

## دراسة اختبارية لقياس تأثير التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS علي مستوى جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية

د. نورهان علي محمد المر

مدرس المحاسبة والمراجعة

بكلية التجارة جامعة بورسعيد

### الملخص:

استهدفت هذه الدراسة التعرف علي دور التبني الإلزامي لإعداد التقارير المالية في التأثير علي مستوى الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات في البيئة المصرية، من خلال تناول نظريات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والعوامل المؤثرة علي قرار التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ثم أثر التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية علي مستوى جهد مراقب الحسابات من خلال توضيح جهد مراقب الحسابات، وشمل مجتمع الدراسة كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، وذلك عن الفترة الزمنية من ٢٠١٤ إلي ٢٠٢١ حيث يتبين وجود ٢٤٤ شركة خلال هذه الفترة مع مراعاة استبعاد عام ٢٠١٦ وهو العام الذي كان بداية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة المصرية. وفي ضوء البيانات المتاحة عن أتعاب عملية المراجعة وباستبعاد قطاع البنوك والمؤسسات المالية تبين أن عدد الشركات المتاحة هو ٧٥ شركة سجلت ٥٢٥ مشاهدة (٧٥ شركة \* ٧ سنوات)، وباستبعاد ١٤٨ مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة وباستبعاد ١٨٧ مشاهدة ذات قيم مفقودة، تصبح العينة النهائية ١٩٠ مشاهدة.

وتوصلت الدراسة إلي وجود تأثير طردي معنوي لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (سواء باستخدام فترة إصدار التقرير أو الأتعاب). كما يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام فترة إصدار التقرير وأتعاب

المراجعة) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.  
الكلمات الدالة: التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، جهد مراقب الحسابات، أتعاب المراجعة، إدارة الأرباح.

### **Abstract:**

The study aimed to identify the role of the mandatory adoption of financial reporting in influencing the level of effort exerted by the auditor in the Egyptian environment, by addressing theories of adopting international financial reporting standards, and the factors affecting the decision The mandatory adoption of the International Financial Reporting Standards, then the impact of the mandatory adoption of the International Financial Reporting Standards on the degree of the auditor's effort by clarifying the auditor's effort, and the study community included all companies listed in the Egyptian stock market, for the time period from 2014 to 2021 where It turns out that there were 244 companies during this period, taking into account the exclusion of 2016, which was the year that the application of international financial reporting standards began in the Egyptian environment. In light of the available data on the audit process fees and excluding the banking and financial institutions sector, it turns out that the number of available companies is 75 companies that recorded 525 views (75 companies \* 7 years), and by excluding 148 views with abnormal and extreme values and by

excluding 187 views with missing values, the final sample becomes 190 Watch.

The study concluded that there is a direct, significant effect of the application of international financial reporting standards and the auditor's effort to exercise due professional care (whether using the reporting period or the fees). There is also a direct and significant effect of the modified role of the auditor's effort to exercise due professional care (using the reporting period and audit fees) on the relationship between the application of international financial reporting standards and the level of total and positive extraordinary accruals.

**Keywords:** The mandatory adoption of the International Financial Reporting Standards, the auditor's effort, Audit fees, Earning management.

### أولاً: المقدمة وطبيعة المشكلة

تعد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية خطوة للأمام قام بها مجلس معايير المحاسبة الدولية بهدف تحديد أسس المقارنة بين أسواق رأس المال في مختلف الدول المشتركة بالمجلس، ومحاولة تضييق فجوة الاختلاف بين الدول، كما استهدف المجلس ضرورة احتواء التقارير المالية على المعلومات ذات الأهمية النسبية والإفصاح عنها بالشكل الملائم لاحتياجات أصحاب المصالح في اتخاذ القرارات، وذلك من خلال إصداره لمجموعة موحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة والقابلية للفهم والتي تتطلب وجود معلومات في التقارير المالية ذات جودة عالية، حيث تتمتع بالشفافية والقابلية للمقارنة، ولذلك تساعد المشاركين في أسواق المال المختلفة

لتلك الآخرين لتلك المعلومات في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية (Coffie, W., & Bedi, I., 2019).

حيث تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أحد المخرجات الأساسية لجهود التقارب الدولي كاستجابة لحاجة سوق المال للتقارب الدولي عن طريق الحد من الاختلافات الجوهرية بين معايير المحاسبة الدولية، فهي تمكن الشركات من التعبير عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات الاقتصادية من خلال المساهمة في الإفصاح عن معلومات محاسبية أكثر شمولية ودقة وينتج عن ذلك تحسين قدرة أصحاب المصلحة علي تقييم أداء الشركة وبالتالي تخفيض المخاطر المدركة من قبلهم ومن ثم تزيد من الكفاءة الاقتصادية للأسواق المالية العالمية (Ibikunle, G., and et al., 2020).

فبالنسبة لمصر تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نسختها الجديدة المعدلة لمعايير المحاسبة المصرية عام ٢٠١٥ والتي تعتبر ترجمة لمعايير التقارير المالية الدولية حيث تم تكييفها بما يتلاءم مع ظروف البيئة المصرية وبيئة التقارير المالية في مصر، بالإضافة إلي مراعاة ما تحتاجه مصر من تطوير كافة عناصر البيئة التحتية لكي تكون قادرة علي اللحاق بالدول التي تبنت هذه المعايير، كما أضح أن تبني معايير التقارير المالية في مصر أثر بصورة إيجابية علي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وذلك من خلال زيادة القدرة التفسيرية للمعلومات بالقوائم المالية والتي ساعدت علي اتخاذ القرارات بالشركات نتيجة لزيادة ملائمة المعلومات المحاسبية المعدة وفقاً لأغراض التقييم (مسعود، ٢٠٢٠)، ونتيجة لذلك أصبح تبني تلك المعايير إلزامي علي مصر نظراً لحاجتها للاندماج في الأسواق العالمية ولتشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية بهدف دعم الاقتصاد المصري.

حيث يعمل التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي تحسين المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية والحفاظ علي السلوك الأخلاقي للإدارة،

ومن منافع التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها تحسن القوة التفسيرية للأرقام المحاسبية، وتعزيز الشفافية للتقارير المالية، وزيادة قابلية تلك التقارير للمقارنة (Key, K. G. & Kim. J. E., 2020) ، وهذا بدوره يزيد من جودة المعلومات المحاسبية بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ومن المتوقع بعد ذلك تخفيض تكلفة التمويل مما يحقق وفورات اقتصادية وبالتالي تزيد كفاءة الأسواق المالية، ومن منافع هذا التبني توجه تلك المعايير نحو القيمة العادلة (Dang, D. Y., and et al., 2020) والتي بدورها تعبر عن الجوهر الاقتصادي للمعاملات الاقتصادية بالإضافة إلى الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب وهذا يزيد من ملائمة المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة وبالتالي تزيد جودة هذه المعلومات (Turki, H., and et al., 2017).

فبالرغم من تلك المنافع للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلا أنه يوجد به بعض المعوقات لافتقاره القواعد التفصيلية التي توضح كيفية تطبيقها، كما أن تلك المعايير تعتمد على الأحكام الشخصية لمعدي التقارير المالية لتفسير هذه المبادئ، بالإضافة إلى تحديد كيفية تطبيق المعالجات المحاسبية وفقاً لظروف طبيعة عمل كل شركة، ومن ثم ترتب على ذلك عدم اتساق تطبيق المعايير بين الشركات وإمكانية معالجة المعاملات الاقتصادية المتماثلة بطريقة مختلفة وبالتالي تزيد الممارسات الإدارية الانتهازية، وهذا يدل على أن تبني معايير محاسبية مرتفعة الجودة قد يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية ولكنه ليس شرط كافي لضمان ذلك (Habib, A., and et al., 2019).

وقد يؤدي هذا إلى مخاطر على عميل المراجعة فلذلك تتطلب مراجعة القوائم المالية المعدة بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لممارسة مستوي مرتفع من الحكم الشخصي من قبل مراجعي هذه القوائم، نتيجة لزيادة احتمالية إنتاج قوائم مالية محرقة إذا لم يعد لدي معدي ومراجعي القوائم المالية التأهيل الكافي، فلذلك تحتاج مراجعة القوائم المالية المعدة بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية إلى المزيد من الخبرة والجهد والوقت من قبل مراقبي الحسابات في مراجعة القوائم المالية (Nam, H. J., 2018).

ونظراً لتعقيد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدرجة كبيرة فهي تحتاج لدرجة جهد أكثر وحكم مهني من قبل مراقب الحسابات في العديد من مراحل عملية مراجعة القوائم المالية المعدة في ضوء تلك المعايير سواء في مرحلة تخطيط المراجعة أو في مرحلة الحصول على أدلة المراجعة اللازمة لتكوين رأيهم في القوائم المالية وإعداد تقرير المراجعة، مما يجعله يطالب بأتعاب مراجعة إضافية للتعويض عن زيادة مخاطر المراجعة والتعقيد المرتبط بالبيانات المالية للشركة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Musah, A., and et al., 2018)، حيث يتعين على مراقب الحسابات المزيد من أعمال التحقق بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والأهم من ذلك أن تلك المعايير تتضمن مخاطر متزايدة للتحريف ومخاطر تقاضي أكبر من تلك التحريفات فتقديرات القيمة العادلة هي المصدر الرئيسي للمخاطر لأنها تتطلب تقديرات ذاتية فعندما تكون غير موضوعية تتفاقم مخاطر التقاضي، وبناءً على ما سبق تتمثل مشكلة البحث في قياس تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوى جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

ثانياً: أهمية البحث

في ضوء مشكلة البحث تتمثل أهميته العلمية في توضيق الفجوة البحثية في الأدب المحاسبي من خلال تناول أثر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوى جهد مراقب الحسابات وإجراء دراسة اختبارية في البيئة المصرية على هذه العلاقة نظراً لاختلاف البيئة الثقافية والمؤسسية التي تمت في الدراسات السابقة، كما يستمد أهميته العلمية من معرفة تأثير الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة بين التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية وإدارة الأرباح مما قد يسهم في تحسين جودة البيئة المعلوماتية للبيئة المصرية.

بينما يستمد البحث أهميته العملية من محاولة الدراسة الحالية تقديم دليل من البيئة المصرية كأحد الاقتصاديات الناشئة عن ما إذا كان التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحسن جودة التقارير المالية ومن ثم تقييد إدارة الأرباح من خلال زيادة مستوى الجهد المبذولة من قبل مراقب الحسابات.

### ثالثاً: أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسي لهذا البحث في معرفة أثر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير علي مستوى جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية، ويمكن تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- 1- توضيح العوامل المؤثرة علي قرارات التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتعرف علي معوقات ومنافع هذا التبني.
- 2- معرفة تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي مستوى جهد مراقب الحسابات في تقييد إدارة الأرباح ومدى تأثر أتعاب المراجعة.
- 3- إجراء دراسة اختبارية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمعرفة تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

### رابعاً: فروض البحث

في ضوء مشكلة البحث وأهدافه وأهميته، تتمثل فروضه العدمية علي النحو التالي:

**الفرض الأول:** لا يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (سواء باستخدام فترة إصدار التقرير أو الأتعاب).

**الفرض الرئيسي الثاني:** لا يوجد تأثير لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات في ظل الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات، ويتفرع من هذا الفرض الفروض التالية:

- **الفرض الثاني (أ):** لا يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام فترة إصدار التقرير) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

- **الفرض الثاني (ب):** لا يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام الأتعاب) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

#### خامساً: حدود البحث

يقتصر هذا البحث علي قياس تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي مستوى جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية، ويقتصر مجتمع الدراسة علي كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، وذلك عن الفترة الزمنية من ٢٠١٤ إلي ٢٠٢١ حيث يتبين وجود ٢٤٤ شركة خلال هذه الفترة مع مراعاة استبعاد عام ٢٠١٦ وهو العام الذي كان بداية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة المصرية. وفي ضوء البيانات المتاحة عن أتعاب عملية المراجعة وباستبعاد قطاع البنوك والمؤسسات المالية يتبين أن عدد الشركات المتاحة هو ٧٥ شركة سجلت ٥٢٥ مشاهدة (٧٥ شركة \* ٧ سنوات)، وباستبعاد ١٤٨ مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة وباستبعاد ١٨٧ مشاهدة ذات قيم مفقودة، تصبح العينة النهائية ١٩٠ مشاهدة.

## سادساً: خطة البحث

يتم تناول هذا البحث من خلال أربع أقسام، حيث يستعرض القسم الأول الدراسات السابقة التي تناولت المتغيرات البحثية وهي التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومستوى جهد مراقب الحسابات لاستنتاج الفجوة البحثية، بينما يتناول القسم الثاني الدراسة النظرية والتي تشمل علي الإطار النظري للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال نظريات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والعوامل المؤثرة علي قرار التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ثم أثر التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية علي مستوى جهد مراقب الحسابات من خلال توضيح جهد مراقب الحسابات، وما هو جهد مراقب الحسابات في مراحل عملية المراجعة، دور التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في التأثير علي جهد مراقب الحسابات، ويتناول القسم الثالث تصميم الدراسة الاختبارية واختبار الفروض البحثية ، وأخيراً يستعرض القسم الرابع ما توصلت إليه الدراسة من نتائج وتوصيات .

### القسم الأول: عرض وتحليل الدراسات السابقة في مجال البحث

يتمثل الهدف من عرض وتحليل الدراسات السابقة في المتغيرات البحثية والتي تتمثل في التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية وجهد مراقب الحسابات في معرفة ما تم التوصل إليه من نتائج وتوصيات للاستفادة منها في استنتاج الفجوة البحثية العلمية واستكمال جوانب البحث، حيث تناولت العديد من الدراسات التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية، فلقد ركزت بعض الدراسات علي مدي تأثير العوامل المؤسسية ومنها دراسة (Tsunogaya, N., 2016, Albu, N., and et al.,2020& EI- Helaly, M., and et al., 2020, Jamaani, F., and et al., 2022 )

حيث استكشفت دراسة (Tsunogaya, N., 2016) ما إذا كانت هناك اختلافات في مستويات دعم التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي قدمتها مجموعات أصحاب المصلحة المختلفة داخل مجلس محاسبة الأعمال الياباني خلال

السلسلة الزمنية من ٢٠٠٩ إلى ٢٠١٣، وتم استخدام تحليل محتوى اجتماعات لجنة التنسيق الإدارية ذات الصلة بالبيئة المحاسبية، وقدمت الدراسة رؤية شاملة في المناقشات المتعلقة بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في اليابان، وأشارت النتائج إلى اختلاف مستويات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكانت المستويات الأعلى بكثير لعدم الموافقة على التبني الإلزامي من قبل ممثلين أكاديميين المحاسبة من المعهد الياباني للمحاسبين القانونيين المعتمدين.

فيما اختبرت دراسة (Albu, N., Albu, C.N., & Gray, S. J., 2020) تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية بعد التبني مع التركيز على دور العوامل المؤسسية في اعتماد هذه المعايير بدول أوروبا، كما اهتمت الدراسة بمدى تأثير تلك المعايير على الشئون المالية على مستوى الشركة، والإفصاح عن فوائد هذا التبني من خلال التركيز على تصورات كبار الشركات لقياس تأثير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في منطقة أوروبا الوسطى والشرقية، وتوصلت الدراسة إلى وجود ارتباط إيجابي بين كل من دور أصحاب المصلحة والعوامل التنظيمية على تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما استهدفت دراسة (Jamaani, F., et al, 2022) معرفة تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والاختلافات في الجودة المؤسسية الوطنية بشأن التخفيض الأدنى للاكتتاب العام الأولي، حيث تم إجراء تقديرات لعدد ١٠٠ شركة مدرجة في سوق الأسهم السعودية باستخدام بيانات الجودة المؤسسية على مستوى الدولة خلال الفترة من عام ٢٠٠٥ إلى ٢٠١٧، وتوصلت الدراسة إلى أن متطلبات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتحسينات الجودة المؤسسية ذات تأثير مشترك على التقليل من خفض سعر الاكتتاب العام وبالتالي تعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمثابة شهادة بزيادة الجودة التي تخفف من حدة المشكلة الخاصة بشكوك مسبقه لدي المستثمرين في الاكتتاب العام الأولي.

