مجلة البحوث المحاسبية

https://abj.journals.ekb.eg/

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس ٢٠٢٤

أثر الافصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الاساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية (دراسة تجريبية)

الدكتور

محمد فوزى محمد السيد

Mohamed Fawzy Mohamed Elsayed

Mohamed.fawmoh@gmail.com

Mohamed.f.mohamed@alexu.edu.eg

مدرس بقسم المحاسبة – كلية الاعمال، جامعة الإسكندرية – مصر.

أستاذ مساعد جامعة الامام محمد بن سعود الإسلامية، المملكة العربية السعودية.

أثر الافصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الاساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية (دراسة تجريبية)

مستخلص:

يتمثل الهدف الرئيسي من هذا البحث هو معرفة أثر الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الاساسية (KAMs) على إدراك مستخدمي تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية. وقد تم استخدام الدراسة التجريبية كأداة لتجميع البيانات من خلال عرض خمس حالات تجريبية وفقا لمعيار المراجعة الدولي رقم 701 والمعيار رقم 705على عينة من مستخدمي تقرير المراجعة من ذوي الخبرة وبدون خبرة وكذلك اصحاب مستوى تأهيل عملي عال ومنخفض. وتظهر النتائج أن الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة امور المراجعة الاساسية له أثر إيجابي معنوي على إدراك مستخدمي تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية ولم يكن هناك تأثير لمتغير الخبرة او التأهيل سواء بصورة منفصلة او مجتمعة على العلاقة محل الدراسة. وأظهرت النتائج ايضا ان الافصاح عن الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف كمكونات لخطر المراجعة كان له اثر إيجابي ومعنوي على ادراك مستخدمي تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية. ويساهم هذا البحث في فهم المردود الإيجابي للإفصاح في فقرة امور المراجعة الاساسية (KAMs) في تقرير المراجعة.

الكلمات المفتاحية: فقرة أمور المراجعة الأساسية – عوامل خطر المراجعة – جودة المعلومات المحاسبية – مستوى الخبرة – مستوى التأهيل

The Impact of audit risk factors disclosing in the Key Audit Matters (KAMs) paragraph on the audit report users' perception of accounting information quality

Abstract:

The main objective of this research is to determine the Impact of audit risk factors disclosing in the Key Audit Matters (KAMs) paragraph on the audit report users' perception of accounting information quality . The research used experimental Study as a tool for collecting data by presenting five experimental cases In light of International Auditing Standards No. 701 and 705 to a sample of audit report users (experience/ non-experience), as well as (high qualification/low qualification). The results show that disclosing audit risk factors in the key audit matters paragraph has a significant positive impact on the audit report users' perception of accounting information quality, and there was no effect of the experience or qualification variable, separately or together, on the main research hypothesis. The results also showed that disclosing an inhernt risk, control risk, and detection risk as components of audit risk had a positive and significant impact on the audit report users' perception of accounting information quality. This research contributes to understanding the positive impact of disclosing the key audit matters (KAMs) in the audit report.

Keywords: Key Audit Matters (KAMs) - audit risk factors - accounting information quality - level of experience - level of qualification

1- المقدمة:

تقوم مهنة المحاسبة على ثقة مستخدمي المعلومات المالية الذين يعتمدون بشكل كبير على رأى مراقب الحسابات بشأن عدالة عرض القوائم المالية، فتقرير المراجعة هو أداة الاتصال والتي يستخدمها مراقبى الحسابات لإبداء آرائهم لمستخدمي المعلومات المالية، وعلى مراقب الحسابات ان يقدم تقرير بمستوى من التأكيد على درجة عالية من الثقة اعتماداً على حكمه المهني، هذا وقد يرجع انخفاض مستوى الثقة في الاسواق المالية الى فقد ثقة المستثمرين في المعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية والتي يتم مراجعتها احياناً من قبل مكاتب المراجعة كبيرة الحجم Big 4خاصة في ظل العديد من الانهيارات المالية التي توالت بعد انهيار شركة انرون للطاقة ومروراً بالأزمة المالية العالمية عام 2008 واخير انهيار بنك وادى السيليكون[1] او ما يعرف بـــ "سيليكون فالي"، وهو ما يدلل على ان معايير المراجعة لم تقلل من مخاوف أصحاب المصالح بالقدر الكافي المطلوب، والمنشآت تواجه العديد من المخاطر فى الوقت الحالي والتي قد تؤثر على استمراريتها رغم ان استمرارية المنشآت يعتبر من الفروض الاساسية التي يستند اليها القياس المحاسبي والذى يعتبر تقدير المخاطر بشأنها من أولويات مراقب الحسابات وإبداء الرأي حول سلامة الافتراضات من أهم أهداف المراجعة، وأصبح مراقب الحسابات يواجه العديد من مخاطر المسئوليات المهنية والقانونية غير المسبوقة، مع تزايد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات إما لفشله في ابداء رأيه أو نتيجة لمشاركته في حالات الغش المالي مثلما حدث مع عدد من مكاتب المراجعة مثل مكتب أرثر أندرسون ومكتب KPMG.

وتعزى الإخفاقات التى منيتً بها العديد من مكاتب المحاسبة والمراجعة على مستوى العالم نتيجة لعدم سلامة الرأي الى فشلها فى التعرف على إشارات وعوامل خطر

1 بنك وادى السيليكون هو أحد المصارف الرئيسة التي تقدم قروضا للشركات الناشئة في مجال التكنولوجيا في الولايات المتحدة الأمريكية وخارجها

المراجعة مما أثر على تقديره لأحكامه المهنية، وهذا قد زاد من حالات الاخفاق فى ابداء الرأى الفنى المحايد فى القوائم المالية وما نجم عن ذلك من انخفاض ثقة مستخدمى المعلومات المحاسبية فى تأكيدات مراقب الحسابات بشأن القوائم المالية ، وعلى الرغم من أن التزام المراجع بمعايير المراجعة هو أداه دفاعه ضد الدعاوى القضائية تجاه مما قد يعفيه من المسئولية القانونية لكنه قد لايعفيه من الاثر السلبى لتلك الدعاوى، **ولذلك فان الافصاح عن تلك الإشارات هو بمثابة افصاح وقائى[2] يمكن أن يمثل أداه دفاع اضافية لمراقب الحسابات عن نفسه أمام الغير كما أنه فى نفس الوقت قد يكون وسيلة مستخدمى التقارير المالية للحكم على مدى بذل مراقب الحسابات للعناية المهنية الواجبة منه**، وهو ما دفع الى توجيه اهتمام كبير من قبل واضعى المعايير ومنظمى مهنة المحاسبة في الكثير من الدول حول طرق وأساليب تحسين جودة تقرير المراجعة ، للحد من فجوة التوقعات[3]مع مستخدمى تقرير المراجعة، وأصبح هناك حاجة ملحة لمزيد من الإصلاحات والتعديل والتغيير في تقرير مراقب الحسابات لزيادة القيمة الاعلامية له وهو ما استجابت له لجنة معايير المراجعة الدولية، ليعبر تقرير المراجعة عن مستوى الثقة المرجو وليعكس مستوى جودة المعلومات المحاسبية، وقد أدى تعديل معايير تقرير المراجعة خاصة معيار المراجعة 701 ودخوله حيز التنفيذ عام 2016، الى تغيير تركيز مراقب الحسابات على أسلوب المراجعة القائم على المخاطر، حيث يحتاج مراقب الحسابات الى تحديد والافصاح عن اى امر يتعلق بالمخاطر في رأيهم المهنى ويريدون مشاركتها مع أصحاب المصالح، وذلك في فقرة أمور المراجعة الأساسية[4] مما يخلق معرفة جديدة بمواطن الخطر في

---

[2] يقصد بالافصاح الوقائى أنه نوع من الإفصاح الذى يهدف لحماية المجتمع المالى بما في ذلك مراقب الحسابات (دواق و عباس) 2019

[3] أشارت دراسة Porter(1993) الى ان فجوة التوقعات هى "الفجوة بين توقعات المجتمع من المراجعين، وبين أداء المراجعين كما يتم إدراكه بواسطة المجتمع، بينما تعرف فجوة الاتصال بالعوامل التي تؤثر على الطريقة التي يستقبل بها الفرد الرسالة ويفهمها.

[4] فقرة أمور المراجعة الأساسية Key Audit Matters: هى "تلك الأمور التي، وفقا للحكم المهني للمراجع، كانت ذات أهمية كبيرة في مراجعة البيانات المالية للفترة الحالية."، والتي يجب الكشف عنها في تقريره كل عام، بهدف زيادة مستوى الإفصاح فيما يتعلق بالملاحظات التي يعتقد المراجع أنه يجب الكشف عنها، وتحديدا تلك الأمور التي يصنفها المراجع على أنها قضايا وأحداث ومخاطر مهمة أو تتطلب أحكاما مهنية حسبما يرى IAASB (2015).

التقارير المالية ويقدم المزيد من التحذيرات لأصحاب المصالح، وليكون محتوى الافصاح عن عوامل خطر المراجعة هو ممارسة مهنية تعكس زيادة ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية

2- هدف البحث:

يتمثل الهدف الرئيسى للبحث فى دراسة واختبار أثر المحتوى المعلوماتى للافصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادارك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية تجريبياً ، بالتطبيق على عينة من الأطراف أصحاب المصالح. كما يستهدف هذا البحث دراسة واختبار ذلك الأثر في ظل اختلاف مستوى التأهيل العلمى وخبرة مستخدمى تقرير المراجعة

3- مشكلة البحث

ان عولمة الأسواق المالية أدت الى زيادة احتياجات المستثمرين من المعلومات خاصة معلومات خطر المراجعة لتقدير مستوى المخاطر الخاص بكل هدف استثماري وبالتالي زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المفصح عنها ، حيث أن نقص الشفافية فى تقارير المراجعة وعدم إظهار بعض عوامل الخطر المرتبطة بمراجعة بنود القوائم المالية قد شكك في إمكانية تخفيف تقرير المراجع من مخاوف الأطراف أصحاب المصالح بشأن جودة المعلومات المحاسبية خاصة بعد ظهور بوادر أزمة مالية مطلع هذا العام بسقوط مدوى لاحد البنوك الرئيسية في الولايات المتحدة الامريكية وما تبعه من زيادة احتمالات حالات إفلاس بعض البنوك في الولايات المتحدة الامريكية واوروبا Shin & Whitaker(2023) ، وبناءً على ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث في الإجابة على التساؤلات الأتية :

- هل يؤثر الافصـــاح عن عوامل نموذج خطر المراجعة على ادراك مســـتخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية ؟ وهل سيختلف هذا التأثير باختلاف كل من مستوى تأهيل وخبرة مستخدمى تقرير المراجعة؟

4- أهمية ودوافع البحث

يعتقد الباحث وفي حدود علمه أن الإفصاح عن خطر المراجعة لم يلقى التركيز المطلوب في فقرة أمور المراجعة الأساسية، وبالتالي فإن االبحث ذو أهمية أكاديمية لأنه يعمل على تضييق هذه الفجوة، من خلال تناول الإفصاح عن إشارات خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية ومحاولة تفسير وتحديد مدى وجود علاقة بين المحتوى المعلوماتي للافصاح عن عوامل او إشارات خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية وادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية اعتمادا على ذلك من خلال دراسة تجريبية والتي تعد احد الأساليب المنهجية المبتكرة التي يمكن من خلالها قياس نتيجة تبنى ممارسة محاسبية مقترحة او لم تطبق بعد في بعض الدول ، وبالتالي يمكن ان تكون نواة لبناء أساس نظري فيما بعد

وتتمثل **الأهمية العلمية** لهذا البحث في التوسع في الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات بما يثرى المحتوى المعلوماتي لتقرير مراقب الحسابات لاستعادة الثقة فى خدمات مراقبي الحسابات ، كما تتمثل اهمية هذا البحث عملياً ايضاً أنه اعتمد على عينة من اصحاب المصالح وليس من الطلاب او الاكاديمين غير الممارسين لدراسة سلوك مستخدمى تقرير المراجعة مما يزيد من صلاحية تعميم نتائج هذا البحث، ووضع التوصيات اللازمة والتي تؤدى الى تعزيز عملية الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى تقرير المراجعة، كما تتمثل **الأهمية العملية** للبحث في تحسين ثقة الأطراف أصحاب المصالح في تقرير مراقب الحسابات واستثمار الدور الفعال للافصاح عن اشارات وعوامل خطر المراجعة فى زيادة مستوى جودة معلومات القوائم المالية.

وتأتى **دوافع البحث** من حداثة موضوع الافصاح عن خطر المراجعة، وندرة الدراسات التى تناولت الافصاح عن عوامل خطر المراجعة عالميا وقياس أثر وانعكاسات هذا الافصاح على جودة المعلومات المحاسبية، وخاصة فى البيئة المصرية.

5- حدود البحث

فى ضوء أهمية وأهداف البحث، سيتناول البحث دراسة واختبار أثر الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية دون التطرق الى اى اثار سلبية قد تحملها عملية الإفصاح عن ذلك تاركين دراسة هذا الامر لبحوث أخرى مستقبلية ، كما يخرج عن نطاق البحث التعرض لكيفية استخدام مراقب الحسابات للحكم المهنى عند تقدير خطر المراجعة، وكذلك تحديد مدى او مستوى الإفصاح عن تلك المخاطر في تقرير مراقب الحسابات ، كما سيقوم الباحث بقياس الأثر المركب لكل من الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة، وأثر الإفصاح عن ذلك ضمن فقرة أمور المراجعة الرئيسية، على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات فى ظل رأى معدل فى تقرير المراجعة برأى متحفظ فقد، ويؤكد الباحث على أن تعميم نتائج هذه الدراسة مشروط بحجم ونوع العينة وصياغة ومحتوى فقرة أمور المراجعة الأساسية المدرجة في الحالات التجريبية لهذه الدراسة

6- خطة البحث

لتحقيق هدف ومعالجة مشكلة البحث فى ضوء حدوده سوف يستكمل البحث وفق المحاور التالية:-

6-1 دوافع الإفصـــاح عن عوامل واشـــارات خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الاساسية من منظور اكاديمى ومهنى

6-2 تحليل العلاقة بين الإفصـاح عن عوامل واشـارات خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية وادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية واشتقاق الفرض الأول للبحث.

6-3 تحليل أثر مسـتوى من التأهيل العلمى والخبرة العملية على العلاقة محل الدراسـة واشتقاق الفروض من الثانى حتى الرابع

6-4 الدراسة التجريبية

6-5 النتائج والتوصيات والبحوث المستقبلية

6-1 دوافع الإفصاح عن عوامل واشارات خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الاساسية من منظور اكاديمى ومهنى

عرف الاصدار بمعيار (SAS No.99,2002) عوامل (إشارات) خطر المراجعة " بأنها مجموعة من العوامل التى تمثل نظام مبكر يتحدد على أساسه تقييم خطر المراجعة"، وتحتوى على 42 عامل من عوامل خطر المراجعة مقسمة الى ثلاثة مجموعات هي الفرص والحوافز والضغوط ، وقد تطور هذا النموذج الثلاثى كأركان للغش من قبل مجموعة من الباحثين ليصبح نموذج رباعى ثم خماسى باضافة مجموعتين هما القدرة ثم التنظيم الخارجى (Pamungkas, et .al. 2018)

واختلفت العديد من الدراسات (Murcia& Borba,2007; Hancox,2009;Ravisankaretal.,2011;Aksoy,2012) فى تعريف عوامل أو إشارات خطر المراجعة فقد أشارت دراسة Murcia & Borba(2007)بأنها "إشارات تشير الى مجموعة من الظروف والاحداث والمعاملات التى تشير الى احتمالات وجود خطر يؤثر على الممارسة العملية لمراجعة القوائم المالية"، وبالتالى فان هذه الاشارات قد تساعد مراقبى الحسابات فى بناء وتقدير خطر المراجعة، بينما اوضحت دراسة(2009) Hancox بأنها "مجموعة من الظروف الاستثنائية التى تختلف عن النشاط العادى للمنشأة والتى تحتاج الى مزيد من الفحص والمراجعة"، بينما اتفقت دراسة Aksoy(2012) مع دراسة(2011) Ravisankaret في تعريفها لعوامل خطر المراجعة بأنها "مجموعة المؤشرات فى بيئة العمل والتى من شأنها ان تشير الى وجود درجة من المخاطر فى بنود القوائم المالية"،

ووفقا لمعيار المراجعة الدولى ISA 315(2019) المعدل فإن خطر المراجعة يعنى "الخطر الذى يؤدى الى قيام مراقب الحسابات بإبداء رأى غير مناسب عندما يتكون البيانات المالية بها تحريف جوهرى، او هو قبول مراقب الحسابات لمستوى من عدم التأكد يتعلق بفعالية هيكل الرقابة على إعداد وعرض القوائم المالية، أو هو

احتمال ابداء رأى غير سليم فى القوائم المالية بسبب فشله فى إكتشاف التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية"، ووفقا لدراسة Harding et al (2016) فان مستوى تقدير مراقب الحسابات لخطر المراجعة يرتبط بمستوى عدم ثقة مراقب الحسابات غير المفرط في الإدارة في ظل وجود علاقة طردية بين مستوى الشك المهنى (لحد معين) وبين التحسين في جودة عملية المراجعة .

