



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 الفحص المحدود- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/ سالي محمد صبري السيد كريم

مدرس المحاسبة – كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

الكلمات المفتاحية:

تبني معايير التقرير المالي الدولية، جودة الفحص المحدود، القوائم المالية المرحلية 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 الفحص المحدود- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". مجلة الشروق للعلوم التجارية، العدد السابع عشر، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات، أكاديمية الشروق ص ٣٩٣ - ٤٦٦.

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة الفحص المحدود- دليل من 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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة. ولتحقيق هدف البحث، تم إجراء دراسة تطبيقية على بعض الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، حيث تم تحليل محتوى القوائم والتقارير المرحلية لعينة من ٧٠٦ 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 الخطي المتعدد لاختبار فرض البحث. وتوصل الباحثون لعدم وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة. **وقد يرجع ذلك** لوجود قصور في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية فيما يتعلق بضعف مستوى البنية التحتية والافتقار لآليات الرقابة الفعالة اللازمة لتطبيق متطلبات IFRS، مما يؤدي إلى عدم الالتزام الكامل بمتطلبات IFRS من قبل الشركات. بالإضافة لعدم تفعيل الملأئم لآليات الالتزام بهذه المعايير لزيادة مستوى التزام الإدارة بالتطبيق السليم لهذه المعايير، وعدم وجود آليات الإلزام القانونية القوية. **لذلك يوصى** الباحثون بتفعيل 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.

الكلمات المفتاحية: تبني معايير التقرير المالي الدولية، جودة الفحص المحدود، القوائم المالية المرحلية الكاملة، نسبة الرفع المالي، درجة تركيز الملكية، الملكية المؤسسية.

The effect of IFRS adoption on the limited review quality: Evidence from companies listed on 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 reviewing the complete interim financial statements. To achieve this objective, an applied study was conducted on some listed companies on the Egyptian Stock Exchange, using content analysis of the interim statements and reports for a sample of 706 observation of non-financial companies listed on 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 reviewing the complete interim financial statements. This may be due to the shortcomings in the Egyptian accounting practice environment in terms of the weak level of infrastructure and the lack of effective control mechanisms necessary to implement IFRS requirements, which leads to companies not fully complying with IFRS requirements. In addition to the lack of proper activation of compliance mechanisms for these standards to increase the level of management commitment to the proper application of these standards, and the lack of strong legal enforcement mechanisms. Therefore, researchers recommend activating strong legal enforcement mechanisms to increase the level of management commitment to the proper and effective application of IFRS standards, and supporting effective oversight mechanisms for companies listed on the Egyptian Stock Exchange to monitor their commitment to fully implementing IFRS requirements, with the necessity of imposing deterrent penalties, which may reach the point of delisting the company from the Egyptian Stock Exchange, when it is discovered that it has not fully implemented the requirements of those standards.

Keywords: Adoption of international financial reporting standards, Limited review quality, Complete interim financial statements, Leverage, Ownership concentration, Institutional ownership.

١. مقدمة ومشكلة البحث

يعرف (Arens et al., 2016; ISRE 2400) **الفحص المحدود** على أنه خدمة مهنية تصديقية توكيدية تقليدية تهدف إلى تمكين مراقب الحسابات من إبداء **توكيد سلبي Negative Assurance** عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لكي تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق، لأن ما يقوم به مراقب الحسابات من إجراءات (الاستفسارات والإجراءات التحليلية) لا تمكنه من جمع كافة الأدلة التي تستلزمها أعمال المراجعة بغرض إبداء رأى على القوائم المالية، والحصول على توكيد مقبول بعدم وجود تحريفات جوهرية فى القوائم المالية.

وتلعب خدمة الفحص المحدود دوراً رئيسياً فى ضمان جودة التقارير المالية، سواء فى سياق أسواق رأس المال، أو القطاع العام، أو القطاع الخاص، لأن هذه الخدمة تهدف إلى تزويد أصحاب المصالح برؤية حقيقية وعادلة لمصادقية التقارير المالية المرحلية للشركات (Neri and Russo, 2014; Ngo and Le, 2021; Hubais et al., 2023).

وحتى يمكن الاستفادة من المردود الإيجابي لجودة الفحص المحدود على مختلف أصحاب المصالح، يستلزم ذلك إلمام ووفاء مراقبى 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؛ ضرورة التزام فريق التكاليف بالمتطلبات الأخلاقية العامة والخاصة، وإجراء التقييمات الدورية لأداء العاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة لتحديد المهارات والكفاءات الضرورية التي تحتاج إلى تحسين)، **عوامل العملية (التشغيل)** (والتي منها؛ ضرورة التزام فريق التكاليف بمعايير المراجعة

والقوانين واللوائح ذات الصلة، وضرورة استخدام تكنولوجيا المعلومات الملائمة ووضع إجراءات صارمة للرقابة على جودة عملية الفحص المحدود)، **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 المرحلية 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).

وتفتقر التقارير المالية السنوية إلى خاصية التوقيت المناسب في المعلومات المحاسبية، لأنها تعد عن سنة مالية كاملة، كما أنها تنشر بعد فترة من نهاية السنة المالية، الأمر الذي أدى إلى الحاجة لإعداد القوائم المالية المرحلية Interim Financial Statements – والتي تعد عن فترات زمنية دورية تقل مدتها عن سنة (قد تكون ربع سنوية أو نصف سنوية) – بهدف توفير معلومات محاسبية في

الوقت المناسب وبصورة دورية مستمرة وعلى مدار السنة لمستخدمي القوائم المالية (مرقص، ٢٠١٠؛ Mangala, 2023; Al-Tahat, 2015)، وذلك حتى يتمكن مستخدموها من اتخاذ قراراتهم، وتخفيض درجة عدم التأكد ومتابعة تنفيذ خططهم الموضوعية وتصحيحها في الوقت المناسب، بدلاً من الانتظار حتى نهاية السنة المالية، والاطلاع على المعلومات المقدمة في التقارير السنوية. وهذا قد يؤثر بشكل فعال وكبير على أسعار وأحجام المعاملات في سوق المال (Al-Shatnawi, 2017; Al Saqa, 2022).

ونظراً لقناعة مستخدمي القوائم المالية المرحلية بالمرودود الاقتصادي لهذه القوائم، فقد طلبوا رسمياً من خلال البورصة بأن يقوم مراقب الحسابات بفحصها وإعداد تقرير بنتائج هذا الفحص يرفق بهذه القوائم (مرقص، ٢٠١٠)، الأمر الذي دعا المنظمات المهنية لإصدار العديد من الإرشادات والمعايير المهنية التي تنظم عملية فحص القوائم المالية المرحلية. وبتحليل تلك الإصدارات والمعايير يتبين أنها أجمعت على أن تلك القوائم تخضع لعملية فحص محدود وليست مراجعة كاملة، كما هو الحال بالنسبة للقوائم المالية السنوية.

وتؤكد بعض الدراسات (Khlif and Achek 2016; Kawshalya and Srinath, 2019; Olubunmi, 2022) على أن هناك طلباً من أصحاب المصالح على جودة الفحص المحدود 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 واعتماد القوائم المالية المرحلية على التقديرات المحاسبية بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية، مما يؤدي إلى ارتفاع خطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المرحلية عنه في القوائم المالية السنوية.

وفي حين انصب اهتمام معظم الدراسات السابقة (Amirul and Salleh, 2014; Nam, 2018; Nelson et al., 2019; Riccardi, 2019; Uthman and Salami, 2021) على جودة المراجعة الخارجية، كانت هناك ندرة ملموسة بشأن جودة الفحص المحدود، خاصة في كثير من الدول النامية، حيث تعاني هذه الدول من وجود حالة من عدم التأكد المرتفع في الهياكل الإشرافية

والتنظيمية الإدارية والمهنية مقارنة بالدول المتقدمة. وبالتالي يجب الاهتمام بجودة الفحص المحدود لإضفاء المزيد من الثقة على القوائم المالية المرحلية لخدمة مستخدميها، وخاصة المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

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 فحص القوائم المالية المرحلية 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 فحص القوائم المالية المرحلية 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 شديدة في البحوث المصرية، في حدود علمنا، وهي دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS على جودة فحص القوائم المالية المرحلية 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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، وهو الأمر الذي ينعكس إيجاباً على قرارات المتعاملين في سوق الأوراق المالية.

ويقف وراء هذا البحث العديد من الدوافع لعل 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 الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية الكاملة.

٤. حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS بمصر عام ٢٠١٥ على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة. وفقاً **لمدخل Firm-Year-Observation** للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة الزمنية من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٩.

وبالتالي يخرج عن نطاق البحث أثر تبني معيار محاسبي محدد على جودة الفحص المحدود، **وكذلك** أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية IFRS عام ٢٠١٩ (التعديلات الجوهرية بموجب قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولي 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 الفحص المحدود، **بالإضافة** لأثر المحددات الأخرى لجودة الفحص المحدود، بخلاف أثر تبني IFRS، **المتعلقة بمراقب الحسابات ومنشأته** (مثل؛ درجة التخصص الصناعي، تدوير مراقب الحسابات ومنشأته، أداء الخدمات بخلاف المراجعة لعميله، ومداخل المراجعة الخارجية)، **والمعلقة ببيئة الممارسة المهنية** (مثل؛ أزمة جائحة كورونا، التضخم، وتحرير سعر الصرف). **كما يخرج عن نطاق البحث أثر تبني IFRS على جودة فحص القوائم المالية المرحلية غير الكاملة (المختصرة)، وكذلك الشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية والمؤسسات المالية والشركات المقيدة بالبورصة التي تعد قوائمها المالية بعملة أجنبية. ولن يتناول** الباحثون تلك النقاط إلا بالقدر الذي 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، وفي ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث من خلال تناول كلاً من؛ تحليل العلاقة بين تبني منشأة عميل المراجعة لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة، منهجية البحث، وأخيراً النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة على النحو التالي:

٦. تحليل العلاقة بين تبني منشأة عميل المراجعة لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS وجودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة

١/٦. جودة الفحص المحدود: المفهوم والمقاييس والمحددات والمردود من منظور أصحاب المصالح

محاسبياً ينص معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٩ "القوائم المالية الدورية" المناظر لمعيار المحاسبة الدولي "التقارير المالية المرحلية" (IAS No.34) على أن القوائم المالية الدورية (المرحلية) هي قوائم مالية تتضمن إما مجموعة كاملة من القوائم المالية أو مجموعة من القوائم المالية المختصرة وذلك للفترة المرحلية. كما تم تعريف الفترة المرحلية على أنها الفترة التي تصدر فيها القوائم المالية المرحلية عن فترة أقل من سنة مالية كاملة. وقد تكون هذه الفترة ثلاثة أشهر (قوائم مالية ربع سنوية) أو ستة أشهر (قوائم مالية نصف سنوية) (Yadav, 2022; Mangala, 2023).

ويؤكد المعيار المصري، ونظيره الدولي، على أن تطبق الشركة، عند إعداد القوائم المالية المرحلية، نفس السياسات والأسس المحاسبية المطبقة عند إعداد القوائم المالية السنوية، وأن تنص في الإيضاحات المتممة عما إذا كان هناك تغيير في هذه السياسات والأسس مع بيان طبيعة وتأثير هذا التغيير، فيما عدا السياسات المحاسبية التي تم تغييرها بعد آخر قوائم مالية سنوية مصدرة، والتي سوف تنعكس على القوائم المالية السنوية التالية، لأن أسس القياس المتبعة للقوائم المالية المرحلية يجب أن تكون على أساس بداية السنة حتى تاريخه.

ويؤيد الرأي رقم (٢٨) الصادر عن مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكي Accounting Principles Board (APB) عام ١٩٧٣ بعنوان "التقارير المالية المرحلية" Interim Financial Reporting، التفسير رقم (١٨) المعدل الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي Financial Accounting Standards Board (FASB) عام ٢٠٠٨ بشأن "المحاسبة عن ضرائب الدخل فى الفترات المرحلية" Accounting For Income Taxes in Interim Periods، معايير التقرير المالى الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB)، وكذلك معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥، والمعدلة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم (٨٨٣) لسنة ٢٠٢٣ **مدخل التكامل**^(١) عند إعداد القوائم المالية المرحلية والذي ينظر للفترة المرحلية كجزء من السنة المالية.

