابلية التقرير المالي السنوي للقراءة، وأثرها علي تكاليف الوكالة: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بسوق الأوراق المالية المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية،٥(١)،٩٤٩-١٠١٧.
- عمرو، أية محمد.(٢٠٢٢). **أثر الأبعاد المالية وغير المالية لمنشأتي مراقب الحسابات وعميله علي دقة حكمه المهني بشأن الاستمرارية- دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.** رسالة دكتوراة غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.
- محمد، عمرو محمد خميس & عبد الرحيم، رضا محمود محمد.(٢٠٢٢). دراسة واختبار العلاقة بين قابلية القوائم المالية السنوية للقراءة وتكاليف الوكالة والاداء المالي في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية . ***المجلة العلمية للبحوث التجارية***، كلية التجارة- جامعة المنوفية، ٢(٤) ،٩-٧٧.
- موسى، بوسي حمدي حسن. (٢٠٢١). أثر الخصائص التشغيلية للشركات على إعادة اصدار القوائم المالية في ظل فترة إصدار تقرير المراجعة كمتغير وسيط: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ***مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية***،كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، ٥(٣)، ٤٤٩-٥٠٠.
- هلالي، أحمد جمال. (٢٠٢٢). مدى حاجة البيئة المصرية إلى معيار محاسبي عن التضخم من منظور ملاءمة المعلومات–دراسة اختبارية. ***الفكر المحاسبى***, ٢٦ (٣)، ١٠١-١٥٤.

ثانيا المراجع الأجنبية:

- Abdelfattah, T., Elmahgoub, M., & Elamer, A. A. (2021). Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. ***Journal of Business Ethics***, 174, 177-197.
- Abdulsalam, K.(2022). **CFO Power and Financial Reporting Readability.** Available at: SSRN: *https://ssrn.com/abstract=4315865.*
- Al-Khalifa, H. S., & Al-Ajlan, A. A. (2010). Automatic readability measurements of the Arabic text: An exploratory study. ***Arabian Journal for Science and Engineering***, 35(2), 103-124.
- Al Sabti, A. A. A., & Anssari, M. A. A. (2022). The Relationship Between the Reputation of Audit Offices and the Accuracy of the Opinion on Continuity and the Extent to Which it is Affected by the Financial Failure Field Research in the

Iraqi Stock Exchange. ***International Journal of Professional Business Review***, 7(2), e0425-e0425.

- Al Tamimi, A. K., Jaradat, M., Al-Jarrah, N., & Ghanem, S. (2014). AARI: automatic Arabic readability index. ***The International Arab Journal of Information Technology***, 11(4), 370-378.
- Andi Kusuma & Nuraini, I. (2020). The effect of public accountant reputation, audit opinion, and institutional ownership on timeliness of financial reporting and its impact on the value of the firm of manufacturing sectors in Indonesian stock exchange. ***IAR Journal of Business Management,*** 1(4),259-265.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2014). **Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach**, (15Edition). Upper Saddle River, New Jersey: Prentice Hall.
- Aronmwan, E., Ashafoke, T., & Mgbame, C. (2013). Audit firm reputation and audit quality. ***European Journal of Business and Management***, 5(7), 66-75.
- Badawy, H., & Zaki, N. (2023). The Effect of Audit Firm Reputation and Busyness on Financial Reporting Timeliness: The Moderating Role of Client Complexity and Floatation of Exchange Rate Empirical Evidence from Egypt. ***Science Journal for Commercial Research***, 49(2), 9-64.
- Bergner, J., Marquardt, B. B., & Mohapatra, P. (2020). The auditor reputation cycle: A synthesis of the literature. ***International Journal of Auditing***, 24(2), 292-319.
- Bigus, J., Hua, K. P. M., & Raithel, S. (2023). Definitions and measures of corporate reputation in accounting and management: commonalities, differences, and future research. ***Accounting and Business Research***, 1-33.
- Bonsall, S.B., Leone, A.J., Miller, B.P., and Rennekamp, K.(2017). A plain English measure of financial reporting readability. ***Journal of Accounting and Economics***, 63, 329-357.
- Boritz, J.E., Hayes, L. & Timoshenko, L.M. (2016). Determinants of the readability of SOX 404 reports. ***Journal of Emerging Technologies in Accounting***,13(2),145-168.
- Chang, Y. T., & Stone, D. N. (2019 a). Proposal readability, audit firm size and engagement success: Do more readable proposals win governmental audit engagements?. ***Managerial Auditing Journal***, 34(8),871-894.
- _____. (2019b). Why does decomposed audit proposal readability differ by audit firm size? A Coh-Metrix approach. ***Managerial Auditing Journal*** ,34(8),895-923.