وينبغى الإشارة الى ان تقدير مراقب الحسابات للخطر المتلازم هو انعكاس لفهم مراقب الحسابات لبيئة عمل عميله ، فقد أوضحت دراسة عبد الكريم والمطيرى (2002) أن 36% من عوامل الخطر المتلازم ترجع الى الافراد والمديرين بالمنشأة، وأن 38% ترجع الى المشاكل والمصاعب المالية التى تواجه المنشأة

وبالتالى يمكن القول أن الافصاح عن عوامل الخطر المتلازم هو مؤشر للحكم على استمرارية المنشأة. وقد أكدت دراسة Carpenter (2011) أن عوامل خطر المراجعة توفر مجموعة من الاشارات التى تساعد مراقب الحسابات على تقدير خطر المراجعة، وأن هذه الاشارات منها ما يتعلق بتقدير الخطر المتلازم حيث توصلت الدراسة إلى أن الحسابات المعقدة هى أكثر إحتمالاً لتقدير الخطر المتلازم بصورة أكبر، لأنها ستحتوى على أخطاء بصورة أكبر، وكذلك الحسابات المعتمدة على التقديرات المحاسبية ، كما أن التطور التكنولوجى قد يجعل المخزون المحتفظ به عرضة للتقادم وبالتالى يزداد مستوى تقدير مراقب الحسابات للخطر المتلازم له، أما فيما يتعلق بخطر الرقابة فهو يعتمد بالاساس على فاعلية تصميم وتشغيل هيكل الرقابة الداخلية اى انه يتوقف على كفاءة اختبارات مدى الالتزام بالتصميم والتشغيل الكفء لاجراءات الرقابة.

ويعتقد الباحث ان كلا النوعين من خطر المراجعة السابقين يتوقفان على ادارة الشركة فالخطر المتلازم يعنى وجود خطأ فى ظل عدم الاخذ فى الاعتبار مستوى اختبارات مدى الالتزام باجراءات الرقابة، أما خطر الرقابة فيعنى وجود خطأ فى ظل الاخذ فى الاعتبار

مستوى اختبارات مدى الالتزام، أما خطر الاكتشاف فهو يرجع الى القصور فى اجراءات المراجعة فى اكتشافها للأخطاء والتحريفات ومن ثم يمكن القول أن عوامل هذا الخطر ترجع الى عدم قدرة اجراءات المراجعة التحليلية أو اختبارات التفاصيل فى اكتشاف التحريفات الجوهرية، اوقد يرجع هذا الخطر الى استخدام اجراءات مراجعة غير مناسبة للهدف من التحقق، أو قد يرجع الى خطر المعاينة ايضاً، كما يمكن التأكيد على أن هذا الخطر هو من مسئولية مراقب الحسابات Abudy & Shust (2022) ، أما فيما يتعلق بالمسئولية تجاه المخاطر فيمكن القول ان الادارة تكون مسئولة عن كل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة، أما مراقب الحسابات فيكون مسئولا عن خطر الاكتشاف.

ويرى الباحث ان ذلك هو مبرر اهتمام مراقب الحسابات بخطر الاكتشاف وذلك بصورة اكبر من الخطر المتلازم وخطر الرقابة. عبر بذل المزيد من العناية المهنية

ويخلص الباحث مما سبق الى أن عوامل (إشارات) خطر المراجعة هى مؤشرات قد تمثل احتمالات لوجود مخاطر تتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية وهى تساعد مراقب الحسابات على تقدير نموذج خطر المراجعة وإصدار احكامه المهنية المترتبة على هذا التقدير.

وتتعدد دوافع التوسع فى الافصاح فى تقرير المراجعة عن عوامل خطر المراجعة والتي يمكن عزوها الى العديد من النظريات والتي فسرت دوافع هذا الإفصاح، فوفقا لنظرية الوكالة فان دافع مراقب الحسابات للافصاح عن عوامل خطر المراجعة هو سعيه لتخفيض تكلفة الوكالة باعتباره وكيلا عن المساهمين في التحقق من أثار قرارات الإدارة والتى تنعكس على القوائم المالية ، ولتخفيض درجة عدم التأكد بشأن مستقبل الشركة، كما تفسر نظرية الإشارة هذا الدافع كون إفصاح مراقب الحسابات عن خطر المراجعة هو بمثابة ارسال إشارة الى الأطراف أصحاب المصالح حول قدرة مراقب الحسابات على التعامل مع مكونات هذا الخطر وفقا لظروف الارتباط، بينما تفسر النظرية الشرعية الدافع للافصاح عن خطر المراجعة هو تجنب خطر التقاضى وتكاليف

السمعة، بالإضافة للحصول على دعم ومساندة المساهمين والأطراف أصحاب المصالح (Alzead, Hussainey et al., 2017)، وقد أكدت دراسة حنتوش وعبد القادر (2018) على أن الإفصاح بوضعه الحالي يعتريه العديد من القصور والانتقادات بسبب عجزه عن المساهمة بفعالية في جذب الاستثمارات المالية وأوضحت الدراسة ان من بين هذه الانتقادات هي أن الإفصاح الحالي لا يوفر للمستثمر الالمام بجميع متغيرات القرار الاستثمارى بسبب تعقد وزيادة مستوى الخطر .

في حين رأت بعض الدراسات أن دوافع التوسع في الإفصاح في تقرير المراجعة ترتكز على المنافع التي يمكن أن تعود على الاطراف أصحاب المصالح (BCBS,2012; Standard & Poor's;2012; Gold et al. ,2012)، فقد أشارت لجنة بازل للرقابة المصرفية BCBS (2012) أنه عند اتخاذ القرار الائتماني ، قد تساعد التحسينات على تقرير مراقب الحسابات البنوك على تحسين إدارة مخاطر الائتمان بشكل عام، كما أكدت مؤسسة Standard & Poor's (2012) أن الإفصاحات الموسعة ستخلق فهماً أفضل للبيانات المالية وتوفر المعلومات ذات الصلة حول القضايا المحددة في المراجعة والتي تعتبر ذات مغزى لمحللي الائتمان و ستمكن المستخدمين بشكل أفضل من فهم ومقارنة الوضع المالي والنتائج والتدفقات النقدية بين الشركات محل المفاضلة، ويرى الباحث أن الإفصاح عن قدر أكبر من معلومات عوامل خطر المراجعة قد يبعث برسالة للسوق حول كفاءة مراقبى الحسابات وقدرتهم على إدارة هذه المخاطر، بينما توصلت دراسة Gold et al. (2012) الى ان مستخدمي تقرير المراجعة غالبا ما يكون لديهم مستوى عال من التوقعات بشأن أداء المراجعة من حيث التأكد من غياب الغش او التلاعبات المالية وهو ما ينتج عنه فجوة التوقعات وتظهر هذه الفجوة عندما يفتقر أصحاب المصلحة الى المعرفة بعوامل نموذج خطر المراجعة، وايدت دراسة Vanstraelen et al (2012). تلك النتائج حيث توصلت إلى أن مستخدمي تقرير مراجعة القوائم المالية كانوا مهتمين بالإفصاحات الإضافية حول نتائج المراجعة مثل المجالات الرئيسية لخطر المراجعة، ويرى

الباحث اعتمادا على نتائج هذه الدراسات ان افصاح مراقب الحسابات عن خطر المراجعة سيخفض من فجوة التوقعات وفقا لاحيتاجات الأطراف أصحاب المصالح ، كذلك ايدت تلك النتائج دراسة Wright & Wright (2014) والتى اختبرت العلاقة بين الإفصاح عن معلومات عملية قرارات مراقب الحسابات والانطباع السلبى عن أدائه وتوصلت الدراسة الى ان الإفصاح عن معلومات عملية قرارات مراقب الحسابات يحد من الانطباع السلبى للمستثمرين عن أدائه.

وأضافت دراسة دواق وفرحات (2019) الى أن الشفافية فى الافصاح تتحقق من خلال توفير مخرجات بأعلى مستوى من الجودة عبر زيادة مستويات الافصاح ويرى الباحث ان تقرير مراقب الحسابات هو المنتج النهائى لعملية المراجعة وهو وسيلة الإتصال مع الاطراف أصحاب المصالح ومن ثم ينبغى أن يتسم بالشفافية من خلال زيادة مستوى الافصاح خاصة عن عوامل خطر التحريفات الجوهرية وخطر المراجعة ككل.

وعن علاقة التوسع في افصاحات تقرير مراقب الحسابات والقرارات التي يتم اتخاذها بناءا على ذلك فقد توصلت دراسة Porumb et al., (2021) إلى ان التوسع في الافصاحات في تقرير مراقب الحسابات سيلعب دورا في توفير معلومات ذات الصلة باتخاذ القرار خاصة القرارات التعاقدية كالاقراض والبيع الاجل، فالإفصاح عن امور المراجعة الهامة والتى تتكلب احكاماً مهنية في تقرير مراقب الحسابات سيلبى رغبات الأطراف أصحاب المصالح من خلال انعكاس أثر ذلك الإفصاح عن فهم افضل للبيانات المالية، خاصة وان الأطراف أصحاب المصالح ومنهم مقدمى التمويل للشركات سواء اكانوا من خلال صكوك ملكية او دائنية فهم لا يكتفون فقط بجنى مكاسب استثماراتهم ولكن أيضا في لديهم تفضيلات مخاطر مختلفة خاصة المتعلقة بالتحريفات الجوهرية والتي تعد احد مكونى خطر المراجعة الخطر المتلازم وخطر الرقابة مما يساعدهم على تقييم مخاطر استثماراتهم بصورة افضل.

ويخلص الباحث مما سبق الى ان هناك دوافع لعملية الإفصاح عن اشارات وعوامل نموذج خطر المراجعة بمكوناته سواء إشارات الخطر المتلازم او خطر الرقابة او خطر الاكتشاف قد يتمثل البعض منها في زيادة مستوى الشفافية والحد من فجوة التوقعات مع الأطراف أصحاب المصالح، وتخفيض تكلفة الوكالة ومستوى عدم التأكد ، كما تتمثل تلك الدوافع ايضا فى تجنب خطر التقاضى وكذلك تكاليف السمعة، كما يخلص الباحث ايضا الى أن ضعف بيئة الرقابة فى الشركات الصغيرة والمتوسطة والذى قد يوفر الفرصة لغش الادارة أو لوجود تحريف جوهرى فى القوائم المالية يعد من أهم العوامل التى تدفع باتجاه مزيد من الافصاح عن إشارات وعوامل خطر الرقابة خاصة المتعلقة ببيئة الرقابة وذلك للحد من ادراك الاطراف اصحاب المصالح للعلاقة بين حجم الشركة وضعف بيئة الرقابة، كما انه يوضح جهد مراقب الحسابات ووسيلة للدفع فى مقابل الغير عند مساءلته، كما أن تقدير مراقب الحسابات للخطر المتلازم بمستوى مرتفع يعنى وجود بعض الحسابات التى قد تكون عرضة لوجود تحريفات فى ارصدتها ولربما الافصاح عن ذلك المستوى المرتفع من الخطر المتلازم يكون له محتوى معلوماتى اذا ما تم الافصاح عنه بوجود مستوى من القصور فى اداء وظيفة المراجعة الداخلية بالمنشأة، ولكن هل استجابت الهيئات المهنية لتلك الدوافع واحتياجات الأطراف لمزيد من الافصاحات في تقرير مراقب الحسابات بشأن عوامل واشارات نموذج خطر المراجعة ، وفي اى فقرة من فقرات تقرير مراقب الحسابات يتم الإفصاح عن تلك الإشارات؟.

وللاجابة على هذا السؤال، يمكن القول أن العديد من الهيئات المهنية قد استجابت لرغبة الأطراف أصحاب المصالح في زيادة مستوى الإفصاح للحد من مستوى عدم التأكد في بيئة الاعمال ولتحقيق الدوافع التى سبق الاشارة اليها، وذلك منذ 2006 حيث أوصى المجلس الأعلى لمراقبى الحسابات بفرنسا بضرورة تضمين تقرير المراجعة فقرة بعنوان

مبررات التقييمات Justifications of assessments (JOA) تحتوى على الأمور الهامة اللازمة لفهم القوائم المالية ، كالسياسات المحاسبية التي يتم تنفيذها ، التقديرات الهامة ، وإجراءات الرقابة ، ثم جاء مجلس معايير التقرير المالى بانجلترا بتطبيق قواعد جديدة للافصاح (FRC, 2013) عن مخاطر التحريفات الجوهرية في تقرير مراقب الحسابات للشركات المقيدة ببورصة لندن ، والزم توجيه الاتحاد الاوروبى رقم 537 لسنة 2014 EP (2014) بضرورة الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات، عن المخاطر الجوهرية والمعاملات والاحداث الهامة والاحكام الجوهرية لمراقب الحسابات، وفى عام 2015 اقترح كل من مجلس الرقابة على أعمال مراقبى حسابات الشركات (PCAOB) ومجلس معايير المراجعة والتوكيد المهنى للدولي (IAASB) مجموعة من المقترحات الهامة على تقرير مراقب الحسابات والتى بدأ تطبيقها على المستوى الدولى فى تقرير المراجعة عن القوائم المالية المنتهية فى نهاية عام 2016 وركزت هذه التعديلات على إضافة مجموعة من الفقرات وتغيير شكل ومحتوى تقرير المراجعة لعل أهم هذه التعديلات هى اضافة فقرة أمور المراجعة الأساسية Key Audit Matters (KAMs)[5]، وفقاً لمعيار المراجعة الدولى ISA 701 ، وفى أمريكا استجاب أيضا مجلس الرقابة على اعمال مراقبى حسابات الشركات المقيدة لهذه التطورات عام 2017 بإضافة فقرة امور المراجعة الحرجة Critical

[5] نص معيار المراجعة الدولي 701 على أنه لتحديد أمر المراجعة الاساسي، يجب أخذ ثلاثة معايير في الاعتبار وهى:
(أ) يجب تحديد ما إذا كان الأمر قد تم إبلاغه إلى المسؤولين عن الحوكمة، بناء على حكم مراقب الحسابات (SAICA, 2017).
(ب) يتم اعتبار أمر المراجعة الاساسي كذلك إذا كان يتطلب اهتماما كبيرا بالمراجعة (SAICA, 2017)، وذلك في ضوء مجالات المخاطر الأعلى تقييما للأخطاء الجوهرية أو المخاطر الكبيرة، وتطبيق أحكام مراقب الحسابات المهنية على التقديرات التي تم تحديدها على أنها تنطوي على درجة عالية من عدم اليقين، والسياسات المحاسبية الهامة والإفصاحات ذات الصلة (SAICA, 2017)؛ وأيضا في ضوء تأثير الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة والأحداث أو المعاملات التي تشكل تحديات لمراقب الحسابات في الحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة والمجالات شديدة التعقيد.
(ج) يتم اعتبار أمر المراجعة الاساسي كذلك إذا اعتبر أنه ذو أهمية أثناء عملية المراجعة، بأن يكون الأمر هام بالنسبة لفهم المستخدمين المقصودين للقوائم المالية ككل؛

Audit Matters (CAM) مماثلة لفقرة أمور المراجعة الأســـاســـية وفقا لمعيار المراجعة الدولى ISA 701 في تقرير مراقبى حسابات الشركة تحتوى على الأمور التي تم ابلاغها او يراد ابلاغها للجنة المراجعة وتتعلق بالحســابات او الافصــاحات الهامة واللازمة لفهم القوائم المالية والتي تتطلب احكام مهنية معقدة او حكمية Velte & Issa (2019)

وقد أكدت دراسة Christensen et .al (2014) على الافصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية قد يعدل من قرار الاستثمار حيث أجريت دراسة تجريبية على 141 من خريجي كليات إدارة الاعمال في الولايات المتحدة الامريكية يمثلون مستثمرين غير محترفين ووجدت الدراسة ان المستثمرين الذين يتلقون فقرة أمور المراجعة الأساسية فيما يتعلق بعدم التأكد بشأن تقديرات الإدارة من المرجح أن يغيروا قرارهم الاستثمارى بالتوقف عن الاستثمار مقارنة بالمستثمرين الذين يعتمدون على تقرير المراجعة القياسي (قبل التعديل) او المستثمرين الذين يتلقون نفس معلومات فقرة أمور المراجعة الأساسية ولكن في الإيضاحات المتممة. **ويرى الباحث ان هذا دليل على ان التغيير الشكلى او الهيكلى في تقرير المراجعة المعدل له محتوى معلوماتى بخلاف المعلومات المدرجة في هذا التقرير.**

وفى نفس السياق اتفقت دراسة Lennox, Schmidt & Thompson (2018) مع دراسة Leen and Seng (2015) من أن فقرة أمور المراجعة الأساسية لا تعد بديلا عن افصاح الإدارة حيث يقع على عاتق الإدارة تحمل مسئولية ضمان الإفصاح الكافى في القوائم المالية، كما انها لاتمثل رأياً منفصلاً للمراجعة بشأن أمور المراجعة الأساسية الفردية ، حيث يتم اصدار رأى مراجعة واحد بشأن القوائم المالية، ولا تعد فقرة أمور المراجعة الأساسية بديلا عن التعبير عن رأى معدل او الإفصاح عن قدرة المنشأة على الاستمرارية.

وقد استهدفت دراسة Pinto & Morais (2019) تحديد العوامل التي تؤثر على عدد العبارات والعناصر التي يتم الإفصاح عنها في فقرة أمور المراجعة الأساسية وفقا للتوجيه

الاوروبى وتوصلت الدراسة الى أنه كلما زاد مستوى تعقيد الصناعة التي ينتمى اليها عميل الصناعة مقاسا بعدد القطاعات وكلما كانت معايير المحاسبة أكثر دقة كلما زاد مستوى الإفصاح في فقرة أمور المراجعة الأساسية إلا ان الباحث يتفق مع دراسة (2019) Oghuvwu ان رغم تعقد عمليات البنوك الا انه ونظرا لان المؤسسات المالية تخضع للاشراف بدرجة عالية مما يقلل من الحاجة الى الإفصاح في فقرة أمور المراجعة الاساسية كما ان هناك علاقية طردية بين اتعاب المراجعة ومستوى الإفصاح في فقرة الأمور الأساسية ، حيث أن اتعاب المراجعة تكون مرتبطة بمستوى خطر أعمال العميل مما قد يزيد من مستوى خطر التقاضى ولذلك يلجأ مراقب الحسابات الى مزيد من الإفصاح.

