

أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية
السنوية للقراءة – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. حنان محمد اسماعيل يوسف*

(* د. حنان محمد اسماعيل يوسف : أستاذ مساعد في قسم المحاسبة - كلية الأعمال - جامعة الإسكندرية،

وأستاذ مشارك في كلية الأعمال ، جامعة الامام محمد بن سعود الإسلامية- المملكة العربية السعودية

Email: Hanan.ismail@alexu.edu.eg

hmyoussef@imamu.edu.sa

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. وذلك باستخدام عينة مكونة من ٥٦ شركة من الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٧-٢٠١٩، بحجم مشاهدات (١٦٨) سنة/شركة. وقد أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة سلبية معنوية بين نوع مراقب الحسابات (امرأة) وقابلية تقريره للقراءة، مما يشير إلى أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تكون أقل في الشركات التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية مراقبي حسابات نساء، كما أتضح وجود علاقة ايجابية معنوية بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة، مما يشير إلى أن تقرير مراقب الحسابات من منشآت المراجعة الأربعة الكبار أكثر قابلية للقراءة مقارنة بتقرير مراقبي الحسابات الذي يصدره مراقبي الحسابات من منشآت المراجعة بخلاف الأربعة الكبار. كما اشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين القرب الجغرافي لمراقب الحسابات من مقر عمله وقابلية تقريره للقراءة، مما يشير إلى أن تقرير مراقب الحسابات القريب جغرافياً (المحلي) أطول وأقل قابلية للقراءة من تقرير مراقب الحسابات المصدر من مراقب حسابات غير المحلي.

الكلمات المفتاحية: السمات النوعية لمراقب الحسابات، نوع مراقب الحسابات (رجل/ امرأة)، سمعة مراقب الحسابات، القرب الجغرافي لمراقب الحسابات من مقر عمله، قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة.

The effect of qualitative characteristics of the auditor on the readability of his report on annual financial statements - An applied study on the Egyptian companies listed in Egyptian stock market

Abstract:

The research aimed to study and test the effect of the auditor's qualitative characteristics on the readability of his report on the audit of annual financial statements. Using a sample of 56 companies listed on the Egyptian Stock Exchange during the period 2017-2019, with a total of 168 observations (year/company). The study results showed a negative significant relationship between the auditor's gender (female) and the readability of his report, indicating that the readability of the auditor's report is lower in companies whose financial statements are audited by female auditors. The results also indicated a positive significant relationship between the auditor's reputation and the readability of his report, indicating that the auditor's report from the Big Four audit firms is more readable than the auditor's report issued from non-Big Four audit firms. The results found a negative significant relationship between the auditor's geographical proximity to the client's headquarters and the readability of his report, implying that the geographically proximity (local) auditor's report is longer and less readable than the auditor's report issued by a non-local auditor.

Keywords: The qualitative characteristics of the auditor, Auditor gender, Auditor's reputation, The geographically proximity of auditor to the client, the readability of audit report

١ - مقدمة

تعتبر المراجعة الخارجية مهنة مضيئة للقيمة لأصحاب المصالح Stakeholders في الوحدة الاقتصادية، خاصة المساهمين، وذلك من خلال ما توفره من توكيد إيجابي Positive Assurance بشأن تأكيدات الإدارة Management Assertions بالقوائم المالية وإيضاحاتها المتممة، وأن الرأي الفني لمراقب الحسابات هو المنتج المهني الذي يعبر عن التوكيد، ويتم توصيله لأصحاب المصالح من خلال تقرير مراقب الحسابات. وبذلك يمكن النظر لهذا التقرير كأداة لتوصيل رأى مراقب الحسابات في سياق عملية المراجعة، كنموذج للاتصال الإنساني Human Communication Model (على ٢٠١٣)، وكجزء لا يتجزأ من العلاقة بين مستخدمي القوائم المالية والمعلومات الاقتصادية للشركة (Salehi et al. 2023). ويستخدم تقرير مراقب الحسابات كأداة لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وأصحاب المصالح الآخرين، حول دقة واكتمال المعلومات وصدق وعدالة القوائم المالية (Hussin et al. 2023)، ومن ثم مساعدتهم على اتخاذ قراراتهم الاقتصادية بشأن الشركة. وحتى يعكس المحتوى الإعلامي لتقرير مراقب الحسابات على قرارات أصحاب المصالح ينبغي أن يتسم تقرير مراقب الحسابات "بالقابلية للقراءة" "Readability".

يوضح الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عن (IASB 2018) أن المعلومات المحاسبية لا يمكن أن تكون مفيدة لصانعي القرار عندما لا يستطيعون فهمها، حتى وإن كانت مرتبطة بالقرار ويمكن الاعتماد عليها. ولكي تكون التقارير المالية مفهومة، يجب أن تكون قابلة للقراءة، وإن كانت غير ذلك، تصبح عديمة الفائدة (Hussin et al. 2023)، حيث تعد القابلية للقراءة، مقياساً لفعالية أدوات الاتصال المالي من خلال فحص أداء المعلومات السردية المكتوبة من منظور لغوي (Fakhfakh 2016). ويعد مفهوم القابلية للقراءة قائماً على افتراضات نظرية مثل؛ هيكل بناء النص، أسلوب الكتابة، أسلوب عرض المعلومات، والنبرة التشاؤمية أو المحايدة أو المتناقلة المتضمنة داخل النص.

وعلى الرغم من تبنى مجلس معايير المراجعة والتوكيد الدولي The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) مشروع الوضوح Clarity Project لمعايير المراجعة الدولية ISAs والذي صدر الإصدار الأول منها عام ٢٠٠٩، لتكون حصيلة المشروع إصدار ٣٦ معياراً دولياً للمراجعة ومعياريًا دولياً لمراقبة الجودة. متضمناً إصدار معيار المراجعة

الدولي ISA 700 لسنة ٢٠١٥ "صياغة الرأي والتقرير عن القوائم المالية"، مع حزمة من معايير المراجعة الدولية التي تلبى المتطلبات المتعلقة بقرارات تقرير مراقب الحسابات بهدف تحسين قيمة الاتصال Communicative value لتقرير مراقب الحسابات، وتوفر مزيد من الشفافية والثقة في عملية المراجعة، وفي القوائم المالية (Mock et al. 2013; IAASB 2015)، إلا أنه وفقاً للعديد من الدراسات المحاسبية (Zorio et al. 2011; Fakhfakh, 2015; Parte et al. 2022) يبدو أن تقرير مراقب الحسابات لا يحظى بفهم كافٍ من قبل العديد من مستخدمي التقارير المالية، نتيجة تعقيد الصياغة اللغوية، مما ينعكس على عدم تماثل المعلومات، وسوء تفسير رأي مراقب الحسابات (راشد ٢٠٢٠)، وخطر التضليل، واتساع فجوة الاتصال Communications gap التي تعكس الاختلافات بين ما يرغب فيه ويفهمه المستخدمون، وما يتم توصيله من معلومات من جانب مراقب الحسابات، مما يؤثر سلباً على قرارات أصحاب المصالح، ويهدد تحقيق مهنة المراجعة لأهدافها (Abouelela and Saleh 2023).

تعد قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة أمراً حاسماً لمنفعة مستخدمي التقارير المالية فيما تتضمنه من محتوى إعلامي، لذلك اهتمت الدراسات المحاسبية بدراسة واختبار العوامل المؤثرة على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، ويمكن تقسيم هذه العوامل إلى ثلاثة مجموعات؛ الأولى: تناولت المحددات المتعلقة بخصائص عميل المراجعة، حيث سهولة/أو غموض القوائم المالية والعوامل المؤثرة على عملية إعداد القوائم المالية، بما يؤثر إيجاباً أو سلباً على عملية المراجعة بصفة عامة، وعلى قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، بصفة خاصة (Velte 2017; Dalwai et al. 2021; Salehi et al. 2023). المجموعة الثانية: اهتمت بمحددات قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة المتعلقة بالتوسع في معايير المراجعة الدولية، التي أثرت على شكل ومحتوى التقرير، ولم تتفق الدراسات على آثاره الاقتصادية حيث وجد البعض أن تقرير مراقب الحسابات الموسع له أثر إيجابي على اتخاذ أصحاب المصالح لقراراتهم الاقتصادية (Al-mulla and Bradbury 2018; Smith 2023)، بينما وجد آخرون أنه أدى إلى غموض لدى مستخدمي التقارير المالية خاصة غير المحترفين، وعدم قدرة على فهم وقراءة تقرير مراقب الحسابات (Fakhfakh 2016; Be'dard et al. 2019; Parte et al. 2022)، أما المجموعة الثالثة: فهي الدراسات التي اهتمت بالسماوات النوعية لمراقب الحسابات (النوع، السمعة، الخبرة، أتعاب المراجعة، ضغوط العمل) على قابلية تقريره للقراءة، (Salehi et al. 2023; Abouelela and

(Saleh 2023; Hussin et al. 2023). وعلى الرغم من أهمية السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة إلا أنه يوجد ندرة في هذا الاتجاه من الدراسات أو أنه تم تناولتها بشكل جزئي، ولم يتم الأخذ في الاعتبار أثر مجموعة متكاملة من السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة.

ويهتم البحث الحالي بتتبع المحددات المؤثرة على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة ذات العلاقة بالسمات النوعية لمراقب الحسابات (Salehi et al. 2023; Abouelela and Saleh 2023; Hussin et al. 2023)، وعلى وجه التحديد يقوم البحث باختبار مجموعة من السمات النوعية لمراقب الحسابات وهي؛ النوع (رجل/امرأة)، السمعة، القرب الجغرافي لمراقب الحسابات من منشأة عميله، ودراسة أثرها على قابلية تقريره للقراءة.

٢- مشكلة البحث

على الرغم، من وجود إطار عمل معياري لتقرير مراقب الحسابات بناءً على معايير المراجعة المقبولة قبولاً عاماً، يلتزم به عادة مراقبي الحسابات عند إصدار آراءهم بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية (Fakhfakh 2016)، إلا أنه في داخل الفقرات المعيارية للتقرير بصفة عامة، وفقرة الرأي بصفة خاصة، لا يكون مراقب الحسابات مقيداً لا بصياغة لغوية محددة، ولا ببناء أو بعدد كلمات وطول محدد للنص داخل الفقرة، وإنما يتم ذلك استناداً على السمات النوعية لمراقب الحسابات.

تلعب السمات النوعية لمراقب الحسابات دوراً هاماً في تحديد قابلية تقريره للقراءة (Salehi et al. 2023)، ومن ثم ينبغي على البحث الأكاديمي توفير الأدلة النظرية والتطبيقية، للسمات النوعية التي من شأنها تخفيض قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، لتحديد أثارها، والعوامل التي من شأنها زيادة قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة والعمل ودعمها، مما يساهم في تحقيق مهنة المراجعة لأهدافها.

ومن ثم تتمثل مشكلة البحث في الإجابة عملياً على سؤال رئيسي: هل تؤثر السمات النوعية لمراقب الحسابات (النوع، السمعة، القرب الجغرافي من منشأة العميل) على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة؟، وإذا كانت الدراسات السابقة، تؤكد على وجود تأثير لهذه السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، فهل

يوجد دليل عملي على هذه العلاقة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، وإن وجدت فما هي دلالتها المهنية؟

٣- هدف البحث

يهدف البحث إلى تحليل واختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات (النوع، السمعة، القرب الجغرافي من منشأة العميل) على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة في الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٧ - ٢٠١٩.

٤- أهمية ودوافع البحث

يكتسب البحث أهميته من إسهاماته المتوقعة على المستويين الأكاديمي والمهني، فمن جانب الأهمية العلمية، تستمد أهمية البحث من أهمية الموضوع الذي يتناوله، حيث تعتبر قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة محددًا جوهرياً لتحسين المحتوى الإعلامي، وقيمة الاتصال، وإمكانية الاعتماد على المعلومات المالية، يعد البحث امتداداً لسلسلة البحوث في مجال تأثير السمات النوعية لمراقب الحسابات على عملية المراجعة بصفة عامة، متضمنة تقريره بصفة خاصة.

ومن جانب الأهمية العملية، تتبع أهمية البحث من تطبيقه في البيئة المصرية والتي تعتبر من الأسواق الناشئة، ويمكن للبحث تقديم نتائج وتوصيات تسهم في تطوير مهنة المراجعة بها، مما يمثل مزيداً من الثقة في البورصة المصرية وخلق بيئة جاذبة للاستثمارات.

وبشأن دوافع البحث، لعل أهم دوافع البحث ندرة البحوث التطبيقية فيما يتعلق بمحددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة في البيئة المصرية، كما يعد من دوافع البحث دعم منشآت المحاسبة والمراجعة في مصر في تحديد السمات النوعية لمراقب الحسابات التي من شأنها تخفيض القابلية للقراءة ومعالجتها، وكذلك تحديد السمات النوعية التي تمكن مراقب الحسابات من استخدام لغة وصياغة ونبرة، مفهومة وسهلة، بما يدعم من القابلية لقراءة تقريره من قبل مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يمكنهم من تحليل وتفسير تقرير مراقب الحسابات، وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية.

٥- حدود البحث

يقتصر نطاق البحث على تحليل واختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على مستوى قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، بالتركيز على بعض السمات النوعية وهي؛

النوع، السمعة، القرب الجغرافي من منشأة العمل، على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بخلاف البنوك خلال الفترة من ٢٠١٧-٢٠١٩، وبالتالي يخرج عن نطاق البحث أي عوامل أخرى مثل العوامل التنظيمية المتعلقة بشكل أو محتوى التقرير المحدد من قبل معايير المراجعة المصرية، كما يخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية، وأخيراً فإن إمكانية تعميم نتائج البحث مشروطة بضوابط اختيار مجتمع وعينة الدراسة.

٦- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه وفي ضوء حدوده سوف يتم استكمالها على النحو التالي:

- ١/٦ قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة: المفهوم، القياس، والمردود
- ٢/٦ تحليل أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة واشتقاق فروض البحث
- ٣/٦ الدراسة التطبيقية: التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى
- ٤/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية المقترحة
- ١/٦ قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة: المفهوم، القياس، والمردود

في مجالات الاتصال وعلم النفس والتعليم، يستخدم مصطلح "قابلية القراءة" للإشارة إلى سهولة فهم رسالة أو استيعابها بسبب أسلوب الكتابة (Barnett and Leoffler 1979). وفي مجال الإفصاح المحاسبي، أوضح (Tekfi 1987) إلى أن القابلية للقراءة تشير إلى مدى فهم القارئ للرسائل المقصودة التي يضعها المؤلف، كما نص الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عن (IASB 2018) على مفهوم القابلية للفهم كصفة نوعية للمعلومات المحاسبية، وأن المعلومات المحاسبية لا يمكن أن تكون مفيدة لصانعي القرار عندما لا يستطيعون فهمها، حتى وإن كانت مرتبطة بالقرار ويمكن الاعتماد عليها. كما أوضح (Fakhfakh 2013) أن القابلية للفهم هي الصفة التي من خلالها يدرك مستخدمو البيانات المالية أهمية البنود المبلغ عنها لقراراتهم، وتمكنهم من إدراك المعنى الدقيق للمعلومات، يتضمن هذا الإدراك فهم الآثار الاقتصادية لأفعال الشركة وقياس وتسجيل تلك الآثار وإدخالها في نماذج قراراتهم الاقتصادية. وتزداد القابلية للفهم عندما تكون المعلومات مصنفة ومحددة وموجزة وواضحة التقديم. ووفقاً لـ (Loughran McDonald 2016) and القابلية للقراءة هي واحدة من جوانب متعددة لتحليل النص تقيس "قدرة القارئ على فك رموز الرسالة المقصودة" و "قدرة المستثمرين والمحللين على دمج المعلومات ذات الصلة بالتقييم من مستند

الأعمال في أسعار الأسهم"، وترى دراسة (De Souza et al. (2019 أن قابلية التقرير للفهم تتأثر بقابلية التقرير للقراءة، والتي تشير إلى درجة الصعوبة الموجودة في التقرير ومدى فهم المستخدم له. وفي نفس السياق عرف على (٢٠٢٢) قابلية التقارير المالية للقراءة على أنها " قدرة مختلف أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين والمحللين الماليين والمقرضين، على استيعاب وفهم وإدراك وتقييم المعلومات المفصّل عنها بالتقارير المالية، وإمكانية انتقاء المعلومات الأكثر ملاءمة منها لأغراض ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، خاصة قرارات الاستثمار ومنح الائتمان"

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث تعريف قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة على أنها " توفير تقرير مراقب الحسابات ببناء جمل قصيرة، مركزة دون إسهاب، بصياغة لغوية واضحة ومفهومة، بما يمكن مستخدمي التقارير المالية خاصة المستثمرين والمقرضين من سهولة الوصول لما يريد مراقب الحسابات توصليه عن مدي صدق وعدالة ما تعكسه القوائم المالية عن الواقع الاقتصادي للشركة"، وبكلمات أخرى تعني قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة "أن يتمكن المستخدمون من تحليل النص وفهم وتفسير رسالة مراقب الحسابات المتضمنة داخل تقريره"

أما فيما يتعلق بقياس قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، أدى البحث في قابلية القراءة إلى الوصول إلى طرق تقدير النجاح النسبي أو صعوبة قراءة وفهم المواد المكتوبة دون الحاجة إلى قراءة القارئ لها فعلياً والتعرض لاختبارات الفهم. تعرض معظم برامج تحليل النصوص العديد من المؤشرات والنماذج الرياضية التي تقيس قابلية قراءة المستندات (Fakhfakh 2016)، تبنى صيغ القراءة وتحقق صحتها من خلال تحليل الارتباط بين عناصر الأسلوب المختارة (مثل طول الجملة، وطول الكلمة، والمفردات)، ومعيار القراءة مثل درجات اختبارات فهم القراءة. يظهر أدب القراءة قياساً لصحة الصيغة بشكل أساسي من خلال ارتباط الدرجات الناتجة مع تقديرات أخرى للقراءة (مثل درجات الفهم الأخرى، أو مدى القراءة، أو حكم الخبراء).