### بينما ركزت دراسات أخرى على العلاقة بين التبني الإلزامي للمعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية والأداء المالي للشركات ومنها دراسة Pavithran, A. and

(et al., 2018; Guerhazi, W., 2018; Kim, S., 2018) ، فقد بحثت دراسة

**(Pavithran, A., Selvam, M., Gopinath, R., & Kathiravan, C.,**

**2018)** في آثار اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الأداء المالي

للشركات في الهند خلال فترة التقارب السابقة واللاحقة للمعايير الدولية لإعداد

التقارير المالية، وأضح أن البيانات المالية لعينة من الشركات قد تم إعدادها وفقاً

لمبادئ المحاسبة المقبولة محلياً في البداية وبعد ذلك تقاربت مع المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية، وتم تحليل الأداء المالي للشركات من حيث السيولة والربحية

والاستقرار، كما استخدمت الدراسة اختبار تصنيف موقع ويلكوكسون لاختبار الفروق

الإحصائية في النسب المالية، وأضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية في نسب

العينة عند التقارير في شركات Wipro Ltd , Infosys Ltd ، بينما أظهرت النتائج أنه

لم يكن هناك فروق ذات دلالة إحصائية ملحوظة عند التقارب مع المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية خلال فترة ما قبل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وما

بعدها في شركة Dr Reddy's laboratory .

بينما حققت دراسة (Guerhazi, W., & Khamoussi, H., 2018) في

كيفية التحول الإلزامي من المعايير المحلية إلى تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية في أوروبا على مستوى التحفظ المحاسبي بهدف اكتساب الرؤية الخاصة

بواقعي المعايير ومقدمي رأس المال والمستخدمين الآخرين لمعلومات المحاسبة

المالية، وتم استخدام مواصفات باسو ١٩٩٧ لعوائد الأرباح ، وأظهرت نتائج الدراسة

وجود تحسن في التحفظ المشروط بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية في أوروبا عام ٢٠٠٥.

وهدفت دراسة (Kim, S., & Ryu, H., 2018) إلى قياس تأثير التبني

الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تكلفة رأس المال في كوريا ،

وذلك من خلال استخدام عينة من الشركات الكورية المدرجة خلال الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠١٣، وتوصلت الدراسة إلي وجود انخفاض كبير في تكلفة رأس المال السهمي في الشركات الكورية المدرجة بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في عام ٢٠١١ بعد التحكم في مجموعة من متغيرات السوق، وأوضحت الدراسة أن ارتفاع مستوى الإفصاح المالي بالإضافة إلي أن تحسين إمكانية مقارنة المعلومات إلي جانب التغييرات القانونية والإنفاذ المؤسسي ذات تأثير مشترك علي تكلفة رأس المال السهمي مما أدي إلي انخفاض كبير في عوائد حقوق الملكية المتوقعة.

بينما قامت دراسة ( مسعود، ٢٠٢٠ ) بمعرفة أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية علي جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم وذلك بالتطبيق علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، واعتمدت الدراسة علي مدخل تحليل المحتوى في فحص التقارير السنوية لعينة مكونة من ٣٦ شركة مسجلة في البورصة المصرية EGX 50 خلال الفترة ٢٠١٧-٢٠١٩، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة ارتباط موجبة ذات دلالة معنوية بين تبني معايير التقارير المالية الدولية بخطر انهيار أسعار الأسهم، كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام باستكمال تهيئة بيئة الأعمال المصرية لإتمام تبني معايير التقارير المالية الدولية في كافة القطاعات الاقتصادية.

**وفي سياق الدراسة التي اهتمت بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراجعة** أهتمت إحدى (Khlif, H., & Achek, I., 2016) بمراجعة الأدبيات البحثية التجريبية التي تناولت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ولقد حددت أربعة موضوعات رئيسة متعلقة بتأثير اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي أتعاب المراجعة ومراجعة السوق وتقرير المراجعة وتأثير اختبار المراجع علي الامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلي أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتبط بزيادة أتعاب المراجعة، كما

أوضح أن لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تأثير علي سوق المراجعة من خلال اختيار المراجع وتبديل المراجع وتركيز سوق المراجعة.

وفي هذا السياق تناولت دراسة (Nurunnabi, M., 2017) معوقات تبني المعايير الدولية للإفصاح المالي في الدول النامية بناء علي تصورات المراجعين والتحليلات الوثائقية وذلك من خلال ثلاث جولات من المقابلات (٢٠١٠-٢٠١٢). (٢٠١٤) لعينة من (١٢ مراجع داخلي، ١٣ مراجع خارجي)، وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن صانعي السياسات يجب أن يركزوا علي العديد من عوامل التبني الفعال للمعايير الدولية لإعداد التقارير بما في ذلك أتعاب المراجعة المنخفضة ونقص المحاسبين المؤهلين والافتقار إلي الاهتمام بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل مديري بعض الشركات وثقافة السرية، وبناء علي ذلك أظهرت الدراسة أن تشابهه الآليات المستخدمة من قبل السلطات التنظيمية في بنغلاديش ينبغي أن يكون أكثر استباقية لضمان التبني الناجح للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

بينما استكشفت دراسة (Kim, S., & Ryu, H., 2018) تأثير زيادة أعمال المراجعة علي جهود المراجعة وأتعاب المراجعة وعلي وجه التحديد حققت الدراسة فيما إذا كان حجم تعديلات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يؤثر علي وقت عملية المراجعة وأتعاب المراجعة في كوريا، وأشارت الدراسة إلي أن وقت المراجعة كوكيل لجهد المراجعة هي أقرب بمستوي أعمال المراجعة من أتعاب المراجعة، وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن زيادة أعمال المراجعة تؤثر علي جهد المراجعة بالإضافة إلي أن وقت المراجعة مرتبط بشكل ايجابي بتعديلات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما حددت دراسة (Bananuka, J., Kadaali, A. W., Mukyala, V., 2019) Muramuzi, B., & Namusobya, Z., 2019) مدي مساهمة فعالية لجنة المراجعة في التبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، حيث تم جمع بيانات الدراسة من خلال استبيان شمل ٦٧ مؤسسة من مؤسسات التمويل الأصغر أعضاء في

رابطة مؤسسات التمويل بأوغندا، وأوضحت الدراسة أن فعالية لجنة المراجعة تساهم بشكل كبير في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. بينما اختبرت دراسة (السواح، ٢٠١٩) أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة مراجعة القوائم المالية وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة، وتم إجراء دراسة تطبيقية لاختبار فروض البحث على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية التي بلغت ٥٤ شركة خلال الفترة ٢٠١٤-٢٠١٨ مع استبعاد أول سنة تطبيق لأحدث نسخة معايير محاسبة مصرية صدرت خلال فترة الدراسة على اعتبار أنها سنة إنتقالية، وبلغ عدد المشاهدات ٢١٦ مشاهدة وذلك من خلال نماذج انحدار متعدد، وأظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية معنوية بين جودة المراجعة وطول التقرير المالي السنوي بالإضافة إلي أن للتبني تأثير إيجابي معنوي على العلاقة بين جودة المراجعة وعدد صفحات وعدد كلمات التقرير المالي للشركات محل المراجعة.

وحققت دراسة (El Guindy, M. N., & Trabelsi, N. S., 2020) في تأثير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على اعتماد أتعاب المراجعة وغير المراجعة، وتم استخدام البيانات التجريبية للشركات المدرجة في المملكة المتحدة خلال الفترة الزمنية من ٢٠٠٣-٢٠٠٧، وذلك باستخدام نموذج الانحدار الذي يشرح أتعاب المراجعة من خلال متغيرات مستقلة لقياس خصائص مراجعي الحسابات بما في ذلك مدى اعتماد وتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصلت نتائج الدراسة إلي زيادة أتعاب المراجعة وغير المراجعة بشكل كبير بالنسبة للشركات التي تتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة وهذه الزيادة مستمرة خلال السنوات اللاحقة، كما أشارت الدراسة إلي أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تتقاضى أتعاب مراجعة أعلى للشركات التي تتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وهدفت دراسة (Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W., 2020) إلي معرفة إذا كانت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تؤثر على ارتفاع مستويات التعديلات الجوهرية المرتبطة بزيادة في أتعاب المراجعة بالتطبيق

علي استراليا، وقد استخدمت الدراسة الفروق بين مبادئ المحاسبة المقبولة محلياً والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك لقياس جهد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلي أن أتعاب المراجعة تكون أعلى عندما تكون معايير المحاسبة أكثر تعقيداً.

**كما اختبرت دراسة (أمين، ٢٠٢١) مدي تأثير جودة المراجعة المدركة علي العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وتكلفة رأس المال للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة ٢٠١٣- ٢٠١٩ مع استبعاد ٢٠١٥ والذي يمثل عام التبني، وتوصلت الدراسة إلي وجود علاقة سلبية معنوية بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وتكلفة رأس المال للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، بالإضافة إلي وجود علاقة سلبية ومعنوية مع الأداء المالي وعلاقة سلبية غير معنوية مع حجم الشركة كمتغيرات رقابية وعلاقة إيجابية غير معنوية مع الرفع المالي للشركة.**

**وفي سياق مناقشة الدراسات السابقة المتعلقة بمجال البحث تنوعت الدراسات التي تناولت جهد مراقب الحسابات في الأونة الأخيرة فاستهدفت دراسة (المخلافي، ٢٠١٧) التعرف علي العوامل المؤثرة علي جهد المراجع في ظل الاسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات كخصائص الاسناد الخارجي، وخصائص منشأة عميل المراجعة، وخصائص مراجع المنشأة، وخصائص المنشأة الخدمية، واستخدمت الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، وتوصلت الدراسة إلي أن هناك عدد من العوامل المتعلقة بعمليات الاسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات تؤثر علي جهد المراجع الخارجي.**

**وتناولت دراسة (توفيق، ٢٠١٨) إطار موسع يشمل بعض الحلول الإجرائية والإرشادات العامة التي تساعد المراجع الخارجي في أداء مهمته في ظل المعايير المحاسبية المختلطة الجديدة، وقامت الدراسة بطرح خطة نظرية متكاملة لتفعيل كفاية مستوى الجهد المهني المبذول من قبل المراجع الخارجي نتيجة تطبيق نوع جديد من**

المعايير المحاسبية المختلطة، وتم عرض هذه الخطة في ثلاث محاور وهي مبررات ودوافع طرح هذا الإطار الإجرائي، والآليات التي تكفل كفاية الجهد المهني في ضوء تطبيق المعايير المحاسبية الجديدة، ومتطلبات هذا الإطار في ضوء الإرشادات والمقترحات المهنية الأكاديمية، وأظهرت نتائج الدراسة مساهمة الآليات الإجرائية التي تم طرحها بناء على الإرشادات والمقترحات الأكاديمية والمهنية في كفاية الجهد المهني المبذول من قبل المراجع الخارجي في البيئة المصرية، كما أوصت الدراسة ببعض الآليات التطبيقية للإطار الموسع المقترح للاستفادة منه في التغلب على معوقات وسلبات العمل المهني للمراجع الخارجي بما يعكس إيجابياً علي وقت وجهد المراجعة في ظل التطورات في الإصدارات المحاسبية.

بينما حققت دراسة (Mali, D., & Lim, H. J. 2021) في ما إذا كانت الشركات ذات الكفاءة النسبية الأعلى من حيث الأداء التشغيلي تتطلب جهد إضافي لزيادة جودة المراجعة لإثبات أن أنظمة التقارير المالية الخاصة بتلك الشركات قوية، واستخدمت الدراسة عينة من الشركات الكورية المدرجة في البورصة بسبب سياسة ساعات المراجعة الكورية التي تنص علي ضرورة إتاحة المعلومات عن وقت المراجعة تكون للمشاركين في السوق، وأوضحت الدراسة وجود علاقة إيجابية بين جهد المراجع والكفاءة النسبية حيث أن شركات المراجعة والمشاركين في السوق مهتمون بالكفاءة النسبية لأنها تمثل قدرة شركة العميل علي توليد مبيعات من الموارد والتكاليف التي تستخدم من قبل المديرين، ومن منظور المشارك في السوق يتضح أن ساعات المراجعة تدل علي جودة المراجعة ويترتب علي ذلك أن ساعات المراجعة الإضافية تدل علي جودة التقارير المالية والأداء المالي القوي.

وفحصت دراسة (Elshafie, E., 2022) تأثير تقليل متطلبات الإفصاح والمراجعة علي جودة المراجعة وجهد المراجع وتحفظ المراجع، واستخدمت بيانات من Capital IQ و CRSP وتحليلات المراجعة علي شركات النمو الناشئة للمطابقة مع غير شركات النمو الناشئة بين عام ٢٠١٢ و ٢٠١٨، وأوضحت نتائج

الدراسة أنه في حين أن جودة المراجعة وجهود المراجع أقل بالنسبة لشركات النمو الناشئة وأن تحفظ المراجع لا يختلف بين شركات النمو الناشئة وغير شركات النمو الناشئة.

### وبحثت دراسة (Beck, M., Glendening M., & Hongan, C., 2022)

في عواقب خيارات تصنيف الشركات لجهود المراجع وصياغة المراجعة المالية، حيث تم استخدام أتعاب المراجعة كوكيل لجهود المراجع كما تم استخدام مقياس لدقة البيانات الواردة في التقرير السنوي بناءً على مجموعة شاملة من مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً للعناصر الموجودة في الإيداعات الإلزامية للشركات، وذلك من خلال استخدام ٢٧٠٤٨ مشاهدة في الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠١٧، وتوصلت نتائج الدراسة إلى أن تصنيف البيانات المالية المتأخرة يرتبط بشكل إيجابي بأتعاب المراجعة عندما يتم فحص الميزانية العمومية وعند تصنيف الدخل بشكل منفصل، لذلك يستجيب المراجعين لتصنيف البيانات لمالية عن طريق زيادة الجهد المبذول للحفاظ على المستوى المطلوب من مخاطر المراجعة الشاملة.

### - التعليق على الدراسات السابقة

في ضوء ما تناولته الأدبيات المحاسبية في مجال البحث، توصل الباحث إلى وجود اختلافات في مستويات دعم التبنّي الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فتختلف باختلاف مستويات الثقافة في كل دولة (Tsunogaya, N., 2016)، حيث توجد علاقة ارتباط إيجابية بين كل من دور أصحاب المصلحة والعوامل التنظيمية على تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وذلك وفقاً لدراسة Albu, N., 2020 والتي ركزت على تصورات كبار الشركات لقياس تأثير تبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في منطقة أوروبا، وفي هذا السياق أشارت دراسة (Jamaani, F., et al, 2022) إلى أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعد بمثابة شهادة بزيادة الجودة وتخفف من حدة المشكلة الخاصة بشكوك مسبقة لدي المستثمرين في الاكتمال العام الأولي.

وتوصل الباحث إلى وجود تنوع في الأدبيات المحاسبية التي تناولت التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فقد تناول البعض العلاقة بين تأثير اعتماد هذه المعايير على الأداء المالي للشركات على تكلفة رأس المال، في حين تناولت دراسة (Guermazi, W., & Khamoussi, H., 2018) كيفية التحول الإلزامي من المعايير المحلية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأثير ذلك على مستوى التحفظ المحاسبي، وأظهرت نتائج الدراسة وجود تحسن في التحفظ المشروط بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا عام ٢٠٠٥.

وفي سياق الدراسات التي اهتمت بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمراجعة أهتمت إحدى (Khlif, H., & Achek, I., 2016) بمراجعة الأدبيات البحثية التجريبية التي تناولت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وتوصلت الدراسة إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ترتبط بزيادة أتعاب المراجعة، كما توصلت دراسة (Nurunnabi, M., 2017) إلى أن صانعي السياسات يجب أن يركزوا على العديد من عوامل التبني الفعال للمعايير الدولية لإعداد التقارير بما في ذلك أتعاب المراجعة المنخفضة، كما توصلت نتائج الدراسة إلى أن وقت المراجعة مرتبط بشكل ايجابي بتعدلات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وأشارت الدراسة (El Guindy, M. N., & Trabelsi, N. S., 2020) إلى أن مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى تتقاضى أتعاب أعلى للشركات التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

وفي ضوء ما جاءت به الدراسات ذات الصلة لتوضيح مدى اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمصر تناولت دراسة (مسعود، ٢٠٢٠) أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم، كما اختبرت دراسة (أمين، ٢٠٢١) مدى تأثير جودة المراجعة على العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وتكلفة رأس المال، وتوصلت هذه الدراسة إلى وجود

علاقة سلبية معنوية بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وتكلفة رأس المال للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، كما أوصت الدراسات بضرورة الاهتمام باستكمال تهيئة بيئة الأعمال المصرية لإتمام تبني معايير التقارير المالية الدولية في كافة القطاعات الاقتصادية.