- Chen, H., Liu, S., Liu, X., & Wang, J. (2023). Do socially responsible audit firms provide higher audit quality? An investigation of corporate social responsibility activity in audit firms. ***Managerial Auditing Journal***, 38(2), 206-240.
- Cheung, E., & Lau, J. (2016). Readability of notes to the financial statements and the adoption of IFRS. ***Australian Accounting Review***, 26(2), 162-176.
- Chirakool, W. (2021). **The Impact of Key Audit Matters Disclosure on Investor Reaction: An Empirical Evidence from Thai Listed Companies**. A Thesis Submitted in Partial Fulfillment of Requirements for degree of Doctor of Philosophy in Accounting. Mahasarakham University. Available at: http://202.28.34.124/dspace/handle123456789/1487.
- Cook, J., Kowaleski, Z. T., Minnis, M., Sutherland, A., & Zehms, K. M. (2020). Auditors are known by the companies they keep. ***Journal of Accounting and Economics***, 70(1), 101314.
- Dalwai, T., Habib, A. M., Mohammadi, S. S., & Hussainey, K. (2023). Does managerial ability and auditor report readability affect corporate liquidity and cost of debt?. ***Asian Review of Accounting***, 31(3) 437-459.
- De Souza, J. A. S., Rissatti, J. C., Rover, S., & Borba, J. A. (2019). The linguistic complexities of narrative accounting disclosure on financial statements: An analysis based on readability characteristics. ***Research in International Business and Finance***, 48, 59-74.
- Dinarjito, A. (2020). Analysis of the effect of public accounting Firms reputation on audit quality. ***International Journal of Scientific & Technology Research***, 9, 1787-1797.
- DuBay, W. H. (2004). **The Principles of Readability**. Online Submission.
- Ecim, D., Maroun, W., & Duboisee de Ricquebourg, A. (2023). An analysis of key audit matter disclosures in South African audit reports from 2017 to 2020. ***South African Journal of Business Management***, 54(1), 3669.
- Efretuei, E., & Hussainey, K. (2023). The fog index in accounting research: contributions and challenges. ***Journal of Applied Accounting Research***, 24(2), 318-343.
- El-Haj, M., & Rayson, P. (2016). **OSMAN—A Novel Arabic Readability Metric.** In Proceedings of the Tenth International Conference on Language Resources and Evaluation (LREC'16), Portoroz, Slovenia, 250-255.
- Ezat, A. N.(2019). The impact of earnings quality on the association between readability and cost of capital: Evidence from Egypt. ***Journal of Accounting in Emerging Economies***, 9 (3), 366-385.

- 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 and Administrative Science***, 20(38), 21-29.
- _____.(2016a). An empirical investigation of readability and communicative performance of auditor's report post ISA 700. ***IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices***, 15(4),46-96.
- _____. (2016b). Linguistic features and legibility of the consolidated audit reports: An original investigation from the Tunisian case. ***Cogent Business & Management***, 3(1), 1234360.
- Fang, J., Sami, H., & Zhou, H. (2023). Do sanctioned audit firms strive to restore their damaged reputation under imperfect institutional settings?. ***Journal of International Accounting, Auditing and Taxation***, 50, 100530.
- Frenkel, S. (2015). Repeated interaction and rating inflation: A model of double reputation. ***American Economic Journal: Microeconomics***, *7*(1), 250-280.
- Gambetta, N., Sierra-García, L., García-Benau, M. A., & Novejarque-Civera, J. (2023). The Informative Value of Key Audit Matters in the Audit Report: Understanding the Impact of the Audit Firm and KAM Type. ***Australian Accounting Review.*** Available at: *https://doi.org/10.1111/auar.12396*.
- Ghadhab, A. K., Matrood, A. K., & Hameed, A. M. (2019). Factors affecting the quality of external auditor performance: An analytical study of the opinions of auditors working in Iraqi audit firms and companies. ***Academy of Strategic Management Journal***, 18(1), 1-27.
- Godden, B. (2004). **Sample size and confidence interval tutorial**. Retreived from http://williamgodden. com/sample size formula.
- Gunn, J. L., Li, C., Liao, L., Yang, J., & Zhou, S. (2022). **Audit firms' corporate social responsibility activities and auditor reputation.** Working Paper, Available at: SSRN : *http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4011935.*
- Hapsoro, D., & Santoso, T. R. (2018). Does audit quality mediate the effect of auditor tenure, abnormal audit Fee and auditor's reputation on giving going concern opinion?. ***International Journal of Economics and Financial***, 8(1), 143-152.
- _____& Suryanto, T. (2017). Consequences of going concern opinion for financial reports of business firms and capital markets with auditor reputation as

