

"محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية  
في بيئة الممارسة المهنية المصرية"

**" Disclosure Determinants of Key Audit Matters in External Auditor  
Report: With Practical Study in the Egyptian professional practice  
environment"**

دكتور/ عبد الحميد العيسوي محمود

مدرس المحاسبة والمراجعة

بالمعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات بكفر الشيخ

"محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية في بيئة  
الممارسة المهنية المصرية"

**" Disclosure Determinants of Key Audit Matters in External Auditor  
Report: With Practical Study in the Egyptian professional practice  
environment"**

دكتور/ عبد الحميد العيسوي محمود

مدرس المحاسبة والمراجعة

بالمعهد العالي للإدارة وتكنولوجيا المعلومات بكفر الشيخ

١ - مقدمة:

يلعب المراجع الخارجي دوراً محورياً في أسواق رأس المال من خلال مراقبة إدارة الشركة وحماية أصحاب المصالح وذلك بتوفير رأي فني مستقل عن مدى عدالة وصدق القوائم المالية للشركة، وكآلية مراقبة إضافية، تشرف لجان المراجعة على عملية إعداد القوائم المالية بما في ذلك تعيين وتقييم أداء المراجع الخارجي، وعلى الرغم من الأهمية التي يمثلها كل من المراجع الخارجي ولجان المراجعة في مجال الأعمال وحماية المستثمرين، فإن وسيلة الاتصال الوحيدة التي يقومون بتوفيرها للمستثمرين والجهات التنظيمية والحكومية وأصحاب المصالح الآخرين تتمثل في التقارير النمطية Standardized Reports، وعلى المستوى الدولي بما في ذلك جميع الدول العربية، فإن تقرير المراجعة يتبع نموذج النجاح أو الفشل Pass/Fail من خلال الرأي الذي يقدمه المراجع الخارجي، والذي يختلف بصورة طفيفة بين الشركات ويقدم الحد الأدنى من التصورات حول عملية المراجعة، وبصورة مشابهة، فإن تقرير لجنة المراجعة يكون عادة رمزياً Boilerplate، ويقدم معلومات محدودة تتعلق بالوظيفة الرقابية للجنة المراجعة على المراجع الخارجي (Reid, et al., 2016).

وقد أعرب أصحاب المصالح في الشركات عن قلقهم إزاء انخفاض القيمة المعلوماتية التي يوفرها كل من تقرير المراجع الخارجي وتقرير لجنة المراجعة، واقترحوا تعديلها (Blake et al. 2011; Turner et al. 2010) وكاستجابة لهذا القلق، اتجهت المنظمات المهنية الدولية نحو تحسين شفافية تقرير لجنة المراجعة وتقرير المراجع الخارجي بهدف تحسين محتوى ومضمون تلك التقارير.

حديثاً، قامت الجهات المهنية الدولية بالعديد من التعديلات على معايير المراجعة بهدف تحسن شفافية المعلومات المحاسبية، حيث تم اقتراح تعديلات جوهرية على المعيار الذي يتناول تقرير المراجع الخارجي، على سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية، اصدر مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة نموذج جديد لتقرير المراجع الخارجي والذي يتطلب من المراجع الخارجي مناقشة أمور المراجعة الحرجة<sup>(١)</sup> Critical Audit Matters، معدل دوران المراجع الخارجي واستقلاله في تقرير

---

(١) تختلف تسمية أمور المراجعة التي يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، ففي فرنسا يطلق عليها فقرة تبرير التقييمات Justification of Assessments بينما في الولايات المتحدة الأمريكية يطلق عليها فقرة أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters وفقاً لمعيار المراجعة الصادر عن مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة، أما

المراجعة (PCAOB)، وأصدرت لجنة تداول الأوراق المالية في أمريكا (SEC) تعديلات على تقرير لجنة المراجعة بهدف تحسين ذلك التقرير وهو ما ينعكس على المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة. ويرى الباحث أن مثل هذه التغييرات في تقرير لجنة المراجعة وتقرير المراجع الخارجي قد يكون لها العديد من الانعكاسات على بيئة الممارسة المهنية للمحاسبة والمراجعة ومنها جودة المراجعة الخارجية وفترة تقرير المراجعة الخارجية وأتعب المراجع الخارجي ورد فعل المستثمرين فيما يتعلق بالإفصاح عن تلك المعلومات.

وعلى الرغم من حداثة إصدار نموذج تقرير المراجعة الخارجية وما يتعلق به من مسارات بحثية، إلا أنه من خلال مسح للكتابات المحاسبية في هذا المجال، لاحظ الباحث وجود فجوة بحثية تتعلق بمحددات الإفصاح عن عدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي. ولذا تساهم الدراسة الحالية في استكشاف محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي بغية زيادة وعي المراجع الخارجي بهذه المحددات وما يترتب عليها من زيادة إمكانية الاعتماد على ما تتضمنه تلك التقارير من معلومات في واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية.

٢- الإطار العام للبحث:

١/٢ مشكلة البحث:

يهدف هذا البحث إلى دراسة محددات فقرة أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠١) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد "التقرير عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي المستقل". حيث يعتبر تقرير المراجعة الخارجية هو الوسيلة الرئيسية التي من خلالها يقوم المراجع الخارجي بتوصيل المعلومات إلى المستخدمين الخارجيين عن القوائم المالية، ولقد ساهمت العديد من العوامل في تحرك الجهات المهنية والتنظيمية في مجال المراجعة نحو تطوير تقرير المراجعة الخارجية، ومنها زيادة اهتمام الهيئات الإشرافية المحاسبية الأكاديمية والمهنية بجودة المراجعة الخارجية في أعقاب الأزمات المالية في أوائل القرن الحادي والعشرين، كما أنه كثيراً ما يشير منتقدو الشكل الحالي لتقرير المراجعة إلى وجود شكوك لدى المستخدمين فيما يتعلق بمستوى التأكيد المقدم من المراجع الخارجي وعدم وجود معلومات محددة ذات صلة بعملية المراجعة، وهذا ما قد يترك أثراً على القيمة الاتصالية Communicative Value لتقرير المراجعة الخارجية (Mock et al., 2012)، لذا ظهرت فكرة تقديم تقارير مراجعة موسعة كوسيلة لزيادة محتوى المعلومات في تقرير المراجعة وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين مراجعي الحسابات والمستخدمين المعلومات المحاسبية (Bédard, et al., 2014, Cordoş and Fülöpa, 2015).

---

المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد يطلق عليها فقرة أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters، وتتبع صياغة معايير المراجعة في مصر منظور المعايير الدولية، لذلك تتبنى الدراسة الحالية المفهوم الدولي وهو أمور المراجعة الرئيسية.

كما دفعت المخاوف بشأن شفافية وملاءمة نموذج تقرير المراجعة الحالي العديد من الجهات المهنية مثل مجلس الإشراف والرقابة المحاسبي على الشركات العامة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ومجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) إلى النظر في تغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة النمطي (PCAOB 2011a; PCAOB 2013; IAASB 2013).

حيث أشار أكثر من سبعة وسبعين في المائة من المجيبين على استبيان أجراه مؤخرا الفريق الاستشاري للمستثمرين في مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة إلى أن تقرير المراجعة ينبغي أن يفصح عن المجالات التي تتضمن مخاطر في القوائم المالية وعملية المراجعة، مع وصف مهام المراجعة التي أجريت في تلك المجالات (PCAOB, 2011a)، وفي دراسة مسحية مماثلة أجراها معهد المحللين الماليين المعتمدين Chartered Financial Analysts Institute، أكدت نتائج الدراسة إلى أن المستخدمين يرغبون في الحصول على معلومات أكثر تحديدا حول كيفية وصول المراجع الخارجي إلى رأيه حول التعبير الصادق للقوائم المالية للشركة وفقا لمعايير التقارير المالية المطلوبة (CFA, 2011). ومن خلال الجهات البحثية التابعة لتلك المنظمات المهنية الدولية، تركزت محاور التعديلات المقترحة على تقرير المراجع الخارجي في محورين رئيسيين، ركز المحور الأول على الغموض الذي يحيط بالتأكد المعقول واللغة الفنية المستخدمة في تقرير المراجعة، بينما ركز المحور الثاني على توضيح دور شركات المراجعة في القوائم المالية التي يتم مراجعتها والافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية الخاصة بكل شركة يتم مراجعتها.

وفيما يتعلق بالمحور الأول، يتفق الباحث مع دراسة (Gray et al. 2011) بأنه ما زالت اللغة الفنية المستخدمة في تقرير المراجع الخارجي جزء من الجدل والنقاش العميق حول قابلية التقرير للفهم لأكثر من ثلاثين سنة، وهذه الألفاظ الفنية ليس فقط قد تضلل مستخدمي القوائم المالية، بل أيضاً وُجد اختلافات في تفسير تلك الألفاظ حتى بين الممارسين لمهنة المراجعة (Asare and Wright, 2012)، وبالتبعية، أخذ مجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكية في الاعتبار توضيح المصطلحات الفنية التي يتضمنها تقرير المراجعة بهدف توفير توضيح إضافي عن الذي تمثله المراجعة الخارجية ومسئوليات المراجع الخارجي (PCAOB 2011b, 27)، ومع ذلك فإن معيار تقرير المراجعة الصادر في عام ٢٠١٣ لم يتضمن مثل هذه التعديلات المتعلقة بتوضيح الألفاظ المهنية ومنها مستوى التأكيد المقدم في تقرير المراجعة، ويسهم غموض هذا المصطلح كما هو مستخدم حالياً في تقرير المراجعة الخارجية في التباين في التوقعات بشأن مستوى التأكيد الذي يتعين على المراجع الخارجي تقديمه.

وبالإضافة إلى توضيح المصطلحات الفنية الواردة في تقرير المراجعة الخارجية، يرى كثيرون أن إدراج معلومات محددة بعملية المراجعة قد يعزز منفعة تقرير المراجعة (Carcello 2012; Mock et al.,

(2013)، وإن كانت معايير المراجعة السابقة كانت تسمح بذلك ولكن بصورة اختيارية للمراجع الخارجي<sup>(١)</sup> (AICPA, 1995).

أما فيما يتعلق بالمحور الثاني، وفي محاولة لتوفير معلومات أكثر صلة ومحددة بعملية المراجعة، أخذ في الاعتبار كل من مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكية ومجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولية أن يتضمن تقرير المراجعة الخارجية فقرة تصف الأمور التي حددها المراجع الخارجي باعتبارها حاسمة أو محورية بالنسبة للقوائم المالية ككل (PCAOB 2013; IAASB 2013)، كاستجابة للشكاوى المتعلقة بعدم وجود معلومات خاصة بالشركة في تقرير المراجعة (Asare and Wright 2013).

ويتسق تعريف أمور المراجعة الحرجة Critical Audit Matters من قبل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكية (PCAOB) مع تعريف أمور المراجعة الرئيسية Key Audit Matters للمجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد (IAASB) بأنها تلك الأمور التي تم تناولها أثناء عملية المراجعة والتي (١) تتطلب من المراجع الخارجي أحكام شخصية وأكثر صعوبة ومعقدة، (٢) يواجه المراجع الخارجي صعوبة في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة، (٣) يواجه المراجع الخارجي صعوبة في تكوين الرأي حول القوائم المالية (PCAOB 2013, 15).

وعلى الرغم من أن إدراج أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة يمكن أن يزيد من شفافية عملية المراجعة وقد يقلل من عدم تماثل المعلومات بين إدارة الشركة والمستثمرين، يحذر ريتشارد موراي، الرئيس السابق للشؤون القانونية في شركة Deloitte بأن قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يرتبط به قدر كبير من القلق ومن شأنه أن يفتح على شركات المراجعة الكثير من الأمور لأن الكثيرين قد يتساءلون كيف تمكنت شركة المراجعة من إصدار رأي نظيف على الرغم من هذه المخاوف المعترف بها في تقرير المراجعة (Katz, 2014).

وبالتالي إذا كان الهدف الرئيسي لهذا التنظيم المقترح هو جعل تقرير المراجعة الخارجية أكثر إفادة للمستخدمين، مما يزيد من محتوى ومضمون وشفافية المعلومات في تقرير المراجعة (Bédard, et al., 2014, Cordoş and Fülöpa, 2015, Gimbar, et al., 2016, Lennox, et al., 2017) ، إلا أنه أثارت العديد من المخاوف من أصحاب المصالح بشأن فائدة هذه المعلومات للمستثمرين، لافتاً الانتباه إلى تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على كل من المراجع الخارجي ومستخدمي المعلومات، فمن ناحية قد يؤثر على مسئولية المراجع الخارجي (Lennox et al., 2017; Bédard et al., 2014)، ومن ناحية أخرى قد ينحرف بانتباه مستخدمي التقارير المالية عن الأجزاء المتبقية من

---

(١) حيث يسمح معيار المراجعة رقم ٧٩ (SAS 79) للمراجع الخارجي بصورة اختيارية إضافة فقرات للتأكيد على المشاكل التي يتم الإفصاح عنها في القوائم المالية، ومن أمثلة المشاكل التي يؤكد عليها المراجع الخارجي (١) أن الشركة جزء من مشروع أكبر، (٢) أن الشركة لديها معاملات جوهرية مع الأطراف ذوي العلاقة، (٣) الأحداث اللاحقة غير العادية، (٤) المشاكل المحاسبية، باستثناء تلك التي تنطوي على تغييرات في السياسات المحاسبية والتي تؤثر على قابلية القوائم المالية للمقارنة (AICPA 1995, 3).

القوائم المالية (Sirois, et al., 2018).

ويجادل مستخدمو القوائم المالية بأن توفير معلومات أكثر عن دور المراجع الخارجي في القوائم المالية التي يتم مراجعتها قد يساعد على تضيق الفجوة بين مستوى التأكيدات المطلوب فعلاً توفيرها من المراجع الخارجي ومستوى التأكيدات التي يتوقعها مستخدمو القوائم المالية، بينما يؤدي تضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية إلى تدعيم وتعزيز مصداقية المراجعة (CFA, 2010).

ولقد وضح كل من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد ومجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة أنه يمكن للمراجع الخارجي تحديد واحدة أو أكثر من أمور المراجعة الرئيسية، وبينما ظل مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة صامتاً فيما يتعلق بعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها وتوصيلها من خلال تقرير المراجعة الخارجية، فإن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد نص على "أنه بصورة عامة، كلما زاد عدد أمور المراجعة الرئيسية، كلما انخفضت منفعة الدور الاتصالي لفقرة أمور المراجعة الرئيسية" (IAASB, 2012, par. A9)، حيث يترتب عليها خلق الارتباك لدى مستخدم المعلومات ويصعب عليه إدماجها في عملية اتخاذ القرار مقارنة بالعدد المنخفض لأمور المراجعة الرئيسية، كما أكدت الفقرة (A9) من المعيار الدولي (٧٠١) بأن تصمم عملية اتخاذ القرار لدى المراجع الخارجي عند تحديده لعدد أمور المراجعة الرئيسية باختيار أقل عدد ممكن من الأمور التي تم مناقشتها مع أطراف الحوكمة، حيث يقوم باختيار الأمور الجوهرية في ضوء حكمه وتقديره المهني وذلك من بين الأمور التي تعرض لها أثناء مراجعته للقوائم المالية للشركة (IAASB, 2016, Par.A9)، ويفسر الباحث ذلك بأن يتم الإفصاح عن عدد منخفض من الأمور الجوهرية حتى لا تشتت انتباه مستخدمي القوائم المالية عن الأمور التي تم تناولها أو باقي الموضوعات التي تناولها تقرير المراجعة أو حتى المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية للشركة.

وهذا ما أكدت عليه دراسة (Sirois, et al., 2018) بأن زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي يخفض مستوى الاهتمام ليس فقط للجوانب الأخرى في تقرير المراجعة ولكن أيضاً لجوانب الإفصاح الأخرى المتعلقة بالقوائم المالية.

وعلى الرغم من تنوع المسارات البحثية التي تناولت الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي من حيث انعكاساتها على تكاليف ومنافع المراجعة الخارجية فضلاً عن أثرها على المسؤولية القانونية التي تواجه المراجع الخارجي، إلا أن التعديلات في معايير المراجعة ظلت صامتة فيما يتعلق بعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

وتأسيساً على ما سبق يركز هذا البحث على تحديد محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يمكن الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، مع استطلاع واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، وبالتالي يمكن صياغة السؤال البحثي الرئيسي فيما يلي:

ما هي محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي؟  
وفي محاولة الباحث الإجابة على السؤال الرئيسي، يتم تناول الأسئلة الفرعية التالية:

- ١- ما هي انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة وتكاليف المراجعة الخارجية، المسئولية القانونية للمراجع الخارجي وقرارات المستثمرين؟
- ٢- هل تؤثر آليات الحوكمة وطبيعة الشركة محل المراجعة في تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية؟
- ٣- ما هو واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية عن عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية؟

## ٢/٢ أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة العلاقة بين آليات الحوكمة كمتغيرات مستقلة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية كمتغير تابع، بهدف التعرف على طبيعة العلاقة بين طبيعة الشركة محل المراجعة وآليات الحوكمة (المراجع الداخلي، المراجع الخارجي، لجنة المراجعة) وبين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، ويمكن تحقيق الهدف الرئيسي للبحث من خلال الأهداف الفرعية التالية:
- التعرف على وتحديد انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية.
  - تحديد المتغيرات الرئيسية والفرعية التي قد تترك أثراً في تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.
  - الحصول على دليل ميداني من واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية عن المحددات المقترحة في البحث حول عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

## ٣/٢ أهمية البحث:

يمكن إبراز أهمية البحث من خلال تناول العناصر التالية:

- يعتبر هذا البحث امتداداً للدراسات التي تناولت جودة المراجعة الخارجية، حيث أن تناول محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد يترتب عليه زيادة محتوى وشفافية تقرير المراجعة الخارجية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين المراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وهو ما قد يترك أثراً على القرارات الاستثمارية لمستخدمي المعلومات المحاسبية.
- تساهم الدراسة الحالية في إثراء فكر المراجعة في تحديد العناصر المتوقع أن تترك أثراً في تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، خاصة وأن الدراسات الحالية تركز على انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية.
- تقدم الدراسة الحالية أدلة ميدانية حول ما يحرك إدراك المراجع الخارجي نحو أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، كمؤشرات يسترشد بها المراجع الخارجي عند تحديد أمور المراجعة الرئيسية.
- تساهم الدراسة الحالية في استكشاف محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي بغية زيادة وعي المراجع الخارجي بهذه المحددات وما يترتب عليها من زيادة إمكانية الاعتماد

على ما تتضمنه تلك التقارير من معلومات في واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية.  
- يكتسب هذا البحث أهمية خاصة في الوقت الراهن في ظل التطورات على المستوى الدولي والمحاولات المستمرة للتعديل في معايير المراجعة والتوكيد المهني والتي تختلف عن البيئة المصرية في العديد من الجوانب، منها أن هذا المعيار لم يتم تعديله حتى الآن في معايير المراجعة المصرية، وبالتالي نتائج هذا البحث قد تحوز على اهتمام الممارسين فضلاً عن المنظمين لمهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية.

#### ٤/٢ منهج البحث:

يعتمد الباحث على تكامل كل من المنهج الاستقرائي Inductive Approach والمنهج الاستنباطي Deductive Approach عند تناول هذا البحث، حيث يستخدم المنهج الاستقرائي - الذي يقوم واقعياً على وصف واستقراء ما هو قائم فعلاً- في تناول انعكاسات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي المستقل والذي تناولته الدراسات السابقة، في حين يتم استخدام المنهج الاستنباطي - الذي يقوم عيارياً على وصف ما يجب أن يكون - في محاولة اقتراح مجموعة من المحددات التي تحدد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي المستقل.

#### ٥/٢ حدود البحث:

يقتصر البحث على مناقشة أمور المراجعة الرئيسية من حيث الكم والمقدار، دون محاولة الدخول في ما هية هذه الأمور بالتفصيل أو الأهمية النسبية لأي منها، حيث يعتقد الباحث أن الأهمية النسبية لأي من تلك الأمور هي مسألة موقفية تختلف من شركة محل المراجعة لأخرى، فقد يكون موضوع استمرار الشركة من الأمور الرئيسية في حالة ما، أو التقديرات المحاسبية في حالة أخرى، وقد لا يكون لكليهما أهمية كأمر مراجعة رئيسية في شركة أخرى محل المراجعة، ويترك الباحث تلك القضايا البحثية لدراسات أخرى مستقبلية.

#### ٦/٢ التنظيم المقترح للبحث:

في ضوء الأهداف العامة للبحث، يتم تنظيم ما تبقى للبحث على النحو التالي: يتناول القسم الثالث انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في فكر المراجعة، ويتناول القسم الرابع نظرية مصداقية المصدر كآلية للمفاضلة بين أفضلية الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي أو الإفصاح عن تلك الأمور في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، ويتناول القسم الخامس محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتطوير الفروض، ويتناول القسم السادس الدراسة الميدانية على واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية، وأخيراً يتناول القسم السابع الخلاصة والنتائج والتوصيات.

#### ٣- انعكاسات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة:

لقد تنوعت مسارات البحث التي تناولت الآثار المحتملة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، حيث ركز أحد المسارات البحثية على أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة وتكاليف المراجعة



الخارجية، بينما ركز مسار بحثي آخر على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، في حين ركز مسار بحثي على الأثر على قرارات المستثمرين، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي.

### ١/٣ أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على جودة المراجعة الخارجية:

برز اتجاه بحثي يتناول أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية، وكانت نتائج الدراسات التي تناولت هذا المسار مختلطة بين مؤيد يؤكد على زيادة جودة المراجعة الخارجية ومعارض يرى انخفاض جودة المراجعة الخارجية.

حيث يرى مؤيدي التعديلات في نموذج تقرير المراجعة، حدوث زيادة في جودة المراجعة الخارجية وذلك يرجع إلى ثلاث أسباب رئيسية، أولها، إتاحة الفرصة أمام لجنة المراجعة والمراجع الخارجي على تضمين تفاصيل أكثر في تقاريرهم قد يحسن من مقدرتهم التفاوضية مع الإدارة، وهو ما يجعل الإدارة تتبنى مداخل أكثر قبولاً وإفصاحاً للتقارير المالية (82, 76, PCAOB 2016)، بصفة خاصة، للحسابات التي تتضمن مستوى مرتفع من خطر التقديرات، وهو ما يجعل الإدارة تقدم تنازلات مقابل عدم عرض تلك الموضوعات في تقرير المراجعة، لأنه بمجرد أن تصبح معالجة هذه التقديرات أكثر معقولة، فإن الحسابات المرتبطة بها لا تعد تمثل مجالات للأخطار الجوهرية، كما أن عدم استجابة إدارة الشركة لرغبات المراجع الخارجي يترتب عليه إظهار تلك الأمور في تقرير المراجعة، وهو أمر لا ترغبه الإدارة، وبالتالي يترتب على التعديلات في تقرير المراجع الخارجي زيادة القدرة التفاوضية للمراجع الخارجي أمام إدارة الشركة (Wells Fargo, 2016)، وبالإضافة إلى ذلك يدرك المستثمرون أن تقرير المراجعة الموسع يحسن من القدرة التفاوضية مع الإدارة، وهذا ما أكد عليه بول هاغا Paul Haaga رئيس مجلس إدارة إحدى مجموعات الشركات الاستثمارية في المناقشات التي عقدها المجلس المحاسبي للإشراف على الشركات العامة الأمريكية حول التعديلات المقترحة بأن هذه التعديلات تعطي الحق للمراجع الخارجي ليقول الكثير مقارنة بتقرير النجاح أو الفشل السابق... كما أنه يعطي المراجع الخارجي اليد العليا ويزيد من مقدرة المراجع الخارجي على تقديم معلومات أكثر حتى ولم يستغل تلك المقدرة (PCAOB 2011)، كما أن زيادة مقدرة لجنة المراجعة في مجال التقرير عن مخاطر القوائم المالية بالإضافة إلى العناصر الأخرى، يوفر للجنة المراجعة فرصة تقييد سلوك الإدارة وتحسين جودة المراجعة، وثانيها، زيادة (تحسين) مستوى الشفافية والإفصاح قد يترتب عليه زيادة القابلية للمساءلة لكل من المراجع الخارجي ولجنة المراجعة أمام مستخدمي القوائم المالية (Peecher et al., 2013)، وهذا يمثل حافز لدى فريق المراجعة على زيادة عدد الأدلة التي يتم جمعها أو حتى البحث عن أفضل الأدلة التي تتعلق ببند فقرة أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها، أو حتى ممارسة مستوى مرتفع من الشك المهني كأحد مسببات جودة المراجعة الخارجية، وأخيراً، قد تؤدي التغييرات في التقارير إلى زيادة تركيز لجنة المراجعة والمراجع الخارجي على المجالات الأكثر أهمية في التقارير المالية بهدف تخفيض مخاطر التقارير المالية في هذه المجالات، ويتم ذلك من خلال زيادة إجراءات المراجعة والفحص لهذه المجالات مع تنفيذ إجراءات المراجعة في ظل مستوى مرتفع من الشك المهني، وهي من بين العناصر الأخرى التي تساهم في زيادة جودة المراجعة الخارجية (IAASB, 2013b, Reid, et al.,

ومع ذلك يدعي المعارضون أن المتطلبات بالتعديلات في تقرير كل من لجنة المراجعة والمراجع الخارجي لا تترك أثراً على جودة المراجعة الخارجية وقد تؤدي إلى التخفيض غير المتعمد في جودة المراجعة، وذلك لأن الالتزام بهذه التعديلات يحتاج إلى المزيد من الوقت، كما أن الجهود الرامية إلى زيادة الشفافية بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية قد تكون بالفعل على حساب جودة المراجعة إذا لم يتاح الوقت الكافي للإشراف على المراجع الخارجي من جانب لجنة المراجعة، أو القيام بإجراءات المراجعة من طرف المراجع الخارجي، بل وأن زيادة مستوى الإفصاح قد يولد ضغطاً على جودة المراجعة الخارجية (Backof, 2013)، على سبيل المثال، قد تكون الإدارة أقل صراحة في مناقشاتها مع لجنة المراجعة والمراجع الخارجي لتجنب إفصاح المراجع الخارجي أو لجنة المراجعة عن معلومات كانت تعتبرها الإدارة في فترات سابقة معلومات سرية.

