



مجلة الشروق للعلوم التجارية
ISSN: 1687/8523
Online : 2682-356X
2007/12870
sjcs@sha.edu.eg
<https://sjcs.sha.edu.eg/index.php> : موقع المجلة



أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ سالي محمد صبري السيد كريم
مدرس المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

الكلمات المفتاحية:

تبني معايير التقرير المالي الدولية، جودة المراجعة الخارجية، القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، نسبة الرفع المالي، درجة تركيز الملكية، الملكية المؤسسية.

التوثيق المقترح وفقا لنظام APA :

كريم، سالي محمد صبري (٢٠٢٥). "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد السابع عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق ص ٢٦١ – ٣٤٠.

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ سالي محمد صبري السيد كريم
مدرس المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

ملخص البحث:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS في مصر عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ولتحقيق هدف البحث، تم إجراء دراسة تطبيقية على بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث تم تحليل محتوى القوائم والتقارير السنوية لعينة من ٤١١ مشاهدة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٢ إلى عام ٢٠١٩ مع استبعاد عام ٢٠١٥ بإعتباره عام تبني IFRS في مصر، وتم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطى المتعدد لاختبار فرض البحث. وتوصل الباحثون لعدم وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وقد يرجع إلى ضعف مستوى البنية التحتية لبيئة الممارسة المحاسبية المصرية وعدم وجود البيئة المناسبة والمهياة لتبني تلك المعايير، بالإضافة لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية والتنظيمية الخاصة ببيئة الممارسة المحاسبية في مصر، حيث أن هذه المعايير معدة وفقاً لعوامل بيئية وقيم مجتمعية تناسب الدول المتقدمة ولا تناسب الدول النامية، خاصة مصر. لذلك يوصى الباحثون بتكييف معايير التقرير المالي الدولية بما يتلاءم مع بيئة التقرير المالي المصرية حتى يمكن الاستفادة من تبني هذه المعايير بأقصى درجة، وزيادة المردود الإيجابي لتبني هذه المعايير على جودة التقارير المالية، والذي ينعكس بالتبعية على مستوى جودة المراجعة الخارجية.

الكلمات المفتاحية: تبني معايير التقرير المالي الدولية، جودة المراجعة الخارجية، القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، نسبة الرفع المالي، درجة تركيز الملكية، الملكية المؤسسية.

The effect of IFRS adoption on the external audit quality: An applied study on listed companies in the Egyptian Stock Exchange

Abstract

The research aimed to study and test the effect of the adoption of international financial reporting standards (IFRS) in Egypt 2015 on the quality of auditing the complete historical annual financial statements. To achieve this objective, an applied study was conducted on some listed companies in the Egyptian Stock Exchange, using content analysis of the annual statements and reports for a sample of 411 observation of non-financial companies listed in the Egyptian Stock Exchange during the period from 2012 to 2019 excluding 2015 as the year of the adoption of IFRS in Egypt, using multiple linear regression model to test the research hypothesis. The results showed that the adoption of IFRS has no significant effect on the quality of auditing the complete historical annual financial statements. This may be due to the weak level of infrastructure in the Egyptian accounting practice environment and the lack of a suitable and prepared environment for adopting these standards, in addition to the differences in economic, political, cultural, legal and regulatory factors specific to the accounting practice environment in Egypt, as these standards are prepared according to environmental factors and societal values that suit developed countries and do not suit developing countries, especially Egypt. Therefore, researchers recommend adapting international financial reporting standards to suit the Egyptian financial reporting environment so that the adoption of these standards can be utilized to the maximum extent, and the positive impact of adopting these standards on the quality of financial reports can be increased, which is consequently reflected in the level of external audit quality.

Keywords: Adoption of international financial reporting standards, External audit quality, Complete historical annual financial statements, Leverage, Ownership concentration, Institutional ownership.

١- مقدمة ومشكلة البحث

تعرف المراجعة الخارجية بأنها عملية منظمة للتجميع والتقييم الموضوعي للأدلة الخاصة بتأكيدات (مزاعم) الإدارة Management Assertions، بشأن نتائج الأحداث والتصرفات الاقتصادية لتحديد مدى توافق تلك التأكيدات مع المعايير المحددة (معايير القياس السارية Measurment Criteria)، وتوصيل النتائج لمستخدمي القوائم المالية وأصحاب المصالح في الشركة (AAA, 1973). **وقد تطور هذا المفهوم** ليصبح عملية تجميع وتقييم للأدلة المتعلقة بمعلومات لتحديد، والتقارير عن، درجة التوافق بين هذه المعلومات والمعايير الموضوعية. ويجب أن يكون القائم بالمراجعة شخص كفء ومستقل (Arens et al., 2016).

كما عرف (Arens et al., 2016; IAASB, 2022) المراجعة الخارجية على أنها خدمة مهنية تصديقية توكيدية تقليدية تهدف إلى تمكين مراقبي الحسابات من إبداء رأى فنى محايد وتوفير توكيد إيجابى معقول Reasonable Assurance، وليس مطلقاً، بشأن مدى صدق وعدالة القوائم المالية السنوية في التعبير عن المركز المالى للشركة ونتيجة نشاطها وتدفقاتها النقدية والتغير في حقوق ملاكها وذلك طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق The Applicable Financial Reporting Framework، وخلوها من التحريفات الجوهرية، وتوصيل ذلك الرأى للمستخدمين من خلال تقرير مكتوب.

وحتى يمكن الاستفادة من المردود الإيجابى لجودة المراجعة الخارجية على مختلف أصحاب المصالح، يستلزم ذلك إلمام ووفاء مراقبي الحسابات ومنشآت المحاسبة والمراجعة والجهات التنظيمية بكافة محددات جودة هذه الخدمة الواردة بالإطار العام لجودة المراجعة الصادر عن مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولية (IAASB) عام ٢٠٢٢، باعتباره الإطار الأكثر شمولاً ودقة للتعبير عن تلك المحددات مقارنة بالإصدارات المهنية الأمريكية والأخرى، من وجهة نظر الباحثين.

ووفقاً لهذا الإطار يتم تقسيم تلك المحددات إلى خمسة أبعاد رئيسية وهى؛ عوامل المدخلات (والتي منها؛ تمتع فريق التكليف بالاستقلال، وتوافر الكفاءات

الضرورية والخبرات الكافية والفهم العميق لطبيعة صناعة العميل)، **عوامل العملية (التشغيل)** (والتي منها: ضرورة التزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة)، **عوامل المخرجات** (والتي منها: تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية، وتقارير الشفافية لمنشأة المحاسبة والمراجعة)، **التفاعلات الرئيسية التي تتم بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية** (والتي منها: التفاعلات بين مراقب الحسابات من جهة، والأطراف الأخرى، التي تشمل الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومستخدمي القوائم المالية والمنظمين، من جهة أخرى)، وأخيراً **العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية** (وتنقسم إلى: العوامل المتعلقة ببيئة الممارسة المهنية، والعوامل المتعلقة ببيئة منشأة عميل المراجعة والتي منها: تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS). وسيتم تناول تلك الإصدارات المختلفة بصورة أكثر تفصيلاً بالأجزاء التالية.

ومن المتفق عليه أن إدارة منشأة عميل المراجعة مسئولة عن إعداد القوائم المالية السنوية وما تحتويه من مزاعم، كوسيلة لتوصيل المعلومات المالية لأصحاب المصالح مثل؛ المستثمرين الحاليين والمحتملين والمحللين الماليين والمقرضين وغيرهم وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، والذي من أهم مكوناته معايير التقرير المالي الدولية IFRS. إذ تعد تلك المعايير مجموعة من المعايير ذات الجودة المرتفعة والمعدة على أساس المبادئ Principles Based، ويتم تطبيقها على نطاق واسع لأغراض توفير معلومات محاسبية مالية أكثر دقة، وشاملة وفي الوقت المناسب ويمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين والمقرضين (Nam, 2018; Rahmawati and Kurniasih, 2018; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023).

وعلى الرغم من المنافع المحتملة لتطبيق IFRS (والتي منها؛ تحسين جودة المعلومات المالية وتعزيز شفافية التقارير المالية، تخفيض تكلفة رأس المال، وزيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة دولياً)، إلا أن هناك عوائق تحول دون تحقيق هذه المنافع والتي من أهمها؛ التعقد وعدم تآلف المحاسب المالي مع بعض المعايير الدولية، وهذا يؤدي إلى اختلاف جوهري في الأحكام الشخصية، نتيجة لانخفاض

المستوى المهني لمعدى القوائم المالية والمراجعين في الدول النامية. **عدم الاتساق في تطبيق المعايير فيما بين الشركات**، ويتطلب تحقيق هذا الاتساق الحد من الحكم الشخصي في اختيار السياسات المحاسبية إلى أدنى حد ممكن. **والافتقار لإرشادات تطبيق تفصيلية**، وهذا يؤدي إلى ممارسة أحكام شخصية مختلفة من جانب المحاسبين في الشركات المختلفة، وبالتالي يتم تطبيق المبادئ ذات المستوى المرتفع بطريقة غير متسقة بالنسبة لمعاملات وأحداث متماثلة (شحاتة، ٢٠١٣؛ Miah et al., 2023; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023; Fali et al., 2023; Imhanzenobe, 2022; Gu, 2021; Malo-Alain et al., 2021; Mensah, 2020; Lopez et al., 2020; Sari and Sarumpaet, 2019). **ونتيجة لذلك**، فإن تطبيق معايير محاسبية مرتفعة الجودة IFRS قد يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية، ولكنه ليس شرطاً كافياً لتحقيق ذلك.

وتؤكد بعض الدراسات (Khlif and Achek, 2016; Aldoseri et al., 2021; Olubunmi, 2022) على أن هناك طلباً من أصحاب المصالح على جودة المراجعة الخارجية خاصة بعد تبني IFRS، لأن التحول للـ IFRS يؤدي إلى تعديلات، بدرجة ما، في النماذج التقليدية للتقارير المالية نظراً لاعتماد هذه المعايير على محاسبة القيمة العادلة واستخدام الحكم المهني بصورة كبيرة سواء من قبل الإدارة أو مراقبي الحسابات لتطبيق متطلبات تلك المعايير.

وبناءً على ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة على التساؤلات الآتية عملياً؛ هل يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟ وما أهم الدلالات المهنية لنتائج اختبار العلاقة محل الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية؟.

٢- هدف البحث

يهدف هذا البحث إلى دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS في مصر عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٩.

٣- أهمية ودوافع البحث

تتبع أهمية البحث الأكاديمية من تصديه لقضية بحثية هامة تناولتها معظم البحوث الأجنبية ولكنها تعاني من ندرة محدودة في البحوث المصرية، في حدود علمنا، وهي دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ويستمد البحث أهميته العملية من كونه يسعى إلى اختبار تلك العلاقة في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، الأمر الذي يؤدي لإثراء المردود العملي الإيجابي للبحث المحاسبي في ذلك المجال، ويزيد من وعي وإدراك واضعي المعايير، ومستخدمي المعلومات المحاسبية، وكذا مراقبي الحسابات، لأثر تبني IFRS على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وهو الأمر الذي ينعكس إيجاباً على قرارات المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ويقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع لعلى أهمها؛ التطرق لمجال بحثي يعاني من ندرة ملموسة في مصر، وإيجاد دليل عملي على مدى صحة العلاقة محل الدراسة من عدمه في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، من خلال منهجية متكاملة تختبر العلاقة بين تبني IFRS وجودة المراجعة للقوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة.

٤- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS بمصر عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية

الكاملة. وفقاً لمدخل Firm-Year-Observation للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٩.

وبالتالى يخرج عن نطاق البحث أثر تبني معيار محاسبى محدد على جودة المراجعة الخارجية، وكذلك أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية IFRS عام ٢٠١٩ (التعديلات الجوهرية بموجب قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولى رقم ٦٩) لسنة ٢٠١٩ على معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥، والتي سيتم العمل بها بدءاً من يناير ٢٠٢٠، ومن ثم تخرج عن الحدود الزمنية للبحث) على جودة المراجعة الخارجية، بالإضافة لأثر المحددات الأخرى لجودة المراجعة الخارجية، بخلاف أثر تبني IFRS، المتعلقة بمراقب الحسابات ومنشأته (مثل؛ درجة التخصص الصناعى، تدوير مراقب الحسابات ومنشأته، أداء الخدمات بخلاف المراجعة لعميله، ومداخل المراجعة الخارجية)، والمتعلقة ببيئة الممارسة المهنية (مثل؛ أزمة جائحة كورونا، التضخم، وتحرير سعر الصرف).

كما يخرج عن نطاق البحث أثر تبني IFRS على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية غير الكاملة (المختصرة)، وكذلك الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية والمؤسسات المالية والشركات المقيدة بالبورصة التى تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية. ولن يتناول الباحثون تلك النقاط إلا بالقدر الذى يلزم لمعالجة مشكلة البحث. وأخيراً فإن قابلية النتائج للتعميم ستكون مشروطة بضوابط اختيار مجتمع وعينة الدراسة.

٥ - خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وتحقيقاً لأهدافه، وفى ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث من خلال تناول كلاً من؛ تحليل العلاقة بين تبني منشأة عميل المراجعة لمعايير التقرير المالى الدولية IFRS وجودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، منهجية البحث، وأخيراً النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة على النحو التالى:

٦- تحليل العلاقة بين تبني منشأة عميل المراجعة لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة

١/٦. جودة المراجعة الخارجية: المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود من منظور أصحاب المصالح

تعتبر عملية المراجعة الخارجية من آليات حوكمة الشركات، والتي تتمثل مهمتها الأساسية في ضمان موثوقية القوائم المالية المصدرة من قبل الإدارة، وأيضاً تساعد في الحد من مشاكل الوكالة وعدم تماثل المعلومات بين المديرين والمساهمين، والتي تعتبر عقبات رئيسية أمام تطوير واستدامة الشركة. ولتحقيق هذه المهمة، يجب أن تكون عملية المراجعة الخارجية ذات جودة مرتفعة (Fossung and Verges, 2022).

وفيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة الخارجية، من منظور الإصدارات المهنية ذات الصلة، (IAASB, 2022; PCAOB, 2015; NBA, 2017; CPAB, 2018; US CAQ, 2019) فإن تحقيق جودة المراجعة يعتمد على كفاءة الأفراد القائمين عليها وخبراتهم ومدى نزاهتهم وموضوعيتهم وممارستهم للشك المهني، وبالتالي زيادة قدرتهم على اكتشاف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وإصدار الأحكام المهنية السليمة التي تدعمها الحقائق والظروف الخاصة بالتكليف.

ويعرف (FRC (2020) جودة المراجعة على أنها توفير مستوى مرتفع من التوكيد بأن القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح في جميع جوانبها الهامة للمستثمرين وأصحاب المصالح الأخرى، والالتزام بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وكذلك تقييم للمخاطر والفهم العميق لطبيعة صناعة منشأة عميل المراجعة وبيئتها. كما يتم دعمها بإجراءات صارمة وتجنب تضارب المصالح، وتتمتع بإدارة قوية للجودة وتنطوي على ممارسة كبيرة للحكم المهني والشك المهني. فضلاً عن اعتبارها تحدي الإدارة بشكل فعال والحصول على أدلة مراجعة كافية وملائمة للاستنتاجات التي تم التوصل إليها والتقرير عن تلك الاستنتاجات.

كما أشار (IAASB (2022) إلى أنه من الصعب وضع تعريف عام ومحدد لجودة المراجعة وتقييمها، وقد يرجع ذلك إلى؛ أن وجود أو عدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية يوفر نظرة جزئية على جودة المراجعة، حيث أن عدم وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لا يمكن أن يكون المقياس الوحيد لجودة المراجعة لأنه قد لا يكون هناك تحريفات جوهرية لاكتشافها، ولكن في حالة وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية لم يتم اكتشافها من خلال عملية المراجعة قد يكون ذلك مؤشراً على فشل المراجعة، أو قد يكون نتيجة لأوجه القصور المتلازمة Inherent Limitations لعملية المراجعة، حيث أن عملية المراجعة مصممة للحصول على تأكيد إيجابي معقول وليس مطلق بأن القوائم المالية خالية من التحريفات الجوهرية، مما يعنى أن هناك احتمالية لوجود تحريفات جوهرية غير مكتشفة. ويرجع أيضاً إلى أن كفاية وملاءمة أدلة المراجعة لدعم رأى مراقب الحسابات يعد مسألة حكم مهني من قبل المراقب، حيث أنه يعكس حجم وطبيعة ومدى تعقد صناعة منشأة عميل المراجعة والإطار التنظيمي الذي تعمل فيه وكذلك تقدير مراقب الحسابات لمخاطر أن القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة قد تكون محرفة بشكل جوهري.

كما أن مفهوم الجودة قد يختلف باختلاف وجهات نظر أصحاب المصالح، حيث يرى مستخدمو القوائم المالية أن جودة المراجعة تتمثل في تجميع أقصى كمية ممكنة من أدلة الإثبات عند أداء عملية المراجعة. ووفقاً لهذا المنظور، فإن ارتفاع جودة المراجعة يرتبط بتوفير المزيد من الموارد (الكمية والنوعية) اللازمة لأداء عملية المراجعة. بينما ترى الإدارة أن جودة المراجعة تتمثل في تقييد (تخفيض) أتعاب عملية المراجعة والانتهاز من أداء هذه العملية في أسرع وقت ممكن. ووفقاً لهذا المنظور، تتحقق جودة عملية المراجعة عند تقليل الموارد المخصصة لتلك العملية إلى الحد الأدنى. وأشار (Detzen and Gold (2021 إلى أن مراقبي الحسابات يرون أن جودة المراجعة تتمثل في تحقيق أهداف منهجية أداء عملية المراجعة المتبعة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة.

ويرجع ذلك إلى محدودية شفافية تقرير مراقب الحسابات حول أعمال المراجعة المنفذة ونتائجها، حيث يوجد طلب متزايد من مستخدمي القوائم المالية لتقديم المزيد من المعلومات في تقرير المراجعة، خاصة تلك التي تتعلق ببعض القضايا التي يواجهها مراقب الحسابات ومن أهمها أمور المراجعة الأساسية، والتي تتطلب أحكاماً مهنية جوهرية فيما يتعلق بكيفية معالجته ومواجهته لتلك القضايا التي تنسم بأنها ذات خطر تحريف جوهري مرتفع عند مراجعة القوائم المالية. وقد استجاب IAASB لهذا الطلب من خلال اقتراح بعض التعديلات على هيكل وصياغة ومحتوى تقرير مراقب الحسابات، وإدراج فقرة لأمر المراجعة الأساسية في التقرير. ومع ذلك أوضح IAASB أن مثل هذه المعلومات الإضافية تمثل جزءاً صغيراً من المعلومات التي يعرفها مراقب الحسابات والتي قد تكون ذات صلة بتقدير أفضل لجودة المراجعة.

أما فيما يتعلق بمفهوم جودة المراجعة من منظور الدراسات السابقة الأجنبية (DeAngelo, 1981; Krishnan and Schauer, 2000; Salehi and Azary, 2008; Francis, 2011; Al-Qatamin and Salleh, 2020; Deb et al., 2023)، فتعد دراسة (DeAngelo (1981 من أوائل الدراسات التي قدمت تعريفاً لجودة المراجعة بأنها مدى احتمال اكتشاف مراقب الحسابات للتحريفات الجوهرية بالقوائم المالية وأوجه الضعف الجوهري في النظام المحاسبي لمنشأة العميل والتقرير عنها. ويحتوي هذا التعريف على عنصرين وهما: **خبرة/ كفاءة مراقب الحسابات** والتي تحدد احتمالية قيام المراقب باكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية، **موضوعية / استقلالية المراقب** والتي ترتبط باحتمالية قيام المراقب بالتقرير وتصحيح هذه التحريفات عندما يتم اكتشافها (Gellings, 2017; Nwoye et al., 2021; Deb et al., 2023; Fossung and Verges, 2022; Titman and Ismail et al., 2022). وقام (Truman, 1986) بتعريف جودة المراجعة على أنها دقة المعلومات المقدمة للمستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين من قبل مراقبي الحسابات.

كما قام البعض (Wallace, 1987; Deb et al., 2023) بتعريف جودة المراجعة بأنها مقياس لقدرة مراقب الحسابات على تقليل الأخطاء والتحيز وتحسين مصداقية المعلومات المحاسبية. وعرف البعض (Palmrose, 1988; Deb et al., 2023) جودة المراجعة على أنها ارتفاع مستوى التوكيد على صدق وعدالة القوائم المالية وأنها خالية من التحريفات الجوهرية، كما عرف (Davidson and Neu, 1993; Deb et al., 2023) جودة المراجعة بأنها قدرة مراقب الحسابات على اكتشاف وتصحيح التحريفات الجوهرية والتلاعبات في صافي الدخل المفصح عنه.