وفيما يتعلق بالدراسات التي تناولت جهد مراقب الحسابات وأوضحت دراسة (Mali, D., & Lim, H. J. 2021) وجود علاقة إيجابية بين جهد المراجع والكفاءة النسبية، وفحصت دراسة (Elshafie, E., 2022) تأثير تقليل متطلبات الإفصاح والمراجعة علي جودة المراجعة وجهد المراجع وتحفظ المراجع، وبحثت دراسة (Beck, M., Glendening M., & Hongan, C., 2022) في عواقب خيارات تصنيف الشركات لجهود المراجع وصياغة المراجعة المالية، حيث تم استخدام أتعاب المراجعة كوكيل لجهد المراجع ٢٠١٧، وتوصلت نتائج الدراسة إلي أن تأخر تصنيف البيانات المالية يرتبط بشكل إيجابي بأتعاب المراجعة عندما يتم فحص الميزانية العمومية وعند تصنيف الدخل بشكل منفصل. وبناء على ما سبق عرضه من الأدبيات المحاسبية ذات الصلة بالمتغيرات البحثية يمكن القول أنه على الرغم من الاهتمام الكبير من قبل الباحثين بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، إلا أنه لما تناول أي من هذه الدراسات تأثير التبني الإلزامي لهذه المعايير على مستوى جهد مراقب الحسابات، مما أوجد فجوة بحثية في هذا المجال دعت الباحث إلى السعي نحو قياس واختبار العلاقة بين التبني الإلزامي (IFRS) ومستوى جهد مراقب الحسابات في البيئة المصرية.

### القسم الثاني: الدراسة النظرية

#### ٢-١ الإطار النظري للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

انتشرت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انتشار كبير في السنوات الماضية ففي عام ٢٠٠٢ أصدر الاتحاد الأوروبي تشريعاً يلزم الشركات المسجلة في أسواق المال الأوروبية بإعداد التقارير المالية الخاصة بها وفقاً للمعايير الدولية لإعداد

التقارير وكان التبني اختياري، وفي عام ٢٠٠٥ أصبح التبني إلزامي ثم توالى بعد ذلك الشركات المسجلة في الأسواق المالية في كثير من دول العالم في التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء بالتطبيق الكامل أو من خلال إصدار معايير محلية متوافقة مع المعايير الدولية لإعداد التقارير (Albu, N., Albu, C.N., & Gray, S. J., 2020, July)، فبالنسبة لمصر بدأت بالعمل الفعلي بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية والذي صدر بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ في يناير ٢٠١٥ وتم إلزام الشركات بتطبيقها من بداية سنتها المالية، حيث ساعد هذا الإصدار على تنشيط سوق رأس المال المصري ويزيد من تنافسيته، ثم صدر قرار وزاري رقم ٦٩ في سنة ٢٠١٩ الخاص بتعديل بعض معايير المحاسبة المصرية الصادرة ٢٠١٥ مثل معيار رقم ٤٧ الخاص بالأدوات المالية، والمعيار رقم ١٥ الخاص بالإيراد من العقود مع العملاء، وذلك للتوافق مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (الموقع الرسمي للهيئة العامة للرقابة المالية).

كما ذكر الموقع الرسمي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بأنها مسموح بها أو ملزمة في ١٣٨ دولة حول العالم. ونظرًا لأهميتها للأعمال التجارية الدولية وتطوير الأسواق المالية في عام ١٩٧٣ وافقت هيئات المحاسبة المهنية في تسع دول على التبني، حيث أصدرت المفوضية الأوروبية بيان الاتحاد الأوروبي يفيد بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لجميع الشركات المدرجة في ولاياتها القضائية اعتبارًا من تاريخ نفاذها في ٢٠٠٥، وقد أدى هذا التبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى اكتساب زخمًا كبيرًا في جميع أنحاء العالم (Houqe, N., 2018).

وقد أوضحت دراسة (Houqe, N., 2018) أن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أمر مهم لكل من الدول النامية والمتقدمة حيث تحقق تلك المعايير الشفافية عن طريق تعزيز إمكانية المقارنة الدولية وجودة المعلومات المالية، كما تعمل المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تقليص فجوة المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح مما يساهم في الكفاءة الاقتصادية من خلال مساعدة

المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر في جميع أنحاء العالم، ويؤدي تطبيق التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير إلى خفض تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد التقارير. وفي هذا السياق أوضحت دراسة (Pavithran, A., et al., 2018) أن اعتماد معايير موحدة إلى خفض تكاليف ممارسة الأعمال التجارية عبر الحدود من خلال تقليل الحاجة للحصول على معلومات تكميلية، كما تجعل المعايير الموحدة المعلومات المحاسبية المالية أكثر قابلية للمقارنة، وبالتالي تعزز التقييم والتحليل من قبل مستخدمي البيانات المالية، بما في ذلك أصحاب المصلحة في الشركات لسد الفجوة بين معايير المحاسبة بين الشركات متعددة الجنسيات من مختلف الدول.

وتعمل المعايير المحاسبية كمحدد أساسي لإنتاج معلومات مالية ذات جودة عالية كمخرجات لنظام المعلومات المحاسبي المالي، وفي ظل اتفاقيات التجارة الدولية نتيجة للانفتاح الاقتصادي العالمي، وانتشار الشركات متعددة الجنسيات ظهرت الحاجة إلى ضرورة وجود معايير محاسبية موحدة هدفها توحيد الممارسات المحاسبية بين الدول، وهذا بدوره يحقق التكامل بين الأسواق المالية العالمية وتطويرها عن طريق التقارب الدولي بين المعايير المحاسبية (Ates, S., 2021).

كما تقوم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أساس المبادئ التي تشجع الشركات على التقرير عن المعلومات المحاسبية التي تعبر بصورة أفضل عن النتائج الاقتصادية، ومن ثم يزداد مستوى الشفافية بالإضافة إلى أن تبني هذه المعايير يعزز القابلية للمقارنة وذلك لأنها تمكن الشركات من تقديم بياناتها المالية على نفس الأسس التي تتبعها الشركات الأجنبية وبالتالي تنخفض الاختلافات في المعايير المحاسبية وتوحيد شكل التقارير المالية، كما تمكن الشركات الأم التي لديها شركات تابعة في الدول التي تتبنى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من استخدام سياسة محاسبية واحدة على مستوى الشركة، مما يسهل تدفق المعلومات بين أسواق رأس المال ومن ثم يشجع انتقال رأس المال بين الدول (Horton, J., Serafeim, G.& Serafeim, I., 2013).

ويتضح للباحث مما سبق أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمثل تطبيق لمجموعة موحدة من معايير المحاسبة المالية التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية قائمة على المبادئ المحاسبية وذات جودة عالية، وتتمتع بقبول دولي لإعداد القوائم المالية، بالإضافة إلى مساهمتها في تحسين ملائمة المعلومات المحاسبية وزيادة قابليتها للمقارنة ويترتب على ذلك الحصول على معلومات محاسبية ذات دقة وقدرة على التعبير عن الجوهر الاقتصادي للأحداث والمعاملات ذات الصلة بصورة أفضل.

### نظريات تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

**يوجد العديد من النظريات التي سعت لتفسير تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومنها نظرية الإشارة، ونظرية الوكالة، ونظرية الحاجة لرأس المال، ونظرية التكاليف السياسية، ونظرية تعظيم القيمة،** حيث تقوم **نظرية الإشارة** على احتياج المستثمرين إلى معلومات تساعدهم على التمييز بين نوعية الأسهم المتاحة أمامهم لاتخاذ قرار الاختيار بينهم، ويعطي تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إشارات لأصحاب المصالح بأن الشركات تفصح عن معلومات أكثر مما يزيد من ثقتهم في هذه الشركات كما يساعدهم في اتخاذ القرارات (Abdul-Baki, Z., et al (2014)، بينما تقوم **نظرية الوكالة** على وجود علاقة بين الملاك وإدارة الشركة وتوجد مشكلتان في هذه العلاقة وهما عدم تماثل المعلومات وتعارض المصالح حيث يختار مديري الشركات السياسات المحاسبية التي تحقق مصالحهم الشخصية على حساب مصلحة الملاك، ويتضح أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يقيد الاختيارات المحاسبية المتاحة للمديرين مما يزيد الإفصاح ويقلل عدم تماثل المعلومات وبالتالي يقلل تكاليف الوكالة (Samaha, K., & Kalif, H., 2016).

**أما نظرية الحاجة لرأس المال** تقوم على رغبة الشركات في زيادة رأسمالها بأقل تكلفة كلما أمكن حيث تتجه الشركات للتمويل الخارجي من خلال إصدار أسهم جديدة أو الاقتراض من الجهات الخارجية وذلك مقابل تكلفة مقبولة، ولتحقيق ذلك تقوم الشركات بالإفصاح عن معلومات أكثر للمستثمرين والدائنين تساعدهم في تقييم

الموقف المالي للشركة ومعرفة مدي تحقيقها للتدفقات النقدية المستقبلية وعند التبني الإلزامي معايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكن الاستفادة مما توفره من زيادة الشفافية وإمكانية المقارنة التي تُمكن الشركات من الحصول علي رأس مال بتكلفة أقل (Samaha, K., & Kalif, H., 2016).

وتعتمد نظرية التكاليف السياسية علي تحمل بعض الشركات للتكاليف السياسية الناتجة عن تركيز اهتمام الحكومة حيث يترتب علي ذلك الاهتمام زيادة الضرائب علي هذه الشركات، مما يؤدي إلي قيام الشركات باستخدام سياسات محاسبية تعمل علي تخفيض الأرباح لتقليل التكاليف السياسية، ويساهم تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في تقييد إدارة الشركة وتقليل الاختيارات المحاسبية المتاحة أمامها ومن ثم زيادة الإفصاح وبالتالي تقليل التكاليف السياسية الخاصة بالشركات (Albu, N., Albu, C.N., & Gray, S. J., 2020)، وأخيراً تقوم نظرية تعظيم القيمة علي تعظيم ثروة الملاك في الأجل الطويل كما تعظم المنافع للعديد من أصحاب المصالح كالدائنين والملاك وتفسر تلك النظرية لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أنها تؤدي لزيادة قيمة الشركة (Abdul-Baki, Z., et al 2014).

وبناءً علي ما سبق يتضح أن تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يحقق مزايا لأصحاب المصالح وذلك لأنه يوفر مستوي عالي من الشفافية والمصادقية للمستثمرين، كما أنه ساهم في التوجه نحو مفاهيم ملائمة أكثر لأوضاع السوق المتغيرة كالقيمة العادلة مما يتيح الفرصة لتوفير المعلومات في التوقيت المناسب وبالتالي القدرة علي اكتشاف الأمور كمارسات إدارة الأرباح عن طريق الالتزام بحدود معينة في الإفصاح ويترتب علي ذلك زيادة القدرة التفسيرية للمعلومات المحاسبية ومن ثم زيادة جودة التقارير المالية.

### العوامل المؤثرة علي قرار التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

يرتبط قرار التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل منهجي بالفوائد المحققة التي تحصل عليها الدول ، ويعد التحول العالمي للتبني الإلزامي

للمعايير الدولية لإعداد التقارير أحد أهم التغييرات المؤسسية التي كانت موضع اهتمام الباحثين والممارسين خلال الخمسة عشر عاماً الماضية، ولذلك يتأثر تبني هذه المعايير وفقاً لدراسة (Albu, N., Albu, et al , 2020) بالعوامل المؤسسية سواء على المستوي الكلي أو الجزئي، حيث تتمثل العوامل المؤسسية على المستوي الكلي في حجم الدولة والسلطة التنفيذية، بينما تعبر العوامل المؤسسية على المستوي الجزئي عن دور أصحاب المصلحة وعوامل التمكين التنظيمية، ويتضح وجود علاقة قوية بين كل من المستوي التنظيمي وعوامل التمكين التنظيمي والعواقب العامة لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير، وهذا يعني أن التبني الإلزامي لتلك المعايير يتأثر بالبنية التحتية العامة للدول مع الاعتماد على المستوي التنظيمي المدعوم بعوامل التمكين التنظيمية. كما يعد الموقف السياسي مهم في تحديد موقف الدول من تبني المعايير من عدمه ، فقد تتبنى الدول تلك المعايير وفقاً لما يعتمده المسؤولين السياسيون من فوائد هذا التبني.

وفي سياق العوامل المؤثرة على قرار تبني ( IFRS ) قدمت دراسة (El- Helaly, M., et al 2020). أدلة تجريبية عن تأثير العوامل الثقافية على نتائج المحاسبة والتقارير المالية في العديد من الدول ، فقد أشارت الدراسة إلى نطاق تأثير القيم الثقافية بشكل غير مباشر على بيئة المحاسبة المحلية حيث تشير تلك البيئة عن جودة المعايير المعتمدة في بلد ما وكيف تهدف الدولة إلى تنظيم التقارير المالية وتنفيذها بطريقة تؤدي إلى زيادة الشفافية وتحسين جودة المحاسبة، كما تمثل الأبعاد الثقافية مدي تأثير الثقافة في الدول على قرارات التبني الإلزامي (IFRS) والتي تعني قبول الدولة لدمج مجموعة من معايير المحاسبة الخارجية والسماح لها بالظهور في بيانات المحاسبة المحلية الخاصة بها، حيث تعبر الثقافة عن مجموعة من القيم والمعتقدات المشتركة في الدولة التي تؤثر بشكل كبير على كيفية استجابة الدول للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير فهي تعتبر محدد للسلوك البشري على القرارات المتعلقة بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير.

وباستخدام أبعاد (Hofsted, 1980) الثقافية التي تقاس بتجنب عدم اليقين والذكورة والفردية وقوة المسافة، والتوجه طويل المدى، وقد تبين أن الدول التي تعتمد علي بعد تجنب عدم اليقين تعد أكثر عرضة للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، في حين أن الدول ذات بعد الذكورة أعلى لا ترتبط بشكل كبير بالتبني الإلزامي أو الطوعي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وأخيراً يرتبط بعد قوة المسافة بشكل إيجابي مع مدي التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (El- Helaly, M., et al., 2020).

وإضافة إلى العوامل السابق ذكرها والتي تعد من أهم العوامل المؤثرة على تبني (IFRS) فإن الباحث يرى أن معوقات ومزايا التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من أهم العوامل التي قد تؤثر على هذا التبني من عدمه، حيث توجد بعض المعوقات التي تقف حائل أمام تحقيق أهداف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومن أهمها إصدار تلك المعايير دون وضع آليات موحدة للتطبيق ، الأمر الذي أدى إلى تطبيق آليات مختلفة في كل دولة وبما يتناسب مع ظروفها الاقتصادية والسياسية ، صعوبة وجود مرادفات لبعض محتويات المعايير الدولية لإعداد التقارير والتي يصعب ترجمتها إلي اللغة العربية ويترتب علي ذلك سوء فهم من جانب المتعاملين، وكذلك اختلاف عوامل معايير التقارير المالية الدولية حيث نمت جذورها في الدول المتقدمة وتأثرت بالمتغيرات البيئية عند صياغتها في تلك الدول ولم تراعي الظروف البيئية في الدول النامية وهذا يعني اختلاف العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والتنظيمية بالإضافة إلي اختلاف اللغة والثقافة ومستوي التعليم والخبرة من دولة لأخري وخاصة في الدول النامية (Nurunnabi, M., 2015).

بينما تتمثل مزايا تبني (IFRS) في أهميته بالتأثير علي أصحاب المصالح والشركات وهذا يعني أنه عندما تحقق هذه المعايير احتياجات أصحاب المصالح تصبح ذات أهمية وهذا من منظور المدخل النفعي (Pavithran, .. et al., 2018)، ولذلك يعد الهدف الرئيسي من تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هو إعداد

تقارير مالية تحتوي علي معلومات ذات جودة محاسبية تفيد أصحاب المصالح عند اتخاذ قراراتهم الاقتصادية، حيث يفيد التبني **المستثمرين** بالحد من عدم تماثل المعلومات وزيادة كفاءة الاستثمار وتحسين القدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية مع زيادة مستوى الشفافية والإفصاح بالتقارير المالية وبالتالي انخفاض تكاليف الحصول علي المعلومات من مصادر خاصة، كما يساعد ذلك التبني علي زيادة ملائمة القوائم المالية المنشورة لاحتياجات مستخدمي هذه القوائم مما يزيد الثقة في التقارير المالية الناتجة من اعتماد القياس والإفصاح علي معايير واضحة ويترتب علي ذلك توفير قوائم مالية تتسم بقابلية للفهم والمقارنة وهي بدورها تعد مصدر هام في حصول أصحاب المصلحة علي المعلومات، كما يستفيد **المقرضين** بالحد من الآثار السلبية لعدم تماثل المعلومات، والاختيار العكسي، وتكلفة الفرصة البديلة أيضاً، فعندما يقوم المقرضون بتقييم الشركات يواجهون مشاكل عدم تماثل المعلومات باستمرار ومن المتوقع من التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أن يقلل عدم تماثل المعلومات نتيجة لأنه يوفر مستويات أعلى من الإفصاح كما يوفر معلومات محاسبية أكثر دقة مما يؤدي إلي انخفاض تكلفة رأس المال وتضخم المستثمر.