وأشار البعض (Rashid et al., 2017; Al-Shatnawi, 2017; Zulu et al., 2017; Weerasinghe and Karunarathne, 2018; Saini and Sharma, 2019; Dissanayake and Kalainathan, 2021; Chen and Yu, 2022; Kajuter et al., 2022; Yadav, 2022; Saleh, 2022) الصباغ، ٢٠٢١؛ السيد، ٢٠٢١ إلى أن المعلومات التى توصلها القوائم المالية المرحلية لها مقدرة تقييمية لأنها معلومات وقتية، ومن ثم تكون أكثر منفعة

^١ يوجد مدخلان لإعداد القوائم والتقارير المالية المرحلية وهما؛ مدخل استقلال الفترة المرحلية عن السنة المالية، ومدخل تكامل الفترة المرحلية مع السنة المالية (مرقص، ٢٠١٠؛ شحاتة، ٢٠١٤؛ الصباغ، ٢٠٢١؛ Grigoras-Ichim and Morosan-Danila, 2020; Situmorang, 2023). ووفقاً للمدخل الأول يتم النظر للفترة الزمنية التى تعد عنها القوائم المالية المرحلية على أنها فترة محاسبية منفصلة ومستقلة عن الفترة المالية السنوية، وبالتالي يتم تحديد نتائج أعمال الشركة ومركزها المالى لكل فترة مرحلية كما لو كانت فترة محاسبية سنوية. ووفقاً للمدخل التكامل تعتبر كل فترة مرحلية جزءاً مكملًا للسنة المالية، وفى ضوء ذلك يتم تقدير المصروفات والإيرادات المستحقة وكذلك المخصصات على أساس سنوى ثم تخصيصها على الفترات المرحلية وفقاً لأساس تخصيص مناسب، على أن يتم تعديل نتائج الفترات المرحلية التالية لمعالجة أخطاء التقدير. ويتميز هذا المدخل بسهولة إجراء المقارنات بين نتائج الفترات والفترات المناظرة لها فى السنوات السابقة. ومن أهم الانتقادات التى وجهت لهذا المدخل كثرة العمليات الحسابية المتعلقة بحساب صافى الدخل وكثرة التقديرات، وهو ما ينعكس على زيادة احتمالات حدوث الأخطاء بالقوائم المالية المرحلية. ومن هذا المنطلق، يهتم المدخل الأول فقط بقياس النتائج الفعلية للفترة المالية المرحلية، بغض النظر عن علاقتها بالفترة السنوية، لذلك فإن صافى الربح أو الخسارة يختلف كثيراً من فترة لأخرى، الأمر الذى يودى إلى تأثير العوامل الموسمية على نتائج الأعمال، مما يترتب عليه ضعف قدرة المستثمر على التنبؤ بالنتائج السنوية باستخدام نتائج الفترات المرحلية. بينما يهتم مدخل التكامل بمساعدة مستخدمى المعلومات المحاسبية على التنبؤ بالنتائج السنوية النهائية (مرقص، ٢٠١٠؛ Mangala, 2023).

للمستثمرين والدائنين، مقارنة بالمعلومات التي توصلها القوائم المالية السنوية، بما يمكنهم من تقييم أداء الشركة بصورة مستمرة ومدى قدرتها على توليد الإيرادات والتدفقات النقدية والتنبؤ بالأرباح المستقبلية. وهو ما ينعكس على ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية ذات الصلة. فضلاً عن مساهمة هذه القوائم في تحسين بيئة معلومات الشركة وتخفيض عدم تماثل المعلومات، وبالتالي تخفيض تكاليف الوكالة وتكلفة رأس المال، وهو ما ينعكس إيجاباً على سيولة الشركة في سوق رأس المال والقيمة السوقية للشركة. كذلك فإن توفير المعلومات على فترات متقاربة يؤدي إلى تخفيض درجة عدم التأكد لدى المستثمرين نتيجة لانخفاض خطر التنبؤ، بالإضافة إلى زيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين. كما أن الإعلان عن القوائم المالية المرحلية يؤدي إلى حدوث تقلبات في أسعار وعوائد الأسهم وحجم التداول، إذ أن المعلومات المالية المرحلية تساعد المستثمرين الحاليين والمحتملين في تقييم الأسهم والتنبؤ بعوائدها، مما يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

كما أشار البعض (Elzahar and Hussainey, 2012; Albawwat and Basah, 2015; Nguyen and Duong, 2019; Albawwat et al., 2019; Tran et al., 2020; Nguyen, 2022; Nguyen and Han, 2022) لوجود العديد من المحددات المؤثرة على مستوى الإفصاح في التقارير

المالية المرحلية، والتي يمكن تقسيمها إلى؛ المحددات المتعلقة بالخصائص التشغيلية للشركات والتي تتضمن؛ تبني IFRS، تأخر إصدار التقارير المالية المرحلية، حجم الشركة، نسبة الرفع المالي، الربحية، نوع القطاع الصناعي، السيولة، معدل نمو المبيعات، القيد في سوق الأوراق المالية، وهيكل الملكية. والمحددات المتعلقة بحوكمة الشركات والتي تتضمن؛ فحص التقارير المالية المرحلية، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، خصائص مجلس الإدارة (الحجم، الاستقلال، عدد الاجتماعات، الجمع بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذي)، وجودة لجنة المراجعة.

ومهنياً يجب أن يلم مراقب الحسابات بالجوانب المحاسبية المتعلقة بالاعتراف، القياس، العرض، والإفصاح المحاسبى ذات الصلة بالقوائم المالية المرحلية، وذلك حتى يستطيع القيام بإجراءات فحص تلك القوائم بصورة مرضية تتماشى مع المعايير المهنية. وقد حدد مجلس مبادئ المحاسبة المالية الأمريكى (APB opinion No. 28)، قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٥٤) الصادرة عن FASB بشأن "التغيرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء" Accounting (SFAS No.154) Changes and Error Corrections، قائمة معايير المحاسبة المالية رقم (١٠٩) الصادرة عن FASB بشأن "المحاسبة عن ضرائب الدخل" (SFAS No.109) Accounting For Income Taxes، معيار المحاسبة المصرى رقم (٣٠) المعدل ٢٠١٩، ومعيار المحاسبة الدولى (IAS No.) 34 أسس القياس والإفصاح المحاسبى فى القوائم المالية المرحلية. **والتي من أهمها؛** المحاسبة عن التكاليف المباشرة المرتبطة بالإيراد (تكلفة المنتج)، المحاسبة عن ضرائب الدخل، المحاسبة عن التكاليف غير المرتبطة بالإيراد (تكاليف الفترة)، والمحاسبة عن أثر التغيرات المحاسبية.

وفيما يتعلق بمفهوم جودة الفحص المحدود، فتعد التقارير المالية المرحلية من أهم مصادر المعلومات المحاسبية لمتخذى القرارات، بصفة عامة، والمستثمرين، بصفة خاصة. وتساعد المعلومات الواردة فى هذه التقارير متخذى القرارات فى الحصول على معلومات دورية محدثة عن أداء الشركة ومركزها المالى، مما يمكنهم من تقييم قراراتهم الاستثمارية السابقة واتخاذ القرارات الاستثمارية المستقبلية الفعالة، بدلاً من انتظار القوائم المالية السنوية. وبالتالي يجب أن تقدم الشركات تقارير مالية مرحلية ذات جودة عالية لمستخدميها (Al-Shatnawi, 2017; Badawy, 2021) **وبناءً على ذلك،** يعتبر فحص التقارير المالية المرحلية أمراً بالغ الأهمية لمتخذى القرارات، بصفة عامة، والمستثمرين، بصفة خاصة، حيث أنه سيساعد فى تخفيض عدم تماثل المعلومات والحصول على معلومات مالية أكثر دقة ومصداقية وتحسين جودة الأرباح.

ونظراً لقناعة مستخدمي القوائم المالية المرحلية بالمردود الاقتصادي لخدمات مراقب الحسابات فقد طلبوا رسمياً من خلال البورصة، بأن يقوم مراقب الحسابات بفحص القوائم المالية المرحلية، ويعد تقريراً بنتائج هذا الفحص، يرفق بهذه القوائم. وقد استجابت المنظمات المهنية المحاسبية لتلك الحاجة بإصدار مجموعة من الإصدارات المهنية التي تنظم عملية فحص القوائم المالية المرحلية ومن أهمها: [الإصدار بمعيار رقم (١٠٠) لسنة ٢٠٠٢ "المعلومات المالية المرحلية"^٢ الصادر عن (AICPA)^٣ - معيار الفحص الدولي (ISRE 2410)^٤ "فحص المعلومات المالية المرحلية المنفذ من قبل مراقب الحسابات المستقل للمنشأة" ومعيار الفحص الدولي (ISRE 2400)^٥ "ارتباطات فحص القوائم المالية التاريخية" ومعيار المراجعة الدولي (ISA 540)^٦ "مراجعة التقديرات المحاسبية والإفصاحات ذات العلاقة" الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)^٧ - معيار الفحص رقم (٤١٠٥) لسنة ٢٠١٧ "فحص المعلومات المالية المرحلية" الصادر عن مجلس الرقابة على أعمال مراقبي حسابات الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية (PCAOB) - المعيار المصري لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) "الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها" الصادر بقرار وزير الاستثمار رقم (١٦٦) لسنة ٢٠٠٨].

ووفقاً لمعيار الفحص الدولي (ISRE, 2400) والمعيار الكندي (CSRE, 2400)^٨ لسنة ٢٠١٦ "ارتباطات فحص القوائم المالية التاريخية" يعرف الفحص المحدود على أنه مستوى التوكيد الذى يتم الحصول عليه عند انخفاض خطر التكاليف

² Statements on Auditing Standards No.100: Interim Financial Information

³ American Institute of Certified Public Accountants (AICPA).

⁴ International Standard on Review Engagements 2410: Review of Interim Financial Information Performed By The Independent Auditor of The Entity.

⁵ International Standard on Review Engagements 2400 (Revised): Engagements To Review Historical Financial Statements.

⁶ International Standard on Auditing 540 (Revised): Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures.

⁷ The International Federation of Accountants (IFAC).

⁸ Canadian Standard on Review Engagements 2400: Engagements To Review Historical Financial Statements.

إلى مستوى مقبول في ظروف التكلفة، ولكن بحيث يكون ذلك الخطر أكبر منه في تكلفة التوكيد المعقول، كأساس لإبداء الإستنتاج. ويعد مزيجاً من طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات جمع الأدلة كاف على الأقل للممارس (مراقب الحسابات) للحصول على مستوى ذى مغزى من التوكيد. وحتى يكون ذلك ذا مغزى، فإنه من المرجح أن يعزز مستوى التوكيد الذى حصل عليه الممارس من ثقة مستخدمى القوائم المالية.

وبشأن مفهوم الفحص المحدود يعرفه مرقص (٢٠١٠) بأنه خدمة تصديقية غير تقليدية ثلاثية الأطراف وعملية منظمة لأداء إجراءات الاستفسار والفحص التحليلي، بشأن نظام إعداد ونشر القوائم المالية المرحلية، وذلك لتحديد ما إذا كانت هذه القوائم فى حاجة لعمل تعديلات جوهرية لكى تتمشى مع معايير المحاسبة المصرية والدولية والقوانين واللوائح السارية ذات الصلة، وتوصيل نتائج الفحص إلى أصحاب المصالح فى الشركة. كما قام (IFAC, 2015; Ruhnke and Schmitz, 2019) بتعريف **الفحص المحدود** على أنه قدرة مراقب الحسابات على إبداء توكيد سلبي- بناءً على الإجراءات المنفذة والأدلة التى تم الحصول عليها- عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية المرحلية محرفة بصورة جوهرية.

وأشار (SAICA, 1996; Botha, 2000) إلى أن **الهدف من عملية الفحص المحدود** للقوائم المالية المرحلية هو تزويد مراقب الحسابات بأساس للتقرير عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية المرحلية تحتاج إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لكى يتم عرضها بصورة عادلة، طبقاً للممارسات المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً. **واتفقت كل من معايير المراجعة الأمريكية والدولية والمصرية** السابق الإشارة إليها على أن **الهدف من عملية الفحص المحدود** للقوائم المالية المرحلية هو تمكين مراقب الحسابات من **إبداء توكيد سلبي** عما إذا كان قد نما إلى علمه ما يجعله يعتقد أن القوائم المالية المرحلية غير معدة فى جميع جوانبها الهامة طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق. وفى سبيل ذلك يقوم مراقب الحسابات بأداء الاستفسارات

والإجراءات التحليلية^١ من أجل تخفيض خطر إبداء استنتاج (توكيد) غير ملائم يتعلق بعدم وجود تحريفات جوهرية فى القوائم المالية المرحلية، إلى مستوى متوسط من ذلك الخطر.