أتاح ظهور أساليب تحليل النصوص إمكانية فهم أعمق لدور الكلمات في الممارسة المحاسبية والمراجعة أهم النصوص التي تمت دراستها في البحث المحاسبي هي نصوص التقارير المالية (Loughran and McDonald 2016; Chang and Stone 2019).

استخدمت معظم دراسات قابلية القراءة المحاسبية الحديثة أساليب مشتركة لتقييم صعوبة النص ، ويمكن تقسيم هذه المقاييس وفق مدخلين، المدخل الأول يعتمد (Chang and Stone 2019)

على الصيغ الرياضية، ومن أكثر مؤشرات هذا المدخل شيوعاً واستخداماً في الدراسات المحاسبية (Fakhfakh2015; 2016; Velte 2018; Salehi 2022; Hussin et al. 2023; Rajabalizadeh 2023) "Flesch Reading Ease index" (Flesch1948)، مؤشر (Gunning 1952) "Fog index" ومؤشر . وتعتمد هذه المقاييس على تركيبة النص (طول الكلمة) "Fog index" ومؤشر يقاس كمتوسط عدد المقاطع لكل كلمة، طول الجملة يقاس بمعدل عدد الكلمات لكل جملة في (على النحو التالي: fogالنص). ويعرض الباحث مثال على هذا المدخل باستعراض مؤشر $Fog = 0.4 * (words\ per\ sentence + percentage\ of\ complex\ words)$ تشير الدرجة الأعلى في مؤشر Fog إلى أن التقرير السنوي يصعب قراءته (Cho et al 2022)، وطريقة تحديد مستوى قابلية قراءة التقرير المالي في مؤشر Fog تتم وفقاً لمجموعة من الإجراءات (Salehi et al. 2022):

- اختيار ثلاث عينات بشكل عشوائي، عينة من ١٠٠ كلمة من بداية التقرير، وعينة من ١٠٠ كلمة من منتصفه، وعينة من ١٠٠ كلمة من نهايته.
- عد عدد الجمل في كل عينة.
- تحديد متوسط طول الجملة بقسمة عدد الكلمات على عدد الجمل الكاملة لكل عينة من ١٠٠ كلمة.
- عد عدد الكلمات المكونة من ثلاثة مقاطع وأكثر (الكلمات المعقدة) في كل نص مكون من ١٠٠ كلمة.
- جمع عدد الكلمات المعقدة مع متوسط عدد الكلمات في الجمل.
- ضرب عدد الكلمات المعقدة ومتوسط الكلمات في الجمل بالرقم الثابت ٠.٤.
- احتساب رقم ٤ و ٥ و ٦ لعينتين أخريين من ١٠٠ كلمة.
- احتساب متوسط نتائج العينات الثلاثة.

العلاقة بين مؤشر Fog ومستوى القراءة هي كما يلي: $Fog > 18$ يعني أن النص غير قابل للقراءة وأكثر تعقيداً؛ من ١٤-١٨ (النص صعب القراءة)، من ١٢-١٤ (النص متوسط الصعوبة)، من ١٠-١٢ (النص مقبول) و ٨-١٠ (النص سهل).

وقد وجه لهذا المدخل العديد من الانتقادات، أحد أهم الانتقادات ما أشارت إليه دراسة (Loughran and McDonald 2014) أن اعتماد نماذج تقييم القابلية للقراءة على الكلمات

المعقدة، ليس له دلالة في المجال المحاسبي، لأن المجال المحاسبي له مصطلحات متعارف عليها في مجال الأعمال، ومفهومة من قبل مستخدمي التقارير المالية، وأن تطبيق هذه النماذج على التقارير المالية سينتج عنه صعوبة قابليتها للقراءة وذلك قد يكون على خلاف الحقيقة، كما أن استخدام طول الجملة كمؤشر لمدي القابلية للقراءة في السياق المحاسبي قد يكون مضللاً، حيث قد يحتاج الإفصاح السردي المحاسبي إلى جمل طويلة متضمنة العديد من المصطلحات، علاوة على عدم قدرة صيغ قياس القابلية للقراءة على قياس الفهم. كما ناقشت دراسة Jones and Smith (2014) الاختلاف بين مفهومي القابلية للقراءة والفهم، وأشارت الدراسة أنه يوجد تخوف من الخلط بينهما، فقابلية القراءة تقيس "الصعوبة النصية للمقطع"، بينما الفهم يقيس "قدرة القارئ على اكتساب المعرفة من النص" وهو يعتمد ليس فقط على الصعوبة التركيبية، ولكن أيضاً على خصائص القارئ مثل خلفية القارئ والمعرفة السابقة والاهتمام والقدرة العامة على القراءة. كما أشارت إلى تجاهل نماذج قياس القابلية للقراءة العوامل الأخرى المحددة للقابلية للقراءة بخلاف تركيبية وتعقد النص، أهمها فئة المستخدمين الموجه لهم النص (Badawy and Ibrahim 2016).

على الجانب الآخر، يعتمد المدخل الثاني على كمية الإفصاح في التقارير المالية، معبراً عنها بمدى طول و/أو حجم التقارير المالية، ويرى (Lewis and Young 2019) أن هذا المدخل أقل تعقيداً، ويتميز بسهولة تطبيقه على التقارير المالية، كما يشير (Cho et al 2019) أن المدخل المعتمد على كمية الإفصاح لقياس القابلية للقراءة يتميز بانخفاض درجة تعرضه لأخطاء القياس، والتحيزات الشخصية، وانخفاض تعرضه لتأثير الاختلافات في الخصائص اللغوية بين اللغات المختلفة.

وفيما يتعلق بمرود قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، يعد تقرير مراقب الحسابات ضمان لإمكانية اعتماد المستخدمين على القوائم المالية لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية (Parte et al. 2022)، وكلما كانت لغة تقرير مراقب الحسابات أبسط زاد منفعتها للمستخدمين، فقد لا يملك مستخدمي التقارير المالية التخصص المطلوب في هذا المجال، لذلك يجب أن يكون التقرير المالي قابلاً للقراءة، ومباشراً، ومفهوماً للمستخدمين، ومناسباً لقراراتهم (Salehi et al. 2023)، وقد أشارت العديد من الدراسات التطبيقية إلى التأثير الإيجابي/السلبي لسهولة/لصعوبة قابلية التقارير المالية السنوية للقراءة على الأداء المالي للشركة ومن ثم قرارات كل من المساهمين والمقرضين، بما يتسق مع "فرضية تعميم الإدارة" "management obfuscation hypothesis" في أن يكون

لدى المديرين حافز أكبر لإخفاء المعلومات عندما يكون أداء الشركة سيئاً، بينما يختفي هذا الحافز والإفصاح عن معلومات مالية نوعية قابلة للقراءة عندما يكون الأداء المالي للشركة يتضمن أنباء سارة (Bloomfield 2002; 2008)، مما قد يجعل من صعوبة قابلية التقارير المالية للقراءة إشارة للمشاركين في السوق على إخفاء إدارة الشركة لأداء سيئة.

وفي هذا السياق، اختبرت دراسة Li (2008) العلاقة بين سهولة قراءة التقارير السنوية وأداء الشركة واستمرارية الأرباح. وباستخدام Fog index، وطول المستند لقياس سهولة قراءة التقارير السنوية للشركات الأمريكية، أشارت نتائج الدراسة إلى أن التقارير السنوية للشركات ذات الأرباح الأقل تكون أصعب قراءة (أي، لها Fog index أعلى ومستند أكبر) بينما الشركات التي تتمتع بتقارير سنوية أسهل قراءة لديها أرباح إيجابية أكثر استمرارية. وأن المستثمرين أقل جذباً للشركات التي لديها تقارير سنوية أقل قابلية للقراءة. كما قامت دراسة (Hrasky et al. 2009) باختبار الاختلافات في التعقيد النصي لرسالة التقرير السنوي لرئيس مجلس الإدارة لعينة من الشركات الأسترالية التي حققت أداءً جيداً وأخرى حققت أداءً سيئاً. ووجدت الدراسة أن الإفصاح السردى المتضمن في رسائل رؤساء مجالس الإدارة للشركات ذات الأداء الضعيف أكثر تعقيداً نصياً بشكل ملحوظ من نظيراتها في الشركات ذات الأداء المرتفع. كما توصلت دراسة Hwang and Kim (2017) إلى أن انخفاض قابلية التقارير المالية السنوية للقراءة يخفض من القيمة السوقية للشركة، حيث تتضاءل الثقة التي يضعها المستثمرون في المعلومات التي تفصح عنها تلك الشركات مما يضر بقيمة الشركة وربحيتها. كما وجدت دراسة (Hassan et al. 2019) من خلال دراسة على عينة من الشركات المدرجة في بورصة قطر، علاقة إيجابية بين قابلية التقارير السنوية للقراءة وربحية الشركة، وأشارت نتائج الدراسة إلى اتجاه تعمد مديري الشركات صعوبة قراءة التقارير المالية السنوية في الشركات ذات الربحية المنخفضة، أو التي لديها تكاليف وكالة مرتفعة للتعطيم على الأداء المالي السيء، كما أظهرت الدراسة أن الشركات تستخدم التعقيد النصي بشكل استراتيجي لإخفاء المعلومات السلبية (الربحية المنخفضة وتكاليف الوكالة العالية) من خلال سرديات يصعب قراءتها بينما يعززون الشفافية من خلال سرديات سهلة القراءة عندما يكون أداء الشركة جيد.

وعلى جانب الأثر على تكلفة الديون، توصلت (Bonsall and Miller 2017) أن الشركات التي لديها تقارير سنوية أقل قابلية للقراءة لها تصنيف ائتماني أقل، واختلاف أكبر بين وكالات تصنيف السندات، وتكلفة أعلى للديون، وخطر أكبر لانتهاء أسعار الأسهم. كما وجدت الدراسة أن

الشركات التي تطلب منها بموجب SEC, Plain English Mandate تحسين قابلية ملفاتها للقراءة تشهد تصنيفات أكثر ملاءمة، واختلافاً أقل في تصنيف السندات، وتكلفة أقل للديون. وقد خلصت الدراسة إلى أن، الخصائص النصية للإفصاح المالي لا تؤثر فقط على أداء وسطاء سوق السندات، ولكن أيضاً على تكلفة ديون الشركات.

كما أشارت دراسة (Hoffmann and Kleimeier 2021) إلى أن الشركات التي تعمل في مجال البحث والتطوير والابتكار تواجه درجة عالية من عدم اليقين، ومخاطر متنوعة للمقرضين، بما في ذلك احتمال فشل الابتكار، وعدم اليقين بشأن عوائد استثمار البحث والتطوير، وتقلب التدفق النقدي، والقيمة المنخفضة للضمانات المتمثلة في الأصول غير الملموسة التي يصعب تقييمها. مما يؤدي لصعوبة الحصول على التمويل، أو الحصول عليه بتكلفة مرتفعة، يمكن لهذه الشركات أن تخفف من مخاطر المعلومات بإفصاحات مالية أكثر قابلية للقراءة، مما يسهل مراقبتها من قبل المقرضين المحتملين، ويخفض من تكلفة الديون، وخلصت الدراسة إلى أن قابلية القراءة للإفصاحات السردية للشركات التي تتعرض لدرجة عالية من عدم اليقين في استثماراتها، تؤثر إيجاباً على الحصول على الديون، وتخفض من تكلفتها.

وفي نفس السياق، هدفت دراسة (Dalwai et al. 2023) إلى اختبار أثر قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة على تكلفة الديون والسيولة للشركات الصناعية المدرجة في سلطنة عمان. وباستخدام بيانات من قاعدة بيانات S&P Capital IQ والتقارير السنوية للشركات المدرجة في سوق مسقط للأوراق المالية. على عينة مكونة من ٣٥ شركة (١٧٥ مشاهدة شركة-سنة) من ٢٠١٥ إلى ٢٠١٩. وتم قياس قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بحجم الملف الرقمي لتقرير مراقب الحسابات، وجدت الدراسة أنه تساهم تقارير مراقبي الحسابات الأقل قابلية للقراءة في زيادة تكاليف الديون وتقليل السيولة للشركات.

كما هدفت دراسة (Bendriouch et al. 2024) إلى استكشاف أثر تعقيد اللهجة tone في التقارير السنوية للشركات غير المالية المدرجة في البورصات الأمريكية خلال الفترة من ٢٠١٠-٢٠١٨، أظهرت نتائج الدراسة أن تعقيد اللهجة المرتفع يرتبط بتكلفة أكبر للديون. وأن استخدام لهجة أكثر تعقيداً في التقارير السنوية للشركات يؤثر إيجاباً على إدراك المقرضين للمخاطر.

وبناءً على ما سبق يخلص الباحث إلى أن قابلية التقارير المالية للقراءة بصفة عامة، وتقرير مراقب الحسابات بصفة خاصة، هي واحدة من جوانب متعددة لتحليل النص نقيس قدرة المستثمرين

والمحللين فك رموز الرسالة المقصودة ودمج المعلومات ذات الصلة بالتقييم من مستند الأعمال في قراراتهم الاقتصادية ذات الصلة بالشركة. كما حاول الباحث تقديم مساهمة في وضع تعرف لقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة على أنها توفير تقرير مراقب الحسابات ببناء جمل قصيرة، مركزة دون إسهاب، بصياغة لغوية واضحة ومفهومة، بما يمكن مستخدمي التقارير المالية خاصة المستثمرين والمقرضين من سهولة الوصول لما يريد مراقب الحسابات توصليه عن مدي صدق وعدالة ما تعكسه القوائم المالية عن الواقع الاقتصادي للشركة، كما خلص الباحث لإمكانية تقسيم قياسات القابلية للقراءة وفقاً لمدخلين الأول يعتمد على الصيغ الرياضية في تحديد درجة تعقيد التقرير، ومنها على سبيل المثال مؤشر "Flesch Reading Ease index" ومؤشر "Fog index" في حين يعتمد المدخل الثاني على طول التقرير، بدلالة عدد الكلمات أو الصفحات أو حجم التقرير. كما خلص الباحث إلى وجود أثر معنوي لقابلية التقارير المالية ذات الإفصاح السري للقراءة على القرارات الاقتصادية لأصحاب المصالح بالشركة بصفة عامة، وعلى قرارات المستثمرين الحاليين والمحتملين، والمقرضين الحاليين والمحتملين بصفة خاصة.