ويساعد هذا التبني **المحللين الماليين** في الحد من مخاطر التنبؤ وتحسين دقة توقعاتهم بشأن نتائج أعمال الشركة في المستقبل مما يساهم في تحسين القرارات الاستثمارية وتمييز الشركات الناجحة، وأخيراً يساعد وكالات التصنيف الائتماني في تحسين المعلومات المحاسبية وتخفيض المخاطر الائتمانية عن طريق تعزيز قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة.

وبالنسبة لتأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير علي الشركات ذاتها فإنه يتمثل في زيادة جودة القوائم المالية ومن ثم تخفيض عدم تماثل المعلومات عن طريق قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين شركات متماثلة، وعن طريق الموضوعية في القياس والإفصاح وهو ما يساعد في تخفيض تكلفة حصول المحللين الماليين علي معلومات خاصة بالشركة، كما يساعد في تخفيض تكلفة الحصول علي

رأس المال المملوك ومن ثم يتيح إمكانية زيادة حجم أعمال الشركة وارتفاع أداء الشركة وبالتالي زيادة أرباح الشركات، كما يقلل التبني البدائل المحاسبية وتخفيض مستوي الاستحقاقات والالتزامات الخاصة بالشركة بالإضافة إلي الإفصاح عن القيمة العادلة للأصول وهذا بدوره يساعد علي تخفيض تكلفة الوكالة، وأخيراً يسهل تسجيل الشركة في أسواق المال العالمية (Kim, S., & Ryu, H., 2018).

ويري الباحث أنه عند تطبيق الشركات للتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يمكنها من تقديم بياناتها المالية علي نفس الأسس التي تتبعها الشركات الأجنبية مما يجعل المقارنات أسهل، بالإضافة إلي تمكين الشركات التي لديها شركات تابعة في البلدان التي تسمح بالتبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من استخدام نفس سياسة محاسبية علي مستوي الشركة وبالتالي توحيد اللغة المحاسبية، وقد تحتاج الشركات أيضاً إلي التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا كانت شركة تابعة لشركة أجنبية ينبغي أن تستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وقد تستفيد الشركات من استخدام تلك المعايير إذا كانت ترغب في زيادة رأس المال.

كما يؤثر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي إدارة الأرباح، فقد يقوم المديرين بتغيير التقارير المالية سواء بتضليل بعض أصحاب المصلحة بشأن أداء الشركة أو بالتأثير علي النتائج التعاقدية التي تعتمد علي الأرقام المحاسبية المفصح عنها، ونظراً للهدف الأساسي من التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وهو تحسين الشفافية وإمكانية مقارنة التقارير المالية، حيث تتكون تلك المعايير من مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية عالية الجودة وهذا بدوره يزيل العديد من بدائل المحاسبة المسموح بها في جميع أنحاء العالم فبالتالي يحد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من ممارسات إدارة الأرباح ومن ثم يحسن جودة الأرباح (Murtini, H., 2016).

**فلا يقتصر تأثير التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير على أصحاب المصالح والشركات فقط بل يمتد للدول من حيث زيادة الاستثمار الأجنبي والذي يساعد على خفض فجوة المعرفة بين اقتصاديات الدول النامية والمتقدمة، كما يساعد على زيادة نمو معدلات الاقتصاد في الدول النامية والتي تعاني من قلة رؤوس الأموال مما يفتح مزيد من مجالات العمل والإنتاج إلى الدول النامية، ويعمل هذا التبني على زيادة معاملات أسواق الأوراق المالية من خلال زيادة درجة الثقة والشفافية في معلومات الشركات وزيادة كفاءة أسواق المال عن طريق زيادة حجم التداول وزيادة الطلب على الأسهم، وأخيراً تحتاج الدول النامية إلى تطبيق التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير نظراً لمساهمته في تحسين جودة الإفصاح وفهم البيانات المالية وإمكانية إجراء المقارنات الدولية وهذا بدوره يعزز الاستثمار بين دول العالم ويترتب على ذلك ارتفاع أداء الشركات المحلية (Jamaani, F., et al, 2022).**

## **٢-٢ أثر التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على مستوى جهد مراقب الحسابات**

يتمثل الغرض من المراجعة في اكتشاف الانتهاكات في التقارير المالية للعميل، وتقوم شركات المراجعة بالتحكم في كل جانب من جوانب تخطيط المراجعة، ولذلك يتطلب من مراقب الحسابات أداء مهامه بكفاءة عالية من خلال بذل جهد ووقت أكبر حتي تتحقق جودة مراجعة أعلى، ويطلب المساهمين بزيادة تدريجية لجهد إضافي من مراقب الحسابات لتحسين الأداء الإداري وبالتالي تخفيض مشاكل الوكالة ومن ثم إضفاء الشرعية على معلومات التقارير السنوية، وحتى يتحقق ذلك يمكن اعتبار زيادة وقت المراجعة محركاً مباشراً لجودة المراجعة ولإستيعاب الاحتياجات المعلوماتية لأصحاب المصالح قد يكون لدي الإدارة حوافز لطلب درجة جهد مراقب الحسابات كافية للإشارة إلي أن أداء الشركة حقيقي (Ghafran, C. & O'Sullivan, N., 2017).

فقد أشار معيار المراجعة الأمريكي SAS.99 الصادر من المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين إلي أن استراتيجية أعمال العميل قد تكون أحد العوامل الأساسية لحدوث تحريفات في التقارير المالية مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل جهد إضافي في عملية مراجعة التقارير المالية، كما أكد معيار المراجعة الدولي IAS رقم ( ٣١٥ ) علي ضرورة تقييم مراقب الحسابات لمخاطر الأعمال في مرحلة التخطيط عن طريق فهم طبيعة المنشأة محل المراجعة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية، كما يؤكد المعيار علي ضرورة تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبيئتها. بالإضافة إلي أن تعقد أعمال العميل وانتشارها تحتاج إلي خبرة أكبر من مراقب الحسابات لضمان دقة البيانات المالية، فالمراجعة في ظل تعقيد أعمال العملاء تعرض مراقبي الحسابات للمسئولية المهنية أكثر من أعمال مراجعة العملاء غير المعقدة ومن ثم ينعكس ذلك علي مستوى جهد مراقب الحسابات (المخلافي، ٢٠١٧).

وتفترح نظرية طلب المراجعة التي وضعها (Simunic, D.A., 1980) بأن العملاء لديهم القدرة علي طلب خدمات المراجعة لسببان أولهما: نظرية الوكالة التي بسببها قد يتخذ المديرين إجراءات للتصرف من أجل مصلحتهم الذاتية ولذلك قد تقلل جودة المراجعة من قيام المديرين بتصرفات لمصلحتهم الذاتية علي حساب المساهمين، وبالتالي للحد من تضارب الوكالة وعدم تناسق المعلومات بين الإدارة وأصحاب المصالح يطالب المساهمين من مراقبي الحسابات تعزيز المراجعة كضمان لجودة التقارير المالية القوية والتي تؤدي إلي رؤية حقيقية وعادلة للبيانات المالية الخاصة بالشركة، وثانيهما: يمكن للإدارة طلب خدمات مراجعة إضافية لتعزيز معرفتهم بالعمليات الداخلية للشركة (DeFond, M. & Zhang, J., 2014)، وأكدت دراسة (Jung, S.H., 2016) أن الشركات التي تطالب بمزيد من جهد مراقب الحسابات تستفيد بانخفاض تكاليف رأس المال.

فقد أكدت دراسة (Aobdia, D., 2018) على دور برامج التفتيش بواسطة PCAOB في حماية المستثمرين ودعم المصلحة العامة عند إعداد تقارير المراجعة الدقيقة وتحديد تأثير تلك البرامج على وقت المراجعة التي يقضيها مراقبي الحسابات في كل ارتباط بعملية المراجعة، حيث يكون لها تأثير إيجابي على مستوى جهد مراقب الحسابات من خلال فرض الحد الأدنى من جودة المراجعة، كما أن المعلومات والإجراءات الإضافية التي يوفرها PCAOB إلي مراقبي الحسابات لها نفع كبير حيث يتخذ المراقبين الإجراءات اللازمة حيال أوجه القصور التي تم التعرف عليها ويكون رد الفعل في صورة وقت عمل المراجعة الإضافي ومن ثم تترجم هذه الزيادة إلي زيادة أتعاب المراجعة. كما يتطلب PCAOB من مراقب الحسابات الامتثال لمتطلبات الإفصاح في تقريره بشأن تقديم المعلومات الحقيقية حول عملية التأكيد والتي تحتوي الإفصاح عن إجراءات ومستوى الجهد وأدلة المراجعة وتقييمات المخاطر وبالتالي يعكس هذا الإفصاح امتثال مراقب الحسابات لبذل العناية المهنية اللازمة ومستوى الجهد المطلوبة.

وفي حين أشارت دراسة (DeFond, M. & Zhang, J., 2014) إلي جودة المراجعة على أنها احتمال مشترك لوجود خطأ مادي موجود تم الكشف عنه والإفصاح عنه من قبل مراقب الحسابات، فإن هذا التعريف يشير إلي أن المراجعة لها نتيجتان علي أساس جهد المراجع كافي أو غير كافي لاكتشاف فشل المراجعة، ولكن بعد الفضائح المالية الأخيرة ظهر تعريف آخر لجودة المراجعة وهو وجود تأكيداً علي أن البيانات المالية تعكس أمانة الوضع الاقتصادي الأساسي للشركة بشرط أن يكون نظام إعداد التقارير المالية لديها طبيعياً، ويعبر هذا التعريف عن الخصائص الطبيعية مثل كفاءة الشركة حيث يمكن لجهد المراجع الإضافي أن يزيد أو يقلل من جودة المراجعة، وبالتالي يمكن اعتبار درجة جهد مراقب الحسابات الإضافية بمثابة إشارة محتملة لزيادة جودة المراجعة نظراً لإضفاء الشرعية علي كفاءة أداء الشركة، وذلك لأن جهد مراقب الحسابات يؤثر علي احتمال كشف المراقب لمشكلة موجودة.

وبناءً علي ما سبق فإن طلب درجة أعلى من جهد المراقب توفر ضمان بأن أنظمة المحاسبة دقيقة لصنع القرار كما أنها تضيف قيمة لعملية المراجعة ولذلك يمكن طلب جهد إضافي من مراقب الحسابات من قبل أصحاب المصالح الداخليين والخارجيين. فمن المتوقع في مرحلة ما قبل قبول التكاليف بعملية المراجعة أن يتجنب مراقب الحسابات التعامل مع العملاء مرتفعي المخاطر حيث أن مجرد الموافقة علي مراجعة القوائم المالية لهؤلاء العملاء يعرضه للمساءلة القانونية فيما بعد، وبالتالي ينبغي علي مراقب الحسابات الحصول علي المعلومات الكافية التي تمكنه من تقييم مخاطر منشأة العميل، فهذه المخاطر تعتبر مخاطر كامنة أي خطر حدوث الأخطاء قبل النظر في أي من إجراءات الرقابة ذات العلاقة، ويتوقف مستوى جهد مراقب الحسابات في هذه المرحلة علي مدي توافر نظم محاسبية خاصة في شركة العميل، بينما تكون مستوى جهد مراقب الحسابات في مرحلة قبول التكاليف بعملية المراجعة بأنه يقوم بتقدير مستوي مخاطر الأعمال علي مستوي كل عمل ومن الممكن أن يحدث تعديل في معدلات الأتعاب التي سوف تستخدم عند مطالبة العملاء بما يتناسب مع مخاطر الأعمال ويترتب علي ذلك زيادة درجة مخاطر الأعمال (Jung, S.H., 2016).

بينما تعبر مستوى جهد مراقب الحسابات في مرحلة تخطيط عملية المراجعة عن الفهم المبدئي لطبيعة نشاط العميل، وما هو الهيكل التنظيمي، والأنظمة الرقابية المتوفرة، والمواقع الرئيسية للشركة بالإضافة إلي جهد مراقب الحسابات في وضع برامج المراجعة بما يتفق مع طبيعة نشاط الشركة، ثم يخطط للحصول علي أدلة الإثبات لزيادة مستوى الثقة التي تتحقق من عملية المراجعة الخاصة بعد وجود أخطاء جوهرية، بالإضافة إلي إعطاء عناية شديدة لاختيار فريق المراجعة المكلف بالعملية، أما في مرحلة تنفيذ عملية المراجعة يأخذ مراقب الحسابات مخاطر الأعمال عند تحديد حجم إجراءات المراجعة الواجب تنفيذها ففي حالة توقع المراقب لارتفاع مستوي مخاطر الأعمال لدي عميل معين يلزم درجة جهد أعلى من مراقب الحسابات وذلك لإتمام إجراءات المراجعة، كما تتمثل درجة جهد مراقب الحسابات في إعطاء تأكيد معقول عن سلامة نظم الرقابة الداخلية وهذا يتوقف علي جهد المراقب المبذول

في تقسيم الشركة بالتزامها بمعايير المراجعة والتقدير لمخاطر الرقابة، ويقوم مراقب الحسابات أيضاً بدرجة جهد في تجميع أدلة الإثبات المؤيدة للعمليات التي قامت بها الشركة والتي تؤكد عدم وجود أخطاء جوهرية في عرض بنود وعناصر القوائم المالية (متولي، ٢٠١٢)، وأخيراً في مرحلة إعداد التقرير يكون جهد مراقب الحسابات أقل بكثير من جهده في المراحل السابقة، بينما تتزايد درجة جهد مراقب الحسابات في الرقابة على جودة عملية المراجعة (Lambert, T.A., Jones, K.L., Brazel, J.F. & Showalter, D., 2017)

وتؤيد دراسة (Mali, D., & Lim, H. J., 2021) أن وقت المراجعة يحسن جودة المراجعة بالرغم من أن شركات المراجعة تشعر بضغط الوقت، حيث اتجهت أوروبا وكوريا الجنوبية لقاعدة التناوب الإلزامي لشركة المراجعة لتحسين جودة المراجعة، ولكن تم اعتباره غير فعال بسبب انخفاض جودة المراجعة، كما نفذت كوريا الجنوبية أن تفويض المراجعة يتم بتسجيل الوقت والأتعاب في التقارير السنوية حيث تتطلب من الشركات إدراج معلومات عن جهود المراجعة في التقارير السنوية على أساس المقارنة، بينما في أوروبا يمكن اعتبار مراجعة المعلومات مبهمة لأن إفصاحات المراجعة قد لا يمكن مقارنتها بشكل مباشر.

ويمكن تعريف إجمالي تكاليف المراجعة بأنها مجموع الالتزامات القانونية المتوقعة وتكاليف جهد مراقب الحسابات (أتعاب المراجعة) ويعبر المكون الأول عن مجموع تكاليف مراجعة المخاطر التي يفشل مراقب الحسابات في اكتشاف التحريفات في البيانات المالية والإفصاح عنها وخطر احتجازه والتقاضي أمام المحكمة بعد الإخفاق في عملية المراجعة، ولكن في حالة وجود سوق مراجعة تنافسي سوف تتساوي أتعاب المراجعة مع إجمالي تكاليف المراجعة في حالة التوازن، واستنتجت دراسة (Miah, M. S., and et al., 2020) أن أتعاب المراجعة قد زادت بعد التصديق على القانون الأمريكي ساربينز أوكسلي SOX وفسرت الزيادة بالجهد المتزايد في مراجعة البيانات المالية وزيادة مسئولية مراقبي الحسابات حيث تبين

زيادة أتعاب المراجعة بنسبة ٧٤ % في فترة ما بعد SOX وتعد هذه الزيادة هي أكثر وضوحاً لمراجعة الشركات من قبل مراقبي الحسابات الأربعة الكبار.

وتعد أتعاب المراجعة إجراء معقد في تحديد مستوى أتعاب المراجعة حيث يتم تحديد أتعاب المراجعة عموماً من خلال كل من مخاطر عملية المراجعة وجهد المراجعة، علي الرغم من أن استخدام معظم الدراسات أتعاب المراجعة كبديل لجهود مراقب الحسابات مثل دراسة (Bae, G.S., Choi, S.U. & Rho, J.H., 2016) فقد يكون لأتعاب المراجعة آثار مربكة في قياس جهد مراقب الحسابات حيث يقاس جهد مراقب الحسابات عادة علي أنه إجمالي الوقت الذي استغرقه في عملية المراجعة ومن ثم فإن درجة جهد مراقب الحسابات مرتبطة بشكل إيجابي بالزيادة في عمل المراجعة.