وبالتالى فإن الهدف من عملية الفحص المحدود يختلف اختلافاً جوهرياً عن الهدف من مراجعة القوائم المالية السنوية، فلا يوفر الفحص المحدود أساساً لإبداء الرأى عما إذا كانت القوائم المالية تعبر بعدالة ووضوح، فى جميع جوانبها الهامة، طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، حيث يعتبر الفحص غير مصمم للحصول على توكيد معقول بأن القوائم المالية المرحلية خالية من أية تحريفات جوهرية على خلاف عملية المراجعة. وبذلك يعتمد إجراء الفحص المحدود للقوائم المالية المرحلية على أداء الاستفسارات من الأشخاص المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية وتطبيق

^١ وفقاً لكلا من المعيارين الدولى والمصرى رقم (٢٤١٠) يجب أن يستخدم مراقب الحسابات حكمه المهنى لتحديد طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات الفحص المحدود (الاستفسارات والإجراءات التحليلية) وذلك فى ضوء مراعاة كل من الأهمية النسبية للقوائم المالية المرحلية والخاصة بالمكونات والبنود التى تشملها تلك القوائم وخطر التحريف فيها، تفهم طبيعة المنشأة ونظام الرقابة الداخلية بها. ومن أهم هذه الإجراءات؛ الإطلاع على المستندات الخاصة بمراجعة السنة السابقة وعمليات الفحص المحدود للفترة المرحلية السابقة للسنة الحالية والفترة المرحلية المناظرة من السنة السابقة، وذلك لتحديد الأمور التى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية المرحلية للفترة الحالية. الإطلاع على محاضر اجتماعات مجلس الإدارة والمسؤولين عن الحوكمة وغيرهم من اللجان المناسبة لتحديد الأمور التى يمكن أن تؤثر على القوائم المالية المرحلية والاستفسار بشأن أمور تم التعامل معها فى الاجتماعات التى لا يتوافر لها محاضر ويمكن أن تؤثر على القوائم المالية المرحلية. كما تشمل إجراءات الفحص المحدود أيضاً الاستفسار من أعضاء الإدارة المسؤولين عن الأمور المالية والمحاسبية بشأن؛ نتائج التقييم لخطر إمكانية تحريف القوائم المالية المرحلية تحريفاً جوهرياً ومؤثراً نتيجة للغش، ما إذا كانت هناك أية تغيرات جوهرية فى هيكل الرقابة الداخلية والتأثير المحتمل لتلك التغيرات على إعداد القوائم المالية المرحلية. ما إذا كان قد حدثت أية تغيرات فى المبادئ المحاسبية أو فى طرق تطبيقها، ما إذا كان قد تم إعداد القوائم المالية المرحلية وعرضها طبقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق، الأمور غير العادية أو المعقدة التى يمكن أن تكون قد أثرت على القوائم المالية المرحلية مثل تجميع الأعمال أو التخلص من جزء من النشاط، والأحداث اللاحقة لتاريخ القوائم المالية المرحلية والتى يمكن أن تتطلب تسوية أو إفصاح فى القوائم المالية المرحلية. ويجب على مراقب الحسابات أيضاً تطبيق الإجراءات التحليلية المصممة لتحديد العلاقات والبنود غير العادية والتى يمكن أن تعكس تحريف جوهري ومؤثر فى القوائم المالية المرحلية. وعادة تشمل تلك الإجراءات؛ مقارنات بين القوائم المالية ومثيلاتها عن سنوات سابقة والأخرى المتوقعة، مقارنة النسب والمؤشرات للفترة المرحلية الحالية مع تلك الخاصة بمنشآت فى نفس الصناعة، ومقارنة العلاقات بين العناصر فى القوائم المالية المرحلية الحالية مع العلاقات المناظرة فى القوائم المالية المرحلية للفترة السابقة. وعليه أن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة حينما يكون ذلك مطلوباً. وينبغى على مراقب الحسابات الذى تم تعيينه حديثاً، ولم يقم بأداء عملية مراجعة للقوائم المالية السنوية بعد، أن يحصل على تفهم للمنشأة وبيئتها بما فى ذلك نظام الرقابة الداخلية بها. وذلك بعمل استفسارات من مراقب الحسابات السابق، وفحص مستندات مراقب الحسابات السابق لعملية المراجعة السنوية السابقة، ولأى فترات مرحلية سابقة فى السنة الحالية – إن أمكن ذلك، مع دراسة طبيعة أية تحريفات تم تصحيحها وأية تحريفات اكتشفت بمعرفة مراقب الحسابات السابق ولم يتم تصحيحها وأية أمور محاسبية هامة أو أية أمور متعلقة بإعداد التقارير المالية والتى يمكن أن يكون لها أهمية مستمرة مثل أوجه الضعف الجوهرية فى الرقابة الداخلية. ونص كل من المعيار الأمريكى (AICPA, SAS No. 100) ومعيار الفحص الدولى (ISRE 2410) والمعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) على أنه إذا توصل مراقب الحسابات إلى وجود تحريف جوهري فى المعلومات محل الفحص، فعليه أن يقيم ما إذا كان فى حاجة لأداء إجراءات إضافية، بما يجعله قادراً على إبداء توكيد سلبى أو تعديل تقريره عن الفحص.

الإجراءات التحليلية وغيرها من إجراءات الفحص المحدود فقط ليصبح أقل نطاقاً وشمولاً من إجراءات مراجعة القوائم المالية السنوية.

وتتطلب كلا من معايير المراجعة الدولية والمصرية من مراقب الحسابات أن يؤدي الفحص ملتزماً بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة بمراجعة القوائم المالية السنوية للشركة. وتحكم تلك المتطلبات المسؤوليات المهنية لمراقب الحسابات في المجالات التالية: الاستقلال Independence، النزاهة Integrity، الموضوعية Objectivity، الكفاءة المهنية والعناية الكافية Professional Competence and Due Care، الخصوصية والسرية Confidentiality، والسلوك المهني Professional Behavior، والمعايير الفنية. وللوصول للتوكيد السلبي، على مراقب الحسابات أن يجمع أدلة كافية وملئمة من خلال إجراءات الاستفسار والفحص التحليلي.

وأشار البعض (Mangena and Tauringana, 2008; Bandyopadhyay and Boritz, 2014; Shahrudin, 2015; Bulatovic and Treis, 2016; Ojala et al., 2016; Lin and Yen, 2017; Haapamaki, 2018; Lin and Yen, 2023) لوجود العديد من المحددات المؤثرة على قرار الشركة بفحص القوائم المالية المرحلية اختياريًا، والتي يمكن تقسيمها إلى؛ **المحددات المتعلقة بالخصائص التشغيلية للشركات** والتي تتضمن؛ حجم الشركة، نسبة الرفع المالي، الربحية، عقود المديونية، هيكل الملكية، عمر الشركة، درجة تعقد العمليات، نوع القطاع الصناعي، التعثر المالي، وتصنيف الجدارة الائتمانية^{١٠}. **والمحددات المتعلقة بخصائص حوكمة الشركات** والتي تتضمن؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، جودة لجنة المراجعة، حجم مجلس الإدارة، واستقلال مجلس الإدارة.

^{١٠} تصنيف الجدارة الائتمانية Credit Ratings: ويطلق عليه أيضاً عملية التصنيف الائتماني، وهو عملية تهدف إلى توفير معلومات وتقييمات مستقلة بشأن مدى قدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها التعاقدية، وفي نفس الوقت لا تعد هذه العملية ضماناً لقدرة الشركة على الوفاء بالتزاماتها. وتتولى شركات أو وكالات التصنيف الائتماني عملية إصدار التصنيفات الائتمانية لصالح الشركة بهدف زيادة الثقة عند مقرضيها وتجنبهم المخاطرة المالية (العاصي، ٢٠١٥؛ Haapamaki, 2018).

ومن منظور التشريعات وقواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية، وقانون شركات قطاع الأعمال العام رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١ ولائحته التنفيذية، وتعديلاتهما، وقانون سوق رأس المال رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية، وتعديلاتهما، وقانون الشركات رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية، وتعديلاتهما، وقانون الاستثمار رقم (٧٢) لسنة ٢٠١٧ ولائحته التنفيذية، وتعديلاتهما، يخلص الباحثون إلى وجود طلب رسمي على خدمة مراقب الحسابات فى مجال فحص القوائم المالية المرحلية.

حيث تلتزم الشركات القابضة والتابعة الخاضعة لأحكام قانون شركات قطاع الأعمال العام وغير المقيدة بالبورصة بنشر؛ تقارير دورية نصف سنوية عن أدائها ونتائج أعمالها، متضمنة أداء ونتائج أعمال الشركات التى تساهم فيها وأية أحداث جوهرية مرتبطة بهذه الشركة والشركات التى تساهم فيها ومجالس إدارات كل منها خلال هذه الفترة، مصدقاً على ما ورد بها من مراقبى الحسابات. وتقرير مجلس الإدارة السنوى المعروف على الجمعية العامة متضمناً موقف الشركة البيئى، وكذا القوائم المالية السنوية والإيضاحات المتممة لها وتقرير مراقبى الحسابات بشأنها. وتلتزم الشركة القابضة بإرسال نسخة مما يجب نشره على موقعها الإلكتروني خلال أسبوع على الأكثر من التاريخ الواجب عليها نشره إلى مركز معلومات شركات قطاع الأعمال العام. كما يجب أن تقدم كل شركة طرحت أوراقها المالية للاكتتاب العام، وعلى مسئوليتها، للهيئة العامة للرقابة المالية تقارير مالية نصف سنوية عن نشاطها ونتائج أعمالها، على أن يرفق بهذه التقارير تقرير مراجعتها ويجب أن تخطر الهيئة بهذه التقارير قبل شهر من التاريخ المحدد لانعقاد الجمعية العامة للشركة. وعلى الشركات الأعضاء بالبورصة أن تقدم لها القوائم المالية السنوية مرفقاً بها تقرير مجلس الإدارة السنوى المشار إليه بالمادة (٤٠) من قواعد القيد والشطب وتقرير مراقب الحسابات خلال تسعين يوماً على الأكثر من تاريخ انتهاء السنة المالية، والقوائم المالية ربع السنوية مرفقاً بها تقرير فحص محدود من مراقب الحسابات خلال خمسة وأربعين يوماً على الأكثر من تاريخ انتهاء الفترة المالية.

ويجب أن تعد تلك القوائم وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية ونماذج القوائم المالية الواردة بتلك المعايير، كما يتم مراجعتها وفقاً لمعايير المراجعة المصرية، ويجب الإشارة إلى ذلك صراحة في تقرير مراقب الحسابات.

ويخلص الباحثون مما سبق إلى عدم قدرة الهيئات والمنظمات المهنية على وضع تعريف واضح ومحدد وأكثر شمولية ودقة لجودة الفحص المحدود، ذلك بالإضافة لندرة الدراسات الأجنبية والمصرية في حدود علمنا التي تناولت مفهوم جودة الفحص المحدود. ويرى الباحثون في ضوء ما سبق أنه يمكن تعريف جودة الفحص المحدود على أنها "قدرة مراقب الحسابات على توفير توكيد سلبي بمستوى متوسط بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لكي تتماشى مع إطار إعداد التقارير المالية المطبق. وذلك في ظل الالتزام الكامل بالمعايير المهنية ذات الصلة، خاصة معيار الفحص (ISRE 2400) "ارتباطات فحص القوائم المالية التاريخية"، معيار الفحص (ISRE 2410) "فحص المعلومات المالية المرحلية المنفذ من قبل مراقب الحسابات المستقل للمنشأة"، ونظيرهما المصرى، وقواعد آداب السلوك المهني".

وفيما يتعلق بمقاييس جودة الفحص المحدود، فقد اتفق البعض (Neri and Russo, 2014; Cheung, 2019; Albawwat et al., 2020; Abbott et al., 2023) على إمكانية الاعتماد على عدة مؤشرات لقياس جودة الفحص، نتيجة لعدم وجود مقياس محدد يمكن الاعتماد عليه في ذلك الصدد، وذلك يرجع لعدم وجود تعريف واضح ومحدد لهذه الجودة. ويتضح من تحليل الدراسات السابقة الأجنبية (Albawwat et al., 2020; Yendrawati et al., 2021; Bamanga et al., 2021; Johl et al., 2021; Khurana et al., 2021; Badawy, 2021; John and Abimbola, 2022; Friedrich et al., 2022; Abbott et al., 2023; Mohapatra et al., 2022; Saleh, 2022) إمكانية تقسيم مقاييس (مؤشرات) جودة الفحص المحدود إلى ثلاث مجموعات رئيسية. تتمثل المجموعة الأولى في المقاييس ذات الصلة بمراقبى الحسابات، والتي منها؛ مدى سلامة استنتاج

(توكيد سلبي) مراقب الحسابات بصفة عامة، وبشأن الاستمرارية بصفة خاصة، خبرة وسمعة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعي، أداء الخدمات الاستشارية، تأخر تقرير الفحص المحدود، مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، تدوير مراقب الحسابات، متوسط عدد ساعات أداء عملية الفحص المحدود، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مراقب الحسابات.