٢/٦ تحليل أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السوية للقراءة واشتقاق فروض البحث

أظهرت الدراسات التجريبية في مجال علم النفس المعرفي أن السمات النوعية للأفراد (عامة أو خاصة بمجال/قطاع) تؤثر على محتوى المعرفة وهيكلها، بالإضافة إلى اختيار المعلومات ومعالجتها، ويعتمد الحكم المهني لمراقب الحسابات ممثلاً في تقريره بشكل كبير على المهارات المعرفية لمراقب الحسابات، وخبرته، وسمعته، والجوانب السيكلوجية في شخصيته، إضافة إلى نوع مراقب الحسابات والعوامل التنظيمية (Chouaibi and Hichri 2021)، ووفقاً لنظرية الوكالة، يهدف تقرير مراقب الحسابات إلى تخفيض عدم تماثل المعلومات، وتخفيض جوانب التعارض المحتمل بين الإدارة وأصحاب المصالح المختلفة بالشركة (Hussin et al. 2023)، مما يجعله جزء لا يتجزأ من العلاقة بين مستخدمي القوائم المالية والمعلومات الاقتصادية للشركات، وبالتالي فإن القابلية للقراءة هي ميزة مهمة لتقرير مراقب الحسابات، وسيكون من المفيد البحث في تأثير السمات النوعية لمراقب الحسابات على هذه الميزة من خلال تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة مع التركيز على مجموعة من السمات النوعية لمراقب الحسابات وهي؛ النوع، السمعة، القرب الجغرافي من منشأة العميل، لربط هذه العوامل مع قابلية تقريره مراقب الحسابات للقراءة، بهدف تحديد السمات النوعية

لمراقب الحسابات التي تشير إلى قابلية أعلى لقراءة تقريره، والتي تعد محدد أساسي لتحقيق الهدف من عملية المراجعة.

١/٢/٦ العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة

في العقود الأخيرة، أصبح دور وتأثير المرأة داخل المؤسسات أحد القضايا الهامة لصانعي السياسات^١، ولقد انعكس هذا الاهتمام على البحث الأكاديمي في المحاسبة والمراجعة في أثر الاختلاف في السمات الراجعة إلى النوع (رجل/امرأة)، وما ينتج عنه من أثر على التقارير المالية، أظهرت الدراسات السابقة أدلة تجريبية وتطبيقية على أن النساء، بشكل عام، يتمسكن بقيم ووجهات نظر أخلاقية مختلفة عن الرجال، وبالتالي يتصرفن ويحكمن بشكل مختلف. على سبيل المثال، تكره النساء السلوكيات الانتهازية، ولديهن توقعات أعلى فيما يتعلق بمسؤوليتهن، النساء أكثر تجنباً للمخاطر من الرجال، كما أنهن أكثر تحفظاً، وإدراكاً لمكاسب محتملة أقل، واحتمالاً أعلى لحدوث خسائر، وأكثر قدرة على الإشراف والرقابة، وقد انعكست هذه الخصائص على التقارير المالية للشركات التي بها تمثيل للمرأة في مجالس إدارتها، أو يقوم بمراجعتها مراقبي حسابات من النساء حيث ظهرت التقارير المالية أكثر تحفظاً، وأقل إدارة أرباح، وجودة عملية مراجعة أعلى (Schubert 2006; Krishnan and Parson 2008; Chin and Chi 2008; Srinidhi et al. 2011; Itonen and Peni 2012; Karjalainen et al. 2018; Garcia-على الجانب الآخر أشارت بعض الدراسات (2020). (Abdelfattah et al. (2009); Gold et al. إلى أن تميل النساء أكثر مقارنة بالرجال في الكتابة السردية إلى تبني أسلوب تفسير شخصي وتقويمي، بطريقة أدبية أكثر إبداعاً، وهو يتناسب مع الدور الاجتماعي للمرأة، كما تستخدم النساء استراتيجيات لغوية داعمة توحى بالمشاركة، كما تتبنى النساء نغمة أقل تفاؤلاً، علاوة على ميل

^١ في هذا الشأن، دعمت المفوضية الأوروبية دور المرأة والتنوع بين الجنسين في مجالس إدارة الشركات من خلال آليات حوكمة الشركات، من خلال تحديد نسبة لمشاركة المرأة في هذه المجالس تصل إلى ٤٠% (EC/0299/2012)، كما بذلت جهوداً كبيرة لتعزيز المساواة بين الجنسين في المناصب الإدارية القيادية والاستراتيجية في الأعمال والسياسة والمجتمع ككل، باعتبارها شرط أساسي لاقتصاد أوروبي مبتكر وبتنافسي ومزدهر (EC 2023)، كما طالبت لجنة الأوراق المالية والبورصات SEC الشركات بالإفصاح عن مدى وجود تنوع بين الجنسين في مجالس إدارتها (Chang et al. 2019)، وفي جمهورية مصر العربية، وفي إطار الاستراتيجية الوطنية لتمكين المرأة المصرية رؤية ٢٠٣٠، قامت الهيئة الرقابية المالية بتعديل قيد وشطب الأوراق المالية لضمان تمثيل المرأة في مجالس إدارات الشركات المقيدة، وكذلك الشركات العاملة في مجال الأنشطة المالية غير المصرفية (هيئة الرقابة المالية قرار رقم ١٢٣ و ١٢٤ لسنة ٢٠١٩)، وفي المملكة العربية السعودية، أسست الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين برنامج تمكين المرأة في مهنة المحاسبة، الذي يشمل مسارات: التدريب، والتأهيل، والزيادة، والتوظيف بما سيعزز من دور المرأة التنموي للارتقاء بالمهنة من أجل تحقيق مستهدفات رؤية المملكة ٢٠٣٠ (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ٢٠٢١).

النساء إلى استخدام معلومات إدراكية أكثر شمولاً وتفصيلاً بصورة أكبر من الرجال بما يعرف بفرضية الانتقائية *the selectivity hypothesis* هذه الاختلافات في الخصائص الفردية المتعلقة بنواحي الكتابة والسرد، قد تؤثر على التقارير المالية المقدمة من النساء جعلها أقل قابلية للقراءة. وفي هذا السياق، اختبرت دراسة (Ittonen and Peni (2012) العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وأتعب المراجعة كمقياس بديل عن جودة عملية المراجعة في ثلاث دول (الدنمارك وفنلندا والسويد)، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن مشاركة المرأة في عملية المراجعة لها تأثير إيجابي ومعنوي على أتعب المراجعة، مما يشير أن مراقب الحسابات من النساء يوفر جودة مراجعة أعلى. كما هدفت دراسة (Khlif and Achek (2017) إلى فحص الدراسات *review studies* التي تتناول قضايا النوع (رجل/مرأة) في الدراسات المحاسبية على مدى الفترة 1994-2016. وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن تمثيل المرأة في مجلس الإدارة، أو لجنة المراجعة، أو منصب المدير المالي، أو المدير التنفيذي يؤدي إلى تقارير أكثر تحفظاً ومستوى أعلى من الإفصاح الاجتماعي والبيئي وعدوانية ضريبية أقل، وأتعب مراجعة أعلى. كما توصلت إلى أنه يؤثر نوع مراقب الحسابات على جودة المراجعة، فالشركات التي تم مراجعة قوائمها المالية من قبل مراقب الحسابات امرأة أظهرت انخفاض الاستحقاقات غير العادية، وقصر فترة تأخر تقرير المراجعة وزيادة احتمالية إصدار رأي مراجعة عن الاستمرارية، وأتعب مراجعة أعلى.

وقد طرحت دراسة (Garcia-Blandon et al. (2019) سؤالاً "هل يؤثر نوع مراقب الحسابات على جودة المراجعة؟" تم إجراء الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في البورصة الإسبانية للفترة بين 2008-2015، واستخدمت الدراسة جودة القوائم المالية مقياساً لمستوى الاستحقاقات الاختيارية كمقياس بديل عن جودة المراجعة، وأظهرت النتائج دعماً قوياً ومتسقاً لتأثير إيجابي لمراقبي الحسابات النساء على جودة المراجعة، فالشركات التي لديها مراقب حسابات من النساء ارتبطت باستحقاقات اختيارية أقل، مما يشير إلى إدارة أرباح أقل وجودة مراجعة أعلى، وعلى الرغم من أن البيانات تشير إلى ميل كل من الرجال والنساء إلى مراجعة أنواع مختلفة من الشركات، إلا أن النتائج لا ترجع إلى هذه الاختلافات. علاوة على ذلك، يظهر تأثير النوع منذ السنة الأولى لتعيين مراقب حسابات امرأة محل مراقب حسابات رجل. كما توصلت دراسة (Bozzolan and Miihkinen (2021) إلى أنه مقارنة بمراقب الحسابات من الرجال تتمتع مراقب الحسابات من النساء بقدرات عالية في معالجة المعلومات السردية، ودفع عملائهم للإفصاح بشفافية أكبر عن المخاطر.

وفي نفس السياق، اختبرت دراسة (Hao et al. (2022) ما إذا كان يوجد تأثير لقاعدة PCAOB رقم ٣٢١١ - الإلزام بالإفصاح عن اسم مراقب الحسابات في تقرير مراقب الحسابات - على جودة وتكلفة خدمات المراجعة يختلف بين مراقبي حسابات من النساء والرجال، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى تحسين جودة المراجعة بين فترة ما قبل وبعد اعتماد القاعدة أكثر وضوحاً بالنسبة للشركات التي قام بمراجعتها مراقبي حسابات نساء مقارنة بالشركات التي قام بمراجعتها مراقبي حسابات رجال، فقد توصلت الدراسة إلى أن الشركات التي تم مراجعتها من مراقبي حسابات من النساء لديهم إدارة أرباح أقل مقارنة بالشركات التي راجعها مراقبي حسابات من الرجال (انخفاض قدره ٠.٠٣٦ في القيمة المطلقة للاستحقاقات التقديرية في فترة ما بعد اعتماد القاعدة). وفي الوقت نفسه، فإن الزيادات في أتعاب المراجعة بين فترة ما قبل وبعد اعتماد القاعدة أعلى بنسبة ٣.٥٪ تقريباً بالنسبة لمراقبي حسابات النساء مقارنة بنظرائهم من الرجال. وتشير هذه النتائج إلى زيادة جودة عملية المراجعة التي يقوم بها مراقب الحسابات من النساء مقارنة بالتي يقوم بها مراقب الحسابات من الرجال.

وباستخدام عينة من المنظمات الأمريكية غير الهادفة للربح، حيث الإلزام بالإفصاح عن هوية مراقب الحسابات، اختبرت دراسة (Feng (2020) فيما إذا كانت الخصائص النوعية لمراقب الحسابات مرتبطة بجودة المراجعة، وجدت نتائج الدراسة أن الخصائص النوعية لمراقب الحسابات لها دور هام معنوياً في إصدار رأى عن القصور في هيكل الرقابة الداخلية، وإصدار رأى معدل لعملاء المراجعة الذين لديهم مخاطر مرتفعة مقارنة بالعملاء ذوي المخاطر المنخفضة. وأن مراقبي الحسابات النساء من المحتمل أكثر التقرير عن قصور في هيكل الرقابة الداخلية، وإصدار رأى معدل مقارنة بمراقبي الحسابات الرجال. مما يشير إلى أن مراقبي الحسابات النساء يقدموا جودة مراجعة أعلى.

كما هدفت دراسة (Hussin et al. (2023) إلى اختبار العلاقة بين نوع مراقب الحسابات وقابلية فقرة أمور المراجعة الرئيسية (KAM) للقراءة في ماليزيا، وتحليل تقارير مراقبي الحسابات والبيانات المالية لعينة من الشركات المدرجة في مؤشر FTSE 100 الماليزي خلال الفترة من ٢٠١٧ - ٢٠١٩، وباستخدام مؤشري القابلية للقراءة "Flesch" and "Coleman-Liau"، أظهرت نتائج الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي معنوي لمراقبي الحسابات من النساء على سهولة قراءة KAM. في حين ان الدراسات السابق عرضها توصلت لتأثير إيجابي لنوع مراقب الحسابات من النساء على عملية المراجعة، إلا أن دراسات أخرى لم تجد اختلافات على عملية المراجعة راجع لاختلاف

نوع مراقب الحسابات، كما أن دراسات أخرى وجدت أن مراقبي الحسابات من الرجال أكثر دقة من النساء في تقييم أدلة المراجعة وإصدار الأحكام المهنية (Gold et al. 2009; Lee et al. 2020). فقد وجدت دراسة (Gold et al. (2009) من خلال دراسة تجريبية أن مراقبي الحسابات الرجال أكثر دقة مقارنة بالنساء عند تقييم أدلة المراجعة، كما اختبرت دراسة (Lee et al. (2019) خصائص مراقب الحسابات باستخدام توقيع مراقب الحسابات من خطابات تعليق SEC، أشارت نتائج الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات من النساء ترتبط بمستوى إيجابي ضعيف بجودة المراجعة المرتفعة (مقاسة بمستوى الاستحقاقات الاختيارية)، مما يشير إلى ضعف الدليل بأن مراقبي الحسابات النساء يقدمن مستويات جودة مراجعة أعلى مقارنة بمراقبي الحسابات الرجال. كما اختبرت دراسة (Abdelfattah et al. (2020) العلاقة بين نوع مراقب الحسابات ومدى الإفصاح عن أمور المراجعة الرئيسية، وباستخدام عينة من الشركات في المملكة المتحدة خلال الفترة من 2013-2017، أشارت نتائج الدراسة إلى أن مراقبي الحسابات من النساء أكثر ميلاً لكشف المزيد من أمور المراجعة الرئيسية، مع تفاصيل أكثر، ويستخدمن نغمة أقل نقاؤلاً ويقدمن تقارير مراجعة أقل قابلية للقراءة مقارنة بنظرائهم من الرجال، مما يشير إلى أن الاختلافات النوعية بين مراقبي الحسابات من النساء والرجال له تأثير على أسلوب كتابتهم السري.