كما تعتبر أتعاب المراجعة مؤشر للمراجعة وليس لجودة المراجعة، وبالتالي يمكن ربط أتعاب المراجعة بحوافز شركات المراجعة حيث يمكن تفسير زيادة أتعاب المراجعة كإشارة لارتفاع مخاطر قبول العميل فمن المعروف أنه في حالة تعرض العملاء لمخاطر عالية سوف يتطلب من مراقب الحسابات درجة جهد أعلى وبالتالي زيادة في أتعاب ووقت المراجعة. ويعتبر إحدى صور تعرض مراقب الحسابات لمخاطر الأعمال هو مواجهته لدعاوي قضائية نتيجة للمشاكل المالية التي تواجهها الشركات المكلف بمراجعتها وذلك نتيجة لوجود مخاطر المراجعة التي تعبر عن احتمال إصدار مراقب الحسابات لرأي مهني نظيف عن قوائم مالية تحتوي علي بيانات غير صحيحة أو أخطاء جوهرية، ويتضح أن نوعي المخاطر يؤثر في الآخر حيث يترتب عن مخاطر المراجعة تعرض مراقب الحسابات لمخاطر الأعمال وذلك عند إصدار المراقب لرأي غير مناسب والذي يؤدي إلي إلحاق المراقب بخسائر مادية وأضرار أدبية. ومن ناحية أخرى فإن مخاطر الأعمال قد تؤثر في حدود معينة علي تقدير مراقب الحسابات لخطة المراجعة بسبب تأثيرها علي مخاطر المراجعة المقبولة (بدران، ٢٠١٥).

وبناءً علي ما سبق فإن جهد مراقب الحسابات يؤثر بصورة فعالة في خفض احتمال إعادة الإصدار باهظة التكلفة وذلك لوجود علاقة سلبية بينهم نتيجة لاستجابة مراقب الحسابات للزيادة في مخاطر التحريف المادي بالزيادة في جهود المراقب لاكتشافها ويترتب علي زيادة الجهد المبذول كفاءة واستقلالية أكثر للمراقب مما يساعده علي التعرف وتصحيح تلك التحريفات الفعلية ومن ثم تتخفض عمليات إعادة الصياغة اللاحقة.

بالرغم من أن مراقبي الحسابات بصفة عامة يقدمون جهداً بأتعاب ثابتة في المهام المختلفة ارتكازاً علي وقت المراجعة المختلفة، إلا أن أتعاب المراجعة تختلف عن درجة الجهد ارتكازاً علي الوقت الفعلي في أداء وظيفة المراجعة، فعند إدراك مراقب الحسابات أن هناك ضرورة للعمل الإضافي طوال العام نتيجة للخطر المدرك ارتكازاً علي سلوك المديرين الانتهازي فقد تصبح أتعاب المراجعة أعلى من المتوقع، حيث قد يتوافر شك لديهم بأن المديرين يستخدمون تقنيات التقارير الشكلية لتشتيت اهتمام أصحاب المصالح بعيداً عن الأداء التشغيلي السيئ للشركة. ويتضح أنه عند مطالبة مراقب الحسابات ارتفاع أتعاب المراجعة يعد كمقياس لجهد المراجعة الإضافي نتيجة لزيادة إجراءات المراجعة وضمان كفاية الجهد المبذول وتوفير احتياجات المستخدمين من المعلومات حول عدالة عرض القوائم المالية (Lennox, C. S., Kausar, A., 2017).

ويترتب علي مسؤولية مراقب الحسابات عن الوظيفة التي يقوم بها وحفاظاً علي سمعته من مخاطر التقاضي التي من المحتمل أن يواجهها أنه يصبح أكثر تحفظاً وشمولاً لبذل مزيد من درجة الجهد، وبالتالي فإن مراقبي الحسابات الذين يواجهون مستوى عالي من ضغوط المسائلة لديهم تباين منخفض في أداء أحكام المراجعة وبذل المراقب لدرجة جهد عالية، حيث يستخدم مراقبي الحسابات الأحكام عند تحديد مدي ملائمة إجراءات المراجعة وتحديد نطاق عمل المراجعة ومدي ارتباط أدلة المراجعة، كما يؤثر سلوك المراقب وقدرته علي الاستمرارية في تنفيذ المهام التي يقوم بها للتغلب علي صعوبات العمل علي مستوى درجة جهده المبذولة وصولاً للنتيجة المرغوبة.

كما توصلت دراسة (Bae, G.S., Choi, S.U. & Rho, J.H., 2016)، إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يؤثر على درجة جهده المبذولة عن طريق تأثيره على جودة الخدمة المقدمة وتكلفة تلك الخدمة حيث أن مراقب الحسابات المتخصص صناعياً يقدم خدمات مراجعة متميزة ذات مستويات مرتفعة من الجودة بالمقارنة مع مراقب حسابات غير متخصص صناعياً، كما تتميز مكاتب المراجعة بكبر رأسمالها المستثمر في السمعة وبناء على ذلك يتكون لدى مراقب الحسابات دوافع قوية لحماية سمعتهم الكبيرة من خلال بذل درجة جهد عالية واستخدام وقت مراجعة أكبر لزيادة قدرتهم على اكتشاف التحريفات والأخطاء الجوهرية في القوائم المالية والتقارير عنها بما يعزز من سمعتهم المرتبطة بتقديم خدمات ذات جودة عالية، ويتضح مما سبق أن التخصص الصناعي يضمن بذل مراقب الحسابات الدرجة الكافية من الجهد المبذول لفهم أفضل للقضايا والمخاطر والممارسات المحاسبية المتعلقة بها، وبالتالي يكون لديه احتمال مضاعف للكشف عن التحريفات الناتجة في ضوءها، ومن ثم يقضي مراقب الحسابات المتخصص وقتاً أقل للبحث وقراءة المعلومات المتعلقة بصناعة العميل مع درجة جهد أكبر لتطوير أفكار واستراتيجيات للمساعدة في تقديم إرشادات تطبيقية وحلول للمشكلات والتعقيدات المحاسبية للمعايير الجديدة بما يحسن من كفاءة وجودة عملية المراجعة.

### العلاقة بين التبني الإلزامي (IFRS) ومستوى جهد مراقب الحسابات

ينتج عن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية استبعاد بعض البدائل المحاسبية وبالتالي يقلل من اختيارات الإدارة، مما يؤدي إلى انخفاض ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية ومن ثم يحسن من جودة التقارير المالية وهذا بدوره يحسن جودة المراجعة الناتجة عن زيادة درجة الجهد المبذولة من مراقب الحسابات، ونظراً لقيام التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على المبادئ فالتحايل عليها من المحتمل أن يكون أكثر صعوبة ووفقاً لذلك النمط من المعايير قد يكون تجنب الاعتراف بالالتزام عن طريق هيكل الصفقات أكثر صعوبة، كما أن توسع المعايير الدولية في استخدام القيمة العادلة يحسن من جودة الأرقام

المحاسبية لأنها تعكس الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة، بالإضافة إلى أن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يجذب المستثمرين الأجانب الأمر الذي يزيد الضغط على الإدارة لتقديم صورة حقيقية وعادلة عن الشركة وتقييد ممارسة إدارة الأرباح (Fuad, F., Juliarto, A. & Harto, P., 2019).

ونظراً لقيام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على العديد من المبادئ أكثر تعقيداً فقد يؤدي التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى زيادة التعقيد مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل جهد أكبر، وبالتالي يطلب المراقب أتعاب مراجعة إضافية للتعويض عن زيادة مخاطر المراجعة والتعقيد المرتبط بالبيانات المالية للشركة بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

ولذلك يعتبر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ميزة تنافسية لمراقبي الحسابات وذلك لامتلاكهم الخبرة المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للتعامل مع زيادة تعقيد تلك المعايير ولذلك يزيد مراقب الحسابات من إجراءات المراجعة ومن ثم زيادة جهد مراقب الحسابات لتقاضي مخاطر التقاضي. كما يساعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على تمتع مراقب الحسابات بقدر أكبر من المرونة في توجيه مواردهم وفقاً لمعيار المراجعة رقم ( ٥ ) الخاص بتقييم المخاطر بشكل فعال أكبر، بالإضافة إلى زيادة الجهد المبذول لمواجهة مخاطر أعمال المراجعة وتقاضي مخاطر التقاضي (Khelif, H., & Achek, I., 2016).

ويترتب على التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية زيادة جهد مراقب الحسابات حيث يوجد للمعايير العديد من التفاصيل والمتطلبات وذلك لقيامه بإعداد الأرصدة الافتتاحية والتي تمثل عبء على مراقب الحسابات فلا بد من مراجعتها والتأكد من صحتها، والتأكد من صحة إعادة القياس لبعض البنود نتيجة التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل تقييم المخزون، بالإضافة إلى التأكد من صحة الاعتراف بتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لأول مرة في حقوق الملكية، ومدى

صحة الاعتراف ببعض البنود مثل رسملة مصاريف التطوير كما يتطلب استبعاد بنود مثل مصاريف التأسيس والتي تم رسملتها كأصل غير ملموس وهذا يتطلب من مراقب الحسابات التأكد من الاعتراف والاستبعاد، وأخيراً التأكد من صحة تبويب بعض البنود في القوائم المالية، ونتيجة لدرجة الجهد هذه التي يبذلها مراقب الحسابات سوف تساهم في زيادة أتعاب المراجعة (Nam, H. J., 2018)

كما تؤكد دراسة (Nam, H. J., 2018) إلى زيادة التكاليف داخل مكاتب المراجعة نتيجة قيام المكاتب بتدريب موظفيها عن طريق استخدام آليات جديدة لمواكبة التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأمر الذي يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة. فمن ناحية أخرى تزداد أتعاب المراجعة بسبب زيادة تعقيد مهام المراجعة الناتجة عن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهي شاملة وقائمة على المبادئ وموجه نحو القيمة العادلة التي ينتج عنها من تقديرات أكثر تعقيداً مما يزيد من الحاجة إلى رأي مراقب حسابات محترف

ويتضح مما سبق زيادة أتعاب المراجعة بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من خلال المطالبة بمزيد من التحقق من قبل مراقبي الحسابات للإفصاحات التفصيلية، بالإضافة إلى زيادة مخاطر المراجعة عن طريق استخدام تقديرات القيمة العادلة حيث يتعين على مراقب الحسابات المزيد من أعمال التحقق بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والأهم من ذلك أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تحتوي على مخاطر متزايدة للتحريف ومخاطر تقاضي أكبر من تلك التحريفات فتقديرات القيمة العادلة هي المصدر الرئيسي للمخاطر لأنها تتطلب تقديرات ذاتية فعندما تكون غير موضوعية تتفاقم مخاطر التقاضي.

وقد يفسر زيادة أتعاب المراجعة التي تواجهها الشركات بسبب عدم التأكد بشأن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الذي يؤدي بدوره إلى زيادة المراجعة للبيانات المالية بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبالتالي يزيد تكلفة مخاطر التقاضي وهذا ما يضغط على مراقبي الحسابات بزيادة جهده أو إعادة تقييم

مخاطر العميل أو كليهما مما يزيد من أتعاب المراجعة (Musah, A., Anokye, F. K., & Gakpetor, E. D., 2018)

فأحياناً يؤدي التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وإجراء التسويات المطلوبة إلي زيادة عدم تناسق المعلومات بسبب نقص المعرفة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل كل من الإدارة والمستثمرين، ففي هذه الحالة يتم وضع مزيد من الضغط علي مراقبي الحسابات لضمان التسويات الدقيقة وإعداد الحسابات فبالتالي يواجه مراقب الحسابات مسؤولية أكبر ومخاطر المراجعة.

كما تؤكد دراسة (Miah, M.S., 2019) على أن زيادة درجة الجهد المبذولة إلي تقييد المديرين من إدارة الأرباح حيث يستخدم المديرين تقديرات القيمة العادلة لزيادة الأرباح فهي عبارة عن طريقة تقييم مفضلة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما أنها أقل قابلية للتحقق وبالتالي يصعب مراجعتها، مما يتطلب من مراقب الحسابات بذل العناية المهنية الواجبة بزيادة درجة جهده في تقييم مدي معقولية تقديرات القيمة العادلة، وتقييم الأدوات المالية، وانخفاض قيمة الأصول الملموسة وغير الملموسة بشكل أفضل، ونتيجة لبذل مراقب الحسابات جهد أكبر بعد التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يساهم في رفع جودة التقارير المالية كما يؤدي الجهد المبذول إلي أرباح أعلى بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بالإضافة إلي أنه يتعين علي مراقب الحسابات ممارسة المزيد من الأحكام بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ويترتب علي ذلك زيادة مخاطر التقاضي من قبل المستثمرين وبالتالي يزيد مراقب الحسابات من وقت المراجعة لتحقيق مستوى مقبول من التأكيد ومن ثم يقوم المراقب بتقييد المديرين من إدارة الأرباح.

حيث ترى دراسة (Tsunogaya, N., 2016) يمثل تأخر تقرير المراجعة أحد متغيرات إخراج عملية المراجعة المتاحة لتقييم كفاءة المراجعة فهي عبارة عن الفترة الواقعة بين نهاية السنة المالية للشركة وتاريخ تقرير مراقب الحسابات، ويتضح من هذا التعريف لتأخر تقرير المراجعة أن كل من الإدارة المسؤولة عن إعداد البيانات

المالية ومراقب الحسابات عند قيامه بعملية المراجعة لتلك البيانات، فمن منظور الإدارة يؤدي التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى تعديل النماذج التقليدية لإعداد التقارير المالية التي يستخدمها الشركات وتتطلب عملية التكيف من قبل الإدارة من حيث القياس والإفصاح وفقاً لمعايير المحاسبة الجديدة، وهذا يعني أن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يزيد من تأخيرات الإدارة في تقديم البيانات المالية لمراقبي الحسابات.

ومن منظور مراقب الحسابات يرى (DeFond, M., et al 2019) أن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يرتبط بمزيد من مخاطر المراجعة فعلي سبيل المثال عند تبني مجلس الإدارة منهجاً قائماً على المبادئ لوضع المعايير الدولية يعني هذا ضمناً أن مراقب الحسابات ينبغي أن يتعامل مع الأحكام الإدارية المتزايدة من حيث قواعد الاعتراف والتصنيف عند إجرائه لعملية المراجعة، ويتضح مما سبق أن التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يؤثر على تأخير الإدارة عند إعداد القوائم المالية بالإضافة إلى تأخير مراقب الحسابات عند مراجعتها ومن ثم تأخر تقرير المراجعة

ولكي ينعكس التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بصورة إيجابية على توقيت إصدار تقرير المراجعة ينبغي اختيار مراقب الحسابات وهذا ما يؤيد اتجاه الشركات إلى اختيار التعامل مع مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على أعلى كفاءة وفاعلية عملية المراجعة، ونظراً لحدثة التبني يتطلب أمر مراجعتها وقتاً ودرجة جهد كبيرة من قبل مراقب الحسابات بالإضافة إلى خبرة مهنية عالية لإنجاز عملية المراجعة وذلك بسبب تعقيد أعمال المراجعة.

وبناءً على ما سبق يرى الباحث أنه في ظل التقارب العالمي الذي يسعى إليه التطورات في التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والتي تهدف إلى عولمة التقارير المالية والاهتمام بعمليات المقارنة الدولية بين التقارير المالية المنشورة عبر الدول المختلفة، يتضح مدى أهمية تأثير التبني الإلزامي للمعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية علي فجوة الخيارات المحاسبية ومستوي الاستحقاقات ومن ثم تقييد إدارة الأرباح من خلال درجة الجهد المبذولة من مراقب الحسابات، كما توضح أثر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي درجة جهد مراقب الحسابات من خلال أتعاب المراجعة وجودة المراجعة وفترة إصدار تقرير المراجعة، وهذا ما يحاول الباحث اثباته من خلال الدراسة الاختبارية.

### القسم الثالث: تصميم الدراسة الاختبارية واختبار الفروض البحثية

تهدف الدراسة الحالية إلي التعرف على دور التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية في التأثير على مستوى الجهد المبذول من قبل مراقب الحسابات فيما يتعلق بمستوى العناية المهنية الواجبة وبما ينعكس على تقييد القدرة الإدارية في إدارة الأرباح، وذلك بالتطبيق على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري. ومن ثم يمكن للباحث عرض الدراسة الاختبارية من خلال النقاط التالية:

#### ٣-١: أدوات القياس ونموذج الدراسة:

انطلاقاً من الفروض الإحصائية للدراسة يمكن للباحث عرض أدوات قياس ونموذج الدراسة من خلال العرض التالي:

#### أداة قياس المتغير المستقل (التبني الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية):

يتمثل المتغير المستقل للدراسة في تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة المحاسبية المصرية في أعقاب تطبيق قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥، ومن ثم يمكن للباحث قياس المتغير المستقل من منظور العديد من الدراسات (Ding, et al., 2017; Masoud, 2017) باعتباره متغيراً وهمياً يأخذ القيمة (١) عند تطبيق هذه المعايير، والقيمة (٠) فيما عدا ذلك.