وتتمثل المجموعة الثانية في المقاييس ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والمراجعة، والتي منها؛ حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، درجة التخصص الصناعي، أتعاب عملية الفحص المحدود، تدوير منشأة المحاسبة والمراجعة، مدة ارتباط منشأة المحاسبة والمراجعة، مداخل المراجعة الخارجية، وعدد الدعاوى القضائية المرفوعة ضد منشأة المحاسبة والمراجعة. وأخيراً تتمثل المجموعة الثالثة في المقاييس ذات الصلة بمنشأة العميل، والتي منها؛ إدارة الأرباح، مستوى التحفظ المحاسبي، جودة الأرباح، إعادة إصدار القوائم المالية المرحلية، تكلفة رأس المال، والمقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية Value Relevance. وتعتبر تلك المقاييس عن جودة الفحص المحدود بصورة ضمنية.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات الأكاديمية الأجنبية إلى إمكانية تصنيف مقاييس جودة الفحص المحدود إلى ثلاث مجموعات رئيسية وهي؛ المقاييس ذات الصلة بمراقبي الحسابات (كدرجة التخصص الصناعي، وتأخر تقرير الفحص المحدود، وتدوير مراقب الحسابات)، المقاييس ذات الصلة بمنشأة المحاسبة والمراجعة (كحجم منشأة المحاسبة والمراجعة، ومدة ارتباط منشأة المحاسبة والمراجعة، وأتعاب عملية الفحص المحدود)، والمقاييس ذات الصلة بمنشأة العميل (كمستوى التحفظ المحاسبي، وإعادة إصدار القوائم المالية المرحلية).

أما فيما يتعلق بمرودود جودة الفحص المحدود من منظور أصحاب المصالح، فقد اتضح من تحليل بعض الدراسات السابقة (Grosse and Scott, 2018; Chu and Ki, 2019; Christensen et al., 2021; Mardessi, 2022;

Yolandita and Cahyonowati, 2022; Mesbah and Ramadan, 2022; Lin and Yen, 2023) وجود العديد من الآثار الإيجابية لجودة الفحص المحدود على مختلف أصحاب المصالح، كل على حده، خاصة الإدارة والمستثمرين الحاليين والمحتملين والمقرضين والمحللين الماليين وجهات الإشراف والرقابة ومنشأة المحاسبة والمراجعة.

فمن منظور الإدارة، أشارت بعض الدراسات (Hassanzadeh et al., 2013; Bandyopadhyay and Boritz, 2014; Lee et al., 2014; Kajuter et al., 2016; Sulaiman and Ahmad, 2016; Mardessi, 2022) **لقدرة جودة الفحص المحدود على توفير قيمة توكيدية Assurance Value من خلال آليتين؛ المتابعة والرقابة الإضافية** على عملية إعداد التقارير المالية المرحلية، والتي قد تساعد في تجنب أخطاء القياس غير المتعمدة وذلك بسبب اعتماد القوائم المالية المرحلية بشكل كبير على التقديرات والأحكام الشخصية مقارنة بالقوائم المالية السنوية، **والحد من قدرة الإدارة على القيام بممارسات إدارة الأرباح والتلاعب بالاستحقاقات. وهو ما ينعكس إيجاباً على مصداقية القوائم المالية المرحلية وإمكانية الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، والحد من التسويات في الربع الرابع. ذلك بالإضافة لقدرة جودة الفحص المحدود على توفير إشارة ذات قيمة Signalling Value،** حيث أن التوكيد الخارجي لمراقب الحسابات ربما ينظر إليه على أنه إشارة للجودة، بما ينعكس إيجاباً على ردود فعل سوق الأوراق المالية.

ومن منظور المستثمرين الحاليين والمحتملين، فقد أشار البعض (Boritz and Liu, 2006; Bulatovic and Treis, 2016; Rusdina and Fitriany, 2018; Badertscher et al., 2018; Badawy, 2021; Yolandita and Cahyonowati, 2022; Mesbah and Ramadan, 2022) **لقدرة جودة الفحص المحدود على زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية على تفسير التغيرات في أسعار وعوائد الأسهم وحجم التداول، زيادة القيمة**

السوقية للشركة، تخفيض مستوى عدم تماثل المعلومات والحد من مشاكل الوكالة وتخفيض تكلفة رأس المال، زيادة مستوى التحفظ المحاسبي وانخفاض درجة عدم التأكد، وتحسين جودة التقديرات والاستحقاقات والأرباح، وبالتالي تدنية المستوى الفعلي لخطر التحريفات الجوهرية. وهو ما ينعكس على تلبية احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين من المعلومات الصادقة، ويدعم قدرتهم على ترشيد عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

أما من منظور المقرضين، فقد توصل (Grosse and Scott 2018) لقدرة جودة الفحص المحدود على توفير معلومات ملائمة محدثة لسوق الأوراق المالية في الوقت المناسب بشأن مدى قدرة الشركة على الاستمرار، لأن استنتاج مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية Going Concern Conclusion في تقرير الفحص المحدود يوفر تحذيراً مبكراً لأصحاب المصالح، خاصة المقرضين. كما يرتبط هذا الاستنتاج بصورة معنوية مع رأى مراقب الحسابات بشأن الاستمرارية Going Concern Opinion في تقرير المراجعة اللاحق (بمعنى أن هذا الاستنتاج يستخدم في التنبؤ برأى مراقب الحسابات في تقرير المراجعة اللاحق). فضلاً عن زيادة قدرة المقرضين على التحقق من قدرة الشركة على سداد أصل القرض والفوائد في ميعاد الاستحقاق المحدد، والذي ينعكس بالتبعية على زيادة فرص التمويل الخارجي.

ومن منظور المحللين الماليين، فقد توصل (Chu and Ki 2019) لقدرة جودة الفحص المحدود على تقييد السلوك الانتهازي للمحللين الماليين، حيث تعتبر عملية الفحص المحدود بمثابة آلية مراقبة لتقليل التفاؤل الانتهازي للمحللين (توقعات متحيزة بشكل متفائل) في بداية العام من أجل كسب تأييد المديرين. وهو ما ينعكس إيجاباً على دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين وإمكانية الاعتماد عليها.

ومن منظور جهات الإشراف والرقابة، فقد أوضح البعض (Dowling et al., 2018; Khurana et al., 2021; Mohapatra et al., 2022;

Abbott et al., 2023) أن خضوع مراقبي الحسابات للإشراف والرقابة من قبل PCAOB يرتبط بتحسين جودة الفحص المحدود وبالتالي زيادة جودة المعلومات المالية المرحلية وانخفاض خطر التحريفات الجوهرية المرتبط بعملية إعداد القوائم المالية المرحلية، إذ تتضمن القوائم المالية المرحلية مساحة أكبر من التقديرات المحاسبية مقارنة بالقوائم المالية السنوية، وانخفاض درجة عدم التأكد عند التنبؤ بربحية السهم. الأمر الذى ينعكس إيجاباً على مصداقية القوائم المالية المرحلية وزيادة ثقة مستخدميها، خاصة المستثمرين والمقرضين، فيها، مما يساهم فى ترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية. ذلك بالإضافة لقدرة جودة الفحص المحدود على زيادة ثقة المستخدمين فى نتائج عمليات التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة التى توصلت الجهات الرقابية إليها، ومن ثم زيادة قدرة عملاء الفحص على اختيار منشأة المحاسبة والمراجعة.

وأخيراً من منظور منشأة المحاسبة والمراجعة، فقد أشار البعض (Lobo and Zhao, 2013; Haapamaki, 2018; Al-Mulla and Bradbury, 2020; Christensen et al., 2021; Lin and yen, 2023) لقدرة جودة الفحص المحدود على التحديد المبكر لأوجه القصور فى هيكل الرقابة الداخلية بمنشأة العميل مما يسهل معالجتها قبل نهاية السنة المالية وتقليل احتمالية وجود تحريفات جوهرية بالقوائم المالية السنوية، والذى يؤدي بدوره إلى تقليل احتمالية إعادة إصدار القوائم المالية المرحلية والسنوية، وتقليل التأخير فى إصدار تقرير المراجعة. وهو ما ينعكس إيجاباً على جودة عملية المراجعة. وتتوصل Ettredge et al (2000) لقدرة جودة الفحص المحدود على تحسين كفاءة وفاعلية أداء عملية المراجعة من خلال تنفيذ إجراءات المراجعة على مدار العام ودراسة القضايا المحاسبية الهامة التى تؤثر على القوائم المالية المرحلية فى الوقت المناسب، وتوفير فرصة للحل المبكر للقضايا التى تؤثر على التقارير المالية السنوية. ذلك بالإضافة لقدرة جودة الفحص المحدود على تعزيز سمعة منشآت المحاسبة والمراجعة وتحسين صورتها أمام العملاء، وخلق ميزة تنافسية لتلك المنشآت.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة إلى وجود اتفاق فيما بينها حول المردود الإيجابي لجودة الفحص المحدود على مختلف أصحاب المصالح، والذي ينعكس في تقييد ممارسات السلوك الانتهازي للإدارة، زيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية على تفسير التغيرات في أسعار وعوائد الأسهم وحجم التداول، انخفاض تكلفة رأس المال وتحسين جودة التقديرات والاستحقاقات والأرباح ومن ثم انخفاض خطر التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية المرحلية، الحد من التسويات في الربع الرابع والحد من تكرار إعادة إصدار القوائم المالية المرحلية والسنوية، وزيادة دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين وانخفاض تشتتها. الأمر الذي يساهم في زيادة مصداقية القوائم المالية المرحلية والسنوية والارتقاء بجودتها، وترشيد عملية اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية وتلبية احتياجات أصحاب المصالح. فضلاً عن زيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية في نتائج عمليات التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة التي توصلت جهات الإشراف والرقابة إليها. ويرى الباحثون مما سبق أنه حتى يمكن تحقيق المردود الإيجابي لجودة الفحص المحدود على مختلف أصحاب المصالح، يستلزم ذلك إمام مراقبي الحسابات ومنشآت المحاسبة والمراجعة بكافة محددات هذه الجودة، ووجود بيئة تنظيمية قوية، وقيام الدولة بتحسين مستوى البنية التحتية الداعمة لتحقيق ذلك.

وأخيراً فيما يتعلق بمحددات جودة الفحص المحدود من منظور الإصدارات المهنية، فيتضح أنها تقترب كثيراً من محددات جودة المراجعة الخارجية من منظور الإصدارات المهنية الدولية، الأمريكية، الأخرى، والمصرية.

وأما فيما يتعلق بمحددات جودة الفحص المحدود من منظور الدراسات السابقة (Yuliusman et al., 2020; Al-Mulla and Bradbury, 2020; Yendrawati et al., 2021; Christensen et al., 2021; Hoang et al., 2022; Wulandari and Barokah, 2022; Chen et al., 2022; John and Abimbola, 2022; Septatiara and Satyawan, 2023; Manaf et al., 2023; Waris and Din, 2023) 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، نسبة الرفع المالى، عمر الشركة، الربحية، نتيجة النشاط، درجة التعقد المحاسبى، نوع القطاع الصناعى، هيكل الملكية، معدل النمو، القيد فى سوق الأوراق المالية، إعادة إصدار القوائم المالية المرحلية، الإعلان عن إعادة إصدار القوائم المالية للسنة السابقة، مدى فعالية هيكل الرقابة الداخلية، التعثر المالى)، **خصائص مجلس الإدارة** (الحجم، الاستقلال، عدد الاجتماعات، الجمع بين منصبى رئيس مجلس الإدارة والرئيس التنفيذى)، و**خصائص لجنة المراجعة** (الحجم، الاستقلال، عدد الاجتماعات، الخبرة المالية والمحاسبية للأعضاء).

والمحددات المتعلقة بمراقب الحسابات ومنشأته والتي تتضمن؛ خبرة وسمعة مراقب الحسابات، درجة التخصص الصناعى، أداء الخدمات الاستشارية، تأخر تقرير الفحص المحدود، تأخر تقرير المراجعة للسنة السابقة، فقرة الاستمرارية فى تقرير المراجعة للسنة السابقة، متوسط عدد ساعات أداء عملية الفحص المحدود، متوسط عدد ساعات أداء عملية المراجعة للسنة السابقة، نوع التوكيد السلبى (نظيف، متحفظ، معاكس، إمتناع)، مشاركة شريك الارتباط فى عملية الفحص المحدود، تدوير مراقب الحسابات و/أو منشأته، مدة ارتباط مراقب الحسابات و/أو منشأته، حجم منشأة المحاسبة والمراجعة، أتعاب عملية الفحص المحدود، ومداخل المراجعة الخارجية.

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 والفحص المحدود والمعايير المحاسبية ذات الصلة، وهو ما **ينعكس** على زيادة مصداقية القوائم المالية المرحلية وثقة أصحاب المصالح، خاصة المستثمرين، فى تلك القوائم.

وفى هذا السياق قام Francis (2011) بتقسيم محددات جودة المراجعة والفحص المحدود إلى ستة محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول فى عوامل المدخلات** (ممارسة الشك المهنى، الحكم المهنى واتخاذ القرار)، بينما يتمثل **البعد**

الثاني في عملية المراجعة (تنفيذ إجراءات المراجعة والفحص المحدود من قبل فريق التكليف والالتزام بالمعايير المهنية)، ويعبر **البعد الثالث عن منشآت المحاسبة والمراجعة** (تكوين فريق التكليف، تعيين وتدريب مراقبي الحسابات داخل المنشأة وتعويضاتهم، تقرير مراقب الحسابات)، بينما يعبر **البعد الرابع عن صناعة المراجعة وأسواق المراجعة**، ويتمثل **البعد الخامس في المؤسسات المهتمة بالمهنة والنظام القانوني**، وأخيراً يتمثل **البعد السادس في العواقب الاقتصادية لنتائج المراجعة** (تكلفة رأس المال، دقة التنبؤات المالية للمحللين الماليين).