ويعرف البعض (Teoh and Wong, 1993; Deb et al., 2023) جودة المراجعة على أنها رأى مراقب الحسابات غير المتحفظ والذي يشير إلى جودة القوائم المالية التي قام بمراجعتها الخالية من التحريفات الجوهرية. كما أشار (Krishnan and Schauer, 2000; Deb et al., 2023) إلى أن جودة المراجعة تعتمد على القوائم المالية محل المراجعة التي تتوافق مع متطلبات إعداد التقارير المالية الواردة في المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وعرف (Salehi and Azary, 2008; Deb et al., 2023) جودة المراجعة على أنها مدى كفاءة المراجعة في الكشف والتقرير عن التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، وتخفيض عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والمساهمين وبالتالي المساعدة في حماية مصالح المساهمين. وأشار (Francis, 2011; Deb et al., 2023) إلى أن جودة المراجعة تتأثر بستة مستويات تتمثل في؛ مدخلات عملية المراجعة، عملية المراجعة، منشآت المحاسبة والمراجعة، المؤسسات المهتمة بالمهنة، أسواق المراجعة وصناعة المراجعة، والعواقب الاقتصادية لنتائج المراجعة.

ويرى (Al-Qatamin and Salleh (2020) أن جودة المراجعة تتحقق عندما يتم تنفيذ عملية المراجعة طبقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها (GAAS) وذلك لتوفير توكيد إيجابي معقول، وليس مطلقاً، بأن القوائم المالية والإفصاحات ذات الصلة قد عرضت طبقاً للمبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP)، وخالية من التحريفات الجوهرية الناتجة عن الخطأ أو الغش. **كما أشار البعض** (عبد

اللطيف، ٢٠١٧؛ السيد، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨؛ Raygan et al., 2021) إلى أن جودة المراجعة تتحقق من خلال التزام مراقبي الحسابات بالمعايير المهنية وقواعد آداب وسلوكيات المهنة.

ويخلص الباحثون مما سبق، إلى عدم قدرة الهيئات المهنية على وضع تعريف واضح ومحدد وأكثر شمولية ودقة لجودة المراجعة الخارجية، واتفق معظم الدراسات السابقة في مضمونها على تعريف جودة المراجعة وفقاً لـ DeAngelo. ويرى الباحثون في ضوء ما سبق أنه يمكن تعريف جودة المراجعة على أنها " قدرة مراقب الحسابات على الكشف، والتقرير عن، التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية، في ضوء التزامه بالمعايير المهنية ذات الصلة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة".

وفيما يتعلق بمقاييس جودة المراجعة الخارجية، فقد اتفق البعض (Ugwunta et al., 2018; Abdalwahab and Al Kabbji, 2020; Raygan et al., 2021; Uthman and Salami, 2021) على إمكانية الاعتماد على عدة مؤشرات لقياس جودة المراجعة، نتيجة لعدم وجود مقياس محدد يمكن الاعتماد عليه في ذلك الصدد. ويرجع ذلك لعدم وجود تعريف واضح ومحدد لهذه الجودة. ويتضح من تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة الأجنبية (Haak et al., 2018; Key and Kim, 2020; Xiao et al., 2020; Khikmah et al., 2020; ACRA, 2020; Nwoye et al., 2021; El Dyasty and Elamer, 2021; Alomair et al., 2022; FAOA, 2022; IRBA, 2021; Deb et al., 2023; Fossung and Verges, 2022; Olubunmi, 2022; Tawiah, 2022; 2022) إمكانية تقسيم مقاييس (مؤشرات) جودة المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية.

تتمثل المجموعة الأولى في المقاييس المرتبطة بمراقبي الحسابات، والتي منها؛ مدى سلامة رأى مراقب الحسابات بصفة عامة، وبشأن الاستمرارية Going Concern بصفة خاصة، درجة التخصص الصناعي، أداء الخدمات الاستشارية، تدوير مراقب الحسابات Auditor Rotation، مدة الارتباط بين مراقب الحسابات

والعميل Auditor Tenure، تأخر تقرير المراجعة، خبرة مراقب الحسابات، الفشل فى أداء عملية المراجعة، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات. وتتمثل المجموعة الثانية فى المقاييس المرتبطة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، والتي منها؛ درجة التخصص الصناعى، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، مدة ارتباط منشأة المحاسبة والمراجعة، أتعاب عملية المراجعة، الالتزام بسياسة التدوير، الأهمية النسبية للعميل، مداخل المراجعة الخارجية، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المحاسبة والمراجعة. وأخيراً تتمثل المجموعة الثالثة فى المقاييس المرتبطة بمنشأة العميل، والتي منها؛ إدارة الأرباح، مستوى التحفظ المحاسبى، جودة الأرباح، إعادة إصدار القوائم المالية، جودة لجنة المراجعة، المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية Value Relevance، وتاريخ نهاية السنة المالية. وتعتبر تلك المقاييس عن جودة المراجعة بصورة ضمنية.

وأما بشأن الدراسات المصرية، فقد اعتمد البعض (زيتون، ٢٠١٦؛ السيد، ٢٠١٧؛ عيسى ومحمد، ٢٠١٧؛ رميلى، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٨؛ نويجى، ٢٠١٩؛ شرف، ٢٠١٩) على مقاييس جودة المراجعة ذات الصلة بالمجموعة الأولى، خاصة مدى سلامة رأى مراقب الحسابات وتأخر تقرير المراجعة ودرجة التخصص الصناعى لمراقب الحسابات. كما اعتمد البعض الآخر (الأباصيرى، ٢٠١٧؛ عبد اللطيف، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٧؛ بدوى، ٢٠١٧؛ إبراهيم، ٢٠١٧؛ رميلى، ٢٠١٨؛ السيد، ٢٠١٨؛ السواح، ٢٠١٩) على مقاييس جودة المراجعة ذات الصلة بالمجموعة الثانية، خاصة حجم منشأة المحاسبة والمراجعة ومدخل المراجعة الخارجية المشتركة والثنائية ودرجة التخصص الصناعى لمنشأة المحاسبة والمراجعة ومدة ارتباط منشأة المحاسبة والمراجعة بالعميل. وأخيراً أيد البعض (صالح، ٢٠١٥؛ العاصى، ٢٠١٦؛ على، ٢٠١٨) إمكانية الاعتماد على مقاييس جودة المراجعة ذات الصلة بالمجموعة الثالثة.

ويعتقد الباحثون من تحليل بعض الدراسات (أحمد، ٢٠١٥؛ الأباصيرى، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨؛ شرف، ٢٠١٩؛ Yolandita and Cahyonowati, ٢٠١٩؛ ٢٠٢٢) إمكانية انعكاس مقاييس جودة المراجعة على توافر مستويين لهذه الجودة

وهما؛ **الجودة الحقيقية للمراجعة** Actual Audit Quality، و**الجودة المدركة للمراجعة** Perceived Audit Quality. حيث تعبر **الجودة الحقيقية للمراجعة** عن مدى وفاء مراقب الحسابات بمسئوليته المهنية والتزامه بقواعد آداب وسلوكيات المهنة، وهو ما يتسق مع تعريف (De Angelo, 1981) **للجودة**. ويمكن الاستدلال **عنه** بمدى سلامة رأى مراقب الحسابات، الفشل فى أداء عملية المراجعة، إعادة إصدار القوائم المالية، وعدد الدعاوى القضائية. وتعتبر **الجودة المدركة للمراجعة** عن مدى توقع واستيعاب أصحاب المصالح لمستوى معين من جودة التقارير المالية فى ضوء استيعابهم وتشغيلهم ومصادقية ما توصله لهم تلك التقارير من معلومات، فضلاً عن استيعابهم للمسببات الدالة على وجود الجودة. وهو ما يمكن الاستدلال عليه بكافة مقاييس جودة المراجعة المشار إليها أعلاه، **عدا** سلامة رأى مراقب الحسابات والفشل فى أداء عملية المراجعة وإعادة إصدار القوائم المالية وعدد الدعاوى القضائية. وسوف يركز الباحثون على الجودة المدركة للمراجعة فى هذه الدراسة.

ويخلص الباحثون من تحليل الإصدارات المهنية والدراسات السابقة إلى إمكانية تصنيف مقاييس جودة المراجعة إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهى؛ المقاييس ذات الصلة بمراقبى الحسابات (كمدى سلامة رأى مراقب الحسابات، والتخصص الصناعى، وتأخر تقرير المراجعة)، المقاييس ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والمراجعة (كحجم منشأة المحاسبة والمراجعة، والالتزام بسياسة التدوير، وأتباع عملية المراجعة) والمقاييس ذات الصلة بمنشأة العميل (كإدارة الأرباح، ومستوى التحفظ المحاسبى، وإعادة إصدار القوائم المالية). بالإضافة لإنعكاس تلك المقاييس على توافر مستويين لهذه الجودة وهما؛ المستوى الحقيقى لجودة المراجعة، والمستوى المدرك لجودة المراجعة.

وأما فيما يتعلق بمردود جودة المراجعة الخارجية من منظور أصحاب المصالح، فقد اتضح من تحليل بعض الدراسات السابقة (Alves and Carmo, 2022; Hassan et al., 2023; Nawati et al., 2022; Fossung and Verges, 2022; Derbali et al., 2022; Faysal et al., 2021; Lamoreaux et al., 2020; Nozari et al., 2023) وجود العديد من

الآثار الإيجابية لجودة المراجعة على مختلف أصحاب المصالح، كل على حده، خاصة الإدارة والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين وجهات الإشراف والرقابة (مثل: الهيئة العامة للرقابة المالية) ومنشأة المحاسبة والمراجعة. **ففيما يتعلق بالإدارة، أشار البعض** (Ismail, 2020; Nwoye et al., 2021; Debnath et al., 2022; Makhoul et al., 2022; Kamarudin et al., 2022; Alves and Carmo, 2022; Khader, 2021; Hassan et al., 2023) **لقدرة جودة المراجعة على تقييد ممارسات السلوك الانتهازي للإدارة وتدنية مستوى التلاعب في الأرباح المحاسبية بقائمة الدخل، زيادة مستوى التحفظ المحاسبى، وتحسين جودة الأرباح والحد من مشاكل الوكالة بين الإدارة والمساهمين. وهو ما ينعكس إيجاباً على نفعية ونزاهة ومصادقية القوائم المالية، ومن ثم الارتقاء بجودتها وترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية.**

وفيما يتعلق بالمستثمرين الحاليين والمحتملين، فقد أشار البعض (Solikha and Mardijuwono, 2020; Abdollahi et al., 2020; Raygan et al., 2021; Nawati et al., 2022; Orazalin and Akhmetzhanov, 2019; Indarti and Widiatmoko, 2021; Faysal et al., 2021) **لقدرة جودة المراجعة على زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، خاصة من منظور تفسير التغيرات في أسعار وعوائد الأسهم، الحد من التقلبات في أسعار وعوائد الأسهم، تخفيض تكلفة التمويل بالملكية، وذلك من خلال الحد من عدم تماثل المعلومات وانخفاض مخاطر الاستثمار، وزيادة القيمة السوقية للشركة. وهو ما ينعكس على تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين من المعلومات الصادقة، ويدعم قدرتهم على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.**

وأما فيما يتعلق بالمقرضين، فقد أشار البعض (Bacha, 2019; Derbali et al., 2022) **لقدرة جودة المراجعة على توفير معلومات مالية صادقة وذات جودة عالية للمقرضين، الأمر الذى يساهم في زيادة قدرة المقرضين على التحقق من قدرة الشركة على سداد أصل القرض والفوائد المستحقة في الوقت المناسب، وهو ما ينعكس سلباً على تكلفة التمويل بالديون.**

وبشأن المحللين الماليين، فقد توصل البعض (Wu and Wilson, 2016; He et al., 2019; Rahman et al., 2019; Lau, 2020; Nozari et al., 2023) لقدرة جودة المراجعة على زيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين وانخفاض تشتتها، ومن ثم زيادة قدرتهم على تقديم معلومات أكثر دقة وأقل تحيزاً لأصحاب المصالح الآخرين المستخدمين لتلك التنبؤات.

وأما بشأن جهات الإشراف والرقابة، فقد أوضح Lamoreaux et al (2020) أن خضوع مراقبي الحسابات للإشراف والرقابة من قبل PCAOB يرتبط بتحسين جودة المراجعة، وبالتالي زيادة جودة المعلومات المحاسبية وانخفاض مستوى عدم التأكد، مما ينعكس سلباً على تكلفة رأس المال. إذ تؤثر جودة المعلومات على تكلفة رأس المال من ناحيتين؛ أولهما من خلال تقييم المستثمرين لمصداقية المعلومات وذلك لأن فحص PCAOB قد يترتب عليه زيادة دقة تقديراتهم للتدفقات النقدية المستقبلية وانخفاض خطر المعلومات، ثانيهما من خلال تحسين أداء الشركة، لأن الإشراف والرقابة على أداء مراقبي الحسابات يجب أن يؤدي بدوره إلى ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية وزيادة التدفقات النقدية المستقبلية. ذلك بالإضافة لقدرة جودة المراجعة على زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في نتائج عمليات التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة التي توصلت إليها الجهات الرقابية إليها، ومن ثم زيادة قدرة المستخدمين على اختيار مراقب الحسابات الكفاء.

وأخيراً فيما يتعلق بمنشأة المحاسبة والمراجعة، فقد أوضح Fossung and Verges (2022) أن التزام مراقب الحسابات بخطوات عملية المراجعة يساعد في تقييم آليات ووسائل الرقابة المطبقة داخل منشأة عميله، ومدى التزام هذه المنشأة بالقوانين واللوائح والإجراءات التي تمكنها من اكتشاف الخلل الموجود بها، وبالتالي المساهمة في نجاحها وتحسين أدائها المالي. ذلك بالإضافة لقدرة جودة المراجعة على تعزيز سمعة منشآت المحاسبة والمراجعة وتحسين صورتها أمام العملاء، وزيادة الحصة السوقية لتلك المنشآت.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة لوجود العديد من الآثار الإيجابية لجودة المراجعة على مختلف أصحاب المصالح والتي منها؛ تقييد ممارسات إدارة

الأرباح، زيادة مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية والحد من مشاكل الوكالة، زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية على تفسير التغيرات فى أسعار وعوائد الأسهم، زيادة القيمة السوقية للشركة، انخفاض تكلفة رأس المال، وزيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين والمستثمرين. وهو ما يساهم فى ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتلبية احتياجات أصحاب المصالح من المعلومات الصادقة. فضلاً عن تعزيز سمعة منشآت المحاسبة والمراجعة وتحسين صورتها أمام العملاء وزيادة الحصة السوقية لتلك المنشآت. ويرى الباحثون مما سبق أنه حتى يمكن تحقيق الآثار الإيجابية (المردود الإيجابى) لجودة المراجعة على مختلف أصحاب المصالح، يستلزم ذلك وفاء مراقبى الحسابات، ومنشآت المحاسبة والمراجعة، بكافة محددات هذه الجودة، ووجود بيئة تنظيمية مهنية قوية.

وأخيراً فيما يتعلق بمحددات جودة المراجعة الخارجية من منظور الإصدارات المهنية الدولية، فقد قام مجلس معايير المراجعة والتوكيد المهني الدولية IAASB بتطوير الإطار العام لجودة المراجعة فى ديسمبر ٢٠٢٢، حيث يمكن تقسيم محددات جودة المراجعة إلى خمسة محددات، أو أبعاد رئيسية، يتمثل البعد الأول فى عوامل مدخلات عملية المراجعة Input Factors، والتي تتضمن فئتين (تم تناول كل منها على مستوى التكاليف Engagement Level ومنشأة المحاسبة والمراجعة Firm Level والمستوى القومى National Level)، حيث تعبر الفئة الأولى من عوامل المدخلات عن القيم والأخلاق والاتجاهات الواجب توافرها لدى مراقبى الحسابات، والتي بدورها تتأثر بالثقافة السائدة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، والتي منها؛ تأكد شريك الارتباط من التزام الفريق بالمتطلبات الأخلاقية العامة والخاصة، تمتع فريق التكاليف بالاستقلال، ممارسة الشك المهني، تزويد الشركاء والعاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة بفرص التطوير المهني المستمرة، دعم ثقافة التشاور بين أعضاء منشأة المحاسبة والمراجعة حول القضايا الهامة والصعبة، وضرورة تبادل المعلومات بين منشآت المحاسبة والمراجعة بشأن قرار قبول و/أو الاستمرار مع أحد العملاء.

بينما تعبر الفئة الثانية من عوامل المدخلات عن المعرفة والمهارات والخبرة والوقت، والتي منها؛ تأكد شريك الارتباط من توافر الكفاءات الضرورية والخبرات الكافية والفهم العميق لطبيعة صناعة العميل، تحديد مسؤوليات كل عضو في فريق التكليف، والوقت الكافي لأداء عملية المراجعة بفاعلية، إجراء التقييمات الدورية لأداء العاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة لتحديد المهارات والكفاءات الضرورية التي تحتاج إلى تحسين، تنفيذ الدورات التدريبية الكافية في مجال المحاسبة والمراجعة، بالنسبة للقضايا المتعلقة بالصناعات المتخصصة، إجراء الهيكلة الملائمة لفريق التكليف، ووجود إجراءات صارمة لمنح التراخيص لمنشآت المحاسبة والمراجعة والعاملين بها.

ويتمثل البعد الثاني من محددات جودة المراجعة في عوامل العملية (التشغيل) Process Factors، والتي تتضمن إجراءات عملية المراجعة والرقابة على الجودة (تم تناولها على مستوى التكليف ومنشأة المحاسبة والمراجعة والمستوى القومي)، والتي منها؛ ضرورة التزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والقوانين واللوائح ذات الصلة وإجراءات رقابة الجودة، وضع إجراءات صارمة للرقابة على جودة المراجعة، ضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات الملائمة، تطوير منهجية أداء عملية المراجعة حتى تواكب التطورات في المعايير المهنية، تحديد الهيئات المسؤولة عن عمليات التفقيش على المراجعة الخارجية الخصائص الواجب توافرها لتحقيق جودة عملية المراجعة سواء داخل منشأة المحاسبة والمراجعة أو في ارتباطات المراجعة الفردية Individual Audit Engagements، ووجود نظم فاعلة للتحقق من مزاعم (ادعاءات) فشل عملية المراجعة واتخاذ الإجراءات التأديبية تجاه الشركات التي يثبت عدم صحة ادعائها.

ويتمثل البعد الثالث من محددات جودة المراجعة في عوامل مخرجات عملية المراجعة Output Factors، والتي تم تقسيمها إلى مجموعتين، تتمثل المجموعة الأولى في المخرجات على مستوى التكليف، والتي تضمنت؛ تقرير مراقب الحسابات لمستخدمي القوائم المالية، تقرير مراقب الحسابات للمسؤولين عن الحوكمة Those Charged with Governance، تقرير مراقب الحسابات

للإدارة، وتقرير مراقب الحسابات لجهات الإشراف المالي والرقابة على الشركات Financial and Prudential Regulators. بينما تتمثل المجموعة الثانية فى المخرجات على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة والمستوى القومى، والتي تضمنت؛ تقارير الشفافية، والتقارير السنوية التى توضح مؤشرات الأداء الرئيسية فيما يتعلق بجودة المراجعة والمبادرات التى تتخذها منشآت المحاسبة والمراجعة لزيادة هذه الجودة.

وفىما يتعلق بالبعد الرابع من محددات جودة المراجعة فإنه يتمثل فى التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية Financial Reporting Supply Chain، حيث يمكن تقسيمها إلى أربع مجموعات رئيسية، تتمثل المجموعة الأولى فى التفاعلات بين مراقب الحسابات من جهة، والأطراف الأخرى، التى تشمل الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومستخدمى القوائم المالية والمنظمين، من جهة أخرى، كل على حده. وتعتبر المجموعة الثانية عن التفاعلات بين الإدارة من جهة، والأطراف الأخرى، التى تشمل المسؤولين عن الحوكمة والمنظمين ومستخدمى القوائم المالية، من جهة أخرى، كل على حده. وتعتبر المجموعة الثالثة عن التفاعلات بين المسؤولين عن الحوكمة من جهة، والأطراف الأخرى، التى تشمل المنظمين ومستخدمى القوائم المالية، من جهة أخرى، كل على حده. وتشير المجموعة الرابعة إلى التفاعلات بين المنظمين ومستخدمى القوائم المالية.

وأخيراً يتمثل البعد الخامس من محددات جودة المراجعة فى العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية Contextual Factors والتى تؤثر بصورة غير مباشرة على جودة المراجعة. وتحليل تلك العوامل يمكن تقسيمها إلى مجموعتين رئيسيتين؛ تعتبر المجموعة الأولى عن العوامل المتعلقة ببيئة الممارسة المهنية، والتى تشمل؛ ممارسات الأعمال والقانون التجارى السائد، القوانين واللوائح ذات الصلة بإعداد التقارير المالية، وإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وتعتبر المجموعة الثانية عن العوامل المتعلقة ببيئة منشأة عميل المراجعة، والتى تشمل؛

نظم المعلومات، حوكمة الشركات، العوامل الثقافية الأوسع Broader Cultural Factors، والجدول الزمني لإعداد التقارير المالية.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى أن عوامل سياق إعداد التقارير المالية تؤثر بصورة مباشرة على طبيعة عملية إعداد التقارير المالية ومدى نفعيتها ونزاهتها وجودتها، وهو ما ينعكس بصورة غير مباشرة على مدى كفاءة وفعالية أداء عملية المراجعة الخارجية، ومن ثم مدى جودتها، نتيجة لاعتبار جودة التقارير المالية بمثابة انعكاس لجودة أداء عملية المراجعة.