### أداة قياس المتغير التابع (جهد مراقب الحسابات):

يعبر المتغير التابع للدراسة عن جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مما يقلل من مستوى خطر التحريف الجوهرى بالقوائم المالية، ومن ثم فقد أظهرت الأدبيات المحاسبية في هذا الشأن العديد من أدوات القياس التي يمكن للباحث مناقشتها في هذا الجزء من الدراسة، فكانت أول هذه المقاييس هي عدد ساعات العمل التي يقوم بها مراقب الحسابات أو فريقه وشركاءه في مراجعة القوائم المالية المجمعة والمستقلة، وهو المقياس الأكثر شيوعاً وانتشاراً في البيئة الأوروبية والولايات المتحدة الأمريكية، حيث يتوافر لديهم من مقومات الإفصاح عن عدد ساعات العمل ما هو ملزم بطبيعة أسواق الأوراق المالية هناك (Cao, et al., 2020).

ويلى هذا المقياس في الأهمية الفترة ما بين إصدار تقرير مراقب الحسابات التقرير النهائي لعملية المراجعة والقوائم المالية المنتهية والمنشورة مقاسة بعدد الأيام وذلك باعتبار أن التأخير في إصدار التقرير دلالة على بذل العناية المهنية الواجبة، وهو ما يمكن تواجده في البيئة المصرية (Caramanis & Lennox, 2008).

ثم يلي ذلك مقياس الأتعاب التي يتقاضاها مراقب الحسابات نظير القيام بعملية المراجعة للقوائم المالية إلا أن هذا المقياس معيب حيث يستند إلى أن زيادة حجم الأتعاب دليل على ارتفاع مستوى العناية المهنية في أداء عملية المراجعة، وقد يرجع ارتفاع الأتعاب إلى نوع مكتب المراجعة باعتباره أحد المراجعين الكبار على مستوى العالم (Johnson, et al., 2003)، ومن ثم قد لا يصبح المقياس المثالي لجهد المراقب إلا أنه يمكن الحصول على بياناته من اجتماعات الجمعية العمومية للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري.

وأخيراً، مقياس الخصائص الديموغرافية لمراقب الحسابات حيث أن الخصائص الديموغرافية المتعلقة بالخبرة والتدريب والسمعة المهنية في سوق المراجعة قد تصبح المحدد الأكثر أهمية لجهد المراقب في بذل العناية المهنية الواجبة في مراجعة القوائم

المالية، ونظراً لعدم توافر قاعدة بيانات معلنة لمراقبي الحسابات في البيئة المصرية فلا يمكن الاعتماد على هذا المقياس (Contell, et al., 2022).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أهمية الاعتماد على المقياس الثاني الخاص بفترة إصدار التقرير والمقياس الثالث الخاص بألعاب عملية المراجعة نظراً لتوافر بياناتهما في البيئة المصرية.

### أداة قياس المتغير المعدل (ادارة الأرباح):

يتمثل المتغير المعدل للدراسة في جودة الأرباح وقد استقر الفكر المحاسبي على قياس هذا المتغير باستخدام مقدار القيمة المطلقة للاستحقاقات غير العادية (وهي عبارة عن إجمالي الاستحقاقات مطروحاً منها الاستحقاقات التنبؤية) (Cameran et al., 2015)، حيث أن:

• إجمالي الاستحقاقات = الأرباح قبل البنود الاستثنائية - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية)

• الاستحقاقات التنبؤية = [[المبيعات للسنة t × (الاستحقاقات للسنة t-1 / مبيعات السنة t-1) - [إجمالي الممتلكات والمعدات للسنة t × (اهلاك السنة t-1 / إجمالي الممتلكات والمعدات للسنة t-1)]] / إجمالي الأصول في نهاية السنة t-1

وعلى الرغم من أن متغير إدارة الأرباح أحد المتغيرات غير المستحدثة على البيئة المحاسبية إلا أن لها دوراً جوهرياً في هذه الدراسة يكسبها أهمية كبرى في إعداد الدراسة الحالية، حيث يعمل هذا المتغير كمعدل للعلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وهو أمر مستحدث على البيئة المحاسبية بشكل عام والبيئة المصرية بشكل خاص، وبين جهد المراقب كأحد المتغيرات التي حظيت باهتمام الأدبيات المحاسبية في الآونة الأخيرة.

### المتغيرات الضابطة للعلاقة:

في نطاق الدراسة الحالية، تصبح المتغيرات الضابطة للعلاقة أكثر ارتباطاً بالاستحقاقات غير العادية وجهد المراقب المقيس بكلٍ من فترة إصدار التقرير وأتعب عملية المراجعة، ومن ثم تصبح المتغيرات الضابطة الأكثر اهتماماً هي المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على كلا المتغيرين في ظروف الاقتصاد العادي، وتتمثل أهم هذه المتغيرات الضابطة وفقاً للعديد من الدراسات السابقة في كلٍ من:

#### جدول رقم (٣-١): المتغيرات الضابطة للعلاقة

الرمز	طريقة القياس
LEV	إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول؛
Loss	متغير وهمي يأخذ القيمة في حالة وجود خسارة والقيمة صفر فيما عدا ذلك؛
Size	لو غار يتم القيمة الدفترية للشركة؛
CFO	التدفقات النقدية التشغيلية؛
Segment	عدد القطاعات التشغيلية بالشركة؛
Growth	معدل النمو في المبيعات.

### تحديد نموذج الدراسة:

تهدف الدراسة الحالية إلى اختبار فرضين أساسيين يتعلق الأول منهما بتحديد أثر التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية على جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة، بينما يتعلق الثاني بالتعرف على الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات والتبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية على جودة الأرباح. ومن ثم يمكن للباحث تقسيم نماذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة بانقسام الفروض على النحو التالي:

### • نموذج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة:

يتنبأ الفرض الإحصائي الأول للدراسة بأثر التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية على جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة، ونظراً لوجود أداتين لقياس جهد مراقب الحسابات تتمثل الأولى في فترة إصدار التقرير والثانية في الأتعاب فإنه يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة على إحدى صورتين:

#### - باستخدام فترة إصدار التقرير:

$$\text{Audit Effort (RLag)} = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Lev} + \beta_3 \text{Loss} + \beta_4 \text{Size} + \beta_5 \text{CFO} + \beta_6 \text{Segment} + \beta_7 \text{Growth} + \varepsilon \dots \dots \dots (1)$$

#### - باستخدام الأتعاب:

$$\text{Audit Effort (Fees)} = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Lev} + \beta_3 \text{Loss} + \beta_4 \text{Size} + \beta_5 \text{CFO} + \beta_6 \text{Segment} + \beta_7 \text{Growth} + \varepsilon \dots \dots \dots (2)$$

### حيث أن:

-  $\text{Audit Effort (RLag)}$  = جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً باستخدام فترة إصدار تقرير المراجع الخارجي؛

-  $\text{Audit Effort (Fees)}$  = جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً باستخدام أتعاب المراجعة؛

-  $\text{IFRS}$  = متغير وهمي يأخذ القيمة 1 في فترات التبني لمعايير التقرير المالي الدولية والقيمة صفر فيما عدا ذلك؛

### • نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة:

يتنبأ الفرض الإحصائي الثاني للدراسة بأثر الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة على العلاقة بين التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية وإدارة الأرباح، ونظراً لوجود أداتين لقياس جهد مراقب الحسابات تتمثل

الأولى في فترة إصدار التقرير والثانية في الأتعاب فإنه يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على إحدى صورتين:

- باستخدام فترة إصدار التقرير:

$$\text{Abs\_ACC} = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Audit Effort (RLag)} + \beta_3 \text{Audit Effort (RLag)*IFRS} + \beta_4 \text{Lev} + \beta_5 \text{Loss} + \beta_6 \text{Size} + \beta_7 \text{CFO} + \beta_8 \text{Segment} + \beta_9 \text{Growth} + \varepsilon \dots \dots \dots (3)$$

- باستخدام الأتعاب:

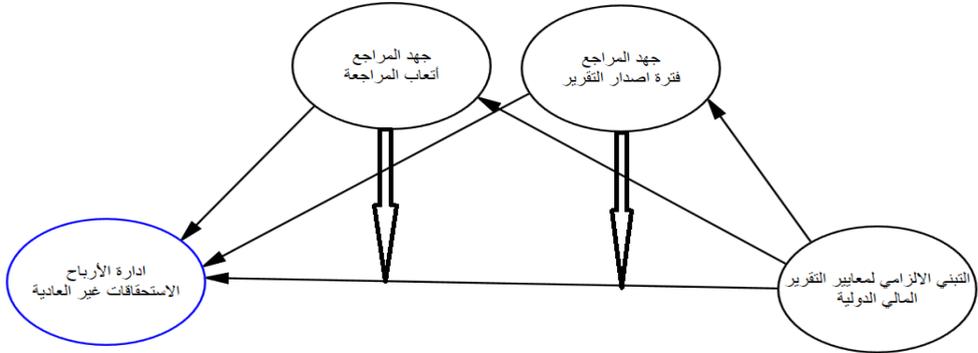
$$\text{Abs\_ACC} = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Audit Effort (Fees)} + \beta_3 \text{Audit Effort (Fees)*IFRS} + \beta_4 \text{Lev} + \beta_5 \text{Loss} + \beta_6 \text{Size} + \beta_7 \text{CFO} + \beta_8 \text{Segment} + \beta_9 \text{Growth} + \varepsilon \dots \dots \dots (4)$$

حيث أن:

$$\text{Abs\_ACC} = \text{القيمة المطلقة للاستحقاقات غير العادية؛}$$

وقد تم تعريف بقية المتغيرات فيما سبق.

وبناء على العرض السابق يمكن للباحث بناء نموذج الدراسة من خلال الشكل التالي:



شكل رقم (١): نموذج الدراسة

### ٢-٣: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري، وذلك عن الفترة الزمنية من ٢٠١٤ إلى ٢٠٢١ حيث يتبين وجود ٢٤٤ شركة خلال هذه الفترة مع مراعاة استبعاد عام ٢٠١٦ وهو العام الذي كان بداية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في البيئة المصرية. وفي ضوء البيانات المتاحة عن أتعاب عملية المراجعة وباستبعاد قطاع البنوك والمؤسسات المالية يتبين أن عدد الشركات المتاحة هو ٧٥ شركة سجلت ٥٢٥ مشاهدة (٧٥ شركة \* ٧ سنوات)، وباستبعاد ١٤٨ مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة وباستبعاد ١٨٧ مشاهدة ذات قيم مفقودة، تصبح العينة النهائية ١٩٠ مشاهدة، ويمكن للباحث توضيح إجراءات تحديد العينة على النحو التالي:

#### جدول رقم (٢-٣): تحديد العينة

الإجمالي	بعد تطبيق المعايير	قبل تطبيق المعايير	القطاع
٥٢٥	٣٧٥	١٥٠	إجمالي المشاهدات
١٤٨	١٠٦	٤٢	باستبعاد: القيم الشاذة والمتطرفة
١٨٧	١٣٤	٥٣	باستبعاد: القيم المفقودة
١٩٠	١٣٥	٥٥	صافي العينة

### ٣-٣: نتائج التحليل الوصفي:

يهتم التحليل الوصفي بإبراز خصائص عينة الدراسة للتحقق من مدى تقاربها مع العينات الأخرى بالدراسات ذات الصلة ومن ثم إمكانية مقارنة النتائج والتحقق من مدى قابليتها للاعتماد، بالإضافة إلى ذلك تحديد عينة الدراسة شكل توزيع المشاهدات بين الفترات الزمنية المختلفة وبخاصة في ظل الدراسة الحالية حيث ترتبط بفترتين زمنيتين

مختلفتين: تتمثل الأولى منها بفترة ما قبل تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، والثانية بفترة ما بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية. وقد تم إجراء التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة باستخدام برنامج SPSS الإصدار السادس والعشرين، ويوضح الجدول رقم (٣-٣) نتائج التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول رقم (٣-٣): الإحصاءات الوصفية

Variables	Full Period						Pre IFRS Period			Post IFRS Period		
	n	Mean	Median	Std. Dev.	Skewness	Kurtosis	n	Mean	Median	n	Mean	Median
Audit Effort (RLag)	190	95	91	2.425	1.80	1.94	55	86	82	135	97	95
Audit Effort (Log Fees)	190	2.451	2.126	0.996	2.50	1.32	55	1.985	1.825	135	2.127	1.991
IFRS	190	0.71	1	0.42	2.16	2.65	55	0	0	135	1	1
Abs_ACC	190	0.26	0.19	0.15	2.56	2.01	55	0.29	0.21	135	0.23	0.18
Abs_ACC > 0	190	0.15	0.12	0.07	2.69	2.83	55	0.16	0.12	135	0.14	0.12
Abs_ACC < 0	190	0.21	0.13	0.08	2.34	2.53	55	0.22	0.12	135	0.19	0.11
Lev	190	0.25	0.21	0.09	1.99	1.49	55	0.18	0.16	135	0.23	0.16
Loss	190	0.21	0.19	0.07	2.46	2.67	55	0.16	0.11	135	0.19	0.16
Size	190	5.94	4.93	3.5	2.79	2.11	55	5.98	4.18	135	5.82	4.21
CFO	190	0.07	0.06	0.01	2.36	1.27	55	0.07	0.06	135	0.07	0.06
Segment	190	3.15	2.97	1.087	2.85	1.75	55	2.95	2.66	135	3.18	2.51
Growth	190	0.25	0.12	0.07	1.62	1.90	55	0.21	0.09	135	0.24	0.11

يتضح لدى الباحث من خلال العرض السابق لنتائج الإحصاءات الوصفية مجموعة من الملاحظات التي تتمثل فيما يلي:

- أولاً: تشير عينة الدراسة إلي أن ٥٥ مشاهدة قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وعدد ١٣٥ مشاهدة بعد تطبيق معايير التقرير المالية الدولية وهو ما يساوي نسبة ٧١% وهي الوسط الحسابي لعينة الدراسة للمتغير IFRS الخاص بمعايير التقرير المالي الدولية، ويتبين للباحث اقتراب الوسط الحسابي من الوسيط وهو الحد الأقصى المساوي للقيمة ١، مما يدل على تركيز عينة الدراسة على فترة ما بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية.
- ثانياً: يشير الوسط الحسابي للاستحقاقات غير العادية لكامل العينة أنه يساوي ٢٦% كما تبلغ الاستحقاقات غير العادية التي كانت قيمتها أكبر من الصفر (أي موجبة) للوسط الحسابي ما قيمته ١٥%، بينما تبلغ قيمة الوسط الحسابي للاستحقاقات غير العادية التي كانت قيمتها أقل من الصفر (أي سالبة) وذلك بعد أخذ القيمة المطلقة ما يساوي ٢١%. وفي ذلك دلالة على ارتفاع الاستحقاقات السالبة غير العادية على الاستحقاقات الموجبة غير العادية أي أن إجمالي الاستحقاقات في غالبية العينة أقل من الاستحقاقات المتنبأ بها، ومن ثم يتبين ارتفاع مستوى إدارة الأرباح للعينة وهو ما يجعلها مناسبة للدراسة الحالية.
- ثالثاً: المتغيرات المتعلقة بجهد مراقب الحسابات سواء الخاصة بفترة التقرير أو الأتعاب يتبين أن الوسط الحسابي لهما ٩٥، ٢,٤٥١ على التوالي مما يدل على ارتفاع مستوى فترة التقرير والأتعاب بشكل عام، بينما كانت قيم الوسط الحسابي لكل منهما أعلى بعد تطبيق المعايير حيث بلغت ٩٧، ٢,١٢٧ بعد التطبيق مقابل ٨٦، ١,٩٨٥ قبل التطبيق على التوالي، وهو ما يشير ضمناً إلي ارتفاع مستوى الجهد المبذول لمراقب الحسابات بعد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

- وأخيراً، تبين نتائج الإحصاء الوصفي أن كافة الانحرافات المعيارية منخفضة وهو ما يشير إلي أن البيانات غير مشتتة وتتسم بالاعتدالية، فضلاً عن انخفاض معاملات الالتواء والتفرطح حيث أنها تنحصر بين  $\pm 3$ ، و  $\pm 10$  على التوالي.

### ٣-٤: تحديد معاملات الارتباط:

تشير نتائج معاملات الارتباط بين المتغيرات في الجدول التالي رقم (٣-٤) إلي انخفاض معاملات الارتباط بشكل عام عن القيمة  $0,8$  وهو ما يشير إلي عدم وجود ظاهرة الأزواج الخطي. بالإضافة إلي ذلك، تشير نتائج معاملات الارتباط إلي وجود علاقة طردية بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولي وجهد مراقب الحسابات مقيساً بكلٍ من فترة إصدار التقرير، والأتعاب. أي أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية أدى إلي زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما ترتب عليه من زيادة في فترة إصدار التقرير أو الأتعاب.