وبناءً على ما سبق، يخلص الباحث إلي وجود اختلافات في السمات بين مراقبي الحسابات ترجع إلى اختلاف النوع (رجل/ امرأة)، أهم هذه الاختلافات؛ أن النساء والرجال مختلفين فيما يتعلق بتجنب المخاطر، فالنساء أكثر تجنباً للمخاطر مقارنة بالرجال، كما أن تميل النساء إلى استخدام معالجة معلومات معرفية أكثر شمولية وتفصيلاً من الرجال، وقد انعكست هذه الاختلافات النوعية بين النساء والرجال في المحاسبة والمراجعة على مهامهم المرتبطة بالتقارير المالية، وفيما يتعلق بنتائج الدراسات المتعلقة بأثر نوع مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة بصفة عامة، وعلى قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بصفة خاصة، وجد الباحث اتفاق بين هذه الدراسات على وجود تأثير للنوع على العلاقة ذات الصلة، ولكن يوجد اختلاف في تحديد الاتجاه الإيجابي على جودة عملية المراجعة هل في اتجاه الرجال أم النساء، مع ذلك، معظم الدراسات وجدت أن مراقب الحسابات من النساء يوفر جودة مراجعة أعلى. علاوة على ما سبق، فإنه بالرغم من اهتمام الدراسات في مجال المحاسبة والمراجعة بأثر نوع مراقب الحسابات على جودة المراجعة باستخدام بدائل قياس مثل الاستحقاقات الاختيارية، التحفظ المحاسبي، اتعاب المراجعة، إلا أن عدد قليل من الدراسات على حد علم

الباحث- درست أثر نوع مراقب الحسابات على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، لذلك يستكمل الباحث خط الدراسات ذات الصلة بأثر نوع مراقب الحسابات على عملية المراجعة، بدراسة الأثر على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وبالالتحاق مع ما حددته الدراسات السابقة بشأن الاختلافات في الخصائص بين المرأة والرجل، خاصة أن المرأة أكثر تجنباً للمخاطر وأنها تميل إلى استخدام معالجة معلومات معرفية أكثر شمولية وتفصيلاً، يتوقع الباحث أثر سلبي على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة عندما يكون مراقب الحسابات امرأة. ومن ثم يقوم الباحث بصياغة الفرض الأول للدراسة على النحو التالي:

H₁: توجد علاقة سلبية معنوية بين نوع مراقب الحسابات (امرأة) وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

٢/٢/٦ العلاقة بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة

تتضح سمعة مراقب الحسابات من خلال ثقة أصحاب المصالح المختلفة بالشركات في مراقب الحسابات من خلال أدائه، ويعتبر مراقبو الحسابات مسؤولون عن الحفاظ على ثقة أصحاب المصالح والتزامهم بسمعتهم الفردية وسمعة منشآت المراجعة التي يعملون بها من خلال إبداء رأي مناسب لحالة الشركة (Suwarno et al.2020). وأشارت دراسة Skinner and Srinivasan (2012) إلى وجود حافزين رئيسيين لمراقبي الحسابات علي أداء عملية مراجعة بجودة مرتفعة وهما؛ حافز التقاضي/التأمين، وحافز السمعة، في ظل الحافز الأول، إذا كان مراقبو الحسابات مسؤولين قانوناً عن فشل عملية المراجعة، فإن لديهم حافزاً قوياً لتقديم جودة مراجعة عالية لتجنب تكاليف التقاضي، ويفضل المستثمرين منشآت المراجعة الأكبر لأن هذه الشركات لديها القدرة على تلبية مطالبات المستثمرين القانونية وتعويضهم مالياً بشكل أفضل عن ضعف جودة المراجعة. في ظل الدافع الثاني، وفقاً لحافز السمعة يتجنب مراقبو الحسابات تقديم عملية مراجعة منخفضة الجودة، لأن جودة المراجعة ذات قيمة لعملاء المراجعة، وبالتالي يتم تسعيرها في سوق خدمات المراجعة، ويتحول عملاء مراقب الحسابات إلى مراقب حسابات آخر عندما تتدهور سمعة منشأة المراجعة من حيث الجودة (Skinner and Srinivasan 2012; Hennes et al. 2014). ومن الناحية التطبيقية، من الصعب فصل حافزي التقاضي والسمعة في أسواق ذات الحماية القانونية المرتفعة للمستثمرين مثل الولايات المتحدة، لأن شركات المراجعة الكبرى يكون لديها حافز تقاضي أكبر، وحافز سمعة أقوى، ومن ثم سيكون الحافز لتقديم مراجعة مرتفعة الجودة، حماية السمعة من المخاطر القضائية (Skinner and Srinivasan 2012; Rothenberg 2020).

يوجد اتفاق بين الدراسات المحاسبية بقياس سمعة منشأة المراجعة بدلالة حجم منشأة المراجعة، (Kanagaretnam et al. 2009; Kanagaretnam et al. 2010; Liu and Rowe, 2013; Hapsoro and Santoso 2018; Suwarno et al. 2020; Surifah 2023) فمنشآت المراجعة الكبيرة تكون لديهم موارد وحوافز أكبر لحماية رأس مال سمعتهم، وقدرة أكبر على مقاومة ضغوط العميل، والكشف والتقرير عن الغش والاحتيال الذي يرتكبه العملاء، والتحريفات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء.

ويصفة عامة، أشارت دراسة (Kanagaretnam et al. 2009) إلى وجود ارتباط إيجابي معنوي بين مخصص خسائر القروض وعائد الأسهم للبنوك التي تم مراجعتها من قبل مراقبي حسابات من الخمسة الكبار Big5، مما يشير إلى قدرة سمعة مراقب الحسابات على تخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمستثمرين. كما وجدت دراسة (Kanagaretnam et al. 2010) أن الشركات التي تم مراجعتها من منشآت المراجعة الكبيرة أظهرت استحقاقات اختيارية أقل مقارنة بمنشآت المراجعة الصغيرة، مما يشير إلى وجود علاقة عكسية بين سمعة مراقب الحسابات وإدارة الأرباح، وقدمت دراسة (Skinner and Srinivasan 2012) دليلاً على أهمية سمعة مراقبي الحسابات في اليابان وهي بيئة تتسم بانخفاض مخاطر التقاضي، في مايو ٢٠٠٦ أوقفت وكالة الخدمات المالية اليابانية منشأة ChuoAoyama وهي أحد الشركات التابعة لمنشأة pwc وواحدة من أكبر منشآت المراجعة في اليابان، لمدة شهرين لدورها في عملية احتيال Kanebo، فقد فشلت منشأة المراجعة في اكتشاف الاحتيال أو اتخاذ أي إجراء لمنع حدوثه. هذا أدى إلى تحول أكثر من ربع عملاء منشأة المراجعة إلى منشآت مراجعة أخرى، بما يتوافق مع أهمية السمعة. كما توصلت نتائج دراسة (Hapsoro and Santoso 2018) إلى تحليل تأثير سمعة مراقب الحسابات على إصدار رأي بشأن استمرارية عميل الشركة. أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية بين منشآت المراجعة من الأربعة الكبار وإصدار رأي عن الاستمرارية، وخلصت الدراسة إلى أنه تميل منشآت المراجعة ذات السمعة الجيدة إلى الاستقلالية في الكشف والتقرير عن الاحتيال الذي يرتكبه العملاء، مما يؤدي إلى جودة مراجعة مرتفعة.

وفي سياق العلاقة بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة، أوضحت دراسة (Wuttichindanon and ssarawornrawanich 2020) باستخدام مؤشر Flesch لسهولة القراءة لقياس قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة في تايلاند بعد تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA 700، أن منشآت المراجعة من الأربعة الكبار Big4 لها علاقة طردية مع قابلية أمور المراجعة الرئيسية للقراءة. وفي نفس السياق أشارت نتائج دراسة (Hussin et al. 2023) إلى أن متوسط مؤشر سهولة القراءة Flesch لتقرير مراقب الحسابات لمنشآت المراجعة من Big4 خلال فترة

الدراسة (٢٠١٧-٢٠١٩) بلغ ٣١.٥٢، بينما بلغ المؤشر لمنشآت المراجعة بخلاف Big4 ٢٨.٢١، مما يشير إلى وجود اتجاه أفضل للقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة لمنشآت المراجعة من Big4 مقارنة بمنشآت المراجعة بخلاف Big4 عبر شركات جنوب شرق آسيا. كما توصلت دراسة (Smith 2023) باستخدام قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراء كمقياس بديل عن قيمة الاتصال لتقريره للفترة بعد تطبيق معيار المراجعة الدولي ISA 700 في المملكة المتحدة وأيرلندا، أن شركات Big N يقدمون تقارير مراجعة أكثر قابلية للقراءة مقارنة بمنشآت المراجعة بخلاف Big N.

على الرغم من العلاقة الإيجابية بين حجم منشآت المراجعة وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة التي توصل إليها (Wuttichindanon and ssarawornrawanich 2020; Hussin et al. 2023; Smith 2023) دراسات أخرى (Liu and Rowe Chang and Stone 2019) 2013; توصلت لنتائج مختلفة.

فقد وجدت دراسة (Liu and Rowe 2013) من خلال اختبار قابلية قراءة ٤٢٠ خطاب تفضيل^٢ preferability letters مرفقاً في إيداعات K-1٠ خلال منشآت مراجعة صغيرة الحجم (٥٪) ومتوسطة (٦.٤٣٪) وكبيرة (٨٨.٥٧٪) خلال الفترة من ١٩٩٤ إلى ٢٠٠٨ باستخدام مؤشر Fog، أن خطابات الأفضلية الصادرة عن منشآت المراجعة الكبيرة هي الأكثر صعوبة في القراءة. وأن خطابات منشآت المراجعة متوسطة الحجم هي الأسهل في القراءة، وبالتالي توفر منشآت المراجعة متوسطة الحجم معلومات أكثر قابلية للفهم لصانعي القرار خارج الشركة.

كما أوضحت دراسة (Chang and Stone 2019) من خلال اختبار تأثير حجم منشأة المراجعة على قابلية تقرير مراقب الحسابات ومقترحاته للقراءة، وباستخدام عينة مكونة من ٣٧٠ تقرير مراقب حسابات لـ ١٢٢ شركة حكومية في الولايات المتحدة من ١٥ ولاية، وجود أثر لحجم منشأة المراجعة على قابلية تقرير مراقب الحسابات ومقترحاته للقراءة، فقد أتضح أن مقترحات المراجعة من منشآت Top 100 أقل قابلية للقراءة من تلك الواردة من منشآت بخلاف Top 100 تشير النتائج إلى أن منشآت المراجعة الكبيرة لديها مقترحات مراجعة أطول ومن المرجح أن تستخدم كلمات غير شائعة. ومن التفسيرات المحتملة التي قدمتها الدراسة للقابلية الأقل للقراءة لمنشآت المراجعة الكبيرة؛ أن مقترحاتها يتم تأليفها من قبل متخصصين أو خبراء في الموضوع يميلون إلى

^٢ تطلب SEC من الشركات المسجلة التي تقوم بإجراء تغيير محاسبي اختياري له آثار جوهرية أن يقدم خطاباً من مراقبي الحسابات لديهم لتقييم ما إذا كانت طريقة (طرق) المحاسبة البديلة مفضلة (خطاب الأفضلية).

استخدام مصطلحات فنية متخصصة مع التغاضي عن القابلية للقراءة. كما يمكن أن تكون مقترحات منشآت المراجعة الكبيرة أقل قابلية للقراءة بسبب طبيعة تعقد عمليات العميل، وتغطية جوانب مختلفة من عملياته. إضافة إلى أنه يمكن أن تؤدي مخاوف مسؤولية مراقب الحسابات إلى دفع منشآت المراجعة الكبيرة إلى كتابة مقترحات أكثر تعقيداً.

بناءً على ما سبق، يخلص الباحث أن نتائج الدراسات غير متسقة فيما يتعلق بالعلاقة بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة، إلا أن معظم الدراسات تشير إلى سهولة أكبر لقراءة تقرير مراقب الحسابات من Big4 مقارنة Non Big4، لذلك وبالانساق مع ما توصلت إليه معظم الدراسات بشأن العلاقة الإيجابية بين Big4 وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة يقوم الباحث بصياغة الفرض الثاني للبحث على النحو التالي:

H₂: توجد علاقة إيجابية معنوية بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

٣/٢/٦ العلاقة بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وقابلية تقريره للقراءة
تتطلب التشريعات في العديد من الدول التدوير لمراقبي الحسابات على تكاليف الشركات المقيدة بالبورصة كل فترة زمنية محددة حسب التشريع^٣، ومن خلال مقابلات مهيكلة مع عينة من مراقبي الحسابات في الولايات المتحدة أشارت دراسة (Daugherty et al. (2012 إلى أن تعيين مراقبي الحسابات لعملاء أبعد جغرافياً له تبعيات اقتصادية سلبية نتيجة لأن التنقلات الطويلة قد تؤدي انخفاض جودة المراجعة. كما أبدى مراقبي الحسابات أنفسهم رأيهم في أن البعد الجغرافي عن عميل المراجعة يؤثر على جودة حياتهم، وسيؤثر بالضرورة سلباً على جودة المراجعة. وبالتالي يعد البعد الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله، أحد السمات النوعية التي من المتوقع أن تؤثر على أداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة، والذي قد يلعب دوراً مهماً في تحديد جودة المراجعة (Choi et al. 2012)، ويركز البحث الحالي على هذه السمة النوعية - مدى التباعد الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله- وقابلية تقريره للقراءة.

وفي هذا السياق، هدفت دراسة (Choi et al. (2012 إلى اختبار أثر القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات والعميل على جودة المراجعة المقاسة بجودة الأرباح. وفقاً للدراسة يعتبر مراقب

^٣ يتطلب الاتحاد الأوروبي حالياً تدوير مراقبي الحسابات كل سبع سنوات وفترة توقف للعلاقة مع العميل cooling-off period لمدة عامين، بينما تتبع المملكة المتحدة سياسة خمس سنوات تشغيل وخمس سنوات توقف، ولأستراليا سياسة خمس سنوات تشغيل وستينين توقف، ومع إصدار قانون Sarbanes- Oxley (SOX) لعام ٢٠٠٢، تحولت الولايات المتحدة من تدوير لمدة سبع سنوات مع فترة توقف عامين، إلى تدوير لمدة خمس سنوات وفترة توقف لمدة خمس سنوات (Daugherty et al. 2012).

الحسابات قريبا جغرافيا -المحلي- إذا كانت منشأه مراجعة مراقب الحسابات تقع في نفس مدينة المركز الرئيسي للعميل، أو إذا كانت المسافة الجغرافية بين المدينتين حيث تقع منشأة مراقب الحسابات والمركز الرئيسي للعميل ضمن ١٠٠ كيلومتر. وباستخدام عينة من عملاء منشآت المراجعة مكونة من 12,439 مشاهدة خلال الفترة من ٢٠٠٢-٢٠٠٥، توصلت الدراسة إلى تقديم مراقبي الحسابات المحليين خدمات مراجعة عالية الجودة مقارنة بمراقبي الحسابات غير المحليين. بالإضافة إلى ذلك، تضعف هذه الفجوة في الجودة بالنسبة للعملاء المتنوعين الذين لديهم المزيد من قطاعات التشغيل أو الموزعين جغرافياً. كما خلصت الدراسة إلى أن المزايا المعلوماتية المرتبطة بالقرب الجغرافي لمراقبي الحسابات من عملائهم، تخفض من عدم تماثل المعلومات بين العملاء ومراقبي الحسابات، مما يمكن مراقبي الحسابات بشكل أفضل من تقييد تحيز الإدارة في تقارير الأرباح باستخدام الاستحقاقات الاختيارية. كما هدفت دراسة (Hanes 2013) إلى تحليل مجموعة من الدراسات حول أثر توزيع عمليات المراجعة عبر الحدود الجغرافية على التنسيق والتواصل ومشاركة المعرفة وإجراءات المراجعة بين فرق المراجعة، مقارنة بالأداء التقليدي لعملية المراجعة داخل حدود البلد، وقد توصلت الدراسة على أن فرق المراجعة الموزعة جغرافياً تواجه قيود على التواصل ومشاركة المعرفة بين مراقبي الحسابات داخل نفس فريق العمل، أو بينهم وبين مراقبي الحسابات الآخرين في منشأة المراجعة، مما يمنع من أداء عملية المراجعة بشكل فعال، وخلصت الدراسة إلى أن عملية المراجعة الموزعة جغرافياً من المحتمل أكثر أن تكون أقل جودة عن عملية المراجعة التي يتم تنفيذها في تكاليف تقليدية. ومن خلال اختبار دراسة (Chen et al. 2016) ما إذا كانت فترة بقاء مراقبي الحسابات والقرب المكاني لمراقب الحسابات من العميل (كمقاييس بديلة عن معرفة مراقب الحسابات لعميل محدد) مرتبطة بحدوث ضعف في هيكل الرقابة الداخلية، وباستخدام عينة من ٢٤٢١٧ مشاهدة لمدة الفترة ٢٠٠٤-٢٠١٢، وجدت نتائج الدراسة أن الشركات التي لديها فترة بقاء طويلة لمراقبي الحسابات وقريبة منهم جغرافياً تكون من الأقل احتمالاً حدوث ضعف في هيكل الرقابة الداخلية لديها. كما وجدت الدراسة أن الارتباط الإيجابي بين المسافة الجغرافية بين مراقب الحسابات والعميل وضعف الرقابة الداخلية أقل بالنسبة للشركات التي لديها فترة بقاء أطول لمراقبي الحسابات. وخلصت الدراسة إلى أن سياسات دوران مراقبي الحسابات يمكن أن تخفض من معرفة مراقب الحسابات بعميل محدد، خاصة بالنسبة لمراقبي الحسابات الموجودين بعيداً عن عملائهم.