ويخلص الباحثون من تحليل أبعاد الإطار العام لجودة المراجعة، إلى أن الارتقاء بجودة أداء عملية المراجعة يستلزم إلمام ووفاء مراقبي الحسابات ومنشآت المحاسبة والمراجعة والجهات التنظيمية بكل المتطلبات الواردة بأبعاد هذا الإطار، نظراً لاعتبارها بمثابة إرشادات لتحسين مستوى جودة أداء عملية المراجعة، خاصة في ظل عدم وجود تعريف محدد لهذه الجودة. ويرى الباحثون ضرورة الاهتمام بالأبعاد ذات الأهمية النسبية الأكبر من حيث تأثيرها على تحقيق جودة المراجعة الخارجية، حيث أن عوامل المدخلات على المستوى القومي تحتل الترتيب الأول من حيث أهميتها النسبية، يليها في ذلك عوامل المدخلات على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة، وأخيراً عوامل المدخلات على مستوى التكليف، نظراً لعدم توافر البيئة التنظيمية القوية وهذا ينعكس سلباً على تلبية منشآت المحاسبة والمراجعة لمحدداتها، وأيضاً، على وفاء مراقبي الحسابات بالمحددات الخاصة بهم على مستوى التكليف.

أما بالنسبة لعوامل العملية (التشغيل) فيرى الباحثون أن تلك العوامل على المستوى القومي تحتل الترتيب الأول من حيث أهميتها النسبية في التأثير على جودة عملية المراجعة، نظراً لعدم توافر البيئة التنظيمية القوية مما ينعكس سلباً على تلبية منشآت المحاسبة والمراجعة لمحدداتها، وبالتبعية على وفاء مراقبي الحسابات بالمحددات الخاصة بهم على مستوى التكليف.

وأما بالنسبة لعوامل مخرجات عملية المراجعة فيرى الباحثون أن تلك العوامل على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة والمستوى القومى تحتل الترتيب الأول من حيث أهميتها النسبية للارتقاء بجودة المراجعة، نتيجة لاعتبارها بمثابة أداة للتمييز فيما بين منشآت المحاسبة والمراجعة، وأيضاً تمثل حافزاً لتلك المنشآت للارتقاء بهذه الجودة والحفاظ على صورتها أمام أصحاب المصالح خاصة عملائها، مقارنة بعوامل المخرجات على مستوى التكليف.

وفيما يتعلق بالتفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية فيرى الباحثون أن التفاعلات ذات الصلة بالمجموعتين الأولى والرابعة تحتل الترتيب الأول من حيث أهميتها النسبية فى التأثير على جودة المراجعة، نظراً لتأثيرهما بصورة مباشرة على تحقيق هذه الجودة، بالإضافة إلى زيادة التأثير المباشر للتفاعلات ذات الصلة بالمجموعة الرابعة فى ظل وجود بيئة تنظيمية قوية، يليها فى ذلك التفاعلات ذات الصلة بالمجموعتين الثانية والثالثة، نظراً لتأثيرهما بصورة غير مباشرة على جودة أداء عملية المراجعة، من خلال التأثير المباشر على مصداقية ونزاهة وجود عملية إعداد التقارير المالية. وأخيراً فيما يتعلق بالعوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية فيرى الباحثون أن عوامل المجموعة الأولى المتعلقة ببيئة الممارسة المهنية تحتل الترتيب الأول من حيث أهميتها النسبية فى التأثير على جودة المراجعة، نظراً لعدم توافر بيئة تنظيمية قوية وبنية تحتية سليمة للمهنة، مما ينعكس سلباً على تحقيق عوامل المجموعة الثانية المتعلقة ببيئة منشأة عميل المراجعة.

وأما فيما يتعلق بمحددات جودة المراجعة من منظور الإصدارات المهنية الأمريكية، فقد قام PCAOB فى ٢٠١٥ بإصدار نشرته المفاهيمية (Release No.2015-005) بعنوان "مؤشرات جودة المراجعة Concept Release on Audit Quality Indicators" وتضمنت ثمانية وعشرين مؤشراً، أو محدداً، لجودة المراجعة، حيث يمكن تقسيم تلك المحددات إلى ثلاث مجموعات رئيسية (تتاول كل منها على مستوى التكليف ومنشأة المحاسبة والمراجعة). تتمثل المجموعة الأولى فى المحددات المتعلقة بمحترفى عملية المراجعة Audit Professionals، والتى منها؛

توافر المعرفة والخبرات والكفاءات والمهارات المتخصصة لأداء عملية المراجعة، تنفيذ الدورات التدريبية الملائمة في مجال المحاسبة والمراجعة لأعضاء فريق التكليف ومنشأة المحاسبة والمراجعة لأداء عملية المراجعة بفاعلية، وتخصيص (توزيع) ساعات المراجعة على المراحل الرئيسية لعملية المراجعة.

بينما تتمثل **المجموعة الثانية في المحددات المتعلقة بعملية المراجعة Audit Process**، والتي منها؛ أتعاب المراجعة والالتزام بمتطلبات الاستقلال، الاستثمار في البنية التحتية لتحسين كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة، والمتابعة. وأخيراً تعبر **المجموعة الثالثة عن المحددات المتعلقة بنتائج المراجعة Audit Results**، والتي منها؛ مدى تكرار إعادة إصدار القوائم المالية Frequency of Financial Restatements Statement، التقرير في الوقت المناسب عن أوجه الضعف الجوهرية Material Weaknesses في هيكل الرقابة الداخلية، التقرير في الوقت المناسب عن قضايا الاستمرارية، ومدى تفعيل الدعاوى القضائية.

وفي نفس السياق قام US CAQ في عام ٢٠١٩ بإصدار ورقة بعنوان "إطار الإفصاح عن جودة المراجعة Audit Quality Disclosure Framework" والتي انطوت على عدة محددات رئيسية لهذه الجودة وهي؛ أسلوب القيادة والثقافة وحوكمة منشأة المحاسبة والمراجعة، الأخلاق والاستقلال، قرار قبول واستمرار علاقات العميل والارتباطات المحددة، إدارة فريق التكليف، أداء التكليف، والمتابعة.

وبشأن محددات جودة المراجعة من منظور الإصدارات الأخرى، فقد قام مجلس التقرير المالي بالملكة المتحدة (FRC) في عام ٢٠٢٠ بإصدار تقريره بعنوان "مؤشرات جودة المراجعة Audit Quality Indicators-AQR Thematic Review" والذي تضمن اثنين وخمسين مؤشراً، أو، محددات، لجودة المراجعة (تم استخدامهما من قبل أكبر ست منشآت للمحاسبة والمراجعة في المملكة المتحدة)، حيث يمكن تقسيم تلك المحددات (الواجب الإفصاح عنها من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة في تقارير الشفافية) إلى ست مجموعات رئيسية. تتمثل المجموعة الأولى في المحددات المتعلقة بعوامل المدخلات (الأفراد) Inputs-People، والتي منها؛ متوسط عدد الساعات التي يقضيها العاملون وشريك الارتباط في أداء عملية المراجعة، عدد العاملين،

معدل دوران العاملين، الاستعانة ببعض المتخصصين في صناعة منشأة عميل المراجعة عند أداء التكاليف، ومشاركة العاملين وشركاء الارتباط القدامى في أداء عملية المراجعة. بينما تتمثل المجموعة الثانية في المحددات المتعلقة بعوامل المدخلات (الأخرى) Inputs-Other، والتي منها؛ تنفيذ الدورات التدريبية الملائمة لأعضاء فريق التكاليف، الاستفسارات العملية من قبل أعضاء فريق التكاليف، موارد الفريق المركزى، التأكيد على مدى الالتزام من قبل فريق التكاليف، والتدريب على الأخلاقيات والتواصل.

وتعبر المجموعة الثالثة عن المحددات المتعلقة بعملية المراجعة (إدارة عمليات المشروع) Processes-Project Management، والتي منها؛ نسبة عدد الساعات لكل مرحلة من المراحل الرئيسية لعملية المراجعة، استكمال جميع الخطوات الإلزامية في عملية المراجعة من قبل العضو المسئول في فريق التكاليف، توقيت تسليم تقرير مراقب الحسابات، ومتابعة التقدم في عملية المراجعة (فحص الملاحظات والتوقيع). بينما تعبر المجموعة الرابعة عن المحددات المتعلقة بعملية المراجعة (الأخرى) Processes-Other، والتي منها؛ تعديلات السنة السابقة بالقوائم المالية Prior Year Adjustments، استخدام تحليلات البيانات Data Analytics والأدوات الأخرى في عملية المراجعة، الأهداف المتعلقة بجودة العاملين، القضايا المتعلقة ببرنامج المراجعة، ومتابعة نتائج منهجية أداء عملية المراجعة.

وتشير المجموعة الخامسة إلى المحددات المتعلقة بمبادرات الإدارة Management Initiatives، والتي منها؛ متابعة العملاء ذوى المخاطر العالية، أتعاب عملية المراجعة لكل ساعة، الإبلاغ عن المخالفات والتظلمات لدى العملاء Whistleblowing and Grievan، عدد العملاء الذين لديهم عدد كبير من التعديلات الجوهرية في القوائم المالية، والاستثمار المالى في جودة المراجعة. وأخيراً، تتمثل المجموعة السادسة في المحددات المتعلقة بعوامل المخرجات Outcomes، والتي منها؛ نتائج عمليات التفتيش الداخلية والخارجية على عملية المراجعة، تقييم مدى جودة شريك الارتباط، التحقيقات والمطالبات القانونية والعقوبات التأديبية ذات الصلة بعملية المراجعة، اتجاهات العاملين نحو جودة عملية المراجعة والمنهجية المتبعة من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة لتحقيق هذه الجودة، فحص القوائم المالية المرحلية، تنفيذ

العديد من البرامج الداخلية على مستوى منشأة المحاسبة والمراجعة، والمقارنة بين نتائج عمليات التفتيش الداخلية والخارجية.

وعلى نفس النحو قام المجلس الكندي للمساءلة العامة (CPAB) فى عام ٢٠١٨، بإصدار تقريره بعنوان "مؤشرات جودة المراجعة Audit Quality Indicators" حيث تم تقسيم تلك المحددات إلى خمس مجموعات رئيسية. تتمثل المجموعة الأولى فى المحددات المتعلقة بفريق التكاليف، والتي منها؛ مدى توافر المعرفة والخبرة بطبيعة صناعة منشأة العميل، عدد سنوات الخبرة بعملية المراجعة لدى أعضاء فريق التكاليف، نوع التطوير المهني وعدد ساعات التدريب العملي التي حصل عليها أعضاء الفريق، معدل دوران أعضاء فريق التكاليف، مشاركة شريك الارتباط في عملية المراجعة (نسبة عدد ساعات أداء عملية المراجعة التي تم تنفيذها من قبل كبار أعضاء فريق التكاليف مقارنة بفريق التكاليف بأكمله)، وعبء العمل على شريك الارتباط.

بينما تتمثل المجموعة الثانية فى المحددات المتعلقة بتنفيذ عملية المراجعة، والتي منها؛ عدد ساعات أداء عملية المراجعة التي يتم تنفيذها من قبل فريق التكاليف فى مناطق الخطر الجوهري، توقيت تنفيذ عملية المراجعة، واستخدام مبادرات التكنولوجيا فى عملية المراجعة. وتعتبر المجموعة الثالثة عن المحددات المتعلقة بالإدارة، والتي منها؛ مدى التزام الإدارة بتقديم التقارير المالية لمراقب الحسابات فى الوقت المناسب، مدى كفاءة معالجة أوجه القصور الهامة فى هيكل الرقابة الداخلية، ومدى الاعتماد على هيكل الرقابة الداخلية فى إعداد القوائم المالية. بينما تعتبر المجموعة الرابعة عن المحددات المتعلقة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، والتي منها؛ نتائج عمليات التفتيش الداخلية و/أو الخارجية الخاصة بالتكاليف و/أو منشأة المحاسبة والمراجعة بشكل عام، واستقلال وسمعة منشأة المحاسبة والمراجعة. وأخيراً تتمثل المجموعة الخامسة فى المحددات المتعلقة بخدمة العملاء، والتي منها؛ الاتصالات الفعالة وفى الوقت المناسب بين مراقب الحسابات ولجنة المراجعة و/أو الإدارة المتعلقة بعملية المراجعة و/أو القضايا الأوسع ذات الأهمية (مثل: التغييرات التنظيمية والمحاسبية)، وتبادل المعلومات الضرورية بين الإدارة ولجنة المراجعة.

وفي نفس السياق قام المعهد الهولندي للمحاسبين المعتمدين (NBA) فى عام ٢٠١٧، بإصدار ورقة بعنوان "تعريف جودة المراجعة De definitie Van Audit Kwaliteit" والتي أشارت إلى أن هذه الجودة تعتمد على سبعة محددات رئيسية ذات صلة بكل من؛ عوامل المدخلات (تتضمن؛ تكوين فريق التكليف، الصفات الشخصية الواجب توافرها لدى شركاء الارتباط والموظفين، والمعرفة والمهارات وخبرة مراقبي الحسابات فيما يتعلق بتعقد وسياسات عملية المراجعة)، عملية المراجعة (تتضمن؛ تقييم المخاطر، منهجية أداء عملية المراجعة، جودة أدلة الإثبات، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة)، عوامل المخرجات (تتضمن؛ مدى فائدة تقرير المراجعة، والعواقب الاقتصادية لنتائج المراجعة)، خصائص منشأة المحاسبة والمراجعة (تتضمن؛ هيكل الحوكمة، الثقافة السائدة داخل المنشأة وفريق التكليف، ومؤشرات ونظم الرقابة على الجودة)، خصائص الشركة محل المراجعة (تتضمن؛ مدى تعقد التكليف، خصائص ودوافع الإدارة، وظيفة المراجعة الداخلية، والعلاقة بين مراقب الحسابات والعميل)، قيم واتجاهات مراقبي الحسابات (تتضمن؛ الحكم المهني واتخاذ القرار، الشك المهني، مشاركة شريك الارتباط خلال عملية المراجعة، والمفاوضات بين مراقب الحسابات والعميل حول نتائج المراجعة)، والإطار المؤسسى Institutional Context.

وعلى نفس النحو قامت الهيئة الاتحادية للرقابة على عملية المراجعة^١ (FAOA) فى عام ٢٠٢١، بإضافة محددات لجودة المراجعة وهو: متوسط عدد ساعات التدريب لأعضاء فريق التكليف (تأييداً لما أشارت إليه الهيئة فى تقريرها

^١ تعتبر الهيئة الاتحادية للرقابة على عملية المراجعة (FAOA) Federal Audit Oversight Authority إحدى المنظمات المهنية الخاضعة للقانون العام فى سويسرا، وقد بدأت أعمالها فى عام ٢٠٠٧ بعد حدوث العديد من الانهيارات والفضائح المحاسبية للشركات. وتتمثل مسئوليتها فى البت فى طلبات منح التراخيص للأفراد ومنشآت المحاسبة والمراجعة والإشراف على هذه المنشآت، وتقديم المساعدة الإدارية الدولية فى مجال الرقابة على عملية المراجعة. وتستهدف FAOA تعزيز الثقة فى أسواق رأس المال، وزيادة مصداقية التقارير المالية، وتحسين جودة خدمة المراجعة. كما تتعاون FAOA مع المنظمات المهنية الأخرى لإصدار القواعد والمعايير المهنية (FAOA, 2015). وقد قامت FAOA بإصدار تقريرها فى عام ٢٠١٦، والذي أشار لاعتماد جودة المراجعة على سبعة محددات وهى؛ متوسط الإيراد السنوى لكل شريك ارتباط، نسبة أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة إلى أتعاب عملية المراجعة، عدد العاملين لدى كل شريك ارتباط، معدل دوران العاملين، متوسط عدد ساعات فحص الرقابة على جودة الارتباط Engagement Quality Control Review (EQCR)، متوسط عدد ساعات أداء عملية المراجعة، وعدد الاستشارات المقدمة للشركات محل المراجعة.

السنوى من عام ٢٠١٧ إلى عام ٢٠٢٠) إلى المحددات الموضحة بالتقرير السنوى للهيئة لعام ٢٠١٦.

وقامت الهيئة المحاسبية والتنظيمية للشركات بسنغافورة (ACRA) فى عام ٢٠٢٠ بتطوير إطار الإفصاح عن مؤشرات جودة المراجعة Audit Quality Indicators Disclosure Framework لضمان ملاءمة المؤشرات وتلبية احتياجات لجان المراجعة بشكل أفضل، كما أن هذا الإطار متاح للتبنى الاختيارى من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة ولجان المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة. وقد أشار الإطار لاعتماد جودة المراجعة على سبعة محددات رئيسية (تم تناولها على مستوى التكاليف و/أو منشأة المحاسبة والمراجعة) وهى؛ عدد ساعات أداء عملية المراجعة (عدد الساعات التى يقضيها أعضاء فريق التكاليف خلال كل مرحلة من المراحل الرئيسية لعملية المراجعة)، الخبرة (عدد سنوات الخبرة لدى فريق التكاليف وخاصة الخبرة بطبيعة صناعة منشأة عميل المراجعة)، التدريب (متوسط عدد ساعات التدريب لأعضاء فريق التكاليف ولاسيما التدريب الخاص بالصناعة)، التفتيش (نتائج عمليات التفتيش الداخلية والخارجية على عملية المراجعة)، الرقابة على الجودة (عدد العاملين فى وظيفة الرقابة على الجودة)، الرقابة على العاملين (نسبة عدد العاملين لدى كل شريك ارتباط)، ومعدل الاستنزاف Attrition Rate (درجة الخسائر البشرية أى نسبة العاملين الذين تركوا منشأة المحاسبة والمراجعة فى السنوات الماضية).

وفى نفس السياق قام المجلس التنظيمى المستقل لمراقبى الحسابات بجنوب افريقيا (IRBA) فى عام ٢٠٢١، باصدار تقريره بعنوان "مؤشرات جودة المراجعة Audit Quality Indicators" والذى قام

بتقسيم تلك المحددات (تم استخدامها من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة التى تقوم بمراجعة الشركات المقيدة بالبورصة) إلى خمس مجموعات رئيسية. تتمثل المجموعة الأولى فى المحددات المتعلقة بالاستقلال Independence، والتى منها؛ نسبة أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة إلى أتعاب عملية المراجعة، ونسبة أتعاب عملية المراجعة المحصلة إلى أتعاب عملية المراجعة المحملة داخليا

على العميل Internally Charged to the Audit Client. بينما تتمثل المجموعة الثانية في المحددات المتعلقة بمدة الارتباط Tenure، والتي منها؛ متوسط عدد السنوات التي أقضتها منشأة المحاسبة والمراجعة في مراجعة القوائم المالية للعميل، ومتوسط عدد السنوات التي أقضاها شريك الارتباط في مراجعة القوائم المالية للعميل (خبرة شريك الارتباط).

وتعبر المجموعة الثالثة عن المحددات المتعلقة بعمليات الفحص Review، والتي منها؛ نسبة عدد ساعات شريك فحص جودة الارتباط The Engagement Quality Review Partner وعدد ساعات فريق فحص جودة الارتباط The Engagement Quality Review Team إلى عدد ساعات أداء عملية المراجعة، عمليات فحص الجودة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، نسبة نتائج الفحص الداخلي للجودة، ونسبة شركاء الارتباط الخاضعين لعمليات الفحص الداخلي للجودة Internal Quality Reviews من قبل منشأة المحاسبة والمراجعة (تغطية الشريك Partner Coverage).

بينما تعبر المجموعة الرابعة عن المحددات المتعلقة بعبء العمل Workload، والتي منها؛ نسبة عدد ساعات شريك الارتباط إلى عدد ساعات أداء عملية المراجعة (دور شريك الارتباط)، ونسبة عدد ساعات مدير المراجعة Audit Manager إلى عدد ساعات أداء عملية المراجعة (إشراف المدير). وأخيراً تشير المجموعة الخامسة إلى المحددات الأخرى للجودة Other، والتي منها؛ نسبة عدد العاملين إلى عدد الشركاء داخل منشأة المحاسبة والمراجعة (مدى السيطرة Span of Control)، نسبة عدد شركاء الارتباط Engagement Partner إلى عدد الشركاء الفنيين Technical Partner داخل منشأة المحاسبة والمراجعة (الموارد الفنية Technical Resources)، نسبة عدد ساعات التدريب المقدمة للعاملين إلى متوسط عدد العاملين خلال السنة (عدد ساعات التدريب لكل عامل)، ومعدل دوران العاملين.

وأخيراً قام معهد المحاسبين القانونيين بأستراليا ونيوزيلندا Chartered Accountants Australia and New Zealand (CAANZ) في عام

٢٠١٩ بتطوير إطار الاعتراف والمساءلة الفردية لجودة المراجعة Individual Recognition and Accountability Framework، والذي قام بتقسيم محددات جودة المراجعة إلى سبع محددات رئيسية وهي؛ أسلوب القيادة وحوكمة منشأة المحاسبة والمراجعة، المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة الواجب الالتزام بها من قبل فريق التكليف، قرار قبول واستمرار علاقات العميل والارتباطات المحددة، مدى كفاية الموارد (البشرية والفنية) اللازمة لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، أداء التكليف، المعلومات والاتصالات، والمتابعة والمعالجة Monitoring and Remediation.