ومما سبق يمكن القول أن التعديلات المقترحة على تقرير المراجع الخارجي بتضمين فقرة أمور المراجعة الرئيسية قد تترك أثراً إيجابياً أو سلبياً على جودة المراجعة الخارجية.

### ٢/٣ أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على تكاليف المراجعة الخارجية:

ولما كان من المهم أيضاً للقائمين على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة تقييم التكاليف المرتبطة بالتعديلات المقترحة على تقرير المراجعة، برز اتجاه بحثي تناول التكاليف المحتملة التي تواجهها الشركات من أجل الامتثال لمتطلبات التقرير المعدل. وعلى الرغم من صعوبة تحديد أثر مثل هذه التعديلات بصورة مباشرة على التكاليف المتعلقة بلجنة المراجعة، إلا أنه يمكن الادعاء بإمكانية تتبع أثر مثل هذه التعديلات على تقرير المراجع الخارجي على تكاليف المراجعة الخارجية، وذلك من خلال فحص كل من أتعاب المراجعة وفترة تقرير المراجعة (أي الوقت بين نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ تقرير مراجعة الحسابات).

ويرى الباحث، أنه قد يترتب على تلك التعديلات في تقرير المراجع الخارجي زيادة كل من أتعاب المراجعة الخارجية وكذلك فترة تقرير المراجعة لعدة أسباب، أولاً، يمكن أن يؤدي إدراج مزيد من التفاصيل حول عملية المراجعة إلى القيام بإجراءات مراجعة إضافية من جانب فريق المراجعة (Chalmers 2013; Overend 2013) والتي تتعلق بتحديد وعرض وتوثيق ومراجعة بنود فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وإذا افترضنا جديلاً أن الالتزام بمتطلبات التعديلات في المعيار (٧٠١) الدولي لا تتطلب إجراءات مراجعة إضافية، إلا أن شعور المراجع الخارجي بالالتزام بالمسئولية القانونية عن البنود التي يتم الإفصاح عنها تفرض عليه جمع المزيد من الأدلة، وزيادة التكاليف المحتملة مستقبلاً نتيجة لوجود غش أو أخطاء جوهرية، وهذه التكاليف ترتبط بمخاطر السمعة ومخاطر التقاضي باعتبارهما مسببان رئيسيان للجهد الذي يبذله المراجع الخارجي (Defond and Zhang, 2014). وثانياً، أشارت بعض شركات المراجعة الكبرى إلى أنها تتوقع تحمل تكاليف التدريب والتنفيذ المرتبطة بتجهيز "عمليات إضافية لمراقبة الجودة ... حول تقرير المراجعين الجديد الذي يقدم معلومات وتفاصيل أكثر (Chalmers 2013)، وثالثاً، من المرجح أن يقضي المراجعون وقتاً إضافياً لمناقشة أمور المراجعة مع

الإدارة ولجنة المراجعة. وأي وقت إضافي وجهد إضافي يتحملة المراجعون من المرجح أن ينتقل إلى الشركة في شكل أتعاب مراجعة و / أو تأخير في إصدار تقرير المراجعة، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، قد لا تحدث زيادة جوهرية في تكاليف المراجعة نتيجة للمتطلبات الجديدة، إذا لم يترتب عليها حدوث زيادة جوهرية في حجم العمل الذي يقوم به المراجعون، فمن غير المرجح أن نجد تغييراً جوهرياً في أتعاب المراجعة وتأخير فترة تقرير المراجعة، وهذا ما دفع ستيف هاريس، عضو مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة، بالتشكيك حول زيادة تكاليف المراجعة قائلاً: "إذا كان المستثمرون يطلبون ما يعرفه المراجعون بالفعل، فلماذا لا يمكن القيام بذلك بكفاءة وفعالية من حيث التكلفة؟"، معللاً ذلك بأن معظم المعلومات الواردة في التقرير والتي أقرتها التعديلات على تقرير المراجعة ليست معلومات جديدة، ويمكن استخلاصها من المذكرة الإيضاحية التي يعدها المراجع الخارجي بالفعل للجنة المراجعة (PCAOB, 2011a).

### ٣/٣ أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي:

على الرغم من أن المعيار المقترح يقصد منه جعل تقرير المراجع الخارجي غني بالمعلومات ذات القيمة بالنسبة للمستخدمين، فإن أحد الجوانب الأكثر إثارة للجدل في هذا الاقتراح هو تأثيره المحتمل على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، وهذا ما أكد عليه مركز جودة المراجعة في رده على مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة الأمريكي بشأن المعيار المقترح، حيث ذكر أن "خطر زيادة المسؤولية التي ترافق تقرير المراجعة المقدم في الاقتراح هو حقيقي وجوهري... كما أن أي توسيع لنموذج تقرير المراجعة من المؤكد أن يقود إلى تعرض المراجع الخارجي إلى مسؤولية قانونية إضافية" (PCAOB, 2013: 33)، وهذا ما حذر منه ريتشارد موراي، الرئيس السابق للشؤون القانونية في شركة Deloitte بأن قيام المراجعين بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يرتبط به قدر كبير من القلق ومن شأنه أن يفتح على شركات المراجعة الكثير من الأمور لأن الكثير من المستخدمين سوف يتساءلون كيف تمكنت شركة المراجعة من إصدار رأي نظيف على الرغم من هذه المخاوف المعترف بها والمفصح عنها في تقرير المراجعة (Katz, 2014).

وكاستجابة لهذه المخاوف، تناولت العديد من الدراسات الأكاديمية الأثر المحتمل للإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي، حيث تناولت دراسة (Backof, et al., 2014) أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وتضمنين اللغة التي توضح مصطلح التأكيد المعقول في تقرير المراجع الخارجي، حيث تم تناول أمور المراجعة الرئيسية على ثلاث مستويات، عدم وجود أمور المراجعة الرئيسية، أمور المراجعة الرئيسية التي ترتبط بقضية مرفوعة من قبل المتضررين، أمور المراجعة الرئيسية التي ترتبط بقضية مرفوعة ولكن مع وصف لإجراءات المراجعة المتعلقة بالمخاطر التي تم الإفصاح عنها، وذلك على عينة من الطلبة لهم خبرة في مجال الأعمال التجارية كمتغير بديل للقضاة، واستنتجت الدراسة، عندما لا يتم الإفصاح عن أخطاء جوهرية، يتولد مستوى إدراك منخفض لدى القضاة لاتهام المراجعين بالإهمال عندما يوضح تقرير المراجعة معنى التأكيد المعقول، ومع ذلك، يواجه المراجعون مستوى مرتفع من احتمال الإهمال (الإهمال الجسيم) عندما يحدد

تقرير المراجعة ويفصح عن الإجراءات المنفذة لمعالجة أمور المراجعة الرئيسية والمتعلقة بالأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها. وعلى العكس من المخاوف التي يدعيها المراجعون، تتمثل النتيجة العامة للدراسة، أن الإفصاح عن أمور المراجعة الحرجة يؤدي إلى زيادة احتمال تعرض المراجع الخارجي لمخاطر التقاضي بصورة جوهرية، وأخيراً، نجد أن توضيح المقصود بالتأكيد المعقول يخفف بشكل فعال من العواقب السلبية غير المقصودة لإدراج فقرة موسعة من أمور المراجعة الحرجة في تقرير المراجعة الخارجية.

وهذه النتائج تنفيها دراسة (Kachelmeier, et al., 2014) بانخفاض مسؤولية المراجع الخارجي بصورة جوهرية عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المتعلقة بها مقارنة بالإفصاح عن إجراءات المراجعة التي لا تتعلق بأمر المراجعة الرئيسية، ويرى الباحث أنه يمكن تفسير تلك النتائج أن الإفصاح عن إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمر المراجعة الرئيسية تخدم كإشارة تحذير لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تعتبر إخلاء لمسئولية المراجع الخارجي للمجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

وفي نفس السياق، تناولت دراسة (Brasel, et al., 2016) أثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية على مسؤولية المراجع الخارجي عندما لا يتمكن المراجع الخارجي من كشف التحريفات الجوهرية، وتتمثل نتائج هذه الدراسة في أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يترتب عليها فقط تخفيض مسؤولية المراجع الخارجي من وجهة نظر القضاة بالنسبة للأخطاء الجوهرية التي لم يتم اكتشافها ووجود صعوبة نسبية في التنبؤ بها ولم يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، بل وأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يمثل حماية للمراجع الخارجي من الأخطاء الجوهرية وممارسات الغش التي لم يتم اكتشافها، وهذا ما يشجع المراجع الخارجي على الإفصاح عن تلك الأمور.

وتؤكد النتائج السابقة دراسة (Brown, et al., 2015) بأن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة التي ترتبط بها تمثل إشارات تحذيرية للمستثمرين وتخفض مسؤولية المراجع الخارجي مقارنة مع نموذج تقرير المراجعة السابق، أما دراسة (Gimbar, et al., 2016) قامت بمعالجة مستويات الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية في ضوء ثلاث مستويات (وجود افصاح لإجراءات المراجعة المتعلقة بها، وجود إفصاح بإجراءات مراجعة لا تتعلق بها، والنموذج السابق لتقرير المراجعة) ودقة المعايير المحاسبية (دقيقة، غير دقيقة) أي مدى حدوث تغييرات متوقعة في المعالجة المحاسبية التي يحددها المعيار المحاسبي، مع استخدام الطلاب كمتغير بديل للقضاة، واستنتجت زيادة مسؤولية المراجع الخارجي إما مع الإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة أو غير المرتبطة بأمر المراجعة الرئيسية عندما يحكم القضية المحاسبية معيار محاسبي دقيق وتتفق المعالجة المحاسبية للعميل مع الدعوى القانونية المقدمة، كما تترك فقرة أمور المراجعة الرئيسية أي تأثير إضافي على مسؤولية المراجع الخارجي في ظل معايير المحاسبة الدقيقة.

وفي ضوء ما سبق، تدحض نتائج الدراسات الأكاديمية الادعاءات بزيادة المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي والمتعلقة بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أن تفسير نتائج الدراسات السابقة يخضع

لعوامل في اعتقاد الباحث قد تغير من أثر تلك النتائج، حيث أن تأثير الإفصاح عن إجراءات المراجعة المرتبطة بأمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي قد يتوقف على مدى تضمين شرح لإجراءات المراجعة التي تم القيام بها ومعايير المراجعة الحالية لا تتطلب وجود مثل هذا الشرح (PCAOB, 2013)، ومع ذلك، الأدلة المتناقضة في دراسة (Backof, et al., 2014) ودراسة (Kachelmeier, et al., 2014) بخصوص أثر الإفصاح الإضافي توضح أنه إذا أقرت وتطلبت الجهات المهنية المسؤولة عن وضع وصياغة المعايير أن يقوم المراجع الخارجي بمثل هذا الإفصاح، يجب النظر بعناية لشكل ومضمون هذا الإفصاح الإضافي لأن الاختلافات في كيفية توصيل المعلومات للمستخدمين قد يترتب عليها حدوث تغيير في آثارها على مسؤولية المراجع الخارجي، هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، من المرجح أن يتغير تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية على مسؤولية المراجع الخارجي وفقاً لخصائص الحسابات المرفوع بصدها دعاوى قضائية على المراجع الخارجي والمزعوم بأنها خاطئة، بمعنى مدى دقة المعايير المحاسبية المرتبطة بتلك الحسابات، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Brasel, et al., 2016) حيث أنه في مجال اكتشاف ممارسات الغش، يختلف تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية بين الأمور المحاسبية التي يكون من السهل مراجعتها والمجالات التي تزيد فيها احتمالات التحريفات الجوهرية مثل مراجعة الالتزامات البيئية، وأخيراً، تقترح بعض الأدلة التي تم الحصول عليها أن أي تغييرات تنظيمية أو قانونية قد تؤثر في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Backof, et al., 2014) بأنه يتم إلغاء تأثير فقرة أمور المراجعة الرئيسية على المسؤولية القانونية للمراجع الخارجي إذا تضمن تقرير المراجعة توضيح لغوي لمصطلح التأكيد المعقول، وبالتالي يجب الأخذ في الاعتبار الأثر على مسؤولية المراجعة الخارجي من قبل الجهات المهنية عند تعديل أي جزء في تقرير المراجع الخارجي.

وأخيراً يرى الباحث أن تحديد المسؤولية القانونية يجب أن يتم في ضوء مدى التزام مكتب المراجعة بمعايير المراجعة المتعارف عليها، ويعد هذا العامل من البديهيات والأسس التي يجب أن يقوم عليها مكتب المراجعة وهو وسيلة الدفاع الأولى والأخيرة تجاه أي اتهام بالتقصير أو التلاعب أمام أي محكمة أو خبير قانوني، وعلى الرغم من وجود مرونة في هذه المعايير التي يستفيد منها أي معد للبيانات لكن هذه المرونة تساعد على التطبيق العملي للمعايير المحاسبية.

### ٤/٣ أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على قرارات المستثمرين:

توفر الدراسات في فكر المراجعة أدلة عن تأثير المعلومات الإضافية في تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين، إذ ترتب على تلك المعلومات تخفيض درجة عدم تماثل المعلومات بين المراجعين والمستثمرين، حيث استنتجت دراسة (Czerney, et al., 2014) حدوث تغيرات جوهرية في حجم التداول على أسهم الشركات عندما يصدر المراجع رأي غير متحفظ مع إضافة معلومات توضيحية عن

إعادة إصدار القوائم المالية في الفترات السابقة، كذلك أكدت دراسة (Menon and Williams, 2010) حدوث رد فعل للسوق عن رأي المراجع الخارجي عن مدى قدرة الشركة على الاستمرار و فقط عندما يوفر المراجع معلومات جديدة.

أما فيما يتعلق بالإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الرئيسية وتأثيرها على المستثمرين، تناولت دراسة (Christensen et al., 2014) تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على المستثمرين غير المهنيين وذلك على عينة مكونة من 3869 من خريجي كلية إدارة الأعمال الذين يعملون كمستثمرين غير مهنيين، ووجدت الدراسة أن المستثمرون الذين يحصلون على معلومات عن أمور المراجعة الرئيسية هم أكثر عرضة لتغيير قرارهم الاستثماري. ومع ذلك، ينخفض أثر فقرة أمور المراجعة الرئيسية عندما تتبعها فقرة تقدم حلول لها.

كم وجدت دراسة (Brasel et al., 2016) أيضا أن المستخدمين يتفاعلون (رد فعل) بشكل أقل سلبا عندما يفشل المراجع في الكشف عن الأخطاء الجوهرية في حالة الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية ذات الصلة، من خلال الاعتماد على دراسة تجريبية تتضمن المغالاة المتعمدة في تقييم المخزون، والتقدير المنخفض أقل من اللازم للمسئولية البيئية. وقامت دراسة (Kohler et al., 2016) بتوسيع الدراسات السابقة من خلال إدراج ليس فقط المستثمرين غير المهنيين ولكن أيضا الجهات الاستثمارية المهنية. وعلى غرار دراسة (Backof et al., 2015)، وجدوا أن أمور المراجعة الرئيسية ليس لها قيمة اتصال Communicative Value للمستثمرين غير المهنيين، ومع ذلك، بالنسبة للمستثمرين المحترفين، يمكن أن تؤدي معلومات أمور المراجعة الرئيسية السلبية إلى تقييم أفضل للوضع الاقتصادي للشركة مقارنة بمعلومات الأمور الرئيسية للمراجعة الإيجابية، بينما تناولت دراسة (Sirois et al., 2016) ما إذا كانت وكيف تؤثر المعلومات الإضافية في تقرير المراجعة الخارجية على كيفية استخدام المستخدمين للمعلومات المقدمة والمتعلقة بالقوائم المالية التي تم مراجعتها، ووجد الباحثون أن فقرة أمور المراجعة الرئيسية تجذب انتباه مستخدمي القوائم المالية إلى الإفصاحات المرتبطة بها (أثر توجيه الاهتمام attention directing effect)، ولكنها تقلل من الاهتمام بالمجالات الأخرى في القوائم المالية (الأثر السلبي المحتمل لأموار المراجعة الرئيسية). وحددت دراسة (Pelzer, 2016) المجالات التي يتنوع فيها وجهات نظر المراجعين والمستثمرين في أمور المراجعة الرئيسية وتقارير المراجعة الشاملة، وتؤكد نتائج هذه الدراسة أن المستثمرين يعتقدون أن أمور المراجعة الرئيسية أداة لتسليط الضوء على المجالات التي لا يستطيع المراجع الخارجي التحقق منها بدلا من أنها أداة لتوصيل معلومات تتعلق بمجالات الخطر، حتى في وجود رأي نظيف.

وبغض النظر عن محتوى المعلومات، يرى الباحث أن فقرة أمور المراجعة المحورية تجذب ليس فقط انتباه المستثمرين، ولكن أيضاً تجذب انتباه المستثمرين للحسابات المرتبطة بتلك الفقرة، ويؤكد ذلك، دراسة مسحية قامت بها الهيئة الاستشارية التابعة لمجلس الإشراف المحاسبي على الشركات العامة بان المستثمرين يركزون على أسباب عدم وجود الرأي النظيف في تقرير المراجعة، أو أسباب وجود الرأي المتحفظ في تقرير المراجعة (Carcello et al. 2011)، وبمجرد جذب انتباه المستثمر، فإن وضوح

وبساطة هذه الفقرة نسبياً يسهل على المستثمر عملية تضمين المعلومات المتعلقة بها في نماذج اتخاذ القرار المتعلق به.

#### ٤- فقرة أمور المراجعة الرئيسية بالمقابلة مع الفقرات الإيضاحية: نظرية مصداقية المصدر

تؤكد التعليقات على مشروع معيار تقرير المراجعة الذي اقترحه مجلس الاشراف المحاسبي على الشركات العامة أن الإدارة وليس المراجع الخارجي<sup>٥</sup> هي المسئولة عن تقديم معلومات تتعلق بالشركة للمستثمرين (PCAOB 2013b)، ويبدو أن مثل هذه التعليقات على معيار تقرير المراجعة قد لاقت صدى نظراً لأن طبيعة المعلومات الواردة في فقرة أمور المراجعة الرئيسية المقترحة محدودة إلى حد ما، حيث أن فقرة أمور المراجعة الرئيسية تصف أمور المراجعة التي تعتبر رئيسية أو محورية من وجه نظر المراجع الخارجي، مع وصف اعتبارات المراجعة التي قادت المراجع الخارجي إلى تصنيفها على أنها أمور مراجعة رئيسية مع الإشارة إلى الحسابات ذات الصلة والإفصاح المتعلق بها (PCAOB, 2013)، وفي المقابل، الإفصاح من خلال الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والذي يتعلق على سبيل المثال بتقديرات القيمة العادلة عادة تشمل على تحليلات أوسع وتحليل فني تفصيلي والذي يلقي الضوء على عدم التأكد المرتبط بهذه التقديرات (FASB 2011; IASB 2011a)، وعلى هذا النحو، فإن فقرة أمور المراجعة الرئيسية توضح صعوبة مراجعة التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة يمكن أن توفر معلومات يمكن استنباطها ويمكن توصيلها من خلال الإفصاح المتعلق بالإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وعلى النقيض من ذلك، فإن الإفصاح عن تقديرات القيمة العادلة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية يحد من قدرات المستثمر المحدودة على عملية تشغيل المعلومات بسبب طول تلك النوعية من الفقرات كما أنها تحليلية (Payne et al. 1993)، وبناء على ذلك، يرى الباحث أنه من غير المحتمل أن يعتمد المستثمر غير المهني على المعلومات المتعلقة بتقديرات القيمة العادلة في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

ونظراً لأن تقديرات القيمة العادلة عادة ما تتضمن درجة عالية من التدخل الشخصي (انخفاض مستوى الموضوعية) وتعتمد على الاستنباط فإنها تشكل صعوبة من نوع خاص للمراجع الخارجي، وبالتالي جذب انتباه المستثمرين لمثل هذه المعلومات من خلال فقرة أمور المراجعة الرئيسية، من شأنه أن يجعل المستثمر أكثر حذراً عند اتخاذ قرار الاستثمار (Bell and Griffin 2012; Christensen et al. 2012)، علاوة على ذلك، فإنه من المتوقع أن وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية عن تقديرات القيمة العادلة ليس فقط تجذب انتباه المستثمرين ولكن أيضاً تتطلب جهداً منخفضاً لإدراكها من جانب المستثمرين مقارنة بالإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

وتشير الأبحاث السابقة أن الإفصاح الفقرات الإيضاحية المرفقة بالقوائم المالية عن القيمة العادلة لها قيمة بالنسبة للمستثمرين المهنيين الذين يتداولون حجم أكبر من الاستثمارات بل ويستخدمونها بشكل فعال (Goh et al. 2011; Riedl and Serafeim, 2011)، ولكن الأمر قد يختلف بالنسبة للمستثمرين غير المهنيين والتي لا تتضمن وظيفتهم الرئيسية الاستثمار في الأسهم، وتشير الدراسات

السابقة، أن المستثمرين غير المهنيين يواجهون صعوبة في تضمين معلومات الإفصاح عن الفقرات الإيضاحية في نماذج اتخاذ القرارات الخاصة بهم (Hodge et al. 2004)، حيث يشكل المستثمرين غير المهنيين جزء كبير في جميع الدول، على سبيل المثال يصل عدد المستثمرين غير المهنيين إلى ٤١ مليون مستثمر في الولايات المتحدة الأمريكية (Elliott et al., 2007)، وهو ما يثير قلق الجهات المهنية حول قدرة هذه الفئة على استخدام المعلومات المحاسبية بشكل فعال، وبالتالي هل يختلف تأثير وجود فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، عن وجود معلومات محاسبية أفصحت عنها الإدارة تتعلق بتلك الأمور في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية؟

يستعين الباحث بنظرية مصداقية المصدر Source Credibility Theory للإجابة على هذا السؤال، من خلال مقارنة الإفصاح المركب لكل من فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية والذي يكون مصدرها المراجع الخارجي مع الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي يكون مصدرها الإدارة، ومع ذلك يرى الباحث وجود أثر لمصداقية المصدر بالنسبة للمعلومات التي تتضمنها فقرة أمور المراجعة الرئيسية، حيث تتمثل مهمة المراجع الخارجي في إصدار رأي مهني مستقل في القوائم المالية، بينما تكون الإدارة متحفزة لإظهار صورة إيجابية أمام المستثمرين، وبالتالي تكون فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي المستقل ذات مصداقية أعلى إذا ما تم مقارنتها مع الإيضاحات المتممة للقوائم المالية والتي يكون مصدرها الإدارة، وذلك من وجهة نظر نظرية مصداقية المصدر A source Credibility Theory.