وفي نفس السياق، هدفت دراسة (Dong et al. (2018 إلى اختبار العلاقة بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات والعميل وتأخير تقرير المراجعة، وباستخدام عينة مكونة من 17417 عميل/سنة خلال الفترة من 2000-2012 وتم الحصول على البيانات من قاعدة بيانات Compustat، توصلت الدراسة إلى أن تقارير المراجعة تكون في التوقيت المناسب لمراقبي الحسابات القريبين جغرافياً من عملائهم. وأشارت الدراسة إلى أن موقع مراقب الحسابات يعكس جانباً من خصائصه التي تؤثر على عملية المراجعة. وباستخدام عينة مكونة من 11,138 مشاهدة شركة/سنة من الشركات المدرجة في الصين وشركات المحاسبة خلال الفترة 2004-2013، والحصول على البيانات من قاعدة بيانات China Stock Market & Accounting Research (CSMAR) هدفت دراسة (Li et al. (2020 الي اختبار ما إذا كان مدى البعد الجغرافي بين مراقبي الحسابات وعملائهم يؤثر على إدارة الأرباح الحقيقية (REM) للشركات وكيف يؤثر عليها. وقد وجدت نتائج الدراسة أن هناك علاقة طردية بين REM ومدى البعد الجغرافي، وأن هذه العلاقة أكثر وضوحاً في الشركات ذات الشفافية المعلوماتية المنخفضة وتعقيد الأعمال الأعلى، مما يشير إلى أن ميزة المعلومات الناتجة عن القرب الجغرافي قد تُسهّل رقابة مراقبي الحسابات على إدارة أرباح عملائهم.

كما اهتمت دراسة (Francis et al. (2022 باختبار كيفية تأثير القرب الجغرافي لمراقبي الحسابات من عملائهم على جودة المراجعة، من خلال الإجابة على سؤالين الأول، ما هو الدور الذي يلعبه الموقع الجغرافي لمراقبي الحسابات على عملية مطابقة مراقب الحسابات مع العميل partner-client matching process؟ الثاني، هل هناك ارتباط بين التباعد الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وجودة المراجعة؟، ويكشف تحليل الدراسة بالنسبة للسؤال الأول أنه من المرجح بشكل كبير أن تتم المطابقة بين عميل المراجعة ومراقب الحسابات الموجود بالقرب من مقر العميل لقيادة عملية المراجعة، كما وجدت الدراسة بالنسبة للسؤال الثاني، وجود ارتباط سلبي بين التباعد الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وجودة المراجعة، وبالتالي فإن الموقع الجغرافي لمراقبي الحسابات معيار فردي هام يؤثر على عملية المطابقة التي تقوم بها منشآت المراجعة مع لجان المراجعة بمنشآت العملاء، كما أنه مع زيادة المسافة المكانية بين مراقبي الحسابات وعملائهم تزداد احتمالية وجود تحريفات في القوائم المالية، واحتمالية أن يقابل العميل توقعات المحللين بشأن الأرباح بل يتفوقون عليها، وتشير النتائجتان معاً إلى أن العملاء الذين لديهم مراقبي حسابات بعيدون جغرافياً

لديهم جودة أرباح أقل. كم وجدت نتائج الدراسة أن سهولة وصول مراقبي الحسابات إلى عملائهم مقاساً بوجود رحلات جوية مباشرة من مواقع مراقبي الحسابات إلى مقر العميل، تخفض جزئياً من التأثير السلبي للبعد الجغرافي لمراقبي الحسابات على جودة الأرباح أي على جودة المراجعة.

بناءً على ما سبق، يخلص الباحث إلى أن القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله يؤثر إيجاباً على جودة المراجعة، مما يوفره من ميزة معلوماتية، وملاءمة جودة حياة مراقبي الحسابات، فالقرب الجغرافي يسهل نقل المعلومات والرقابة، ويخفض من عدم تماثل المعلومات، كما أن قرب مراقبي الحسابات من عملائهم ينتج عنه معرفة أكبر بالعميل وبالبيئة التي يعمل بها، ومن ثم يمكن أن يسهل لهم الحصول على معلومات أكثر خصوصية حول العملاء، مثل حوافز العملاء المحددة والوسائل والفرص لإعداد تقارير غير مطابقة للمعايير مما يخفض من انتهازية الإدارة في التقارير المالية، لأن المعرفة الأكبر بالعميل وبالبيئة الاقتصادية والتنظيمية وتأثيرها عليهم تمكن مراقبي الحسابات من تحديد ممارسات التقرير الانتهازية والسيطرة عليها بشكل أفضل كما تعتبر معرفة مراقب الحسابات ببيئة عمل العميل هذه وما تتضمنه من ميزة معلوماتية هامة لتخطيط عمليات المراجعة بشكل فعال، وتحديد مخاطر المراجعة ذات الصلة، وتفسير أدلة التدقيق بشكل صحيح، وبالتالي تنفيذ أكثر كفاءة لعملية المراجعة.

استخدمت الدراسات مقاييس بديلة لاختبار تأثير القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله على عملية المراجعة منها الأثر على؛ الاستحقاقات الاختيارية وجودة الأرباح، وإدارة الأرباح الحقيقية (Daugherty et al. 2012; Choi et al. 2012; Li et al. 2020; Francis et al. (2022)، التنسيق والتواصل ومشاركة المعرفة وإجراءات المراجعة بين فرق المراجعة (Hanes (2013)، التقرير عن قصور في هيكل الرقابة الداخلية (Chen et al. 2016)، تأخير تقرير المراجعة (Dong et al. 2018). ويتبع الباحث هذا التيار البحثي بدراسة واختبار أثر القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله على قابلية تقريره للقراءة، ويتوقع الباحث أنه نتيجة الميزة المعلوماتية التي يوفرها القرب الجغرافي لمراقب الحسابات، إن تقريره سيحتوي على مزيد من المعلومات وسيكون أكثر اكتشافاً للتحريفات الجوهرية والتقرير عنها، مما قد ينتج عنه الإطالة في الإفصاح السردي، وانخفاض في القابلية للقراءة ومن ثم يمكن للباحث اشتقاق الفرض الثالث للدراسة على النحو التالي:

H₃: توجد علاقة سلبية معنوية بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

٣/٦ الدراسة التطبيقية: التحليل الأساسي والتحليلات الأخرى

يستهدف هذا الجزء من البحث، عرض منهجية الدراسة التطبيقية، متضمناً؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها، نتائج اختبار فروض البحث، تحليل الحساسية، وأخيراً، التحليل الإضافي، وذلك على النحو التالي:

١/٣/٦ أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض البحث، وتحديدًا اختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، بالتركيز على مجموعة من السمات النوعية لمراقب الحسابات وهي، نوع مراقب الحسابات، السمعة، القرب الجغرافي، قياساً على بعض الدراسات السابقة (Chang and Stone 2019; Wuttichindanon and ssarawornrawanich 2020; Hussin et al. 2023). مع الأخذ في الاعتبار بعض المتغيرات الرقابة التي تعتبر من المحددات الهامة المؤثرة على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، وتتمثل في؛ حجم الشركة، العائد على الأصول، الرفع المالي، تحقيق الشركة لخسائر، دوران مراقب الحسابات، رأى المراجعة قياساً على. (Velte 2018; Salehi et al. 2022; Rajabalizadeh 2023; Hussin et al. 2023)

٢/٣/٦ - مجتمع وعينة الدراسة

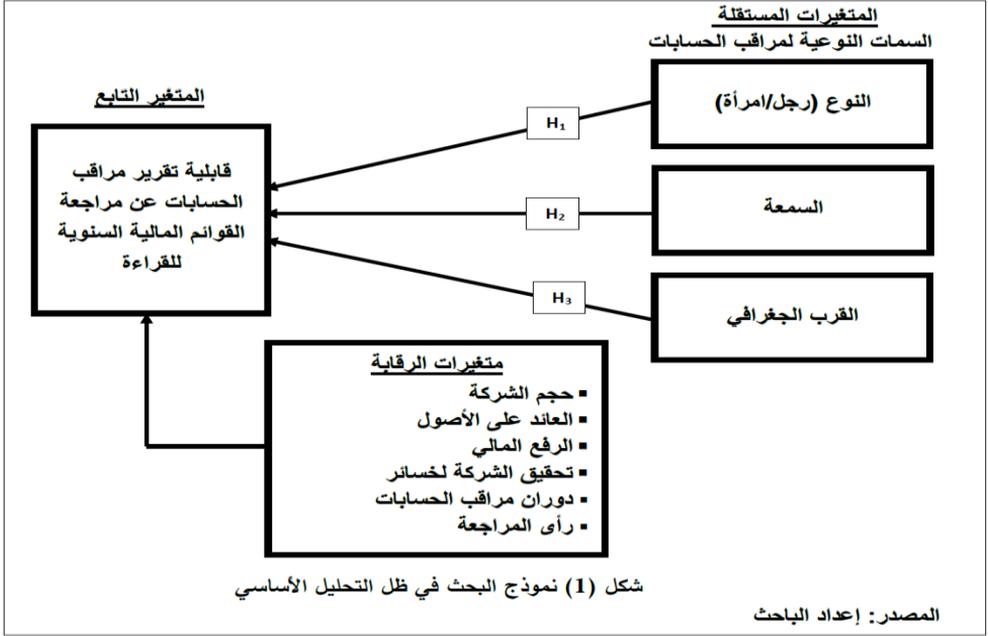
يتكون مجتمع الدراسة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بخلاف البنوك لما لعملياته من طبيعة خاصة، خلال الفترة من ٢٠١٧-٢٠١٩، وقد تم اختيار عينة عشوائية مع استبعاد الشركات التي لم يتوافر للباحث لها البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة، لأي سنة خلال فترة الدراسة، وبذلك بلغ عدد شركات العينة محل الدراسة (٥٦) شركة، بحجم مشاهدات (١٦٨) سنة/شركة.

٣/٣/٦ - نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة (التحليل الأساسي)

لأغراض اختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، استلزم ذلك تناول كل من؛ نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات. وذلك على النحو التالي:

١/٣/٣/٦ - نموذج البحث

يظهر نموذج البحث على النحو التالي:

٢/٣/٣/٦ - توصيف وقياس متغيرات الدراسة^٤

استناداً إلى فروض الدراسة، يمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

أولاً: المتغير التابع

يمثل المتغير التابع للدراسة في قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، وهي تعني "قدرة القارئ على فك رموز الرسالة المقصودة" و "قدرة المستثمرين والمحللين على دمج المعلومات ذات الصلة بالتقييم من مستند الأعمال في أسعار الأسهم" وتم قياسه بحجم تقرير مراقب الحسابات بالاتساق مع الدراسات السابقة (Loughran and McDonald 2014; Luo and Chen 2018; Dalwai et al. 2023).

ثانياً: المتغيرات المستقلة

- نوع مراقب الحسابات: تم قياسه من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان مراقب الحسابات امرأة والقيمة (٠) بخلاف ذلك قياساً على (Abdelfattah et al 2020; Hussin et al. 2023).

^٤ يرجع لجدول (١) لتعريف المتغيرات

- سمعة مراقب الحسابات: يقصد بها ثقة أصحاب المصالح المختلفة بالشركات في مراقب الحسابات من خلال أدائه وإبداء رأى مناسب لحالة الشركة، وتم قياس السمعة بدلالة حجم منشأة المراجعة، من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان مراقب الحسابات من أحد منشآت المراجعة الأربعة الكبار BIG4 والقيمة (٠) بخلاف ذلك. قياساً على (Suwarno et al.2020; Salehi et al. 2022; Hussin et al. 2023; Surifah 2023).
- القرب الجغرافي لمراقب الحسابات: يقصد به المسافة بين محل إقامة مراقب الحسابات ومقر منشأة العميل، ويعتبر مراقب الحسابات قريباً جغرافياً -المحلي- إذا كانت منشأة مراجعة مراقب الحسابات تقع في نفس مدينة المركز الرئيسي للعميل، أو إذا كانت المسافة الجغرافية بين المدينتين حيث تقع منشأة مراقب الحسابات والمركز الرئيسي للعميل فيما لا يزيد ١٠٠ كيلومتر. ومن ثم يقاس هذا المتغير من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا كان مراقب الحسابات محلي والقيمة (٠) بخلاف ذلك قياساً على (Choi et al. 2012; Dong et al. 2018; Francis et al. 2022)

ثالثاً: المتغيرات الرقابية

- تم استخدام مجموعة من المتغيرات الرقابية، والتي توصلت العديد من الدراسات بأن لها تأثير على قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، ومن المحددات الهامة لها، وتتضمن؛
- **حجم الشركة:** للرقابة على أحد أهم الخصائص التشغيلية للشركة التي تحدد قدرة الشركة على تحقيق أهدافها، وقد تم الاعتماد على قياس حجم الشركة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول، قياساً على (Salehi et al., 2022; Salehi et al., 2023)
 - **العائد على الأصول:** للرقابة على ربحية الشركة، وتم قياسه بنسبة صافي الدخل إلى إجمالي الأصول، قياساً على (Velte 2018; Salehi et al. 2022; Salehi et al., 2023)
 - **الرفع المالي:** للرقابة على مخاطر العميل، ويقاس بإجمالي الالتزامات مقسوماً على إجمالي الأصول، قياساً على (Velte 2018; Salehi et al., 2023)
 - **تحقيق الشركة لخسائر:** يعبر عن الأداء السيء للشركة خلال السنة المالية، وما يتبعه من إشارة سلبية للسوق ولمراقب الحسابات عن أداء الشركة. وتم قياسه بمنغير وهمي يأخذ القيمة (١) إذا حققت المنشأة خسائر و(٠) بخلاف ذلك (Salehi et al. 2022).

- دوران مراقب الحسابات: يقصد بها مدة بقاء مراقب الحسابات مع العميل، وتم قياسه كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) في حالة إذا كان مراقب الحسابات يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية للعميل لفترة تزيد عن سنتين، و (٠) بخلاف ذلك، قياساً على (Salehi et al., 2023)
- رأى المراجعة: يقصد به الحكم المهني لمراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية لعميل المراجعة، وتم قياسه من خلال متغير وهمي يأخذ القيمة (١) حالة ما إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً معديلاً، و (٠) إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً غير معدلاً، قياساً على (Rajabalizadeh 2023).

جدول (1): تعريف متغيرات الدراسة

العلاقة المتوقعة	القياس	نوعه	المتغير	المتغير
	اللوجاريتم الطبيعي لحجم تقرير مراقب الحسابات	تابع	AUDREAD	قابلية تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة
-	(١) إذا كان مراقب الحسابات امرأة و (٠) بخلاف ذلك.	مستقل	BIG4	نوع مراقب الحسابات
+	(١) إذا تم مراجعة الشركة من قبل منشآت محاسبية ومراجعة في شراكة مع أحد الأربعة الكبار و (٠) بخلاف ذلك.	مستقل	GENDER	سمعة مراقب الحسابات
-	(١) إذا كان مراقب الحسابات محلي و (٠) بخلاف ذلك.	مستقل	GEOPROXIMITY	القرب الجغرافي لمراقب الحسابات
-	لوجاريتم إجمالي الأصول.	رقابي	SIZE	حجم الشركة
+	صافي الدخل مقسوماً على إجمالي الأصول.	رقابي	ROA	العائد على الأصول
-	إجمالي الالتزامات مقسوماً على إجمالي الأصول.	رقابي	LEV	الرفع المالي
-	(١) إذا حققت المنشأة خسائر و (٠) بخلاف ذلك.	رقابي	LOSS	تحقيق الشركة لخسائر
-	(١) في حالة إذا كان مراقب الحسابات يقوم بمراجعة القوائم المالية السنوية للعميل لفترة تزيد عن سنتين، و (٠) بخلاف ذلك.	رقابي	AUDTENURE	دوران مراقب الحسابات
-	(١) حالة ما إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً معدلاً، و (٠) إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً غير معدلاً.	=	AUDOPN	رأى المراجعة

وبشأن تجميع بيانات متغيرات الدراسة، فقد تم تم الاعتماد على القوائم المالية، وتقارير المراجعة، وتقارير مجلس الإدارة للشركات محل الدراسة داخل العينة، وقد تم الحصول على هذه التقارير المالية من الموقع الرسمي للبورصة المصرية^٥، ومن شركة مصر لنشر المعلومات، ومن مواقع الشركة محل الدراسة، وموقع مباشر^٦.