كما قام Knechel et al (2013) بتقسيم محددات جودة المراجعة والفحص المحدود إلى أربعة محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول في عوامل المدخلات** والتي تتضمن؛ الحوافز والدوافع (الإلزام التنظيمي، تكاليف التقاضي، خسائر السمعة)، ممارسة الشك المهني، ومدى توافر المعرفة والخبرة لدى فريق التكليف. بينما يتمثل **البعد الثاني في عملية المراجعة** والتي تتضمن؛ تقييم المخاطر، طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة والفحص المحدود، تجميع الأدلة وتقييمها للحكم على مدى كفايتها وملاءمتها، المفاوضات بين مراقب الحسابات والعميل، وفحص الرقابة على الجودة. ويعبر **البعد الثالث عن عوامل المخرجات** والتي تتضمن؛ إعادة إصدار القوائم المالية، جودة التقارير المالية محل المراجعة أو الفحص المحدود، تقرير مراقب الحسابات عن المراجعة أو الفحص المحدود، وتقرير التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة. وأخيراً يتمثل **البعد الرابع في عوامل السياق التنظيمي لمنشأة المحاسبة والمراجعة** والتي تتضمن؛ تعويضات شريك الارتباط، أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، علاوة أتعاب عملية المراجعة، مدة الارتباط بين مراقب الحسابات والعميل، وتصورات السوق لجودة المراجعة.

وقام Santi et al (2023) بتقسيم محددات جودة المراجعة والفحص المحدود إلى أربعة محددات، أو أبعاد رئيسية. يتمثل **البعد الأول في عوامل المدخلات** والتي تتضمن؛ ضرورة التزام فريق التكليف بالمتطلبات الأخلاقية وفقاً لميثاق أخلاقيات المحاسبين المهنيين الصادر عن (IFAC)، مدى توافر المعرفة والخبرة والمهارات لدى الفريق والوقت الكافي لأداء عملية المراجعة بكفاءة وفاعلية، تمتع فريق التكليف بالاستقلال، التحاق العاملين داخل منشأة المحاسبة والمراجعة ببرامج

التعليم والتدريب المهني المستمر، توافر الفهم الكافي لأعمال العميل، معدل دوران العاملين، وتوافر المعرفة العميقة بتكنولوجيا المعلومات عند أداء عملية المراجعة والفحص المحدود. بينما يتمثل **البعد الثاني في عملية المراجعة** والتي تتضمن؛ ضرورة التزام فريق التكليف بمعايير المراجعة والفحص المحدود والقوانين واللوائح ذات الصلة، وإعداد الخطة العامة لأعمال المراجعة وبرنامج المراجعة. ويتمثل **البعد الثالث في عوامل المخرجات** والتي تتضمن: تقرير مراقب الحسابات عن المراجعة أو الفحص المحدود. وأخيراً **يتمثل البعد الرابع في التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية** والتي تتضمن؛ التفاعلات بين مراقب الحسابات، الإدارة، المسؤولين عن الحوكمة، والمنظمين خلال عملية المراجعة.

وأكد البعض (Haeridistia and Fadjarenie, 2019; Ardillah and Chandra, 2022; Meini et al., 2022; Indah, 2022; Hubais et al., 2023) على ضرورة اعتبار **عوامل المدخلات** كإحدى المحددات الرئيسية للارتفاع بجودة الفحص المحدود، من خلال الإشارة لتأثير القيم والأخلاق والنزاهة والحفاظ على الاستقلال وبذل العناية المهنية الكافية، والخبرة العميقة بطبيعة صناعة العميل والكفاءة المهنية وضغوط الموازنة أو الوقت Time Budget Pressure من جهة، على الارتقاء بجودة الفحص المحدود من جهة أخرى. كما أكد البعض (Bendjaballah and Bouarar, 2021; Abbott et al., 2023; Mohapatra et al., 2022; ALQtaish et al., 2022) على ضرورة اعتبار **عوامل العملية** كأحد محددات جودة الفحص المحدود، من خلال الإشارة لتأثير إجراءات الفحص المحدود (الاستفسارات والإجراءات التحليلية) وإجراءات الرقابة على الجودة على هذه الجودة.

وأيد البعض (Johl et al., 2021; Khurana et al., 2021) أهمية اعتبار **عوامل المخرجات** كإحدى محددات جودة الفحص المحدود، خاصة تقرير مراقب الحسابات عن فحص القوائم المالية المرحلية، تقرير الشفافية لمنشأة المحاسبة والمراجعة، وتقرير التفتيش على منشآت المحاسبة والمراجعة. كما أيد البعض (Church et al., 2015; Dowling et al., 2018; Cheung, 2019) اعتبار **التفاعلات الرئيسية بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية** كإحدى

المحددات الرئيسية للارتقاء بجودة الفحص المحدود، خاصة التفاعلات التي تتم بين مراقب الحسابات من جهة والإدارة والمسؤولين عن الحوكمة ومنظمي المهنة من جهة أخرى. وأخيراً أكد البعض (Pangaribuan et al., 2023; Anto and Yusran, 2023; Waris and Din, 2023) على ضرورة اعتبار العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية كأحد محددات جودة الفحص المحدود، من خلال الإشارة لتأثير حوكمة الشركات وتكنولوجيا المعلومات والجدول الزمني لإعداد التقارير المالية وتطبيق المعايير المحاسبية (تبنى IFRS) من جهة، على هذه الجودة من جهة أخرى.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة ذات الصلة بمحددات جودة الفحص المحدود، اتفاقها وتأييدها بصورة غير مباشرة، لتوجه الإصدار المهني الدولي، بشأن إمكانية تقسيم محددات جودة الفحص إلى خمسة محددات رئيسية وهي؛ عوامل مدخلات عملية الفحص المحدود، عوامل العملية (التشغيل)، عوامل مخرجات عملية الفحص المحدود، التفاعلات التي تتم بين أطراف سلسلة توريد إعداد التقارير المالية، وأخيراً العوامل المحددة لسياق إعداد التقارير المالية.

2/6. تبني معايير التقرير المالي الدولية من منظور محاسبي ومهني

تبنت^{١١} 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

^{١١} يقصد بالتبني **Adoption** القيام بتطبيق المعايير الدولية كما هي بدون إجراء أية تعديلات جوهرية عليها، أما **المواءمة (التكيف) Adaptation** فتعني قيام الدولة بتطبيق المعايير الدولية بعد قيام واضعي المعايير في هذه الدولة بإجراء تعديلات جوهرية عليها بما يتناسب مع المتغيرات البيئية والقيم المجتمعية والهياكل التنظيمية في الدولة (الأباصيري، 2018؛ Deb et al., 2023). ويشير التوفيق **Harmonization** إلى تقليل الاختلافات بين الممارسات المحاسبية (شحاتة، ١٩٩٧).

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

ومن أكثر المعايير تأثيراً على عملية الفحص المحدود هي؛ معيار التقرير المالى الدولى رقم (١٣) "قياس القيمة العادلة"، معيار التقرير المالى الدولى رقم (٩) "الأدوات المالية"، معيار التقرير المالى الدولى رقم (١٥) "الإيراد من العقود مع العملاء"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٨) "الأصول غير الملموسة"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٦) "تدهور قيمة الأصول"، معيار المحاسبة الدولى رقم (١٦) "العقارات والمعدات والآلات"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٤٠) "العقارات الإستثمارية"، معيار المحاسبة الدولى رقم (١٩) "مزايا العاملين"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٧) "المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٣٤) "التقارير المالية المرحلية"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٢) "المخزون"، معيار المحاسبة الدولى رقم (٨) "السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء"، ومعيار المحاسبة الدولى رقم (١٢) "ضرائب الدخل" (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 الفحص المحدود، حيث يؤثر على قبول مراقب الحسابات للتكليف نتيجة لارتفاع خطر الفحص المحدود وزيادة احتمال تعرض مراقب الحسابات لدعاوى قضائية والاضرار بسمعته المهنية، نظراً لاعتماد القوائم المالية المرحلية على التقديرات المحاسبية بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية. كما تؤثر تلك المعايير على تخطيط أعمال الفحص المحدود، خاصة فيما يتعلق بتقدير مستوى الخطر المتلازم وخطر الرقابة وتحديد احتمال تحريف القوائم المالية المرحلية والمستوى المقبول من خطر الاكتشاف، وقد يكون هذا التقدير أكبر فى عملية

الفحص المحدود منه في عملية المراجعة الخارجية، نظراً لارتفاع خطر التحريفات الجوهرية في القوائم المالية المرحلية مقارنة بالقوائم المالية السنوية. وكذلك فهم الهيكل المتكامل للرقابة الداخلية والتحديد المبكر لأوجه القصور في هيكل الرقابة الداخلية بمنشأة العميل، وإعداد الخطة الملائمة لأعمال الفحص المحدود من أجل الوصول إلى برنامج موثق لأعمال الفحص المحدود يحدد فيه طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات اللازمة لأغراض أداء عملية الفحص المحدود (الاستفسارات والإجراءات التحليلية).

بالإضافة لتأثير تطبيق هذه المعايير على تنفيذ أعمال الفحص المحدود، لأن القياس لأغراض الفترات المرحلية قد يعتمد على التقديرات بدرجة أكبر من الاعتماد على القياس الفعلي للبيانات المالية السنوية بجانب التعقد المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية، المتعلق بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، وخاصة القياس. فضلاً عن تأثير تبني IFRS على إعداد تقرير الفحص المحدود، إذ تتطلب تلك المعايير من مراقب الحسابات قضاء وقت إضافي في تقييم الأحكام الإدارية والتحقق منها التي تم فرضها من خلال مدخل وضع المعايير على أساس المبادئ، والذي ينعكس بالتبعية على توقيت إصدار تقرير الفحص المحدود.

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

بشأن العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة الفحص المحدود، توصلت العديد من الدراسات الأجنبية (Pulungan, 2014; Manawadu et al., 2019; Yunina et al., 2019; Humeedat, 2019; Shimamoto and Takeda, 2020; Lopez et al., 2020; Gu, 2021; Malo-Alain et al., 2021; Para et al., 2022; Imhanzenobe, 2022; Fali et al., 2023) لوجود تأثير إيجابي لتبني IFRS على جودة الفحص المحدود، نتيجة لأن IFRS متحفظة من الناحية المفاهيمية Conceptually Conservative مما يزيد من مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية وتخفيض عدم تماثل المعلومات وزيادة المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية، نظراً لتوجه هذه

المعايير نحو الاستخدام الموسع للقيمة العادلة، الأمر الذى يترتب عليه تحسين جودة الأرباح المرحلية وتوفير المعلومات المالية فى الوقت المناسب بما يلبي احتياجات المستثمرين الحاليين والمحتملين والدائنين والمقرضين فى عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وهو ما قد ينعكس إيجاباً على جودة الفحص المحدود.

وعلى النقيض من ذلك، توصلت دراسات أخرى (Januarsi et al., 2015; Isaboke and Chen, 2019; Sari and Sarumpaet, 2019; Kawshalya and Srinath, 2019; Miah et al., 2020; Kang et al., 2021; Pasko et al., 2021; Fullana et al., 2021; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023) إلى وجود تأثير سلبي لتبنى IFRS على جودة الفحص المحدود، نتيجة لعدم فعالية آليات حوكمة الشركات وبالتالي لا يمكن توفير حماية قوية للمستثمرين من خلال تبني معايير محاسبية مرتفعة الجودة. بالإضافة إلى أن إعداد القوائم المالية المرحلية يتطلب استخدام للأحكام الشخصية والتقديرات بصورة أكبر من القوائم المالية السنوية بجانب التعقد المحاسبى بالقوائم المالية المرحلية، المتعلق بالقياس والعرض والإفصاح، وخاصة القياس، مما يؤدي إلى ارتفاع خطر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية المرحلية عنه فى القوائم المالية السنوية وتقليل مستوى التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية المرحلية. ومن هذا المنطلق قد يؤدي تبني IFRS إلى زيادة جهد مراقب الحسابات وتعقد عملية الفحص المحدود وزيادة المخاطر، وهو ما قد ينعكس سلباً على جودة الفحص المحدود. وعلى الجانب الآخر، تتطلب IFRS إفصاحات أكثر تفصيلاً، الأمر الذى يتطلب المزيد من الوقت والجهد للتحقق من تأكيدات الإدارة وتقديراتها، وتوفير توكيد بشأن القوائم المالية محل الفحص، وهو ما ينعكس بالتبعية على زيادة التأخر فى إصدار تقرير الفحص المحدود.