ويخلص الباحثون من تحليل الإصدارات المهنية الأمريكية والأخرى، إمكانية تقسيمها إلى مجموعتين وهما؛ مجموعة الإصدارات المتسقة مع الإصدار المهني الدولي ولكنها أقل شمولاً ووضوحاً في عرض محددات جودة المراجعة، والتي تتضمن (PCAOB, 2015; NBA, 2017; CPAB, 2018; US CAQ, 2019; CAANZ, 2019; FRC, 2020) ، ومجموعة الإصدارات التي قامت بالتعبير عن محددات جودة المراجعة بالاعتماد على مقاييس لهذه الجودة، والتي تتضمن (FAOA, 2018; FAOA, 2019; FAOA, 2020; FAOA, 2021; ACRA, 2020; IRBA, 2021). ويعتقد الباحثون بأفضلية الإصدار المهني الدولي مقارنة بالإصدارات المهنية الأمريكية، والأخرى، نتيجة لقدرته على التعبير بصورة أكثر دقة وشمولاً ووضوحاً وتفصيلاً عن مختلف محددات جودة المراجعة. ذلك بالإضافة لاتفاق الكثير من الإصدارات المهنية مع تلك المحددات الواردة بالإصدار المهني الدولي.

وبشأن محددات جودة المراجعة من منظور الإصدارات المهنية المصرية، فقد أشار معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) "مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية" لاعتماد جودة المراجعة على عدة محددات رئيسية وهي؛ ضرورة التزام فريق العمل بالمعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية وسياسات وإجراءات مراقبة الجودة، تأكد الشريك المسئول من التزام أعضاء فريق العمل بالمتطلبات الأخلاقية والسلوكية، مدى التزام فريق العمل بمتطلبات الاستقلالية

المتعلقة بعملية المراجعة، قرار قبول و/أو استمرار العلاقات مع العملاء وبعض مهام المراجعة المحددة، مدى توافر القدرات والكفاءات الملائمة لدى فريق العمل والوقت الكافي لأداء عملية المراجعة بما يتفق مع المعايير المهنية والمتطلبات التنظيمية والقانونية، تحديد مسؤوليات كل عضو في فريق العمل والفهم العميق لطبيعة صناعة العميل، ضرورة إخطار أعضاء فريق العمل بالمسائل المتعلقة بالمخاطر والمشاكل التي قد تطرأ والبرنامج التفصيلي لأداء المهام من قبل الشريك المسئول، دعم ثقافة التشاور بين أعضاء فريق العمل ومع غيرهم على المستوى المهني الملائم من داخل منشأة المحاسبة والمراجعة أو خارجها بشأن الأمور الصعبة أو محل الخلاف، وضرورة قيام فاحص ما قبل الإصدار بالتقييم الموضوعي للأحكام الشخصية الجوهرية التي اتخذها فريق العمل والنتائج التي تم التوصل إليها عند صياغة تقرير مراقب الحسابات.

وأما فيما يتعلق بمحددات جودة المراجعة من منظور الدراسات السابقة الأكاديمية (Akhalumeh et al., 2017; Kuntari et al., 2017; Arifuddin et al., 2017; Asiriwuwa et al., 2018; Odudu et al., 2018; Alzeaideen and Al-Rawash, 2018; Kowaleski et al., 2018; Mandour et al., 2018; Haak et al., 2018; Alhababsah, 2019; Riccardi, 2019; Raygan et al., 2021; Putri et al., 2022; Parluhutan et al., 2022)؛ السيد، ٢٠١٢؛ على، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨؛ نويجي، ٢٠١٩ فقد اتضح من تحليل هذه الدراسات وجود العديد من المحددات المؤثرة على الارتقاء بهذه الجودة، والتي يمكن تقسيمها إلى؛ المحددات المتعلقة بمنشأة العميل والتي تتضمن؛ الخصائص التشغيلية للشركات (حجم الشركة، العمر، درجة تعقد العمليات، ربحية الشركة، نتيجة النشاط، السيولة، نسبة الرفع المالي، تاريخ نهاية السنة المالية، نسبة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، نوع القطاع الصناعي، هيكل الملكية)، خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاستقلال، الفصل بين وظيفتي رئيس مجلس الإدارة والعضو المنتدب)، وخصائص لجنة المراجعة (الاستقلال، الحجم، الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء، عدد الاجتماعات).

والمحددات المتعلقة بمراقب الحسابات ومنشأته والتي تتضمن؛ درجة التخصص الصناعي، أداء الخدمات الاستشارية، تأخر تقرير المراجعة، خبرة وسمعة مراقب الحسابات، احتمال التعرض للدعاوى القضائية، نوع رأى مراقب الحسابات، تدوير مراقب الحسابات و/أو منشأته، فترة بقاء شريك المراجعة و/أو منشأته، القيد فى سجل مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، أتعاب عملية المراجعة، مداخل المراجعة الخارجية، والأهمية النسبية للعميل.

وأخيراً المحددات المتعلقة ببيئة الممارسة المهنية والتي تتضمن؛ مدى قوة بيئة الرقابة وتأثرها بالعوامل الثقافية السائدة، وكذلك مدى اهتمام الجهات التنظيمية بالمهنة والعمل على الارتقاء بجودتها، فضلاً عن مساهمة البيئة القانونية القوية فى ضمان الالتزام بمعايير المراجعة والمحاسبة ذات الصلة، وهو ما ينعكس على زيادة مصداقية القوائم المالية وثقة أصحاب المصالح، وخاصة المستثمرين، فى تلك القوائم. كما أشارت بعض الدراسات (Nam, 2018; Mohammed et al., 2018; Nelson et al., 2019; Uthman and Salami, 2021; Zhou et al., 2022) إلى أن تبني معايير التقرير المالي الدولية يعتبر من ضمن المحددات المؤثرة على جودة عملية المراجعة والمتعلقة بمنشأة العميل وبيئة الممارسة المحاسبية.

وأكد البعض (Subianto, 2018; Hikmayah and Aswar, 2019; Mawutor et al., 2019; Suciwati and Suartika, 2020; Chouhan et al., 2021; Budiandru, 2021; Parluhutan et al., 2022; Nurbayani et al., 2023) على ضرورة اعتبار **عوامل المدخلات** كإحدى المحددات الرئيسية للارتقاء بجودة المراجعة، من خلال الإشارة لتأثير القيم والاتجاهات والأخلاق والالتزام بمتطلبات الاستقلال، والحفاظ على السمعة والتأهيل العلمى والعملى لمراقب الحسابات، والمعرفة العميقة بطبيعة صناعة العميل الواجب توافرها لدى مراقبى الحسابات من جهة، على الارتقاء بجودة المراجعة من جهة أخرى. كما أكد البعض (Cheung and Lai, 2022; Huang et al., 2022) على ضرورة اعتبار

التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية كأحدى المحددات الرئيسية للارتفاع بجودة المراجعة، خاصة التفاعلات التي تتم بين مراقب الحسابات من جهة والمسؤولين عن الحوكمة ومنظمى المهنة من جهة أخرى.

وقام Sulaiman (2018) بتقسيم محددات جودة المراجعة إلى **خمس** محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول** في **عوامل المدخلات**، والتي تتضمن؛ ضرورة التزام فريق التكاليف بالمتطلبات الأخلاقية، الحفاظ على الاستقلال، تنفيذ الدورات التدريبية الكافية للعاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، ووجود نظم لتقييم أداء العاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة. بينما يتمثل **البعد الثاني** في **عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ ضرورة التزام فريق التكاليف بالمعايير المهنية، درجة مشاركة شريك الارتباط في تخطيط عملية المراجعة، ضرورة التزام فريق التكاليف بتنفيذ برنامج المراجعة، وضع إجراءات للفحص الداخلي للجودة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، ومنهجية أداء عملية المراجعة. ويعبر **البعد الثالث** عن **عوامل المخرجات**، والتي تتضمن؛ تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، وتقرير التفنيش على منشآت المحاسبة والمراجعة. بينما يعبر **البعد الرابع** عن **التفاعلات الرئيسية** بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية، والتي تتضمن؛ التفاعلات التي تتم بين مراقب الحسابات من جهة والإدارة والمسؤولين عن الحوكمة من جهة أخرى. وأخيراً يتمثل **البعد الخامس** لمحددات **جودة المراجعة** في **العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية**، والتي تتضمن؛ تطبيق المعايير المحاسبية التي تتطلب المزيد من التقدير المحاسبي وممارسة الحكم المهني من قبل معدى القوائم المالية، المنافسة في سوق المراجعة، إطار تنظيم مهنة المراجعة، بيئة الممارسة المهنية، وبيئة منشأة عميل المراجعة.

كما قام Al-Qatamin and Salleh (2020) بتقسيم محددات جودة المراجعة إلى **ثلاثة** محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول** في **عوامل مدخلات عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ ممارسة الشك المهني، مدى توافر الخبرة المهنية Professional Expertise لدى فريق التكاليف (حيث يتطلب من مراقب الحسابات اجتياز العديد من الاختبارات العملية الضرورية لتحسين المستوى المهني والكفاءة العملية ذات الصلة بعملية المراجعة والحصول على الشهادات المحلية والدولية ذات

الصلة [والتي منها: مراجع قانوني معتمد Certified Public Auditor]]، ومدى توافر الخبرة العملية Professional Experience لدى مراقبي الحسابات (حيث يتطلب من مراقب الحسابات أداء العديد من التكاليفات مع تطبيق كافة الأطر المفاهيمية والنظرية لفهم وتقييم أداء هيكل الرقابة الداخلية، وأيضاً من الضروري فهم بيئة منشأة العميل ومدى التزامها بالقوانين واللوائح السارية ذات الصلة). بينما يتمثل **البعد الثاني من محددات جودة المراجعة في عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ تقييم المخاطر، وجودة أدلة الإثبات. وأخيراً **يتمثل البعد الثالث لمحددات جودة المراجعة في عوامل مخرجات عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية، وتقرير التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة.

وأخيراً يرى (Detzen and Gold (2021 أنه يمكن تقسيم محددات جودة المراجعة إلى ستة محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول في عوامل مدخلات عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ الضغوط والحوافز (والتي منها؛ خطر فقدان العملاء، ضغوط العملاء لتخفيض أتعاب عملية المراجعة، ضغوط الوقت أو الموازنة، حوافز مراقبي الحسابات للاحتفاظ بالعملاء، سمعة مراقب الحسابات، وتكاليف التقاضي)، ممارسة الشك المهني، ومدى توافر المعرفة والخبرة لدى فريق التكاليف. بينما يتمثل **البعد الثاني في عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ تقييم المخاطر، طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، خضوع مراقبي الحسابات للاستدلال والتحيز في اتخاذ قراراتهم، وجود آليات قوية للرقابة والمتابعة داخل منشأة المحاسبة والمراجعة، والمفاوضات بين مراقب الحسابات والعميل. وبالنظر **للبعد الثالث من محددات جودة المراجعة فإنه يتمثل في عوامل مخرجات عملية المراجعة**، والتي تتضمن؛ فشل عملية المراجعة، جودة التقارير المالية للشركة محل المراجعة، وتقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية.

وبالتطرق **للبعد الرابع من محددات جودة المراجعة فإنه يتمثل في العوامل المحددة للسياق التنظيمي لمنشأة المحاسبة والمراجعة**، والتي تتضمن؛ تعويضات شريك الارتباط (الأهمية النسبية للعميل)، أتعاب المراجعة غير العادية، علاوة أتعاب عملية المراجعة، مدة ارتباط مراقب الحسابات، وتصورات السوق لجودة المراجعة.

ويتمثل **البعد الخامس في طلب العميل**؛ حيث يزداد طلب العميل على جودة المراجعة في حالة تضارب المصالح بين الملاك والإدارة (زيادة تكاليف الوكالة)، وفي حالة وجود آليات الحوكمة القوية (استقلال وخبرة لجنة المراجعة). وأخيراً يتمثل **البعد السادس لمحددات جودة المراجعة في التدخل التنظيمي Regulatory Intervention**؛ حيث أن وجود بيئة تنظيمية قوية للمهنة قد يؤدي إلى زيادة تقييم المستثمرين لاستقلال مراقبي الحسابات، كما يؤدي إلى تعزيز دور لجان المراجعة في الإشراف على عملية إعداد التقارير المالية وتعيين مراقب الحسابات الكفاء في الشركات، وقد يؤدي، أيضاً، لاستجابة منشآت المحاسبة والمراجعة لنتائج عمليات التفتيش والرقابة على المراجعة الخارجية وتحسين جودة المراجعة.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات الأكاديمية ذات الصلة بمحددات جودة المراجعة، لاتفاقها وتأييدها بصورة غير مباشرة لإطار جودة المراجعة الدولي، باعتباره الإطار الأكثر دقة وشمولاً للتعبير عن محدّدات جودة المراجعة، وذلك بشأن إمكانية تقسيم تلك المحدّدات إلى خمسة محدّدات رئيسية وهي؛ عوامل مدخلات عملية المراجعة، عوامل العملية (التشغيل)، عوامل مخرجات عملية المراجعة، التفاعلات التي تتم بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية، وأخيراً العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية.

٢/٦. تبني معايير التقرير المالي الدولية من منظور محاسبي ومهني

تبنت مصر حديثاً معايير التقرير المالي الدولية (IAS/IFRS) عام ٢٠١٥ بموجب قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥. ويؤثر تبني تلك المعايير على متطلبات الاعتراف، القياس، العرض، والإفصاح المحاسبي لجميع الشركات في مختلف القطاعات وفي جميع الحالات ولا يرتبط تطبيقها بتحقيق شروط معينة (Fasan and Marcon, 2018; Hellman et al., 2018; Salameh et al., 2022; Imhanzenobe, 2022).

ومن المنظور المهني، يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على إطار إعداد التقارير المالية المطبق The Applicable Financial Reporting

Framework، وبالتالي يؤثر على كيفية أداء مراقب الحسابات لمختلف مراحل عملية المراجعة الخارجية، بداية بمرحلة قبول التكليف وانتهاءً بمرحلة تحديد نتائج المراجعة وإعداد التقرير (من خلال وفاء مراقبي الحسابات بمسئوليتهم بشأن إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب)، مروراً بمرحلتى التخطيط (والتي تنعكس على كيفية وضع خطة وبرنامج المراجعة العام والتفصيلي وموازنة الوقت) وتنفيذ خطة المراجعة (Zhou et al., 2022).

ومن أكثر المعايير تأثيراً على عملية المراجعة الخارجية هي؛ معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٣) "قياس القيمة العادلة"، معيار التقرير المالي الدولي رقم (٩) "الأدوات المالية"، معيار التقرير المالي الدولي رقم (١٥) "الإيراد من العقود مع العملاء"، معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٨) "الأصول غير الملموسة"، معيار المحاسبة الدولي رقم (٣٦) "تدهور قيمة الأصول"، معيار المحاسبة الدولي رقم (١٦) "العقارات والمعدات والآلات"، معيار المحاسبة الدولي رقم (٤٠) "العقارات الاستثمارية"، معيار المحاسبة الدولي رقم (١٩) "مزايا العاملين"، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (٣٧) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة" (Yao et al., 2015; Chen et al., 2019; Miah, 2019; Emadfallatah et al., 2019; Azzali et al., 2021).

ويخلص الباحثون إلى أن تبني IFRS يؤثر على أداء مراقب الحسابات لعملية المراجعة الخارجية، حيث يؤثر على قبول مراقب الحسابات للتكليف نتيجة لارتفاع خطر المراجعة وزيادة احتمال تعرض مراقب الحسابات لخطر التقاضي والاضرار بسمعته المهنية، نظراً لاعتماد غالبية هذه المعايير على محاسبة القيمة العادلة Fair Value Accounting. كما تؤثر تلك المعايير على تخطيط أعمال المراجعة، خاصة فيما يتعلق بتحديد مستويات الأهمية النسبية وتقدير مستوى الخطر المتلازم وخطر الرقابة وتحديد احتمال تحريف القوائم المالية والمستوى المقبول من خطر الاكتشاف. وكذلك تحديد المجالات المحاسبية الأكثر تعقيداً، خاصة تلك العمليات والحسابات التي تستند بقوة على التقديرات المحاسبية، وإعداد الخطة العامة للملائمة لأعمال المراجعة والتي يجب أن تتسق مع طبيعة نشاط العميل وحجم أعماله والمتاح

والممكن من الموارد البشرية والمهارات والكفاءات المهنية بمنشأة المحاسبة والمراجعة، وأن هذه الخطة تختلف باختلاف مدى تعقد عملية المراجعة، وذلك للوصول إلى برنامج موثق لأعمال المراجعة يحدد فيه طبيعة وتوقيت ومدى اختبارات وإجراءات المراجعة. ذلك بالإضافة لتأثير تطبيق هذه المعايير على تنفيذ أعمال المراجعة، إذ تتطلب تلك المعايير من مراقب الحسابات إجراء تقديرات أكثر تعقداً واستخدام الحكم المهني بصورة كبيرة. فضلاً عن تأثير تبني IFRS على إعداد تقرير المراجعة، حيث تتسم بعض هذه المعايير بالتعقد وتتطلب إفصاحات أكثر تفصيلاً، مما قد يؤثر على إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب.

٣/٦. تحليل العلاقة بين تبني منشأة عميل المراجعة لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة واشتقاق فرض البحث

بشأن العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة المراجعة، توصلت العديد من الدراسات الأجنبية (Gelling, 2017; Mensah, 2020; Key and Kim, 2020; Hasan et al., 2020; Mbir et al., 2020; Hashed and Almaqtari, 2021; Eiler et al., 2022)، من جهة، وأشارت الدراسات العربية (فؤاد، ٢٠١٦؛ شرف، ٢٠١٧؛ السواح، ٢٠١٩؛ عبد الرحيم، ٢٠١٩؛ مسعود، ٢٠٢٠؛ محمد، ٢٠٢١؛ خميس وحسين، ٢٠٢٢)، من جهة أخرى، إلى وجود تأثير إيجابي لتبني IFRS على جودة المراجعة، نتيجة لاعتماد IFRS على محاسبة القيمة العادلة، حيث أن قياس القيمة العادلة قد يحد من ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية ويزيد من مستوى التحفظ المحاسبي والاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب لأن هذا القياس يتطلب من الإدارة القيام بإعادة التقييم. كما أن الاستناد على محاسبة القيمة العادلة يساهم بشكل كبير في التعبير عن الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركة في تاريخ التقرير، من خلال المواءمة بين القيمة الدفترية والقيمة السوقية للعناصر المحاسبية المفصّل عنها في القوائم المالية، مما يؤدي إلى زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، وهو ما قد ينعكس إيجاباً على جودة المراجعة.

وعلى النقيض من ذلك، توصلت العديد من الدراسات الأجنبية (Amirul and Salleh, 2014; Jung et al., 2016; Nam, 2018; Mohammed et al., 2018; Albitar et al., 2019; Aldoseri et al., 2021; Olubunmi, 2022; Miah et al., 2023) من جهة، وأشارت الدراسات العربية (غنيم، ٢٠١٩؛ يوسف، ٢٠٢٠؛ أبو زيد، ٢٠٢١؛ عطية، ٢٠٢١)، من جهة أخرى، إلى وجود تأثير سلبي لتبني IFRS على جودة المراجعة، نتيجة لعدم فعالية آليات حوكمة الشركات وبالتالي لا يمكن مراقبة أو توفير حماية قوية للمستثمر من خلال تبني معايير محاسبية عالية الجودة. علاوة على ذلك، توفر IFRS قدر أكبر من المرونة وتتضمن بدائل متعددة للاعتراف والقياس والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار من بينها، كما أن هذه المعايير معدة على أساس المبادئ ويتطلب تطبيقها ممارسة مستوى مرتفع من الحكم المهني من قبل الإدارة ومعدى القوائم المالية حول كيفية الإفصاح عن مركزها المالي لأصحاب المصالح، مما قد يخلق فرصة أكبر للإدارة للقيام بممارسات إدارة الأرباح الانتهازية وتقليل الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب، وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة المراجعة. وعلى الجانب الآخر، يرتبط تبني IFRS بمزيد من مخاطر المراجعة، مما يترتب عليه زيادة إجراءات المراجعة، الأمر الذي يتطلب المزيد من الجهد والوقت لأداء عملية المراجعة نتيجة لاعتماد هذه المعايير على محاسبة القيمة العادلة وتعد تطبيق بعض المعايير وارتباط إنتاج المعلومات المحاسبية بالأحكام والتقديرات الشخصية للإدارة، الأمر الذي يؤثر في النهاية على تأخر إصدار تقرير المراجعة.

ومن منظور آخر، توصل البعض الآخر (Hessayri and Saihi, 2015; Murtini and Lusiana, 2016; Said, 2019; Wahyuningrum and Rizqi, 2019; Ronibasa and Siregar, 2020; Hakim et al., 2021; Oppong and Bruce-Amartey, 2022) إلى عدم وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة المراجعة، وقد يرجع ذلك لعدم وجود البيئة المناسبة والمهياة لتبني تلك المعايير، وكذلك اختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية والتنظيمية بين الدول المختلفة، كما أن هذه المعايير

معدة وفقاً لعوامل بيئية وقيم مجتمعية تناسب الدول المتقدمة ولا تناسب الدول النامية. وعليه يمكن القول بإمكانية اختلاف اتجاه العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة المراجعة، باختلاف سمات بيئة التطبيق.