^٥ <https://www.egx.com.eg/ar/homepage.aspx>

^٦ <https://www.mubasher.info/countries/eg>

٤/٣/٦ - تحليل النتائج:

١-٤/٣/٦ - الإحصاء الوصفي:

يوضح جدول (٢) بجزئيه (أ) و (ب) المعلومات المتعلقة بمتغيرات نموذج الدراسة متضمناً عدد المشاهدات، أدنى وأعلى قيمة، والوسيط والمتوسط والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة ذات القياس النسبي، والتكرار والنسب للمتغيرات ذات القياس الأسمى و/أو القياس الوهمي (١،٠):

	N	Minimum	Maximum	Median	Mean	Std. Deviation
AUDREAD	168	.2200	2.5250	.7000	.8499	.5613
SIZE	168	17.8843	25.5300	21.2159	21.5073	1.9802
ROA	168	-.3239-	.7776	.0501	.0706	.1348
LEV	168	.1218	.7862	.4661	.4614	.1975
Valid N (listwise)	168					

جدول (٢/ب) الإحصاء الوصفي

		Frequency	Percent	Valid Percent
GENDER	Valid	0	138	82.1
		1	30	17.9
		Total	168	100.0
BIG4	Valid	0	80	47.6
		1	88	52.4
		Total	168	100.0
GEOPROXIMITY	Valid	0	48	28.6
		1	120	71.4
		Total	168	100.0
LOSS	Valid	0	132	78.6
		1	36	21.4
		Total	168	100.0
AUDTENURE	Valid	0	38	22.6
		1	130	77.4
		Total	168	100.0
AUDOPN	Valid	0	143	85.1
		1	25	14.9
		Total	168	100.0

يتضح من الجدول السابق، أن متوسط قابلية تقرير مراقبي الحسابات للقراءة 0.8499 صفحة (محسوب من خلال $Ln_Auditreport$)، وأن أدنى قيمة وأعلى قيمة له 0.2200، 2.5250 على التوالي، وأن قيمة الوسيط بلغت 0.70، مما يشير إلى أن درجة قابلية تقرير مراقبي الحسابات للقراءة مقبولة لشركات العينة. كما يتضح أن نسبة 17.9% من شركات العينة تراجع من قبل مراقبي حسابات من النساء، مما يشير إلى انخفاض دور المرأة في بيئة الممارسة المهنية المصرية في مجال المراجعة الخارجية، كما أن 52.4% من شركات العينة تراجع من قبل منشآت المراجعة من الأربعة الكبار، وأن 71.4% مراقب حسابات محلي قريب جغرافياً من مقر شركة عميله.

كما يتضح فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أن متوسط حجم الشركات بلغ 21.51، ومتوسط العائد على الأصول لشركات العينة بلغ 0.0706 مما يشير إلى أداء مالي متوسط نظراً لارتفاع حجم الشركة، كما بلغ معدل الرفع المالي 0.4614 وهو مرتفع نسبياً. و21.4% من شركات العينة حققت خسائر، وارتفاع بقاء مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية حيث 77.4% من مراقبي الحسابات ظلوا سنتين متتاليتين مع نفس عميل المراجعة دون تغيير، كما أظهرت نتائج الإحصاء الوصفي أن 14.9% من شركات العينة حصلت على رأياً معديلاً.

جدول (٣) معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

N=168	AUDREAD	GENDER	BIG4	GEOPROXIMITY	SIZE	ROA	LEV	LOSS	AUDTENURE	AUDOPN
AUDREAD	1									
GENDER	.408**	1								
BIG4	-.325**	-.209**	1							
GEOPROXIMITY	.191*	.020	-.155*	1						
SIZE	.095	.002	.391**	-.161*	1					
ROA	.123	.258**	-.285**	.078	.063	1				
LEV	-.011-	-.031-	.261**	-.144-	.344**	-.228**	1			
LOSS	.221**	.022	.120	.073	.019	-.445**	.086	1		
AUDTENURE	.211**	.066	-.031-	.004	.139	.018	-.037-	-.030-	1	
AUDOPN	.442**	.285**	-.271**	.079	.004	.070	-.172*	.108	.106	1

** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). * Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

وتشير معاملات الارتباط جدول (٣) إلى وجود ارتباط إيجابي معنوي بين المتغير التابع *AUDREAD* والمتغيرين المستقلين *GENDER*، *GEOPROXIMITY*، مما يشير مبدئياً أن مراقبي الحسابات من النساء، والقريبيين جغرافياً من عملاءهم، يقدمون تقرير مراقب حسابات أطول وأقل قابلية للقراءة، بينما يوجد ارتباط سلبي معنوي بين المتغير *AUDREAD* والمتغير *BIG4* مما يشير إلى أن مراقبي منشآت المراجعة من الأربعة الكبار يقدمون تقرير مراقب حسابات أعلى قابلية للقراءة مقارنة بمراقبي الحسابات من منشآت المراجعة بخلاف الأربعة الكبار. وفيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، أظهرت نتائج ارتباط بيرسون وجود ارتباط إيجابي معنوي بين المتغير *AUDREAD* وكل من المتغيرات *LOSS*، *AUDTENURE*، *AUDOPN* مما يشير إلى أن الشركات التي لديها خسائر، وفترة بقاء أطول لمراقب الحسابات، وحصلت على رأياً معديلاً، ترتبط مع تقرير مراقب حسابات أقل قابلية للقراءة. كما أظهرت نتائج ارتباط بيرسون عدم وجود ارتباط معنوي بين المتغير *AUDREAD* والمتغيرات *SIZE*، *ROA*، *LEV*.

٢/٤/٣/٦ - نتائج اختبارات الفروض:

تهدف فروض الدراسة إلى اختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات (النوع، السمعة، القرب الجغرافي) على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتم اختبار هذا الأثر بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد وفقاً للنموذج التالي:

$$AUDREAD_{it} = \beta_0 + \beta_1 GENDER_{it} + \beta_2 BIG4_{it} + \beta_3 GEOPROXIMITY_{it} + \beta_4 SIZE_{it} + \beta_5 ROA_{it} + \beta_6 LEV_{it} + \beta_7 LOSS_{it} + \beta_8 AUDTENURE_{it} + \beta_{10} AUDOPN_{it} + \epsilon_{it} \quad (1)$$

ويظهر جدول (٤) نتائج اختبار نموذج الانحدار على النحو التالي:

جدول (٤) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار فروض الدراسة

Model Summary				
R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	
.658	.433	.401	.4343285	

ANOVA					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	22.800	9	2.533	13.429	.000
Residual	29.805	158	.189		
Total	52.605	167			

Coefficients							
number of obs = 160 AUDREAD²	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients			Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta	t	Sig.	Tolerance	VIF
(Constant)	-.607-	.406		-1.496-	.137		
GENDER	.363	.096	.248	3.783	.000	.832	1.202
BIG4	-.309-	.082	-.276-	-3.788-	.000	.677	1.477
GEOPROXIMITY	.172	.077	.139	2.251	.026	.938	1.066
SIZE	.049	.021	.172	2.363	.019	.680	1.471
ROA	.239	.315	.057	.757	.450	.625	1.600
LEV	.200	.190	.071	1.051	.295	.780	1.282
LOSS	.317	.094	.232	3.365	.001	.753	1.328
AUDTENURE	.192	.082	.143	2.337	.021	.955	1.047
AUDOPN	.397	.104	.253	3.805	.000	.814	1.229

يتضح من تحليل نتائج تحليل الانحدار جدول (٤/ج) المعامل المعياري (Tolerance) لكل المتغيرات لم يتم تجاوزه حيث ظهر لكل المتغيرات بقيمة أكبر من 0.2، وأن معامل تضخم التباين (VIF) لجميع المتغيرات أقل من 5 مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطى بين المتغيرات المستقلة للنموذج.

يتبين من نتائج تحليل الانحدار المتعدد جدول (٤/ب) معنوية نموذج الانحدار حيث $(p\text{-value} = 0.000)$ ، وهو ما يشير لصلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل البحث. كما تشير نتائج تحليل الانحدار جدول (٤/أ) إلى قوة تفسير عناصر نموذج الانحدار للتغيرات في قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، حيث تفسر المتغيرات المستقلة حوالي 40% من التغيرات في المتغير التابع $\text{Adjusted } R^2 = 0.401$.

وبتحليل معاملات الانحدار، فيما يتعلق بالفرض الأول للبحث، أوضحت نتائج تحليل الانحدار جدول (٤/ج) وجود علاقة إيجابية معنوية بين نوع مراقب الحسابات (امرأة) وصعوبة قابلية تقريره للقراءة، حيث $(t = 3.783, p\text{-value} = 0.000)$ ، مما يشير إلى وجود اختلافات معنوية بين تقرير مراقب الحسابات الذى يصدره مراقب حسابات من الرجال وذلك الذى يصدره مراقب حسابات من النساء فيما يتعلق بقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، وأن النساء يميلن إلى إصدار تقارير أقل قابلية للقراءة من الرجال، كما أظهرت نتائج تحليل الانحدار أن تقرير مراقبي الحسابات من النساء أطول بنسبة 24.8% مقارنة بالمصدر من قبل مراقبي الحسابات من الرجال، ويمكن تفسير هذه النتيجة وإرجاعها إلى أسلوب المرأة في الكتابة، حيث تميل النساء أكثر مقارنة بالرجال في الكتابة السردية إلى تبني أسلوب تفسير شخصي وتقويمي، بطريقة أدبية أكثر إبداعاً، وهو يتناسب مع الدور الاجتماعي للمرأة، كما تستخدم النساء استراتيجيات لغوية داعمة توجي بالمشاركة (Gold et al. 2020; Abdelfattah et al. 2009) مما سيزرتب عليه تقرير أكثر طولاً وتعقيداً، كما يمكن أن ترجع هذه النتيجة إلى اختلاف الخصائص الشخصية بين الرجال والنساء حيث النساء أكثر تجنباً للمخاطر من الرجال، كما أنهن أكثر تحفظاً، وإدراكاً لمكاسب محتملة أقل، واحتمالاً أعلى لحدوث خسائر، مما يتطلب توفير معلومات تفصيلية أكثر عن المخاطر والخسائر المحتملة (Bozzolan and Miihkinen 2021; Hao et al. 2022)، بما يظهر تقرير مراقبي الحسابات من النساء أكثر طولاً وأقل قابلية للقراءة.

وتتفق نتائج تحليل الانحدار بانخفاض قابلية تقرير مراقبي الحسابات من النساء للقراءة مقارنة بالمصدر من مراقبي الحسابات الرجال مع دراسة (Abdelfattah et al. 2020) التي أوضحت أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تكون أقل في الشركات التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية مراقبي حسابات نساء. وتختلف مع ما توصلت إليه دراسة (Hussin et al. 2023) التي أوضحت أن

لمراقبي الحسابات من النساء دور هام في زيادة قابلية فقرة أمور المراجعة الرئيسية للقراءة بالمقارنة بمراقبي الحسابات الرجال.

إن نتائج تحليل الانحدار الخاصة بالعلاقة بين المتغير المستقل *GENDER* والمتغير التابع *AUDREAD*، تمكن الباحث من قبول الفرض الأول للبحث بأنه توجد علاقة سلبية معنوية بين نوع مراقب الحسابات (امرأة) وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

وفيما يتعلق بالفرض الثاني للبحث، يهدف الفرض الثاني إلى اختبار أثر سمعة مراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة. أوضحت نتائج تحليل الانحدار جدول (4/ج) وجود علاقة سلبية معنوية بين سمعة مراقب الحسابات مقياسة بدلالة حجم منشأة المراجعة وصعوبة قابلية تقريره للقراءة، حيث ($t = -3.788$, $p\text{-value} = 0.000$)، وأن تقرير مراقب الحسابات من منشآت المراجعة الأربعة الكبار أكثر قابلية للقراءة (أقل طولاً وحجماً) بنحو 27.6% مقارنة بتقرير مراقبي الحسابات الذي يصدره مراقبي الحسابات من منشآت المراجعة بخلاف الأربعة الكبار. هذه النتائج تشير إلى التأثير الإيجابي لسمعة مراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة، ويمكن للباحث تفسير هذه النتيجة أن منشآت المراجعة من *BIG4* لديهم موارد وحوافز أكبر لحماية رأس مال سمعتهم والكشف والتقرير عن الغش والاحتيال الذي يرتكبه العملاء، والتحريرات الجوهرية في القوائم المالية للعملاء، ولن يكون لديهم هدف للإطالة خاصة في حالات الرأي غير المعدل، بل على العكس ستميل منشآت *BIG4* أكثر في حالة الرأي غير المعدل إلى الاختصار والنمطية في التقرير حتى لا تعرض نفسها للتقاضى نتيجة لأى إشارة خطأ في التقرير تنتج عن الإطالة، وحيث أن فقط 14.9% من شركات العينة حصلوا على رأى معدل (حوالي 85% حصلوا على رأى غير معدل)، مع وجود ارتباط سلبى معنوي بين *BIG4* ورأى مراقب الحسابات جدول (3) بمعنى انخفاض اصدار *BIG4* لرأياً معدلاً لشركات العينة، هذه التفسيرات مجتمعة، تفسر نتيجة تحليل الانحدار بسهولة قراءة تقرير مراقب الحسابات المصدر من مراقب حسابات من *BIG4* مقارنة من *NonBIG4*،

وتتفق نتائج تحليل الانحدار بالأثر الإيجابي لسمعة مراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة مع كل (Velte 2018; Wuttichindanon and ssarawornrawanich 2020; Hussin et al. 2023) التي أوضحت وجود اتجاه أفضل لقراءة تقرير مراقب الحسابات للـ *BIG4* مقارنة *NonBIG4*، كما لا تتسق هذه النتائج مع دراسة (Liu and Chang and Stone 2019) Rowe 2013 التي وجدت قابلية أقل للقراءة لتقارير مراقبي حسابات *BIG4*.

بصفة عامة، نتائج تحليل الانحدار الخاصة بالعلاقة بين المتغير المستقل *BIG4* والمتغير التابع *AUDREAD*، تمكن الباحث من قبول الفرض الثاني للبحث بأنه توجد علاقة إيجابية معنوية بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة.