وتشير نتائج أبحاث علم النفس أن مصداقية المصدر تؤثر على مدى الاقتناع بالرسالة التي يرسلها المصدر (Pornpitakpan, 2004)، وعلاوة على ذلك، أن رسالة المصدر ذا المصداقية المرتفعة يكون لها صدى ورد فعل عندما تتضمن الرسالة معلومات سلبية، وفي ضوء ذلك، ينبغي النظر إلى فقرة أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية التي تركز على سبيل المثال على صعوبة مراجعة تقديرات القيمة العادلة بأنها أكثر مصداقية من الإيضاحات المتممة للقوائم المالية التي يكون مصدرها الإدارة، وبالتالي يرى الباحث أن يتوقف المستثمرين عن الاستثمار في الشركات الذي يتضمن تقرير المراجع الخارجي لها فقرة أمور المراجعة رئيسية عن تقديرات القيمة العادلة الهامة وغير المؤكدة مقارنة بالمستثمرين الذين يتلقون نفس المعلومات في إفصاح الإدارة عنها في الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.

##### ٥- المحددات المقترحة لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها واشتقاق الفروض:

توفر عملية توصيل أمور المراجعة الرئيسية معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية لمساعدتهم في فهم هذه الأمور والتي تكون في ضوء الحكم المهني للمراجع الخارجي لها أهمية جوهرية عند مراجعة القوائم المالية المتعلقة بالفترة التي تتم بها عملية المراجعة، كما تساعد المستخدمين في فهم الشركة محل المراجعة والمجالات التي تتضمن أحكام وتقديرات جوهرية لإدارة الشركة، كما قد توفر أساساً لإمكانية التواصل مع الإدارة والمكلفين بالحوكمة عن أمور تتعلق بالشركة والقوائم المالية التي يتم مراجعتها، وفي



رأي الباحث أن هذا قد يوفر أساساً لاستنباط محددات الإفصاح عن عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، وعلى الرغم من ندرة الأبحاث التي تناولت محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، إلا أن الباحث يرى أنه يمكن تصنيفها إلى أربعة محددات رئيسية يضمن كل محدد رئيسي مجموعة من المحددات الفرعية، حيث ربط الباحث بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها وآليات الحوكمة في الشركة، وبالتالي قد تكون محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية مرتبطة بالشركة محل المراجعة، أو ربما ترتبط بالمراجع الخارجي، أو قد ترتبط بلجنة المراجعة، أو قد ترتبط بفعالية إدارة المراجعة الداخلية وأخيراً بإدارة الشركة محل المراجعة، هذا من ناحية.

ومن ناحية أخرى، يعتمد الباحث على عينتان لإجراء الدراسة الميدانية، عينة تتضمن المراجعين الخارجيين الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة والعينة الأخرى تتضمن مجموعة من الأكاديميين، لبحث مدى اتفاق أو اختلاف وجهة نظرهم حول المحددات المقترحة للإفصاح عن قضايا المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

#### ١/٥ المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة:

##### ١/١/٥ حجم الشركة: Size

يرى الباحث أن حجم الشركة محل المراجعة قد تترك أثراً مزدوجاً على قدرة المراجع الخارجي في الإفصاح عن وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، فمن ناحية، يترتب على كبر حجم منشأة العميل وتنوع عملياتها والأنشطة التي تمارسها وانتشارها الجغرافي ظهور مجموعة من المشاكل مقارنة بالمنشآت صغيرة الحجم، فمثلاً يترتب على الانتشار الجغرافي لوحات وفروع الشركة اختلاف في التوقيت الزمني بين دول العالم وكذلك اختلاف كفاءة النظم المحاسبية من دولة لأخرى نتيجة لاختلاف الأساليب أو القوانين المطبقة، كذلك ما يترتب على الاختلافات الثقافية من مشاكل تتعلق بعملية الاتصال وسوء الفهم عند تبادل المعلومات وعدم القدرة على الإفصاح الكامل عن الأفكار ومناقشة مشاكل عملية المراجعة بالفاعلية المطلوبة، كما أن الشركات الكبيرة هي أكثر تعقيداً وتتطلب المزيد من العمل في عملية المراجعة، وفي ضوء ذلك، يتوقع الباحث أن تترك العوامل السابقة أثراً إيجابياً على عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

ومن ناحية أخرى، على الرغم من أن تعيين المراجع الخارجي وتحديد أتعابه يتم من قبل عميل المراجعة بغية حماية أصحاب المصالح، إلا أن علاقة التبعية تلك، قد تلقي بظلالها على عملية المراجعة، خاصة في الشركات كبيرة الحجم، وهذا ما أكدت عليه نتائج دراسة (Ireland, 2003) بأن المراجع الخارجي يكون أكثر عرضة لعدم الإفصاح عن ممارسات إدارة الأرباح والتأثير على حكمه المهني وبالتالي انخفاض احتمالية صدور رأي متحفظ في الشركات كبيرة الحجم، كما أن كبر حجم الشركة وما يرتبط بها من ارتفاع قيمة أتعاب المراجعة بالنسبة لإجمالي الأتعاب، فإنه قد يعرض استقلال المراجع الخارجي للخطر وتزداد احتمالية عدم صدور رأي المراجعة الصحيح، وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن يترك أثر

حجم الشركة تأثيراً سلبياً على عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، وإذا افترضنا أن المراجعين الخارجيين مستقلين ويقاومون ضغط العملاء، يمكن اشتقاق فرض البحث التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط إيجابي بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها وحجم الشركة.

الفرض البديل (H1): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط إيجابي بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها وحجم الشركة.

### ٢/١/٥ الرافعة المالية: Leverage

وبصفة عامة، ينطوي ارتفاع الرفع المالي على مخاطر مالية أعلى للعميل ومع تزايد المخاطر المالية للشركة، يميل المراجعون إلى مراجعة هذه الشركة بشكل أكثر شمولاً، مما يزيد من مجهوداتهم وأتعابهم (Nelson et al., 1988). حيث تؤدي زيادة الجهود التي يبذلها المراجع من أجل تخفيض المسؤولية الملقاة على عاتقه إلى تحسين إجراءات المراجعة، وبالتالي تحديد مشاكل تتعلق بالمراجعة. ومن ناحية أخرى، ومع زيادة الرافعة المالية، يزداد الدافع لدى المديرين لتبني سياسات محاسبية تتجنب هذه التكلفة، مما يزيد من مخاطر بعض المجالات. وقد وجد كل (Reynolds and Francis, 2001) أن ارتفاع نسبة التمويل الخارجي يخفض بصورة جوهرية من احتمال الحصول على رأي نظيف للمراجع الخارجي لأنه غالباً ما يكون مرتبطاً بإعسار الشركة ووجود مشاكل أخرى بها.

وأخيراً، تميل الشركات ذات المستوى المرتفع من الرافعة المالية إلى وجود صعوبة أكبر في الحفاظ على استمرار التمويل من قبل المقرضين، هذا الموقف قد يؤدي إلى الإفصاح عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية، وبالتالي يتوقع الباحث أن تكون الرافعة المالية للشركة محدداً لعدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية، وهو الأمر الذي يمكن من اشتقاق فرض البحث التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط إيجابي بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها والرافعة المالية للشركة.

الفرض البديل (H2): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط إيجابي بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها والرافعة المالية للشركة.

### ٣/١/٥ نوع الصناعة:

تناولت بعض الدراسات السابقة تأثير نوع الصناعة التي تعمل بها الشركة على إجراءات عملية المراجعة، وتؤكد على ارتفاع مستوى صعوبة إجراءات عملية المراجعة في بعض القطاعات مقارنة بقطاعات أخرى، حيث يعتبر قطاع المؤسسات المالية والمرافق Financial institutions and utilities أقل صعوبة في عملية المراجعة مقارنة بالقطاع الصناعي (Gonthier-Besacier and Schatt, 2007)، وبالتالي تتوقع الدراسة الحالية أن الشركات التي تنتمي لقطاع المؤسسات المالية والمرافق ينخفض بها عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة مقارنة

بعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في قطاع الشركات الصناعية، وبالتالي يتوقع الباحث أن نوع القطاع الذي تنتمي له الشركة محل المراجعة يعتبر محددًا من محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وهو الأمر الذي يمكن من اشتقاق فرض البحث التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها ونوع القطاع الذي تعمل به الشركة.

الفرض البديل (H3): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود ارتباط بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها ونوع قطاع الشركة.

#### ٤/١/٥ عدم تماثل المعلومات: Information asymmetry

تناولت العديد من الدراسات العلاقة بين محتوى تقرير المراجعة ومستوى عدم تماثل المعلومات، وهذا ما تناولته دراسة (Abad et al., 2015) والتي وجدت ارتفاع مستوى عدم تماثل المعلومات للشركات التي تتلقى تقرير متحفظ مقارنة بالشركات التي تتلقى تقرير مراجعة نظيف، كما أن الشركات التي يمتنع بها المراجع الخارجي عن إبداء رأي في التقارير المالية يرتفع بها مستوى عدم تماثل المعلومات مقارنة بالشركات التي تحصل على تقرير مراجعة متحفظ.

ويرى الباحث أنه يمكن للمراجع الخارجي أن يستدل على وجود عدم التماثل في المعلومات من خلال محدودية مستوى الإفصاح الاختياري أو حتى الاجباري الذي تقوم به إدارة الشركة، والذي ينعكس في انخفاض سيولة سوق الأوراق المالية، بمعنى انخفاض عدد الصفقات واحجام المستثمرين عن التعامل على سهم الشركة، والذي يمكن تعليقه لعدم وجود معلومات لدى المستثمرين لاتخاذ قرارات البيع أو الشراء على أسهم الشركة، ومن هنا يرى المراجع الخارجي أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية يحمل لهؤلاء المستثمرين قدرًا من المعلومات اللازمة لاتخاذ مثل هذه القرارات وبما يؤدي إلى زيادة سيولة السوق.

وهذا يسوق الباحث نحو التوقع بأن ارتفاع مستوى عدم تماثل المعلومات يرتبط به زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، وهذا ما يعبر عنه الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة ومستوى عدم تماثل المعلومات للشركة.

الفرض البديل (H4): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة ومستوى عدم تماثل المعلومات للشركة.

#### ٥/١/٥ الربحية: Profitability

ترتبط ربحية الشركة بقدرتها على الاستمرار في الفترات المستقبلية، فالشركات التي ترتفع بها مستوى الربحية ينخفض بها احتمال عدم القدرة على الاستمرار، وقد تحصل على تقارير مراجعة غير متحفظة وينخفض بها احتمال التقاضي بين المراجع الخارجي والإدارة وهذا ما أكدت عليه دراسات (Laitenen and Laitenen, 1998; Beasley, 1999)، كما أن الشركات التي ينخفض بها مستوى الربحية تتجه للقيام بممارسات إدارة الأرباح عند إعداد القوائم المالية وهو ما قد يترك أثراً لدى المراجع الخارجي بالتحفظ في تقرير المراجعة، أو يفصح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وفي ضوء هذه الحجج، يتم صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة ومستوى ربحية الشركة.

الفرض البديل (H5): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة ومستوى ربحية الشركة.

#### ٦/١/٥ فعالية نظام الرقابة الداخلية: Internal Control System

يعتبر نظام الرقابة الداخلية الهيكل الرقابي الذي تبنى على أساسه الشركات ابتداء من الفصل بين الاختصاصات وتحديد السلطات وحتى توزيع المسؤوليات، ويعتبر المصدر الرئيسي للمراجع الخارجي في الحصول على أدلة الإثبات وتوثيقها، بل ويتوقف حجم الاختبارات التي يقوم بها فريق المراجعة على مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، حيث ينعكس قوة نظام الرقابة الداخلية على حجم العينة التي يتم اختبارها ومدى ثقة المراجع الخارجي في إجراءات العمليات داخل الشركة.

ويرى الباحث أن فعالية نظام الرقابة الداخلية يحول بين معدي التقارير المالية والقيام بأي تلاعب نظراً للحدود التي يفرضها على الإجراءات المحاسبية التي يتم القيام بها، كما أنه يسهل عمل المراجع الخارجي، وبالتالي يتوقع الباحث أن مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية قد تكون محدداً للمشاكل المحاسبية التي تواجه المراجع الخارجي والتي يرغب في التقرير والإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، بمعنى أنها تحدد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها، وهذا يسوق الباحث نحو الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة.

الفرض البديل (H6): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية ومدى قوة نظام الرقابة الداخلية في الشركة محل المراجعة.

#### ٢/٥ المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي:

## ١/٢/٥ استقلال المراجع الخارجي:

يعتبر استقلال المراجع الخارجي حيز الزاوية لمهنة المراجعة وأساس الثقة في المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية، ويشمل استقلال المراجع الخارجي الحق في الاشراف على فريق المراجعة وتوجيه المهام المكلفين بها دون أي تدخل من إدارة الشركة التي يقوم بمراجعتها، والحرية التامة في اختيار إجراءات وطرق الفحص التي يقوم بها، فضلاً عن حرية التعبير عن رأيه في التقارير المالية التي يقوم بمراجعتها بدون الخوف من اتخاذ إدارة الشركة إجراءات انتقامية ضده (Fearnley, et al., 2005).

ويرى الباحث أن الشك في استقلال المراجع الخارجي أحد أهم أسباب التأثير في جودة المراجعة الخارجية، ويعلل الباحث ذلك بأن المراجع الخارجي قد يتمكن من اكتشاف التحريفات الجوهرية ولكن قد يفشل في الإفصاح والتقرير عن تلك التحريفات بسبب الضغوط التي يتعرض لها من عميل المراجعة، وبالتالي يتوقع الباحث أن انخفاض مستوى استقلال المراجع الخارجي قد يترتب عليه التأثير في عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة نتيجة للضغط الذي تمارسه الإدارة على المراجع الخارجي، بمعنى أن الإفصاح عن عدد منخفض من أمور المراجعة الرئيسية، وعلى العكس تماماً من ارتفاع مستوى استقلال المراجع الخارجي يترتب عليه الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية التي ينظر إليها المراجع الخارجي على أنها تقدم معلومات لأصحاب المصالح وقد تؤثر على قراراتهم، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين مستوى استقلال المراجع الخارجي وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

**الفرض البديل (H7):** توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين مستوى استقلال المراجع الخارجي وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

## ٢/٢/٥ حجم مكتب المراجعة:

من بين الأسس التي يتم الاعتماد عليها في التمييز بين مكاتب المراجعة نجد حجم مكتب المراجعة والذي يختلف كونه كبيراً أو صغيراً Big or Non big، وتتنوع المعايير التي يتم الاستناد إليها في تصنيف مكاتب المراجعة حيث قد يتم الاعتماد على أساس عدد الشركاء، عدد العاملين بالمكتب، وسمعة مكتب المراجعة، نسبة عدد الأعضاء الحاصلين على شهادات مهنية، الانتشار على المستوى الجغرافي والدولي، عدد العملاء، امتلاك الخبرات النادرة.

وربطت بعض الدراسات بين جودة المراجعة الخارجية وحجم مكتب المراجعة، وهذا ما تناولته دراسة (DeAngelo, 1981) حيث وجدت ارتباطاً إيجابياً بين حجم مكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية، وعللت ذلك بأن شركات المراجعة الكبيرة لديها العديد من العملاء ولا تعتمد اقتصادياً في إيراداتها على عدد قليل من العملاء، وهذا يعتبر حافز لكشف والافصاح عن الأخطاء الجوهرية وأوجه عدم الانتظام للمحافظة على سمعتها، ونتيجة ذلك زيادة جودة المراجعة، وبالتالي من المتوقع أن يتمكن

المراجع الخارجي من السيطرة والتحكم في سلوك الإدارة وعدم الامتثال لرغباتها والإفصاح عن أي أمور جوهرية يقوم بتحديددها، وبالتالي يتوقع الباحث وجود علاقة طردية بين حجم مكتب المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية وحجم مكتب المراجعة.

الفرض البديل (H8): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية وحجم مكتب المراجعة.

**٣/٢/٥ نسبة الأتعاب التي يحصل عليها من الشركة إلى إجمالي أتعاب المراجعة للمكتب:**

تناولت بعض الدراسات العلاقة بين الأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من العميل وعلاقة ذلك باستقلال المراجع الخارجي وبالتالي جودة المراجعة الخارجية، حيث قد يؤثر حجم الأتعاب بصورة إيجابية أو سلبية على جودة المراجعة الخارجية، فمن ناحية، تمثل أتعاب المراجعة الخارجية مقياساً للجهد المبذول في عمليات المراجعة، وبالتالي زيادة جهد المراجع الخارجي قد يترتب عليه تحسين جودة المراجعة، ومن ناحية أخرى، قد يترتب على زيادة حجم الأتعاب التي يحصل عليها المراجع الخارجي إلى الاعتماد الاقتصادي في إيرادات المكتب على عميل المراجعة، وهنا يتولد إدراك لدى المراجع الخارجي بالخوف من فقدان العميل وبالتالي فقد تلك الإيرادات الرئيسية في المكتب، وبالتالي الاعتماد المالي على عميل المراجعة قد يترتب عليه التساهل في تنفيذ إجراءات المراجعة وهو ما ينعكس على انخفاض جودة المراجعة الخارجية، وهذا ما تناولته دراسة (Keane, et al., 2008) حيث وجدت علاقة سلبية بين حجم الأتعاب ومستوى جودة المراجعة الخارجية، وبالتالي من المتوقع أن يفصح المراجع الخارجي في تقرير المراجعة عن عدد منخفض من أمور المراجعة الرئيسية إذا كان يعتمد بصفة أساسية على الأتعاب التي يحصل عليها من عميل المراجعة، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية لعميل معين وحجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل.

الفرض البديل (H9): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية لعميل معين وحجم الأتعاب التي يحصل عليها من العميل.

**٤/٢/٥ التخصص القطاعي لمكتب المراجعة:**

حاولت بعض الدراسات الربط بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة المراجعة الخارجية من خلال الإفصاح عن الأخطاء الجوهرية، وهذا ما تناولته دراسة (Dehkordi and Makarem, 2011) والتي تناولت دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وبين كل من نوع المراجع الخارجي كونه حكومي أو خاص والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة، واستنتجت الدراسة ارتفاع مستوى جودة المراجعة في مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاعات معينة مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، كما تناولت دراسة (Sun and Liu, 2013) العلاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وجودة الإفصاح، واستنتجت الدراسة وجود علاقة بين التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وترتيب المحللين الماليين لجودة الإفصاح لهذه المكاتب، حيث تحصل مكاتب المراجعة المتخصصة على مستوى ترتيب أعلى مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، كما أكدت دراسة (Carcello and Nagy, 2004) أن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاعات معينة لها القدرة على اكتشاف ممارسات إدارة الأرباح والتضليل في القوائم المالية.

ويعلل الباحث ذلك بأن مكاتب المراجعة المتخصصة في قطاع معين يكون لديها فرصة للحصول على خبرة واسعة ومتعمقة في هذا القطاع تتعلق بالعمليات التشغيلية ومستويات الأخطار، وهو ما ينعكس على قدرات فريق المراجعة المتخصص في كشف الأخطاء الجوهرية في القوائم المالية، وبالتالي يتوقع الباحث أن مكاتب المراجعة المتخصصة يكون لديها من الخبرات المتعمقة المتعلقة بالمعرفة المرتبطة بهذا التخصص والتي تجعلهم قادرين على كشف التحريفات والأخطاء الجوهرية (إن وجدت) عند مراجعة القوائم المالية مقارنة بمكاتب المراجعة غير المتخصصة، وبالتالي يتميز المراجع الخارجي المتخصص عن غيره من المراجعين في القدرة على تحديد مجالات المراجعة التي يكون لها تأثير جوهري على مستخدمي القوائم المالية، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية لقطاع معين من الشركات والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة.

الفرض البديل (H10): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية لقطاع معين من الشركات والتخصص القطاعي لمكتب المراجعة.

### ٥/٢/٥ عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة:

تعتبر عملية المراجعة بصورة عامة بمثابة عقد وكالة بين أصحاب المصالح في الشركة من جهة، ومكتب المراجعة من جهة أخرى، وبالتالي إذا لم تتحقق منفعة المعلومات المحاسبية لأصحاب المصالح، نتيجة لعدم قيام مكتب المراجعة بإجراءات المراجعة بالجودة والكفاءة والفعالية المطلوبة أو فشلة في اكتشاف التحريفات الجوهرية بالتقارير المالية، يؤدي ذلك إلى رفع دعاوى على مكتب المراجعة وفي بعض الأحيان قد تكلفه الخروج من المهنة وما حدث في الولايات المتحدة ليس ببعيد مع مكتب

أرثر أندرسون، كما يؤثر ذلك على مصداقية مكتب المراجعة وما يرتبط به من سمعة سيئة، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Palmorse, 1988) بأن عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة تعتبر محدداً ومقياس عكسي لجودة المراجعة الخارجية، كما أنها تمثل حافزاً لمكاتب المراجعة على تقديم خدمات ذات جودة مرتفعة للحفاظ على أو تصحيح سمعتها في سوق المراجعة وتجنب دفع تعويضات مستقبلية، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Fafatas, S., 2010) بأنه يعقب فشل عمليات المراجعة تبني الشركات لسياسات محاسبية أكثر تحفظاً، نتيجة للضغوط التي يفرضها المراجع الخارجي على تلك الشركات.

وفي ضوء ما سبق، يتوقع الباحث أن ارتفاع عدد دعاوى المساءلة القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة قد تكون حافزاً لمكتب المراجعة نحو الإفصاح عن أي أمور ترتبط بمراجعة القوائم المالية عندما توجد المبررات اللازمة للإفصاح عنها، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

**الفرض البديل (H11):** توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين عدد الأمور المرفوعة ضد مكتب المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

### **٦/٢/٥ مدى تعقد عملية المراجعة:**

تتبعكس مدى تعقد عملية المراجعة على طبيعة وتفاصيل برنامج المراجعة الذي يتم الاعتماد عليه في جمع الأدلة، ويرى الباحث أن تعقد عملية المراجعة قد ينتج لسببان، أولهما يرتبط بالمراجع الخارجي وما يمتلكه من هيكل معرفة وخبرة ومهارة في مجال المراجعة، وثانيهما، يتعلق بالشركة محل المراجعة مثل تعقد بيئة معالجة البيانات، تعدد الفروع للشركة (الانتشار الجغرافي)، أو وجود فروع للشركة في دول أخرى تختلف بها طرق معالجة البيانات، أو تعدد الأنشطة التي تمارسها الشركة.

كما تساهم التطورات التكنولوجية في خلق تحديات جديدة للمراجع الخارجي خاصة وإن كانت الشركة محل المراجعة متخصصة في مجال التكنولوجيا والتي تقوم من خلالها بتخزين البيانات وتطبيقات البرامج الجاهزة عن طريق الإنترنت وهي ما يطلق عليها الحوسبة السحابية Cloud Computing، حيث يصل المستخدم لهذه الخدمات عن طريق الإنترنت (McAfee, 2011)، ويرى الباحث مثل هذا التخصص يخلق تحديات للمراجع الخارجي، وتتبعكس على تعقد برنامج المراجعة، بظهور العديد من الأمور التي قد يرتبط جزء كبير منها بعدم فهم المراجع الخارجي أو نقص الأدلة المتعلقة بها أو حتى مواجهة المراجع الخارجي للعديد من الأمور في عملية المراجعة، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين تعقد مهام المراجعة الخارجية وزيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في



تقرير المراجعة الخارجية.