وعلى الرغم من أن دراسة Rapley el al.(2020) وجدت أن الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية يشير الى زيادة مخاطر التحريف الجوهرى وذلك من خلال تسليط الضوء على أسباب صعوبة إعداد التقارير المالية بدقة وصعوبة اجراء عملية المراجعة بمستوى من الجودة المدركة وقد توصلت الدراسة الى أن المستثمرين سيكونون أقل إحتمالية لإتخاذ قرار الإستثمار عندما يفصح مراقب الحسابات عن فقرة أمور المراجعة الأساسية مقارنة بعدم الإفصاح كما توصلت الدراسة الى ان الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية سيزيد من ادراك المستثمرين لمخاطر التحريفات الجوهرية ورغم ان الدراسة توصلت الى ان الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية سيؤثر سلبا على ادراك المستثمرين لمصداقية افصاح الإدارة وايجابا على ادراك جودة المراجعة الا ان الباحث يختلف في الرأي عن ذلك حيث يرى زيادة ادراك المستثمر لمخاطر التحريفات الجوهرية هو انعكاس لمصداقية المعلومات المفصح عنها ، كما وجدت الدراسة ان ادراك المستثمرين لجودة المراجعة من خلال الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية سيحد من الأثر السلبى لهذا الإفصاح والمتمثل في الحد من الاستثمار .

وبخصوص علاقة الإفصاح عن عوامل خطر التحريفات الجوهرية في فقرة أمور المراجعة الأساسية واحتمال تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضى فقد أوضحت دراسة(2016) Brasel et alالى أن هناك العديد من مراقبى الحسابات الذين أعربوا عن قلقهم حول الافصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية وما يترتب على ذلك من زيادة معدل خطر التقاضى ضد مراقب الحسابات وعلى العكس من ذلك فقد توصلت الدراسة أن الافصاح عن المخاطر فى فقرة أمور المراجعة الاساسية يقلل من تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضى من خلال زيادة ادراك الأطراف أصحاب المصالح لإمكانية التنبؤ بالتحريفات وذلك مقارنة بعدم الإفصاح ، كما توصلت الدراسة أيضا الى ان تأثير الإفصاح عن أمور المراجعة الاساسية على خطر التقاضى سيختلف باختلاف نوعية التحريف المفصح عنه في فقرة أمور المراجعة الأساسية سواء مغالى فيه او اقل من قيمته.

وهو ما أيدته دراسة Vinson et al. (2019) حيث أشارت الى ان البحوث في بريطانيا انقسمت بشأن الإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية في فقرة أمور المراجعة الأساسية وعلاقتها بخطر التقاضى الذي يمكن ان يتعرض له مراقب الحسابات حيث فضل الفريق الأول ان الإفصاح عن التحريفات في فقرة أمور المراجعة الأساسية لن يؤثر على خطر التقاضى في حين اكد الفريق الأخر ان الإفصاح عن ذلك سيقلل من تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضى ، الا ان هذه الدراسة اختلفت عن دراسة Brasel et al(2016) في ان الأخيرة قد ادرجت تحريف واحد فقط وكان جوهرياً كما اعتمدت دراسة Brasel et al(2016) على مشاركين أكثر خبرة[6] من دراسة Vinson et al. (2019) والتي اعتمدت على عينة من طلبة الجامعات في بريطانيا، كما أدرجت أكثر من تحريف غير جوهرى في فقرة أمور المراجعة الأساسية ، ويرى الباحث ان هذه النتيجة التي تم التوصل اليها هي تعبر عن مكافأة ضمنية لمراقبى الحسابات الذين فضلوا الإفصاح المسبق عن

[6] تم الاعتماد على مشاركين عن بعد من خلال موقع Amazon Mechanical Turk وهو موقع خاص بتزويد المستخدمين بالشركات لتوظيف "مشغلين عن بعد" للقيام بمهام منفصلة حسب الطلب لا تستطيع أجهزة الكمبيوتر حاليا القيام بها. ويتم تشغيلها تحت خدمات أمازون ويب، ويتمتعون بقدر كافى من الخبرة والتنوع .

المخاطر في فقرة أمور المراجعة الأساسية بتخفيض احتمال تعرضهم لخطر التقاضى مقارنة بعدم الإفصاح، وذلك لان هذا الإفصاح هو دليل على بذل مراقب الحسابات للعنايه المهنية، ورغم ذلك يعتقد ان اهم قصور موجه لهذه الدراسة هو ادراجها لنوع واحد فقط من المخاطر وهو ما تم اخذه في الاعتبار في هذا الدراسة الحالية

في حين ان دراسة Pinto and Morais (2019) ، التى تفترض أن مراقب الحسابات سيستخدم المفاضلة بين احتمالية مخاطر التقاضي والسمعة من جانب واحتمال خسارة العملاء من الجانب الآخر. بشكل عام، حيث تؤدي المخاطر المالية المرتفعة (مقاسة بالرافعة المالية) إلى احتمالية أعلى للتقاضي بشأن عملية المراجعة، الأمر الذي يدفع بدوره مراقب الحسابات إلى الافصاح عن المزيد من عوامل تلك المخاطر فى فقرة أمور المراجعة الاساسية لتقليل احتمالية تعرضه لمثل هذا الخطر.

كما رأت بعض الدراسات القباطى (2019) و الزايغ (2020) ان أثر ممارسة مراقب الحسابات للشك المهنى خاصة فيما يتعلق بتقديره لعوامل خطر المراجعة يمكن ان يكون أحد أهم الدوافع للافصاح عن عوامل خطر المراجعة ، حيث أشارت دراسة القباطى (2019) أن ممارسة الشك المهنى هو عنصرا مهما فى التأثير على تحسين أحكام مراقب الحسابات المهنية وخاصة المتعلقة بنموذج خطر المراجعة مما يعمل على حماية مراقبى الحسابات من خطر التقاضى وبررت الدراسة ذلك بأن ممارسة الشك المهنى يجعل مراقب الحسابات مدركاً لظروف المخاطر بصوة جيدة كما أنه يسهم فى توجيه مراقبى الحسابات نحو التقدير الجيد لخطر المراجعة، كما خلصت الدراسة الى وجود تأثير لحجم مكتب المراجعة على العلاقة بين احتمال حدوث عوامل خطر المراجعة وممارسة الشك المهنى وجاءت النتيجة فى صالح المكاتب صغيرة الحجم ، حيث أن حجم عملاء مكاتب المراجعة الصغيرة يكون صغير وبالتالى تزداد قدرة تلك المكاتب على تحديد احتمال حدوث عوامل خطر المراجعة بصورة اكبر بعكس عملاء مكاتب المراجعة الكبيرة، بينما تناولت دراسة الزايغ (2020) إختبار العلاقة بين الشك المهنى لمراقبى الحسابات واكتشاف الغش

والاخطاء الجوهرية فى القوائم المالية، وكذلك الاحكام والقرارات المتعلقة بكل من تقييم خطر المراجعة وتخطيط وتنفيذ اجراءات المراجعة وذلك على عينة من مراقبى الحسابات في دولة فلسطين ، واوصت الدراسة الى انه يتعين على مكاتب المراجعة إختيار أعضاء فريق المراجعة الذين يملكون مستوى الخبرة والمعرفة الذى يتناسب مع مستوى خطر المراجعة ، كما توصلت الدراسة الى أن الشك المهنى يدفع ويحفز مراقب الحسابات على زيادة المحتوى المعرفى بما يزيد من الكفاءة المهنية المطلوبة بالاحكام والقرارات الخاصة بتقييم خطر المراجعة وباتالى فهناك علاقة ايجابية بين ممارسة الشك المهنى وسلامة أحكام تقديرات خطر المراجعة. **ويرى الباحث أن ضعف قدرة مراقب الحسابات على ممارسة الشك المهنى خاصة عند اصدار الاحكام الخاصة بتقديرات خطر المراجعة يجعله أكثر عرضة للقبول برأى الادارة فى الامور التى قد تنطوى على تحريفات جوهرية، كذلك فان زيادة قدرة مراقب الحسابات على اصدار أحكام مهنية بشأن تقديراته عن خطر المراجعة والافصاح عنه بصورة سليمة يبعث برسالة لمستخدمى القوائم امالية مفادها أنه قد تم تخطيط وتعديل برنامج المراجعة وتم تنفيذ اجراءات المراجعة من حيث طبيعتها وتوقيتها تستجيب لتلك المخاطر.**

وبالاشارة الى مصر فإن دراسة **مبارك (2007)** والتى حاولت الاجابة على تساؤل حول هل اعطت التشريعات الحالية سواء المالية او الاقتصادية أو الضريبية مراقب الحسابات حقه ومكانته. وهل وفرت السبل اللازمة لضمان سلامة تقديرات مراقب الحسابات خاصة فيما يتعلق بخطر المراجعة وفى نفس الوقت هل كفلت له الحماية اللازمة للقيام بعمله فى حياد واستقلالية تامة، وقد أشارت الدراسة الى أن قانون شركات الاموال رقم 159 لسنة 1981 جاء ليؤكد على الضمانات الفردية لتوفير الاستقلال اللازم لمراقب الحسابات فى مواجهة ادارة الشركة وكذلك حقوقه التى سبق وأن منحها له قانون الشركات المساهمة رقم 26 لسنة 1954، بينما اوضحت أن قانون التجارة المصرى (رقم 17 لسنة 1999) انحصر دوره على طريقة تعيين مراقب الحسابات وحدد طبيعة وظيفته بملاحظة تطبيق أحكام نظام الشركة ومراجعة قوائم الجرد ولحسابات الختامية للشركة وله حق الاطلاع على

مستندات الشركة ويقدم تقرير بنتيجة ما تم من أعمال المراجعة الى الجمعية العامة للمساهمين ، أما قانون الضريبة على الدخل رقم 91 لسنة 2005 فجاء لاعادة القة بين الادارة الضريبية وكل من الممولين ومراقبى الحسابات ، وقد انتقدت الدراسة ادراج مجموعة من العقوبات على مراقب الحسابات فى هذا القانون رغم أنه غير مخاطب بهذا القانون وانما الممول هو المخاطب. **ويرى الباحث أن جملة القوانين السابقة لم تحقق لمراقب الحسابات ما يصبو اليه من توفير الحماية اللازمة لضمان استقلاله وحيادته الا عند الحد الادنى منها كما يرى الباحث انه ليس من مهام القوانين توفير سبل وأدوات ضمان سلامة تقديرات مراقب الحسابات وإنما ذلك من مهام معايير المراجعة الدولية أو الوطنية للبلاد إن كان هناك قصور فى إعادة اصدار معايير المراجعة فى مصر (والمعنونة بالمعايير المصرية للمراجعة والفحص المحدود ومهام التأكيد الأخرى) وتحديثها حيث أن المعايير المعمول بها الأن هى عبارة عن 38 معيار صادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 166 لسنة 2008 ، والسارية الى الان.**

وفى نفس السياق ورغم ان البعض من الدراسات المصرية (بدوي، ٢٠١٨؛ محمود، ٢٠١٩؛ نوىجى، ٢٠١٩، بلال& مصطفى ، 2020؛ رمضان، 2021) قد تناول أثر الافصاح عن فقرة امور المراجعة الاساسية على قرار الاستثمار او منح الائتمان او على ابطاء تقرير المراجعة وعدم تماثل المعلومات الا ان هذه الدراسات لم تتطرق لاثر نوع محتوى الافصاح وهذا ما يميز هذه الدراسة بتناولها لأثر الافصاح عن عوامل خطر المراجعة.

ويخلص الباحث من ذلك الى ان هناك عدة مفاهيم لتعريف عوامل خطر المراجعة منذ صدور معيار المراجعة SAS 99 وحتى الان ، كما أن الافصاح عن تلك العوامل بوجه عام له العديد من الدوافع والاثار وبوجه خاص الافصاح عن تلك العوامل فى فقرة امور المراجعة الاساسية وقد اختلفت الدراسات فى المردود الايجابى والسلبى لأثر الافصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية فمنها من وجد اثار ايجابية كتحسين

ادارة مخاطر الائتمان والحصول على فهم افضل للمعومات المالية وتخفيض الانطباع السلبى، ومنها من وجد اثار سلبية للافصاح وتضمين تقرير المراجع لفقرة امور المراجعة الاساسية رغم ادراك مستخدمى التقرير لجودة عملية المراجعة الا ان هناك احتمالية لتأجيل قرار الاستثمار او العدول عنه، كما انقسمت الدراسات بين مؤيد ومعارض فيما يتعلق بأثر الافصاح عن عوامل خطر التحريفات الجوهرية على زيادة احتمالية تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضى، وفى ظل هذا الاختلاف سيحاول الباحث ادخال بعد اخر للنقاش وهو الافصاح عن محتوى محدد من المعلومات وهو عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية وعلاقة ذلك بجودة المعلومات المحاسبية.

2-6 تحليل العلاقة بين الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية وادراك مستخدمي تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية واشتقاق الفرض الرئيسى للبحث

يعد متغير جودة المعلومات المحاسبية من المتغيرات التي حازت بالاهتمام والدراسة من قبل العديد من الباحثيين ، ويمكن القول انه لا يوجد اتفاق على هذا المفهوم نظرا لاختلاف ادراك مستخدمي التقارير المالية لهذا المفهوم، وأيضا لتعدد مقاييس الجودة وبالتالي صعوبة تحديد مفهوم دقيق لها فقد وردت عدة مفاهيم فى العديد من الدراسات للتعبير عن جودة المعلومات المحاسبية كجودة المعايير المحاسبية، أو جودة القوائم المالية، او جودة الأرباح Beretta & Bozzolan (2004)، نويجى (2018)، حمداوى (2020)، Abdelraheem et al. (2021) ، فقد رأت دراسة Beretta & Bozzolan (2004) أن جودة المعلومات المحاسبية مرتبطة بكمية المعلومات التي تم الكشف عنها وثراءها اى مدى مساعدة تلك المعلومات للمستثمر على تقدير التأثير المتوقع للمخاطر التي تم الكشف عنها ، كما اشارت دراسة نويجى (2018) ان جودة المعلومات المحاسبية تقاس بمصداقية المعلومات وما

تحققه من منفعة للمستخدمين وبمدى خلوها من التحريف ومدى توافقها مع القوانين والمعايير المحاسبية ، في حين ترى دراسة حمداوى (2020) ان جودة المعلومات المحاسبية يمكن ان تقاس بمدى قدرتها على تحفيز متخذى القرار لاتخاذ قرار معين وكذلك بقدراتها على جعل متخذى القرارات أكثر كفاءة للوصول الى قرارات أكثر فعالية إلا ان الباحث يتفق مع مجلس معايير المحاسبة المالية FASB من ان مفهوم جودة المعلومات المحاسبية يرتبط أكثر بخصائص هذه المعلومات النوعية من خصائص أساسية وخصائص داعمة كخصائص نوعية للمعلومات حيث يتفق الباحث مع رأى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) من أن جودة المعلومات المحاسبية يعبر عنها في المقام الأول بخاصيتى الملاءمة والتمثيل الصادق بوصفهما خصائص نوعية أساسية للمعلومات المالية المفيدة ، ونظرا لان جودة المعلومات المحاسبية من متطلبات الإفصاح اللازمة في القوائم المالية وهو ما دفع مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الامريكية [7](FASB) الى اصدار قائمة بعنوان معايير جودة المعلومات المحاسبية وكذلك الاطار المفاهيمى والصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (Azar et.al, 2019).

وقد أشار المجلس في تلك القائمة الى ان الخصائص النوعية للمعلومات هي مقياساً لجودة المعلومات المحاسبية وأوضح ان تلك الخصائص تمثل الخصائص والمميزات التي تجعل من قيمة المعلومات المحاسبية ذات فائدة وقيمة جوهرية كبيرة من وجهة نظر مستخدميها سواءً

[7] مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أول هيئة معنية بوضع المعايير المحاسبية في العالم نجحت في تطوير إطار مفاهيمي شامل. قدمت مفاهيمها في سلسلة من بيانات المفاهيم المنفصلة. سبعة بيانات مفاهيم قبل التقارب بينه وبين مجلس معايير المحاسبة الدولية ، وقد تمت الموافقة على الاطار المفاهيمى الخاص بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) عام 2001 والذى اشتق من الاطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة المالية، وقد تم تبنى مشروع مشترك لتطوير الاطار المفاهيمى للمحاسبة المالية في عام 2004 يعمل على تقارب و تحسين الأطر المعمول بها من قبل كل منهما وقد صدر عدة فصول بشأن نتائج هذا التقارب عام 2010 أهمها هو الفصل الثالث والمعنى بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وذلك وفقا لبيان رقم 8 لمجلس معايير المحاسبة المالية SFAC 8 ، وكذلك وفقا لاطار مجلس معايير المحاسبة الدولى Tomaszewski & Choi (2018)

داخليين أم خارجيين وتتمثل تلك الخصائص في مجموعتين من الخصائص النوعية، الأولى : الخصائص الأساسية وهي أولاً : الملاءمة وتشتمل على القيمة التنبؤية والقيمة التوكيدية والاهمية النسبية، وثانيا :التمثيل الصادق[8] والتي تشتمل على الاكتمال و الحيادية والخلو من الأخطاء. أما المجموعة الثانية فهي الخصائص الثانوية او الداعمة وهي القابلية للمقارنة والقابلية للتحقق والقابلية للفهم والوقتية (Tomaszewski & Choi ,2018)، **ويرى الباحث ان القوائم المالية التي يتم مراجعتها تزيد من ادراك أصحاب المصالح لجودة تلك القوائم وهو مايتفق مع دراسة** (Palazuelos et al ,2018). والتي توصلت من خلال دراسة تجريبية على 417 فرد من مانحى الائتمان في البنوك الاسبانية الى ان ادراك مانحى الائتمان لمستوى جودة المعلومات المحاسبية يكون أعلى اذا كانت القوائم قد تم مراجعتها .