a moderation variable: an experimental study. ***European Research Studies Journal***, 20(2A), 197-223.

- Hussein, A. L. A. M., Mohsin, A. L. A. O. M., & Hussein, A. L. M. A. (2024). The impact of inflation on financial statement data. ***World Economics and Finance Bulletin***, 30, 151-161.
- Hussin, N., Md Salleh, M. F., Ahmad, A., & Rahmat, M. M. (2023). The association between audit firm attributes and key audit matters readability. ***Asian Journal of Accounting Research***,8(4),322-333.
- Jang, M. H., & Rho, J. H. (2016). IFRS adoption and financial statement readability: Korean evidence. ***Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics***, 23(1), 22-42.
- Jayanti, D., & Fatima, E. (2023). The readability of key audit matters paragraph auditor's report: A study from Asian countries. ***Media Riset Akuntansi, Auditing & Informasi***, 23(2), 257-272.
- Jessica, J., Valentina, V., & Hutahaean, T. F. (2021). Analysis of Factors against Audit Delay in Service Companies Listed on the IDX in 2017-2019. ***Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)***, 4(4), 11160-11171.
- Johnson, E., Reichelt, K. J., & Soileau, J. S. (2018). No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality?. ***Journal of Accounting Literature***, 41(1), 106-126.
- Karim, M. A., & Sarkar, S. (2019). Auditors' quality, footnotes, and earnings persistence. ***Managerial Finance***,46(2),267-282.
- Kend, M., & Nguyen, L. A. (2022). Key audit risks and audit procedures during the initial year of the COVID-19 pandemic: an analysis of audit reports 2019-2020. ***Managerial Auditing Journal***, 37(7), 798-818.
- Khlif, H., & Achek, I. (2016). IFRS adoption and auditing: a review. ***Asian Review of Accounting***,24(3),338-361.
- Kim, T. K. (2017). Understanding one-way ANOVA using conceptual figures. ***Korean journal of anesthesiology***, 70(1), 22-26.
- Kramarova, K. (2021). **The global problem of inflation and need for inflation adjusted-financial reporting**. In *SHS Web of Conferences* , 129, 09010. Available at: https://doi.org/10.1051/shsconf/202112909010.
- Li, F. (2008). Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. ***Journal of Accounting and economics***, 45(2-3), 221-247.
- Lin, J. (2020). **Audit quality and audit firm reputation: Evidence from China** . [Unpublished bachelor's thesis]. Wenzhou-Kean University. Available at: *https://hdl.handle.net/20.500.12540/315*.