الفرض البديل (H12): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة طردية بين تعقد مهام المراجعة الخارجية وزيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

### ٣/٥ المحددات المرتبطة بلجنة المراجعة:

ترتبط آليات الحوكمة في الشركات مع بعضها البعض ارتباط وثيق، وبالتالي فإن أي تعديلات في متطلبات الإفصاح المتعلقة بأحد الآليات قد يلقى بظلاله على آليات الحوكمة الأخرى، هذا من ناحية. ومن ناحية أخرى، تعرض التقرير الذي تقدمه لجنة المراجعة للعديد من الانتقادات التي تبدو وأنها جوهرية، ومن بين تلك الانتقادات أنه تقريراً نمطياً يقدم معلومات تكاد تكون محدودة عن الوظيفة الرقابية للجنة المراجعة والدور المحوري كوسيلة اتصال وربط بين الإدارة والمراجع الخارجي، ونظراً للدور المحوري الذي تقوم به لجنة المراجعة في رقابة إدارة الشركة وحماية أصحاب المصالح، اتجهت العديد من المنظمات المهنية على المستوى الدولي نحو تدعيم موقف لجان المراجعة ومحاولة التغلب على أوجه القصور أو تدعيم المحتوى المعلوماتي لتقرير لجنة المراجعة، حيث أصدرت بورصة الأوراق المالية الأمريكية في عام ٢٠١٥ تقريراً لدراسة التعديلات المقترحة على تقرير لجنة المراجعة بحث يتضمن ويفصح عن معلومات تتعلق بتقييم لجنة المراجعة للمراجع الخارجي وبصفة خاصة جودة المراجعة الخارجية واستقلال المراجع الخارجي، والاتصالات بين لجنة المراجعة والمراجع الخارجي، وعملية إعادة تعيين المراجع الخارجي وكذلك الإفصاح عن مؤهلات المراجع الخارجي (SEC, 2015). وفي نفس السياق، عبر السيد روبرت هيردمان الرئيس التنفيذي لبورصة تداول الأوراق المالية الأمريكية على أهمية لجان المراجعة بأنها تقوم بدور محوري في التأكد من نزاهة القوائم المالية المنشورة التي يعتمد عليها المستثمرون فضلاً عن تحقيق كفاءة سوق رأس المال (Carcello and Li, 2013).

وفيما يتعلق بأمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، يقوم المراجع الخارجي باختيارها من بين الأمور التي يناقشها المراجع الخارجي مع لجنة المراجعة وإدارة الشركة، وعلى الرغم من أن الهدف من فقرة أمور المراجعة هو تقديم معلومات إضافية لأصحاب المصالح في الشركة عن الوحدة محل المراجعة بهدف زيادة قابلية الفهم لدى مستخدمي التقارير المالية، فإنها لا تمثل بديل عن الإفصاح الذي تقدمه الإدارة باعتبارها صاحبة الحق في نشر معلومات تتعلق بالقوائم المالية للشركة وما يرتبط بها من أنشطة ومعاملات.

ومع ذلك قد ينشأ حالات يعتقد فيها المراجع الخارجي أنها تمثل أمور مراجعة رئيسية وينبغي الإفصاح عنها ولكن لا ترغب الإدارة في الإفصاح عنها، على سبيل المثال قد يرى المراجع الخارجي انخفاض قيمة الشركة ولكن لا تقوم الإدارة بتخفيض القيمة الدفترية مثل انخفاض قيمة الشهرة، وبالتالي يكون قرار اضمحلال قيمة الشهرة يمثل تحريف جوهري في القوائم المالية إذا لم تقوم الإدارة بتخفيض قيمة الشهرة ويرغب المراجع الخارجي في التقرير والافصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية، وهنا يكمن جوهر المناقشات الصعبة التي يمكن أن تتم بين المراجع الخارجي والإدارة ولجنة المراجعة، وسوف

تلعب أخلاقيات واتجاهات صنع القرارات في الشركة وهياكل الحوكمة دوراً رئيسياً في تحديد مدى سهولة أو صعوبة هذه المناقشات، ويعتقد الباحث أن تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية من وجهة نظر لجنة المراجعة يتوقف على:

### ١/٣/٥ التوقيت الزمني لتقديم تقرير المراجعة الخارجية للجنة المراجعة:

سبق القول أن أمور المراجعة الرئيسية التي يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية هي من بين الأمور التي تم مناقشتها مع الإدارة ولجنة المراجعة، وتحتاج لجنة المراجعة إلى نسخة أولية من تقرير المراجعة بوقت كاف قبل توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة حتى يتسنى لها دراستها مع المراجع الخارجي والإدارة، وبالتالي كلما تمكن المراجع الخارجي من توفير الوقت الكافي للجنة المراجعة لدراسة الأمور المعروضة في تقرير المراجعة كلما أتيحت لها الفرصة لمناقشة ومحاولة إقناع الإدارة إما باتخاذ الإجراءات التصحيحية مثل تخفيض القيمة الدفترية للشهرة مثلاً نتيجة لانخفاض القيمة السوقية للشركة، أو حتى اقناع المراجع الخارجي بأن القضية المطروحة لا تمثل قضية رئيسية وأن عدم الإفصاح عنها لا يمثل تحريف جوهري في القوائم المالية، وتحديد مدى كفاية الإفصاح وعدالة وصف المراجع الخارجي للأمر التي يتم الإفصاح عنها وكذلك تحديد مدى الحاجة لتضمين إفصاح إضافي لتمكين مستخدمي التقارير المالية من فهم هذه الأمور، والتحقق من مدى استجابة إدارة الشركة تجاه هذه الأمور، ويرى الباحث أن كل تلك الأنشطة تتطلب من المراجع الخارجي ان يقوم بتوفير نسخة مبدئية من تقرير المراجعة بصورة مبكرة لتمكين إما المعالجة الصحيحة من جانب الإدارة أو توفير الإفصاح الكافي المتعلق بها من طرف المراجع الخارجي، وبالتالي يتوقع الباحث أنه كلما تمكنت لجنة المراجعة من الحصول على نسخة من تقرير المراجعة بصورة مبكرة كلما أتيحت لها الفرصة لمعالجة الأمور التي تعتبر من وجهة نظر المراجع الخارجي أمور رئيسية وتخفيض عددها، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة هذا الفرض:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول حصول لجنة المراجعة على نسخة مبدئية من تقرير المراجع الخارجي بصورة مبكرة وانخفاض عدد أمور المراجعة الرئيسية.

الفرض البديل (H13): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول حصول لجنة المراجعة على نسخة مبدئية من تقرير المراجع الخارجي بصورة مبكرة وانخفاض عدد أمور المراجعة الرئيسية.

### ٢/٣/٥ الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة:

من المهام التي تقوم بها لجنة المراجعة الإشراف على عملية إعداد القوائم المالية والاختيار المناسب للقواعد المحاسبية التي يتم تطبيقها في الشركة، ويتطلب القيام بهذه المهام أن يكون لدى أعضاء لجنة المراجعة الخبرة المالية والمحاسبية الكافية، ولقد أوضح قانون الساربنز الأمريكي Sarbanes-Oxley Act الصادر عام ٢٠٠٢ في الفقرة ٤٠٧ الخصائص التي يجب أن تتوافر في الشخص الذي يتم تعيينه في لجنة المراجعة والتي من أهمها فهم والقدرة على تطبيق المبادئ المحاسبية، الخبرة في تحليل

ومراجعة التقارير المالية، الوعي والفهم المتعلق بإجراءات الرقابة الداخلية وأن يكون على وعي ودراية بالمسئوليات الملقاة على عاتق لجنة المراجعة (SOX, 2002).

ومن انعكاسات توافر الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة القدرة على حسم الخلافات ذات الطبيعة المحاسبية بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة فيما يتعلق بتحديد أمور المراجعة الرئيسية، ويتفق الباحث مع دراسة (Krishnan and Visvanathan, 2008) أن زيادة مستوى الخبرة المالية والمحاسبية قد ينعكس على تعزيز وتدعيم التحفظ المحاسبي وذلك من خلال تقييم طبيعة وملائمة الاختبارات المحاسبية من قبل الإدارة، وفي المواقف التي تتطلب الاعتماد على سياسات محاسبية متشددة والخوف من خطر التقاضي، وفي نفس السياق، أكدت دراسة (Raghunandan, et al., 2001) أن استقلال لجنة المراجعة وتضمين اللجنة على الأقل عضواً ذو خبرة في مجالي المحاسبة والتمويل ينعكس على طول مدة الاجتماع وكذلك تكرار المقابلات، والأكثر من ذلك أن لجنة المراجعة تضطلع بدور حوكمي في إطار تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم مناقشتها مع الإدارة والمراجع الخارجي ولكي تقوم لجنة المراجعة بهذا الدور يجب أن يتوافر لديها من الخبرة المحاسبية والمالية التي تدعم إما رأي المراجع الخارجي أو رأي الإدارة فيما يتعلق باعتبار القضية التي يطرحها المراجع الخارجي قضية أساسية للمراجعة وأن عدم تضمينها في التقرير قد تؤثر على مستخدمي التقارير المالية، وبالتالي يتوقع الباحث أن زيادة الخبرة المالية والمحاسبية لدى لجنة المراجعة قد يعزز الآراء التي تطرحها في المناقشة مع المراجع الخارجي بصورة يكون لديها القدرة على تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

الفرض البديل (H14): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

### ٣/٣/٥ نوع جنس أعضاء لجنة المراجعة:

أحد المسارات البحثية في مجالي المحاسبة والمراجعة تناول انعكاسات نوع أعضاء لجنة المراجعة كونه من الذكور أو الإناث على جودة المراجعة الداخلية والأداء المالي للشركة، ولقد استنتجت دراسة (Pucheta-Martinez, et al., 2016) أن التنوع الجنسي في لجنة المراجعة يحسن جودة التقارير المالية، حيث أن تمثيل الإناث في لجنة المراجعة يؤدي إلى اتخاذ الخطوات اللازمة لضمان إعداد الشركة للقوائم المالية وفقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة عاماً، مما يقيد ممارسات إدارة الأرباح، وذلك بسبب سمات تجنب المخاطر، والقدرة على رقابة سلوك المديرين بصورة فعالة، وتمتعهم بمهارات اتصال

أفضل، والانخراط في تفكير مستقل أفضل، وزيادة حضور المجلس، ويعد هذا الدور الرقابي حاسماً في التحقق من الأنشطة الانتهازية التي تقوم بها الإدارة وتوفير جودة أفضل للتقارير المالية، وبالمثل، فإن المديرات من النساء أكثر عرضة لحضور الاجتماعات، ويبدلن جهداً أكبر للإشراف على رقابة سلوك المديرين مقارنة بالذكور، ويرتبط بهم انخفاض ممارسات إدارة الأرباح (محمود، ٢٠١٧).

وتنعكس طبيعة أعضاء لجان المراجعة من الإناث بأنهن أكثر رغبة في حضور الاجتماعات وزيادة الجهد المبذول في الإشراف على المديرين وتحقيق فعالية الدور الرقابي والإشرافي في لجنة المراجعة على مناقشة وجهات النظر المتعارضة بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة وهو ما يؤدي إلى تذليل العقبات التي تواجه المراجع الخارجي في عملية المراجعة، بما يؤدي إلى تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية، هذا من ناحية.

ولكن من ناحية أخرى، تؤكد الدراسات السلوكية وتدعمها الدراسات التي تناولها فكر المراجعة أن الإناث أكثر تحفظاً من الذكور (Niskanen, et al., 2011)، وارتفاع مستوى التحفظ يؤدي إلى تقييد حرية الإدارة في اختيار السياسات المحاسبية التي تعكس هذا التحفظ، كما استنتجت دراسة (Pucheta-Martinez, et al., 2016) أن وجود المديرات المستقلات في لجنة المراجعة يترتب عليه تخفيض احتمال الحصول على تقرير مراجعة متحفظ نتيجة للأخطاء أو عدم الالتزام أو إغفال المعلومات الجوهرية، وزيادة احتمال الإفصاح عن أوجه عدم التأكد وحدود نطاق الفحص في تقرير المراجع الخارجي، وهذا يقود الباحث نحو التوقع بأن تضمين الإناث في لجنة المراجعة يؤدي إلى زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

ومما سبق، استنتج الباحث بأنه نظراً للطبيعة المتحفظة للإناث إذا كانت عضواً في لجنة المراجعة يترتب عليها زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة، وفي نفس الوقت يعكس حرص الإناث على الاجتماعات وإثراء المناقشات نتيجة لتنوع الآراء مقارنة بأن يكون جميع الأعضاء من الذكور، على طرح حلول للأمور التي يعرضها المراجع الخارجي والتي قد يكون غير المبرر من وجهة نظر المراجع الخارجي تضمينها في تقرير المراجعة، مما يخفض من عدد الأمور التي يتم عرضها في تقرير المراجعة، وهذا يقود الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة من الإناث وتخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

**الفرض البديل (H15):** توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول زيادة عدد أعضاء لجنة المراجعة من الإناث وتخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

### ٤/٣/٥ تكرار اجتماعات لجنة المراجعة:

من أحد مؤشرات الاستدلال على فعالية لجنة المراجعة للقيام بدورها الإشرافي والرقابي عدد مرات اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة، بل وقد يتوقف مناقشة وحل المشاكل التي تظهر بين الإدارة

ولجنة المراجعة على تكرار اجتماعات لجنة المراجعة، حيث أن زيادة عدد هذه الاجتماعات قد يترتب عليها حل المشاكل ومراجعة الأمور الخاصة بمهام المراجعة والقيود التي تفرضها الإدارة على نطاق المراجعة، فضلاً عن الحصول على معلومات بصورة كافية عن الأمور التي تبرز كنواحي للخلاف بين الإدارة والمراجع الخارجي، بل ويرى البعض أن تكرار اجتماعات لجنة المراجعة ينعكس على تخفيض المشاكل الرقابية داخل الشركة (Chien, 2007).

وفي ضوء ما سبق، يتوقع الباحث أنه كلما زادت عدد اجتماعات لجنة المراجعة خلال السنة كلما تمكنت من الحل المبكر للمشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، بصورة تخفض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يقرر ويفصح عنها المراجع الخارجي، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

الفرض البديل (H16): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين تكرار اجتماعات لجنة المراجعة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

#### ٤/٥ المحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية:

أدى ارتفاع وزيادة الأخطاء والكوارث المالية الاحتمالية نتيجة كبر وتنوع وتعقد بيئة الأعمال الحالية، إلى صدور العديد من التشريعات المهنية، التي بدورها دفعت إدارة الشركات نحو تفعيل دور نظم الرقابة الداخلية المحاسبية منها والإدارية، وتعتبر المراجعة الداخلية هي حجر الأساس في تلك النظم، وسبب تطور مهام المراجعة الداخلية وزيادة الاهتمام بالمراجعة الإدارية والتشغيلية وبالتحديد تقييم فاعلية الرقابة الداخلية، فضلاً عن اعتماد المراجع الخارجي على أسلوب العينات الإحصائية وإمكانية تخفيض تكاليف المراجعة الخارجية، شجع ذلك المراجعين الخارجيين على زيادة التعاون والتنسيق مع المراجعين الداخليين في دراسة وفهم الرقابة الداخلية وتقدير مخاطرها وتصميم وتنفيذ اختباراتهما، وذلك بغية الحصول على أدلة تدعم تقييم المراجعين الخارجيين لمخاطر الرقابة لدعمهم في تحديد طبيعة ونطاق وتوقيت الاختبارات الأساسية ويعتقد كثير من المراجعين الخارجيين أن تكاليف المراجعة يمكن تخفيضها من خلال التنسيق بين المراجعة الداخلية والخارجية.

وتتطلب إجراءات المراجعة الخارجية من تقييم الرقابة الداخلية لأن نتيجة هذا التقييم تحدد مدى ونطاق وتوقيت إجراءات المراجعة، فإذا اتضح للمراجع الخارجي أن نظام الرقابة الداخلية سليم وفعال يستطيع أن يعتمد على ذلك في اختصار جزء كبير من برامج المراجعة المستندية، وعلى العكس من ذلك، عدم فعالية نظام الرقابة الداخلية تجعل المراجع الخارجي مضطراً لتوسيع نطاق الفحص المستندي حتى يستطيع إبداء رأيه في القوائم المالية.

ويعتقد الباحث أن نشاط المراجعة الداخلية يساهم في تحديد وحل على الأقل جزء من المشاكل التي

تواجه المراجع الخارجي أثناء القيام بعملية المراجعة وذلك بسبب طبيعة التعايش اليومي في أنشطة الشركة، والتي قد تكون أحد محددات عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يفصح عنها المراجع الخارجي في تقرير المراجعة، وهذا ما يتناوله الباحث على النحو التالي:

#### ١/٤/٥ مستوى استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية:

من المحددات الجوهرية التي يعتمد عليها المراجع الخارجي في تقييم أنشطة المراجعة الداخلية نجد استقلال وموضوعية المراجعة الداخلية، حيث تشتق الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها نشاط المراجعة قيمتها والثقة فيها من الافتراض الأساس الذي تقوم عليه وهو الاستقلال الذهني والاستقلال في الواقع، ويستخدم عادة المراجع الخارجي استقلال نشاط المراجعة الداخلية (علاقة التقرير) كمعيار أكثر أهمية في تقييم موضوعيتها، في حين يرى (DeZoort, et al., 2001) أنه من وجهة نظر المراجع الخارجي، فإن موضوعية نشاط المراجعة الداخلية تتوقف على كل من مجال عمل المراجعة الداخلية (المراجعة المالية أو تقديم الاستشارات)، وهيكل المكافآت (ثابتة أو متغيرة)، ولكن دراسة (Desai, et al., 2010) ترى أن محددات الموضوعية للمراجع الداخلي تتمثل في أهمية توصيات المراجعة الداخلية للشركة، إمكانية الوصول للجنة المراجعة، القدرة على إخضاع أي نشاط في الشركة للمراجعة، عدم تعارض المهام المكلف بها المراجع الداخلي، المستوى الذي تقدم له تقارير المراجعة الداخلية.

وبالتالي إذا اتضح للمراجع الخارجي ارتفاع مستوى استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية في القيام بالأنشطة الرقابية المكلفين بها، قد يقوم بتخفيض إجراءات المراجعة الخارجية حيث أنه يثق في إجراءات المراجعة التي نفذها نشاط المراجعة الداخلية خاصة وإن كان يتم توثيق تلك الإجراءات، وبالتالي إذا تولد إدراك للمراجع الخارجي بتمتع نشاط المراجعة الداخلية بصفتي الاستقلال والموضوعية فضلاً عن التواجد المستمر والمعايشة اليومية لأنشطة الشركة والمشاكل التي تواجهها والقدرة على تقديم حلول لتلك المشاكل، وهو ما يعني تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تواجه المراجع الخارجي، وبالتالي يمكن صياغة الفرض التالي:

فرض العدم: لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين مستوى استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

الفرض البديل (H17): توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين مستوى استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

#### ٢/٤/٥ المقدرّة المهنية (الكفاءة) العاملين بنشاط المراجعة الداخلية:

من المحددات التي يستند إليها المراجع الخارجي وهو بصدد تقييم نشاط المراجعة الداخلية في الشركة نجد المقدرّة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية، وتتمثل المحددات الفرعية للمقدرّة المهنية للمراجع الداخلي في الخلفية التعليمية، الشهادات المهنية، برامج التدريب الداخلي، مدى تدعيم الشركة للتدريب المستمر،

وجود نظام يحدد المسؤوليات، مراجعة إجراءات وأوراق العمل، التخطيط للعمل، الخبرة والمعرفة بالشركة، الخبرة والمعرفة في مجال المراجعة (Desai, et al., 2010).

ولقد اختلفت أدبيات المراجعة في تحديد أي من العناصر السابقة المحددة للكفاءة المهنية تحتل أهمية من وجهة نظر المراجع الخارجي، حيث أشار (Clark, et al., 1980) بأن معرفة المراجع الداخلي بعمليات وإجراءات الشركة يعتبر من المعايير الأكثر أهمية في الحكم على جودة نشاط المراجعة الداخلية، إلا أن (Brown, 1983) له وجهة نظر أخرى، حيث يرى أن تقييم كفاءة نشاط المراجعة الداخلية يعتمد على البرامج التدريبية والشهادات المهنية التي يحصل عليها المراجع الداخلي.

وبالتالي إذا اتضح للمراجع الخارجي ارتفاع كفاءة نشاط المراجعة الداخلية في القيام بالأنشطة الرقابية المكلفين بها، قد يقوم بتخفيض إجراءات المراجعة الخارجية خاصة وأن معايير المراجعة الخارجية تشجع المراجع الخارجي في الاعتماد على نشاط المراجعة الداخلية إذا اتضح له أن هذا النشاط يتميز بالكفاءة فضلاً عن مجموعة من المحددات الأخرى، ومعنى اعتماد المراجع الخارجي هو تقليص بعض مهام المراجعة الخارجية وما يرتبط بها من مشاكل، الأمر الذي يترتب عليه تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي تواجه المراجع الخارجي، وبالتالي يمكن صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

**الفرض البديل (H18):** توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين المقدرة المهنية لنشاط المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

### **٣/٤/٥ مصدر نشاط المراجعة الداخلية:**

لقد تزايد في الآونة الأخيرة قيام العديد من الشركات بإسناد بعض الوظائف التنظيمية التي كانت تؤدي داخل هذه الشركات إلى طرف خارجي، ومثل هذه الممارسات لها انعكاسات على التقارير المالية، وتتطلب من المراجع الخارجي أن يقوم بتعديل تقديره لأخطار المراجعة وبالتالي إجراءات المراجعة في ضوء هذه الممارسات.

وتتعدد مصادر الحصول على أنشطة المراجعة الداخلية، فقد يتم القيام بها داخلياً وهو ما يطلق عليه المصدر الداخلي In-sourcing أو يتم إسنادها لطرف خارجي Out-sourcing أو يتم إسناد بعض الأنشطة لمصدر خارجي مع الاحتفاظ ببعض الأنشطة تؤدي داخلياً وهو ما يطلق عليه المصدر المشترك Co-sourcing، وكل مصدر من هذه المصادر له مزاياه وعيوبه من حيث الأثر على إجراءات المراجعة التي يقوم بها المراجع الخارجي.

ولكن كمثال لأحد المتغيرات التي تبرز العلاقة بين مصادر المراجعة الداخلية وتقييم المراجع الخارجي لأخطار المراجعة والغش، هو الجهة المسئول أمامها مصدر المراجعة الداخلية، وحجم المساءلة، والآثار التي تترتب على هذه المساءلة لكل مصدر من مصادر المراجعة الداخلية في حالة فشل عملية المراجعة، المراجع الداخلي قد يكون مسئول أمام الإدارة، أما المراجع الخارجي فيكون مسئول أمام إما الإدارة (العميل) أو المساءلة أمام طرف ثالث، المسئولية الجنائية والمسئولية المهنية، أما بالنسبة لحجم المساءلة والآثار التي تترتب عليها، بالنسبة للمراجع الداخلي تتوقف على اللائحة الداخلية للشركة من إنذار أو خصم من المرتب أو الحرمان من علاوة أو ترقية وهي مسئولية محدودة لا تقارن بحجم المسئولية التي تقع على المراجع الخارجي، وبصفة خاصة المسئولية المهنية التي قد تعرضه للخروج من المهنة وخطر التعرض لمساءلة قضائية، وفي اعتقاد الباحث أن المراجع الخارجي قد يبحث عن دوافع الإدارة للقيام بالتخلي عن بعض أو كل أنشطة المراجعة الداخلية والحصول على بعض أو كل تلك الأنشطة من مصدر خارجي، كما أن اختلاف مصدر المساءلة بالنسبة لمصادر المراجعة الداخلية سوف يترتب عليها اختلاف تقديرات المراجع الخارجي لأخطار المراجعة والغش.

وفي ضوء مصدر المساءلة وحجم المساءلة والآثار التي تترتب عليها، فضلاً زيادة مستوى استقلال وموضوعية المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي لها، أن يثق المراجع الخارجي في إجراءات المراجعة التي نفذها المصدر الخارجي مقارنة بالمصدر الداخلي وهو ما قد يخفض من مستوى أخطار المراجعة وبالتالي تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يفصح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، وهذا يسوق الباحث نحو صياغة الفرض التالي:

**فرض العدم:** لا توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين اعتماد الشركة على المصدر الخارجي للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

**الفرض البديل (H19):** توجد اختلافات جوهرية بين آراء المراجعين الخارجيين والأكاديميين حول وجود علاقة عكسية بين اعتماد الشركة على المصدر الخارجي للقيام بأنشطة المراجعة الداخلية وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

والشكل (١/٥) يوضح المحددات المقترحة لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية والسابق تناولها.