كما يتبين وجود علاقة عكسية بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والاستحقاقات غير العادية سواء كانت أكبر من الصفر أو أقل من الصفر، وهو ما يشير إلي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية أدى إلي تقييد ممارسات إدارة الأرباح، فهل يصبح التفاعل بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وزيادة الجهد المبذول من مراقب الحسابات الناشئ من تطبيق معايير التقرير المالي الدولية سيؤديان إلي تقييد ممارسات إدارة الأرباح بشكل أكبر؟! وهو ما يمكن إجابته من خلال عرض نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة.

جدول رقم (٣-٤): مصفوفة ارتباط بيرسون

Variables	Audit Effort (RLag)	Audit Effort (Log Fees)	IFRS	Abs_ACC	Abs_ACC > 0	Abs_ACC < 0	Lev	Loss	Size	CFO	Segment	Growth
Audit Effort (RLag)	1											
Audit Effort (Log Fees)	0.218	1										
IFRS	0.350	0.350	1									
Abs_ACC	0.049	0.056	-0.126	1								
Abs_ACC > 0	0.176	0.031	-0.378	0.106	1							
Abs_ACC < 0	0.120	0.245	-0.322	0.292	-0.042	1						
Lev	-0.319	-0.278	0.174	-0.070	-0.137	-0.052	1					
Loss	0.062	0.019	-0.074	0.167	-0.123	0.028	0.381	1				
Size	0.157	0.233	0.156	0.076	0.280	0.215	-0.143	-0.060	1			
CFO	0.136	0.122	0.071	-0.248	-0.278	-0.040	-0.107	-0.048	0.268	1		
Segment	0.319	0.354	0.257	0.082	-0.134	0.023	0.185	0.070	0.257	0.304	1	
Growth	-0.066	-0.077	0.051	0.283	0.241	0.005	-0.064	-0.338	0.387	0.069	0.098	1

### ٣-٥: نتائج اختبارات العينات المقارنة:

تمثل اختبارات العينات المقارنة المؤشر والدليل الرئيسي على وجود اختلاف جوهري بين النتائج في عينة الدراسة الواحدة نتيجة وجود فاصل يفصل بين خصائص العينة سواء كان هذا الفاصل زمني أو مادي، ومن ثم سيقوم الباحث بإجراء اختبار العينات المقارنة في نطاق الدراسة الحالية للتعرف على دور معايير التقارير المالية الدولية في التأثير بشكل جوهري على طبيعة العينة بعد التطبيق وذلك على كلٍ من المتغيرات الخاصة بجهد مراقب الحسابات سواء كان باستخدام فترة التقرير أو باستخدام الأتعاب، وكذلك المتغيرات الخاصة بالاستحقاقات غير العادية سواء كانت الاجمالية أو الموجبة أو السالبة.

وقد أظهرت النتائج المدرجة بالجدول رقم (٣-٥) معنوية الاختلاف الجوهري بين المتغيرات نتيجة تطبيق معايير التقرير المالي الدولية حيث ظهرت قيم  $t$  للمتغيرات الخاصة بجهد مراقب الحسابات سواء كان باستخدام فترة التقرير أو باستخدام الأتعاب -٤,٦١١، ٥,٤٢٢- على التوالي وهما معنويان عند مستوى ٠,٠٠٠، وتشير الإشارة السالبة لقيم  $t$  إلي أن الفروق عكسية لفترة ما قبل التطبيق أي أنه اتجهت للزيادة بعد التطبيق ومن ثم ارتفع مستوى الجهد المبذول لمراقب الحسابات.

كما تبين معنوية الاختلاف الجوهري بين المتغيرات الخاصة بالاستحقاقات غير العادية سواء كانت الاجمالية أو الموجبة أو السالبة نتيجة تطبيق معايير التقرير المالي الدولية حيث ظهرت قيم  $t$  للمتغيرات ٢,٤٨١، ٢,١٢٥، ٢,٦٣١ على التوالي وجميعها معنوية عند مستوى ٠,٠٠٠، وتشير الإشارة الموجبة لقيم  $t$  إلي أن الفروق طردية لفترة ما قبل التطبيق أي أنها اتجهت للانخفاض بعد التطبيق ومن ثم انخفض مستوى الاستحقاقات وانخفض معه مستوى إدارة الأرباح.

جدول رقم (٣-٥): نتيجة اختبار العينات المقارنة

Variable	Sample	Mean	N	Std. Deviation	t	Sig. (2-tailed)
Audit Effort (RLag)	Pre IFRS Period	86	55	2.187	-4.611	0.000
	Post IFRS Period	97	135	2.311		
Pre IFRS Period-Post IFRS Period		-11.000	X	2.487		
Audit Effort (Log Fees)	Pre IFRS Period	1.985	55	0.985	-5.422	0.000
	Post IFRS Period	2.127	135	0.972		
Pre IFRS Period-Post IFRS Period		-0.142	X	0.981		
Abs_ACC	Pre IFRS Period	0.29	55	0.151	2.481	0.000
	Post IFRS Period	0.23	135	0.127		
Pre IFRS Period-Post IFRS Period		0.060	X	0.148		
Abs_ACC > 0	Pre IFRS Period	0.16	55	0.075	2.125	0.000
	Post IFRS Period	0.14	135	0.065		
Pre IFRS Period-Post IFRS Period		0.020	X	0.061		
Abs_ACC < 0	Pre IFRS Period	0.22	55	0.089	2.631	0.000
	Post IFRS Period	0.19	135	0.086		
Pre IFRS Period-Post IFRS Period		0.030	X	0.081		

### ٦-٣: نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة:

يسعى الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى تحليل العلاقة بين المتغيرات المستقلة والمتغيرات التابعة من خلال نتائج اختبارات الفروض الناتجة من تشغيل نماذج اختبارات الفروض الإحصائية الأربعة سالفة الذكر، وذلك على النحو التالي:

#### نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة:

يتنبأ الفرض الإحصائي الأول للدراسة بالعلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولي وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة، ولغرض تحليل العلاقة بين المتغيرات تم تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (٢&١) حيث يختص النموذج رقم (١) بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وجهد المراقب مقيساً بفترة إصدار التقرير، بينما يختص النموذج رقم (٢) بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وجهد المراقب مقيساً بالأتعاب وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول رقم (٦-٣).

وتشير تلك النتائج إلى أن القوة التفسيرية للنموذج رقم (٢&١) كانت ٤٢,٥١%، ٣١,١٧% على التوالي. وهو ما يشير إلى أن المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومجموعة المتغيرات الضابطة للعلاقة تفسر نسبة ٤٢,٥١%، ٣١,١٧% من التغير في المتغير التابع الخاص بكلٍ من جهد المراجع مقيساً بفترة إصدار التقرير، وجهد المراجع مقيساً بالأتعاب على التوالي.

وفيما يتعلق بالعمود الأول الخاص بجهد المراقب مقيساً بفترة إصدار التقرير فيتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ويحمل إشارة موجبة أي أنها علاقة طردية، ومن ثم فإن زيادة مستوى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة فترة إصدار التقرير نتيجة زيادة الجهد المبذول لمراعاة العناية المهنية الواجبة في مراجعة القوائم المالية. ولم توضح النتائج معنوية أي متغير من المتغيرات الضابطة للعلاقة المدرجة بنموذج اختبار الفروض رقم (١).

جدول رقم (٣-٦): نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة

Variables	Dependent variables: Audit Effort (R Lag)			Dependent Variables: Audit Effort (Log Fees)		
	Coef.	t-value	P-value	Coef.	t-value	P-value
Cons.	0.221	1.425	0.197	0.357	1.612	0.118
IFRS	0.118	2.195	0.001	0.115	2.791	0.005
Lev	-0.116	1.599	0.218	-0.100	1.624	0.111
Loss	0.107	1.112	0.087	0.115	1.142	0.123
Size	0.123	1.355	0.031	0.095	1.260	0.125
CFO	0.111	1.547	0.125	0.120	1.552	0.122
Segment	0.119	1.720	0.321	0.119	1.390	0.104
Growth	-0.124	1.358	0.281	-0.125	1.410	0.119
Year & Industry Dummies	<i>Included</i>			<i>Included</i>		
N	<b>190</b>			<b>190</b>		
R2	<b>42.51%</b>			<b>31.17%</b>		

وفيما يتعلق بالعمود الثاني الخاص بجهد المراقب مقيساً بالأتعاب فيتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ويحمل إشارة موجبة أي أنها علاقة طردية، ومن ثم فإن زيادة مستوى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية يؤدي إلى زيادة الأتعاب المطلوبة نتيجة زيادة الجهد المبذول لمراعاة العناية المهنية

الواجبة في مراجعة القوائم المالية. ولم توضح النتائج معنوية أي متغير من المتغيرات الضابطة للعلاقة المدرجة بنموذج اختبار الفروض رقم (٢).

وتأسيساً على النتائج الواردة بالجدول رقم (٣-٦) في العمود الأول والثاني فينتبين وجود العلاقة الطردية بين مستوى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة. وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الأول للدراسة على الشكل البديل التالي:

**الفرض الأول: يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (سواء باستخدام فترة إصدار التقرير أو الأتعاب).**

**نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة باستخدام فترة التقرير كمقياس لجهد المراجع الخارجي:**

ينتبا الفرض الاحصائي الثاني للدراسة بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومستوى الاستحقاقات كمقياس لإدارة الأرباح في ظل الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة، ولغرض تحليل العلاقة بين المتغيرات تم تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (٣) حيث يختص النموذج رقم (٣) بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومستوى الاستحقاقات كمقياس لإدارة الأرباح في ظل الدور المعدل لجهد المراقب في بذل العناية المهنية الواجبة مقياساً بفترة إصدار التقرير، وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول رقم (٣-٧).

جدول رقم (٣-٧): نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة باستخدام فترة التقرير

Variables	Dependent variables: Abs_ACC			Dependent variables: Abs_ACC > 0			Dependent variables: Abs_ACC < 0		
	Coef.	t-value	P-value	Coef.	t-value	P-value	Coef.	t-value	P-value
Cons.	0.217	1.436	0.127	0.236	1.125	0.235	0.187	1.311	0.218
IFRS	-0.315	-3.421	0.005	-0.287	-2.697	0.001	-0.219	-2.781	0.007
IFRS*Audit Effort (RLag)	0.121	2.125	0.000	0.118	2.611	0.000	0.021	1.237	0.125
Lev	-0.136	-2.421	0.025	-0.054	-1.518	0.137	-0.227	-2.697	0.008
Loss	0.027	1.411	0.115	-0.035	-1.812	0.067	0.066	2.412	0.011
Size	0.006	1.115	0.451	0.005	1.210	0.432	0.007	1.197	0.467
CFO	-0.035	-1.127	0.587	-0.045	-1.223	0.492	-0.038	-1.211	0.561
Segment	0.048	1.236	0.497	-0.010	-1.111	0.327	0.025	1.367	0.235
Growth	0.018	0.995	0.315	0.005	0.986	0.437	0.015	0.997	0.681
Year & Industry Dummies	<i>Included</i>			<i>Included</i>			<i>Included</i>		
N	<b>190</b>			<b>190</b>			<b>190</b>		
R2	<b>25.18%</b>			<b>21.27%</b>			<b>35.36%</b>		

وتشير تلك النتائج إلى أن القوة التفسيرية للنموذج رقم (٣) كانت ٢٥,١٨%، ٢٧,٢١%، ٣٥,٣٦% على التوالي. وهو ما يشير إلى أن المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية والمتغير المعدل الخاص بجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة ومجموعة المتغيرات الضابطة للعلاقة تفسر نسبة ٢٥,١٨%، ٢٧,٢١%، ٣٥,٣٦% من التغير في المتغير التابع الخاص بكلٍ من الاستحقاقات غير العادية الإجمالية، والاستحقاقات غير العادية الموجبة، والاستحقاقات غير العادية السالبة على التوالي.

وفيما يتعلق **بالعمود الأول** الخاص بالاستحقاقات غير العادية الإجمالية يتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومعنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقارير المالية الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير، بينما يحمل الأول إشارة سالبة والأخير يحمل إشارة موجبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلى أنه على الرغم من تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وقدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة فترة إصدار التقرير يؤدي إلى زيادة مستوى الاستحقاقات غير العادية. ونتاجاً لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة قد أدى إلى تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستحقاقات غير العادية الإجمالية من سالبة إلى موجبة، أي أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية لن يكون مجدياً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير.

وفيما يتعلق **بالعمود الثاني** الخاص بالاستحقاقات غير العادية الموجبة يتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومعنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقرير المالي الدولية وجهد

مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير، بينما يحمل الأول إشارة سالبة والأخير يحمل إشارة موجبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلي أنه على الرغم من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وقدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة فترة إصدار التقرير يؤدي إلي زيادة مستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة. ونتاجاً لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة قد أدى إلي تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستحقاقات غير العادية الموجبة من سالبة إلي موجبة، أي أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة لن يكون مجدياً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير.

وفيما يتعلق **بالعمود الثالث** الخاص بالاستحقاقات غير العادية السالبة، والجدير بالذكر أنه على الرغم من أن الاستحقاقات غير العادية السالبة تعتبر ظاهرة ايجابية في حد ذاتها حيث أنها تشير إلي انخفاض إجمالي الاستحقاقات عن الاستحقاقات المتنبأ بها إلا أنها تعبر أيضاً عن جانب سلبي لممارسات إدارة الأرباح يتمثل في عدم القدرة على استغلال الخيارات المحاسبية بالشكل الجيد.

وقد أظهرت النتائج المدرجة بالعمود الثالث معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية وعدم معنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقارير المالية الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير، حيث يحمل الأول إشارة سالبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية سيؤدي إلي زيادة القدرة على تقييد ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية السالبة، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة فترة إصدار التقرير لن يؤثر تماماً على الاستحقاقات غير العادية السالبة. ونتاجاً

لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة غير قادراً على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاستحقاقات غير العادية السالبة، أي أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة لن يتأثر تماماً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بفترة إصدار التقرير.

والجدير بالذكر أن النتائج لم توضح معنوية أي متغير من المتغيرات الضابطة للعلاقة المدرجة بنموذج اختبار الفروض رقم (٣)، باستثناء الرافعة المالية وتحمل إشارة سالبة أي أن زيادة الرافعة المالية يؤدي إلى انخفاض مستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والسالبة.

وتأسيساً على النتائج الواردة بالجدول رقم (٣-٧) في العمود الأول والثاني والثالث فيتبين وجود العلاقة العكسية بين مستوى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة والسالبة، بينما يتبين وجود العلاقة الطردية بين الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي:

**الفرض الثاني (أ):** يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام فترة إصدار التقرير) على العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

**نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة باستخدام الأتاعب كقياس لجهد مراقب الحسابات:**

ينتنبأ الفرض الإحصائي الثاني للدراسة بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ومستوى الاستحقاقات كقياس لإدارة الأرباح في ظل الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة، ولغرض تحليل العلاقة بين

المتغيرات تم تشغيل نموذج اختبار الفروض الإحصائية رقم (٤) حيث يختص النموذج رقم (٤) بالعلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الدولي ومستوى الاستحقاقات كقياس لإدارة الأرباح في ظل الدور المعدل لجهد المراقب في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب، وقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي عن الجدول رقم (٣-٨).

وتشير تلك النتائج إلي أن القوة التفسيرية للنموذج رقم (٤) كانت ٢٤,٣٦%، ١٩,١٨%، ٣١,٤٢% على التوالي. وهو ما يشير إلي أن المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية والمتغير المعدل الخاص بجهد المراجع الخارجي في بذل العناية المهنية الواجبة ومجموعة المتغيرات الضابطة للعلاقة تفسر نسبة ٢٤,٣٦%، ١٩,١٨%، ٣١,٤٢% من التغير في المتغير التابع الخاص بكلٍ من الاستحقاقات غير العادية الاجمالية، والاستحقاقات غير العادية الموجبة، والاستحقاقات غير العادية السالبة على التوالي.

جدول رقم (٣-٨): نتيجة اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة باستخدام الأتعاب

Variables	Dependent variables: Abs_ACC			Dependent variables: Abs_ACC > 0			Dependent variables: Abs_ACC < 0		
	Coef.	t-value	P-value	Coef.	t-value	P-value	Coef.	t-value	P-value
Cons.	0.242	1.555	0.148	0.255	1.304	0.244	0.205	1.430	0.227
IFRS	-0.290	-3.302	0.015	-0.268	-2.518	0.010	-0.201	-2.662	0.016
IFRS*Audit Effort (Log Fees)	0.146	2.244	0.004	0.137	2.790	0.009	0.039	1.356	0.134
Lev	-0.111	-2.302	0.015	-0.035	-1.339	0.146	-0.209	-2.578	0.017
Loss	0.052	1.530	0.134	-0.016	-1.633	0.076	0.184	2.531	0.020
Size	0.031	1.234	0.470	0.024	1.389	0.441	0.025	1.316	0.476
CFO	-0.010	-1.008	0.606	-0.026	-1.044	0.501	-0.020	-1.092	0.570
Segment	0.073	1.355	0.516	-0.009	-0.932	0.336	0.043	1.486	0.244
Growth	0.043	1.114	0.334	0.024	1.165	0.446	0.033	1.116	0.690
Year & Industry Dummies	<i>Included</i>			<i>Included</i>			<i>Included</i>		
N	190			190			190		
R2	24.36%			19.18%			31.42%		

وفيما يتعلق **بالعمود الأول** الخاص بالاستحقاقات غير العادية الإجمالية يتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومعنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب، بينما يحمل الأول إشارة سالبة والأخير يحمل إشارة موجبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلى أنه على الرغم من تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وقدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة الأتعاب يؤدي إلى زيادة مستوى الاستحقاقات غير العادية. ونتاجاً لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة قد أدى إلى تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية والاستحقاقات غير العادية من سالبة إلى موجبة، أي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية لن يكون مجدياً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب.