وقد تناولت العديد من الدراسات تحديد أثار تلك الخصائص بصورة منفردة او مجتمعة، ففي حين ركزت بعض للدراســـات (Koonce et.al) 2011, (Barth et al) 2013 ، (بدوى) 2017، على دراسة خاصية واحدة كخاصية الملاءمة او خاصية الموثوقية،هناك من قام بدراسة خاصيتين من الخصائص النوعية للمعلومات كخاصية الملاءمة والموثوقية معا ، فقد اختبرت دراســة (Koonce et.al) 2011 أثر ملاءمة الإفصــاح عن القيمة العادلة على تقييم المســتثمرين للأدوات المالية، وقد اعتمدت الدراســة على المنهج التجريبى من خلال 3 حالات حيث ترى الدراســـة ان ملاءمة القيمة للأدوات المالية هى انعكاس لثلاثة بدائل هي : ما اذا كانت القيمة العادلة تعبر عن خســائر او مكاســب، وما اذا كانت القيمة العادلة مطبقة على الأصـــول في مقابل المكاســـب، وما اذا كانت الإدارة تعتزم البيع او تســـوية تلك الأدوات مقابل الاحتفاظ بتلك الأدوات، هذا ويرى مؤيدى التأثير الايجابى ان مقاييس البيانات المالية بناءً على الأسعار التي تعكس تقييم السوق الحالي تعلم للمستثمرين بالفرص الضـــائعة الناشـــئة عن قرار الإدارة بالاســـتمرار في الاحتفاظ بالاصـــول او

[8] تم استبدال إمكانية الاعتماد (الموثوقية) بالتمثيل الصادق Faithful representation في نسخة الاطار المفاهيمى المعدلة الصادرة عام 2010

الالتزامات المستحقة اى ان ادراك تأثير ملاءمة القيمة العادلة هو مشروط بمتغيرات تلك الدراسة، في حين اختبرت دراسة Barth (2013) اثر قابلية المعلومات المحاسبية على قرارات الدائنين والمستثمرين، وتوصلت الدراسة الى توافر خاصية المقارنة في المعلومات المحاسبية للمقارنة تساعد المقرضين والمستثمرين على اتخاذ قرارات رشيدة لتخصيص راس المال، وبررت الدراسة ذلك بأن زيادة القابلية للمقارنة يقلل من تكاليف مقارنة فرص الاستثمار البديلة، ويحسن من جودة معلومات التقارير المالية.

وفى نفس السياق فقد تناول معيار المحاسبة المصرى 46 سنة 2015 والخاص بالمحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة ، الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى القوائم المالية ، وفقا للاطار المفاهيمى لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB وقد أكد المعيار على أهمية توافر خاصية الملاءمة فى المعلومات المفصح عنها.

كما استهدفت دراسة بدوى (2017) اختبار أثر العلاقة بين جودة المراجعة مقاسة بحجم مكتب المراجعة وجودة التقارير المالية مقاسة بخاصيتي الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ، وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة معنوية لاثر جودة المراجعة على ملاءمة المعلومات المحاسبية ولم تتمكن الدراسة من تحديد أثر جودة المراجعة على خاصية التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية، كما أشارت الدراسة الى ان لجنة اصدار معايير المحاسبة تسعى الى زيادة مستوى الشفافية اعتمادا على زيادة مستوى الإفصاح الا انها تهتم بملاءمة المعلومات المفصح عنها على حساب الموثوقية خاصة وان هناك العديد من توجيه المعايير وحثها على الإفصاح عن القيمة العادلة (لتحقيق الملاءمة) ولكن قد يأتي هذا على حساب الموثوقية وهو ما يمثل مكمن للخطر مما دفع بعض المنظمين والقائمين على تلك المعايير في بعض البلدان الى الاعتماد على مقيمين تتوافر فيهم خصائص معينة للحد من ضعف الموثوقية في المعلومات المفصح عنها اعتمادا على تقييمهم.

ويعتقد الباحث أن تطور الإفصاح يرتبط بشكل وثيق بتطور علم المحاسبة، وتتأثر ممارسات ومعايير الإفصاح المحاسبي بالنظم القانونية ومصادر التمويل وسياسات الشركة و مستوي التعليم والثقافة ، فقد تحولت الوظيفة المحاسبية من التركيز علي دورها الرئيسي الذي كانت تقوم به كنظام للمعلومات غايته الأساس توفير المعلومات المحاسبية الى المساعدة في صناعة واتخاذ القرارات كما يرى الباحث أن مدخلات عملية اتخاذ القرار من المعلومات ينبغى ان تكون موارد ذات جودة نوعية لزيادة المحتوى المعلوماتى للافصاح حتى يمكن الاعتماد عليه فى عملية إتخاذ القرار، ويتفق الباحث مع دراسة الهادى (2018) والتي أشار فيها الى ان الدراسات التي تناولت مفهوم الإفصاح هي ركزت على ضرورة اظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة الشركة دون تضليل حتى يمكن لمتخذ القرار الاعتماد على تلك المعلومات.

وفيما يتعلق بافصاح مراقب الحسابات عن عوامل خطر المراجعة فى تقرير المراجعة والتوسع فيه، فهناك دوافع ايضا لديه للقيام بذلك، فوفقا لنظرية الإشارة Signaling Theory فقد يكون لدى مراقب الحسابات حافز أكبر للافصاح عن مزيد من إشارات الخطر كوسيلة واداة لدفاع مراقب الحسابات عن نفسه تجاه الطرف الثالث وقد يكون لاثبات قدرة مراقب الحسابات في الوصول الى خطر المراجعة الى المستوى المقبول (Campbell et al., 2014) أما وفقاً لنظرية أصحاب المصالح فأن عدم تماثل المعلومات يكون غالباً بين الادارة والأطراف أصحاب المصالح ذوى الاولوية بالشركة مما يؤثر سلباً على جودة المعلومات المحاسبية من خلال فقد الثقة فى تلك المعلومات وما يترتب على ذلك من عدم كفاءة عمليات اتخاذ القرار خاصة وان أهم مدخل من مدخلات اتخاذ القرار هو المعلومات المحاسبية .

ويرى الباحث أن ذلك يجعل ادارة الشركة ومن لهم علاقة بعملية الافصاح عن معلومات مرتبطة بالشركة كمراقب الحسابات لديهم الدافع لزيادة مستوى الافصاح عن تلك المعلومات في فقرة أمور المراجعة الاساسية لتحقيق درجة من الشفافية خاصة الافصاح عن المجالات التى تحمل فى طياتها مستويات من المخاطر ولعل الدراسات السابقة اهتمت او وضعت كل

المسئولية على ادارة الشركة فى الحد من عدم تماثل المعلومات ولم تلقى على مراقب الحسابات او المنظمات المهنية ذات الصلة بعملية المراجعة اى مسئولية فى المساهمة فى الحد من عدم تماثل المعلومات ولذلك يرى الباحث من الأهمية بمكان القاء الضوء على زيادة مسئولية مراقب الحسابات ومشاركة الادارة فى زيادة مستوى الشفافية والحد من عدم تماثل المعلومات من خلال زيادة مستوى الإفصاح خاصة عن مجالات المراجعة التي تحمل في طياتها مستوى من خطر المراجعة.

وتأكيداً على ذلك فقد توصلت دراسة Smith (2017) الى ان الافصاح عن أمور المراجعة الاساسية يزيد من القابلية لقراءة وفهم تقرير المراجعة ، وقد جاءت نتائج بعض تلك الدراسات غير متجانسة بشأن تأثير الإفصاح عن تلك العوامل، فمنها من وجد تأثير للافصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة امور المراجعة الاساسية على ردود فعل المستثمرين تجاه الاسهم Reid et al (2015) ، Almulla & Bradbury (2018) واصحاب هذا الرأى يرون أن الافصاح عن المخاطر فى فقرة امور المراجعة الاساسية يختلف تأثيره باختلاف الخصائص الفردية للمستثمرين فقد وجدوا أن هناك تأثير ايجابى لهذا الافصاح على المستثمرين المخاطرين Risk Seeking Investors مما يقلل من فجوة التوقعات لانهم سيكونوا على دراية بنطاق عملية المراجعة بينما يكون التأثير سلبى اذا كان المستثمرين متجنبى المخاطر مما يزيد من فجوة التوقعات لادراكهم لزيادة مستوى مخاطر المراجعة، ورغم ذلك يرى البعض عدم وجود هذا التاثير، فقد أكدت دراسة Boolaky and Quick (2016) والتى تناولت دراسة تأثير الافصاح عن خطر التحريفات الجوهرية فى فقرة امور المراجعة الاساسية على دائنى الشركة أن الافصاح عن تلك الامور فى فقرة امور المراجعة الاساسية لا يكون له تاثير على تغيير ادراكات دائنى الشركة نتيجة لهذا الإفصاح وأيدت تلك النتائج دراسة Lennox et al (2017) ، ودراسة Gutierrez et al(2018).

وفى هذا السياق فقد استهدفت دراسة درغام ونسيم (2017) معرفة أثر استخدام عوامل خطر المراجعة في تقرير مراقب الحسابات والمتعلقة بالعاملين والادارة والتقارير المالية وكذلك استخدام الاصول فى تحسين فعالية اكتشاف مراقب الحسابات للغش ، ورغم ان الدراسة اعتمدت على الاستبيانات الا انها توصلت الى ان استخدام عوامل خطر المراجعة يعمل على تحسين فعالية خطر المراجعة فى اكتشاف الغش ومن ثم تجنب المنشأة للأثار المتربتة على هذا الغش.

ويرى الباحث ان الافصاح عن تلك الاشارات فى تقرير مراقب الحسابات هو بمثابة رسالة أخرى – بخلاف رأيه فى القوائم المالية– على بذله للعناية المهنية الواجبة ومن ثم فهو يضيف قيمة تأكيدية على المعلومات المفصح عنها فى فقرة مسئولية مراقب الحسابات بشأن ما قام به من أعمال وبالتالى زيادة ملاءمة المعلومات المفصح عنها.

و أشارت دراسة Almulla & Bradbury (2018) الى ان الافصاح فى فقرة امور المراجعة الاساسية يكون مرتبط بأمور محاسبية معقدة خاصة للأطراف اصحاب المصالح الخارجيين وبالتالى فان الافصاح عن خطر مراجعة هذه الامور المحاسبية فى فقرة امور المراجعة الاساسية فى تقرير مراقب الحسابات يكون له تأثير كبير على تفسير تلك الامور ومن ثم القابلية للفهم. وترى دراسة عبد السلام (2018) أنه يمكن استخدام اشارات خطر المراجعة كإنذار مبكر للكشف عن التعثر المالى بهدف إتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة لتجنب الوقوع فى التعثر المالى وبالتالي يكون لها قيمة تنبؤية

هذا وقد اثير تساؤل حول هل الإفصاح في فقرة أمور المراجعة الأساسية عن عوامل خطر المراجعة يبعث بإشارات إيجابية عن جودة القوائم المالية التي تم مراجعتها واجابت عليه دراسة (Wu et al., 2019) من خلال دراسة أجريت على 3449 تقرير سنوي للشركات المدرجة في بورصة بكين منذ عام 2017 وجدت الدراسة ان المعلومات المالية المفصح عنها في فقرة أمور المراجعة الأساسية والخاصة بالافصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية هي بمثابة إشارات إيجابية عن جودة القوائم المالية مقارنة بحالة عدم الإفصاح في فقرة أمور

المراجعة الأساسية عن تلك المخاطر وتوصلت الدراسة الى ان هناك فروق جوهرية بين ادراك المستثمرين لجودة القوائم المالية في حالة الإفصاح عن المخاطر فى فقرة أمور المراجعة الجوهرية مقارنة بعدم الإفصاح وذلك بصرف النظر عن نوعية تلك المخاطر ويرى الباحث ان ربط المستثمر بين الإفصاح عن المخاطر في فقرة أمور المراجعة الأساسية وبين جودة القوائم المالية هى دليل على ان الإفصاح عن مخاطر عملية المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية يحتوى على اشارات إيجابية عن جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية.

وأضافت (Porump et al., 2021) أن خطر التحريفات الجوهرية سيرتبط بشروط التعاقد. كما توصلت الدراسة الى ان سوق الدين لا تتوافر فيه المعلومات الكاملة وأن التوسع في الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات المعدل خاصة في فقرة أمور المراجعة الأساسية سيعزز من إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية ومن ثم الحد من فجوة الطلب على تلك المعلومات ويتفق الباحث مع هذا الطرح خاصة ان المقترضين يرغبون في تقديم معلومات إيجابية بشأن منشأتهم عند الرغبة في الحصول على التمويل وبالتالي فإن الإفصاح عن خطر المراجعة ومكوناته كخطر التحريفات الجوهرية يعطى صورة أوضح عن المخاطر التي تواجه تلك المنشأت المقترضة لان مصدر هذه المعلومة هو طرف خارجى، فضلا على ان تلك المخاطر تمثل مخاطر سلبية والتي تمثل تفضيلات المقرضين لاتخاذ القرار بالاقراض من عدمه وترى تلك الدراسة ان مراقب الحسابات يمكن ان يلعب دورا فريدا في توفير معلومات والتأثير في سوق الدين ايجابا من خلال تلك الافصاحات .

وقد أكدت دراسة Brasel et al(2016) على أن الافصاح فى فقرة أمور المراجعة الأساسية هو شكل من اشكال الكشف المسبق عن المخاطر حيث يقوم مراقبى الحسابات بالافصاح علناً عن وسائل التحقق من المخاطر قبل ظهور التحريفات مما يسلط الضوء

بشكل فعال على احتمال وجود أخطاء ضمن المجالات ذات الصلة بالبيانات المالية ، ورغم ذلك ترى الدراسة ان الإفصاح عن خطر التحريفات الجوهرية في فقرة أمور المراجعة الأساسية قد يكون وسيلة غير مقصودة لمساعدة الإدارة على ارتكاب المزيد من حالات الاحتيال من خلال اعلامهم بأماكن عدم إخفاء تلك التحريفات.

ويرى الباحث أن الافصاح عن عوامل خطر المراجعة هو مؤشر على قدرة مراقب الحسابات على توقع المخاطر وعلى نجاحه فى وضع الاجراءات الملائمة لتخفيض خطر المراجعة الى المستوى المقبول فضلا عن تحسن النظرة السلبية حول اهمال مراقب الحسابات من قبل البعض، كما انها تساعد مستخدمى المعلومات على توقع التحريفات بصورة اكبر مما يعنى ان هذا الافصاح يعمل على زيادة القيمة التنبؤية للمعلومات المالية وبالتالى زيادة ملاءمة معلومات التقارير المالية ، ورغم ذلك يعتقد البعض ان الافصاح عن مخاطر لا ينتج عنها تحريفات مستقبلية قد تضع مراقب الحسابات تحت طائلة اتهامه بالاهمال .

وقد تناولت العديد من الدراسات (Gutierrez et al.(2018); Reid et al. (2019); Lennox et al. (2021 دراسة وتقييم أثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى في فقرة امور المراجعة الاساسية فى تقرير المراجعة المعدل وجاءت تلك الدراسات بنتائج مختلفة حيث توصلت دراسة Gutierrez et al.(2018) وإلى أن زيادة مستوى الإفصاح في فقرة امور المراجعة الاساسية عن التحريفات الجوهرية ف تقرير مراقب الحسابات المعدل لم يكن عاملا مؤثرا فى الاستجابة نحو الإعلان عن الأرباح غير المتوقعة في سوق الأوراق المالية للشركات البريطانية ، وهو ما أيدته دراسة Lennox et al. (2021) حيث جاءت متفقة مع نتائج هذه الدراسة، الا ان دراسة Reid et al. (2019) جاءت بنتائج مغايرة حيث توصلت الى ان التوسع في الإفصاح في فقرة امور المراجعة الاساسية فى تقرير مراقب الحسابات وفقا لمعيار التقرير المعدل كان له أثر أعلى للاستجابة في سوق الأوراق المالية تجاه الإعلان عن المعلومات المتعلقة بالأرباح غير المتوقعة، كما وجدت

الدراسة أن الإفصاح عن مخاطر التحريفات الجوهرية فى فقرة أمور المراجعة الأساسية يعزز من ادراك الاطراف اصحاب المصالح لجودة المعلومات المحاسبية بصورة جوهرية وهناك علاقة مباشرة بين الافصاح عن عوامل خطر المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية يمكن توضحيها من خلال الاشارة الى ان الهدف الرئيسى لمراجعة القوائم المالية هو إضفاء الثقة على المعلومات المحاسبية المفصح عنها في التقارير المالية مما يزيد من فاعلية الخصائص النوعية للمعلومات ومن ثم زيادة مستوى جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها. ورغم ان دراسة كلاب(2015) توصلت الى أن فشل حالات المراجعة يرجع الى تزايد مخاطرها وضعف القدرة التنبؤية لنموذج خطر المراجعة الحالى وقد أوصت الدراسة بضرورة تعديل نشكل ومحتوى تقرير المراجعة ليعكس عوامل خطر المراجعة، الا ان دراسة يونس و زين (2016) أستهدفت إختبار العلاقة بين نموذج خطر المراجعة لحالى وجودة عملية المراجعة معبرا عنها بجودة المعلومات المحاسبية وذلك من وجهة نظر عينة من مراقبى الحسابات المسجلين فى الغرفة الوطنية لمراقبى الحسابات الجزائريين لعام 2015 وتوصلت الدراسة الى انه يمكن من خلال ادارة نموذج خطر المراجعة الحالى من قبل مراقب الحسابات زيادة جودة المعلومات المحاسبية حيث خلصت الدراسة الى أهمية ادارة الخطر المتلازم عن طريق تأكد مراقب الحسابات من دقة ومعقولية التقديرات المحاسبية ودقة ووضوح المعلومات الناتجة من النظام المحاسبى مما يسهم فى تحسين جودة تلك المعلومات ، كما توصلت الدراسة الى أن ادارة خطر الرقابة سيؤثر ايجابا على جودة عملية المراجعة عبر جودة المعلومات المحاسبية وذلك من خلال المحافظة على على نظام مستمر للبرامج التدريبية للعاملين فى القطاع المالى بالشركة، وزيادة فعالية وكفاءة إجراءات حماية الاصول وضمان دقة وسلامة السجلات المحاسبية والتقارير الدورية وتحليل البيانات التى توفرها تلك السجلات، أما فيما يتعلق بإدارة خطر الاكتشاف فأشارت الدراسة

الى انه يمكن التأثير على جودة المعلومات المحاسبية من خلال إختيار المساعدين بعناية والمحافظة على برامج التعليم والتدريب المستمر لفريق المراجعة والاهتمام بإختيار أساليب المعاينة الاحصائية والتحقق من تطبيق الاجراءات السليمة لعملية المراجعة، واستخدام المقارنات والمعلومات غير المالية لزيادة قدرة مراقب الحسابات على إكتشاف التحريفات الجوهرية، كما أوصت الدراسة بضرورة تضمين تقرير مراقب الحسابات بمعلومات يتم الاشارة فيها الى تقدير مراقب الحسابات لمستويات خطر المراجعة.