## ٦- الدراسة الميدانية:

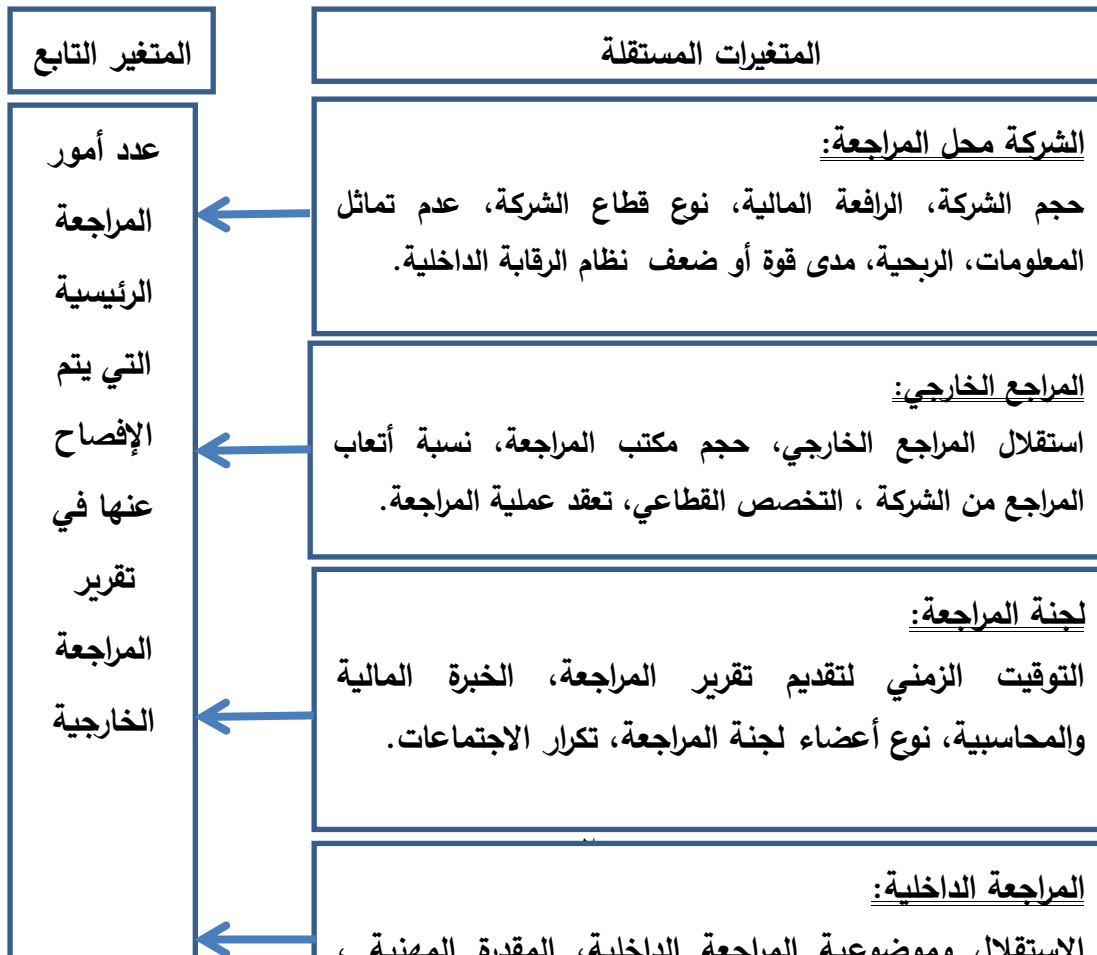
تناول الباحث في الجزء السابق من البحث، الإطار النظري للعلاقة بين آليات حوكمة الشركات وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، وتوصل الباحث إلى بعض الاستنتاجات النظرية، ويحاول الباحث في هذا الجزء اختبار هذه الاستنتاجات النظرية في الواقع العملي لممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في البيئة المصرية من خلال دراسة ميدانية تمت على عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة



وعينة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المحاسبة والمراجعة، وفيما يلي يتناول الباحث وصف للدراسة الميدانية، ونتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بها.

#### ١/٦ وصف المجتمع والعينة:

يعتبر المجتمع المناسب لاختيار العينة هو مكاتب المحاسبة والمراجعة وذلك لأن المراجع الخارجي للشركة هو المنوط به تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، وهذه نقطة محورية في الدراسة، وقد تم اختيار عينة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، والتي تتميز بكبر حجمها وتتمتع بشهرة في مجال تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة، بالإضافة إلى مديري بعض مكاتب المحاسبة والمراجعة الصغيرة، وتم تنفيذ الدراسة الميدانية على نوعين من العينات:



**العينة الأولى:** تتضمن مجموعة من المراجعين الخارجيين في مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة، وعادة ما تتعامل هذه المكاتب مع الشركات كبيرة الحجم والتي قد يكون لها فروع دولية، وتلتزم الشركات الدولية بتطبيق المعيار (٧٠١) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد، والذي تناول التعديلات على تقرير المراجعة الخارجية.

**العينة الثانية:** تتضمن مجموعة من الباحثين الذين أنهوا درجة الماجستير والمقيدين بتمهيدي دكتوراه المحاسبة وكذلك المدرسين في أقسام المحاسبة في كلية التجارة جامعة طنطا وكفر الشيخ، وبحد أدنى يكون الباحث قد درس مقرر في مجال المراجعة في مرحلة الدراسات العليا، فضلاً عن الحصول على ردود على قائمة الاستبيان من خلال وسائل التواصل الاجتماعي لأعضاء هيئة التدريس في جامعات أخرى.

وفيما يتعلق بالعينة الأولى، والتي تضمنت مختلف المراجعين الخارجيين بمكاتب المحاسبة والمراجعة التي تم اختبارها داخل جمهورية مصر العربية، تم توزيع عدد (١٣٢) نسخة من قائمة الاستبيان المرفقة، وذلك على مكاتب المحاسبة والمراجعة، بصفة خاصة في محافظتي الإسكندرية والقاهرة كعينة عشوائية لمجتمع الدراسة.

وبلغت عدد نسخ قوائم الاستقصاء التي قام الباحث بجمعها من مكاتب المحاسبة والمراجعة (٨١) نسخة بنسبة استجابة ٦١% تقريباً، وتم استبعاد عدد (٩) نسخة من قوائم الاستبيان لوجود أسئلة غير مكتملة، كما تم استبعاد عدد (٧) نسخ شعر الباحث بعدم الاهتمام في الإجابة عليها، ويوضح الجدول (١/٦) الإحصاءات الوصفية لعينة المراجعين الخارجيين المشاركين في الدراسة الميدانية.

أما فيما يتعلق بالعينة الثانية والتي تتضمن الأكاديميين بالصورة السابق وصفها، تم توزيع عدد (٦٧) نسخة من قوائم الاستبيان وبحد أدنى للمشاركة أن يكون درس عدد (٢) مقرر في مجال المراجعة، وتم استلام عدد (٤٤) نسخة بنسبة استجابة ٦٥,٦٧%، كما تم استبعاد عدد (٦) نسخ لعدم اكتمالها، وبالتالي تصبح العينة الصالحة لإجراء الاختبارات عليها عدد (٣٨) نسخة من قوائم الاستبيان، كما قام الباحث بتصميم قائمة الاستبيان على موقع جوجل ([www.google.com](http://www.google.com))، وإرسال رابط القائمة على الموقع للسادة أعضاء هيئة التدريس في معظم الجامعات من خلال وسائل التواصل الاجتماعي، وبلغ عدد الردود ٥٤ رد، تم تفرغها من خلال الموقع.

## ٢/٦ وصف قائمة الاستبيان:

لكي يتم اختبار فروض الدراسة التي تتناول العلاقة بين آليات حوكمة الشركات ومحددات الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية، تم التركيز على أربعة محددات رئيسية، تمثل المحدد الأول في متغيرات ترتبط بالشركة محل المراجعة، بينما يتمثل المحدد الثاني في متغيرات ترتبط بالمراجع الخارجي، ويتمثل المحدد الثالث في مجموعة من المتغيرات تتعلق بلجنة المراجعة، وأخيراً المحدد الرابع والذي يتمثل في متغيرات ترتبط بالمراجعة الداخلية، وببساطة قام الباحث بالربط بين فاعلية آليات الحوكمة ومحددات الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية، ويقوم المشاركون في الاستبيان بوضع علامة أسفل درجة الموافقة التي تعكس وجهة نظره، حيث تم وضع خمس رتب للموافقة، من خلال الاعتماد على مقياس ليكرت Likert Scale خماسي الأبعاد، بحيث تم إعطاء بدائل لكل اختيار (موافق جداً، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق جداً)، وتم إعطاء أوزان لهذه البدائل تنازلياً على التوالي من ٥ إلى ١، وبالتالي فإن العامل الذي يأخذ متوسط حسابي مقداره أكبر من ثلاث درجات يعتبر عاملاً هاماً ومؤثراً، في حين يعتبر العامل الذي لا يحقق هذا المتوسط تعتبر عاملاً غير مؤثر.

| وظيفة المشارك       | العدد | النسبة | الشهادات المهنية        | العدد | النسبة |
|---------------------|-------|--------|-------------------------|-------|--------|
| وُشريك بمكتب مراجعة | ٨     | ١٢,٣١% | شهادة مهنية في المراجعة | ٢٣    | ٣٥,٣٨% |
| مدير مراجعة         | ١٣    | ٢٠%    | زمالة                   | ١١    | ١٦,٩٢% |
| مراجع حسابات خارجي  | ٤٤    | ٦٧,٦٩% | أخرى                    | ٠     | ٠%     |
| مراجع تحت التمرين   | ٠     | ٠%     | لا يوجد                 | ٣١    | ٤٧,٧٠% |
| أخرى                | ٠     | ٠%     | الإجمالي                | ٦٥    | ١٠٠%   |
| الإجمالي            | ٦٥    | ١٠٠%   |                         |       |        |
| المستوى التعليمي    | العدد | النسبة | سنوات الخبرة            | العدد | النسبة |
| دكتوراه             | ٧     | ١٠,٧٧% | أقل من ٥ سنوات          | ٢٥    | ٣٨,٤٦% |
| ماجستير             | ١١    | ١٦,٩٢% | من ٥-١٠ سنوات           | ١٨    | ٢٧,٦٩% |
| دبلوم عالي          | ٢٣    | ٣٥,٣٨% | من ١٠-١٥ سنة            | ١٢    | ١٨,٤٧% |
| بكالوريوس           | ٢٤    | ٣٦,٩٣% | من ١٥-٢٠ سنة            | ٦     | ٩,٢٣%  |
| أخرى                | ٠     | ٠%     | أكثر من ٢٠ سنة          | ٤     | ٦,١٥%  |
| الإجمالي            | ٦٥    | ١٠٠%   | الإجمالي                | ٦٥    | ١٠٠%   |

جدول (٦-١) البيانات الوصفية للخصائص الشخصية لعينة المراجعين الخارجيين

٣/٦ مدى صدق وصلاحيّة قائمة الاستبيان:

يقصد بصدق قائمة الاستبيان تأكد الباحث من كونها تقيس ما وضعت لقياسه، وللتأكد من صدق وصلاحيه محتويات قائمة الاستبيان كأداة للدراسة، فقد تم عرضها في صورتها الأولية على مجموعة من الأساتذة الأكاديميين ذوي الخبرة في مجال المراجعة، بهدف تحكيمها وإبداء آرائهم حول دقة وسلامة صياغتها وترابط فقراتها، ولقد تم أخذ جميع الملاحظات والمقترحات في الاعتبار عند تطوير النسخة النهائية من قائمة الاستبيان، وذلك من خلال حذف بعض الفقرات أو تعديلها أو إعادة صياغتها مرة أخرى، مما يؤكد صدق المحتوى ووضوح المضمون في قائمة الاستبيان، وتوافر درجة عالية من التوافق والاتساق الداخلي بين محتوياتها وفقراتها. ولقد تم تطبيق اختبار ألفا كرونباخ Alpha Cronbach's Test، باعتباره أكثر أساليب تحليل الاعتمادية دلالة في دراسة وتحليل درجة التماسك الداخلي بين محتويات وبنود قوائم الاستبيان، وذلك بغية التأكد من توافر خاصية الثبات Reliability في المقاييس المستخدمة في أداة البحث، ورغبة في تقليل أخطاء القياس العشوائي، والتوصل إلى مقاييس يمكن الاعتماد عليها في دراسات مستقبلية.

ويوضح الجدول رقم (٢/٦) نتائج اختبار ألفا كرونباخ لقياس الثبات والاتساق الداخلي لقائمة الاستبيان لعينة المراجعين الخارجيين والأكاديميين، ويتراوح معامل هذا الاختبار بين (صفر، واحد)، كلما اتجه معامل هذا الاختبار نحو القيمة (١) كلما زاد الصدق الداخلي لقائمة الاستبيان، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Gliem and R. Gliem, 2003) بأن المستوى المقبول لهذا المقياس ٧٠%.

وتشير نتائج اختبار الصدق الداخلي لعينة المراجعين الخارجيين والأكاديميين، أنه يمكن الثقة في ردود هذه العينة بنسبة ٨٧% (معامل اختبار ألفا كرونباخ ٠,٨٦٧) كما هو موضح في جدول (٢/٦)، وهذه النسبة تعبر عن مستوى صدق داخلي جيد وبالتالي يمكن الاعتماد على ما تضمنته قائمة الاستبيان والاطمئنان إلى مصداقيتها في تحقيق أهداف الدراسة.

#### Case Processing Summary

|                             |     |       | Reliability Statistics |            |
|-----------------------------|-----|-------|------------------------|------------|
|                             |     |       | Cronbach's Alpha       | N of Items |
| Valid                       | N   | %     | .867                   | 20         |
| Cases Excluded <sup>a</sup> | 157 | 100.0 |                        |            |
| Total                       | 0   | .0    |                        |            |

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

#### جدول (٢/٦) نتائج اختبار الثقة لعينة المراجعين الخارجيين والأكاديميين

٤/٦ الأساليب الإحصائية المستخدمة لاختبار الفروض:

حتى يقوم الباحث باختبار تأثير آليات الحوكمة بأبعادها السابق تناولها كمحددات لأمر المراجعة الرئيسية التي يتم الافصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، اعتمد الباحث على مجموعة من الأساليب الإحصائية باستخدام حزمة البرامج الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS, Version, 22).

ولكي يقوم الباحث بتحديد نوعية الأساليب الإحصائية الملائمة لتحليل آراء المشاركين في الدراسة الميدانية، يتطلب ذلك تحديد توزيع المجتمع الذي تم سحب العينتان منه، وأحد الاختبارات الإحصائية المستخدمة في ذلك، نجد اختبار كولموجوروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov، وهذا الاختبار

يختبر فرض العدم بأن المشاهدات المتعلقة بمتغير معين تتبع التوزيع الطبيعي، وذلك عندما تكون قيمة P-value أكبر من مستوى المعنوية (0,05)، وقام الباحث بإجراء هذا الاختبار على عينة المراجعين الخارجيين وكذلك عينة الأكاديميين، واتضح من الجداول المرفقة أن قيمة P-Value لكل مفردات العينتان أقل من مستوى المعنوية (0,05) مما يعني رفض فرض العدم وعدم صلاحية الاعتماد على الاختبارات المعلمية، وهذا الأمر يتطلب الاعتماد على الأساليب الإحصائية للاختبارات اللامعلمية .Non-Parametric Tests

ولقد قام الباحث بإجراء اختبارات إحصائية على ثلاث مستويات تتدرج من حيث عمق التحليل لآراء المشاركين في الاستبيان، فعلى المستوى الأول تم إجراء تحليل إحصائي وصفي على مستوى كل عينة من العينتان، أما على المستوى الثاني، اعتمد الباحث على اختبار فريدمان Friedman Test، وذلك لمقارنة آراء المشاركين في الدراسة، حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء ترتيب لكل مجموعة من الأسئلة، ويعكس هذا الترتيب الأهمية التي تعطيها كل عينة لمجموعة من الأسئلة في قائمة الاستبيان، وأخيراً على مستوى العينتان من المراجعين الخارجيين والأكاديميين، تم استخدام اختبار مان ويتي Mann-Whitney Test وذلك بغية تحديد الاختلافات الجوهرية لآراء العينتان، حول الأسئلة التي تتناول محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، ويستخدم هذا الاختبار للمقارنة بين عينتين مستقلتان مسحوبتان بطريقة عشوائية، بمعنى أنه مناسب لتحليل الاختلافات الجوهرية التي تتعلق بالمتغيرات المستقلة لعينتان، من خلال رفض أو قبول فرض العدم Null Hypothesis بعدم وجود اختلافات جوهرية بين العينتين.

**والقاعدة القرارية في هذا الاختبار** أن يتم مقارنة مستوى دالة الاختبار المحسوبة (2- Asymp. Sig. tailed) أي P-Value مع مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ )، فإذا كان مستوى دالة الاختبار المحسوبة (P-Value) أكبر من مستوى المعنوية المقبولة، نقبل فرض العدم بعدم وجود اختلافات جوهرية بين العينتان المستقلتان، والعكس صحيح برفض فرض العدم، وهذا هو الاتجاه الأكثر استخداماً وشيوعاً في دراسات العلوم الاجتماعية.

## ٥/٦ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي:

فيما يلي يتناول الباحث نتائج التحليل الإحصائي لمحددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، وذلك على النحو التالي:

### ١/٥/٦ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي المتعلقة بمحددات الشركة محل المراجعة:

فيما يتعلق بالمتغيرات التي تناولت المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة والتي تناولتها المتغيرات (X11, X12, X13, X14, X15, X16) والتي تركز على كبر حجم الشركة وتنوع عملياتها وأنشطتها (X11)، الرافعة المالية (X12)، نوع قطاع الصناعة (X13)، عدم تماثل المعلومات (X14)، ثغرات نظام الرقابة الداخلية (X15) مستوى الربحية (X16)، ويلخص الجدول (٣/٦) نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بالمحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة، من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

أولاً على مستوى كل متغير، كما يلاحظ من الإحصاءات الوصفية الموضحة بالجدول رقم (٣/٦) أن المتوسط لجميع هذه المتغيرات كان أكبر من ٣ درجات وهو ما يعني أنها متغيرات هامة ومؤثرة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين وكذلك من وجهة نظر الأكاديميين على حد سواء ما عدا المتغير الخامس الذي يربط بين ربحية الشركة وعدد قضايا المراجعة الرئيسية، إلا أنه يلاحظ أن المتوسط في عينة الأكاديميين كان أعلى من المتوسط في عينة المراجعين الخارجيين، بمعنى أن مستوى الأهمية والتأثير لأهمية تأثير المحددات المتعلقة بالشركة محل المراجعة يحتل أهمية أكبر من وجهة نظر الأكاديميين مقارنة بعينة المراجعين الخارجيين.

| اختبار مان ويتني بين العينتين<br>Mann-Whitney Test |       | درجة الترتيب (اختبار<br>فيردمان) Rank |                  | المتوسط        |                  | المتغير |                                   |
|--|-------|---------------------------------------|------------------|----------------|------------------|---------|-----------------------------------|
| معنوية الاختلافات                                  | Z     | Asymp. Sig. (2-tailed)                | عينة الأكاديميين | عينة المراجعين | عينة الأكاديميين |         | عينة المراجعين                    |
| اختلاف   | 2.246 | .025                                  | 3                | 3              | 4.23             | 3.95    | X11 (حجم الشركة وتنوع أنشطتها)    |
| اتفاق  | 1.615 | .106                                  | 4                | 4              | 4.07             | 3.71    | X12 (الرافعة المالية)             |
| اتفاق  | .650  | .516                                  | 5                | 2              | 3.96             | 3.82    | X13 (نوع القطاع)                  |
| اختلاف   | 4.673 | .000                                  | 2                | 5              | 4.37             | 3.55    | X14 (عدم تماثل المعلومات)         |
| اختلاف   | 2.187 | .029                                  | 6                | 6              | 2.80             | 2.42    | X15 (ربحية الشركة)                |
| اتفاق  | 1.658 | .097                                  | 1                | 1              | 4.45             | 4.15    | X16 (شغرات نظام الرقابة الداخلية) |

#### جدول رقم (٣/٦) نتائج تحليل اختبار فيردمان ومان ويتني للمحددات المرتبطة بالشركة

ثانياً على مستوى كل عينة على حدة، فيما يتعلق بالأهمية النسبية لكل متغير على مستوى كل عينة على حدة، اعتمد الباحث على اختبار فيردمان Friedman Test، حيث يقوم هذا الاختبار بإعطاء رتبة أو ترتيب معين لكل متغير يعكس الأهمية النسبية بين مجموعة المتغيرات الفرعية المتعلقة بالشركة محل المراجعة وذلك من وجهة نظر المشاركين في الدراسة الميدانية لكلا العينتين، وبالتالي يمكن لنا استنتاج مدي اتفاق أو اختلاف العينتين على ترتيب كل متغير من وجهة نظرها وهذا ما يظهره الجدول رقم (٣/٦).

ويتضح من الجدول رقم (٣/٦) أن العينتان محل الدراسة الميدانية اتفقتا في ترتيب المتغير السادس (الشغرات في نظام الرقابة الداخلية) بأن يحتل الترتيب الأول، وبالتالي من وجهة نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين أن مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية له أهمية نسبية عالية والمحدد الأول في تحديد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، وهذا يتفق مع ما توصلت له دراسة (Ragothaman and Cornelsen, 2017) والتي استنتجت وجود علاقة بين مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية من خلال دراسة على عينتين من الشركات.

واختلفت العينتان في إعطاء الترتيب الثاني، حيث أكدت عينة المراجعين على أهمية نوع قطاع الشركة كونه قطاع صناعي أو خدمي، بينما أكدت عينة الأكاديميين على أهمية عدم تماثل المعلومات، ويعلل الباحث هذه النتيجة بأن المراجعين الممارسين للمهنة يرون أن القطاع الصناعي ترتبط به مشاكل أكثر

في عملية المراجعة مقارنة بالقطاع الخدمي، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Sirois, et al., 2018) بأن نوع القطاع الذي تتخصص به الشركة يعتبر من محددات الإفصاح عن قضايا المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، بينما يحتل أيضاً عدم تماثل المعلومات أهمية خاصة في التعديلات التي أجريت على تقرير المراجع الخارجي، بل ويمكن القول أنه أحد أسباب تلك التعديلات وهذا ما أكدت عليه دراسة (Bédard, et al., 2014) بوجود علاقة إيجابية بين الإفصاح عن قضايا المراجعة الرئيسية ودرجة عدم تماثل المعلومات.

يلي ذلك في الرتبة الثالثة من وجهة نظر عيني المراجعين والأكاديميين حجم الشركة وتنوع عملياتها وأنشطتها ووجود للشركة فروع دولية، وما يدعم تلك النتيجة ما أكدت عليه دراسة (Bédard, et al., 2014) بوجود علاقة طردية بين حجم الشركة وتنوع وتعدد أنشطتها وعدد قضايا المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ثم يأتي في الرتبة الرابعة متغير الرافعة المالية، حيث يعكس ارتفاع نسبة التمويل الخارجي مواجهة الشركة لمصاعب مالية ويكون دافع لإدارة الشركة لعدم تبني سياسات محاسبية متحفظة وزيادة احتمال القيام بممارسات إدارة الأرباح، وتؤكد تلك النتيجة دراسة (Kim and Sohn, 2012) حيث استنتجت وجود علاقة طردية بين مستوى الرافعة المالية وحجم ممارسات إدارة الأرباح المقاسة بالاستحقاقات الاختيارية، ويعمل الباحث ذلك بأن الشركات ذات الديون العالية معرضة لخطر الإفلاس بسبب الفشل في تسوية تمويلها الخارجي الذي قد يعرضها لاحقاً لخطر آخر مستقبلي بعدم القدرة على العثور على مقرضين آخرين جدد، إذا كانت هذه الشركة قد ترغب في التقدم بطلب للحصول على قرض جديد، لذلك فقد يفرض المقرضون الجدد عدة شروط على الشركة للحفاظ على مستوى المبلغ المستحق لهم ضمن حدود معقولة، وهذا الأمر قد يكون دافع للإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح أو تبني سياسات محاسبية غير متحفظة لإظهار المركز المالي بالصورة غير الحقيقية، وهذا الأمر يمثل مؤشر عن احتمال قيام المراجع الخارجي بالإفصاح عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي.