- Lishenga, L.(2018). Determinants of audit fees for firms listed at the Nairobi Securities Exchange. ***Journal of Economics and Sustainable Development*** , 9(18),41-47.
- Liu, C. Z., & Rowe, B. J. (2013). Effect of audit quality on the readability of auditor preferability letters: an empirical study. ***International Journal of Management***, 30(1), 160-168.
- ___, M., & Lu, W. (2021). Corporate social responsibility, firm performance, and firm risk: the role of firm reputation. ***Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics***, 28(5), 525-545.
- Loughran, T., & McDonald, B. (2014). Measuring readability in financial disclosures. ***The Journal of Finance***, 69(4), 1643-1671.
- Marques, V. A., Pereira, L. N., Aquino, I. F. D., & Freitag, V. D. C. (2021). Has it become more readable? Empirical evidence of key matters in independent audit reports. ***Revista Contabilidade & Finanças***, 32, 444-460.
- Mat, S. A., Mohamed, N., Muhammad, K., Ghani, E. K., & Ali, M. M. (2021). The influence of auditors' reputation, auditors' fee and auditors' scepticism audit quality in earnings management. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal,*** 25(6), 1-11.
- Mayhew, B. W. (2001). Auditor reputation building. ***Journal of Accounting Research***, 39(3), 599-617.
- Mohammad Rezaei, F., Mohd-Saleh, N., & Ahmed, K. (2018). Audit firm ranking, audit quality and audit fees: Examining conflicting price discrimination views. ***The International Journal of Accounting***, 53(4), 295-313.
- Mwintome, G., Agana, J. A., & Zamore, S. (2023). Audit Partner Attributes and Key Audit Matters Readability. ***Journal of Applied Accounting Research.*** Available at: https://doi.org/10.1108/JAAR-01-2023-0009.
- Nugroho, K. & Pesudo, D. (2022). Audit tenure, audit firm reputation and audit quality study on Indonesian manufacture companies. ***Jurnal AKSI (Akuntansi Dan Sistem Informasi)***, 7(1), 76-85.
- Nursiam, N., Putri, F. K., & Pardi, P. (2021). The Effect of Audit Fee, Audit Rotation, and Auditor Reputation on Audit Quality. ***Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia,*** 6(2), 113-120.
- Ong, S. Y., Moroney, R., & Xiao, X. (2022). How do key audit matter characteristics combine to impact financial statement understandability?. ***Accounting & Finance***, 62(1), 805-835.
- Olarewaju, O., Mbambo, M. A., & Ngiba, B. (2020). Effects of inflation accounting on organizational decisions and financial performance in South African retail stores. ***Problems and Perspectives in Management***, 18(4), 85–95.

- Rahayu, R. A., & Hariyanto, W. (2023). **Understanding the Impact of Auditor Reputation on Audit Report Lag.** In International Conference on Intellectuals' Global Responsibility (ICIGR 2022) ,338-349. Available at: 10.2991/978-2-38476-052-7_38.
- Rahman, D., Kabir, M., Ali, M. J., & Oliver, B. R. (2023). Does product market competition influence annual report readability?. ***Accounting and Business Research*** ,Available at: DOI: *10.1080/00014788.2023.2165031*.
- _____, R. A., Zaini, A. R., Husaini, M. H., & Elias, K. A. (2016). Arabic Text Readability Measurement System. ***Journal of Social Sciences and Humanities***, 11, (1),188-203.
- Rajabalizadeh, J. (2023). Readability of auditor reports: does audit market competition matter? Empirical evidence from Iran. ***Asian Review of Accounting.*** Available at: *https://doi.org/10.1108/ARA-04-2022-0096.*
- Rama, R. S., Sutrisno, T., Saraswati, E., & Rahman, A. F. (2020). Debasing Halo Effect: Auditor Reputation and the Role of Auditing Learning on Financial Statements User Trust. ***International Research Journal of Management, IT and Social Sciences***, 7(6), 33-41.
- Saeedi, F., Salehi, M., & Yaghoubi, N. M. (2023). The relationship between intellectual capital and audit report readability and audit report tone. ***Journal of Economic and Administrative Sciences.*** Available at: https://doi.org/10.1108/JEAS-05-2023-0136.
- Salehi, M., Dalwai, T., & Arianpoor, A. (2023). The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability. ***Arab Gulf Journal of Scientific Research***, 41(2), 202-223.
- _____, Zimon, G., & Seifzadeh, M. (2022). The effect of management characteristics on audit report readability. ***Economies***, 10(1), 12, Available at: *https://doi.org/10.3390/economies10010012*.
- Shajar, M., Ghasemi, M., & Mohseni, A. (2023). Compilation of the Model of Favorable Influencing Factors on the Readability of the Auditor's Report in Iran. ***International Journal of New Political Economy***, 4(2),1-25.
- Shao, X. (2020). Research on disclosure status and influencing factors of key audit matters. ***Modern Economy***, 11(03), 701.
- Sitompul, S., Ichsan, R. N., & Nasution, L. (2021). The Influence of Exchange Rate, Inflation, For the Results of the Development Assets of Islamic Banks. ***Journal of Economics, Finance and Management Studies***.4(3),138-148.
- Smith, K. W. (2023). Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. ***Accounting, Organizations and Society,*** 108,101456.