ومن ناحية أخرى، توصل البعض الآخر (Zeghal and Lahmar, 2016; Rahmawati and Kurniasih, 2018; Salah and Abdel-Salam, 2019; Feliana and Bagus, 2020; Chukwu and Nkechinyere, 2020; Alomair et al., 2022) إلى عدم وجود تأثير معنوى لتبنى IFRS على جودة الفحص المحدود، وقد يرجع ذلك لغياب الالتزام

الكامل بهذه المعايير من قبل معدى القوائم المالية، وآليات الإلزام التنظيمية غير الملائمة، وضعف البنية التحتية لمهنة المحاسبة والمراجعة، وعدم كفاية تدريب الممارسين. وعليه يمكن القول بإمكانية اختلاف اتجاه العلاقة التأثيرية بين تبني IFRS وجودة الفحص المحدود، باختلاف بيئات التطبيق في الدول المختلفة، فضلاً عن اختلاف الدراسات فيما بينها من حيث المتغيرات واختيار العينات.

وبتحليل تلك الدراسات منهجياً، اتضح إمكانية تصنيفها لمجموعتين تعبر الأولى عن الدراسات النظرية والتي تم إجراؤها من قبل Imhanzenobe (2022) بإجراء مسح للدراسات السابقة ذات الصلة. بينما تعبر الثانية عن الدراسات التطبيقية (Shimamoto and Takeda, 2020; Lopez et al., 2020; Feliana and Bagus, 2020; Gu, 2021; Malo-Alain et al., 2021; Pasko et al., 2021; Fullana et al., 2021; Para et al., 2022; Alomair et al., 2022; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023; Fali et al., 2023) من خلال استخدام وتحليل البيانات الفعلية بالقوائم المالية، وتطبيق نماذج الانحدار. وهو الأمر الذي يبرر توجه الباحثون في اعتمادهم على المنهج التطبيقي لاختبار العلاقة التأثيرية محل الدراسة، باعتبارها أكثر المنهجيات الملائمة لهذا الغرض.

هذا مع اختلاف مجال تطبيق كل منها عن الأخرى، حيث اهتم (Pulungan, 2014; Januarsi et al., 2015; Rahmawati and Kurniasih, 2018; Sari and Sarumpaet, 2019; Yunina et al., 2019; Feliana and Bagus, 2020) بالشركات في أندونيسيا، واعتمد (Malo-Alain et al., 2021; Alomair et al., 2022) على الشركات في المملكة العربية السعودية، واستند (Isaboke and Chen, 2019; Pasko et al., 2021) على الشركات الصينية، وتطرق البعض (Shimamoto and Takeda, 2020; Gu, 2021) للشركات اليابانية. وقام Salah and Kawshalya and Abdel-Salam (2019) بالتطبيق على تايوان، واستند Srinath (2019) على الشركات في سيريلانكا، واعتمد Fullana et al (2021) على الشركات الأسبانية، بينما اعتمد (Chukwu and

(Nkechinyere, 2020; Para et al., 2022) على الشركات النيجيرية، واهتم (2023) Al Anssari and Al-Tamimi بالشركات في الإمارات العربية المتحدة. واعتمد (2016) Zeghal and Lahmar على دول الاتحاد الأوربي، في حين اعتمد (2019) Manawadu et al على دول جنوب آسيا، وركز (2020) Lopez et al على دول أمريكا اللاتينية، وذلك مع استبعاد القطاع المصرفي من تلك الدراسات، والذي تطرقت إليه دراسة كلا من Humeedat, (2019; Fali et al., 2023)، في حدود علمنا.

وبتحليل الدراسات السابقة فيما يتعلق بالفترة الزمنية، فقد امتدت الفترة الزمنية للدراسات ذات الصلة (Pulungan, 2014; Januarsi et al., 2015; Zeghal and Lahmar, 2016; Rahmawati and Kurniasih, 2018; Manawadu et al., 2019; Lopez et al., 2020; Gu, 2021; Para et al., 2022; Fali et al., 2023) من عام ٢٠١٤ إلى عام ٢٠٢٣ لفترة ٩ سنوات وحتى الآن، وهو ما يشير لزيادة الوعي بأهمية دراسة واختبار العلاقة بين تبني IFRS وجودة الفحص المحدود وتجدد موضوع البحث وأهميته المتزايدة والحاجة للتوسع في دراسته في بيئات الاقتصاديات الناشئة، خاصة البيئة المصرية.

ويخلص الباحثون من تحليل الدراسات السابقة، قيام الغالبية منها (Gu, 2021; Fullana et al., 2021; Alomair et al., 2022; Para et al., 2022; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023) بالإشارة لإمكانية تأثير تبني IFRS على جودة الفحص المحدود، بصورة ضمنية، من خلال عدة مؤشرات للقياس، وهو ما يعتبره الباحثون، من وجهة نظرهم، قصوراً في غالبية الدراسات السابقة ذات الصلة، نتيجة لعدم تحققها من احتمالية ذلك التأثير في الواقع العملي بمختلف بيئات التطبيق. خاصة في ظل ندرة الدراسات الأجنبية التي تطرقت للتحقق من احتمالية ذلك التأثير، والندرة الشديدة الملموسة في الدراسات العربية، خاصة الدراسات المصرية، في حدود علمنا. وهو ما يشير لوجود فجوة بحثية كمية ونوعية وزمنية في الدراسات المصرية ذات الصلة بالعلاقة محل الدراسة، وهو ما دفع الباحثون لدراسة واختبار تلك العلاقة في البيئة المصرية،

كأحد الدول النامية، للوصول إلى دليل تطبيقي بشأن مدى تأثير تبني IFRS عام ٢٠١٥ على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة في بيئة الممارسة المهنية المصرية.

وبناء على ذلك يعتقد الباحثون بإمكانية تأثير تبني IFRS في مصر عام ٢٠١٥ على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة. ونتيجة لتضارب نتائج الدراسات الأجنبية، بشأن اتجاه العلاقة التأثيرية محل الدراسة، ما بين تأثير إيجابي وسلبي، أو عدم وجود تأثير معنوي، باختلاف بيئة التطبيق، يرى الباحثون أنه من المنطقي الاكتفاء بالتحقق من مدى وجود العلاقة التأثيرية في بيئة الممارسة المهنية المصرية دون تبني الباحثون اتجاه محدد للعلاقة محل الدراسة. وعليه يمكن اشتقاق فرض البحث على النحو التالي:

H1: يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ معنوياً على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٧- منهجية البحث

يستهدف البحث في هذا القسم عرض منهجية البحث. وفي 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 الإحصائي المستخدمة في تحليل البيانات، وأخيراً نتائج اختبار فرض البحث، وذلك على النحو التالي:

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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة، معبراً عنها بمستوى التحفظ المحاسبي، قياساً على بعض الدراسات السابقة (Humeedat, 2019; Shimamoto and Takeda, 2020; Feliana

and Bagus, 2020; Pasko et al., 2021; Fullana et al., 2021; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023).

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 المرحلية المستقلة الكاملة والإيضاحات المتممة وتقارير مجلس الإدارة وأسعار الأسهم في تواريخ محددة لشركات العينة 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 المرحلية المستقلة أو أسعار أسهمها خلال فترة الدراسة، وكذلك الشركات التي تعد قوائمها المالية المرحلية 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; Odudu et al., 2018; Eiler et al., 2022; Pasko et al., 2021; Alomair et al., 2022)، وبلغ حجم المشاهدات النهائية ٧٠٦ 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; Eiler et al., 2022; Alomair et al., 2022؛ شرف، ٢٠١٧).

(١) تم تقدير حجم العينة بالمعادلة التالية:

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

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%.

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

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

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

القطاع	عدد المشاهدات ربع السنوية	القطاع	عدد المشاهدات ربع السنوية
ورق ومواد تعبئة وتغليف	٣١	مواد البناء والتشييد	٣٩
خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	٢١	مقاولات وإنشاءات هندسية	٤٧
منسوجات وسلع معمرة	٢٧	رعاية صحية وأدوية	١٧
أغذية ومشروبات وتبغ	١٩٥	عقارات	٥٤

القطاع	عدد المشاهدات ربع السنوية	القطاع	عدد المشاهدات ربع السنوية
سياحة وترفيه	٧١	طاقة وخدمات مساندة	-
اتصالات وإعلام وتكنولوجيا المعلومات	٣٠	مرافق	٤٧
خدمات النقل والشحن	-	تجارة وموزعون	٥٣
موارد أساسية وكيماويات	١٢١	الإجمالي	٧٠٦

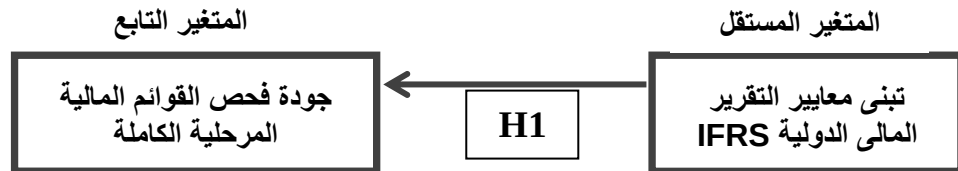
المصدر: إعداد الباحثين

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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة. ويظهر نموذج البحث كما يلي:



المصدر: إعداد الباحثين

٢/٣/٧. توصيف وقياس متغيرات الدراسة

تم توصيف وقياس متغيرات الدراسة كالتالى:

جدول رقم (٧-٣): توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير	نوع المتغير	التأثير المتوقع	التوصيف	القياس
جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة LRQ	تابع	—	قدرة مراقب الحسابات على توفير تأكيد سلبى بأن القوائم المالية المرحلية لا تحتاج إلى إجراء تعديلات جوهرية عليها لكى تتمشى مع إطار إعدادها المطبق. وذلك فى ظل الالتزام الكامل بمعيار الفحص (ISRE 2400)، معيار الفحص (ISRE 2410)، ونظيره مـا المصرى، وقواعد آداب السلوك المهنى.	بدلالة مستوى التحفظ المحاسبى، بالاعتماد على نموذج (MTB)، قياساً على (Mohammed et al., 2019; Putri et al., 2020; Hajawiyah et al., 2020 Almaleeh, 2022) شرف، ٢٠١٧ وفقاً للمعادلة التالية: $MTB = \frac{\text{القيمة السوقية}}{\text{لحقوق الملكية}} \div \frac{\text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}}{12}$

^{١٢} تم حساب القيمة السوقية لحقوق الملكية من خلال حاصل ضرب سعر إقفال السهم فى يوم العمل التالى لتاريخ تقرير مراقب الحسابات، أو أول جلسة تداول بعد إصدار تقرير مراقب الحسابات $\times$ عدد الأسهم العادية القائمة المتداولة مضافاً إليها باقى عناصر حقوق الملكية بقيمتها الدفترية (القيمة الدفترية لحقوق الملكية - رأس المال المصدر والمدفوع)، حيث يعبر سعر الإقفال عن السعر الذى تنهى به البورصة تعاملاتها فى نهاية كل يوم، وبالتالي فإنه يعد مؤشراً للقيمة السوقية للشركة (طلخان، ٢٠١٧). ويتضح من تحليل الدراسات السابقة (الصيرفى، ٢٠١٥؛ طلخان، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨) وجود ثلاثة بدائل لتحديد سعر السهم المستخدم فى احتساب القيمة السوقية لحقوق الملكية والتى تتمثل فى؛ سعر السهم فى نهاية الربع، سعر السهم بعد شهر ونصف (٤٥ يوم) من تاريخ انتهاء الربع (وفقاً للائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، والمعدلة بقرار رئيس مجلس الوزراء رقم ٢٠٢٠/١٧٦٠ فى ٢٠٢٠/٩/٧)، سعر السهم فى يوم العمل التالى لتاريخ تقرير مراقب الحسابات. ويرى الباحثون أن البديل الثالث لتحديد سعر السهم هو الأكثر ملاءمة، حيث تصبح القوائم المالية المرحلية وتقرير مراقب الحسابات متاحة للمتعاملين فى سوق الأوراق المالية، وبالتالي يؤثر المحتوى المعلوماتى لهذه التقارير المرحلية على قرارات مختلف أصحاب المصالح. وأيضاً تم حساب عدد الأسهم العادية القائمة المتداولة بالمعادلة التالية: عدد الأسهم العادية القائمة = عدد الأسهم العادية المصدرة - عدد أسهم الخزينة (طلخان، ٢٠١٧). وتتمثل القيمة الدفترية لحقوق الملكية فى كل من؛ رأس المال المصدر والمدفوع للأسهم العادية، رأس المال المصدر والمدفوع للأسهم الممتازة، علاوة إصدار الأسهم، الاحتياطيات، أسهم الخزينة (بالسالب)، مقدار التغير فى حقوق ملكية الشركة بالشركات الشقيقة، ناتج إعادة تقييم الاستثمارات المالية المتاحة للبيع، الأرباح (الخسائر) المرحلة، صافى ربح (خسارة) الربع، وحقوق الأقلية (إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعدل، ٢٠١٥؛ على، ٢٠١٨).