ويرى الباحث أن الفقرة الملائمة لذلك هى فقرة أمور المراجعة الأساسية[9] ، وصرح مجلس معايير المحاسبة الدولية IAASB (2016) أن فقرة أمور المراجعة الاساسية بمثابة تسليط الضوء على الأمور ذات الأهمية الأكبر في في عملية المراجعة ، وبعبارة أخرى، نقل ما تم رؤيته "من وجهة نظر مراقب الحسابات ". ويسمح التواصل بشأن أمور المراجعة الاساسية لمستخدمي القوائم المالية بالمشاركة بشكل أكبر مع الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة كما يوفر للمستخدمين خريطة طريق لفهم المعلومات المحاسبية والتركيز على الأمور التي أبرزها مراقب الحسابات في فقرة أمور المراجعة الاساسية.

تناولت بعض الدراسات Ruhnke et al. (2018);Francis et al.(2017); Boolaky and Quick (2016)إختبار العلاقة بين التوسع في الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية في تقرير مراقب الحسابات المعدل وبين اتخاذ العديد من القرارات مثل قرارات منح الائتمان وتوصلت هذه الدراسات إلى نتائج مختلفة فمنها Boolaky and Quick (2016) ;Francis et al.(2017) من وجد

[9] عرف ISA 701 في الفقرة رقم 8 منه ان أمور المراجعة الأساسية هي: " تلك الأمور التي، وفقا لتقدير المراجع المهني ، كانت الأكثر أهمية في مراجعة القوائم المالية للفترة الحالية"، هذا ويتم اختيار أمور المراجعة الرئيسية من بين الأمور التي يتم إبلاغ المسؤولين عن الحوكمة بها والتي تتطلب اهتماما كبيرا من المراجع في أداء المراجعة بما في ذلك الأحكام الهامة للمراجع، ومجالات تقييم مخاطر التحريفات الجوهرية ، والتأثير على مراجعة الأحداث أو المعاملات الهامة التي حدثت خلال الفترة ، وقد أقر مجلس التقارير المالية في إنجلترا في يونيو 2013 ضرورة افصاح المراجع لمخاطر التحريفات الجوهرية وهو ما ايدته لائحة الاتحاد الأوروبي رقم 537 لسنة 2014 والتي نصت على ضرورة ان يتضمن تقرير المراجع وصفا لاهم مخاطر التحريفات الجوهرية = وكذلك ملخص لاستجابة المراجع لتلك المخاطر، والملاحظات الرئيسية التي تنشأ فيما يتعلق بتلك المخاطر، حيثما كان ذلك مناسبا (Gold, A., & Heilmann, M, 2019)

وجود علاقة بين تلك الافصاحات وبين شروط منح الائتمان حيث سيعتمد متخذ القرار على الافصاحات في فقرة أمور المراجعة الأساسية لتحديد شروط منح الائتمان كحجم وفوائد القرض الممنوح ويعتقد الباحث ان نتائج تلك الدراسة تؤكد على المحتوى المعلوماتىعن تلك المخاطر وعلى إمكانية الاعتماد على تلك المعلومات المفصح عنها فقد أجريت درسة Boolaky and Quick (2016) دراسة تجريبية على عينة من 105 من مديرى البنوك في المانيا، وتوصلت الدراسة الى ان هناك حاجة للتوسع في الإفصاح في تقرير مراقب الحسابات لسد الفجوة في مدى ملاءمة المعلومات واللازمة لاتخاذ مزيد من القرارات الاستثمارية اى ان هناك تأثير إيجابي للتوسع في الإفصاح عن خطر المراجعة فى تقرير مراقب الحسابات وزيادة مستوى ملاءمة المعلومات المحاسبية ، وهو ما أكدته دراسة Ruhnke et al. (2018) .

بينما توصلت دراسة Carver& Trinkle (2017) ان الإفصاح عن خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية سيؤثر سلبا على القابلية لقراءة تقرير مراقب الحسابات ومن ثم على جودة التقرير والمحتوى المعلوماتى لهذا التقرير،كما أشارت دراسة (2018) Tiron-tudor et al. الى ان الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية في تقرير مراقب الحسابات سيزيد من قيمة جودة المعلومات المدرجة من قبل أصحاب المصالح، ويساعد على القابلية لفهم المعلومات المحاسبية، كما أشارت دراسة Genç & Erdem (2021) ان الشركات التي لديها كمية كبيرة من المخزون يزيد من الخطر المتلازم وعدد الافصاحات في فقرة أمور المراجعة الأساسية، خاصة اذا كانت هذه الشركات التي لا تأخذ هذه الأمور في حسبانها ويكون لها خطط لمواجهة ذلك

وقد استهدفت دراسة Elmarzouky et al.(2022) اختبار ما اذا كان الإفصاح عن خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية يعزز التنبؤ بإفلاس الشركات ، وتوصلت الدراسة الى أن الإفصاح عن تلك المخاطر يخفض من مستوى عدم التماثل بين المديرين

وحاملى الأسهم ، كما توصلت الدراسة الى أن محتوى الافصاح في فقرة أمور المراجعة الأساسية لم يكن فعال للتنبؤ بالفشل المالى. **ويرى الباحث ان هذه الدراسة تشير الى ان المحتوى المعلوماتى للافصاح في فقرة أمور المراجعة الأساسية له مقدرة تنبؤية.**

ويخلص الباحث مما سبق الى أن الدافع من افصاح مراقب الحسابات عن خطر المراجعة هو محاولة اظهار نقاط القوة فى عملية المراجعة خاصة وأن خطة المراجعة تستجيب لمستويات تقدير مراقب الحسابات لخطر المراجعة، فالافصاح عن خطر المراجعة يعنى وجود خطة مراجعة تستوعب تلك المخاطر، كما يعكس ذلك ادراك مراقب الحسابات لطبيعة المخاطر التى تواجهها عملية مراجعة القوائم المالية وبالتالى كفاءة مراقب الحسابات، كما أن هناك تباين بين توقعات المجتمع بشأن مهنة المراجعة وما تقدمه لهم خاصة فيما يتعلق بدعم جودة المعلومات المحاسبية وهو ما يحاوله هذا البحث من الحد من تلك الفجوة ، كما يمكن القول أن الإفصاح عن الإشارات التحذيرية أو عوامل خطر المراجعة يعمل على زيادة القدرة التنبؤية لمعلومات القوائم المالية ومن ثم رفع مستوى ملاءمة تلك المعلومات، وأن الربط بين خطر المراجعة وجودة المعلومات المحاسبية يرجع الى أن التزام الشركة بالإجراءات والمعايير المحاسبية ينعكس ايجابا على جودة المعلومات المحاسبية لانها ستستوفى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية ومن ثم سيحد من كل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة وبالتالى فالافصاح عن خطر المراجعة هو مؤشر على مستوى جودة المعلومات المحاسبية' فدقة ومعقولية التقديرات المحاسبية على سبيل المثال تعنى انخفاض مستوى الخطر المتلازم ومن ثم يعنى زيادة مستوى ادراك جودة المعلومات المحاسبية، وعليه يمكن صياغة الفرض الرئيسى للدراسة كما يلى :

H_1: يؤثر الافصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية معنوياً على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

3-6 تحليل أثر مستوى التأهيل العلمى والخبرة العملية على العلاقة محل الدراسة واشتقاق الفروض من الثانى وحتى الرابع

وهنا يثار تساؤل بشأن هل سيختلف تأثير المحتوى المعلوماتى للإفصاح عن خطر المراجعة الكلى في فقرة أمور المراجعة على إدراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية بإختلاف مستوى خبرتهم ؟

وللاجابة على هذا السؤال نظريا فيمكن القول أن الخبرة تشير إلى المهارات والمعرفة التي يكتسبها الشخص من القيام بشيء ما (العمري وآخرون، 2017) علاوة على ذلك يشير Pratiwi and Pratiwi (2020) الى ان خبرة متخذ القرار يعبر عنها بقدرة الاطراف اصحاب المصالح على اجراء المزيد من عمليات اتخاذ القرار الفعالة والتى تحقق الهدف المنشود من وجهة نظرهم، بالاضافة الى المدة الزمنية التى قضاها هؤلاء لاتخاذ القرار والتى تعكس من خلالها اكتساب المعرفة ذات الصلة، وقد اشارت دراسة Sumartono (2022) ان الاسخاص ذوى الخبرة العالية يتمتعون بمعرفة اكبر تتيح لهم فهم الاحداث المختلفة التى يواجهونها واصدار احكام مهنية حول العلاقات خاصة التى تنطوى على المخاطر بشكل افضل ، وعليه يمكن صياغة الفرض التالى:

H_2: توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (ذوى الخبرة / بدون خبرة) حول التأثير المعنوى للإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مسنخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

كما يثار تساؤل اخر بشأن هل يختلف ادراك عينة الدراسة بشأن تأثير المحتوى المعلوماتى للإفصاح عن خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة على إدراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية بإختلاف مستوى تأهيلهم ؟

وللاجابة على هذ السؤال فقد أشارت دراسة Adedoja (2016) ان التأهيل العلمى والمهنى يزيد من مستوى الادراك لدى الاطراف اصحاب المصالح للعلاقات محل الدراسة،

وفسرت الدراسة هذه العلاقة بأن زيادة مستوى التأهيل العلمى والمهنى يزيد من القدرة التحليلية لدى الافراد وكذلك لمستوى ادراكهم لطبيعة العلاقات التى يتم اختبارها ، كما اكدت دراسة Mulkeen et al (2019) ان الاطراف اصحاب المصالح ذوى التأهيل المرتفع لديهم المرونة الكافية فى دراسة تأثير العلاقات لما يتمتعون به من قدرة على تحليل اوسع للعلاقات التأثيرية مقارنة بأصحاب التأهيل المنخفض، وقد خلصت الدراسة الى ان مستوى التأهيل المهنى كان المحرك لزيادة القدرة التحليلية لمستخدمى تقرير المراجعة وكذلك زيادة مستوى الحكم المهنى على جودة المعلومات المحاسبية اعتمادا على توافر معلومات بشأن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية فى تقرير مراقب الحسابات، كما أضافت الدراسة الى انه تحسين مستوى التأهيل العلمى من خلال زيادة مستوى التأهيل المهنى لمستخدمى تقرير المراجعة يضاعف من ادراكهم لجودة المعلومات وبناءً على ذلك يمكن اشتقاق الفرض التالى :

H_3. توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (تأهيل مرتفع / تأهيل منخفض) حول التأثير المعنوى للإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مسنخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

وثمة سـؤال منطقى هل سـيختلف ادراك عينة الدراسـة بشـأن تأثير المحتوى المعلوماتى للإفصـاح عن خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة على إدراك مسـتخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومـات المحاسـبية بـإختلاف مسـتوى كل من الخبرة والتـأهيل معـاً (Khan et.al,2020,Urakova et .al,2021) وعليه يمكن اشتقاق الفرض التالى :

H_4. توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (ذوى الخبرة وتأهيل مرتفع / بدون خبرة وتأهيل منخفض) حول التأثير المعنوى للإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مسنخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

6-4 منهجية الدراسة التجريبية:

يعرض الباحث في هذا القسم اهداف الدراسة التجريبية ، ومجتمع وعينة الدراسة ، ونموذج الدراسة ومتغيرات الدراسة وكيفية القياس، وكذلك التصميم التجريبي، وأخيراً الاختبارات الإحصائية لاختبار فروض الدراسة.

6-4-1 أهداف الدراسة التجريبية:

تستهدف الدراسة التجريبية اختبار لعلاقة الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية (وفقا لمعيار المراجعة الدولى ISA 701) وجودة المعلومات المحاسبية ، وكذلك اختبار هذه العلاقة في ظل اختلاف مستوى خبرة عينة الدراسة وكذلك مستوى تأهليهم

6-4-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة فى الاطراف اصحاب المصالح المهتمين بـــالتقارير المالية، وقد تم استخدام عينة حكمية من ذلك المجتمع وقد اتصفت العينة بتنوع الاطراف أصحاب المصالح حيث شملت على مجموعة من موظفى مصلحة الضرائب وبعض المحللين الماليين ومراقبى الحسابات فى وقد تم اعداد الحالات التجريبية من خلال (Google Form) وارسالها الى عينة من المجتمع المستهدف التى رأى الباحث انها تحقق شروط اختيار العينة، بالاضافة الى اتاحتها على صفحة LinkedIn لدى الباحث للوصول الى أكبر عدد من الأطراف أصحاب المصالح وقد تم الحصول على 147 استبانة تم استبعاد 12 استبانة لعدم اكتمال البيانات وبالتالى فان الردود الصالحة للتحليل 135 استبانة اى بنسبة 92% من الرود المستلمة ، وبعد التحليل الديموغرافى لعينة الدراسة يوضح الجدول التالى خصائص وسمات تلك العينة :

جدول (1-1) خصائص وسمات عينة الدراسة

المتغيرات المعدلة	المستوى	التكرار	النسبة المئوية
الخبرة	بدون خبرة	74	%55
	ذوى الخبرة	61	%45
مستوى التأهيل	تأهيل منخفض	86	%64
	تأهيل مرتفع	49	%36

6-4-3 أدوات واجراءات الدراسة التجريبية :

تشمل أدوات الدراسة التجريبية في بعض الحالات التجريبية التي تتضمن على تقرير المراجعة وفقاً لمتطلبات المعيار الدولى للمراجعة رقم 705 والذى لا يشتمل على فقرة أمور المراجعة الأساسية وأخرى تتضمن على فقرة أمور المراجعة الاساسية ولتوضيح ذلك فقد تم تقسيم الدراسة التجريبية الى قسمين:

القسم الأول: يهدف الى جمع بيانات ديموغرافية عن افراد العينة وتضمنت (العمر، التخصص الوظيفى، المؤهل العلمي، الشهادات المهنية ،سنوات الخبرة) وذلك للاطمئنان الى توفر المعرفة اللازمة لدي عينة الدراسة على محتوي الدراسة التجريبية وقدرتهم على الاجابة على اسئلتها.

القسم الثاني: وقد تم صياغة الاسئلة فى هذا القسم بشكل يساعد على سهولة القياس، وقد تم توزيع الأسئلة على فرضيات الدراسة حيث تم ادرج 5 حالات للإفصاح عن عوامل ومؤشرات خطر المراجعة (وقد تم الاعتماد على مدخل النقاط غير المرجحة والذى يفترض ان جميع عوامل الخطر لها نفس الأهمية (أحمد . (2021))، وذلك فى فقرة امور المراجعة الأساسية ضمن تعديلات تقرير مراقب الحسابات وفقا لمعايير المراجعة الدولية الاخيرة وذلك كما يلى:

الحالة الاولى: تم توفير تقرير مراجع الحسابات والمعد وفقاً لمعيار المراجعة 705 الدولى المعدل رأى متحفظ دون الافصاح عن ايه عوامل لخطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الاساسية والمطلوب تحديد أثر ذلك على عناصر خصائص كل ن الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات كمقياس لجودة المعلومات المحاسبية إعتماداً على مقياس ليكرت الخماسى.

الحالة الثانية: تم توفير تقرير مراقب الحسابات والمعد وفقاً لمعيار المراجعة 701 و 705 الدولى المعدل رأى متحفظ مع الافصاح عن عوامل الخطر المتلازم فى فقرة أمور المراجعة الاساسية والمطلوب تحديد أثر ذلك على عناصر خصائص كل من الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات.

الحالة الثالثة: تم توفير تقرير مراقب الحسابات والمعد وفقاً لمعيار المراجعة 701 و 705 الدولى المعدل رأى متحفظ مع الافصاح عن عوامل خطر الرقابة فى فقرة أمور المراجعة

الاساسية والمطلوب تحديد أثر ذلك على عناصر خصائص كل من الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات.

الحالة الرابعة: تم توفير تقرير مراقب الحسابات والمعد وفقاً لمعيار المراجعة701 و 705 الدولى المعدل رأى متحفظ مع الافصاح عن عوامل خطر الاكتشاف فى فقرة أمور المراجعة الاساسية والمطلوب تحديد أثر ذلك على عناصر خصائص كل من الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات.

الحالة الخامسة: تم توفير تقرير مراقب الحسابات والمعد وفقاً لمعيار المراجعة701 و 705 الدولى المعدل رأى متحفظ مع الافصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى (ويشمل عوامل ومؤشرات كل من الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف فى فقرة أمور المراجعة الاساسية والمطلوب تحديد أثر ذلك على عناصر خصائص كل من الملاءمة والتمثيل الصادق للمعلومات.