وبتحليل تلك الدراسات منهجياً، فقد اعتمدت الغالبية العظمى من هذه الدراسات على أسلوب الدراسة التطبيقية، من خلال منهجية تحليل المحتوى للقوائم والتقارير السنوية، وتطبيق نماذج الانحدار (Albitar et al., 2019; Said, 2019; Ronibasa and Siregar, 2020; Mensah, 2020; Key and Kim, 2020; Hasan et al., 2020; Mbir et al., 2020; Hashed and Almaqtari, 2021; Aldoseri et al., 2021; Hakim et al., 2021; Eiler et al., 2022; Olubunmi, 2022; Oppong and Bruce-Amartey, 2022; Miah et al., 2023; مسعود، ٢٠٢٠؛ يوسف، ٢٠٢٠؛ أبو زيد، ٢٠٢١؛ محمد، ٢٠٢١؛ خميس وحسين، ٢٠٢٢). وهو الأمر الذي يبرر توجه الباحثون في اعتمادهم على المنهج التطبيقي لاختبار العلاقة التأثيرية محل الدراسة.

ويتضح من تحليل الدراسات السابقة اختلاف مجال تطبيقها من دراسة لأخرى، حيث اعتمد (Murtini and Lusiana, 2016; Wahyuningrum and Rizqi, 2019; Hakim et al., 2021) على الشركات في أندونيسيا، واهتم (Mensah, 2020; Mbir et al., 2020; Oppong and Bruce-Amartey, 2022) بالشركات في غانا، واستند (Mohammed et al., 2018; Olubunmi, 2022) على الشركات النيجيرية. وتطرق البعض (Jung et al., 2016; Nam, 2018; Key and Kim, 2020) للشركات الكورية، وقام (غني، ٢٠١٩؛ أبو زيد، ٢٠٢١؛ Hashed and Almaqtari, 2021) بالتطبيق على المملكة العربية السعودية، واستند (Amirul and Salleh (2014) على الشركات الماليزية، واعتمد Said (2019) على الشركات الكندية، بينما اعتمد (Albitar et al (2019) على الشركات في الصين، واهتم (Hasan et al (2020) بالشركات في بنجلاديش،

وتناول (2022) Eiler et al الشركات في المكسيك، كما استخدم Miah et al (2023) بيانات الشركات الاسترالية.

واعتمد (2015) Hessayri and Saihi على الشركات في أربع دول ناشئة وهي؛ الإمارات العربية المتحدة، المغرب، جنوب أفريقيا، والفلبين. في حين اعتمد (2017) Gelling على دول الاتحاد الأوربي، وركز Ronibasa and Siregar (2020) على النطاق الدولي باستخدام بيانات عدد من الدول ذات الأطر المؤسسية المختلفة وآليات الإنفاذ المختلفة. وعلى نفس النحو تناول (فؤاد، ٢٠١٦؛ شرف، ٢٠١٧؛ السواح، ٢٠١٩؛ عبد الرحيم، ٢٠١٩؛ فرج، ٢٠١٩؛ مسعود، ٢٠٢٠؛ يوسف، ٢٠٢٠؛ محمد، ٢٠٢١؛ عطية، ٢٠٢١) الشركات المصرية، وذلك مع استبعاد القطاع المصرفي من تلك الدراسات، والذي تطرقت إليه دراسة خميس وحسين (٢٠٢٢) فقط، في حدود علمنا.

وبتحليل الدراسات السابقة فيما يتعلق بالفترة الزمنية، فقد امتدت الفترة الزمنية للدراسات ذات الصلة (Amirul and Salleh, 2014; Jung et al., 2016; Gelling, 2017; Nam, 2018; Mohammed et al., 2018; Albitar et al., 2019; Mensah, 2020; Key and Kim, 2020; Hashed and Almaqtari, 2021; Aldoseri et al., 2021; Oppong and Bruce-Amartey, 2022; Olubunmi, 2022; Miah et al., 2023؛ يوسف، ٢٠٢٠؛ أبو زيد، ٢٠٢١) من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠٢٣ لفترة ٩ سنوات وحتى الآن، وهو ما يشير لزيادة الوعي بأهمية دراسة واختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة المراجعة وتجدد موضوع البحث وأهميته المتزايدة خاصة في الدول النامية، ومنها مصر.

وبشأن الدراسات العربية (عبد الرحيم، ٢٠١٩؛ غنيم، ٢٠١٩؛ يوسف، ٢٠٢٠؛ أبو زيد، ٢٠٢١) فيتضح أن هناك ندرة شديدة في الدراسات التي تناولت العلاقة بين تبني IFRS عام ٢٠١٥ وجودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وتناول البعض الآخر (فؤاد، ٢٠١٦؛ شرف، ٢٠١٧؛ السواح، ٢٠١٩؛ فرج، ٢٠١٩؛ مسعود، ٢٠٢٠؛ محمد، ٢٠٢١؛ عطية، ٢٠٢١، خميس وحسين،

(٢٠٢٢) تلك العلاقة بصورة ضمنية (من خلال التأثير على جودة الإفصاح المحاسبى)، وذلك على خلاف ما ركزت عليه الدراسات الأجنبية ذات الصلة، فى حدود علمنا. الأمر الذى يحد من القدرة على التحقق من مدى اختلاف، أو اتساق، اتجاه تلك العلاقة فى بيانات الممارسة المهنية العربية، مقارنة ببيانات التطبيق الأجنبية الأخرى. وهو ما يشير لوجود فجوة بحثية كمية ونوعية وزمنية فى الدراسات المصرية ذات الصلة بالعلاقة محل الدراسة، وهو ما دفع الباحثون لدراسة واختبار تلك العلاقة فى البيئة المصرية، كإحدى الدول النامية، للوصول إلى دليل تطبيقي بشأن مدى تأثير تبني IFRS عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وبناء على ذلك يعتقد الباحثون بإمكانية تأثير تبني IFRS فى مصر عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات السابقة، بشأن اتجاه العلاقة التأثيرية محل الدراسة، ما بين تأثير إيجابى وسلبى، أو عدم وجود تأثير معنوى، باختلاف بيئة التطبيق، فىرى الباحثون أنه من المنطقى الاكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية فى بيئة الأعمال والممارسة المهنية المصرية دون تبني الباحثون اتجاه معين للعلاقة محل الدراسة. وعليه يمكن اشتقاق فرض البحث على النحو التالى:

H1: يؤثر تبني معايير التقرير المالى الدولية فى مصر عام ٢٠١٥ معنوياً على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٧- منهجية البحث

يستهدف البحث فى هذا القسم عرض منهجية البحث. وفى سبيل تحقيق هذا الهدف سوف يعرض الباحثون لكل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها، أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، أدوات التحليل الإحصائى المستخدمة فى تحليل البيانات، وأخيراً نتائج اختبار فرض البحث، وذلك على النحو التالى:

1/7. أهداف الدراسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فرض البحث عملياً، وذلك للتحقق مما إذا كان تبني معايير التقرير المالي الدولية ٢٠١٥ في الشركات المصرية المقيدة بالبورصة المصرية يؤثر معنوياً على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، معبراً عنها بممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات، قياساً على بعض الدراسات السابقة (Gellings, 2017; Mohammed et al., 2018; Jung et al., 2016; Nelson et al., 2019; Nam, 2018; Mensah, 2020; Oppong and Bruce-Amartey, 2022).

2/7. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المساهمة المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، وذلك خلال الفترة من عام ٢٠١٢ وحتى عام ٢٠١٩ (مع استبعاد عام ٢٠١٥ من التحليل)، وذلك بعد استبعاد المؤسسات المالية نتيجة لاختلاف طبيعة نشاطها عن الشركات غير المالية، بالإضافة إلى خضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وإفصاح ومتطلبات رقابية خاصة بها، وذلك استناداً على بعض الدراسات السابقة (Gellings, 2017; Mohammed et al., 2018; Zeghal and Lahmar, 2016; Alomair et al., 2022; Badawy, 2021; Pasko et al., 2021).

وقد تم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات روعى في اختيارها عدة اعتبارات من أهمها؛ توافر القوائم المالية السنوية المستقلة الكاملة والإيضاحات المتممة وتقارير مجلس الإدارة خلال فترة الدراسة. وقد تم استبعاد مشاهدات الشركات التي خرجت من التسجيل في بورصة الأوراق المالية حال خروجها، ومشاهدات الشركات التي لم تتوفر قوائمها المالية السنوية المستقلة خلال فترة الدراسة، وكذلك الشركات التي تعد قوائمها المالية السنوية بعملة أجنبية، قياساً على بعض الدراسات السابقة ذات الصلة (طلخان، ٢٠١٧؛ Nelson et al., 2019; Mohammed et al., 2018; Alomair et al., 2022; Badawy,

(2021; Mandour et al., 2018). ويوضح الجدول رقم (7-1) عدد الشركات المقيدة في البورصة المصرية خلال فترة الدراسة.

جدول رقم (7-1): عدد الشركات المقيدة في البورصة المصرية

العام	٢٠١٢	٢٠١٣	٢٠١٤	٢٠١٦	٢٠١٧	٢٠١٨	٢٠١٩	الإجمالي
العدد	٢١٢	٢١٠	٢١٣	٢٢٢	٢٢٢	٢٢٠	٢٢٤	١٥٢٣

المصدر: التقرير السنوي للبنك المركزي

وقد تم سحب عينة عشوائية من هذا المجتمع قياساً على دراسة خضر (٢٠١٨) باستخدام معادلة تقدير حجم العينة لمجتمع معلوم^(١)، وتم تطبيق المعادلة على السنة المالية المنتهية ٢٠١٩ باعتبارها أكبر فترات الدراسة من حيث عدد المشاهدات ٢٢٤ مشاهدة. حيث يتبع الباحثون مدخل **Firm-Year Observation**، قياساً على (Mohammed et al., 2018; Nam, 2018; Stakebrand, 2016; Mandour et al., 2018; Odudu et al., 2018; Eiler et al., 2022; Pasko et al., 2021; Alomair et al., 2022)، وبلغ حجم المشاهدات النهائية ٤١١ مشاهدة ممثلة للقطاعات الصناعية (١٥) قطاعاً وفقاً لتقسيم القطاعات على موقع البورصة المصرية. ويوضح الجدول رقم (7-2) توزيع حجم مشاهدات العينة على القطاعات الصناعية.

ومن الجدير بالذكر، أن معايير المحاسبة المصرية قد تم إصدارها في عام ٢٠٠٦ بقرار وزير الاستثمار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦، وفي عام ٢٠١٥ صدرت نسخة جديدة من معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ والتي تتفق مع معايير التقرير المالي الدولية IFRS. وبناءً عليه فإن عام ٢٠١٦ يمثل بداية تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر، ولذا تم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين هما؛ فترة ما قبل تبني معايير التقرير المالي الدولية (٢٠١٢-٢٠١٤)، وفترة ما بعد التبني (٢٠١٦-٢٠١٩)، وذلك استناداً على دراسة كل من (Gellings, 2017; Mohammed et al., 2018; Jung et al., 2016;

Zeghal and Lahmar, 2016; Eiler et al., 2022; Alomair et al., 2022؛ شرف، ٢٠١٧).

جدول رقم (2-7): توزيع حجم العينة على القطاعات الصناعية

القطاع	عدد المشاهدات السنوية	القطاع	عدد المشاهدات السنوية
ورق ومواد تعبئة وتغليف	١٤	عقارات	٤٦
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٧	مواد البناء والتشييد	٢٨
منسوجات وسلع معمرة	٢٤	مقاولات وإنشاءات هندسية	٦
أغذية ومشروبات وتبغ	٧٥	رعاية صحية وأدوية	٢٧
سياحة وترفيه	٣٣	طاقة وخدمات مساندة	١٤
اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٢٨	مرافق	١٤
خدمات النقل والشحن	١٤	تجارة وموزعون	٢١
موارد أساسية وكيمائيات	٦٠	الإجمالي	٤١١

(١) تم تقدير حجم العينة بالمعادلة التالية:

$$n = \frac{N \cdot P (1-P)}{N \cdot \frac{d^2}{Z^2} + P (1-P)}$$

حيث n : حجم العينة المقدر، N : حجم المجتمع (عدد الشركات المقيدة بالبورصة المصرية 224 شركة)، d : نسبة الخطأ المسموح به في التقدير وتساوى 5%، Z : الدرجة المعيارية المقابلة لمستوى الثقة 95% وتساوى 1.96، p : نسبة وجود الظاهرة محل الدراسة في المجتمع وتساوى 50%.

$$\frac{224 \cdot 0.5 (1-0.5)}{224 \cdot \frac{5\%^2}{(1.96)^2} + 0.5 (1-0.5)} = 141$$

وقد تم الاعتماد على حجم المجتمع ككل من شركات مالية وغير مالية لصعوبة الوصول لعدد دقيق للشركات المالية.

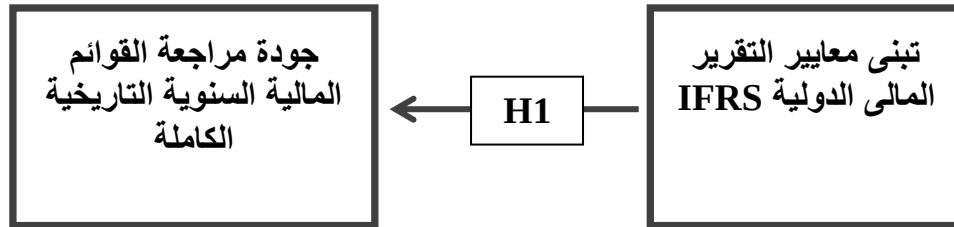
المصدر: إعداد الباحثين

٣/٧. نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة

لاختبار العلاقة الرئيسية محل الدراسة، استلزم ذلك تناول كل من؛ نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات. وذلك على النحو التالي:

١/٣/٧. نموذج البحث

تتمثل متغيرات الدراسة في؛ متغير مستقل، هو تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS، ومتغير تابع، وهو جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة. ويظهر نموذج البحث كما يلي:



المصدر: إعداد الباحثين

2/3/7. توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كالتالي:

جدول رقم (3-7): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

القياس	التوصيف	التأثير المتوقع	نوع المتغير	المتغير
بدلالة ممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات (EM)، بالاعتماد على نموذج Jones المعدل ١٩٩١، قياساً على الصيرفي، ٢٠١٥؛ Gellings, 2017; Ismail et al., 2022; Mandour et al., 2018; Mensah, 2020; Said, 2019). وسيتم توضيح خطوات احتسابه في إجراءات الدراسة.	قدرة مراقب الحسابات على الكشف، والتقرير عن، التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية في ضوء التزامه بالمعايير المهنية ذات الصلة وقواعد آداب وسلوكيات المهنة (Nawaiseh, 2016; السيد, ٢٠١٧؛ AL-Qatamin and Salleh, 2020).	—	تابع	جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة AQ

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

تبنى معايير التقرير المالي الدولية IFRS	مستقل	H1: + أو -	يقصد به القيام بتطبيق المعايير الدولية التي يصدرها IASB كما هي بدون إجراء أية تعديلات جوهرية عليها باعتبارها المكون الرئيسي لإعداد التقارير المالية الدولية، وذلك وفقاً لقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ (الأباصيري، ٢٠١٨).	كمتغير وهمي Dummy Variable يأخذ القيمة (١) للمشاهدات بعد فترة تبني معايير التقرير المالي الدولية في ٢٠١٥، ويأخذ القيمة (٠) للمشاهدات قبل فترة التبنى، قياساً على (طرخان، ٢٠١٧؛ Mohammed et al., 2018; Gellings, 2017; Ebaid, 2016; Olubunmi, 2022; Melgarejo, 2017; Mensah, 2020; Alomair et al., 2022).
نسبة الرفع المالي LEV	رقابي	+	تعبّر عن مدى اعتماد الشركة على الأموال المقترضة من الغير في تمويل عملياتها. وبالتالي فإنها مؤشر لمدى استقرار الشركة وقدرتها على الوفاء بالتزاماتها (شرف، ٢٠١٧؛ Al Anssari and Al-Tamimi, 2023; Mensah, 2020).	بنسبة إجمالي الالتزامات إلى إجمالي حقوق الملكية في نهاية الفترة (السنة المالية)، قياساً على (Isaboke and Chen, 2019; Manaf et al., 2023; Solikha and Mardijuwono, 2020; Eiler et al., 2022).
درجة تركيز الملكية Con.Own	رقابي	+	يعني مدى تركيز الملكية في أيدي عدد محدود من المساهمين (مستثمر رئيسي، الإدارة، المؤسسات المالية، المستثمر الأجنبي، الحكومة) بصرف النظر عن نوع المساهم، الذين يحق لهم الاشتراك في إدارة الشركة وتوجيه سياساتها المالية والتشغيلية (خضر، ٢٠١٤؛ Pasko et al., 2021).	بنسبة ما يمتلكه المساهمون المسيطرون من أسهم (٥% فأكثر) إلى إجمالي أسهم رأس المال المصدر والمدفوع، قياساً على (Mohammed et al., 2018; Apadore and Noor, 2013; Alzeaiden and Al-Rawash, 2018; Pasko et al., 2021).
الملكية المؤسسية Ins.Own	رقابي	+	يقصد بها امتلاك المؤسسات المالية وغير المالية (المحلية أو الأجنبية) لأسهم الشركة (خضر، ٢٠١٤؛ Pasko et al., 2021).	بنسبة عدد الأسهم العادية المملوكة للمؤسسات إلى إجمالي أسهم رأس المال المصدر والمدفوع، قياساً على (Faysal et al., 2021; Alzeaiden and Al-Rawash, 2018; Alhababsah, 2019; Pasko et al., 2021).

٤/٧. أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية

بشأن أدوات الدراسة، تم الاعتماد على البيانات الثانوية Secondary Data الواردة بالقوائم المالية السنوية المستقلة الكاملة والإيضاحات المتممة لها لشركات العينة، ذلك بالإضافة لتقارير مجلس الإدارة وهيكل المساهمين، وتم الحصول على هذه الأدوات من خلال عدة مصادر من أهمها؛ المواقع الإلكترونية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، الموقع الإلكتروني مباشر لنشر المعلومات (www.mubasher.info/markets/EGX/Stocks)، الموقع الإلكتروني للبورصة المصرية (www.egx.com.eg/ar/NewsSearch.aspx)، وشركة مصر لنشر المعلومات. فضلاً عن الاعتماد على النماذج الرياضية والإحصائية، قياساً على (Mohammed et al., 2018; Gellings, 2017; Smii, 2016; Oussii and Taktak, 2018; Alhababsah, 2019; Mandour et al., 2018; Mensah, 2020; Eiler et al., 2022; Pasko et al., 2021).

أما بشأن إجراءات الدراسة، فقد قام الباحثون بالخطوات التالية:

الخطوة الأولى: تم تحديد مستوى جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية بالشركات محل الدراسة، من خلال احتساب مستوى إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات في نهاية كل سنة من سنوات الدراسة بالاعتماد على نموذج Jones المعدل ١٩٩١، والذي يعد من أكثر النماذج شيوعاً واستخداماً في الدراسات السابقة بالإضافة لسهولة تطبيقه، قياساً على (Gellings, 2017; Jung et al., 2016; Mandour et al., 2018; Said, 2019; Mensah, 2020)؛ الصيرفي، ٢٠١٥. وذلك على النحو التالي:

أ- حساب الاستحقاق الإجمالي: Total Accruals (TA)

تم حسابه باستخدام مدخل التدفقات النقدية^٢، وفقاً للمعادلة التالية:

$$TA_t = (IBX_t - OCF_t)$$

حيث:

TA_t : الاستحقاق الإجمالي في السنة (t).

IBX_t : صافي الربح قبل العناصر الاستثنائية^(٢) للشركة في السنة (t).

OCF_t : التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية للشركة في السنة (t).

ب- تقدير الاستحقاق غير الاختياري: Non Discretionary Accruals (NDA)

وهو التعديلات التي تقوم بها الإدارة على التدفقات النقدية للشركة وفقاً للمعايير المحاسبية، من خلال الاستخدام الطبيعي لأساس الاستحقاق لمقابلة الإيرادات بالمصروفات التي تخص الفترة دون محاولة الإدارة استخدام حكمها الشخصي في تطبيق هذا الأساس لتحقيق مصلحة خاصة (الصيرفي، ٢٠١٥؛ على، ٢٠١٨؛ Mandour et al., 2018). وتم تقدير (NDA) من خلال المعادلة التالية:

$$NDA_t = \alpha_1 (1/A_{t-1}) + \alpha_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / A_{t-1}] + \alpha_3 (PPE_t/A_{t-1})$$

حيث:

NDA_t : الاستحقاق غير الاختياري المقدر في السنة (t).

A_{t-1} : إجمالي الأصول في نهاية السنة (t-1).

ΔREV_t : التغير في الإيرادات، والذي يمثل الفرق بين الإيرادات (صافي المبيعات) في نهاية السنة (t) والإيرادات (صافي المبيعات) في نهاية السنة (t-1).

^٢ يوجد مدخلان بديلان لحساب الاستحقاق الإجمالي وهما؛ مدخل الميزانية، ومدخل التدفقات النقدية. وتم الاعتماد على مدخل التدفقات النقدية نظراً لعدم توافر بعض المعلومات اللازمة لحساب الاستحقاق الإجمالي وفقاً لمدخل الميزانية بالقوائم المالية المنشورة أو تقرير مجلس الإدارة في بيئة الأعمال في مصر، والتي تتمثل في نصيب الفترة الحالية من الديون طويلة الأجل (ΔDCL_t)، وذلك قياساً على (على، ٢٠١٨؛ الصيرفي، ٢٠١٥؛ Mandour et al., 2018; Mensah, 2020 ;

ΔREC_t : التغير في رصيد العملاء، والذي يمثل الفرق بين صافي العملاء في نهاية السنة (t) وصافي العملاء في نهاية السنة (t-1).