المتغير	نوع المتغير	التأثير المتوقع	التوصيف	القياس
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) للملاحظات بعد فترة تبني معايير التقرير المالي الدولية في ٢٠١٥، ويأخذ القيمة (٠) للملاحظات قبل فترة التبني، قياساً على (طلخان، ٢٠١٧؛ Mohammed et al., 2018; Gellings, 2017; Olubunmi, 2022; Mensah, 2020; Alomair et al., 2022).
نسبة الرفع المالي LEV	رقابي	+	تعبر 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 (ربع سنة)، 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 (٥٠%) فأكثر إلى إجمالي أسهم رأس المال المصدر والمدفوع، قياساً على (Mohammed et al., 2018; Alzeaiden and Al-Rawash, 2018; Pasko et al., 2021) خضر، ٢٠١٤.
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 المرحلية المستقلة الكاملة والإيضاحات المتممة لها لشركات العينة وتقرير الفحص المحدود لمراقب الحسابات، 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. كما تم الاستعانة بالبيانات المتاحة على موقع مباشر لنشر المعلومات، خاصة بيانات أسعار الأسهم خلال فترة الدراسة، فضلاً عن الاعتماد على النماذج الرياضية والإحصائية، قياساً على (Mohammed et al., 2018; Gellings, 2017; 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 فحص القوائم المالية المرحلية بالشركات محل الدراسة، من خلال احتساب مستوى التحفظ المحاسبي في نهاية كل ربع من سنوات الدراسة باستخدام نموذج قيم صافي الأصول (MTB) The Market-to-Book Value، قياساً على (شرف، ٢٠١٧؛ خضر، ٢٠١٤؛ Almaleeh, 2022 ;Hajawiyah et al., 2020 ;Putri et al., 2020). وذلك على النحو التالي:

$$MTB = \text{القيمة السوقية لحقوق الملكية} \div \text{القيمة الدفترية لحقوق الملكية}$$

حيث:

القيمة السوقية لحقوق الملكية = عدد الأسهم العادية القائمة المتداولة × سعر إقبال السهم فى اليوم التالى لتاريخ تقرير مراقب الحسابات + (القيمة الدفترية لحقوق الملكية - رأس المال المصدر والمدفوع).

عدد الأسهم العادية القائمة المتداولة = عدد الأسهم العادية المصدرة - عدد أسهم الخزينة.

القيمة الدفترية لحقوق الملكية = مجموع حقوق الملكية من واقع قائمة المركز المالى.

ووفقاً لذلك المقياس، تكون نسبة القيمة السوقية لحقوق الملكية إلى القيمة الدفترية لحقوق الملكية مساوية للواحد الصحيح فى ظل عدم التحفظ المحاسبى، بينما تزيد تلك النسبة عن الواحد فى ظل التحفظ المحاسبى.

الخطوة الثانية: لأغراض قياس أثر تبنى معايير التقرير المالى الدولية على المتغير التابع، تم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين؛ الفترة ما قبل تبنى معايير التقرير المالى الدولية، وهى الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٤، والفترة ما بعد تبنى معايير التقرير المالى الدولية، وهى 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 فى عام ٢٠١٥، مما استلزم على الباحثين استبعاد أثر التبني الاختياري لهذا الإصدار الجديد.

الخطوة الثالثة: تم استخراج البيانات اللازمة من القوائم المالية المرحلية وتقارير مجلس الإدارة وهيكل المساهمين، واحتساب المعادلات، المشار إليها سلفاً، والمستخدمه فى تحديد كل من؛ نسبة الرفع المالى، درجة تركيز الملكية، والملكية المؤسسية. وبعد الانتهاء من احتساب مختلف متغيرات الدراسة المستهدف 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 الخطي وهما؛ نموذج الانحدار الخطي ذو التأثيرات الثابتة^{١٣} Fixed Effects Linear Regression، ونموذج الانحدار الخطي ذو التأثيرات العشوائية^{١٤} 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).

^{١٣} يتم تقدير معاملات الانحدار في نموذج الانحدار الخطي ذو التأثيرات الثابتة مع الأخذ في الاعتبار اختلاف الخصائص بين الشركات (اختلاف نوع القطاع الصناعي الذي تنتمي إليه الشركة)، ولكن هذا الاختلاف يكون ثابت عبر الزمن، وبالتالي تكون معاملات الانحدار ثابتة لكل الشركات عبر الزمن (الشرقاوي، ٢٠١٩؛ Muda et al., 2018).

^{١٤} يتم تقدير معاملات الانحدار في نموذج الانحدار الخطي ذو التأثيرات العشوائية مع الأخذ في الاعتبار الاختلاف بين خصائص الشركات وأيضاً اختلافها عبر الزمن، ويتم التعامل مع هذه الاختلافات كمتغيرات عشوائية، يتم إضافتها إلى الخطأ العشوائي في نموذج الانحدار (الشرقاوي، ٢٠١٩؛ Muda et al., 2018).

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 (4-7، 5-7) الإحصاءات الوصفية لكل متغيرات الدراسة. حيث يعرض الجدول رقم (4-7) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكمية لعينة الدراسة. ويتضح من هذا الجدول أن متوسط التحفظ المحاسبي على مستوى مفردات العينة 2.22218، بانحراف معياري 3.2283، وبمدى يتراوح بين -0.657، 48.61، وهو ما يدل على وجود تباين جوهري في مستوى التحفظ المحاسبي بين مفردات العينة، كما أن غالبية مفردات العينة تقوم بممارسة التحفظ المحاسبي. وهو ما أكدته تحليل النتائج، حيث بلغ عدد مشاهدات الشركات التي تمارس التحفظ المحاسبي (454 مشاهدة)، أي ما يعادل (64%) من إجمالي المشاهدات، وهو ما يعبر عن ارتفاع مستوى جودة الفحص المحدود. بينما بلغ عدد مشاهدات الشركات التي لا تمارس التحفظ المحاسبي (252 مشاهدة)، أي ما يعادل (35%) من إجمالي المشاهدات، وهو ما يشير لانخفاض مستوى جودة الفحص المحدود. كما بلغ متوسط نسبة الرفع المالي 1.3837، بانحراف معياري 6.0379، وبمدى يتراوح بين

0.004، 154.15، مما يدل على أن هناك تباين جوهري في نسبة الرفع المالي بين مفردات العينة وارتفاع هذه النسبة في غالبية مشاهدات الشركات. أما بشأن درجة تركيز الملكية، فقد بلغ متوسط العينة 60.99%، بانحراف معياري 20.68%، وبمدى يتراوح بين 0%، 97.5%، مما يشير إلى زيادة درجة التركيز للشركات محل الدراسة. وبالنسبة للملكية المؤسسية، فقد بلغ متوسط العينة 49.97%، بانحراف معياري 28.28%، وبمدى يتراوح بين 0%، 98.7%، وهذا يشير إلى زيادة نسبة الملكية المؤسسية لشركات العينة.

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

Descriptive statistics for quantitative variables					
Variables	Mean	Std.Dev	Min	Max	Obs
MTB	2.22218	3.2283	-0.657	48.61	706
LEV	1.38371	6.0379	0.004	154.15	706
Con.Own	0.609995	0.206794	0	0.975	706
Ins.Own	0.499694	0.282805	0	0.987	706

المصدر: إعداد الباحثين^{١٥}

ويعرض الجدول رقم (7-5) الإحصاءات الوصفية للمتغيرات الكيفية لعينة الدراسة. ويتضح من هذا الجدول أن نسبة المشاهدات خلال فترة ما قبل تبني معايير التقرير المالي الدولية 24.22% من إجمالي المشاهدات، بينما نسبة المشاهدات خلال فترة ما بعد التبني 75.78% من إجمالي المشاهدات.

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

Descriptive statistics for qualitative variables					
Variables	Category	Freq	Per	Cum	N
IFRS	Adoption	535	75.78	75.78	706
	No adoption	171	24.22	100	

^{١٥} اعتمد الباحثون على مخرجات تشغيل البرنامج الإحصائي Stata 15 لنتائج الإحصاء الوصفي وتحليل الارتباط ونتائج اختبار فرض البحث.

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).

ويتضح من هذه المصفوفة وجود ارتباط إيجابي ضعيف بين تبنى IFRS (المتغير المستقل) ومستوى التحفظ المحاسبي (مقياس لجودة الفحص كمتغير تابع)، كما يتضح وجود ارتباط إيجابي ومعنوي بين مستوى التحفظ المحاسبي ونسبة الرفع المالي، كمتغير رقابي، ووجود ارتباط سلبي ومعنوي بين مستوى التحفظ المحاسبي ونسبة الملكية المؤسسية، كمتغير رقابي، بينما لا يوجد ارتباط معنوي بين مستوى التحفظ المحاسبي ودرجة تركيز الملكية، كمتغير 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

	MTB	IFRS	LEV	Con.Own	Ins.Own
MTB	1				
IFRS	0.0621*	1			
LEV	0.5713***	0.0429	1		
Con.Own	0.0340	0.1179***	0.0815**	1	
Ins.Own	-0.1988***	0.0865**	-0.0507	0.6579***	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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة (معبراً عنها بمستوى التحفظ المحاسبي باستخدام نموذج قيم صافي الأصول MTB) للشركات المقيدة بالبورصة المصرية^{١٦}.

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 فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض، تم الاعتماد على نموذج الانحدار الخطي المتعدد التالي:

$$MTB = \beta_0 + \beta_1 IFRS + \beta_2 LEV + \beta_3 Con.Own + \beta_4 Ins.Own + \varepsilon$$

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

وفيما يلي توضيح لنتائج اختبار فرض البحث (H1) باستخدام نموذج الانحدار ذو التأثيرات العشوائية Random Effects Linear Model:

جدول رقم (٧-٧): نتائج اختبار فرض البحث (H1)

Dep variable: MTB	Coeff	P-Value
Ind variable		
IFRS	0.09837	0.392
Con variables		
LEV	0.2959	0.000
Con.Own	1.08629	0.187
Ins.Own	-0.33883	0.655
R ² overall	0.3325	
Wald Chi ²	1419.62	
Prob> Chi ²	0.000	

^{١٦} سيتم قبول فرض العدم 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).

ويتضح من هذا الجدول، زيادة القيمة المحسوبة لإحصائية χ^2 (1419.62) عن قيمتها الجدولية (9.4877)^{١٧}، وذلك عند مستوى معنوية (٠.٠٥). كما بلغت القيمة الاحتمالية لإحصائية χ^2 لاختبار Wald (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وهو ما يشير لمعنوية نموذج الانحدار الذي تم بناؤه، مما يدعم صلاحية النموذج لاختبار العلاقة محل الدراسة. كما بلغت قيمة معامل التحديد R^2 overall (0.3325)، وهذا يشير إلى قدرة النموذج على تفسير 33.25% من إجمالي التغيرات في مستوى التحفظ المحاسبي، وترجع بقية النسبة 66.75% إلى عوامل أخرى من الممكن أن يكون لها تأثير على مستوى التحفظ المحاسبي، والتي لم يتم تناولها بهذه الدراسة، وقد يتضمنها الخطأ العشوائي^{١٨} (٢).

وبتحليل النتائج يتبين عدم وجود تأثير معنوي لتبني IFRS على مستوى التحفظ المحاسبي، ومن ثم على مستوى جودة الفحص المحدود، حيث بلغت قيمة P -value لهذا المتغير (0.392)، وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05). وعليه فقد تم قبول فرض العدم ورفض الفرض البديل (H1) القائل "يؤثر تبني معايير التقرير المالي الدولية في مصر عام ٢٠١٥ معنوياً على جودة فحص القوائم المالية المرحلية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية".

وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Zeghal and Lahmar, 2016; Rahmawati and Kurniasih, 2018; Salah and Abdel-Salam, 2019; Feliana and Bagus, 2020) فيما يتعلق بعدم تأثير تبني IFRS على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية. **بينما تختلف تلك النتيجة مع ما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات** (Shimamoto and

^{١٧} يتم استخراج القيمة الجدولية لإحصائية χ^2 من جدول توزيع χ^2 على أساس درجات حرية (عدد معلمات النموذج - ١)، ومستوى المعنوية ($\alpha = 0.05$). فإذا كانت القيمة المحسوبة لإحصائية χ^2 أكبر من، أو تساوى القيمة الجدولية يتم رفض فرض العدم والعكس صحيح (عزام وركابي، ٢٠١٠).

^{١٨} يتضمن الخطأ العشوائي مجموعة من الأخطاء التي يحتمل أن يتعرض نموذج الانحدار لها أو لبعضها، ومنها؛ أخطاء ناتجة عن عشوائية السلوك الإنساني، أخطاء قياس المتغير التابع، أخطاء المعاينة، وأخطاء توصيف ترجع لحذف بعض المتغيرات المستقلة الهامة من النموذج مما يضعف من قدرته التفسيرية (طلخان، ٢٠١٧؛ على، ٢٠١٨).