6-4-4 توصيف وقياس المتغيرات واعداد نموذج البحث:

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كالتالى

- الافصاح عن عوامل خطر المراجعة (AR.Dis) يقاس بعوامل خطر المراجعة الكلى (خطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف معاً) والتى يتم ادراجها فى الحالة التجريبية (Christensen,2014) و (Ratzinger-Sakel & Theis, 2018).
- جودة المعلومات المحاسبية (AI.Qua): وفقا لـــ (IFAC,2016) تقاس جودة المعلومات المحاسبية بتوافر خاصيتى:

أ. الملاءمة: وهى تعبر عن القدرة التنبؤية للمعلومات والقيمة التأكيدية ، الاهمية النسبية،

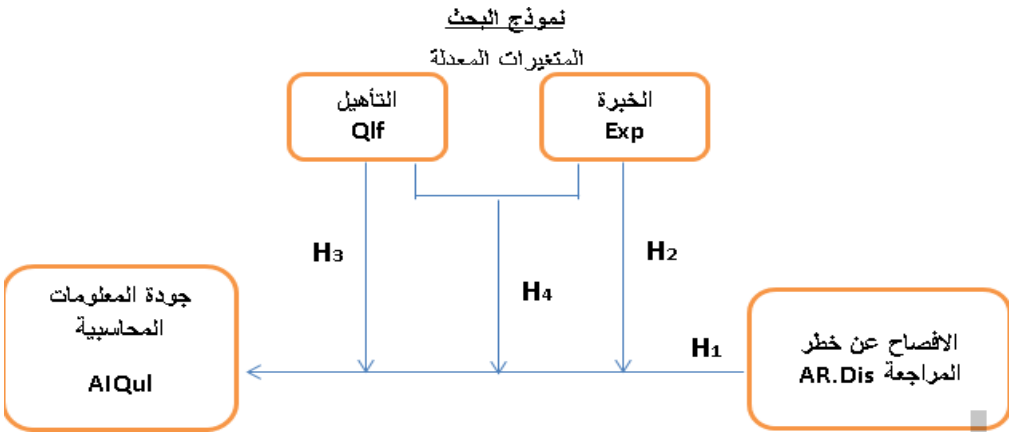
ب. التمثيل الصادق: وهى تعبر عن خلو المعلومات من الاخطاء الجوهرية، وان تتصف بالاكتمال وأخيراً بالحياد.

المتغيرات المعدلة

أ- مستوى الخبرة (Exp): ويقاس بعدد سنوات العمل التى قضاها مستخدم تقرير مراقب الحسابات وتم تقسيم مستوى الخبرة الى مستويين منخفض إذا كانت عدد

سنوات حتى 10 سوات ومستوى خبرة مرتفع اذا كان عدد السنوات أكبر من 10 سنوات (العمرى واخرون (2017) ، Pratiwi and Pratiwi (2020).

ب- مستوى التأهيل (Qlf): ويقاس بالشهادات العلمية والمهنية الذى حصل عليها مستخدم تقرير مراقب الحسابات، وتم تقسيم مستوى التأهيل الى مستويين منخفض ويأخذ القيمة (صفر) إذا حصل مستخدم التقرير على بكالوريوس دون ان يحصل على اى شهادة مهنية، ومستوى تأهيل عالى ويأخذ القيمة (واحد) اذا حصل مستخدم التقرير على بكالوريوس وحصل معه على شهادة مهنية او حصل على شهادة دراسات عليا (دبلوم دراسات عليا، ماجيستير ، دكتوراه (2016) Adedoja ، وبناءً على ما سبق يظهر نموذج البحث كمايلى:



كما يتضح التصميم التجريبى والمعالجات والمقارنات التجريبية واللازمة لاختبار فروض البحث تم اجراء تصميم تجريبي 5X2X2 وذلك على النحو التالى:

سمات أصحاب المصالح / بدائل الافصاح عن الخطر	مستوى الخبرة		مستوى التأهيل	
	ذوى الخبرة	بدون خبرة	مستوى تأهيل مرتفع	مستوى تأهيل منخفض
عدم الافصاح	(1) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(2) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(3) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(4) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق
الافصاح عن الخطر المتلازم	(5) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(6) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(7) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(8) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق
الافصاح عن خطر الرقابة	(9) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(10) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(11) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(12) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق
الافصاح عن خطر الاكتشاف	(13) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(14) الملاءمة والتمثيل الصادق	(15) الملاءمة والتمثيل الصادق	(16) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق
الافصاح عن خطر المراجعة الكلى	(17) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(18) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(19) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق	(20) مؤشرات الملاءمة والتمثيل الصادق

جدول (2-1) المعالجات التجريبية

6-4-5 نتائج إختبار فروض الدراسة

يهدف هذا القسم الى عرض الإحصاءات الوصفية لمتغيرات الدراسة ونتائج الاختبارات الإحصائية المختلفة والتي تم استخدامها للتحقق من مدى اعتمادية واتساق بيانات الدارسة واعتداليتها وكذلك نتائج اختبار الفروض:

أ- الإحصاءات الوصفية:

جدول (3-1) الاحصاءات الوصفية لردود عينة لدراسة

\	مؤشرات جودة المعلومات المحاسبية	الحالات					الانحراف المعيارى
		عدم الافصاح	الإفصاح فى فقرة أمور المراجعة الاساسية عن عوامل الخطر				
			المتلازم	الرقابة	الإكتشاف	الكلى	
الوسيط	يساعد المحتوى المعلوماتى بوضعه الحالى لفقرة أمور المراجعة الأساسية على حث الادارة على زيادة جودة المعلومات المفصح عنها	3	4	4	4	5	0.857
	يساعد المحتوى المعلوماتى بوضعه الحالى لفقرة أمور المراجعة الأساسية على زيادة القدرة التنبؤية لمعلومات التقارير المالية	2	4	3	4	5	0.772
	يساعد المحتوى المعلوماتى بوضعه الحالى لفقرة أمور المراجعة الأساسية على زيادة الأهمية النسبية لمعلومات التقارير المالية	2	4	4	3	5	0.904
	يساعد المحتوى المعلوماتى بوضعه الحالى لفقرة أمور المراجعة الأساسية على تعديل التوقعات المستقبلية لمعلومات التقارير المالية	2	4	4	4	4	0.867
	الإفصاح عن تلك الفقرة بهذا المحتوى المعلوماتى هو بمثابة تأكيد بخلو المعلومات المحاسبية من الاخطاء الجوهرية	3	3	3	4	4	1.003
	الإفصاح عن تلك الفقرة هكذا يعمل على زيادة تأثير المعلومات المحاسبية ومن ثم زيادة فهم القوائم المالية	3	4	4	4	4	0.994
	الإفصاح عن تلك الفقرة بهذا المحتوى المعلوماتى هو بمثابة تأكيد بخلو المعلومات المحاسبية من التحيز	2	3	3	4	5	1.048
	الإفصاح عن تلك الفقرة بهذ المحتوى المعلوماتى يحسن من جودة المعلومات المحاسبية بما يضمن حماية المستثمرين والاطراف أصحاب المصالح	3	4	4	4	4	0.907
	تساعد هذه الإفصاحات على اتخاذ الاطراف أصحاب المصالح العديد من القرارات الرشيدة.	3	4	3	3	5	0.863
	هذه الإفصاحات مفيدة فى تحديد ما إذا كان يمكن بناءا عليها مقاضاة مراقب الحسابات.	3	4	4	3	4	0.983

وبتمعن النظر في هذا الجدول يمكن ان يوضح الباحث مايلى:-

هناك ازدياد في وسيط ردود العينة كلما اتجهنا من عدم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية الى الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية ويزداد ايضاً في حالات الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف وصولا لاعلى قيم للوسيط عند الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى ، فعلى سبيل المثال عند سؤال عينة الدراسة بخصوص العلاقة بين الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية عن عوامل مكونات خطر المراجعة الثلاثة وكذلك خطر المراجعة الكل في مقابل عدم الإفصاح وجودة المعلومات المحاسبية مقاسة بأحد مؤشرات الخصائص النوعية الداعمة للمعلومات بالتأكيد على خلو المعلومات المحاسبية من التحيز كان وسيط ردود العينة (2) في حالة عدم الإفصاح ، وبلغ (3) مع الإفصاح عن عوامل مكونات خطر المراجعة المتلازم والرقابة ويزاد وسيط الردود الى (4) عند الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف ويزداد الى اقصى قيمة لوسيط ردود العينة مع الإفصاح عن خطر المراجعة الكلى ليصل الى (5).

ب- اختبارات الاعتمادية والاتساق والاعتدالية

تم اجراء مجموعة من الاختبارات للتحقق من إمكانية الاعتماد على البيانات ولتحديد الاختبارات التي سيتم الاعتماد عليها لاختبار فروض الدراسة وذلك كما يلى :

- تم اجراء اختبار الاعتمادية لتحديد إمكانية الاعتماد على استجابات عينة الدراسة لاختبار العلاقة محل الدراسة باستخدام اختبار المصداقية Reliability Test وجاءت نتيجة معامل Cronbach-alpha للخمس حالات أكبر من 60% وذلك وبالتالي فان مصداقية المعلومات جاءت جيدة وذلك كما يلى:

جدول (4-1) نتائج اختبار الاعتمادية

الحالة	معامل Cronbach's Alpha
الحالة (1) عدم الإفصاح	0.683
الحالة (2) الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم	0.683
الحالة (3) الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة	0.658
الحالة (4) الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف	0.669
الحالة (5) الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى	0.654
قيمة معامل كرونباخ الفا للاستجابات الكلية	0.670

وجاءت قيم المحاور (الأسئلة) العشر > 1 اى انها محاور قوية في دراسة العلاقة محل الدراسة

- للتحقق من الاتساق الداخلى تم اجراء تحليل عاملى للتأكد من ملاءمة الحالات التجريبية وأوضحت النتائج الإحصائية في الجدول ان العينة كانت ملاءمة فقد بلغ معامل KMO 69% وهى أعلى من الحد الأدنى للقيمة المشترطة لسلامة التحليل 60% وبلغت قيمة P-Value (Sig=0.001) ، وللتحقق من مدى وجود اتساق تمييزي ومدى قدرة الأسئلة على التمييز فقد تم تحليل محتوى ردود المشاركين في الدراسة وتبين ان الحالة التي كانت أكثر اسهاما في تكوين العلاقة محل الدراسة من بين مكونات خطر المراجعة هي الحالة الثالثة والتي يتم الإفصاح فيها عن عوامل خطر الرقابة وعلاقتها بجودة المعلومات المحاسبية **ويرى الباحث ان مبرر ذلك ربما لأهمية عوامل ومؤشرات خطر المراجعة بالنسبة لمتخذى القرار والأطراف أصحاب المصالح** ولذلك جاء ترتيب الحالات وفقا للاسهم في تكوين العلاقة محل الدراسة حالة الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى بنسبة مساهمة 85.3% ثم الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة بنسبة مساهمة 84% ثم

الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف بنسبة 65.5% ثم الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم بنسبة 64.9% واخير حالة عدم الإفصاح حيث بلغت نسبة المساهمة 30.2% وذلك وفقا لجدول الاتساق التمييزى التالى:

جدول (5-1) مصفوفة الاتساق التمييزى

الحالة	نسبة مساهمة الحالة في تكوين العلاقة محل الدراسة
الحالة (1) عدم الإفصاح	.302
الحالة (2) الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم	.649
الحالة (3) الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة	.840
الحالة (4) الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف	.655
الحالة (5) الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى	.853

- تم اجراء اختبار الاعتدالية لكلوموجروف وكذلك شابيرو- ويلك لتحديد نوعية الاختبارات (المعلمية / اللامعلمية) وجاءت نتيجة هذا الاختبار برفض فرض العدم القائل ان البيانات مسحوبة من مجتمع تتوزع بياناته توزيعاً طبيعياً (Sig < 0.05) وقبول الفرض البديل أن البيانات مسحوبة من مجتمع لا تتوزع بياناته توزيعاً طبيعياً، ولذلك يلجأ الباحث الى الاختبارات اللامعلمية لاختبار فروض الدراسة

جدول (6-1) نتائج اختبار الاعتدالية

الحالة	اختبار كلوموجروف		اختبار شابيرو- ويلك	
	Statistic	Sig	Statistic	Sig
الحالة (1) عدم الإفصاح	0.336	0.001	0.731	0.001
الحالة (2) الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم	0.404	0.001	0.680	0.001
الحالة (3) الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة	0.337	0.001	0.808	0.001
الحالة (4) الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف	0.377	0.001	0.751	0.001
الحالة (5) الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى	0.327	0.001	0.713	0.001

6-4-5-1 نتائج اختبار فروض الدراسة : التحليل الأساسي

يهدف هذا القسم عرض نتائج فرض الدراسة الرئيسى ف التحليل الاساسى من خلال استخدام الاختبارات اللامعلمية وكذلك الفروض الفرعية من خلال تحليل الحساسية وكذلك التحليل الاضافى والذي يتناول أثر وجود الخبرة والتأهيل كل على حده واثارهما معاً على العلاقة محل الدراسة .

لاختبار الفرض الأول للتحقق من مدى وجود أثر معنوي للمحتوى المعلوماتى للإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى في فقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فقد تم استخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank Test لعينتين مرتبطتين، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات (جدول (2-1)) التالية: (17+18+19+20) مقابل (4+3+2+1) وأظهرت النتائج الإحصائية جدول رقم (7-1) انه لا توجد حالات الرتب السالبة بين الإفصاح عن خطر المراجعة الكلى وبين عدم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية حيث جاء وسيط ردود العينة بعد الإفصاح اعلى من او يساوى وسيط ردود العينة في ظل عدم الإفصاح ولذلك لا توجد حالات رتب سالبة، بينما بلغ عدد حالات الرتب الموجبة 126 حالة ، في حين بلغ عدد حالات تساوى وسيط ردود العينتين 9 حالات.

جدول (7-1) للرتب للفرض الرئيسى للدراسة

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1	Negative Ranks	0	.00	.00
	Positive Ranks	126	63.50	8001
	Ties	9		
	Total	135		

كما أظهرت النتائج الإحصائية (جدول (8-1)) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ردود العينة (الإفصاح مقابل عدم الإفصاح) حيث بلغت قيمة قيمة P-value للاختبار 0.001 أي أقل من 5% **وهو مايعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (فرض الدراسة) الأول القائل بوجود علاقة بين الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة الكلى في**

فقرة أمور المراجعة الأساسية وادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة، وتتفق هذه الدراسة مع العديد من الدراسات Gimbar et al., 2016; Pinto & Morais, 2019; Velte & Issa, 2019; Coram & Wang, 2019 من ان الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية يحسن من ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية لاحتواء الفقرة على محتوى معلوماتى مضيف للقيمة للأطراف أصحاب المصالح، من خلال زيادة القدرة التنبؤية للمعلومات المحاسبية، كما ان الافصاح عن عوامل خطر المراجعة يعكس مدى ملاءمة واكتمال المعلومات المحاسبية.

جدول (8-1) نتيجة اختبار Wilcoxon Signed Rank للفرض الرئيسى

	N	Mean Ranks	Sum of Ranks	Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
H_1	135	63.50	8001	-9.846	0.001

6-4-5-2 اختبار فروض الدراسة: تحليل الحساسية

سيتم اجراء تحليل الحساسية من خلال اعادة قياس خطر المراجعة الى مكونات خطر المراجعة وهو خطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف وبالتالى يمكن اعادة صياغة فرض الدراسة الرئيسى الى الفروض الفرعية التالية تمهيداً لاختبارها :

$H_{1.1}$: يؤثر الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم قى فقرة امور المراجعة الاساسية معنوياًعلى ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

$H_{1.2}$: يؤثر الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة قى فقرة امور المراجعة الاساسية معنوياً على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

$H_{1.3}$: يؤثر الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف قى فقرة امور المراجعة الاساسية معنوياً على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

لاختبار الفرض الفرعي الاول للتحقق من مدى وجود أثر معنوي للمحتوى المعلوماتى للإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم في فقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم فقد تم استخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank Test لعينتين مرتبطتين، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات (جدول (2-1)) التالى: (8+7+6+5) مقابل (4+3+2+1) وأظهرت النتائج الإحصائية جدول (9-1) انه لا توجد حالات الرتب السالبة بين الإفصاح عن الخطر المتلازم وبين عدم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية حيث جاء وسيط ردود العينة بعد الإفصاح اعلى من او يساوى وسيط ردود العينة في ظل عدم الإفصاح ولذلك لا توجد حالات رتب سالبة، بينما بلغ عدد حالات الرتب الموجبة 119 حالة ، في حين بلغ عدد حالات تساوى وسيط ردود العينتين 16 حالة.

جدول (9-1) للرتب للفرض الفرعى الاول

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1.1	Negative Ranks	0	.00	.00
	Positive Ranks	119	60.00	7140
	Ties	16		
	Total	135		

كما أظهرت النتائج الإحصائية جدول (1- 10) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ردود العينة (الإفصاح مقابل عدم الإفصاح) حيث بلغت قيمة قيمة P-value للاختبار 0.001 أي أقل من 5% **وهو مايعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (فرض الدراسة) الفرعى الأول القائل بوجود علاقة تأثير بين الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم في فقرة أمور المراجعة الأساسية وادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل الخطر المتلازم**، وتتفق هذه الدراسة مع دراسة Carpenter (2011) ; Abudy & Shust (2022) من ان الإفصاح عن عوام الخطر

المتلازم في فقرة أمور المراجعة الأساسية يزيد من ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية لان الافصاح عن عوامل الخطر المتلازم يحسن من مستوى مصداقية المعلومات لان الخطر المتلازم يعبر عن مستوى تعقد الحسابات كما انه مؤشر على استمرارية الشركة.