- Sorhaug, A. S. E., & Kyrkjebo, O. (2023). **Auditing during a pandemic: The impact of Covid-19 on audit effort, audit quality and auditor disclosure quality** .(Master's thesis, NTNU).
- Stone, G., & Parker, L. D. (2013). Developing the Flesch reading ease formula for the contemporary accounting communications landscape**.** ***Qualitative Research in Accounting & Management***,10(1), 31-59.
- Sunarto, S., Oktaviani, R, AjiRamdhani, I. & JaeniJaeni. (2021). Profitability, Liquidity, Size, Reputation of Public Accounting and Timeliness Reporting Financial Statement: An Analysis of Manufacturing Company Overview in Indonesia. ***Advances in Economics, Business and Management Research,*** 169, 419- 423.
- Suseno, N. S., & Nofianti, L. (2018). Empirical evidence of audit firm size toward audit quality and reputation of public accounting firm. ***Advanced Science Letters***, 24(5), 3327-3331.
- Suwarno, A. E., Anggraini, Y. B., & Puspawati, D. (2020). Audit fee, audit tenure, auditor's reputation, and audit rotation on audit quality. ***Riset Akuntansi dan Keuangan Indonesia***, 5(1), 61-70.
- Suzulia, M. T., Sudjono., & Saluy, A. B. (2020). The effect of capital structure, company growth, and inflation on firm value with profitability as intervening variable (study on manufacturing companies listed on bei period 2014-2018). ***Dinasti International Journal of Economics, Finance & Accounting***. 1(1), 95-109.
- Tamimi, O., & Orban, I. (2020). Hyperinflation and Its Impact on the Financial Results. ***Intellectual Economics***, 14(2), 5-16.
- Taqi, M., Rahmawati, R., Bandi, B., Murni, S., & Warsina, W.(2020).Audit Quality Attibutes and Client Factors. ***AFRE (Accounting and Financial Review)***, *3*(1), 1-13.
- Tonekaboni, S., Khalilpour, M., Fallah, A., & Ramzani, J. (2022). The effect of audit quality and auditor reputation on the relationship between the auditor's tenure and the auditor's fee. ***International Journal of Nonlinear Analysis and Applications***, 13(1), 3371-3379.
- Tran, N. M., & Tran, M. H. (2023). Do audit firm reputation provide insight into financial reporting quality? Evidence from accrual and real management of listed companies in Vietnam. ***Cogent Business & Management***, 10(1), 2197675.
- Tuan Besar, S. N. S. (2021). **Empirical evidence on readability of key audit matters in NZ audit reports**. A thesis submitted in fulfillment of the requirements for the degree of Master of Commerce in Accounting, Available at: *http://dx.doi.org/10.26021/12454*.

- Van ,H, N., Hai, P, T., Cuong, N, T., Diep, N, N. & Giang, Ha, H. (2022). Study on factors affecting audit fees and audit quality through auditors' perceptions: Evidence from an emerging economy. ***Problems and Perspectives in Management,*** 20(2), 471-485.
- Velte, P. (2018). Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. ***Corporate social responsibility and environmental management***, 25(5), 748-755.
- _____. (2020). Associations between the financial and industry expertise of audit committee members and key audit matters within related audit reports. ***Journal of Applied Accounting Research***, 21(1), 185-200.
- Xu, X., Ye, F., & Chen, Y.(2022). The joint effect of investors' trait scepticism and the familiarity and readability of key audit matters on the communicative value of audit reports. ***China Journal of Accounting Studies,*** 11(1),1-28.
- Yoins,M,E.(2017). Readability of annual reports of firms listed in Egyptian Exchange. ***Scientific Journal, Trade and Finance***, Faculty of commerce – Menoufia University,37(4),25-42.
- Zamel, M. A., Behery, A. H., Hefny, D. A. A. (2020). Inflation-Adjusted accounting information and the reliability of financial reporting: empirical evidence from Egypt. ***Journal of Business Research***, 42(3), 3-44.
- Zarefar, A., Vera, O., & Arumega, Z. (2019). The effect of financial distress, management turnover, audit opinion and reputation of public accounting firm to auditor switching. ***Jounal of Finance and Accounting***, *10*, 22.
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. Accounting Horizons, 35(2), 167-192.
- Zimon, G., Arianpoor, A., & Salehi, M. (2022). Sustainability reporting and corporate reputation: the moderating effect of CEO opportunistic behavior. Sustainability, 14(3), 1257.