PPE_t : إجمالي الأصول الثابتة الملموسة في نهاية السنة (t).

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$: تمثل معلمات خاصة بالنموذج، وتم تقدير هذه المعلمات من خلال المعادلة التالية:

$$TA_t / A_{t-1} = \partial_1 (1/A_{t-1}) + \partial_2 [(\Delta REV_t - \Delta REC_t) / A_{t-1}] + \partial_3 (PPE_t / A_{t-1}) + \varepsilon_t$$

حيث:

$\partial_1, \partial_2, \partial_3$: تمثل تقديرات للمعلمات $\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$.

ε_t : تمثل بواقي النموذج Residuals والتي تشير إلى الجزء الاختياري من الاستحقاق الإجمالي (TA_t).

ج- تقدير الاستحقاق الاختياري: Discretionary Accruals (DA)

وهو التعديلات التي تقوم بها الإدارة على التدفقات النقدية للشركة لتحقيق مصلحة خاصة من خلال؛ التحكم في إعداد بعض التقديرات المحاسبية (أعمار حسابات العملاء، العمر الإنتاجي للأصول الثابتة)^٣، والتحكم في توقيت الاعتراف بالإيرادات والمصروفات (على، ٢٠١٨؛ الصيرفي، ٢٠١٥؛ Mandour et al., 2018). وتم تقديره من خلال المعادلة التالية: $DA_t = TA_t / A_{t-1} - NDA_t$

ويستخدم DA_t مؤشر لإدارة الأرباح، فإذا كانت قيمة الاستحقاق الاختياري موجبة (أو سالبة) يشير ذلك لوجود إدارة أرباح في اتجاه صعودي (أو في اتجاه هبوطي)، أما إذا كانت القيمة مساوية للصفر (أو قريبة من الصفر) فإن ذلك يشير إلى عدم وجود إدارة الأرباح.

كما تم تطبيق هذا النموذج من واقع القوائم المالية السنوية لنفس شركات العينة عن فترتين متتاليتين، وقد تم الاعتماد على القوائم المالية للشركات خلال الفترة من

^٣ اعتمد الباحثون على قيمة صافي الربح التشغيلي للتعبير عن صافي الربح قبل العناصر الاستثنائية، وذلك قياساً على (الصيرفي، ٢٠١٥؛ على، ٢٠١٨؛ Mensah, 2020).

٢٠١٢ إلى ٢٠١٩، بالإضافة إلى القوائم المالية لعام ٢٠١١ لتقدير مستوى الاستحقاق الاختياري في عام ٢٠١٢.

الخطوة الثانية: لأغراض قياس أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على المتغير التابع، تم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين؛ الفترة ما قبل تبني معايير التقرير المالي الدولية، وهي الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٤، والفترة ما بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية، وهي الفترة من ٢٠١٦ وحتى ٢٠١٩ مع استبعاد عام ٢٠١٥ من التحليل. حيث تم إصدار نسخة جديدة من معايير المحاسبة المصرية بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ ويتم العمل بها، وفقاً للمادة الثالثة من القرار، اعتباراً من ٢٠١٦/١/١. كما قد تقوم بعض الشركات بتطبيقها اختياريًا في عام ٢٠١٥، مما استلزم على الباحثين استبعاد أثر التبني الاختياري لهذا الإصدار الجديد.

الخطوة الثالثة: تم استخراج البيانات اللازمة من القوائم المالية السنوية وتقارير مجلس الإدارة وهيكل المساهمين، واحتساب المعادلات، المشار إليها سلفاً، والمستخدمة في تحديد كل من؛ نسبة الرفع المالي، درجة تركيز الملكية، والملكية المؤسسية. وبعد الانتهاء من احتساب مختلف متغيرات الدراسة المستهدفة اختبارها، تم تفرغ تلك البيانات على برنامج Microsoft Excel، تمهيداً لإجراء التحليل الإحصائي لها باستخدام برنامج Stata 15.

٥/٧. أدوات التحليل الإحصائي

استخدم الباحثون بعض أساليب الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل الوسط الحسابي والانحراف المعياري، وأعلى قيمة وأدنى قيمة، لوصف الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة. وكذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون Pearson Correlation لقياس مدى الارتباط بين متغيرات الدراسة. **ولاختبار فرض البحث،** استخدم الباحثون نموذج الانحدار الخطي المتعدد (Gellings, 2017; Isaboke and Chen, 2019; Mensah, 2020; Pasko et al., 2021).

وتعتمد هذه الدراسة على بيانات مجموعة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من عام ٢٠١٢ وحتى عام ٢٠١٩، وبذلك اتسمت بيانات

الدراسة بأنها بيانات سلسلة زمنية قطاعية **Cross- Sectional Time Series Data (Panel Data)** (Amirul and Salleh, 2014; Priharto and Rahayu, 2019; Nwoye et al., 2021) ومن ثم تتم المقارنة بين نوعين من نماذج الانحدار الخطى وهما؛ نموذج الانحدار الخطى ذو التأثيرات الثابتة **Fixed Effects Linear Regression**، ونموذج الانحدار الخطى ذو التأثيرات العشوائية **Random Effects Linear Regression** وذلك من خلال تطبيق اختبار **Hausman Test** (Mohammed, 2018; Amirul and Salleh, 2014; Soyemi and Olawale, 2019; Nwoye et al., 2021).

ويعتمد اختبار **Hausman Test** على اختبار فرض العدم القائل بأن "نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية هو الأفضل". فإذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار $\text{Prob} > \chi^2$ أقل من قيمة مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يشير إلى أن نموذج الانحدار ذو التأثيرات الثابتة هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات وتفسير نتائج الانحدار، أما إذا كانت القيمة الاحتمالية للاختبار $\text{Prob} > \chi^2$ أكبر من، أو تساوى، قيمة مستوى المعنوية $\alpha = 0.05$ يتم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل، مما يشير إلى أن نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية هو النموذج الأفضل لتمثيل البيانات وتفسير نتائج الانحدار. وفي بعض الحالات تظهر نتائج اختبار **Hausman Test** عدم وجود فروق معنوية بين النموذجين، وفي هذه الحالة يكون نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية هو الأفضل لأنه يأخذ في الاعتبار كل من تأثير الاختلاف بين خصائص الشركات، وتأثير الاختلاف عبر الزمن (Mohammed, 2018; Fuad et al., 2019; Mensah, 2020).

٦/٧. الإحصاء الوصفي: **Descriptive Statistics**

يعرض الجدولان (7-4، 7-5) الإحصاءات الوصفية لكل متغيرات الدراسة. حيث يعرض الجدول رقم (7-4) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية لعينة الدراسة. ويتضح من هذا الجدول أن متوسط إدارة الأرباح على مستوى مفردات

العينة -0.26517، بانحراف معياري 0.3799، وهذا يعنى أن غالبية مفردات العينة تقوم بإدارة الأرباح فى اتجاه هبوطى (تخفيض متعمد). كما أشار تحليل النتائج أن كافة مشاهدات الشركات تعاني من وجود ممارسات إدارة الأرباح، حيث بلغ عدد المشاهدات التى بها إدارة الأرباح فى اتجاه صعودى (95 مشاهدة)، أى ما يعادل (23%) من إجمالى المشاهدات، وبلغ عدد المشاهدات التى بها إدارة الأرباح فى اتجاه هبوطى (316 مشاهدة)، أى ما يعادل (76%) من إجمالى المشاهدات.

كما بلغ متوسط نسبة الرفع المالى 1.27059، بانحراف معياري 9.21، وبمدى يتراوح بين -22.48، 183.89، مما يدل على أن هناك تباين جوهري فى نسبة الرفع المالى بين مفردات العينة وارتفاع هذه النسبة فى غالبية مشاهدات الشركات. أما بالنسبة لدرجة تركيز الملكية، فقد بلغ متوسط العينة 60.79%، مما يشير إلى زيادة درجة تركيز الملكية للشركات محل الدراسة. وبالنسبة للملكية المؤسسية، فقد بلغ متوسط العينة 52.1%، ويشير ذلك إلى زيادة نسبة الملكية المؤسسية لشركات العينة.

جدول رقم (4-7): الإحصاء الوصفى للمتغيرات الكمية لعينة الدراسة

Descriptive statistics for quantitative variables					
Variables	Mean	Std.Dev	Min	Max	Obs
EM	-0.2651796	0.3799123	-2.12	2.32	411
LEV	1.270596	9.206	-22.48	183.89	411
Con.Own	0.6079246	0.2091745	0	0.998	411
Ins.Own	0.5207912	0.286099	0	0.998	411

المصدر: إعداد الباحثين^٤

ويعرض الجدول رقم (5-7) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية لعينة الدراسة. ويتضح من هذا الجدول أن نسبة المشاهدات خلال فترة ما قبل تبني معايير

^٤ اعتمد الباحثون على مخرجات تشغيل البرنامج الإحصائي Stata 15 لنتائج الإحصاء الوصفى وتحليل الارتباط ونتائج اختبار فرض البحث.

التقرير المالي الدولية %42.82 من إجمالي المشاهدات، بينما نسبة المشاهدات خلال فترة ما بعد التبني %57.18 من إجمالي المشاهدات.

جدول رقم (5-7): الإحصاء الوصفي للمتغيرات الكيفية لعينة الدراسة

Descriptive statistics for qualitative variables					
Variables	Category	Freq	Per	Cum	N
IFRS	Adoption	235	57.18	57.18	411
	No adoption	176	42.82	100	

٧/٧. تحليل الارتباط بين المتغيرات: Correlation Analysis

تم استخدام معامل ارتباط بيرسون Pearson Correlation، لتحديد ما إذا كانت هناك مشكلة ارتباط خطي متعدد Multicollinearity بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض، بالإضافة لتحديد درجة الارتباط بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع محل الدراسة وذلك عند مستويات 1%، 5%، 10%. ويعرض

الجدول رقم (6-7) مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة، وأظهر هذا الجدول أن قيم معاملات الارتباط بين المتغيرات المستقلة لا تتجاوز 0.7. كما تم حساب VIF وبلغ 3 ولم يزد عن 10 لجميع المتغيرات، وهذا يشير إلى غياب مشكلة الارتباط الخطي المتعدد بين المتغيرات المستقلة (Fossung and Verges, 2022; Hassan et al., 2023; Mohammed, 2018; Badawy, 2021).

وتشير هذه المصفوفة إلى عدم وجود ارتباط معنوي بين تبني IFRS (المتغير المستقل) ومستوى إدارة الأرباح (مقياس لجودة كمغير تابع)، كما تشير إلى وجود ارتباط سلبي ومعنوي بين مستوى إدارة الأرباح وكل من؛ نسبة الرفع المالي، ودرجة تركيز الملكية، كمغيرات رقابية، بالإضافة إلى عدم وجود ارتباط معنوي بين مستوى إدارة الأرباح ونسبة الملكية المؤسسية، كمغير رقابي.

وبذلك يكون لدى الباحثين مؤشر مبدئي للاتجاه المتوقع للعلاقات محل الدراسة، وللتحقق من ذلك سوف يقوم الباحثون باختبار فرض البحث.

جدول رقم (٦-٧): مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

	EM	IFRS	LEV	Con.Own	Ins.Own
EM	1				
IFRS	-0.0647	1			
LEV	-0.1394***	0.0654	1		
Con.Own	-0.2513***	0.0425	0.0672	1	
Ins.Own	-0.0518	-0.0124	0.0418	0.7203***	1

*** تشير لمستوى معنوية 1%، ** تشير لمستوى معنوية 5%، * تشير لمستوى معنوية 10%

٨/٧. نتائج اختبار فرض البحث (H1)

استهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ يؤثر معنوياً على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة (معبراً عنها بممارسات إدارة الأرباح على أساس الاستحقاقات) للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم تحويله إلى صورة فرض عدم كما يلي:

H0: لا يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ معنوياً على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ولاختبار هذا الفرض، تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد التالي:

$$EM = \alpha_0 + \alpha_1 IFRS + \alpha_2 LEV + \alpha_3 Con.Own + \alpha_4 Ins.Own + \varepsilon$$

حيث: (EM; IFRS; LEV; Con.Own; Ins.Own) تم توضيحها بجدول توصيف وقياس المتغيرات.

° سيتم قبول فرض عدم إذا كانت القيمة الاحتمالية (P-value) للمتغير المستقل أكبر من مستوى المعنوية المسموح به (0.05)، ورفضه إذا كانت القيمة الاحتمالية للمتغير المستقل أقل من، أو تساوى (0.05).

وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار فرض البحث (H1) باستخدام نموذج الانحدار ذو التأثيرات الثابتة **Fixed Effects Linear Model**:
جدول رقم (٧-٧): نتائج اختبار فرض البحث (H1)

Dep variable: EM	Coeff	P-Value
Ind variable		
IFRS	-0.01321	0.646
Con variables		
LEV	-0.0049	0.003
Con.Own	-0.7637	0.001
Ins.Own	1.17539	0.000
R ² within	0.1150	
F - Test	11.07	
Prob> F	0.000	

ويتضح من هذا الجدول، زيادة القيمة المحسوبة لإحصائية F (11.07) عن قيمتها الجدولية (2.37)^(١)، وذلك عند مستوى معنوية (0.05). كما بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية F (0.000)، وهى أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يشير لمعنوية نموذج الانحدار الذى تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة. كما بلغت قيمة معامل التحديد R² within (0.1150)، وهذا يشير إلى قدرة المتغيرات الداخلة فى النموذج مجتمعة على تفسير 11.5% من إجمالى التغيرات فى ممارسات إدارة الأرباح، وترجع النسبة الباقية 88.5% إلى عوامل أخرى من الممكن أن يكون لها تأثير على ممارسات إدارة الأرباح، والتي لم يتم تناولها بهذه الدراسة، وقد يتضمنها الخطأ العشوائى.

وبتحليل النتائج يتبين عدم وجود تأثير معنوى لتبنى IFRS على ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم على مستوى جودة المراجعة، حيث بلغت قيمة P-value

^١ يتم مقارنة القيمة المحسوبة لإحصائية F بقيمتها الجدولية المستخرجة من جدول توزيع F على أساس درجات حرية للبسط (عدد المتغيرات المستقلة) ودرجات حرية للمقام (عدد المشاهدات - عدد معاملات نموذج الانحدار)، وذلك عند مستوى معنوية (0.05). فإذا كانت القيمة المحسوبة لإحصائية F أكبر من، أو تساوى، القيمة الجدولية، يتم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل القائل بأنه على الأقل واحدة من معاملات الانحدار لا تساوى صفر، وهو ما يشير إلى قدرة النموذج على تفسير التغيرات التى تطرأ على المتغير التابع. وإذا كانت القيمة المحسوبة لإحصائية F أقل من القيمة الجدولية، يتم قبول فرض العدم القائل بأن جميع معاملات الانحدار تساوى صفر، وهو ما يشير إلى عدم معنوية تفسير النموذج للتغيرات التى تطرأ على المتغير التابع (طلخان، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨).

لهذا المتغير (0.646). وعليه فقد تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل (H1) القائل " يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية فى مصر عام ٢٠١٥ معنوياً على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Hessayri and Saihi, 2015; Said, 2019; Ronibasa and Siregar, 2020; Hakim et al., 2021; Oppong and Bruce-Amartey, 2022) فيما يتعلق بعدم تأثير تبني IFRS على ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية. بينما تأتى تلك النتيجة على النقيض مما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Gellings, 2017; Mohammed et al., 2018; Mensah, 2020; Hashed and Almaqtari, 2021; Aldoseri et al., 2021; Eiler et al., 2022; Olubunmi, 2022).

ويرى الباحثون أن غياب تأثير تبني IFRS على ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية، قد يرجع إلى ضعف مستوى البنية التحتية لبيئة الممارسة المحاسبية المصرية وعدم وجود البيئة المناسبة والمهياة لتبنى تلك المعايير، بالإضافة لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية والتنظيمية الخاصة ببيئة الممارسة المحاسبية فى مصر، حيث أن هذه المعايير معدة وفقاً لعوامل بيئية وقيم مجتمعية تناسب الدول المتقدمة ولا تناسب الدول النامية، خاصة مصر. ذلك بالإضافة إلى أن معدى القوائم المالية ليس لديهم المعرفة والخبرة الكافية بتطبيق متطلبات IFRS، والقدرات الفنية اللازمة للتعامل مع متطلبات تطبيق IFRS بكفاءة وفعالية، وبالتالي يكون من الصعب إصدار الأحكام والتقديرات الشخصية الصحيحة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية. وهذا بدوره قد يكون راجعاً إلى نقص الدورات التدريبية التى يحصل عليها معدو القوائم المالية، وذلك لدفع تطبيق المعايير بالطريقة السليمة والاستفادة من المردود الإيجابى لتبنى IFRS على جودة القوائم المالية السنوية، فيما يتعلق بانخفاض ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية، وهو ما ينعكس على مستوى جودة المراجعة الخارجية.

كما تشير النتائج، إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لنسبة الرفع المالي على ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تؤثر إيجاباً على مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ معامل الانحدار لهذا المتغير (-0.0049)، وبلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.003). **وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة** (Dang et al., 2017; Mensah, 2020; Setiawan et al., 2020; Ngo and Le, 2021). **بينما تأتي تلك النتيجة على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات** (Albitar et al., 2019; Ronibasa and Siregar, 2020; Mbir et al., 2020; Oppong and Bruce-Amartey, 2022).

وتشير النتائج، أيضاً، إلى وجود تأثير سلبي ومعنوي لدرجة تركيز الملكية على ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تؤثر إيجاباً على مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ معامل الانحدار لهذا المتغير (-0.7637)، وبلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.001). **وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة** (Ilmas et al., 2018; Mellado and Saona, 2020). **بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات** (El Moslemany and Nathan, 2019; ALQirem et al., 2020; Nguyen et al., 2021).

كما تبين النتائج، وجود تأثير إيجابي ومعنوي لنسبة الملكية المؤسسية على ممارسات إدارة الأرباح، ومن ثم تؤثر سلباً على مستوى جودة المراجعة، حيث بلغ معامل الانحدار لهذا المتغير (1.17539)، وبلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.000). **وتتسق تلك النتيجة مع بعض الدراسات السابقة** (Ilmas et al., 2018; Setiawan et al., 2020; Nguyen et al., 2021). **بينما تأتي على النقيض مما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات** (Firnanti et al., 2019; Mellado and Saona, 2020; ALQirem et al., 2020; Oppong and Bruce-Amartey, 2022).

٨- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية عام ٢٠١٥ على جودة مراجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة، وذلك على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

1/8. نتائج البحث والإجابة على أسئلته

أيدت نتائج الدراسة التطبيقية عدم معنوية تأثير تبني IFRS على ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية، وبالتالي لا توجد علاقة معنوية بين تبني IFRS وجودة المراجعة. وقد يرجع ذلك إلى ضعف مستوى البنية التحتية لبيئة الممارسة المحاسبية المصرية وعدم وجود البيئة المناسبة والمهياة لتبني تلك المعايير، بالإضافة لاختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والثقافية والقانونية والتنظيمية الخاصة ببيئة الممارسة المحاسبية في مصر، حيث أن هذه المعايير معدة وفقاً لعوامل بيئية وقيم مجتمعية تناسب الدول المتقدمة ولا تناسب الدول النامية، خاصة مصر. ذلك بالإضافة إلى أن معدى القوائم المالية ليس لديهم المعرفة والخبرة الكافية بتطبيق متطلبات IFRS، والقدرات الفنية اللازمة للتعامل مع متطلبات تطبيق IFRS بكفاءة وفعالية، وبالتالي يكون من الصعب إصدار الأحكام والتقديرات الشخصية الصحيحة المرتبطة بعملية إعداد التقارير المالية. وهذا بدوره قد يكون راجعاً إلى نقص الدورات التدريبية التي يحصل عليها معدو القوائم المالية، وذلك لدفع تطبيق المعايير بالطريقة السليمة والاستفادة من المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة القوائم المالية السنوية التاريخية، فيما يتعلق بانخفاض ممارسات إدارة الأرباح الانتهازية، وهو ما ينعكس على مستوى جودة المراجعة.

2/8. التوصيات

في ضوء أهداف البحث ومشكلته، وما انتهى إليه من نتائج، يوصى الباحثون بما يلي:

- **ضرورة تكييف معايير التقرير المالي الدولية** بما يتلاءم مع بيئة التقرير المالي المصرية حتى يمكن الاستفادة من تبني هذه المعايير بأقصى درجة، وزيادة

المردود الإيجابي لتبنى هذه المعايير على جودة التقارير المالية، والذي ينعكس بالتبعية على مستوى جودة المراجعة الخارجية.