وفيما يتعلق بالفرض الثالث للبحث، يهدف الفرض الثالث إلى اختبار أثر القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله على قابلية تقريره للقراءة. أوضحت نتائج تحليل الانحدار جدول (٤/ج) وجود علاقة إيجابية معنوية بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وصعوبة قابلية تقريره للقراءة، حيث ($t = 2.251, p\text{-value} = 0.026$)، وأن تقرير مراقب الحسابات القريب جغرافياً (المحلي) أطول وأقل قابلية للقراءة من تقرير مراقب الحسابات المصدر من مراقب حسابات غير المحلي بنسبة 14% تقريباً، هذه النتائج تشير إلى أن تقرير مراقب الحسابات الذي يصدره مراقب حسابات قريب جغرافياً من عميله أقل قابلية للقراءة من الذي يصدره مراقب حسابات بعيد جغرافياً، ويمكن للباحث تفسير هذه النتيجة بعدة تفسيرات تتكامل مع بعضها لتعطي تفسيراً شاملاً من وجهة نظر الباحث، وهي؛ أن البعد الجغرافي لمراقبي الحسابات يؤثر سلباً على جودة حياتهم، ومن ثم يؤثر سلباً على جودة عملية المراجعة (Daugherty et al. 2012)، كما أن مراقب الحسابات المحلي لديه إمكانية أكبر لإجراء زيارات ميدانية متعددة لعميله مما يمكنه من جمع أدلة أكثر لإكمال عملية المراجعة (Francis et al. 2022)، بما يؤدي إلى تفاصيل أكثر في تقريره لتخفيض عدم تماثل المعلومات بين عميل المراجعة وأصحاب المصالح بالشركة، وذلك مقارنة بمراقب الحسابات غير المحلي، علاوة على ذلك، ما يتوافر لمراقب الحسابات المحلي من الميزة المعلوماتية بالشركة محل المراجعة مقارنة بمراقب الحسابات غير المحلي، مما يخفض من عدم تماثل المعلومات بين مراقب الحسابات المحلي وعميله، هذه الميزة المعلوماتية قد تجعل تقريره به العديد من التفاصيل والمعلومات التي لا تتاح ولا يذكرها في تقريره مراقب الحسابات غير المحلي، أخيراً ما يتعلق بالقرب الجغرافي من فعالية أعلى لعمليات الاشراف، والتنسيق والرقابة من منشأه المراجعة على مراقبي الحسابات في نطاقها الجغرافي مقارنة بالبعد الجغرافي لمراقب الحسابات بها عن نطاقها الجغرافي (Beck et al. 2019)، مما يؤثر على عملية المراجعة متضمنة تقرير مراقب الحسابات، هذه الأسباب والتفسيرات مجتمعة توقع الباحث وما توصلت إليه نتائج التحليل الإحصائي بأن تقرير مراقب الحسابات يكون أقصر لغير المحلي لتفادي القصور الذي قد يكون تضمن عملية المراجعة، مقارنة بمراقب الحسابات المحلي.

وتتفق هذه النتيجة دراسة (Beck et al. 2019; Francis et al. 2022) التي أوضحت الأثر السلبى للبعد الجغرافي لمراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة، وما يوفره مراقب الحسابات المحلي من جودة أعلى لعملية المراجعة.

إن نتائج تحليل الانحدار الخاصة بالعلاقة بين المتغير المستقل *GEOPROXIMITY* والمتغير التابع *AUDREAD*، تمكن الباحث من قبول الفرض الثالث للبحث بأنه توجد علاقة سلبية معنوية بين القرب الجغرافي بين مراقب الحسابات وعميله وقابلية تقريره للقراءة.

كما أتضح من نتائج تحليل الانحدار فيما يتعلق بالمتغيرات الرقابية، وجود علاقة إيجابية معنوية بين المتغيرات الرقابية *AUDTENURE*, *LOSS*, *SIZE*, *AUDOPN* والمتغير التابع *AUDREAD*، حيث (t = 2.363, p-value= 0.019)، (t = 2.337, p-value= 0.021)، (t = 3.365, p-value= 0.001)، (t = 3.61, p-value= 0.000) على التوالي، وتشير هذه النتائج إلى انخفاض قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة للشركات كبيرة الحجم، والتي حققت خسائر، وتلك التي ترتبط بفترة بقاء أطول لمراقب الحسابات، وكذلك الشركات التي حصلت على رأياً معديلاً، وتتسق هذه النتائج مع ما توصلت إليه دراسة (Abdelfattah et al. 2020; Rajabalizadeh 2023) التي وجدت صعوبة قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة في الشركات كبيرة الحجم، والتي حققت خسائر، حيث يحتاج مراقب الحسابات إلى تفصيلات أكثر، وكذلك تتسق مع دراسة (Salehi 2022; Rajabalizadeh 2023) التي قدمت دليلاً على العلاقة السلبية بين مدة بقاء مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة، ومع دراسة (Rajabalizadeh 2023) التي وجدت أن علاقة أن الشركات التي حصلت على رأياً معديلاً بمقياس منخفض لقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة نتيجة حاجة مراقب الحسابات لاستخدام مصطلحات فنية وقانونية، وطول الفقرات المقدمة في التقرير وزيادتها.

إضافة إلى ما سبق، لم تجد نتائج تحليل الانحدار علاقة معنوية بين المتغيرين الرقابيين *ROA*، *LEV* والمتغير التابع *AUDREAD*، بالاتساق مع (Wuttichindanon and ssarawornrawanich 2020; Salehi 2022; Hussin et al. 2023) التي توصلت لعدم وجود علاقة معنوية بين الرفع المالي وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، ولا تتفق مع دراسة (Salehi 2022) التي توصلت لوجود علاقة إيجابية معنوية بين *ROA* وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة.

٣/٦/٣- تحليل الحساسية:

لاختبار مدى متانة *Solidity* نتائج التحليل الأساسي، قام الباحث بإعادة تحليل الانحدار، وذلك بقياس المتغير التابع "قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة" بمتغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كان حجم تقرير مراقب الحسابات أكبر من متوسط العينة و(0) بخلاف ذلك، ويظهر جدول (5) نتائج نموذج الانحدار اللوجستي *logistic regression model* (Chang and Stone 2019) اتفقا مع النتائج الرئيسية في نماذج تحليل الانحدار في التحليل الأساسي جدول (4)، مما يدعم النتائج الرئيسية للدراسة. وأن الباحث كان على صواب في تصميم نموذج البحث واختبار فروضه في ظل التحليل الأساسي.

جدول (٥) نتائج تحليل الانحدار اللوجستي لتحليل الحساسية

جدول (٥/أ)

Omnibus Tests of Model Coefficients		Chi-square	df	Sig.
Step 1	Step	43.864	9	.000
	Block	43.864	9	.000
	Model	43.864	9	.000

جدول (٥/ب)

Model Summary			
Step	-2 Log likelihood	Cox & Snell R Square	Nagelkerke R Square
1	180.364	.230	.312

جدول (٥/ج)

Variables in the Equation							
<u>Log AUDREAD</u>		B	S.E.	Wald	df	Sig.	Exp(B)
Step 1	GENDER	1.482	.640	5.359	1	.021	4.404
	BIG4 ^٥	-.737-	.432	2.919	1	.088	.478
	GEOPROXIMITY	1.066	.414	6.623	1	.010	2.905
	SIZE	.051	.112	.207	1	.649	1.052
	ROA	-2.908-	1.932	2.267	1	.132	.055
	LEV	1.975	1.051	3.532	1	.060	7.208
	LOSS	.407	.538	.573	1	.449	1.502
	AUDTENURE	.134	.432	.096	1	.756	1.144
	AUDOPN	2.595	1.068	5.902	1	.015	13.395
	Constant	-2.275-	2.174	1.095	1	.295	.103

٦/٣/٤ - التحليل الإضافي:

أظهر المتغير رأى مراقب الحسابات تأثيراً معنوياً على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، في ظل القياسين المختلفين للمتغير التابع، في كل من التحليل الأساسي وتحليل الحساسية، لذلك وجد الباحث ضرورة تحديد أثره كمتغير معدل لأثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة، باستخدام نموذج الانحدار التالي:

$$AUDREAD_{it} = \beta_0 + \beta_1 GENDER_{it} + \beta_2 BIG4_{it} + \beta_3 GEOPROXIMITY_{it} + \beta_4 GENDER_{it} * AUDOPN_{it} + \beta_5 BIG4_{it} * AUDOPN_{it} + \beta_6 GEOPROXIMITY_{it} * AUDOPN_{it} + \beta_7 SIZE_{it} + \beta_8 ROA_{it} + \beta_9 LEV_{it} + \beta_{10} LOSS_{it} + \beta_{11} AUDTENURE_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

ويظهر جدول (٦) نتائج اختبار نموذج الانحدار على النحو التالي:

جدول (٦) نتائج تحليل الانحدار المتعدد للتحليل الإضافي

جدول (٦/أ)

Model Summary				
	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
	.656 ^a	.430	.390	.4383524652946

جدول (٦/ب)

ANOVA ^a					
	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Regression	22.629	11	2.057	10.706	.000 ^b
Residual	29.976	156	.192		
Total	52.605	167			

جدول (٦/ج)

Coefficients							
Dependent Variable: AUDREAD	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics	
	B	Std. Error	Beta			Tolerance	VIF
(Constant)	-.597-	.410		-1.457-	.147		
GENDER	.369	.111	.252	3.307	.001	.628	1.593
BIG4	-.320-	.084	-.286-	-3.801-	.000	.646	1.548
GEOPROXIMITY	.142	.083	.115	1.720	.087	.818	1.222
GENDER*AUDOPN	.158	.199	.070	.796	.427	.472	2.119
BIG4*AUDOPN	-.018-	.251	-.005-	-.071-	.943	.630	1.587
GEOPROXIMITY*AUDOPN	.368	.145	.213	2.542	.012	.522	1.917
SIZE	.049	.021	.173	2.362	.019	.679	1.473
ROA	.256	.322	.062	.796	.427	.611	1.635
LEV	.209	.194	.074	1.076	.284	.766	1.305
LOSS	.337	.100	.247	3.379	.001	.682	1.466
AUDTENURE	.195	.084	.146	2.327	.021	.928	1.078

يتضح من نتائج تحليل الانحدار جدول (٦/ج) وجود علاقة غير معنوية بين المتغيرين التفاعليين $GENDER * AUDOPN$ ، $BIG4 * AUDOPN$ ، وبين المتغير $AUDREAD$ ، مما يشير إلى أن العلاقة المعنوية بين السمات النوعية لمراقب الحسابات (النوع، السمعة) وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة ألغى أثرها رأى مراقب الحسابات، وتحولت من وجود اختلافات معنوية بين كل من مراقبي الحسابات الرجال والنساء، وبين منشآت المراجعة من الأربعة الكبار وبخلاف ذلك، وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، إلى عدم وجود اختلافات معنوية بينهم عند تفاعلهم مع رأى مراقب الحسابات. كما تشير أنه بالرغم من الارتباط المعنوي الإيجابي بين رأى مراقب الحسابات ونوع مراقب الحسابات، والسلبى بينه وبين سمعة مراقب الحسابات جدول (٣)، إلا رأى مراقب

الحسابات المعدل ليس مقصوراً على النوع او السمعة، ومن ثم عند تفاعله معهما كل على حدا ألغى تأثيرهما المعنوي على قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة. بينما لم يعدل رأى مراقب الحسابات العلاقة بين *GEOPROXIMITY* و *AUDREAD*، حيث ظلت العلاقة معنوية بين المتغير التفاعلي *AUDOPN*GEOPROXIMITY* والتابع *AUDREAD*. مما يشير إلى صعوبة قابلية القراءة للشركات التي لديها مراقب حسابات محلي ورأى مراقب حسابات معدل.

٤/٦ النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية المقترحة

استهدف البحث اختبار أثر السمات النوعية لمراقب الحسابات على قابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة. ولقد توصلت الدراسة لعدد من النتائج، فلقد أتضح وجود علاقة سلبية معنوية بين نوع مراقب الحسابات من النساء وقابلية تقريره للقراءة، مما يشير إلى أن قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة تكون أقل في الشركات التي يقوم بمراجعة قوائمها المالية مراقبي حسابات نساء، ويرجع هذا إلى أسلوب المرأة في الكتابة، حيث تميل النساء أكثر مقارنة بالرجال في الكتابة السردية إلى تبني أسلوب تفسير شخصي وتقويمي، بطريقة أدبية أكثر إبداعاً، وهو يتناسب مع الدور الاجتماعي للمرأة، كما تستخدم النساء استراتيجيات لغوية داعمة توجي بالمشاركة مما سينتج عليه تقرير أكثر طولاً وتعقيداً، إضافة إلى اختلاف الخصائص الشخصية بين الرجال والنساء حيث النساء أكثر تجنباً للمخاطر من الرجال، كما أنهن أكثر تحفظاً، وإدراكاً لمكاسب محتملة أقل، واحتمالاً أعلى لحدوث خسائر، مما يتطلب توفير معلومات تفصيلية أكثر عن المخاطر والخسائر المحتملة، بما يظهر تقرير مراقبي الحسابات من النساء أكثر طولاً وأقل قابلية للقراءة.

كما أتضح وجود علاقة ايجابية معنوية بين سمعة مراقب الحسابات وقابلية تقريره للقراءة، مما يشير إلى أن تقرير مراقب الحسابات من منشآت المراجعة الأربعة الكبار أكثر قابلية للقراءة مقارنة بتقرير مراقبي الحسابات الذي يصدره مراقبي الحسابات من منشآت المراجعة بخلاف الأربعة الكبار. والتأثير الإيجابي لسمعة مراقب الحسابات على قابلية تقريره للقراءة، ويمكن تفسير هذه النتيجة، بأن منشآت المراجعة من *BIG4* لديهم موارد وحوافز أكبر لحماية رأس مال سمعتهم، ولن يكون لديهم هدف للإطالة، بل على العكس ستميل منشآت *BIG4* أكثر إلى الاختصار والنمطية في التقرير حتى لا تعرض نفسها للتقاضي نتيجة لأي إشارة في التقرير تنتج عن الإطالة.

وفيما يتعلق بالقرب الجغرافي لمراقب الحسابات من مقر عميله، اتضح وجود علاقة سلبية معنوية بين القرب الجغرافي وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، مما يشير إلى أن تقرير مراقب

الحسابات القريب جغرافياً (المحلي) أطول وأقل قابلية للقراءة من تقرير مراقب الحسابات المصدر من مراقب حسابات غير المحلي، ويمكن للباحث تفسير هذه النتيجة بأن مراقب الحسابات المحلي لديه إمكانية أكبر لإجراء زيارات ميدانية متعددة لعميله مما يمكنه من جمع أدلة أكثر لإكمال عملية المراجعة، بما يؤدي الى تفاصيل أكثر في تقريره مقارنة بمراقب الحسابات غير المحلي، إضافة إلى ما يتوافر لمراقب الحسابات المحلي من الميزة المعلوماتية بالشركة محل المراجعة، مما ينتج عنه تقرير به العديد من التفاصيل والمعلومات التي لا تتاح ولا يذكرها في تقريره مراقب الحسابات غير المحلي، أخيراً ما يتعلق بالقرب الجغرافي من فعالية أعلى لعمليات الاشراف، والتنسيق والرقابة من منشأه المراجعة على مراقبي الحسابات في نطاقها الجغرافي مقارنة بالبعد الجغرافي لمراقب الحسابات بها عن نطاقها الجغرافي، مما يؤثر على عملية المراجعة متضمنة تقرير مراقب الحسابات.

وفي ضوء ما سبق، يوصى الباحث بما يلي:

- اهتمام منشآت المراجعة ببرامج التدريب والتعليم المستمر في مجال الصياغة اللغوية، والقابلية لقراءة النصوص، لتحقيق نجاحها في توصيل عملية المراجعة إلى أصحاب المصالح بالشركات، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين، وأصحاب المصالح الآخرين، حول دقة واكتمال المعلومات وصدق وعدالة القوائم المالية.
- اصدار جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية مجموعة من الارشادات تتعلق بالصياغة اللغوية، وكتابة تقرير مراقب الحسابات، بحيث لا يكون قصيراً، أو طويلاً، أو مفقداً للصياغة بشكل يخل من المردود الإيجابي لتقرير مراقب الحسابات.
- اهتمام الهيئة العامة للرقابة المالية في مصر، ووحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدون لدى الهيئة، من استخدام مؤشرات مختلفة لقياس قابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة، واستفائه نسبة معينة وفقاً للرأي المصدر، قبل الموافقة على إصداره.
- تفعيل برنامج مراقبة الجودة من جانب الجهات المعنية، لما يتوقع له من مردود إيجابي على عملية المراجعة بصفة عامة، وقابلية تقرير مراقب الحسابات للقراءة بصفة خاصة.
- اهتمام منشآت المحاسبة من تمكين المرأة في قيادة عملية المراجعة والتوقيع كمراقب الحسابات المسئول عن فريق العمل، مع دعمها بالدورات التدريبية في الصياغات اللغوية والنصوص المهنية المحاسبية.