وفيما يتعلق **بالعمود الثاني** الخاص بالاستحقاقات غير العادية الموجبة يتبين معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومعنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب، بينما يحمل الأول إشارة سالبة والأخير يحمل إشارة موجبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلى أنه على الرغم من تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وقدرتها على تقييد ممارسات إدارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة الأتعاب يؤدي إلى زيادة مستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة. ونتاجاً لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة قد أدى إلى تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية والاستحقاقات غير العادية الموجبة من سالبة إلى

موجبة، أي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة لن يكون مجدياً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب.

وفيما يتعلق **بالعمود الثالث** الخاص بالاستحقاقات غير العادية السالبة، فقد أظهرت النتائج المدرجة بالعمود الثالث معنوية المتغير المستقل الخاص بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية وعدم معنوية المتغير المعدل الخاص بالعلاقة التفاعلية بين معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب، حيث يحمل الأول إشارة سالبة. وبالتالي، تشير تلك النتائج إلي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية سيؤدي إلي زيادة القدرة على تقييد ممارسات ادارة الأرباح بتخفيض مستوى الاستحقاقات غير العادية السالبة، إلا أن زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة وما يترتب عليه من زيادة الأتعاب لن يؤثر تماماً على الاستحقاقات غير العادية السالبة. ونتاجاً لذلك، يصبح زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة غير قادراً على تعديل العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية والاستحقاقات غير العادية السالبة، أي أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وما يحتويه من تقييد لمستوى الاستحقاقات غير العادية الموجبة لن يتأثر تماماً عند زيادة جهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة مقيساً بالأتعاب.

والجدير بالذكر أن النتائج لم توضح معنوية أي متغير من المتغيرات الضابطة للعلاقة المدرجة بنموذج اختبار الفروض رقم (٤)، باستثناء الرافعة المالية ومؤشر الخسارة ويحمل الأول إشارة سالبة أي أن زيادة الرافعة المالية يؤدي إلي انخفاض مستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والسالبة بينما يحمل الأخير إشارة موجبة أي أن زيادة مؤشر الخسارة يؤدي إلي زيادة مستوى الاستحقاقات غير العادية السالبة.

وتأسيساً على النتائج الواردة بالجدول رقم (٣-٨) في العمود الأول والثاني والثالث فيتبين وجود العلاقة العكسية بين مستوى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية

ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة والسالبة، بينما يتبين وجود العلاقة الطردية بين الدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة. وبالتالي، يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي:

**الفرض الثاني (ب):** يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام الأتعاب) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

#### القسم الرابع : النتائج والتوصيات

في ضوء الدراسة النظرية والاختبارية توصل البحث إلى مجموعة من النتائج والتوصيات، ويمكن عرضها على النحو التالي:

##### النتائج:

- ١- يؤدي زيادة مستوى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية إلى زيادة فترة إصدار التقرير نتيجة زيادة الجهد المبذول لمراعاة العناية المهنية الواجبة في مراجعة القوائم المالية.
- ٢- تؤدي زيادة مستوى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية إلى زيادة الأتعاب المطلوبة نتيجة زيادة الجهد المبذول لمراعاة العناية المهنية الواجبة في مراجعة القوائم المالية.
- ٣- يركز صانعي السياسات على العديد من عوامل التبني الفعال للمعايير الدولية لإعداد التقارير بما في ذلك أتعاب المراجعة المنخفضة.
- ٤- يرتبط وقت عملية المراجعة بشكل ايجابي بتعديلات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
- ٥- يعتبر التبني الإلزامي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ميزة تنافسية لمراقبي الحسابات وذلك لاملاكهم الخبرة المتعلقة بالمعايير للتعامل مع زيادة تعقيدها،

ولذلك يزيد مراقب الحسابات من إجراءات المراجعة ومن ثم زيادة جهد المراجعة.

٦- توجد علاقة طردية بين مستوى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة. وبالتالي يمكن للباحث قبول الفرض الإحصائي الأول للدراسة على الشكل البديل التالي: **يوجد تأثير طردي معنوي لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية وجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (سواء باستخدام فترة إصدار التقرير أو الأتعاب).**

٧- قبول الفرض الإحصائي الثاني (أ) للدراسة على الشكل البديل التالي: يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام فترة إصدار التقرير) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

٨- يوجد تأثير طردي معنوي للدور المعدل لجهد مراقب الحسابات في بذل العناية المهنية الواجبة (باستخدام الأتعاب) على العلاقة بين تطبيق معايير التقرير المالي الدولية ومستوى الاستحقاقات غير العادية الإجمالية والموجبة.

### التوصيات:

١- ضرورة قيام هيئة الرقابة المالية المصرية بتقديم الارشادات واللوائح المناسبة لتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتوحيد الممارسات بين الشركات المدرجة وتعزيز القابلية للمقارنة.

٢- ضرورة اهتمام مكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عن طريق عقد دورات تدريبية للعاملين بها لمتابعة أحدث إصدارات هذه المعايير بالإضافة إلي اكتساب الخبرة اللازمة في مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير.

- ٣- ضرورة تطوير مناهج التعليم المحاسبي في الجامعات المصرية بالشكل الذي يساعد علي تدريس الموضوعات المختلفة والمتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمساهمة في إعداد خريج قادر علي التطبيق السليم لهذه المعايير.
- ٤- ضرورة اهتمام الشركات المقيدة بالبورصة بالتدريب المستمر للمحاسبين لديها علي أحدث إصدارات معايير التقارير المالية الدولية.
- ٥- يوصي الباحث بإجراء المزيد من الدراسات المستقبلية المتعلقة بتأثير التبني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية علي كل من مخاطر المراجعة، وفجوة التوقعات في المراجعة.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع العربية

١. أمين، عصام حمدي مصطفى، "أثر جودة المراجعة المدركة علي العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية الدولية وتكلفة رأس المال- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الخامس، العدد الثالث، ٢٠٢١، ٢٦٥-٣١١.
٢. المخلافي، منير محمد سرحان، "العوامل المؤثرة علي جهد المراجع الخارجي في ظل الاسناد الخارجي لأنشطة تكنولوجيا المعلومات"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية*، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد الثامن، العدد الرابع، ٢٠١٧، ٤٢٢-٤٥٣.
٣. السواح، تامر إبراهيم، "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية علي العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة - دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، المجلد الثالث، العدد الثالث، ٢٠١٩، ٢٦٧-٣٣٤.
٤. بدران، محمد أحمد السيد، "دور مبادئ الحوكمة في تفعيل العلاقة بين درجة جهد المراجع الخارجي ومخاطر قبول العميل"، *مجلة المال والتجارة*، العدد ٥٤٩، ٢٠١٥، ٢٠-٣٢.
٥. توفيق، آية محمود أحمد، "إطار مقترح للآليات الإجرائية لكفاية درجة جهد المراجع الخارجي في ضوء متطلبات تطبيق المعايير المختلطة العالمية"، *المجلة العلمية للدراسات التجارية*

والبيئية، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، المجلد التاسع، العدد الرابع، ٢٠١٨، ٤١٨-٤٤٠.

٦. مسعود، سناء ماهر مجدي، "قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية علي جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية علي الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الفكر المحاسبي*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد ٢٤، العدد ٣، ٢٠٢٠، ١-٥٨.

٧. متولي، أحمد زكي حسين، "نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق قائمة الإفصاح عن معلومات الحوكمة علي تقييم درجة جهد المراجع الخارجي مع دراسة اختبارية"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد ٣، ٢٠١٢، ٨١٣-٨٨٥.

### ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Albu, N., Albu, C.N., & Gray, S. J. (2020,July). Institutional factors and the impact of the international financial reporting standards: the Central and Eadtern European experience. *In Accounting Forum*, 44(3), 184-214. Routledge.
2. Aobdia, D., (2018). The Impact of the PCAOB Individual Engagement Inspection process – preliminary Evidence. *The Accounting Review*, 93(4), 53-80.
3. Ates, S. (2021). Chapter 33: Accounting Convergence, Mandatory Adoption of IFRS, and Accounting Quality. *Handbook of Research on Institutional, Economic, and Social Impacts of Globalization and Liberalization*, 605-627.
4. Abdul-Baki, Z., Uthman, A. B.,& Sanni, M. (2014). Financial ratios as performance measure: A comparison of IFRS and Nigerian GAAP. *Accounting & Management Information Systems/ Contabilitate Si Informatica De Gestiuene*, 13 (1).
5. Bananuka, J., Kadaali, A. W., Mukyala, V., Muramuzi, B., & Namusoby, Z. (2019). Audit committee effectiveness, isomorphic

- forces, managerial attitude and adoption of international financial reporting standards. *Journal of accounting in Emerging Economies*.
6. Bae, G.S., Choi, S.U. & Rho, J.H. (2016). Audit hours and unit audit price of industry specialist auditors: evidence from Korea. *Contemporary Accounting Research*, 33 (1), 314-340.
  7. Beck, M., J., Glendening, M., & Hogan, C. E. (2022). Financial Statement disaggregation and auditor effort. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 41 (2): 27-55.
  8. Cameran, M., J. R. Francis, A. Marra, & Pettinicchio. A. (2015). Are there adverse consequences of mandatory auditor rotation? Evidence from the Italian experience. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34 (1): 1-24.
  9. Cao, J., Luo, X., Zhang, W., 2020, Corporate employment, red flags, and audit effort, *Journal Account. Public Policy*, 39: 1-21.
  10. Caramanis, C., Lennox, C., 2008, Audit effort and earnings management. *Journal of Accounting and Economics*, 45:116-138
  11. Contell, E., Enguix, L., Serer, G. (2022). Female audit team leaders and audit effort. *Journal of Business Research*, 140:324-331.
  12. Coffie, W., & Bedi, I., (2019). The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana. *Accounting Research Journal* .
  13. DeFond, M., Gao, X., Li, O. Z., & Xia, L. (2019). IFRS adoption in China and foreign institutional investments. *China Journal of Accounting Research*, 12(1), 1-32.
  14. DeFond, M. & Zhang, J. (2014). A Review of Archival Auditing Research. *Journal of Accounting and Economics*, 58 (2-3), 275-326.
  15. Ding, et al., 2017; Ding, F., Luo, W., Hao, X., & Zhang, L. )2017(, Does IFRS Adoption Increase the Accuracy of Chinese Analysts' Forecasts?. *Emerging Markets Finance & Trade*, 53:1107-1121.

16. Dang, D. Y., Akwe, J. A., & Garba, S. B. (2020). Credit relevance after mandatory IFRS adoption in deposit money banks of Nigeria A difference-in-differences (D-in-D) approach. *Asian Journal of Accounting Research*.
17. El- Helaly, M., Ntim, C.G., & Soliman, M. (2020). The role of national culture in international financial reporting standards adoption. *Research in International Business and Finance*, 54, 101241.
18. El Guindy, M. N., & Trabelsi, N. S. (2020). IFRS adoption/reporting and auditor fees: the conditional effect of audit firm size and tenure. *International Journal of Accounting & Management*, 28(4), 639- 666.
19. Elshafie, E. (2022). The impact of reducing reporting requirements on audit quality, auditor effort and auditor conservatism. *Accounting Research Journal*, (ahead- of - print).
20. Fuad, F., Juliarto, A. & Harto, P. (2019). Des IFRS Convergence Really Increase Accounting qualities? Emerging Market Evidence. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*.
21. Guerhazi, W., & Khamoussi, H. (2018). Mandatory IFRS adoption in Europe: effect on the conservative financial reporting. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 16(4), 543-563.
22. Ghafran, C. & O'Sullivan, N. (2017). The Impact of Audit Committee Expertise on Audit Quality: Evidence from UK Audit Fees. *The British Accounting Review*, 49 (6): 578–593.
23. Houqe, N. (2018). A review of the current debate on the determinants and consequences of mandatory IFRS adoption. *International Journal of Accounting & Information Management*.
24. Horton, J., Serafeim, G.& Serafeim, I. (2013). Does mandatory IFRS adoption improve the information environment?. *Contemporary Accounting Research*, 30 (1), 388–423.

25. Habib, A., Bhuiyan M. B. U., & Hasan, M. M. (2019). IFRS adoption, financial reporting quality and cost of capital: a life cycle perspective. *Pacific Accounting Review*.
26. Ibikunle, G., Mare D., & Sun Y. (2020). The paradoxical effects of market fragmentation on adverse selection risk and market efficiency. *The European Journal of Finance*, 26 (14): 1439-1461.
27. Jamaani, F., Alidarous, M., & Alharasis, E. (2022). The combined impact of IFRS mandatory adoption and institutional quality on the IPO companies' underpricing. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, (ahead-of-print).
28. Jung, S.H. (2016). Audit Effort and Market-perceived Risk: Evidence from South Korea. *Australian Accounting Review*, 26 (3), 255–270.
29. Johnson, L. E., Freeman, R. J., Davies, S. P. (2003). Local government audit procurement requirements, audit effort, and audit fees, *Research in Accounting Regulation*, 18: 197-207.
30. Kim, S., & Ryu, H. (2018). The impact of mandatory IFRS adoption on capital markets: evidence from Korea. *International Journal of Accounting & Information Management*.
31. Key, K. G. & Kim. J. E. (2020). IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 39, 100306.
32. Khelif, H., & Achek, I. (2016). IFRS adoption and auditing: a review. *Asian Review of Accounting*.
33. Lambert, T.A., Jones, K.L., Brazel, J.F. & Showalter, D. (2017). Audit Time Pressure and Earnings Quality: An Examination of Accelerated Filings. *Accounting, Organizations and Society*, 58: 50–66.
34. Lennox, C. S., Kausar, A. (2017). Estimation risk and auditor conservatism. *Review of Accounting studies*, 22(1), 185-216.

35. Mali, D., & Lim, H. J. (2021). Do relatively more efficient firms demand additional audit effort (hours)?. *Australian Accounting Review*, 31(2), 108-127.
36. Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. (2020). Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. *Accounting Research Journal*.
37. Miah, M.S. (2019). Fair value, management discretion, and audit fees: an empirical analysis. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 30 (2), 82-91.
38. Masoud, N. (2017). The effects of mandatory IFRS adoption on analysts' forecast: Evidence from Jordan. *Accounting, Corporate Governance & Business Ethics*, 1-18.
39. Musah, A., Anokye, F. K., & Gakpetor, E. D. (2018). The effects of IFRS adoption and Big 4 audit firms on audit and non-audit fees: Evidence from Ghana. *Accounting and Management Information Systems*, 17(3), 330-352.
40. Murtini, H. (2016). Earning management and value relevance before and after the adoption of IFRS in manufacturing company in Indonesia. *Review of Integrative Business and Economics Research*, 5(1), 241.
41. Nurunnabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
42. Nurunnabi, M. (2015). The impact of cultural factors on the implementation of global accounting standards (IFRS) in a developing country. *Advances in Accounting*, 31 (1), 136-149.
43. Nam, H. J. (2018). The impact of mandatory IFRS transition on audit effort and audit fees: evidence from Korea. *Australian Accounting Review*, 28 (4), 512-524.

44. Pavithran, A., Selvam, M., Gopinath, R., & Kathiravan, C. (2018). Effects of Adopting International Financial Reporting Standards: An Empirical Evidence from selected Indian companies. *International Academic Journal of Accounting and Financial Management*, 5(4), 137-147.
45. Simunic, D.A. (1980). The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence. *Journal of Accounting Research*. 18 (1): 161–190.
46. Samaha, K., & Kalif, H. (2016). Adoption of and compliance with IFRS in developing countries: A synthesis of theories and direction for future research. *Journal of Accounting in Emerging Economies*.
47. Tsunogaya, N. (2016). Issues affecting decisions on mandatory adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Japan. *Accounting*,
48. Turki, H., Wali S., & Boujelbene, Y. (2017). IFRS Mandatory Adoption Effect on Information Asymmetry: Immediate or Delayed?, *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 11(1): 55-77.