وأخيراً اتفقت العينتان على عدم أهمية ربحية الشركة كمحدد لعدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، حيث احتلت أهمية هذا المتغير الرتبة الأخيرة من بين المتغيرات التي تتعلق بالشركة محل المراجعة، ويدلل الباحث على هذه النتيجة، بأن الإدارة في بعض الشركات قد تقوم بممارسات إدارة الأرباح بصورة تؤدي إلى زيادة الأرباح، وهذه الحالة مؤشر على احتمال الإفصاح عن عدد أكبر من أمور المراجعة الرئيسية بالرغم من ارتفاع مستوى ربحية الشركة.

وبصورة مجملية للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان، وعلى الرغم من الأهمية النسبية وتأثير هذه المتغيرات على إدراك كلا العينتان من خلال نتائج المتوسط لكل متغير، إلا أنه كان هناك اتفاق على مجموعة من المحددات، واختلف إدراك وآراء العينتان فيما يتعلق بباقي المحددات المتعلقة بالشركة محل المراجعة، ووفقاً للنتائج التي يظهرها الجدول رقم (٤/٦)، أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين ( $\text{Chi-Square} = 64.449$ ,  $\text{Asymp. Sig.} = 0.000$ )، وكذلك لعينة الأكاديميين ( $\text{Chi-Square} = 137.232$ ,  $\text{Asymp. Sig.} = 0.000$ ) وهما أقل من مستوى المعنوية

( $\alpha=0.05$ )، مما يعني اتفاق العينتان على رفض فرض العدم، والقبول بوجود اختلافات جوهرية بين المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة من حيث تأثيرها على عدد قضايا المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

| Asymp. Sig. | Chi-Square | العينة<br>المعنوية    |
|-------------|------------|-----------------------|
| .000        | 64.449     | عينة المراجعين (٦٥)   |
| .000        | 137.232    | عينة الأكاديميين (٩٢) |

### جدول (٤/٦) الاختبارات الإحصائية لكلا العينتين وفقاً لاختبار فيردمان للمحددات المرتبطة بالشركة

**ثالثاً على مستوى العينتان معاً**، وذلك بهدف تحديد الاختلافات الجوهرية لآراء العينتان حول تأثير المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة باستخدام اختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، ويوضح الجدول رقم (٣/٦) أنه بالنسبة للمتغيرات الأولى (حجم الشركة وتعقد عملياتها) والرابع (عدم تماثل المعلومات) والخامس (ربحية الشركة)، حيث كانت نتائج هذا الاختبار لهذه المتغيرات على التوالي ( $Z=2.246$ , Asymp. (2-tailed)= 0.025,  $Z= 4.673$ , Asymp. (2-tailed)= 0.000,  $Z= 2.187$ , Asymp. (2-tailed)= 0.029 )، وحيث أن قيمة P-Value المحسوبة أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني رفض فرض العدم والقبول بوجود اختلافات جوهرية بين آراء العينتان المتعلقة بهذه المحددات، أما باقي المتغيرات فلقد اتفقت العينتان على عدم وجود اختلافات جوهرية (قبول فرض العدم).

### ٢/٥/٦ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للمحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي:

وفيما يتعلق بالمتغيرات التي تمثل المراجع الخارجي كآلية للحوكمة ومحدد لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، والتي تتمثل في مستوى استقلال المراجع الخارجي (X21)، وحجم مكتب المراجعة (X22)، الأتعاب التي يحصل عليها المراجع الخارجي إلى إجمالي إيرادات المكتب (X23)، التخصص القطاعي للمكتب (X24)، عدد دعاوى المساءلة القانونية المرفوعة ضد المكتب (X25)، ومدى تعقد عملية المراجعة (X26)، ويلخص الجدول (٥/٦) نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بالمحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

**أولاً على مستوى كل متغير**، يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين وذلك وفقاً للآراء المشاركين من العينتين، حيث بلغ المتوسط لهذه المتغيرات أكبر من الرتبة (٣)، ما عدا متغير دعاوى المساءلة القانونية المرفوعة على مكاتب المراجعة وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين فقط حيث بلغ قيمة المتوسط ٢,٩٥، كما هو موضح في الجدول (٥/٦).

| اختبار مان ويتني بين العينتين<br>Mann-Whitney Test |       | درجة الترتيب (اختبار<br>فيردمان) Rank |                     | المتوسط           |                     | المتغير |                   |
|--|-------|---------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|---------|-------------------|
| معنوية<br>الاختلافات                               | Z     | Asymp. Sig.<br>(2-tailed)             | عينة<br>الأكاديميين | عينة<br>المراجعين | عينة<br>الأكاديميين |         | عينة<br>المراجعين |
| اتفاق  | 1.448 | 0.148                                 | 1                   | 2                 | 4.46                | 4.18    | X21 (الاستقلال)   |



|                                 |      |      |   |     |       |       |        |
|---------------------------------|------|------|---|-----|-------|-------|--------|
| X22 (حجم المكتب)                | 4.12 | 4.00 | 3 | 4** | 0.144 | 1.460 | اتفاق  |
| X23 (أتعاب المراجع)             | 3.78 | 3.83 | 5 | 5   | 0.746 | 0.324 | اتفاق  |
| X24 (التخصص القطاعي)            | 4.03 | 4.20 | 4 | 2   | 0.450 | 0.755 | اتفاق  |
| X25 (الدعوى القضائية)           | 2.95 | 3.98 | 6 | 4** | 0.000 | 4.695 | اختلاف |
| X26 (تعقد عملية المراجعة)       | 4.32 | 4.04 | 1 | 3   | 0.062 | 0.225 | اتفاق  |
| ** حصل المتغيران على نفس الرتبة |      |      |   |     |       |       |        |

### جدول رقم (٥/٦) نتائج تحليل اختبار فيردمان ومان ويتني للمحددات المرتبطة بالمراجع

ثانياً على مستوى كل عينة على حدة، وبحث مدى الأهمية النسبية التي تعطيها كل عينة لهذه المتغيرات وفقاً لاختبار فيردمان كما هو موضح بالجدول (٥/٦) يتضح أن كلا العينتان اختلفتا في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات، وترى عينة المراجعين أن تعقد عملية المراجعة وما يرتبط بهذا التعقد هو المتغير الذي يحتل الأهمية الأولى من وجهة نظرها، ويرى الباحث أن هذا أقرب للنظرة العملية بصفتهم ممارسين للمهنة، لأن تعقد عملية المراجعة، قد يرتبط بها صعوبة الحصول على أدلة المراجعة التي تنفي أو تؤكد رأي المراجع الخارجي أو قد يصعب على المراجع الخارجي تكوين رأي مهني حول مراجعة الشركات التي تكون فيها عملية المراجعة معقدة، وكل هذه العوامل من مسببات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، بينما ينظر الأكاديميين إلى استقلال المراجع الخارجي على أنه المتغير صاحب الأولوية، حيث أن المستوى المرتفع من الاستقلال للمراجع الخارجي يرتبط به عدم خضوع المراجع الخارجي لضغوط الإدارة ورغباتها، كما أن الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية قد لا يمثل رغبات الإدارة باعتبارها هي المصدر الأساسي للإفصاح عن معلومات تتعلق بالشركة، وبالتالي عدم خضوع المراجع الخارجي لضغوط الإدارة يرتبط بالإفصاح عن أمور المراجعة التي يراها مناسبة في ضوء تقديره المهني وفي ضوء المحددات التي فرضتها معايير المراجعة.

أما فيما يتعلق بحجم مكتب المراجعة وأثره على الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، فعلى الرغم من الأهمية النسبية لهذا المتغير من وجهة نظر كلا العينتان في ضوء المتوسط، إلا أنه حاز على الرتبة الثالثة من وجهة نظر المراجعين والرتبة الرابعة من وجهة نظر الأكاديميين، ويؤكد تلك النتيجة دراسة (Reynolds and Francis, 2000) حجم مكتب المراجعة يؤثر في جودة المراجعة الخارجية، حيث تؤثر سمعة المكتب على قرارات المراجع الخارجي بغض النظر عن حجم العميل.

أما متغير أتعاب المراجع الخارجي من الشركة بالنسبة لإجمالي إيرادات المكتب (X23)، فعلى الرغم من الأهمية النسبية التي حاز عليها المتغير من خلال متوسط القيم، إلا أنه يلاحظ انخفاض قيمة المتوسط لهذا المتغير مقارنة بباقي المتغيرات، حيث اتفقت العينتان على إعطاء الرتبة الخامسة لمتغير الأتعاب من بين الستة متغيرات التي تناولت محدد المراجع الخارجي، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Reynolds and Francis, 2000) بعدم وجود علاقة بين حجم عميل المراجعة مقاساً بالأتعاب المدفوعة للمراجع الخارجي، وتنفي ما ادعته بعض الدراسات بوجود علاقة تبعية اقتصادية نتيجة لكبر حجم العميل، حيث ارتبط تقديم تقارير متحفظة للشركات الكبيرة إذا تم مراجعتها من مكاتب المراجعة

الكبيرة، وبالتالي ينخفض تأثير نسبة الأتعاب التي يحصل عليها المراجعة الخارجي على عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها خاصة في ظل كبر حجم المكتب.

وفيما يتعلق بمتغير التخصص القطاعي لمكتب المراجعة وعلاقته بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، فقد نال هذا المتغير الرتبة الثانية من وجهة نظر الأكاديميين، والرتبة الرابعة من وجهة نظر المراجعين، حيث أن التخصص القطاعي للمراجع الخارجي يجعله على دراية بمجالات المراجعة التي تمثل مستوى مرتفع من الأخطار، وكذلك المجالات التي تتضمن تحريفات جوهرية في القوائم المالية، بل والقدرة على اكتشاف ممارسات الغش وإدارة الأرباح، ويؤكد وجهة نظر الأكاديميين، ما أكدت عليه دراسة (Sun and Guoping, 2013) بوجود ارتباط بين التخصص القطاعي وجودة عملية المراجعة، أما من وجهة نظر المراجعين، يرى الباحث أن انخفاض الترتيب النسبي لهذا المتغير يرجع إلى انخفاض نسبة صعوبة الحصول على أدلة المراجعة لبعض المجالات المعقدة في المراجعة للمراجع المتخصص مقارنة بالمراجع غير المتخصص في قطاع معين، وبالتالي يسهل على المراجع الخارجي المتخصص تكوين رأي مهني في القوائم المالية للشركات المتخصصة فيها، أما مواجهة المراجع غير المتخصص لمشاكل في عملية المراجعة أو حتى صعوبة الحصول على أدلة المراجعة تجعله يفصح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

وأخيراً حاز متغير عدد دعاوى المساءلة القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة على الرتبة السادسة من وجهة نظر المراجعين، والرتبة الرابعة من وجهة نظر الأكاديميين، مع ملاحظة انخفاض الأهمية النسبية لهذا المتغير مقاسة بالمتوسط، وهذا ما أكدت عليه دراسة (Kachelmeier, et al., 2014) بانخفاض مسؤولية المراجع الخارجي بصورة جوهرية وبالتالي انخفاض خطر التقاضي عندما يتم الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية وإجراءات المراجعة المتعلقة بها مقارنة بالإفصاح عن إجراءات المراجعة التي لا تتعلق بأمر المراجعة الرئيسية، ويرى الباحث أنه يمكن تفسير تلك النتائج أن الإفصاح عن إجراءات المراجعة التي تتعلق بأمر المراجعة الرئيسية تخدم كإشارة تحذير لمستخدمي القوائم المالية، وبالتالي تعتبر إخلاء مسؤولية المراجع الخارجي للمجالات ذات المخاطر المرتفعة والتي تم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الرئيسية.

وبصورة مجملية للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان، وعلى الرغم من الأهمية النسبية وتأثير هذه المتغيرات على إدراك كلا العينتان من خلال نتائج المتوسط لكل متغير، وعلى الرغم من اختلاف ترتيب أهمية تلك المتغيرات من وجهة نظر كل عينة، إلا أنه ووفقاً للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان لأراء كل عينة على حدة والذي يوضحه الجدول رقم (٦/٦)، أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين ( $\text{Chi-Square} = 42.182, \text{Asymp. Sig.} = 0.000$ )، وكذلك لعينة الأكاديميين ( $\text{Chi-Square} = 30.229, \text{Asymp. Sig.} = 0.000$ )، وهما أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha = 0.05$ )، مما يعني اتفاق العينتان على رفض فرض العدم، والقبول بوجود اختلافات جوهرية بين المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي من حيث تأثيرها على عدد قضايا المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

| Asymp. Sig. | Chi-Square | العينة<br>المعنوية    |
|-------------|------------|-----------------------|
| .000        | 42.182     | عينة المراجعين (٦٥)   |
| .000        | 30.229     | عينة الأكاديميين (٩٢) |

### جدول (٦/٦) نتائج اختبار فيردمان لكلا العينتين للمحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي

**ثالثاً على مستوى العينتان معاً،** وذلك بهدف تحديد الاختلافات الجوهرية لآراء العينتان حول تأثير المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي باستخدام اختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، ويوضح الجدول رقم (٥/٦) أنه اتفقت العينتان على جميع المتغيرات ما عدا المتغير الخامس (دعاوى المساءلة القضائية)، وحيث أن قيمة P-Value المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، نقبل فرض عدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير تلك المتغيرات الخمسة المتعلقة بالمراجع الخارجي على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، أما فيما يتعلق بمتغير عدد دعاوى المساءلة القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، نجد أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة P-Value (Asymp. (2-tailed)=0.000) أقل من مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ )، وهو ما يعنى رفض فرض عدم وقبول الفرض البديل، بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير عدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكتب المراجعة على عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

### ٣/٥/٦ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للمحددات المرتبطة بلجنة المراجعة:

وفيما يتعلق بالمتغيرات التي تمثل لجنة المراجعة كآلية للحوكمة وكمحدد لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، والتي تتمثل في توقيت الحصول على تقرير المراجعة (X31)، الخبرة المحاسبية والمالية (X32)، نوع عضو أو رئيس لجنة المراجعة (X33)، تكرار الاجتماعات (X34)، فعالية لجنة المراجعة كمتغير إجمالي يتضمن جميع المتغيرات السابقة (X35)، ويلخص الجدول (٧/٦) نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بالمحددات المرتبطة بلجنة المراجعة، من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

**أولاً على مستوى كل متغير،** يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين وذلك وفقاً للآراء المشاركين من العينتين، حيث بلغ المتوسط لهذه المتغيرات أكبر من الرتبة (٣)، ما عدا متغير نوع أعضاء أو رئيس لجنة المراجعة كونهم من الذكور أو الإناث وذلك من وجهة نظر المراجعين الخارجيين فقط حيث بلغ قيمة المتوسط ٢,٣٨، كما هو موضح في الجدول (٧/٦).

| اختبار مان ويتني بين العينتين<br>Mann-Whitney Test |      |                                 | درجة الترتيب (اختبار<br>فيردمان) Rank |                   | المتوسط             |                   | المتغير                     |
|--|------|---------------------------------|---------------------------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-----------------------------|
| معنوية<br>الاختلافات                               | Z    | Asymp<br>Sig.<br>(2-<br>tailed) | عينة<br>الأكاديميين                   | عينة<br>المراجعين | عينة<br>الأكاديميين | عينة<br>المراجعين |                             |
| اتفاق  | .974 | 0.330                           | 4                                     | 2                 | 3.65                | 3.74              | X31 (توقيت الحصول على تقرير |

| المراجعة                        |      |      |   |   |      |       |        |
|---------------------------------|------|------|---|---|------|-------|--------|
| X32 (الخبرة المالية والمحاسبية) | 3.88 | 4.18 | 3 | 1 | .007 | 2.706 | اختلاف |
| X33 (نوع عضو أو رئيس اللجنة)    | 2.38 | 3.13 | 5 | 5 | .005 | 3.654 | اختلاف |
| X34 (تكرار الاجتماعات)          | 4.06 | 3.92 | 1 | 2 | .745 | .326  | اتفاق  |
| X35 (فاعلية لجنة المراجعة)      | 3.77 | 3.80 | 4 | 3 | .528 | .631  | اتفاق  |

جدول رقم (٧/٦) نتائج تحليل اختبار فيردمان ومان ويتني للمحددات المرتبطة بلجنة المراجعة لكلا العينتين

**ثانياً على مستوى كل عينة على حدة**، وبحث مدى الأهمية النسبية التي تعطيها كل عينة لهذه المتغيرات وفقاً لاختبار فيردمان كما هو موضح بالجدول (٧/٦) يتضح أن كلا العينتان اختلفتا في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات، وترى عينة المراجعين أن تكرار اجتماعات لجنة المراجعة هو المتغير الذي يحتل الأهمية الأولى من وجهة نظرها، ويبرر الباحث هذه النتيجة بأن تكرار اجتماعات لجنة المراجعة هو مؤشر على قيامها بدورها الإشرافي والرقابي على عملية إعداد القوائم المالية، وبالتالي توافر فرصة لحل المشاكل التي تظهر بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة، حيث أن أمور المراجعة التي يقرر المراجع الخارجي الإفصاح عنها في تقرير المراجعة يتم مناقشتها مع الإدارة ولجنة المراجعة، وبالتالي تكرار اجتماعات لجنة المراجعة قد يترتب عليه تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة، بينما ينظر الأكاديميين إلى الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة على أنه المتغير صاحب الأولوية، وهذا ما تؤكد عليه دراسة (Ghafran and O'Sullivan, 2017) بوجود علاقة ايجابية بين الخبرة المالية لأعضاء لجنة المراجعة ومستوى جودة المراجعة الخارجية، وانخفاض مستوى التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وهو ما قد ينعكس على انخفاض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

بينما احتل متغير التوقيت الزمني لحصول لجنة المراجعة على نسخة مبدئية من تقرير المراجعة على الرتبة الثانية من وجهة نظر المراجعين والرتبة الرابعة من وجهة نظر الأكاديميين، ويبرر الباحث هذه النتيجة، بأن أمور المراجعة الرئيسية التي يقوم المراجع الخارجي بالإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية هي من بين الأمور التي تم مناقشتها مع الإدارة ولجنة المراجعة، وتوفير نسخة أولية من تقرير المراجعة بوقت كاف قبل توقيع المراجع الخارجي على تقرير المراجعة وانعقاد الجمعية العمومية يُمكن لجنة المراجعة من مناقشتها مع المراجع الخارجي والإدارة، وبالتالي محاولة إقناع الإدارة إما باتخاذ الإجراءات التصحيحية، أو حتى إقناع المراجع الخارجي بأن القضية المطروحة لا تمثل قضية رئيسية وأن عدم الإفصاح عنها لا يمثل تحريف جوهري في القوائم المالية، أما فيما يتعلق بعينة الأكاديميين، فلقد حاز متغير الخبرة المالية والمحاسبية على الرتبة الأولى يليه تكرار الاجتماعات، ثم فاعلية لجنة المراجعة، وجاء بعد ذلك متغير فترة توفير تقرير المراجعة، ويمكن للباحث تبرير هذه النتيجة بأنه على الرغم من قيام المراجع الخارجي بتوفير نسخة مبدئية من تقرير المراجعة بصورة مبكرة للجنة المراجعة، في الوقت الذي لا تتوافر فيه الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء، أو حتى انخفاض مستوى تكرارية اجتماعات لجنة المراجعة، فلن تكون هناك فرصة لمناقشة أمور المراجعة الرئيسية، وبالتالي تنظر عينة الأكاديميين إلى فاعلية متغير توفير نسخة مبدئية من تقرير المراجعة بصورة مبكرة بشرط توافر متغيري الخبرة والمحاسبية والمالية وتكرار اجتماعات لجنة المراجعة.

ولقد اتفقت العينتان على إعطاء متغير نوع أعضاء أو رئيس لجنة المراجعة Audit Committee Gender الرتبة الخامسة، كما يلاحظ الباحث انخفاض الأهمية النسبية لهذا المتغير في ضوء المتوسطات خاصة في عينة المراجعين، ويبرر الباحث تلك النتيجة بانخفاض عدد العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية من الاناث مقارنة بعدد الذكور، وهذه النتيجة تتعارض مع ما استنتجته دراسة (Pucheta-Martinez, et al., 2016) أن وجود المديرات المستقلات في لجنة المراجعة يترتب عليه تخفيض احتمال الحصول على تقرير مراجعة متحفظ نتيجة للأخطاء أو عدم الالتزام أو إغفال المعلومات الجوهرية، وزيادة احتمال الإفصاح عن أوجه عدم التأكد وحدود نطاق الفحص في تقرير المراجع الخارجي، بمعنى زيادة عدد أمور المراجعة التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة.

وبصورة مجملية للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان، وعلى الرغم من الأهمية النسبية وتأثير هذه المتغيرات على إدراك كلا العينتان من خلال نتائج المتوسط لكل متغير، وعلى الرغم من اختلاف ترتيب أهمية تلك المتغيرات من وجهة نظر كل عينة، إلا أنه ووفقاً للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان لآراء كل عينة على حدة والذي يوضحه الجدول رقم (٨/٦)، أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين (Chi-Square = 67.561, Asymp. Sig. = 0.000)، وكذلك لعينة الأكاديميين (Chi-Square = 60.646, Asymp. Sig. = 0.000) وهما أقل من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني اتفاق العينتان على رفض فرض العدم، والقبول بوجود اختلافات جوهرية بين المحددات المرتبطة بلجنة المراجعة من حيث تأثيرها على عدد قضايا المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية من وجهة نظر كل عينة على حدة.

| العينة                | المعنوية | Chi-Square | Asymp. Sig. |
|-----------------------|----------|------------|-------------|
| عينة المراجعين (٦٥)   |          | 67.561     | 0.000       |
| عينة الأكاديميين (٩٢) |          | 60.646     | 0.000       |

#### جدول ( ٨/٦ ) نتائج اختبار فيردمان لكلا العينتين للمحددات المرتبطة بلجنة المراجعة

ثالثاً على مستوى العينتان معاً، وذلك بهدف تحديد الاختلافات الجوهرية لآراء العينتان حول تأثير المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي باستخدام اختبار مان ويتي Mann-Whitney Test، ويوضح الجدول رقم (٧/٦) أنه اتفقت العينتان على ثلاث متغيرات وهم توقيت تقديم تقرير المراجعة للجنة المراجعة، وتكرار الاجتماعات وفاعلية لجنة المراجعة، وحيث أن قيمة P-Value المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، نقبل فرض العدم، بعدم وجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير تلك المتغيرات الثلاثة المتعلقة بلجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، أما فيما يتعلق بالمتغيرات الأخرى وهي الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة ونوع أعضاء أو رئيس لجنة المراجعة، نجد أن قيمة مستوى المعنوية المحسوبة P-Value أقل من مستوى المعنوية المقبولة ( $\alpha=0.05$ )، وهو ما يعني رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، بوجود اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير هذان

المتغيران المتعلقان بلجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

#### ٤/٥/٦ نتائج اختبارات التحليل الإحصائي للمحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية:

وفيما يتعلق بالمتغيرات التي تمثل بالمراجعة الداخلية كآلية للحوكمة ومحدد لعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، والتي تتمثل في استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية (X41)، الكفاءة المهنية للقائمين على نشاط المراجعة الداخلية (X42)، مصدر نشاط المراجعة الداخلية (X43)، ويلخص الجدول (٩/٦) نتائج الاختبارات الإحصائية المتعلقة بالمحددات المرتبطة بنشاط المراجعة الداخلية، من وجهتي نظر المراجعين الخارجيين والأكاديميين، والتي يمكن إبراز نتائجها على النحو التالي:

**أولاً على مستوى كل متغير**، يتضح لنا من خلال تحليل الإحصاءات الوصفية لهذه المتغيرات أنها هامة ومؤثرة في إدراك المراجعين الخارجيين وذلك وفقاً للآراء المشاركين من العينتين، حيث بلغ المتوسط لهذه المتغيرات أكبر من القيمة ٣، لجميع المتغيرات كما هو موضح في الجدول (٩/٦)، وهو ما يعكس أهمية نشاط المراجعة الداخلية في ضوء المحددات المذكورة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها.