- أخذ عملاء المراجعة في الاعتبار السمات النوعية لمراقبي الحسابات، عند اختيار مراقب الحسابات لما لها من تأثير على قابلية تقريره للقراءة.
- اهتمام منشآت المراجعة بالسمات النوعية لمراقبي الحسابات لما لها من تأثير على قابلية تقريره للقراءة، لتوطيد السمات التي لها أثر إيجابي وتعزيزها بالحوافز والتدريب، ومعالجة السمات التي لها أثر سلبي بالدورات التدريبية والتعليم المستمر.
- ويمكن للباحث اقتراح المجالات البحثية مستقبلاً على النحو التالي:
- أثر الحالة المالية لعميل المراجعة على العلاقة بين نوع مراقب الحسابات (رجل/ امرأة) وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- محددات قابلية تقرير مراقب الحسابات عن أعمال المراجعة المستمرة للقراءة.
- الدور المعدل لجودة لجان المراجعة على العلاقة بين نرجسية مراقب الحسابات وقابلية تقريره عن مراجعة القوائم المالية السنوية للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر القرب الجغرافي لمراقب الحسابات على فترة تأخير إصدار تقريره - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- نحو تطوير مقياس لقابلية التقارير المالية للقراءة.

مراجع البحث

المراجع العربية:

- الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. ٢٠٢١. تقرير مجلس إدارة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين لعام ٢٠٢١ م . متاح علي: <https://socpa.org.sa>
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٩. قرار رقم ١٢٣ لسنة ٢٠١٩ بتعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١١ لسنة ٢٠١٤ بشأن قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية. متاح على: <https://fra.gov.eg>
- الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠١٩. قرار رقم ١٢٤ لسنة ٢٠١٩ بتعديل قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٥٣ لسنة ٢٠١٨ بشأن ضوابط منح الترخيص واستمراره وقواعد تملك أسهم الشركات العاملة في الأنشطة المالية غير المصرفية. متاح على: <https://fra.gov.eg>
- راشد، محمد ابراهيم محمد. ٢٠٢٠. أثر اختلاف مداخل المراجعة الخارجية على قابلية فقرة أساس الرأي والفقرات الإيضاحية بتقرير مراقب الحسابات للقراءة-دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ٤(٣): ٦٢ -١.
- على، عبد الوهاب نصر. ٢٠١٣. دراسة انتقادية لمقترح التقرير الجديد لمراقب الحسابات المتوقع تفعيله. المؤتمر الدولي الأول في المحاسبة والمراجعة، تفعيل آليات المحاسبة والمراجعة لمكافحة الفساد المالي والإداري، كلية التجارة، جامعة بنى سويف.
- على، نهى محمد زكى محمد. ٢٠٢٢. العلاقة بين قابلية التقارير المالية للقراءة وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات: دليل من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية ٦(١): ١٧١-٢٣٢.

المراجع الأجنبية:

- Abdelfattah, T., M. Elmahgouband, and A.A. Elamer. 2020. Female audit partners and extended audit reporting: UK evidence. *Journal of Business Ethics* 174 (1): 177-197.
- Al- mulla, M., and M. E. Bradbury. 2022. Auditor, client and investor consequences of the enhanced auditor's report. *International Journal of Auditing* 26(2): 134-150.
- Barnett, A., and K. Leoffler. 1979. Readability of accounting and auditing messages. *Journal of Business Communicatio*, 16(3): 49-59.

- Badawy, H. A. E. S., and A. N. Ibrahim. 2016. Is the Readability of Corporate Textual Disclosures Measurable? *Available at SSRN 3205810*.
- Beck, M. J., J. L. Gunn, and N. Hallman. 2019. The geographic decentralization of audit firms and audit quality. *Journal of Accounting and Economics* 68(1): 101234.
- Bédard, J., N. Gonthier-Besacier, and A. Schatt. 2019. Consequences of expanded audit reports: Evidence from the justifications of assessments in France. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 38(3): 23-45.
- Bendriouch, F., I. Jabbouri, H. Satt, Z. Jariri, and M. M'hamdi. 2024. Tone complexity and the cost of debt retrospective data from the USA. *Review of behavioral finance* 16(1): 1 – 16.
- Bloomfield, R.J. 2002. The “incomplete revelation hypothesis” and financial reporting. *Accounting Horizons* 16. 233–243.
- Bloomfield, R. J. 2008. Discussion of “annual report readability, current earnings, and earnings persistence”. *Journal of Accounting and Economics* 45(2-3): 248-252.
- Bonsall, S. B., and B. P. Miller. 2017. The impact of narrative disclosure readability on bond ratings and the cost of debt. *Review of Accounting Studies* 22: 608-643.
- Bozzolan, S., and A. Miihkinen. 2021. The quality of mandatory non-financial (risk) disclosures: The moderating role of audit firm and partner characteristics. *The International Journal of Accounting* 56(02): 2150008.
- Chang, Y. T., and D. N. Stone. 2019. Why does decomposed audit proposal readability differ by audit firm size? A Coh-Metrix approach. *Managerial Auditing Journal* 34(8): 895-923.
- Chen, Y., F. A. Gul, C. Truong, and M. Veeraraghavan. 2016. Auditor client specific knowledge and internal control weakness: Some evidence on the role of auditor tenure and geographic distance. *Journal of Contemporary Accounting & Economics* 12(2): 121-140.
- Chin, C. L., and H. Y. Chi. 2008. Gender differences in audit quality. *American Accounting Association annual meeting. Available at: www.ssrn.com*.
- Cho, M., J. Hyeon, T. Jung, and W. J. Lee. 2022. Audit pricing of hard-to-read annual reports. *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics* 29(2): 547–572.

- Choi, J. H., J. B. Kim, A. A. Qiu, and Y. Zang. 2012. Geographic proximity between auditor and client: How does it impact audit quality?. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31(2): 43-72.
- Chouaibi, J., and A. Hichri. 2021. Effect of the auditor's behavioral and individual characteristics on integrated reporting quality: evidence from European companies. *International Journal of Law and Management* 63(2): 195-218.
- Dalwai, T., G. Chinnasamy, and S. M. Syeeda. 2021. Annual report readability, agency costs, firm performance: An investigation of Oman's financial sector. *Journal of Accounting in Emerging Economies* 11(2): 247-277.
- Dalwai, T., A. M. Habib, S. S. Mohammadi, and K. Hussainey. 2023. Does managerial ability and auditor report readability affect corporate liquidity and cost of debt?. *Asian Review of Accounting* 31 (3): 437-459.
- Daugherty, B. E., D. Dickins, R. C. Hatfield, and J. L. Higgs. 2012. An examination of partner perceptions of partner rotation: Direct and indirect consequences to audit quality. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 31 (1): 97-114.
- De Souza, J. A. S., J. C. Rissatti, S. Rover, and J. A. Borba. 2019. The linguistic Complexities of Narrative Accounting Disclosure on Financial Statements: An Analysis based on Readability Characteristics. *Research in International Business and Finance* 48: 59-74.
- Dong, B., and D. Robinson, Le. Xu. 2018. Auditor-client geographic proximity and audit report timeliness. *Advances in Accounting* 40: 11-19.
- Fakhfakh, M. 2013. Linguistic Performance and Comprehensibility of Auditors' Reports in Tunisia. *IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, 12(2): 30-56.
- Fakhfakh, M. 2015. The readability of international illustration of auditor's report: An advanced reflection on the compromise between normative principles and linguistic requirements. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science* 20(38): 21-29.
- Fakhfakh, M. 2016. Linguistic performance and legibility of auditors' reports with modified opinions: An advanced investigation based on the ISAs on audit reports. *Asian Review of Accounting* 24(1): 105-130.

- Feng, N. C. 2020. Individual auditor characteristics and audit quality: evidence from nonprofits in the US. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management* 32(4): 551-575.
- Francis, J. R., N. Golshan, and N. J. Hallman. 2022. Does distance matter? An investigation of partners who audit distant clients and the effects on audit quality. *Contemporary Accounting Research* 39(2): 947-981.
- Garcia-Blandon, J., J. M. Argilés-Bosch, and D. Ravenda. 2019. Is there a gender effect on the quality of audit services?. *Journal of Business Research* 96: 238-249.
- Gold, A., J. Hunton, and M. Gomaa. 2009. The impact of client and auditor gender on auditors' judgments. *Accounting Horizons* 23(1): 1-18.
- Hao, J., V. Pham, and M. Guo. 2022. The gender effects of audit partners on audit outcomes: evidence of rule 3211 adoption. *Journal of business ethics* 177(2): 275-304.
- Hapsoro, D., and T. R. Santoso. 2018. Does audit quality mediate the effect of auditor tenure, abnormal audit fee and auditor's reputation on giving going concern opinion?. *International Journal of Economics and Financial Issues* 8(1): 143-152.
- Hassan, M. K., B. Abu Abbas, and S. N. Garas. 2019. Readability, governance and performance: a test of the obfuscation hypothesis in Qatari listed firms. *Corporate Governance: The International Journal of Business in Society* 19(2): 270-298.
- Hanes, D. R. 2013. Geographically distributed audit work: Theoretical considerations and future directions. *Journal of Accounting Literature* 32(1): 1-29.
- Hennes, K., A. Leone, and B. Miller. 2014. Determinants and market consequences of auditor dismissals after accounting restatements. *The Accounting Review* 89 (3): 1051-1082.
- Hoffmann, A. O., and S. Kleimeier. 2021. Financial disclosure readability and innovative firms' cost of debt. *International Review of Finance* 21(2): 699-713.
- Hraskey, S., C. Mason, and D. Wills. 2009. The textual complexity of annual report narratives: A comparison of high-and low-performance companies. *New Zealand Journal of Applied Business Research* 7(2): 31-45.

- Hussin, N., M. F. Md Salleh, A. Ahmad, and M. M. Rahmat. 2023. The association between audit firm attributes and key audit matters readability. *Asian Journal of Accounting Research* 8 (4): 322-333.
- Hwang, B. H., and H. H. Kim. 2017. It pays to write well. *Journal of Financial Economics* 124(2): 373-394.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2015. *IAASB issues final standards to improve auditor's report*. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standards Board (IASB). 2018. *Conceptual Framework for Financial Reporting*. Available at: www.ifrs.org.
- Ittonen, K., and E. Peni. 2012. Auditor's gender and audit fees. *International Journal of Auditing* 16(1): 1-18.
- Jones, M., and M. Smith. 2014. Traditional and alternative methods of measuring the understandability of accounting narratives. *Accounting, Auditing & Accountability Journal* 27(1): 183-208.
- Kanagaretnam, K., G. V. Krishnan, and G. J. Lobo. 2009. Is the market valuation of banks' loan loss provision conditional on auditor reputation?. *Journal of Banking & Finance* 33(6): 1039-1047.
- Kanagaretnam, K., C. Y. Lim, and G. J. Lobo. 2010. Auditor reputation and earnings management: Internationeal evidence from the banking industry. *Journal of Banking & Finance* 34(10): 2318-2327.
- Karjalainen, J., M., Niskanen, and J. Niskanen. 2018. The effect of audit partner gender on modified audit opinions. *International Journal of Auditing* 22: 449-463.
- Khelif, H., and I. Achek. 2017. Gender in accounting research: a review. *Managerial Auditing Journal* 32(6): 627-655.
- Krishnan, G. V., and L. M. Parsons. 2008. Getting to the bottom line: An exploration of gender and earnings quality. *Journal of business ethics* 78: 65-76.
- Lee, H.S., A.L. Nagy, and A.B. Zimmerman. 2019. Audit partner assignments and audit quality in the United States. *The Accounting Review* 94 (2): 297-323.
- Lewis, C., and S. Young. 2019. Fad or future? Automated analysis of financial text and its implications for corporate reporting. *Accounting and Business Research* 49(5): 587-615.
- Li, F. 2008. Annual report readability, current earnings, and earnings persistence. *Journal of Accounting and economics* 45(2-3): 221-247.

- Li, X., Z. Lin, and J. H. Luo. 2020. Does auditor-client distance matter to real earnings management? Evidence from China. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics* 27(5): 531-557.
- Liu, C.Z. and B.J. Rowe. 2013. Effect of audit quality on the readability of auditor preferability letters: an empirical study. *International Journal of Management* 30(1): 160-167.
- Loughran, T., and B. McDonald. 2014. Measuring readability in financial disclosures. *The Journal of Finance* 69(4): 1643–1671.
- Loughran, T. and B. McDonald. 2016. Textual analysis in accounting and finance: a survey. *Journal of Accounting Research* 54 (4): 1187-1230.
- Mock, T. J., J. Bedard, P. J. Coram, S. M. Davis, R. Espahbodi, and R. C. Warne. 2013. The audit reporting model: Current research synthesis and implications. *Auditing. A Journal of Practice & Theory* 32(1): 323-351.
- Parte, L., M. D. M. Camacho-Miñano, M. J. Segovia-Vargas, and Y. Pérez-Pérez. 2022. How difficult is to understand the extended audit report?. *Cogent Business & Management* 9(1): 2113494.
- Rajabalizadeh, J. 2023. Readability of auditor reports: does audit market competition matter? Empirical evidence from Iran. *Asian Review of Accounting* Emerald Publishing Limited :1321-7348
- Rothenberg, N. R. 2020. Auditor reputation concerns, legal liability, and standards. *The Accounting Review* 95(3): 371-391.
- Salehi, M., G. Zimon, and M. Seifzadeh. 2022. The effect of management characteristics on audit report readability. *Economies* 10(1): 12.
- Salehi, M., T. Dalwai, and A. Arianpoor. 202٣. The impact of narcissism, self-confidence and auditor's characteristics on audit report readability. *Arab Gulf Journal of Scientific Research* 41(2): 202-223.
- Saleh, S. A. M. and O. M. F. M Aboueela. 2023. Determinants of the Relationship Between Greenhouse Gases Emissions Disclosure Assurance and the Quality of Auditor Professional Judgment on Materiality: An Experimental Study. *Alexandria journal of accounting research* 10(4): 100-158.
- Schubert, R. 2006. Analyzing and managing risks—on the importance of gender differences in risk attitudes. *Managerial Finance* 32(9): 706-715.

- Skinner, D. J., and S. Srinivasan. 2012. Audit quality and auditor reputation: Evidence from Japan. *The Accounting Review* 87(5): 1737-1765.
- Smith, K. W. .2023. Tell me more: A content analysis of expanded auditor reporting in the United Kingdom. *Accounting, Organizations and Society* 108: 101456.
- Srinidhi, B. I. N., F. A. Gul, and J. Tsui. 2011. Female directors and earnings quality. *Contemporary accounting research* 28(5): 1610-1644.
- Surifah, S. 2023. The Impact of Shareholders, Intellectual Capital, Auditor Reputation, and Liabilities Level on Tax Evasion in Indonesian Manufacturing Companies. *International Journal of Finance & Banking Studies* 12(2): 87-97.
- Suwarno, A. E., Y. B. Angraini, and D. Puspawati. 2020. Audit fee, audit tenure, auditor's reputation, and audit rotation on audit quality. *Riset Akuntansi Dan Keuangan Indonesia* 5(1): 61-70.
- Tekfi, C. 1987. Readability formulas: An overview. *Journal of documentation* 43(3) 261-273.
- Velte, P. 2017. The link between audit committees, corporate governance quality and firm performance: a literature review. *Corporate Ownership & Control* 14(1): 15-31.
- Velte, P. 2018. Does gender diversity in the audit committee influence key audit matters' readability in the audit report? UK evidence. *Corporate Social Responsibility and Environmental Management* (25)5: 748-755.
- Wuttichindanon, S. and P. Issarawornrawanich. 2020. Determining factors of key audit matter disclosure in Thailand. *Pacific Accounting Review* 32(4): 563-584.
- Zorio A, M. A. Garcia-Benau and J. N. Civera. 2011. Readability of Clarified ISAs and Explanatory Factors. *The 6th European Auditing Research Network Symposium Hosted by Norwegian School of Economics (NHH), Bergen, Norway.*