- **كما يجب إصدار دليل تفسيري لمعايير المحاسبة المصرية لمعالجة تعقد المعايير** والتغلب على انخفاض مستوى البنية التحتية للتقرير المالي في مصر، وتقليل استخدام الحكم المهني في تفسيرها، الأمر الذي يؤدي إلى تحجيم قدرة الإدارة على إمكانية الاستغلال السيئ لسلطتها، عن طريق القيام بممارسات إدارة الأرباح الانتهازية وتضليل القوائم المالية، ومن ثم الارتقاء بمستوى جودة المراجعة الخارجية في مصر.
- **على الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية، تفعيل آليات الإلزام** القانونية القوية لزيادة مستوى التزام الإدارة بالتطبيق السليم والفعال لمعايير IFRS، ودعم آليات الرقابة الفعالة على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لمتابعة مدى التزامها بتطبيق متطلبات IFRS بشكل كامل، مع ضرورة فرض عقوبات رادعة، قد تصل إلى حد شطب قيد الشركة من البورصة المصرية، عند اكتشاف عدم التزامها بتطبيق متطلبات تلك المعايير بشكل كامل.
- **يجب الإسراع بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر، مع ضرورة اهتمام** منشآت المحاسبة والمراجعة بالتنمية البشرية والمهنية لمراقبي الحسابات العاملين لديها، عن طريق عقد دورات تدريبية وورش عمل لمتابعة أحدث إصدارات IFRS والتطبيق السليم لها. وكذلك تفعيل آليات الرقابة لمتابعة مدى وفاء مراقبي الحسابات بمسؤولياتهم المهنية وبذل العناية المهنية الكافية، لضمان أداء عملية المراجعة الخارجية بالجودة المرتقبة من قبل الهيئة العامة للرقابة المالية، وتفعيل تطبيق الإطار العام لجودة المراجعة، بما يلائم بيئة الممارسة المهنية المصرية. ذلك بالإضافة لضرورة قيام الهيئة العامة للرقابة المالية بمتابعة مدى توافر متطلبات تفعيل لجان المراجعة بالشركات المقيدة بالبورصة المصرية لما لها من دور حيوي في تعزيز وتحسين جودة المراجعة الخارجية.

- **على الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية**، توفير قاعدة بيانات، يتم تحديثها بشكل دورى ومستمر، تتضمن تصنيفاً للشركات المقيدة، إلى شركات تمارس إدارة الأرباح وشركات لا تقوم بممارسة إدارة الأرباح بالقوائم المالية. بالإضافة للشركات التى تم شطب قيدها مع توضيح أسباب الشطب. ذلك بالإضافة لإتاحة إمكانية الوصول لهذه القاعدة من قبل جميع المتعاملين فى سوق الأوراق المالية المصرى، والمهتمين بهذه المعلومات مثل الباحثين، بسهولة، على غرار بعض البورصات الأجنبية.
- **وأخيراً يجب على أقسام المحاسبة بالجامعات المصرية**، تطوير مخرجات التعلم والمقررات الدراسية للمحاسبة المالية، سواء على مستوى البكالوريوس، أو الدراسات العليا، بتضمينها أحدث الإصدارات لمعايير التقرير المالي الدولية، وإقامة ندوات وورش عمل للطلاب للتعرف على الواقع العملى لتلك المعايير وكيفية تطبيقها، الأمر الذى يؤدي إلى توفير خريجين مؤهلين للتطبيق السليم لمعايير التقرير المالي الدولية.

3/8. مجالات البحث المقترحة

فى ضوء النتائج التى توصل إليها الباحثون فى الدراسة النظرية والتطبيقية، ووفقاً لحدود البحث، يمكن اقتراح عدد من مجالات البحث المستقبلية، على النحو التالى:

- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية فى مصر جزئياً عام ٢٠١٩ على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية.
- أثر جودة هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية.
- أثر اختلاف مداخل المراجعة (فردية، مشتركة، ثنائية) على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية.

- أثر مستوى الإفصاح عن مخاطر الأمن السيبراني Cybersecurity Risk على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية.
- أثر البيانات الضخمة Big Data لدى منشأة عميل المراجعة على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تجريبية.
- أثر اعتماد مراقب الحسابات على تحليلات البيانات Data Analytics على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تجريبية.
- أثر اعتماد مراقب الحسابات على تقنيات (تطبيقات) الذكاء الاصطناعي Artificial Intelligence على جودة المراجعة الخارجية – دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

- الأباصيري، بسمة حسن محمد. ٢٠١٧. العلاقة بين جودتي المراجعة والتقارير المالية – دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة ببورصة الأوراق المالية المصرية. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان *دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر*، كلية التجارة – جامعة الإسكندرية.
- الأباصيري، بسمة حسن محمد. ٢٠١٨. أثر إعادة هيكلة شكل ومحتوى تقرير المراجع الخارجي غير المعدل على مدى إمكانية اعتماد المستثمر المؤسسي على القوائم المالية – دراسة تجريبية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية.
- إبراهيم، شريف على خميس. ٢٠١٧. أثر جودة ومداخل المراجعة الخارجية على مدى التزام الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بمعايير المحاسبة المصرية رقم ٢٤ بشأن ضرائب الدخل. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية (٢) ١: ١-٧٦.
- أبو زيد، عيد محمود. ٢٠٢١. أثر التحول الإلزامي للمعايير الدولية للتقرير المالي على تأخير تقرير مراقب الحسابات – دراسة تطبيقية على الشركات المسجلة في السوق المالية السعودية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية (١) ٥: ١٠٥-٤٧.
- أحمد، محمود أحمد. ٢٠١٥. دراسة واختبار العلاقة بين تفعيل مداخل المراجعة الخارجية وجودة التقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية*، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية (٢) ٥٢: ٣٥٧-٣٩١.

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

بدوى، هبة الله عبد السلام. ٢٠١٧. أثر جودة المراجعة على جودة التقارير المالية مقاسة باستيفاء المعلومات المحاسبية لخاصيتي الملاءمة والتمثيل العادل. *مجلة الفكر المحاسبى، كلية التجارة- جامعة عين شمس* ٢١(٣): ١٦٠-٢١٢.

البنك المركزى المصرى. ٢٠١٧. *التقرير السنوى ٢٠١٦-٢٠١٧*. متاح على: www.cbe.org.eg/ar/EconomicResearch/Publications

خضر، أحمد خضر محمود. ٢٠١٨. أثر العلاقة بين التحفظ المحاسبى وجودة الأرباح على احتمال التعرض لمخاطر التعثر المالى للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية- دراسة تطبيقية. رسالة ماجستير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة بنها.

خضر، هنا عبد الحميد. ٢٠١٤. أثر هيكل الملكية على مستوى التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية- دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

خميس، حسن كامل فرج وحسين سيد حسن عبد الباقي. ٢٠٢٢. دور معايير التقارير المالية فى الحد من إدارة الأرباح فى البنوك المصرية "دراسة تطبيقية". *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة-جامعة طنطا* ٤٢(٣): ١٨٩-٢٨١.

رميلى، سناء محمد رزق. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة المدركة ونوع رأى مراقب الحسابات على المقدرة التقويمية للمعلومات المحاسبية: دراسة تطبيقية على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية* ٢(٢): ٢٠١-٢٥٩.

زيتون، محمد خميس جمعه خطاب. ٢٠١٦. أثر قيد مراقب الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية - دراسة تجريبية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية* ٥٣(٢): ٣٨٥-٤١٧.

السواح، تامر إبراهيم. ٢٠١٩. أثر تبني معايير التقرير المالى الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالى السنوى للقراءة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية* ٣(٣): ٢٦٧-٣٣٤.

السيد، محمد صابر حموده. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على فترة تأخير تقرير المراجع - دراسة تطبيقية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية* ٢(١): ٢٤٧-٣٠٩.

السيد، محمود محمد. ٢٠١٢. أثر حجم منشأة مراقب الحسابات وقيده بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية على جودة المراجعة الخارجية - دراسة تجريبية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية.

السيد، محمود محمد. ٢٠١٧. العلاقة بين الاستقرار المالى للشركات وجودة المراجعة مقاسة بسلامة حكم مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة فى البورصة المصرية. بحث مقدم للمؤتمر العلمى الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان

دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية.

شحاتة، أحمد بسيوني محمد. ٢٠١٣. مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي في الدول العربية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية* ٥٠(١): ١- ٢٤.

شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. ٢٠١٧. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة التقرير المالي – دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة -جامعة طنطا* ٣٧(٤): ٢٧٧-٣٢٤.

شرف، إبراهيم أحمد إبراهيم. ٢٠١٩. أثر الخصائص التشغيلية للشركات على الجودة المدركة للمراجعة الخارجية – دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٦-٢٠١٧. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية* ٣(١): ٦٧-١٥٤.

صالح، أبو الحمد مصطفى. ٢٠١٥. أثر المراجعة المشتركة على جودة المراجعة ودرجة التركيز في سوق خدمات المراجعة في البيئة المصرية. *مجلة البحوث التجارية المعاصرة، كلية التجارة -جامعة سوهاج* ٢(٢): ٦٩-١٠٢.

الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٥. أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبياها الماليين أخلاقياً على جودة تقاريرها المالية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة -جامعة دمنهور.

طلخان، السيدة مختار عبد الغنى. ٢٠١٧. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين المعلومات المحاسبية وقياس قيمة الشركة مع التطبيق على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية.

العاصي، محمود غانم محمود. ٢٠١٦. دور تفعيل مدخل المراجعة الخارجية المشتركة في تحسين جودة عملية المراجعة الخارجية: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية* ٥٣(١): ١٥٣-١٨٧.

عبد الرحيم، رضا محمود محمد. ٢٠١٩. أثر فعالية لجان وجود المراجعة على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية عام ٢٠١٥ وفترة تأخير إصدار تقرير مراقب الحسابات- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة-جامعة طنطا* ٦(٢): ٩٦-١٥١.

عبد اللطيف، دعاء حافظ إمام. ٢٠١٧. أثر جودة عملية المراجعة على تكلفة التمويل بالاقتراض- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان *دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية.*

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

عطية، سارة حمدي عبد الرسول. ٢٠٢١. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقياس التصنيف الانتمائي للشركات - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة- جامعة دمنهور.

على، محمود أحمد أحمد. ٢٠١٧. العلاقة بين الخصائص التشغيلية للشركات وجودة المراجعة الخارجية- دراسة تطبيقية على الشركات العائلية وغير العائلية المقيدة بالبورصة. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

على، نهي محمد زكي محمد. ٢٠١٨. أثر جودة المراجعة الخارجية على الحد من السلوك الانتهازي للإدارة ومنع الغش بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

عيسى، سمير كامل محمد ومحمد خميس خطاب زيتون. ٢٠١٧. أثر مستوى ممارسة مراقب الحسابات للشك المهني على سلامة حكمه على التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية: دراسة تجريبية. بحث مقدم للمؤتمر العلمي الأول لقسم المحاسبة والمراجعة بعنوان دور المحاسبة والمراجعة في دعم التنمية الاقتصادية والاجتماعية في مصر، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية.

غنيم، محمود رجب يس. ٢٠١٩. أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مهنة المراجعة: أدلة عملية من البيئة السعودية. مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة -جامعة طنطا ٦(١): ٥٥٧-٦٠٠.

فرج، هاني خليل. ٢٠١٩. أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية في الفترة من ٢٠١٣-٢٠١٧. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ٣(٢): ١٠٩-١٧٢.

فؤاد، ريمون ميلاد. ٢٠١٦. أثر الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) على التحفظ المحاسبي وجودة التقارير المالية - دراسة تطبيقية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة -جامعة عين شمس ٢٠(٢): ٥١٧-٥٧٢.

محمد، مؤمن فرحات السيد. ٢٠٢١. قياس أثر تطبيق معايير IFRS في ضوء آليات الحوكمة على جودة الأرباح والقدرة التفسيرية للمحللين الماليين "دراسة تطبيقية". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة -جامعة الإسكندرية ٥(١): ٤٤٠-٥٢٨.

مسعود، سناء ماهر محمد. ٢٠٢٠. قياس أثر تبني معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقرير المالي وخطر انهيار أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الفكر المحاسبي، كلية التجارة -جامعة عين شمس ٢٤(٣): ٢٨١-٣٧٠.

نويجي، حازم محفوظ محمد. ٢٠١٩. أثر درجة تعقد التقديرات المحاسبية على تخطيط إجراءات المراجعة وتقرير مراقب الحسابات – دراسة تجريبية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية ٣(٣): ٣٩٥-٤٦١.

الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠٨. *مراقبة الجودة على عمليات مراجعة معلومات مالية تاريخية*. معيار المراجعة المصري رقم (٢٢٠) متاح على: www.fra.gov.eg.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي. ٢٠١٩. تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥. قرار رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩. متاح على: www.asa.gov.eg.

وزارة الاستثمار. ٢٠٠٦. *معايير المحاسبة المصرية*. قرار رقم (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦. متاح على: www.asa.gov.eg.

وزارة الاستثمار. ٢٠١٥. *معايير المحاسبة المصرية المعدلة*. قرار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥. متاح على: www.asa.gov.eg.

يوسف، حنان محمد إسماعيل. ٢٠٢٠. أثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وتأخر تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ٤(٢): ١٧٠-٢٢٩.

ثانياً: المراجع الأجنبية

Abdalwahab, M. A., and R. F. ALkabbji. 2020. Impact of external auditing quality and audit committees on accounting conservatism and the performance of industrial firms listed at the Amman Stock Exchange. *International Journal of Financial Research* 11(4): 556-562.

Abdollahi, A., Y. R. Pitenoei, and M. S. Gerayli. 2020. Auditor`s report, auditor`s size and value relevance of accounting information. *Journal of Applied Accounting Research* 21(4): 721-739.

Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). 2020. **Audit Quality Indicators Disclosure Framework**. Available at: www.acra.gov.sg.

Akhalumeh, P., F. Agweda, and Z. Ogunkuade. 2017. Corporate characteristics and audit quality: Evidence from quoted firms in Nigeria. *Journal of Scientific Research and Studies* 4(3): 59-66.

Al Anssari, M. A., and S. A. Al-Tamimi. 2023. The impact of international financial reporting standards (IFRS) on conditional conservatism in the financial statements of non-financial industry sectors in the United Arab Emirates. *Journal of Namibian Studies* 33(S2): 5392-5419.

AL Qirem, R., M. A. Afifa, I. Saleh, and F. Haniah. 2020. Ownership structure, earnings manipulation, and organizational performance:

- The case of Jordanian insurance organizations. *Journal of Asian Finance, Economics and Business* 7(12): 293-308.
- Albitar, K., A. Alqatan, and W. Huang. 2019. The role of board characteristics on the relationship between international financial reporting standards (IFRS) adoption and earnings management: Evidence from China. *Journal of Accounting and Taxation* 11(9): 145-154.
- Aldoseri, M. M., N. T. Hassan, and M. M. A. Melegy. 2021. Audit committee quality and audit report lag: The role of mandatory adoption of IFRS in Saudi companies. *Accounting* 7: 167-178.
- Alhababsah, S. 2019. Ownership structure and audit quality: An empirical analysis considering ownership types in Jordan. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 35: 71-84.
- Alomair, A., A. Farley, and H. H. Yang. 2022. The impact of IFRS adoption on the value relevance of accounting information in Saudi Arabia. *Accounting & Finance* 62(2): 2839-2878.
- AL-Qatamin, K. I., and Z. Salleh. 2020. Audit quality: A literature overview and research synthesis. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)* 22(2): 56-66.
- Alves, S., and C. Carmo. 2022. Audit committee, external audit and accounting conservatism: Does company's growth matter?. *Journal of Governance and Regulation* 11(3): 17-27.
- Alzeaiden, K. A., and S. Z. Al-Rawash, 2018. The effect of ownership structure and corporate debt on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Economics and Financial Issues* 8(3): 51-58.
- American Accounting Association (AAA) Committee on Basic Auditing Concepts. 1973. *Astatement of Basic Auditing Concept*. Sarasota Florida: American Accounting Association.
- Amirul, S. M., and M. F. M. Salleh. 2014. Convergence to IFRS and audit report lag in Malaysia. *Research Journal of Finance and Accounting* 5(23): 9-16.
- Apadore, K., and M. M. Noor. 2013. Determinants of audit report lag and corporate governance in Malaysia. *International Journal of Business and Management* 8(15): 151-163.
- Arens, A. A., R. J. Elder, M. S. Beasley, and C. E. Hogan. 2016. *Auditing and assurance services: An integrated approach*, 16th Edition, Englewood Cliffs, NJ: Prentice- Hall.

- Arifuddin., K. Hanafi, and A. Usman. 2017. Company size, profitability, and auditor opinion influence to audit report lag on registered manufacturing company in Indonesia Stock Exchange. ***International Journal of Applied Business and Economics Research*** 15(19): 353-367.
- Asiriwa, O., E. J. Aronmwan, U. Uwuigbe, and O. R. Uwuigbe. 2018. Audit committee attributes and audit quality: A benchmark analysis. ***Verslas: Teorija ir Praktika /Business: Theory and Practice*** 19:37-48.
- Azzali, S., T. Mazza, K. J. Reichelt, and D. Wang. 2021. Does mandatory IFRS adoption affect audit hours and the effectiveness to constrain earnings management? Evidence from Italy. Available at: www.ssrn.com/abstract=3857258.
- Bacha, S. 2019. Corporate governance practices and audit quality: Do they matter for the cost of debt?. ***Theoretical Economics Letters*** 9(07): 2262-2282.
- Badawy, H. A. 2021. The effect of quality and timeliness of limited review report on perceived interim financial reporting quality during COVID-19 pandemic crisis: Evidence from Egypt. ***Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches*** 2(2): 25-74.
- Budiandru, B. 2021. Factors affecting the audit quality of pandemic era public accountants. ***AKUNTABEL*** 18(2): 284-294.
- Canadian Public Accountability Board (CPAB). 2018. **Audit Quality Indicators Final Report**. Available at: www.cpab-ccrc.ca.
- Chartered Accountants Australia and New Zealand (CAANZ). 2019. **An External Auditor`s Guide to Improving Audit Quality Using an Individual Recognition and Accountability Framework**. Available at: www.charteredaccountantsanz.com.
- Chen, V. Y. S., E. C. Keung, and I. M. Lin. 2019. Disclosure of fair value measurement in goodwill impairment test and audit fees. ***Journal of Contemporary Accounting & Economics*** 15(3): 1-52.
- Cheung, K. Y., and C. Y. Lai. 2022. External auditors`trust and perceived quality of interactions. ***Cogent Business & Management*** 9(1): 1-24.
- Chouhan, V., R. B. Sharma, S. Goswami, and S. Ali. 2021. Factor affecting audit quality: A study of the companies listed in Bombay Stock Exchange (BSE). ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal*** 25(2): 1-9.

- Dang, N. H., T. V. H. Hoang, and M. D. Tran. 2017. Factors affecting earnings management: The case of listed firms in Vietnam. ***International Journal of Economic Research*** 14(20): 117-134.
- Davidson, R. A., and D. Neu. 1993. A note on association between audit firm size and audit quality. ***Contemporary Accounting Research*** 9(2): 479-488.
- DeAngelo, L. 1981. Auditor independence, low balling and disclosure regulation. ***Journal of Accounting and Economics*** 3: 113-127.
- Deb, R., M. Nepal, and S. Chakraborty. 2023. IFRS and audit quality: A systematic literature review. ***Management and Labour Studies*** 48(1): 118-138.
- Debnath, N. C., S. P. Chowdhury, and S. Khan. 2022. The impact of audit quality on real earnings management: Evidence from Bangladesh. ***International Journal of Disclosure and Governance*** 19: 218-231.
- Derbali, A., L. Jamel, and M. B. Chenguel. 2022. The nexus between governance structure and cost of debt. ***International Journal of the Economics of Business*** 29(1): 119-136.
- Detzen, D., and A. Gold. 2021. The different shades of audit quality: A review of the academic literature. ***Maandblad Voor Accountancy en Bedrijfseconomie*** 95(1/2): 5-15.
- Ebaid, I. E. 2016. International accounting standards and accounting quality in code –law countries: The case of Egypt. ***Journal of Financial Regulation and Compliance*** 24(1): 41-59.
- Eiler, L. A., J. Miranda-Lopez, and I. Tama-Sweet. 2022. The impact of IFRS on earnings management: Evidence from Mexico. ***Journal of Accounting in Emerging Economics*** 12(1): 77-96.
- El Moslemany, R., and D. Nathan. 2019. Ownership structure and earnings management: Evidence from Egypt. ***International Journal of Business and Economic Development*** 7(1): 18-32.
- El-Dyasty, M. M., and A. A. Elamer. 2021. The effect of auditor type on audit quality in emerging markets: Evidence from Egypt. ***International Journal of Accounting & Information Management*** 29(1): 43-66.
- Emadfallatah., N. A. B. M. Saat, S. B. M. Shah, and C. W. Chong. 2019. IFRS adoption and auditing issues – Review Paper. ***International Journal of Economics, Commerce and Management*** VII(4): 498-518.