**ثانياً على مستوى كل عينة على حدة**، وبحث مدى الأهمية النسبية التي تعطيها كل عينة لهذه المتغيرات وفقاً لاختبار فيردمان كما هو موضح بالجدول (٩/٦) يتضح أن كلا العينتان اختلفتا في ترتيب الأهمية النسبية للمتغيرات، وترى عينة الأكاديميين أن الاستقلال والموضوعية هو المتغير الذي يحتل الأهمية الأولى من وجهة نظرها، ويبرر الباحث هذه النتيجة بأن الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يوفرها نشاط المراجعة تشق قيمتها والثقة فيها من الافتراض الأساس الذي تقوم عليه وهو الاستقلال الذهني والاستقلال في الواقع، وفي السنوات الحديثة زادت أهمية استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، وكان الدافع وراء هذه الأهمية أن المراجعة الداخلية تعتبر الركن الركين أو حجر الأساس في ممارسات حوكمة الشركات، بينما ينظر المراجعين إلى مصدر نشاط المراجعة الداخلية على أنه صاحب الأولوية الأولى من وجهة نظرهم، ويبرر الباحث تلك النتيجة أنه على الرغم من محاولات تدعيم نشاط المراجعة الداخلية إلا أنها ما زالت تخضع لنظام المساءلة الذي تنفذه عملياً إدارة الشركة، وما يترتب عليه من آثار مالية، كما أنه وفي العديد من المواقف أظهرت أن المراجع الخارجي يكون أكثر ثقة في أن المصدر الخارجي أكثر موضوعية من المصدر الداخلي في أداء أنشطة معينه، ففي مجال إسناد نظم المعلومات المحاسبية لمصدر خارجي بصفة عامة والمراجعة الداخلية بصفة خاصة، فإن الأنشطة التي تكون عرضة للتحيز من جانب إدارة الشركة مثل إعداد التقديرات المعقدة، من المحتمل أن يثق المراجع الخارجي في هذه التقديرات إذا قام بها المصدر الخارجي للمراجعة الداخلية مقارنة بالمصدر الداخلي الذي يكون عرضة للتحيز (DeZoort et al., 2001)، وبالتالي يترتب على إسناد نشاط المراجعة الداخلية لأحد مكاتب المحاسبة والمراجعة أو تمتع نشاط المراجعة الداخلية بالاستقلال والموضوعية تخفيض عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح.

| اختبار مان ويتني بين العينتين<br>Mann-Whitney Test |      | درجة الترتيب (اختبار<br>فيردمان Rank) |                     | المتوسط           |                     | المتغير |                            |
|--|------|---------------------------------------|---------------------|-------------------|---------------------|---------|----------------------------|
| معنوية<br>الاختلافات                               | Z    | Asymp.<br>Sig. (2-<br>tailed)         | عينة<br>الأكاديميين | عينة<br>المراجعين | عينة<br>الأكاديميين |         | عينة<br>المراجعين          |
| اتفاق  | .837 | .403                                  | 1                   | 2                 | 4.08                | 3.89    | X41 (الاستقلال والموضوعية) |
| اتفاق  | .591 | .554                                  | 3                   | 3                 | 3.97                | 3.91    | X42 (الكفاءة المهنية)      |
| اتفاق  | .224 | .823                                  | 2                   | 1                 | 4.01                | 4.06    | X43 (مصدر النشاط)          |

جدول رقم (٩/٦) نتائج تحليل اختبار فيردمان ومان ويتني للمحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية

أما فيما يتعلق بكفاءة القيام بالمهام المكلف بها المراجع الداخلي وانعكاس ذلك على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، اتفقت العينتان على اعطاء الترتيب الثالث لهذا المتغير، وعلى الرغم من أهمية كفاءة القيام بأنشطة المراجعة الداخلية، إلا أن هناك العديد من الأسباب التي تجعل المراجع الداخلي يتردد في التقرير عن المعلومات السلبية التي تتعلق بالشركة ومنها الغش، وتتعلق معظم هذه الأسباب بالهيكل التنظيمي وسلسلة الأوامر، على سبيل المثال، قد تقوم الإدارة العليا في كثير من الأحيان باتخاذ قرارات تتعلق بتوظيف أو الاستغناء عن العاملين، ومعنى هذا قيام المراجع الداخلي بالتقرير عن حالات الغش، قد يعرض حياته الوظيفية في الشركة لخطر الفصل من الشركة، وهذا يفرض ضغط على المراجع الداخلي بعدم المخاطرة بوظيفته، مما يترتب عليه عدم التقرير عن ممارسات الغش في الشركة حتى لا تتأثر علاقته بالإدارة العليا (Dickins and O'Reilly, 2009).

وبصورة مجملية للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان، وعلى الرغم من الأهمية النسبية وتأثير هذه المتغيرات على إدراك كلا العينتان من خلال نتائج المتوسط لكل متغير، وعلى الرغم من اختلاف ترتيب أهمية تلك المتغيرات من وجهة نظر كل عينة، إلا أنه ووفقاً للنتائج التي يظهرها اختبار فيردمان لآراء كل عينة على حدة والذي يوضحه الجدول رقم (١٠/٦)، أن مستوى المعنوية المحسوب لعينة المراجعين الخارجيين (Chi-Square = 2.178, Asymp. Sig. = .337)، وكذلك لعينة الأكاديميين (Chi-Square = 1.672, Asymp. Sig. = .433) وهما أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، مما يعني اتفاق العينتان على قبول فرض العدم، بعدم وجود اختلافات جوهرية بين المحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية من حيث تأثيرها على عدد قضايا المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية من وجهة نظر كل عينة على حدة.

| العينة                | المعنوية | Chi-Square | Asymp. Sig. |
|-----------------------|----------|------------|-------------|
| عينة المراجعين (٦٥)   |          | 2.178      | .337        |
| عينة الأكاديميين (٩٢) |          | 1.672      | .433        |

جدول (١٠/٦) نتائج اختبار فيردمان لكلا العينتين للمحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية  
ثالث حتى مستوى العينين معا، وبك بهدي تحديد الاحصاءات الجوهريه لآراء العينين حون ناير  
المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي باستخدام اختبار مان ويتني Mann-Whitney Test، ويوضح الجدول رقم (٩/٦) أنه اتفقت العينتان على جميع المتغيرات المتعلقة بنشاط المراجعة الداخلية، وحيث أن قيمة P-Value المحسوبة أكبر من مستوى المعنوية ( $\alpha=0.05$ )، نقبل فرض العدم، بعدم وجود

اختلافات جوهرية بين آراء المشاركين من العينتين حول تأثير تلك المتغيرات الثلاثة المتعلقة بالمراجعة الداخلية على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

#### ٧-الخلاصة، النتائج والتوصيات:

يهدف هذا البحث إلى دراسة محددات فقرة أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية وفقاً لمتطلبات معيار المراجعة (٧٠١) الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتوكيد "التقرير عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي المستقل"، وربط الباحث بين آليات الحوكمة في الشركات وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي المستقل، من خلال اقتراح مجموعة من المحددات الرئيسية، أولها يتعلق بالشركة محل المراجعة، والذي يتضمن مجموعة من المحددات الفرعية وهي حجم الشركة وتنوع وتعدد عملياتها، ومستوى عدم تماثل المعلومات، والرافعة المالية، ونوع القطاع الذي تنتمي له الشركة، وربحية الشركة، وأخيراً مدى قوة أو ضعف نظام الرقابة الداخلية، ويتناول المحدد الرئيسي الثاني المراجع الخارجي، والذي يتضمن محددات فرعية تمثلت في مدى استقلال المراجع الخارجي، حجم مكتب المراجعة، نسبة أتعاب المراجع الخارجي من الشركة إلى إجمالي إيرادات المكتب، تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين، وعدد دعاوى المساءلة القانونية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، ويتناول المحدد الرئيسي الثالث لجنة المراجعة، وتمثلت المحددات الفرعية في توقيت الحصول على تقرير المراجعة المبدئي، الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة، ونوع الأعضاء، وتكرار الاجتماعات، وأخيراً يتناول المحدد الرئيسي الرابع المراجعة الداخلية، وتمثلت محدداتها الفرعية في استقلال وموضوعية نشاط المراجعة الداخلية، والكفاءة المهنية، ومصدر نشاط المراجعة الداخلية.

واعتمد الباحث على عينتان لدراسة النتائج النظرية التي توصل إليها، عينة من المراجعين الخارجيين الممارسين لمهنة المراجعة في جمهورية مصر العربية (٦٥ مفردة)، والعينة الأخرى تمثلت في الأكاديميين (٩٢ مفردة)، وبالاعتماد على حزمة البرامج الإحصائية الجاهزة للعلوم الاجتماعية (SPSS, ٧.22)، توصل الباحث إلى مجموعة من النتائج، على مستوى كل عينة من العينتين على حدة، وعلى مستوى العينتان معاً.

#### ١/٧ النتائج على مستوى كل عينة على حدة:

فيما يلي يتناول الباحث النتائج التي توصل إليها على مستوى كل عينة على حدة:

#### ١/١/٧ النتائج على مستوى عينة المراجعين الخارجيين:

١-وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: الثغرات أو أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، نوع قطاع الشركة كونه صناعي أو خدمي، حجم الشركة وتنوع أنشطتها وتعدد فروعها، الرافعة المالية، عدم تماثل المعلومات، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو ربحية الشركة.



٢- وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: تعقد عملية المراجعة، الاستقلال، حجم المكتب، التخصص القطاعي، أتعاب المراجع، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو عدد دعاوى المساءلة القضائية ضد المكتب.

٣- وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات المرتبطة بلجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: تكرار الاجتماعات، توقيت الحصول على تقرير المراجعة، الخبرة المالية والمحاسبية، فاعلية لجنة المراجعة، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو نوع أعضاء لجنة المراجعة.

٤- عدم وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات الفرعية المرتبطة بالمراجعة الداخلية على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

#### ٢/١/٧ النتائج على مستوى عينة الأكاديميين:

١- وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات الفرعية المرتبطة بالشركة محل المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: أوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية، عدم تماثل المعلومات، حجم الشركة وتنوع أنشطتها، الرافعة المالية، نوع القطاع، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو ربحية الشركة.

٢- وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: الاستقلال، التخصص القطاعي، تعقد عملية المراجعة، حجم المكتب، عدد دعاوى المساءلة القضائية، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو أتعاب المراجع الخارجي من الشركة إلى إجمالي الأتعاب.

٣- وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات المرتبطة بلجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ومن حيث مستوى التأثير، تم ترتيب مستوى التأثير تنازلياً على النحو التالي: الخبرة المالية والمحاسبية، تكرار الاجتماعات، فاعلية لجنة المراجعة، توقيت الحصول على تقرير المراجعة، وأخيراً كان المتغير ذو أقل تأثير هو نوع أعضاء لجنة المراجعة.

٤- عدم وجود اختلافات جوهرية بين تأثير المحددات الفرعية المرتبطة بالمراجعة الداخلية على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

#### ٢/٧ النتائج على مستوى العينتان معاً:

١- فيما يتعلق بالمحددات الفرعية المرتبطة بالشركة محل المراجعة، اتفقت العينتان على عدم وجود اختلافات جوهرية لتأثير متغيرات الرافعة المالية، نوع القطاع، وأوجه القصور في نظام الرقابة الداخلية على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، واختلفت درجة التأثير لمتغيرات حجم الشركة وتنوع عملياتها وأنشطتها، عدم تماثل المعلومات، وربحية الشركة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

٢- فيما يتعلق بالمحددات الفرعية المرتبطة بالمراجع الخارجي، اتفقت العينتان على عدم وجود اختلافات جوهرية بين جميع التغيرات الفرعية التي تناولت المراجع الخارجي من حيث تأثيرها على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، ما عدا عدد الدعاوى القضائية.

٣- فيما يتعلق بالمحددات الفرعية المرتبطة بلجنة المراجعة، اتفقت العينتان على عدم وجود اختلافات جوهرية لتأثير متغيرات توقيت الحصول على تقرير المراجعة، تكرار الاجتماعات، فاعلية لجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي، واختلفت درجة التأثير لمتغيرات الخبرة المالية والمحاسبية، ونوع عضو أو رئيس لجنة المراجعة على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

٤- فيما يتعلق بالمحددات الفرعية المرتبطة بالمراجعة الداخلية، اتفقت العينتان على عدم وجود اختلافات جوهرية لتأثير جميع المتغيرات التي تم تناولها على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.

إلا أن تفسير هذه النتائج يخضع لمجموعة من القيود التي ربما تخفض من إمكانية تعميم النتائج التي تم التوصل إليها:

(١) عدم توافر تقارير المراجعة الخارجية لشركات المحاسبة والمراجعة والتي تناولت تطبيق معيار المراجعة الدولي (٧٠١) بالإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة في مصر، وهو ما لم يتيح الفرصة للباحث للقيام بدراسة تطبيقية، حتى يمكن مقارنة نتائج الدراسة الحالية بدراسات تمت في الدول الأخرى التي تلتزم بتطبيق نفس المعيار.

(٢) انخفاض حجم عينة المراجعين الخارجيين مقارنة بعينة الأكاديميين، حيث معظم الردود على قائمة الاستبيان لعينة الأكاديميين تم الحصول عليها من خلال وسائل التواصل الاجتماعي الإلكترونية، ومن رابط قائمة الاستبيان على موقع جوجل وهو ما مكن الباحث من زيادة عدد عينة الأكاديميين.

وفي ضوء النتائج التي توصلت لها الدراسة الحالية، والقيود التي يعتقد الباحث أن قد تحد من إمكانية تعميم تلك النتائج، يوصي الباحث بما يلي:

أولاً على المستوى التشريعي والمهني:

١- حث جميع الشركات المصرية على تفعيل دور آليات الحوكمة لما لذلك من انعكاسات على جودة الإفصاح وبالتالي تحقيق جودة القرارات الاستثمارية وما يترتب عليها من التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية.

٢- ضرورة قيام الجهات التنظيمية المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بسرعة إجراء التعديلات على معايير المراجعة المصرية، لتأخذ في الاعتبار التعديلات التي أقرها المجلس الدولي للمراجعة والتوكيد على تقرير المراجع الخارجي وصياغتها بما يناسب بيئة الممارسة المهنية المصرية أسوة بالدول المتقدمة وبعض الدول العربية مثل المملكة العربية السعودية والامارات، والتي كان لها سبق على مستوى العالم العربي في مجال تطوير والالتزام بالتعديلات على تقرير المراجع الخارجي.

٣- تفعيل الدور الرقابي للهيئة العامة لسوق المال، للتحقق من مدى التزام الشركات المسجلة لديها بالتطورات في المعايير، وذلك من أجل زيادة مستوى الإفصاح وما لذلك من انعكاسات على حجم الاستثمارات وحجم التداول في بورصة الأوراق المالية.

٤- قيام جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية بدور قيادي بتنظيم ورش عمل ومؤتمرات للممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة بمصر بشرح وتفسير انعكاسات التعديلات في معيار المراجعة الدولي (٧٠١) على الممارسات الحالية لمهنة المراجعة، مع إصدار لوائح استرشادية للقائمين على ممارسة المهنة، وذلك للتغلب على مشاكل التطبيق في البيئة المصرية.

٥- نظراً لندرة الأبحاث التي تناولت الربط بين آليات حوكمة الشركات ومحددات الإفصاح عن قضايا المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي، لذا يوصي الباحث بمزيد من الدراسات التي تتناول كل محدد على حدة أو جميع المحددات المتعلقة بآليات حوكمة الشركات، خاصة وأن أمكن تطبيقها على بيانات فعلية، عندما تتاح الفرصة وتلتزم الشركات بالتعديلات على هذا المعيار.

#### ثانياً على المستوى البحثي:

يمكن تدعيم نتائج الدراسة الحالية في بيئة الأعمال المصرية، من خلال تناول العناصر التالية بالبحث والتحليل والتي يعتقد الباحث وجود ندرة بها على مستوى العالم العربي في المجال البحثي:

١- محددات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٢- أثر الخصائص المرتبطة بالشركة وهيكل الملكية على أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٣- فاعلية لجنة المراجعة في الاشراف على المراجعة الداخلية وانعكاس ذلك على أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٤- دراسة العلاقة بين جودة القوائم المالية وأمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٥- دراسة العلاقة بين جودة المراجعة الخارجية وأمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٦- انعكاسات الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي على قرارات المستثمرين مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

٧- انعكاسات الافصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي على المسئولية القانونية للمراجع الخارجي مع دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية.

#### مراجع البحث:

#### المراجع العربية:

محمود، عبد الحميد العيسوي، (٢٠١٧)، أثر نوع لجنة المراجعة ومجلس الإدارة على ممارسات إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المساهمة المصرية، مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة- جامعة عين شمس، المجلد (٢١)، العدد الرابع.

#### المراجع الأجنبية:

- Abad, D. and Sánchez-Ballesta, J. and Yagüe, J.,(2015), Audit Opinions and Information Asymmetry in the Stock Market, Accounting and Finance.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA), (1995), Amendment to statement on auditing standards no. 58, Reports on audited financial statements. Available at: <http://umiss.lib.olemiss.edu:82/articles/1038106.6706/1.PDF>.
- Asare, S., and A. Wright (2012), Investors', Auditors', and Lenders' Understanding of the Message Conveyed by the Standard Audit Report on the Financial Statements, Accounting Horizons. 26 (2): 193-217.
- Backof , A. G., (2015), The Impact of Audit Evidence Documentation on Jurors' Negligence Verdicts and Damage Awards', Accounting Review , 90(6), 2177-2204.
- Backof , A. G., (2013), Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.
- Beasley, M.S., Carcello, J.V. and Hermanson, D.R., (1999), Fraudulent Financial Reporting: 1987-1997, An Analysis of U.S. Public Companies, New York: COSO, 1999.

- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., and Schatt, A. (2014). Costs and benefits of reporting Key Audit Matters in the audit report: The French experience. In International Symposium on Audit Research. Available at: [http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD\\_GONTHIER\\_BESACIER\\_SCHATT.pdf](http://documents.escdijon.eu/pdf/cig2014/ACTESDUCOLLOQUE/BEDARD_GONTHIER_BESACIER_SCHATT.pdf).
- Bell, T. B., and J.B. Griffin., (2012), Commentary on auditing high uncertainty fair value estimates, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 31 (1): 147-155.
- Blake, K., J. V. Carcello, N. J. Harrison, M. J. Head, B. E. Roper, A. Simpson, T. Sondhi, R. M. Tarola, L. E. Turner, M. Williams, and A. Yerger ( 2011), Response of a Subgroup of the PCAOB's Investor Advisory Group to the PCAOB's Concept Release Concerning Reports on Audited Financial Statements and Related Amendments to PCAOB Standards, *Current Issues in Auditing* 5 (2):C21-C50.
- Brasel, K. R., Doxey, M. M., Grenier, J. H., and Reffett, A., (2016), Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability, *The Accounting Review*.
- Brown, P. R., (1983), "Independent auditor judgment in the evaluation of internal audit functions", *Journal of Accounting Research* (Autumn): 444-455.
- Brown, T., Majors, T. M., and Peecher, M. E., (2015), The impact of a judgment rule and critical audit matters on assessments of auditor legal liability—the moderating role of legal knowledge, Working paper, University of Illinois at Urbana-Champaign.
- Carcello, J. (2012), What Do Investors Want from the Standard Audit Report? *The CPA Journal*, 22-28.
- Carcello, J. V. and Albert L. Nagy (2004) Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *AUDITING: A Journal of Practice and Theory*: September, 23(2), 55-69.
- Carcello, J. V., and C. Li., (2013), Costs and Benefits of Requiring an Engagement Partner Signature: Recent Experience in the United Kingdom, *The Accounting Review* 88 (5):1511-1546.
- CFA Institute, (2011), Usefulness of the Independent Auditor's Report: Survey to the CFA Institute Financial Reporting Survey Pool.
- Chalmers, J., (2013), PwC Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.
- Christensen B.E., S. Glover, and D.A. Wood., (2012), Extreme estimation uncertainty in fair value estimates: Implications for audit assurance, *Auditing a Journal of Practice and Theory*, 31 (1): 127-146.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., and Wolfe, C. J., (2014), Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 33(4), 71-93.
- Clark, M., T. E. Gibbs, and R. B. Schroeder., (1980), "Evaluating internal audit departments under SAS No. 9: Criteria for judging competence, objectivity, and performance", *The Woman CPA* . (July): 811,22.

- Cordos, G. S., and Fülöpa, M. T., (2015), Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters, *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128.
- Czerney, K., Schmidt, J. J., and Thompson, A. M., (2014), Does auditor explanatory language in unqualified audit reports indicate increased financial misstatement risk?. *The Accounting Review*, 89(6), 2115-2149.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-99.
- DeFond, M.L. and J. Zhang, (2014), A review of archival auditing research, *Journal of Accounting and Economics*, 58: 275-326.
- Dehkordi, H. F. and Makarem, N.,(2011), The Effect of Size and Type of Auditor on Audit Quality, *International Research Journal of Finance and Economics*, 80, 121.
- Desai, V., R. W. Roberts and R. Srivastava, (2010), "An analytical model for external auditor evaluation of the internal audit function using belief functions", *Contemporary Accounting Research*, 27(2): 537-575.
- DeZoort, F.T. ; Houston, R. W., and Peter, M. f., (2001), "The Impact of Internal Auditor Compensation and Role on External Auditors' Planning Judgments and Decisions", *Contemporary Accounting Research*, 18(2): 257-281.
- Dickins, D. and O'Reilly, D. (2009), The qualifications and independence of internal auditors, *Internal Auditing*, 24(3): 14-21.
- Elliott, W.B., F.D. Hodge, J.J. Kennedy, and M. Pronk, (2007), Are MBA students a good proxy for nonprofessional investors?, *The Accounting Review*, 82 (1): 139-168.
- Fearnley, S., Beattie, V. A., and Brandt, R., (2005), Auditor independence and audit risk: A Reconceptualization, *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.
- Financial Accounting Standards Board (FASB), (2011), Fair value measurement (Topic 820): Amendments to achieve common fair value measurement and disclosure requirements in U.S. GAAP and IFRSs, *Accounting Standards Update 2011-04*.
- Ghafran, C and N. O'Sullivan, (2017),The impact of audit committee expertise on audit quality: Evidence from UK audit fees, *The British Accounting Review*, 49(6),578-593.
- Gimbar, C., Hansen, B., and Ozlanski, M. E., (2016), The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability, *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646.
- Gimbar, C., Hansen, B., and Ozlanski, M. E., (2016), The effects of critical audit matter paragraphs and accounting standard precision on auditor liability, *The Accounting Review*, 91(6), 1629-1646.
- Goh, B.W., J. Ng, and K. O. Yong., (2011), Fair value disclosures beyond SFAS 157's three-level estimates, Working paper, Singapore Management University.
- Gonthier-Besacier and Schatt, (2007), Determinants of audit fees for French quoted firms, *Managerial Auditing Journal*, 22(2), 139:160.
- Gray, G., J. Turner, P. Coram, and T. Mock, (2011), Perceptions and

misperceptions regarding the unqualified auditor's report by financial statement preparers, users, and auditors, *Accounting Horizons* 25 (4): 659-684.

-Hodge, F.D., J.J. Kennedy, and L.M. Maines, (2004), Does search-facilitating technology improve the transparency of financial reporting?, *The Accounting Review*, 79 (3): 687–703.

-International Accounting Standards Board (IASB), (2011a), Fair value measurement. International Financial Reporting Standards No. 13. London, England: IASB.

-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2013), Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). Retrieved from:<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Complete%20ED,%20Reporting%20on%20Audited%20Financial%20Statements>.

-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2013), Reporting on Audited Financial Statements: Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs). New York, NY: International Federation of Accountants.

-International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), (2011b), Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change, New York, NY: International Federation of Accountants.

-Ireland, J.C., (2003), An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK, *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7), 975-1015.