جدول (1-10) نتيجة اختبار Wilcoxon Signed Rank للفرض الفرعى الاول

	N	Mean Ranks	Sum of Ranks	Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
$H_{1.1}$	135	60.00	7140	-9.667	0.001

لاختبار الفرض الفرعى الثانى للتحقق من مدى وجود أثر معنوي للمحتوى المعلوماتى للإفصاح عن عوامل خطر الرقابة في فقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة فقد تم استخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank Test لعينتين مرتبطتين، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات التالية:(جدول (2-1)) (9+10+11+12) مقابل (4+3+2+1) وأظهرت النتائج الإحصائية جدول (11-1) انه لا توجد حالات الرتب السالبة بين الإفصاح عن خطر خطر الرقابة وبين عدم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية حيث جاء وسيط ردود العينة بعد الإفصاح اعلى من او يساوى وسيط ردود العينة في ظل عدم الإفصاح ولذلك لا توجد حالات رتب سالبة، بينما بلغ عدد حالات الرتب الموجبة 108 حالة ، في حين بلغ عدد حالات تساوى وسيط ردود العينتين 27 حالة.

جدول (11-1) للرتب للفرض الفرعى الثانى

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1.2	Negative Ranks	0	.00	.00
	Positive Ranks	108	54.50	5886
	Ties	27		
	Total	135		

كما أظهرت النتائج الإحصائية وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ردود العينة (الإفصاح مقابل عدم الإفصاح) حيث بلغت قيمة قيمة P-value للاختبار 0.001 أي أقل من 5% **وهو مايعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (فرض الدراسة) الفرعى الثانى القائل بوجود علاقة بين الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة في فقرة أمور المراجعة الأساسية وجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة،** وتتفق هذه الدراسة مع دراسة Ratzinger-Sakel & Theis, 2018 و Abudy & Shust (2022) من ان الإفصاح عن عوامل خطر الرقابة في فقرة أمور المراجعة الأساسية يزيد من ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية لاحتواء الفقرة على محتوى معلوماتى يساعد على تقييم مخاطر الاستثمارة بصورة افضل من عدم الافصاح مما يزيد من مستوى ملاءمة المعلومات .

جدول (12-1) نتيجة اختبار Wilcoxon Signed Rank للفرض الفرعى الثانى

	N	Mean Ranks	Sum of Ranks	Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
H1.2	135	54.50	5886	-9.159	0.001

لاختبار الفرض الفرعي الثالث للتحقق من مدى وجود أثر معنوي للمحتوى المعلوماتى للإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف في فقرة أمور المراجعة الأساسية على جودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف فقد تم استخدام اختبار Wilcoxon Signed Rank Test لعينتين مرتبطتين، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات (جدول (2-1)) التالى: (13+14+15+16) مقابل (4+3+2+1)

جدول (13-1) للرتب للفرض الفرعى الثالث

		N	Mean Rank	Sum of Ranks
H1.3	Negative Ranks	5	12.90	64.50
	Positive Ranks	116	63.07	7316.50
	Ties	14		
	Total	135		

وأظهرت النتائج الإحصائية بالجدول السابق انه توجد 5 حالات ذات الرتب السالبة بين الإفصاح عن خطر الاكتشاف وبين عدم الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية، بينما بلغ عدد حالات الرتب الموجبة 116 حالة ، في حين بلغ عدد حالات تساوى وسيط ردود العينتين 14 حالة ، وظهرت نتائج اختبار Wilcoxon Signed Rank لهذا الفرض كما يلى

جدول (14–1) نتيجة اختبار Wilcoxon Signed Rank للفرض الفرعى الثالث

	N	Mean Ranks	Sum of Ranks	Z	Asymp.Sig.(2-tailed)
$H_{1.3}$	135	63.07	7316.50	-9.520	0.001

ويتضح من الجدول (14–1) وجود فروق ذات دلالة إحصائية في ردود العينة (الإفصاح مقابل عدم الإفصاح) حيث بلغت قيمة قيمة P-value للاختبار 0.001 أي أقل من 5% **وهو مايعنى رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل (فرض الدراسة) الفرعى الثالث القائل بوجود علاقة بين الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف في فقرة أمور المراجعة الأساسية وجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن عوامل خطر الاكتشاف،** وتتفق هذه الدراسة مع دراسة Abudy & Shust (2022) من ان الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية يحسن من ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية لاحتواء الفقرة على محتوى معلوماتى يزيد من مستوى الشافية ومن ثم التمثيل الصادق للمعلومات .

وبناءً على نتيجة اختبار الفروض الفرعية الثلاث (H1.3 ،H1.2، H1.1) **يتم رفض فروض العدم وقبول فروض الدراسة البديلة (فروض الدراسة الفرعية) بوجود تأثير للافصاح عن عوامل خطر المراجعة بمكوناته فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية وهو ما يتفق مع نتيجة اختبار الفرض الرئيسى للدراسة.**

6–4–5–3 اختبار فروض الدراسة : التحليل الاضافى

لاختبار فرض الدراسة H2 للتحقق من مدى وجود فرق ذو دلالة احصائية بين متوسطات ردود العينتين حول أثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر

المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن فقد تم استخدام اختبار Mann-Whitney U لعينتين مستقلتين (ذوى خبرة/ بدون خبرة)، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات (جدول (2-1) التالية:

[(1)x(17)] x [(2)x(18)] وذلك عند مستوى معنوية 5% وجاءت نتيجة اختبار الفرض كما يلى:

جدول (15-1) متوسطات رتب العينتين (ذوى الخبرة/ بدون الخبرة)

	Experience	N	Mean Rank	Sum of Ranks
H2	ذوى الخبرة	61	69.65	4248.50
	بدون الخبرة	74	66.64	4931.50
	Total	135		

يتضح من الجدول السابق ان متوسط رتب العينة من ذوى الخبرة بلغ 69.65 ومن العينة بدون الخبرة 66.64 اى لا يوجد فرق متوسطات الرتب بين العينتين كما جاءت نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) كما يلى :

جدول (16-1) نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) للفرض الثانى (ذوى الخبرة/ بدون الخبرة)

H2	Mann-Whitney U	2156.500
	Wilcoxon W	4931.500
	Z	-.495
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.621

ويتضح من الجدول السابق ان قيمة P-value للاختبار 0.621 أي أكبر من 5% وهو **مايعنى رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم القائل بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (ذوى الخبرة / بدون خبرة) عند مستوى معنوية (5%) حول تأثير الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مسنخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية،** ويمكن تفسير هذه النتيجة فى ضوء نتيجة اختبار فرض الدراسة الرئيسى لهذه العلاقة للعينتين معاً والذى

تم قبول الادعاء بوجود هذه العلاقة محل الدراسة وخاصة مستوى قوة الدلالة لقيمة P-value والذى بلغ (0.000) وهذا يعنى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين رودود العينتين حول ادراك عينتى الدراسة (الخبرة وعدم الخبرة) لوجود تأثير للاقصاح عن خطر المراجعة على ادراكهم لجودة المعلومات المحاسبية

ولاختبار فرض الدراسة H3 للتحقق من مدى وجود فرق ذو دلالة احصائية بين متوسطات ردود العينتين حول أثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن فقد تم استخدام اختبار Mann-Whitney U لعينتين مستقلتين (تأهيل مرتفع/ تأهيل منخفض)، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات (جدول(1-2))التالية:

[(19)x(3)] x [(20)x(4)] وذلك عند مستوى معنوية 5% وجاءت نتيجة اختبار الفرض كما يلى:

جدول (17-1) متوسطات رتب العينتين (تأهيل مرتفع/ تاهيل منخفض)

	Experience	N	Mean Rank	Sum of Ranks
H3	تأهيل مرتفع	86	70.82	6090.50
	تأهيل منخفض	49	63.05	3089.50
	Total	135		

يتضح من الجدول السابق ان متوسط رتب العينة من ذوى الخبرة بلغ 70.82 ومن العينة بدون الخبرة 63.05 اى لا يوجد فروق ذات دلالة معنوبية بين متوسطات الرتب للعينتين كما جاءت نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) للمعالجة التجريبية كما يلى:

جدول (18-1) نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) للفرض الثالث (تأهيل مرتفع/ تأهيل منخفض)

H3	Mann-Whitney U	1864.500
	Wilcoxon W	3089.500
	Z	-1.236
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.216

ويتضح من الجدول السابق ان قيمة P-value للاختبار 0.216 أي أكبر من 5% **وهو مايعنى رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم القائل بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (تأهيل مرتفع / تأهيل منخفض) عند مستوى معنوية (5%) حول تأثير الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية،**

ويمكن تفسير هذه النتيجة ايضاً فى ضوء نتيجة اختبار فرض الدراسة الرئيسى لهذه العلاقة للعينتين معاً والذى تم قبول الادعاء بوجود هذه العلاقة محل الدراسة وخاصة مستوى قوة الدلالة لقيمة P-value لاختبار الفرض الرئيسى والذى بلغ (0.000) وهذا يعنى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين رودود العينتين حول ادراك عينتى الدراسة (تأهيل مرتفع / تأهيل منخفض) لوجود تأثير للاقصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة على ادراكهم لجودة المعلومات المحاسبية .

ولاختبار فرض الدراسة H4 للتحقق من مدى وجود فرق ذو دلالة احصائية بين متوسطات ردود العينتين حول أثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة في فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية في مقابل عدم الإفصاح عن فقد تم استخدام اختبار Mann-Whitney U لعينتين مستقلتين (ذوى خبرة وتأهيل مرتفع/ بدون خبرة وتأهيل منخفض)، للمعالجة التجريبية من خلال المقارنات التالية:(جدول(2-1)) التالية:

[(19+17)x(3 +1)] x [(2-+18)x(4+2)]وذلك عند مستوى معنوية 5% وجاءت نتيجة اختبار الفرض كما يلى:

جدول (19–1) متوسطات رتب العينتين (ذوى خبرة وتأهيل مرتفع/ بدون خبرة وتاهيل منخفض)

	Experience	N	Mean Rank	Sum of Ranks
H4	ذوى خبرة وتأهيل مرتفع	55	64.22	6090.50
	بدون خبرة وتأهيل منخفض	80	67.15	3089.50
	Total	135		

يتضح من الجدول السابق ان متوسط رتب العينة من ذوى الخبرة والتأهيل المرتفع بلغ 64.22 ومن العينة بدون الخبرة والتأهيل المنخفض 67.15 اى لا يوجد فروق ذات دلالة معنوبية بين متوسطات الرتب للعينتين كما جاءت نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) للمعالجة التجريبية كما يلى :

جدول (18–1) نتيجة اختبار (Mann-Whitney U) للفرض الرابع (ذوى خبرة وتأهيل مرتفع/ بدون خبرة وتاهيل منخفض)

H4	Mann-Whitney U	1944.500
	Wilcoxon W	3026.500
	Z	-.856
	Asymp. Sig. (2-tailed)	.346

ويتضح من الجدول السابق ان قيمة P-value للاختبار 0.346 أي أكبر من 5% **وهو مايعنى رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم القائل بأنه لا توجد فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (ذوى الخبرة والتأهيل مرتفع / بدون خبرة والتأهيل منخفض) عند مستوى معنوية (5%) حول تأثير الإفصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية**، ويمكن تفسير هذه النتيجة ايضاً فى ضوء نتيجة اختبار فرض الدراسة الرئيسى لهذه العلاقة للعينتين معاً والذى تم قبول الادعاء بوجود هذه العلاقة محل الدراسة وخاصة مستوى قوة الدلالة لقيمة P-value لاختبار الفرض الرئيسى والذى بلغ (0.000) وهذا يعنى عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين رودود العينتين حول ادراك عينتى للدراسة (ذوى الخبرة وللتأهيل مرتفع /بدون خبرة وللتأهيل منخفض)

لوجود تأثير للافصـــــاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية .

6-5-2 الخلاصة:

استهدف البحث دراسة أثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية على ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية واعتماداً على استقراء الدراسات السابقة فقد تبين ان عوامل خطر المراجعة هى مؤشرات لمخاطر تتعلق بعملية مراجعة القوائم المالية تساعد مراقب الحسابات على تقدير نموذج خطر المراجعة وإصدار احكامه المهنية المترتبة على هذا التقدير ، كما تتعدد دوافع الافصاح عن عوامل خطر المراجعة بمكوناته سواء عوامل الخطر المتلازم او خطر الرقابة او خطر الاكتشاف يتمثل البعض منها في زيادة محتوى الشفافية والحد من فجوة التوقعات مع الأطراف أصحاب المصالح ، ولتخفيض تكلفة الوكالة وتخفيض درجة عدم التأكد بشأن مستقبل الشركة، كما يعد من دوافع الافصاح ايضاً هو ارسال إشارة الى الأطراف أصحاب المصالح حول قدرة مراقب الحسابات على التعامل مع هذه المخاطر، كما يتمثل الدافع للافصاح عن خطر المراجعة هو تجنب خطر التقاضى وتكاليف السمعة، بالإضافة للحصول على دعم ومساندة المساهمين والأطراف أصحاب المصالح، ومع التعديلات التى حدثت مؤخرا على تقرير مراقب الحسابات سواء على مستوى المحتوى او هيكل التقرير فان فقرة امور المراجعة الاساسية هى الفقرة الملائمة لتضمين الافصاح عن امور المراجعة الجوهرية ومنها الافصاح عن عوامل خطر المراجعة.

ويمكن القول أن معظم الدراسات التى تناولت امور المراجعة الاساسية تم اجراؤها منذ عام 2014 مع تزايد عدد الدراسات فى اخر عامين وتصنف معظم هذه الدراسات بأنها دراسات تجريبية وانصب تركيز هذه الدراسات حول دراسة أثر الافصاح عن امور المراجعة الاساسية على ردود أفعال المستثمرين، دون التطرق لأثر الافصاح عن المحتوى المعلوماتى لفقرة امور المراجعة الاساسية ، كما ان معظم الدراسات السابقة قد ركزت على البحث النوعى او تحليلي المحتوى وهو ما يقلل من أهميتها وملاءمة تعميم نتائج هذه الدراسات وبالتالي فان الاتجاه نحو اجراء البحوث الكمية سواء كانت عن طريق دراسة

الحالة او الدراسات التجريبية او المقابلات الشخصية هي الهدف المرجو مستقبلا لدراسة أثر الإفصاح عن فقرة أمور المراجعة الأساسية وهو ما يدعم ثقة الأطراف أصحاب المصالح وتوصلت الدراسات السابقة الى نتائج مختلفة بعضها رأى وجود علاقة ايجابية بين الافصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية وجودة قرارات المستثمرين والمقرضين، كما رأت الدراسات اصحاب تلك النظرة الايجابية ان الافصاح سيحسن من فعالية المراجعة فى اكتشاف حالات الغش ، وتوصلت مجموعة اخرى من الدراسات الى نتائج مختلفة حيث منها من وجد علاقة سلبية بين الافصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية وبين اتخاذ المستثمرين لقرار الاستثمار وبررت الدراسات تلك النتائج بأن الافصاح سيزيد من ادراك المستثمرين لمخاطر التحريفات الجوهرية خاصة فيما يتعلق بصعوبة اعداد التقارير المالية بدقة، كما رأت مجموعة اخرى من الدراسات ثم عدم وجود علاقة بين الافصاح عن عوامل الخطر وادراك دائنى ومستثمرى الشركات لمردود هذا الافصاح.

ثم تطرق البحث لدراسة العلاقة بين الافصاح عن عوامل الخطر فى فقرة امور المراجعة الاساسية وبين ادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية مقاسة بالخصائص النوعية للمعلومات واتضح من استقراء الدراسات الى وجود علاقة تأثيرية بين تلك الافصاحات وبين ادراك جودة المعلومات المحاسبية خاصة القابلية للتنبؤ والمقارنة والفهم ، وهو ما ايدته نتائج اختبار فرض الدراسة الرئيسي والفروض الفرعية ، حيث وجدت الدراسة ايجابية هذه العلاقة على مستوى كل مكون من مكونات نموذج خطر المراجعة ، الخطر المتلازم وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف، كما توصلت الدراسة ايضا انه لم يكن هناك فروق ذات دلالة احصائية بين ردود عينة الدراسة بناءً على مستوى الخبرة ومستوى التأهيل بشأن ادراكاتهم للعلاقة الايجابية، فكلا المستويين من الخبرة والتأهيل لعينة

الدراسة كانوا مدركين للعلاقة الايجابية بين الافصاح عن عوامل خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية وادراك مستخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

كما توصلت الدراسة ايضا عدم وجود فروق ذات دلالة احصائية بين وسيط رودود عينتى الدراسة (ذوى الخبرة والتأهيل مرتفع / بدون خبرة والتأهيل منخفض) عند مستوى معنوية (5%) حول تأثير الإفصاح عن المحتوى المعلوماتى لعوامل خطر المراجعة فى فقرة أمور المراجعة الأساسية على ادراك مسنخدمى تقرير المراجعة لجودة المعلومات المحاسبية.

6-5-2 التوصيات:

بناءً على استقراء الدراسات السابقة ونتائج اختبار فروض الدراسة فان الباحث يوص بما يلى ينبغي تعديل معايير التقرير لتأخذ في اعتباره تقرير مراقب الحســـابات وفقا للمعايير الدولية خاصة وانه يتم تبني تلك المعايير المعدلة في معظم دول العالم منذ 2017.

- يجب ان تسلط فقرة أمور المراجعة الأساسية الضوء على المخاطر المتعلقة بالشركة حيث ان معيار المراجعة الدولى 701 لا يوفر إرشادات مفصلة ليتبعها مراقبى الحسابات بشأن ذلك وترك لمراقبى الحسابات حرية الاختيار في تضمين او استبعاد اى خطر من تقرير المراجعة، وبالتالي توجد فجوة معايير ينبغي العمل على الحد منها بتضمين المعيار لإجراءات وارشادات واضحة بشأن ذلك.
- ينبغي تحسين موثوقية ووضوح فقرة أمور المراجعة الأساسية بتضمينها بمزيد من عوامل الخطر حتى تمثل تغييرا جوهريا لاصحاب المصالح عن النموذج النمطى لتقرير المراجعة القديم والذى ما زال معمول به في مصر الى الان.