- Fali, I. M., K. Ampong, A. A. Jabar, and A. O. John. 2023. International financial reporting standard adoption and value relevance of accounting information of listed deposit money banks in Nigeria. ***International Journal of Business Economics (IJBE)*** 4(2): 79-91.
- Fasan, M., and C. Marcon. 2018. Accounting choice under IFRS: The role of accounting tradition and managerial opportunism. ***International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*** 8(3): 209-223.
- Faysal, S., M. Salehi, and M. Moradi. 2021. Impact of corporate governance mechanisms on the cost of equity capital in emerging markets. ***Journal of Public Affairs*** 21(2): 1-11.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2015. **The FAOA in brief**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2017. **Annual Report 2016**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2018. **Annual Report 2017**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2019. **Annual Report 2018**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2020. **Annual Report 2019**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2021. **Annual Report 2020**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Federal Audit Oversight Authority (FAOA). 2022. **Annual Report 2021**. Available at: www.rab-asr.ch.
- Financial Reporting Council (FRC). 2020. **Audit Quality Indicators-AQR Thematic Review**. Available at: www.frc.org.uk.
- Firnanti, F., K. Pirzada, and Budiman. 2019. Company characteristics, corporate governance, audit quality impact on earnings management. ***Accounting and Finance Review*** 4(2): 43-49.
- Fossung, M. F., and D. K. V. Verges. 2022. External audit quality and value creation: What Relationship in the Cameroonian context. ***Open Journal of Accounting*** 11: 21-41.
- Francis, J. R. 2011. A framework for understanding and researching audit quality. ***Auditing: A Journal of Practice & Theory*** 30(2): 125-152.
- Fuad, F., A. Juliarto, and P. Harto. 2019. Does IFRS convergence really increase accounting qualities? Emerging market evidence. ***Journal***

of Economics, Finance and Administrative Science. Available at: www.emeraldinsight.com/2077-1886.htm.

- Gellings, J. 2017. **IFRS and enforcement on audit quality: Incorporating the mediating effect of audit fees.** Master Thesis Accounting & Control, Nijmegen School of Management, Radboud University Nijmegen.
- Gu, J. 2021. Voluntary IFRS adoption and accounting quality: Evidence from Japan. **Economic Research-Ekonomska Istrazivanja** 34(1): 1985-2012.
- Haak, M., M. Muraz, and R. Zieseniß. 2018. Joint audits: does the allocation of audit work affect audit quality and audit fees?. **Accounting in Europe** 15(1): 55-80.
- Hakim, L., A. Daito, H. Mulya, and Endri. 2021. Effects of managerial skills, governance compliance, and IFRS implementation on earnings management. **Palarch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology** 18(4): 6763-6774.
- Hasan, M. T., A. A. Rahman, F. R. Sumi, A. H. M. Y. Chowdhury, and M. H. Miraz. 2020. The moderating role of audit quality on the relationship between IFRS adoption and earnings management: Evidence from Bangladesh. **International Journal of Mechanical and Production Engineering Research and Development** 10(3): 9141-9154.
- Hashed, A. A., and F. A. Almaqtari. 2021. The impact of corporate governance mechanisms and IFRS on earning management in Saudi Arabia. **Accounting** 7(1): 207-224.
- Hassan, S., M. Aksar, S. Khan, T. Ahmed, and M. Zahoor. 2023. Impact of audit quality on real earnings management: Moderating role of corporate governance. **Reviews of Management Sciences** 5(1): 1-12.
- He, W., B. Sidhu, and S. Taylor. 2019. Audit quality and properties of analysts' information environment. **Journal of Business Finance & Accounting** 46(3-4): 400-419.
- Hellman, N., J. Carenys, and S. M. Gutierrez. 2018. Introducing more IFRS principles of disclosure – will the poor disclosers improve? **Accounting in Europe** 15(2): 242-321.
- Hessayri, M., and M. Saihi. 2015. Monitoring earnings management in emerging markets: IFRS adoption and ownership structure. **Journal of Economic and Administrative Sciences** 31(2): 86-108.

- Hikmayah, N., and K. Aswar. 2019. The impact of factors on the audit quality in Indonesia: The moderating effect of professional commitments. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences* 9(4): 285-293.
- Huang, X., J. C. Ko, and S. Y. Phang. 2022. Effects of regulatory enforcement style and audit firm remedial actions on investors' perceptions of audit quality. *International Journal of Auditing* 26(4): 553-571.
- Ilmas, F., S. Tahir, and M. Asrar-ul-Haq. 2018. Ownership structure and debt structure as determinants of discretionary accruals: An empirical study of Pakistan. *Cogent Economics & Finance* 6(1): 1-27.
- Imhanzenobe, J. 2022. Value relevance and changes in accounting standards: A review of the IFRS adoption literature. *Cogent Business and Management* 9(1): 1-13.
- Indarti, M. G. K., and J. Widiatmoko. 2021. The effects of earnings management and audit quality on cost of equity capital: Empirical evidence from Indonesia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business* 8(4): 769-776.
- Independent Regulatory Board For Auditors (IRBA). 2021. **Audit Quality Indicators**. Available at: www.irba.co.za.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2011. **Fair Value Measurement**. International Financial Reporting Standard No. 13. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2013. **Impairment of Assets**. International Accounting Standard No. 36. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2014. **Financial Instruments**. International Financial Reporting Standard No. 9. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2014. **Intangible Assets**. International Accounting Standard No. 38. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2014. **Property, Plant and Equipment**. International Accounting Standard No. 16. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2014. **Revenue from Contracts with Customers**. International Financial Reporting Standard No. 15. Available at: www.ifrs.org.

- International Accounting Standard Board (IASB). 2016. **Investment Property**. International Accounting Standard No. 40. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2018. **Employee Benefits**. International Accounting Standard No. 19. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2020. **Provisions Contingent Liabilities and Contingent Assets**. International Accounting Standard No. 37. Available at: www.ifrs.org.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2022. **A Framework for Audit Quality: Key Elements that Create an Environment for Audit Quality**. Available at: www.ifac.org.
- Isaboke, C., and Y. Chen. 2019. IFRS adoption, value relevance and conditional conservatism: Evidence from China. *International Journal of Accounting & Information Management* 27(4): 529-546.
- Ismail, M. A. 2020. Effect of audit quality on earnings quality given firm`s operational characteristics: An empirical study on companies listed on the Egyptian Stock Exchange. *Alexandria Journal of Accounting Research* 4(1): 1-44.
- Ismail, S., M. Alagrabawi, S. Ahmad, E. Ghaidan, and M. Mahmoud. 2022. The essential concept of audit quality and earnings management: A conceptual literature review. *In European, Asian, Middle Eastern, North African Conference on Management & Information Systems* 553-561.
- Jung, S. J., B. J. Kim, and J. R. Chung. 2016. The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea. *International Journal of Accounting and Information Management* 24(3): 252-271.
- Kamarudin, K. A., A. Islam, A. Habib, and W. A. W. Ismail. 2022. Auditor switching, lowballing and conditional conservatism: Evidence from selected Asian countries. *Managerial Auditing Journal* 37(2): 224-254.
- Key, K. G., and J. Y. Kim. 2020. IFRS and accounting quality: Additional evidence from Korea. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 39: 1-12.
- Khader, O. 2021. Impact of audit quality on the firms performance and the mediation of accrual earning management–Conceptual Paper. *International Conference on Business and Technology* 217-227.

- Khikmah, S. N., Abdul Rohman, and I. Januarti. 2020. The impact of external audit in corporate financial distress. **Advances in Social Science, Education and Humanities Research** 436: 819-823.
- Khelif, H., and I. Achek. 2016. IFRS adoption and auditing: a review. **Asian Review of Accounting** 24(3): 338-361.
- Kowaleski, Z. T., B. W. Mayhew, and A. C. Tegeler. 2018. The impact of consulting services on audit quality: An experimental approach. **Journal of Accounting Research** 56(2): 673-711.
- Krishnan, J., and P. C. Schauer. 2000. The differentiation of quality among auditors: Evidence from the not-For profit sector. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 19(2): 9-26.
- Kuntari, Y., A. Chariri, and Nurdhiana. 2017. The effect of auditor ethics, auditor experience, audit fees and auditor motivation on audit quality. **Sriwijaya International Journal of Dynamic Economics and Business** 1(2): 203-218.
- Lamoreaux, P. T., L. M. Mauler, and N. J. Newton. 2020. Audit regulation and cost of equity capital: Evidence from the PCAOB's international inspection regime. **Contemporary Accounting Research** 37(4): 2438-2471.
- Lau, D. 2020. The effect of audit quality on the quality of management earnings forecasts: Evidence from Japan. **Academy of Accounting and Financial Studies Journal** 24(4): 1-17.
- Lopez, H., M. Jara, and A. Cabello. 2020. IFRS adoption and accounting conservatism in Latin America. **Academia Revista Latinoamericana de Administracion** 33(3/4):301-320.
- Makhlouf, M. H., M. Z. Soda, and Y. Oroud. 2022. The moderating effect of audit quality on the relationship between information asymmetry and earnings management: Evidence from Jordan. **Afro-Asian Journal of Finance and Accounting** 12(2): 165-177.
- Malo-Alain, A., M. M. Aldoseri, and M. A. H. Melegy. 2021. Measuring the effect of international financial reporting standards on quality of accounting performance and efficiency of investment decisions. **Accounting** 7: 249-256.
- Manaf, S., P. Sulastri, A. Pitoyo, and A. Sujarwo. 2023. Determinants of audit delay in companies listed on the Indonesia Stock Exchange during the Covid-19 pandemic. **Asian Journal of Economics, Business and Accounting** 23(2): 1-11.
- Mandour, M. M., A. M. Elharidy, and E. S. Mokhtar. 2018. Examining the effect of joint and dual audits on earnings management practices.

- International Journal of Accounting and Financial Reporting*** 8(1): 84-114.
- Mawutor, J. K. M., B. B. Francis, and A. D. Obeng. 2019. Assessment of factors affecting audit quality: A study of selected companies listed on the Ghana Stock Exchange. ***International Journal of Accounting and Financial Reporting*** 9(2): 436-449.
- Mbir, D. E. G., O. S. Agyemang, G. Tackie, and M. J. Abeka. 2020. IFRS compliance, corporate governance and financial reporting quality of GSE-listed non financial firms. ***Cogent Business & Management*** 7(1): 1-18.
- Melgarejo, M. 2017. Additional evidence on the impact of the international financial reporting standards on earnings quality: Evidence from Latin America. ***Journal of Applied Business and Economics*** 19(7): 49-59.
- Mellado, C., and P. Saona. 2020. Real earnings management and corporate governance: A study of Latin America. ***Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*** 33(1): 2229-2268.
- Mensah, E. 2020. The effect of IFRS adoption on financial reporting quality: Evidence from listed manufacturing firms in Ghana. ***Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*** 1-16.
- Miah, M. S. 2019. Fair value, management discretion, and audit fees: An empirical analysis. ***Journal Corporate Accounting & Finance*** 30(2): 82-91.
- Miah, M. S., H. Jiang, A. Rahman, and W. Stent. 2023. The impact of IFRS complexity on analyst forecast properties: The moderating role of high quality audit. ***International Journal of Finance and Economics*** 28(1): 902-928.
- Mohammed, I. A., A. Che-Ahmed, and M. Malek. 2018. IFRS adoption and audit delay: The role of shareholders in the audit committee. ***International Journal of Accounting and Financial Reporting*** 8(1): 325-339.
- Mohammed, N. H. 2018. Board characteristics and industry specialist auditor: The moderating role of concentrated ownership. ***Academic Journal of Nawroz University*** 7(3): 55-65.
- Murtini, H., and Lusiana. 2016. Earning management and value relevance before and after the adoption of IFRS in manufacturing company in Indonesia. ***Review of Integrative Business & Economics Research*** 5(1): 241-250.

- 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.
- Nawaiseh, M. E. 2016. Impact of external audit quality on earnings management by banking firms: Evidence from Jordan. ***British Journal of Applied Science and Technology*** 12(2): 1-14.
- Nawati, W., T. Ismail, and M. Muchlish. 2022. The effect of audit reports and KAP measurements on the relevance of the value accounting information. ***Journal of Applied Business, Taxation and Economics Research (JABTER)*** 2(1): 9-22.
- Nederlandse Beroepsorganisatie Van Accountants (NBA). 2017. **De Definitie Van Audit Kwaliteit**. Available at: www.nba.nl.
- Nelson, S., M. Ahmed, and H. Mohamed. 2019. Relationship between the industry specialist auditors and financial reporting timeliness under MFRS. ***Pertanika Journal Social Sciences & Humanities*** 27(1): 213-233.
- Ngo, D. N. P., and A. T. H. Le. 2021. Relationship between the audit committee and earning management in listed companies in Vietnam. ***Journal of Asian Finance, Economics and Business*** 8(2): 135-142.
- Nguyen, H. A., Q. L. Le, and T. K. A. Vu. 2021. Ownership structure and earnings management: Empirical evidence from Vietnam. ***Cogent Business & Management*** 8(1): 1-21.
- Nozari, R., H. Valipour, and A. Gholami. 2023. Effect of disclosure quality on earnings forecast accuracy with an emphasis on the role of information accrual component of earnings volatility. ***International Journal of Finance and Managerial Accounting*** 8(29): 1-11.
- Nurbayani, N., W. Darmawan, I. Mohammed, and A. Usman. 2023. What is the determinants of audit quality at public accountant firms in South Sulawesi, Indonesia?. ***Economic Studies Journal (ESJ)*** 6(1): 223-236.
- Nwoye, B. C. M., A. S. Anichebe, and I. F. Osegbue. 2021. Effect of audit quality on earnings management in insurance companies in Nigeria. ***Athens Journal of Business & Economics*** 7(2): 173-202.
- Odudu, A. S., A. O. Yahaya, and A. Catherine. 2018. Audit committee effectiveness and audit quality of listed insurance companies in Nigeria. ***International Journal Research in Finance and Management*** 1(2): 35-44.

- Olubunmi, O. V. 2022. Audit committee attributes, international financial reporting (IFRS) adoption and audit report lag among Nigerian listed firms. ***Nigerian Journal of Management Sciences*** 23(1): 154-166.
- Oppong, C., and A. Bruce-Amartey. 2022. International financial reporting standards, board governance and accounting quality: Preliminary Ghanaian evidence. ***Journal of Accounting, Business and Finance Research*** 15(2): 27-40.
- Orazalin, N., and R. Akhmetzhanov. 2019. Earnings management, audit quality, and cost of debt: Evidence from a central Asian economy. ***Managerial Auditing Journal*** 34(6): 696-721.
- Oussii, A. A., and N. B. Taktak. 2018. Audit committee effectiveness and financial reporting timeliness: The case of Tunisian listed companies. ***African Journal of Economic and Management Studies*** 9(1): 34-55.
- Palmrose, Z. V. 1988. An analysis of auditor litigation and audit service quality. ***The Accounting Review*** 63(1): 55-73.
- Parluhutan, C. A., Ermawati, and S. Widyastuti. 2022. The influence of auditor ethics, auditor motivation, locus of control on audit quality: Role of professional skepticism. ***Universal Journal of Accounting and Finance*** 10(1): 267-275.
- Pasko, O., F. Chen, Y. Tkal, M. Hordiyenko, O. Nakisko, and I. Horkovenko. 2021. Do converged to IFRS national standards and corporate governance attributes affect accounting conservatism? Evidence from China. Scientific ***Papers of the University of Pardubice, Series D: Faculty of Economics and Administration*** 29(2): 1-17.
- Priharta, A., and D. P. Rahayu. 2019. Determinants of earnings management and its implications on the integrity of the financial statements. ***International Conference on Economics, Management, and Accounting, KnE Social Sciences*** 974-995.
- Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). 2015. **Concept Release** on Audit Quality Indicators. Available at: www.pcaobus.org.
- Putri, A. P., M. S. Simbolon, and S. E. Surbakti. 2022. The effect of audit fee, audit tenure, KAP reputation, and audit rotation on audit quality in transportation companies listed on the Indonesia Stock Exchange. ***Budapest International Research and Critics Institute-Journal (BIRCI-Journal)*** 5(1): 705-715.

- Rahman, M. J., J. Zhang, and S. Dong. 2019. Factors affecting the accuracy of analysts' forecasts: A review of the literature. ***Academy of Accounting and Financial Studies Journal*** 23(3): 1-18.
- Rahmawati, D. P., and L. Kurniasih. 2018. The effect of IFRS implementation level and audit quality on timely loss recognition in companies listed on Indonesia Stock Exchange. ***Journal of Economics, Business and Accountancy Ventura*** 20(3): 375-386.
- Raygan, E., H. Khosravi, and A. Azad. 2021. Relationship between audit quality and risk-taking in the process of creating value for companies. ***Palarch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*** 18(4): 2156-2177.
- Riccardi, W.N. 2019. Do audit firm tenure and size moderate changes in financial reporting quality due to mandatory IFRS adoption. ***Auditng: A Journal of Practice and Theory*** 1-45.
- Ronibasa, B. Y., and S. V. Siregar. 2020. The effect of international financial reporting standards adoption on the earnings management of oil companies which are experiencing oil price decline shock. ***International Journal of Business and Globalisation*** 26(1/2): 71-91.
- Said, K. 2019. The impact of IFRS adoption on earnings management- results from Canada. ***Journal of Economics and Business*** 2(3): 540-554.
- Salameh, R., E. Hyasat, K. Lutfi, Z. Alnabulsi, and A. Al-Quran. 2022. The impact of meeting the international financial reporting standards (IFRS) No. 15 on the quality of financial reports in the Jordanian construction companies. ***WSEAS Transactions on Business and Economics*** 19: 1206-1214.
- Salehi, M., and Z. Azary. 2008. Fraud detection and audit expectation GAP: Empirical evidence from Iranian bankers. ***International Journal of Business and Management*** 3(10): 65-77.
- Sari, E., and S. Sarumpaet. 2019. Conservatism under IFRS in Indonesia. ***International Journal of Scientific and Technology Research*** 8(06): 16-21.
- Setiawan, D., L. K. Phua, and H. K. Chee. 2020. The effect of audit committee characteristics on earnings management: The case of Indonesia. ***Afro-Asian Journal of Finance and Accounting*** 10(4): 447-463.
- Smii, T. 2016. The impact of the audit quality on that of the accounting profits: The case of companies listed on the TSE. ***International***

- Journal of Managing Value and Supply Chains (IJMVSC)*** 7(1): 39-54.
- Solikha, E. M., and A. W. Mardijuwono. 2020. The relationship between audit quality, earnings and equity book value relevance. ***International Journal of Innovation, Creativity and Change*** 13(4): 610-625.
- Soyemi, K. A., and L. S. Olawale. 2019. Firm characteristics and financial reporting quality: Evidence from non-financial firms in Nigeria. ***International Journal of Economics, Management and Accounting*** 27(2): 445-472.
- Stakebrand, B. 2016. **Auditor rotation and audit quality in Europe**. Economics – Master`s Thesis, Radboud University Nijmegen.
- Subianto, C. 2018. Determinants of audit quality: An analysis of three points of international standards on auditing (ISA) and the identity of the auditor as an independent accountant. ***In Proceedings of the Journal of Contemporary Accounting and Economics Symposium*** 120-127.
- Suciwati, D. P., and I. K. Suartika. 2020. The effect of competency, independency, and motivation of auditor on audit quality (Empirical study on public accounting firms in Bali). ***First International Conference on Applied Science and Technology (iCAST 2018)*** 195-199.
- Sulaiman, N. A. 2018. Attributes and drivers of audit quality: The perceptions of quality inspectors in the UK. ***Asian Journal of Accounting and Governance*** 10: 23-35.
- Tawiah, V. K. 2022. Does the impact of IFRS on audit fees differ between early and late adopters?. ***International Journal of Accounting & Information Management*** 30(1): 1-21.
- Teoh, S. H., and T. T. Wong. 1993. Perceived auditor quality and earnings response coefficient. ***The Accounting Review*** 68(2): 346-366.
- Titman, S., and B. Truman. 1986. Information quality and the valuation of new issues. ***Journal of Accounting and Economics*** 8(2): 159-172.
- Ugwunta, D. O., B. U. Ugwuanyi, and C. U. Ngwa. 2018. Effect of audit quality on market price of firms listed on the Nigerian stock market. ***Journal of Accounting and Taxation*** 10(6): 61-70.
- United States Center for Audit Quality (US CAQ). 2019. **Audit Quality Disclosure Framework**. Available at: www.thecaq.org.
- Uthman, A. B., and A. A. Salami. 2021. IFRS adoption and audit quality in Nigeria: The conditional effect of auditor industry specialization. ***Global Journal of Accounting*** 7(2): 80-98.

- Wahyuningrum, I. F. S., and D. M. Rizqi. 2019. The effect of IFRS convergence toward earnings management with managerial ownership as a moderating variable. **Jurnal Dinamika Akuntansi** 11(2): 160-169.
- Wallace, W. A. 1987. The economic role of the auditor in free and regulated markets: A review. **Research in Accounting Regulation** 1: 7-34.
- Wu, Y., and M. Wilson. 2016. Audit quality and analyst forecast accuracy: The impact of forecast horizon and other modeling choices. **Auditing: A Journal of Practice & Theory** 35(2): 167-185.
- Xiao, T., C. Geng, and C. Yuan. 2020. How audit effort affects audit quality: An audit process and audit output perspective. **China Journal of Accounting Research** 1-19.
- Yao, D. F., M. Percy, and F. Hu. 2015. Fair value accounting for non-current assets and audit fees: Evidence from Australian companies. **Journal of contemporary Accounting & Economics** 11(1): 31-45.
- Yolandita, A. A., and N. Cahyonowati. 2022. The effects of audit quality on firm value of Indonesian financial service sector (FSS). **Diponegoro Journal of Accounting** 11(1): 1-8.
- Zeghal, D., and Z. Lahmar. 2016. The impact of IFRS adoption on accounting conservatism in the European Union. **International Journal of Accounting and Financial Reporting** 6(1): 127-160.
- Zhou, Y., J. Liu, and D. Lei. 2022. The effect of financial reporting regimes on audit report lags and audit fees: Evidence from firms cross-listed in the USA. **Journal of Financial Reporting and Accounting**. Available at: www.emerald.com/insight/1985-2517.htm.