-Kachelmeier, S. J. ; J. J. Schmidt and K. Valentine, ( 2014), The Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report on Perceived Auditor Responsibility for Misstatements, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2481284>.

-Katz, D.M., (2014), Revamped Audit Report Seen Launching 'Wave of Litigation', Available at: <http://ww2.cfo.com/auditing/2014/04/revamped-audit-report-seen-launching-wave-litigation/>.

-Keane, Matthew J., Randal J. Elder and Susan M. Albring,(2008), The effect of the type and number of internal control weaknesses and their remediation on audit fees, *Review of Accounting and Finance*, 11(4), 377- 399.

-Kim, J. B. and Sohn, B. C. (2012), Real versus Accrual-Based Earnings Management and Implied Cost of Equity Capital, Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=1297938>.

-Köhler, A. G., Ratzinger-Sakel, N. V., and Theis, J. C, (2016), The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Nonprofessional Investors, Available at:[https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2838162](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2838162).

-Krishnan, G. V., and Visvanathan, G., (2008), Does the SOX Definition of an Accounting Expert Matter? The Association between Audit Committee Directors' Accounting Expertise and Accounting Conservatism, *Contemporary Accounting Research*, 25(3), 827-858.

-Laitinen, E. K., and Laitinen, T., (1998), Qualified audit reports in Finland: Evidence from large companies'. *European Accounting Review*, 7(4), 639-653.

- Lennox, C. S., Schmidt, J. J., and Thompson, A. (2017), Is the expanded model of audit reporting informative to investors? Evidence from the UK. Evidence from the UK, available at: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2619785](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2619785), Last accessed on 13/12/2017, 2017.
- McAfee, A., (2011), What every CEO needs to know about the cloud, Harvard Business Review, Retrieved from <https://hbr.org/2011/11/whatevery-ceo-needs-to-knowabout-the-cloud>.
- Menon, K. and Williams, David D., (2010), Investor Reaction to Going Concern Audit Reports, The Accounting Review, Fisher College of Business Working Paper No. 1626447, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1626447>.
- Mock, T., J. Bedard, P. Coram, S. Davis, R. Espahbodi, and R. Warne, (2013), The Audit Reporting Model: Current Research Synthesis and Implications. Auditing: A Journal of Practice and Theory, 32 (Supplement 1): 323-351.
- Niskanen, J., Karjalainen, J., Niskanen, M. and Karjalainen, J. (2011), Auditor gender and corporate earnings management behavior in private Finnish firms?. Managerial Auditing Journal, (26):9, 778–793.
- Overend, R., (2013), EY Comment Letter on FRC Revision to ISA (UK and Ireland) 700: Requiring the auditor's report to address risks of material misstatement, materiality and a summary of audit scope.
- Palmrose, Z. V., (1988), An analysis of auditor litigation and audit service quality, The Accounting Review, 63, 55–73.
- Payne, J. W., (1993), Contingent decision behavior, Psychological Bulletin, 92 (2): 382-402.
- Peecher, M. E., I. Solomon, and K. T. Trotman, (2013), An accountability framework for financial statement auditors and related research questions, Accounting, Organizations and Society 38 (8):596-620.
- Pelzer, Josette Renee Edwards, (2016), Understanding Barriers to Critical Audit Matter Effectiveness: A Qualitative and Experimental Approach, Available at: [http://purl.flvc.org/fsu/fd/FSU\\_2016SP\\_Pelzer\\_fsu\\_0071E\\_13182](http://purl.flvc.org/fsu/fd/FSU_2016SP_Pelzer_fsu_0071E_13182).
- Pornpitakpan, C., (2004), The persuasiveness of source credibility: A critical review of five decades of evidence, Journal of Applied Social Psychology, 34 (3): 243-281.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ( 2011a), PCAOB Roundtable on Auditor's Reporting Model, Available at:[http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/09152011\\_Roundtable\\_Transcript.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/09152011_Roundtable_Transcript.pdf).
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), ( 2011b), PCAOB Release No. 2011-003: Concept Release on Possible Revisions to PCAOB Standards Related to Reports on Audited Financial Statements.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2013), PCAOB Release No. 2013-005: Proposed Auditing Standards – The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements when the Auditor Expresses an Unqualified Opinion.



- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), (2016), Proposed Auditing Standard: The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards.
- Pucheta-Martínez, M.C.; Bel-Oms, and Olcina-Sempere, G., (2016), Corporate governance female directors and quality of financial information. *Journal of Business Ethics*, 25 (4), 363-385.
- Raghunandan, K., Read, W.J. and Rama, D.V. (2001), "Audit committee composition, 'gray directors,' and interaction with internal auditing", *Accounting Horizons*, 15 ( 2): 105-118.
- Ragothaman, S.and E. Cornelsen, (2017), Characteristics of Firms with Material Weaknesses in Internal Control: An Empirical Analysis, *Journal of Accounting and Finance; West Palm Beach*, 4(17): 63-72.
- Reid, L. C., Carcello, J. V., Li, C., and Neal, T. L. (2016), Impact of Auditor and Audit Committee Report Changes on Audit Quality and Costs: Evidence from the United Kingdom, Available at: SSRN 2647507.
- Reidl, E. J. and G. Serafeim, (2011), Information risk and fair values: An examination of equity betas, *Journal of Accounting Research* 49 (4): 1083–1122.
- Reynolds, J. and Francis, J., (2001), Does Size Matter? The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375-400.
- Reynolds, J.K. and Francis, J. R (2000),Does size matter? The influence of large clients on office-level auditor reporting decisions, *Journal of Accounting and Economics*, 30(3), 375:400.
- Sarbanes-Oxley (2002), Sarbanes-Oxley Act of 2002, One Hundred Seventh Congress of the United States of America, HR 3763.
- SEC, (2015), Concept Release: Possible Revisions to Audit Committee Disclosures, July 1, 2015, Available at: <http://www.sec.gov/rules/concept/2015/33-9862.pdf>.
- Sirois, Louis-Philippe and Bédard, J. and Bera, Palash, (2018) The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-tracking Study, *Accounting Horizons In-Press*, Available at: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2469905>
- Stephan A. Fafatas, (2010) "Auditor conservatism following audit failures", *Managerial Auditing Journal*, 25(7),639-658.
- Sun, J. and Liu, Guoping. (2013). Auditor industry specialization, board governance, and earnings management, <https://scholar.uwindsor.ca/odettepub/51>.
- Turner, J. L., T. J. Mock, P. J. Coram, and G. L. Gray,( 2010), Improving Transparency and Relevance of Auditor Communications with Financial Statement Users. *Current Issues in Auditing* 4 (1):A1-A8.
- Wells Fargo, (2016), Comment letter on PCAOB Release No. 2016-003; Rulemaking Docket Matter No. 34.

الملاحق:

**نتائج اختبار كولموجروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov لعينة المراجعين:**

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

|                                  |                | X11    | X12    | X13    | X14    | X15    | X16    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 65     | 65     | 65     | 65     | 65     | 65     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 3.95   | 3.71   | 3.82   | 3.55   | 2.42   | 4.15   |
|                                  | Std. Deviation | .926   | 1.195  | 1.357  | 1.225  | 1.171  | 1.019  |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .304   | .212   | .255   | .304   | .254   | .271   |
|                                  | Positive       | .203   | .140   | .191   | .144   | .254   | .203   |
|                                  | Negative       | -.304- | -.212- | -.255- | -.304- | -.131- | -.271- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 2.455  | 1.709  | 2.055  | 2.448  | 2.048  | 2.183  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .006   | .000   | .000   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

|                                  |                | X21    | X22    | X23    | X24    | X25    | X26    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 65     | 65     | 65     | 65     | 65     | 65     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 4.18   | 4.12   | 3.78   | 4.03   | 2.95   | 4.32   |
|                                  | Std. Deviation | .998   | 1.125  | 1.281  | .984   | 1.374  | .831   |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .257   | .272   | .274   | .303   | .177   | .269   |
|                                  | Positive       | .207   | .218   | .171   | .174   | .156   | .208   |
|                                  | Negative       | -.257- | -.272- | -.274- | -.303- | -.177- | -.269- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 2.075  | 2.192  | 2.213  | 2.442  | 1.425  | 2.171  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .000   | .000   | .034   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

|                                  |                | X31    | X32    | X33    | X34    | X35    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 65     | 65     | 65     | 65     | 65     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 3.74   | 3.88   | 2.38   | 4.06   | 3.77   |
|                                  | Std. Deviation | 1.094  | .801   | 1.208  | .704   | 1.012  |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .379   | .361   | .210   | .342   | .313   |
|                                  | Positive       | .221   | .270   | .210   | .304   | .194   |
|                                  | Negative       | -.379- | -.361- | -.171- | -.342- | -.313- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 3.057  | 2.911  | 1.689  | 2.758  | 2.526  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .007   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | X41    | X42    | X43    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 65     | 65     | 65     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 3.89   | 3.91   | 4.06   |
|                                  | Std. Deviation | 1.161  | .947   | .899   |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .352   | .247   | .288   |
|                                  | Positive       | .170   | .169   | .204   |
|                                  | Negative       | -.352- | -.247- | -.288- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 2.841  | 1.987  | 2.323  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .001   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**نتائج اختبار كولموجوروف سيمرنوف Kolmogorov-Smirnov لعينة الأكاديميين:**

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | X11    | X12    | X13    | X14    | X15    | X16    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 92     | 92     | 92     | 92     | 92     | 92     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 4.23   | 4.07   | 3.96   | 4.37   | 2.80   | 4.45   |
|                                  | Std. Deviation | .903   | .836   | .837   | .861   | 1.122  | .732   |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .313   | .295   | .358   | .279   | .242   | .308   |
|                                  | Positive       | .196   | .227   | .273   | .232   | .242   | .224   |
|                                  | Negative       | -.313- | -.295- | -.358- | -.279- | -.205- | -.308- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 3.005  | 2.830  | 3.431  | 2.675  | 2.318  | 2.957  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .000   | .000   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | X21    | X22    | X23    | X24    | X25    | X26    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 92     | 92     | 92     | 92     | 92     | 92     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 4.46   | 4.00   | 3.83   | 4.20   | 3.98   | 4.04   |
|                                  | Std. Deviation | .670   | .972   | 1.065  | .774   | .994   | .824   |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .335   | .283   | .271   | .281   | .259   | .305   |
|                                  | Positive       | .209   | .174   | .153   | .241   | .152   | .238   |
|                                  | Negative       | -.335- | -.283- | -.271- | -.281- | -.259- | -.305- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 3.212  | 2.711  | 2.603  | 2.692  | 2.482  | 2.926  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .000   | .000   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | X31    | X32    | X33    | X34    | X35    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 92     | 92     | 92     | 92     | 92     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 3.65   | 4.18   | 3.13   | 3.92   | 3.80   |
|                                  | Std. Deviation | .999   | .811   | 1.141  | 1.030  | 1.151  |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .310   | .301   | .190   | .290   | .318   |
|                                  | Positive       | .201   | .231   | .132   | .166   | .150   |
|                                  | Negative       | -.310- | -.301- | -.190- | -.290- | -.318- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 2.974  | 2.889  | 1.823  | 2.785  | 3.045  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .003   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test**

|                                  |                | X41    | X42    | X43    |
|----------------------------------|----------------|--------|--------|--------|
| N                                |                | 92     | 92     | 92     |
| Normal Parameters <sup>a,b</sup> | Mean           | 4.08   | 3.97   | 4.01   |
|                                  | Std. Deviation | .986   | .977   | .955   |
| Most Extreme Differences         | Absolute       | .317   | .296   | .256   |
|                                  | Positive       | .174   | .171   | .157   |
|                                  | Negative       | -.317- | -.296- | -.256- |
| Kolmogorov-Smirnov Z             |                | 3.041  | 2.838  | 2.459  |
| Asymp. Sig. (2-tailed)           |                | .000   | .000   | .000   |

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

**نتائج التحليل الاحصائي لاختبار فيردمان Friedman Test لعينة المراجعين:**

Ranks

|     | Mean Rank |     | Mean Rank |     | Mean Rank |     | Mean Rank |
|-----|-----------|-----|-----------|-----|-----------|-----|-----------|
| X11 | 3.87      | X21 | 3.87      | X31 | 3.27      | X41 | 2.03      |
| X12 | 3.62      | X22 | 3.81      | X32 | 3.22      | X42 | 1.88      |
| X13 | 3.91      | X23 | 3.35      | X33 | 1.80      | X43 | 2.09      |
| X14 | 3.39      | X24 | 3.59      | X34 | 3.58      |     |           |
| X15 | 2.01      | X25 | 2.35      | X35 | 3.14      |     |           |
| X16 | 4.20      | X26 | 4.03      |     |           |     |           |

**نتائج التحليل الإحصائي لاختبار فيردمان Friedman Test لعينة الأكاديميين:**

**Ranks**

|     | Mean Rank |     | Mean Rank |     | Mean Rank |     | Mean Rank |
|-----|-----------|-----|-----------|-----|-----------|-----|-----------|
| X11 | 3.88      | X21 | 4.20      | X31 | 2.84      | X41 | 2.08      |
| X12 | 3.49      | X22 | 3.32      | X32 | 3.59      | X42 | 1.94      |
| X13 | 3.27      | X23 | 3.07      | X33 | 2.17      | X43 | 1.98      |
| X14 | 4.15      | X24 | 3.70      | X34 | 3.24      |     |           |
| X15 | 1.91      | X25 | 3.32      | X35 | 3.16      |     |           |
| X16 | 4.29      | X26 | 3.40      |     |           |     |           |

**نتائج التحليل الإحصائي لاختبار مان ويتني Mann-Whitney Test:**

**Test Statistics<sup>a</sup>**

|                        | X11      | X12      | X13      | X14      | X15      | X16      |
|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Mann-Whitney U         | 2417.000 | 2563.000 | 2820.000 | 1774.500 | 2400.000 | 2571.500 |
| Wilcoxon W             | 4562.000 | 4708.000 | 7098.000 | 3919.500 | 4545.000 | 4716.500 |
| Z                      | -2.246-  | -1.615-  | -.650-   | -4.673-  | -2.187-  | -1.658-  |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .025     | .106     | .516     | .000     | .029     | .097     |

a. Grouping Variable: sample

**Test Statistics<sup>a</sup>**

|                        | X31      | X32      | X33      | X34      | X35      |
|------------------------|----------|----------|----------|----------|----------|
| Mann-Whitney U         | 2741.500 | 2315.500 | 1993.500 | 2907.000 | 2825.000 |
| Wilcoxon W             | 7019.500 | 4460.500 | 4138.500 | 7185.000 | 4970.000 |
| Z                      | -.974-   | -2.706-  | -3.654-  | -.326-   | -.631-   |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .330     | .007     | .000     | .745     | .528     |

a. Grouping Variable: sample

**Test Statistics<sup>a</sup>**

|                        | X41      | X42      | X43      |
|------------------------|----------|----------|----------|
| Mann-Whitney U         | 2775.000 | 2834.500 | 2931.500 |
| Wilcoxon W             | 4920.000 | 4979.500 | 7209.500 |
| Z                      | -.837-   | -.591-   | -.224-   |
| Asymp. Sig. (2-tailed) | .403     | .554     | .823     |

a. Grouping Variable: sample

## قائمة استقصاء

السيد الفاضل/

تحية طيبة وبعد،،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة بعنوان " محددات الإفصاح عن عدد أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجع الخارجي مع دراسة ميدانية على بيئة الممارسة المصرية". ويهدف هذا البحث بصفة أساسية إلى دراسة طبيعة العلاقة بين آليات الحوكمة وعدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية، ويتم تعريف أمور المراجعة الرئيسية على أنها تلك الأمور التي تناولها المراجع الخارجي أثناء عملية المراجعة والتي (١) تتطلب من المراجع الخارجي أحكام شخصية وأكثر صعوبة ومعقدة، (٢) يواجه المراجع الخارجي صعوبة في الحصول على أدلة الإثبات الكافية والمناسبة، (٣) يواجه المراجع الخارجي صعوبة في تكوين الرأي حول القوائم المالية، ومن أمثلة تلك الأمور الإفصاح عن دقة تقديرات القيمة العادلة والاضمحلال في قيمة الشهرة، وغيرها من الأمور، وفي ضوء الدراسات النظرية والمعايير المهنية حدد الباحث مجموعة من المتغيرات بغية قياس أثرها على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.

ولربط الجوانب النظرية الواردة في هذا البحث مع جوانب الممارسة العملية، تم إعداد قائمة استقصاء، تتضمن بعض الفقرات المرتبطة بالمتغيرات المراد قياسها من خلال استطلاع آراء سيادتكم، وإذ يؤكد الباحث أن هذه الآراء سيكون لها دور إيجابي في إضافة قيمة للبحث، لذا فإن الباحث يقدم لكم خالص شكره وتقديره لهذه المساهمة. وإذ يقدر الباحث حسن تعاونكم في مساعدته في تحقيق أهداف البحث والحصول على نتائج أفضل، يؤكد لكم أن جميع المعلومات التي يحصل عليها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط دون سواه، مع الاحتفاظ بحقك في عدم ذكر الاسم.

وتفضلوا سيادتكم بقبول وافر التحية والاحترام،،،،

الباحث،،،،

د/عبد الحميد العيسوي محمود

يرجاء التكرم بوضع علامة (✓) أمام الاختيار المفضل:

أولاً البيانات الديموغرافية:

١- اسم المشترك في الدراسة (اختياري) // .....

٢- رقم هاتف (اختياري) // .....

٣- اسم المكتب / .....

٤- وظيفة المشترك:

شريك بمكتب مراجعة

مراجع حسابات خارجي

مدير مراجعة

مراجع حسابات تحت التمرين

أخرى

تذكر: .....

٥- المستوى التعليمي للمستقضي منه:

دكتوراه

عالي

ماجستير

ريوس

أخرى

تذكر: .....

٦- الشهادات المهنية:

حاصل على شهادات مهنية في مجال المحاسبة والمراجعة

حاصل على زمالة/عضوية إحدى الجمعيات و/ أو المؤسسات المهنية للمحاسبة والمراجعة

أخرى

تذكر: .....

لا يوجد

٦- مستوى الخبرة لمزاولة المهنة:

أقل من ٥ سنوات

من ٢٠ سنة

١٠-١٥ سنة

يوجد

١٥-٢٠ سنة

من ٥-١٠ سنوات

(يرجاء اختيار درجة الموافقة التي تعكس وجهة نظرك)

| م | الأسئلة  | موافق جداً | موافق | محايد | غير موافق | غير موافق جداً |
|---|--|------------|-------|-------|-----------|----------------|
|   | المحددات المرتبطة بالشركة محل المراجعة:  |            |       |       |           |                |
| ١ | يترتب على كبر حجم الشركة وتنوع الأنشطة التي تمارسها وانتشار فروع لها في دول متعددة، صعوبة عملية المراجعة الخارجية نتيجة لصعوبة الحصول على أدلة المراجعة. |            |       |       |           |                |

|  |  |  |  |  |   |  |
|--|--|--|--|--|---|--|
|  |  |  |  |  | ٢ | يعكس ارتفاع نسبة التمويل الخارجي مواجهة الشركة لمصاعب مالية، ويكون دافع للإدارة لعدم تبني سياسات محاسبية متحفظة وزيادة احتمال القيام بممارسات إدارة الأرباح.   |
|  |  |  |  |  | ٣ | تزداد عملية المراجعة تعقيداً في القطاع الصناعي مقارنة بالقطاع الخدمي وهو ما ينعكس على زيادة أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي للشركات الصناعية.  |
|  |  |  |  |  | ٤ | كلما زاد عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية، كلما كانت هناك حاجة من جانب الأطراف الخارجية للحصول على معلومات إضافية في تقرير المراجع الخارجي حول أمور المراجعة الرئيسية.                                      |
|  |  |  |  |  | ٥ | تحقيق الشركة لمستوى أرباح يزيد عم مثيلاتها في النشاط، يقلل الحاجة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة  |
|  |  |  |  |  | ٦ | كلما زادت ثغرات أو أوجه قصور نظام الرقابة الداخلية في الشركة تزداد المشاكل المحاسبية التي تواجه المراجع الخارجي والتي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.   |
|  |  |  |  |  |   | المحددات المرتبطة بالمراجع الخارجي:  |
|  |  |  |  |  | ١ | كلما كان المراجع الخارجي متمسكاً باستقلاله وبعيد عن أي أمور تهدد استقلاله، فإنه لا يرضخ لأي ضغوط من جانب الإدارة ويكون أكثر حرصاً على الإفصاح عن كافة أمور المراجعة الرئيسية.  |
|  |  |  |  |  | ٢ | مكاتب المراجعة كبيرة الحجم أكثر حرصاً على الالتزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها للتقرير وبالتالي تزداد قابليتها للإفصاح عن أي أمور مراجعة رئيسية مقارنة بمكاتب المراجعة صغيرة الحجم.                                      |
|  |  |  |  |  | ٣ | كلما زادت نسبة أتعاب المراجع الخارجي من العميل إلى إجمالي إيرادات مكتب المراجعة، كلما كان أكثر حرصاً على مجاملة العميل والإفصاح عن عدد أقل من أمور المراجعة الرئيسية، خاصة التي تنذر بوجود مشاكل في القوائم المالية للشركة.  |
|  |  |  |  |  | ٤ | يترتب على تخصص مكتب المراجعة في قطاع معين زيادة قدرته على كشف التحريفات الجوهرية مقارنة بمكتب المراجعة غير المتخصص في هذا القطاع، وهو ما ينعكس على زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة. |
|  |  |  |  |  | ٥ | كلما زادت دعاوى المساءلة القانونية المرفوعة ضد مكتب المراجعة، كلما زاد حرصه على الإفصاح عن أي أمور مراجعة رئيسية في تقرير المراجعة.  |
|  |  |  |  |  | ٦ | يؤدي زيادة درجة تعقيد عملية المراجعة وما يتعلق بها من صعوبة الحصول على الأدلة الكافية إبداء الرأي الفني في القوائم المالية، إلى زيادة عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي.             |
|  |  |  |  |  |   | المحددات المرتبطة بلجنة المراجعة:  |
|  |  |  |  |  | ١ | كلما قلت الفترة الزمنية اللازمة لانتهاء من تقرير المراجعة وتقديمه للإدارة ولجنة المراجعة قبل العرض على الجمعية العمومية للشركة، كلما قلت عدد   |

|   |  |  |  |  |
|---|--|--|--|--|
|   |  |  |  | أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٢ |  |  |  | كلما زادت الخبرة المالية والمحاسبية لأعضاء لجنة المراجعة تزداد قدرتها على معالجة المشاكل المحاسبية ويقل عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٣ |  |  |  | نظراً للطبيعة المتحفظة للإثبات كونهم أعضاء أو رئيس لجنة المراجعة، يزداد عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٤ |  |  |  | يترتب على تكرار اجتماعات لجنة المراجعة طرح حلول للمشاكل التي تنشأ بين المراجع الخارجي وإدارة الشركة مما يقلل من عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٥ |  |  |  | إن زيادة فعالية لجنة المراجعة في الاشراف على إعداد القوائم المالية للشركة يترتب عليها تقليل الحاجة للإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية.   |
|   |  |  |  | المحددات المرتبطة بالمراجعة الداخلية:  |
| ١ |  |  |  | إن توافر عنصري الاستقلال والموضوعية في نشاط المراجعة الداخلية يزيد من كفاءة وفعالية المراجعة الخارجية ويقلل الحاجة إلى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٢ |  |  |  | إن زيادة الكفاءة المهنية للمراجع الداخلي تدعم المراجع الخارجي في تحقيق أهدافه أثناء عملية المراجعة، وبالتالي تقلل الحاجة إلى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية في تقرير المراجعة الخارجية.   |
| ٣ |  |  |  | إن إسناد نشاط المراجعة الداخلية لطرف خارجي للقيام بها بدلاً من المصدر الداخلي للمراجعة الداخلية، تزيد من استقلال وموضوعية وكفاءة نشاط المراجعة الداخلية، وبالتالي يقل عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجع الخارجي. |

هل ترغب في إضافة متغيرات أخرى ترى أنها تؤثر على عدد أمور المراجعة الرئيسية التي يتم الإفصاح عنها في تقرير المراجعة الخارجية؟ .....

هل لديك ملاحظات على تصميم قائمة الاستقصاء؟ .....

نشكر حسن تعاونكم،،،