- ضرورة الافصاح عن إشارات وعوامل خطر المراجعة وذلك لحوكمة عملية المراجعة وذلك بالقدر الذى لا يتعارض مع مصلحة الشركة، والإفصاح عن القضايا والأحداث والمخاطر المهمة وفقا لحكمه المهنى ووفقا للاهمية النسبية لهذه البنود
- ضرورة ان تولى الجهات الرقابية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة فى مصر الاهتمام بتعديل معايير المراجعة المصرية لتتواكب مع التطورات الحديثة والمستمرة فى معايير المراجعة الدولية خاصة المتعلقة بشكل ومحتوى تقرير مرقب الحسابات، وكذلك تفعيل المسألة المهنية والقانونية لمراقب الحسابات مع تفعيل استخدام نموذج خطر المراجعة عند اداء اجراءات عملية المراجعة .
- ضرورة قيام مراقبى الحسابات فى مصر بتطوير استراتيجيات ممارسة المراجعة بحيث يتم ادراج الجوانب المختلفة لمؤشرات مكونات خطر المراجعة والافصاح عنها ضمن تقرير المراجعة.
- على هيئة الرقابة المالية الزام الشركات بضرورة تضمين التقارير المالية والتى تنشر من خلالها على الافصاح عن عوامل خطر المراجعة ومستوى تقدير مراقب الحسابات لها ضمن تقرير مراقب الحسابات المعمول به الان وليكن ضمن فقرة مسئولية مراقب الحسابات الى ان يحين تعديل معايير المراجعة المصرية لتعكس أحدث التعديلات فى شكل ومحتور تقرير مراقب الحسابات.
- العمل على تحديث معايير المراجعة المصرية الصادرة عام 2008 لتتصمن الشكل الجديد لتقرير مراقب الحسابات لسنة 2015 والذى اهتم بالمحتوى المعلوماتى بشكل يؤثر ايجابا على جودة المعلومات المحاسبية.

6-5-3 مجالات البحث المقترحة

يوصى الباحث باجراء مزيد من البحوث فيما يلى:

- دراسة اثر الإفصاح عن خطر المراجعة فى فقرة امور المراجعة الاساسية على قرارات الاستثمار

– تحليل العلاقة بين الافصاح عن خطر المراجعة واتعاب مراقب الحسابات.

– دراسة أثر عدد العبارات المفصح عنها فى فقرة امور المراجعة الاساسية على احتمالية مواجهة مراقب الحسابات لخطر التقاضى.

– دراسة أثر نوعية محتوى المعلومات فى فقرة امور المراجعة الاساسية على ادراك الاطراف المصالح لجودة عملية المراجعة.

– محددات قابلية فقرة أمور المراجعة الأساسية للقراءة.

– أثر بيئة البيانات الضخمة لدى عميل المراجعة على المحتوى المعلومات لفقرة أمور المراجعة الأساسية .

المراجع العربية

- أحمد ، عماد محمد رياض .(2021).تحليل العلاقة بين مدى الإفصاح عن المخاطر بالتقارير المالية ومخاطر الشركات وانعكاس ذلك على إدارة الأرباح: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة في سوق الأسهم السعودي"، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 12 ، العدد 3 ص: 217–292
- الابيارى، هشام فاروق.(2007)." تقدير خطر عدم إكتشاف التحريفات على مستوى التأكيد فى مرحلة تخطيط عملية المراجعة – نموذج مقترح"، مجلة التجارة والتمويل،كلية التجارة – جامعة طنطا، العدد الاول، ص: 37– 100 .
- الزايغ، هانى فرحان.(2020)." علاقة استخدام الشك المهنى لمدقق الحسابات الخارجى الخارجى بإكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية فى القوائم المالية– دراسة ميدانية على مكاتب وشركات التدقيق العاملة فى قطاع غزة"،مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية،المجلد الثامن والعشرون، العدد الثانى ص: 209– 232.
- القباطى، صبحى سعيد على.(2019)." تحليل العلاقة بين الشك المهنى لمراجع الحسابات ومخاطر أعمال العميل وأثرها على جودة الحكم المهنى". المجلة العربية للإدارة، المجلد 39، العدد الأول ص: 215– 208.
- الهادى ، ضيف الله محمد.(2018)." أسس وقواعد الإفصاح المحاسبى في القوائم المالية وفق معايير المحاسبة والابلاغ المالى الدولية (IAS/ IFRS)، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية – جامعة الوادى، العدد السادس، المجلد الاول
- بدوي، هبة الله عبد السلام (2017). أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتى الملاءمة والتمثيل العادل، *مجلة الفكر المحاسبي*، جامعة عين شمس، م 21، ع 5، الصفحات 161–212.

- بلال ، السيد حسن، مصطفى الاسداوى.(2020)"أثر الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية على عدم تماثل المعلومات وإبطاء تقرير المراجعة ."كلية التجارة–جامعة دمياط ,1 (2)ج2.
- حمداوى ، وئام.(2020)." أثر تبنى معايير التقارير المالية على جودة المعلومات المحاسبية – مع الإشارة الى بعض الدول"، مجلة اقتصاد المال والاعمال ، المجلد الرابع، العدد الأول، ص: 126–141.
- درغام ماهر موسى ، ونسيم إبراهيم .(2017)." إستخدام إشارات خطر التدقيق في تحسين فعالية التدقيق
الخارجي لإكتشاف الإحتيال المالي – دراسة تطبيقية على مكاتب التدقيق في قطاع غزة " ، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية ، غزة ، المجلد 25 ، العدد الثالث، ص: 1 - 20 .
- دواق، سميرة، فرحات عباس.(2019)." الشفافية فى الإفصاح لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية"، مجلة العلوم الادارية والمالية، المجلد 3، العدد الاول ص: 11 – 27.
- رمضان، علي الجوهري. (2021). مردود إفصاح مراقب الحسابات في تقريره الجديد عن أمور المراجعة الرئيسية KAM على قرار الإستثمار بأسهم الشركات المقيدة بالبورصة المصرية_ دراسة تجريبية .مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية ,5(2) , 409-459.
- صالح، حيدر أحمد، هلال يوسف صالح.(2014)." كفاءة الإفصاحالمحاسبى فى القوائم المالية وأثره فى صناعة القرار". مجلة العلوم الإقتصادية، كلية الدراسات التجارية– جامعة السودان والتكنولوجيا، المجلد 13، العدد الاول، ص 15– 33.
- عبد السلام، كمال كمال.(2018)." إستخدام إشارات خطر المراجعة Red Flags فى الكشف والتنبؤ بالتعثر المالى بمنظمات الأعمال". مجلة البحوث المالية والتجارية، العدد 2، ص: 60–79.

- فهمى، عبير محمد رياض .(2020)." مدخل مقترح للتنبؤ والافصاح المحاسبى عن المخاطر المالية المتوقعة بهدف ترشيد القرارات في منشآت الأعمال مع دراسة تطبيقية". المجلة العلمية للدراسات المحاسبية ، 2(العدد الاول الجزء الاول), 457-509.
- كلاب، أمانى إبراهيم.(2015)." قياس خطر الأعمال بإستخدام مدخل تحليل الاستراتيجية بغرض رفع كفاءة وفاعلية عملية المراجعة: دراسة على مكاتب التقديق فى قطاع غزة:، رسالة ماجيستير غير منشورة – الجامعة الاسلامية، ص : 23- 41.
- مبارك، أحمد عبدالرحمن (2007). " مراقب الحسابات في مصر : حقوقه و واجباته "، المؤتمر الضريبي الثالث عشر: التطورات الحديثة للمحاسبة والمراجعة ومستقبل مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر في ظل تحرير تجارة الخدمات، والمتغيرات المالية ،والضريبية والاقتصادية الجديدة الناشر : مركز الدراسات المالية و الضريبية ، الجمعية المصرية للمالية العامة و الضرائب .
- نشوان، إسكندر محمود.(2019)."الصفات الشخصية وتأثيرها على جودة الأحكام المهنية لمدقق الحسابات الخارجى – دراسة ميدانية"، المجلة الاردنية فى إدارة الأعمال، المجلد 15، العدد3، ص 349 – 372.
- نويجى، حازم محفوظ .(2018)." أثر الخصائص التشغيلية للشركات على جودة تقاريرها المالية دراسة تطبيقية على الشركات العائلية المقيدة بالبورصة المصرية"، مجلة الفكر المحاسبى ، جامعين عين شمس، كلية التجارة، المجلد 22، العدد 2، ص: 1440- 1501.
- يونس، زين، زين عيسى.(2016)."مخاطر مهنة المراجعة على جودة المراجعة : دراسة تحليلية لآراء عينة من المراجعين الخارجيين فى الجزائر.مجلة رؤى إقتصادية، العدد11 ص: 361- 381.

المراجع الأجنبية

- Abdelraheem, A., Hussaien, A., Mohammed, M., & Elbokhari, Y. (2021). The effect of information technology on the quality of accounting information. *Accounting*, *7*(1), 191-196**.**
- Abudy, M. M., & Shust, E. (2022). The Audit Risk Model and Family Firms: An Analysis of Internal and External Audit Hours. Efrat, The Audit Risk Model and Family Firms: An Analysis of Internal and External Audit Hours (March 20, 2022)
- Adedoja, G. (2016). The influence of age and educational qualification on stakeholders perception of integrating mobile technology into basic education in Nigeria. *African Research Review*, *10*(3), 96-110.
- Al-mulla, M., & Bradbury, M. (2022). Auditor, Client, and Investor Consequences of the Enhanced Auditor's Report. International Journal of Auditing, 26(2), 134-150.
- Amahalu, N., Abiahu, M. F. C., Chinyere, O., & Nweze, C. (2018). Effect of accounting information on market share price of selected firms listed on Nigeria stock exchange. *International Journal of Recent Advances in Multidisciplinary Research*, *5*(01), 3366-3374.
- Alzead, R., et al. (2017). "Risk disclosure practice in Saudi non-financial listed companies." Corporate ownership and control 14(4-1): 262- 275.
- Azar, N., Zakaria, Z., & Sulaiman, N. A. (2019). The Quality of Accounting Information: Relevance or Value-Relevance?. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, *12*(1), 1-21
- Backof, A., K. Bowlin, and B. Goodson. 2015. The Impact of Proposed Changes to the Content of the Audit Report on Jurors' Assessments of Auditor Negligence. Working paper, University of Virginia and The University of Mississippi.
- Barth, M. E. (2013). Global comparability in financial reporting: What, why, how, and when?. *China Journal of Accounting Studies*, *1*(1), 2-12
- Basel Committee on Banking Supervision (2012). Comment on IAASB Invitation: Improving the Auditor's Report, https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/BCBS.pdf
- Bepari, M. K., Mollik, A. T., Nahar, S., & Islam, M. N. (2022). Determinants of Accounts Level and Entity Level Key Audit Matters: Further Evidence. Accounting in Europe,1-26.

- Beretta, S. & Bozzolan, S., 2004. A framework for the analysis of firm risk communication. *The International Journal of Accounting*, 39(3), pp.265–288.
- Boolaky, P. K. and R. Quick. 2016. Bank directors' perceptions of expanded auditor's reports. *International Journal of Auditing* 20 (2): 158–74
- Brasel, K., Doxey, M. M., Grenier, J. H., & Reffett, A. (2016). Risk disclosure preceding negative outcomes: The effects of reporting critical audit matters on judgments of auditor liability. *The Accounting Review*, *91*(5), 1345-1362**.**
- Campbell, J. L., et al. (2014). "The information content of mandatory risk factor disclosures in corporate filings." Review of Accounting Studies 19(1): 396-455.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., & Wolfe, C. J. (2014). Do critical audit matter paragraphs in the audit report change nonprofessional investors' decision to invest?. Auditing: A Journal of Practice & Theory, 33(4), 71-93.
- Dal Bem Venturini, L., Bianchi, M., Noguez Machado, V., & Paulo, E. (2022). Informational content of key audit matters and financial analysts' forecasts. Revista Contabilidade & Finanças, 33(89), 281-299.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2022). Do key audit matters signal corporate bankruptcy?. *Journal of Accounting and Management Information Systems*
- Ernst & Young LLP (EY). 2013. Comment Letter in Response to Proposed Auditing Standards on the Auditor's Report and the Auditor's Responsibilities Regarding Other Information and Related Amendments. PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 034. New York, NY: Ernst & Young LLP. Available at: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket034/228b_EY.pdf.
- European Parliament (EP). (2014). Regulation (EU) No 537/2014 of the European Parliament and of the Council, of 16 April 2014 on specific requirements regarding statutory audit of public-interest entities and repealing Commission Decision 2005/909/EC
- Financial Accounting Standarads Board. 2010."Statement of financial accounting concept no.8: conceptual framework for financial reporting".
- Francis, B., I. Hasan, M. Koetter, and Q. Wu. 2012. The effectiveness of corporate boards : Evidence from bank loan contracting. *Journal of Financial Research* 35 (4): 521-52.

- Gaetano, C. 2014. PCAOB's expanded audit report proposal raises litigation concerns. Trusted Professional: Newspaper of the New York State Society of Certified Public Accountants 17 (5): 1.
- Genç, E. G., & Erdem, B. (2021). The analysis of the relationship between key audit matters (KAM) and firm characteristics: the case of Turkey. *EMAJ: Emerging Markets Journal*, *11*(1), 60-66
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): A review of the academic literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, *93*, 5
- Gornik-Tomaszewski, S., & Choi, Y. C. (2018). The conceptual framework: Past, present, and future. *Review of Business*, *38*(1), 47-58.
- Harding, N., Azim, M. I., Jidin, R., & Muir, J. P. (2016). A consideration of literature on trust and distrust as they relate to auditor professional scepticism. *Australian Accounting Review*, *26*(3), 243-254.
- Khan, N., Rafay, A., & Shakeel, A. (2020). Attributes of Internal Audit and Prevention, Detection and Assessment of Fraud in Pakistan. *Lahore Journal of Business*, *9*(1)
- Leen, L. I. & Seng, T. B. (2015). A key to unlock audit matters, 2015. Available from: https://www.businesstimes.com.sg/hub/sias-investors-choice-awards-2015/a-key-tounlock-audit-matters. [Accessed: 26 August 2018].
- Lennox, C. S., Schmidt, J. J. & Thompson, A. (2018). Is the Expanded Model of Audit Reporting Informative to Investors? Evidence from the UK. SSRN, pp.1–47. doi: 10.2139/ssrn.2619785.
- Mah'd, O. A., & Mardini, G. H. (2022). Matters may matter: The disclosure of key audit matters in the Middle East. *Cogent Economics & Finance*, *10*(1), 2111787
- Oghuvwu, M. E. (2019). Determinants of key audit matters disclosure. In *Determinants of key audit matters disclosure: Oghuvwu, ME*
- Mulkeen, J., Abdou, H. A., Leigh, J., & Ward, P. (2019). Degree and Higher Level Apprenticeships: an empirical investigation of stakeholder perceptions of challenges and opportunities. *Studies in higher education*, *44*(2), 333-346
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, *30*(2), 145-162

- Porumb, V. A., Zengin-Karaibrahimoglu, Y., Lobo, G. J., Hooghiemstra, R., & De Waard, D. (2021). Expanded Auditor's Report Disclosures and Loan Contracting. *Contemporary Accounting Research*.
- Ravisankar, P., Ravi, V., Rao, G. R., & Bose, I. (2011). Detection of financial statement fraud and feature selection using data mining techniques. *Decision support systems*, *50*(2), 491-500.
- Reffett, A. 2010. Can identifying and investigating fraud risks increase auditors' liability? The Accounting Review 85 (6): 2145–2167.
- Standard & Poor's Ratings Services. 2012. Comment on IAASB Invitation: Improving the auditor's report, https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/comments/S%26P_0.pdf
- Pamungkas, I. D., Ghozali, I., Achmad, T., Khaddafi, M., & Hidayah, R. (2018). Corporate governance mechanisms in preventing accounting fraud: A study of fraud pentagon model . *Journal of Applied Economic Sciences Quarterly*, *8*(2), 549-560.
- Palazuelos, E., Crespo, Á. H., & del Corte, J. M. (2018). Accounting information quality and trust as determinants of credit granting to SMEs: the role of external audit. *Small Business Economics*, *51*(4), 861-877
- Rapley, E. T., Robertson, J. C., & Smith, J. L. (2021). The effects of disclosing critical audit matters and auditor tenure on nonprofessional investors' judgments. *Journal of Accounting and Public Policy*, *40*(5), 106847
- Ruhnke, K., P. Pronobis, and M. Michel. 2018. Effects of audit materiality disclosures: evidence from credit lending decision adjustments. *Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis (BFuP)* 70 (4): 440–71 .
- Shin, G. C., & Whitaker, M. D. (2023). The Future of Korea and the World. In *The Korean Wave in a Post-Pandemic World: BTS, Cosmax and Squid Game* (pp. 595-686). Singapore: Springer Nature Singapore
- South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). (2015). The New Auditor's Report. The early adopters in South Africa. Available from: https://www.saica.co.za/Technical/Assurance/NewandRevisedAuditorReportingStandards/ tabid/3695/language/en-ZA/Default.aspx.

- Tiron-Tudor, A., Cordos, G. S., & Fulop, M. T. (2018). Stakeholders'perception about strengthening the audit report. African Journal of Accounting, Auditing and Finance, 6(1), 43-69.
- Urakova, M. H., & Tairova, M. M. (2021). PRACTICAL RECOMMENDATIONS FOR THE IMPLEMENTATION OF AUDITING ACTIVITIES BASED ON THE EXISTING DOCUMENT DOCUMENTS" PROFESSIONAL STANDARD" AUDITOR". *World Economics and Finance Bulletin*, *2*(2), 23-27
- Velte, P., & Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (kam) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, *17*(3), 323.
- Vinson, J. M., Robertson, J. C., & Cockrell, R. C. (2019). The effects of critical audit matter removal and duration on jurors' assessments of auditor negligence. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, *38*(3), 183-202
- Wu, X., Fan, Y., & Yang, Y. (2019). Do critical audit matters signal higher quality of audited financial information? Evidence from asset impairment. *China Journal of Accounting Studies*, *7*(2), 170-183.