Takeda, 2020; Lopez et al., 2020; Pasko et al., 2021; Gu, 2021; Al Anssari and Al-Tamimi, 2023).

ويرى الباحثون أن غياب تأثير تبني IFRS على مستوى التحفظ المحاسبي في القوائم المالية، قد يرجع لضعف مستوى البنية التحتية لبيئة الممارسة المحاسبية المصرية، والافتقار لآليات الرقابة الفعالة اللازمة لتطبيق متطلبات IFRS، مما يؤدي إلى عدم الالتزام الكامل بمتطلبات IFRS من قبل الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. بالإضافة لعدم تفعيل الملزم لآليات الالتزام بهذه المعايير لزيادة مستوى التزام الإدارة بالتطبيق السليم لهذه المعايير، وعدم وجود آليات الإلزام القانونية القوية. ذلك بالإضافة إلى أن معدى القوائم المالية ليس لديهم القدرات الكافية للتطبيق السليم لمعايير IFRS، نتيجة لعدم احتوائها على قواعد تفصيلية لتفسير متطلبات تطبيق هذه المعايير، والاعتماد على الأحكام والتقديرات الشخصية لمعدى القوائم المالية لتفسير المبادئ التي تقوم عليها هذه المعايير. وهو ما يلقي الضوء على أن فترة الدراسة تلعب دوراً هاماً في عدم إظهار المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة القوائم المالية، حيث شملت فترة الدراسة السنوات الأربعة الأولى لتبني IFRS في مصر، وهي فترة غير كافية لاكتساب معدى القوائم المالية الخبرات والقدرات الكافية لفهم متطلبات تطبيق IFRS، والالزمة لتطبيقها بكفاءة وفعالية. الأمر الذي يتطلب مزيد من الوقت والجهد لاكتساب معدى القوائم المالية الخبرات والقدرات اللازمة للتعامل مع تلك المعايير، والاستفادة من المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة القوائم المالية المرحلية، فيما يتعلق بزيادة مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية، والذي ينعكس بالتبعية على مستوى جودة الفحص المحدود.

كما تشير النتائج، إلى وجود تأثير إيجابي ومعنوي لنسبة الرفع المالي على مستوى التحفظ المحاسبي، ومن ثم تؤثر إيجاباً على مستوى جودة الفحص المحدود، حيث بلغ معامل الانحدار لهذا المتغير (0.2959)، وبلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05). وتتسق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Januarsi et al., 2015; Sari and

Sarumpaet, 2019; Aladwey, 2021; Widijaya and Vivian, 2022). **بينما تختلف تلك النتيجة** مع ما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (Thomas et al., 2020; Gu, 2021; Malo-Alain et al., 2021; Al-Anssari and Al-Tamimi, 2023).

وتشير النتائج، أيضاً، إلى عدم وجود تأثير معنوي لدرجة تركيز الملكية على مستوى التحفظ المحاسبي، ومن ثم على مستوى جودة الفحص المحدود، حيث بلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.187)، وهي أكبر من مستوى المعنوية (0.05). **وتتسق تلك النتيجة** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة Alkurdi et al., (2017; Al-Abedi et al., 2022). **بينما تختلف تلك النتيجة** مع ما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات (Pasko et al., 2021; Aladwey, 2021).

كما تبين النتائج، عدم وجود تأثير معنوي لنسبة الملكية المؤسسية على مستوى التحفظ المحاسبي، ومن ثم على مستوى جودة الفحص المحدود، حيث بلغت قيمة P-value لهذا المتغير (0.655). **وتتسق تلك النتيجة** مع ما توصلت إليه بعض الدراسات السابقة (Asiriuwa et al., 2019; Thomas et al., 2020; Aladwey, 2021; Al-Abedi et al., 2022). **بينما تختلف تلك النتيجة** مع ما توصل إليه البعض الآخر من الدراسات Alkurdi et al., 2017; (Pasko et al., 2021).

٨- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

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

١/٨. نتائج البحث والإجابة على أسئلته

أيدت نتائج الدراسة التطبيقية عدم معنوية تأثير تبني IFRS على مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية، وبالتالي لا توجد علاقة معنوية بين تبني IFRS وجودة الفحص المحدود. **وقد يرجع ذلك** لوجود قصور في بيئة الممارسة المحاسبية المصرية فيما يتعلق بضعف مستوى البنية التحتية والافتقار لآليات الرقابة الفعالة اللازمة لتطبيق متطلبات IFRS، مما يؤدي إلى عدم الالتزام الكامل بمتطلبات IFRS من قبل الشركات. بالإضافة لعدم تفعيل الملائم لآليات الالتزام بهذه المعايير لزيادة مستوى التزام الإدارة بالتطبيق السليم لهذه المعايير، وعدم وجود آليات الإلزام القانونية القوية. ذلك بالإضافة إلى أن معدى القوائم المالية ليس لديهم القدرات الكافية للتطبيق السليم لمعايير IFRS، نتيجة لعدم احتوائها على قواعد تفصيلية لتفسير متطلبات تطبيق هذه المعايير، والاعتماد على الأحكام والتقديرية الشخصية لمعدى القوائم المالية لتفسير المبادئ التي تقوم عليها هذه المعايير. وهو ما يلقي الضوء على أن فترة الدراسة تلعب دوراً هاماً في عدم إظهار المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة القوائم المالية، حيث شملت فترة الدراسة السنوات الأربعة الأولى لتبني IFRS في مصر، وهي فترة غير كافية لاكتساب معدى القوائم المالية الخبرات والقدرات الكافية لفهم متطلبات تطبيق IFRS، واللازمة لتطبيقها بكفاءة وفعالية. الأمر الذي يتطلب مزيد من الوقت والجهد لاكتساب معدى القوائم المالية الخبرات والقدرات اللازمة للتعامل مع تلك المعايير، والاستفادة من المردود الإيجابي لتبني IFRS على جودة القوائم المالية المرحلية، فيما يتعلق بزيادة مستوى التحفظ المحاسبي بالقوائم المالية المرحلية، والذي ينعكس بالتبعية على مستوى جودة الفحص المحدود.

٢/٨. التوصيات

فى ضوء أهداف البحث ومشكلته، وما انتهى إليه من نتائج، يوصى الباحثون بما يلى:

- **ضرورة تكييف معايير التقرير المالى الدولية** بما يتلاءم مع بيئة التقرير المالى المصرية حتى يمكن الاستفادة من تبنى هذه المعايير بأقصى درجة، وزيادة المردود الإيجابى لتبنى هذه المعايير على جودة التقارير المالية، والذى ينعكس بالتبعية على مستوى جودة الفحص المحدود.
- **يجب على الهيئة العامة للرقابة المالية،** حث إدارات الشركات على الاهتمام بالتدريب والتعلم المهنى المستمر للمحاسبين ومعدى ومستخدمى التقارير المالية على أحدث إصدارات IFRS، من خلال عقد دورات تدريبية وورش عمل لهؤلاء الأطراف المشاركين فى سوق الأوراق المالية عن كيفية تطبيق متطلبات IFRS، بما يساعد على التطبيق السليم والفعال لهذه المعايير وتوفير البنية المحاسبية اللازمة لتفادى وحل المشكلات المتعلقة بتبنى IFRS بمصر.
- **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 فى مصر،** مع ضرورة اهتمام منشآت المحاسبة والمراجعة بالتنمية البشرية والمهنية لمراقبى الحسابات العاملين لديها، عن طريق عقد دورات تدريبية وورش عمل لمتابعة أحدث إصدارات IFRS والتطبيق السليم لها. وكذلك تفعيل آليات الرقابة لمتابعة مدى وفاء مراقبى الحسابات بمسئولياتهم المهنية وبذل العناية المهنية الكافية، لضمان أداء عملية الفحص المحدود 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 حيوى فى تعزيز وتحسين جودة الفحص المحدود.

- **على الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية،** توفير قاعدة بيانات، يتم تحديثها بشكل دورى ومستمر، تتضمن تصنيفاً للشركات المقيدة، إلى شركات تمارس التحفظ المحاسبى وشركات لا تقوم بممارسة التحفظ المحاسبى 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.
- **على الهيئة العامة للرقابة المالية،** ضرورة وضع قواعد تنظيمية بإلزام إدارة الشركات المقيدة بالبورصة المصرية بفحص قوائمها المالية المرحلية من قبل منشآت المحاسبة والمراجعة المتخصصة صناعياً لامتلاكها الخبرات والمهارات والأدوات التى تمكنها من فهم أسرع للنظم المحاسبية ومتطلبات أنظمة التقارير المالية واكتشاف الأخطاء الهامة، نظراً لارتفاع خطر التحريفات الجوهرية فى القوائم المالية المرحلية عنه فى القوائم المالية السنوية، وذلك بهدف التطبيق السليم والفعال لمعايير IFRS وزيادة مستوى التحفظ المحاسبى بالقوائم المالية، الأمر الذى ينعكس إيجاباً على جودة الفحص المحدود.
- **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.

٣/٨. 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 المالى الدولية فى مصر جزئياً عام ٢٠١٩ على جودة الفحص المحدود- دراسة تطبيقية.
- أثر جودة هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة على جودة الفحص المحدود - دراسة تطبيقية.
- أثر اختلاف مداخل المراجعة (فردية، مشتركة، ثنائية) على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالى الدولية وجودة الفحص المحدود - دراسة تطبيقية.
- أثر مستوى الإفصاح عن مخاطر الأمن السيبرانى Cybersecurity Risk على جودة الفحص المحدود- دراسة تطبيقية.
- أثر البيانات الضخمة Big Data لدى منشأة عميل المراجعة على جودة الفحص المحدود - دراسة تجريبية.
- أثر اعتماد مراقب الحسابات على تحليلات البيانات Data Analytics على جودة الفحص المحدود- دراسة تجريبية.
- أثر اعتماد مراقب الحسابات على تقنيات (تطبيقات) الذكاء الاصطناعى Artificial Intelligence على جودة الفحص المحدود - دراسة تجريبية.

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية

الأباصيري، بسمه 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.

البنك المركزي المصري. ٢٠١٧. التقرير السنوي ٢٠١٦-٢٠١٧. متاح على: www.cbe.org.eg/ar/EconomicResearch/Publications

خضر، أحمد خضر محمود. ٢٠١٨. أثر العلاقة بين التحفظ المحاسبي وجودة الأرباح على احتمال التعرض لمخاطر التعثر المالي 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 المحاسبي بالقوائم المالية- دراسة ميدانية على الشركات المصرية المقيدة بالبورصة. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية.

السيد، محمود محمد. ٢٠٢١. دراسة واختبار المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية المرحلية: دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ٥(١): ٥٣-١.

شحاتة، أحمد بسيوني محمد. ١٩٩٧. نحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربي. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة-جامعة الإسكندرية: ٢٣٥-٣٩١.

شحاتة، شحاتة السيد. ٢٠١٤. دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات: جودة المراجعة - خطر المراجعة - فحص القوائم المرحلية - اختبار المعلومات المستقبلية - مهام المراجعة ذات الأغراض الخاصة. دار التعليم الجامعي - الإسكندرية.

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.

الشرقاوي، أحمد عبد العاطي محمد. ٢٠١٩. قياس وتفسير العلاقة بين مستويات إدارة الأرباح ونوع تقرير مراقب الحسابات في إطار ضبط المخاطر - دراسة تطبيقية. رسالة دكتوراه غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة عين شمس.

الصباغ، أحمد عبده. ٢٠٢١. أثر المقدرة التقييمية للمعلومات المالية المرحلية على تكلفة التمويل: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة- جامعة الإسكندرية ٥(٣): ٤٥٧-٥٠٣.

الصيرفي، أسماء أحمد. ٢٠١٥. أثر مدى وفاء الشركات بمسئوليتها الاجتماعية ومستوى التزام محاسبائها 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 أحمد. ٢٠١٥. دراسة واختبار أثر تبني مدخل المراجعة الخارجية المشتركة على جودة المراجعة والتقارير المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

عزام، عبد المرضى حامد ومخلص عبدالله ركابي. ٢٠١٠. الاستدلال الإحصائي وتطبيقاته. قسم الإحصاء والرياضة والتأمين، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية.

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 زكى 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.

مرقص، فوزى عبد الباقي فوزى. ٢٠١٠. تقييم مستوى إلمام مراجعي الحسابات بالمتطلبات المهنية لإعداد وفحص القوائم المالية المرحلية. رسالة ماجستير غير منشورة، قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة الزقازيق.

الهيئة العامة للرقابة المالية. ١٩٩٣. اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم (١٣٥). متاح على: www.fra.gov.eg.

الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٠٨. الفحص المحدود للقوائم المالية الدورية لمنشأة والمؤدى بمعرفة مراقب حساباتها. المعيار المصرى لمهام الفحص المحدود رقم (٢٤١٠) متاح على: www.fra.gov.eg.

الهيئة العامة للرقابة المالية. ٢٠٢٣. قواعد قيد وشطب الأوراق المالية بالبورصة المصرية. قرار مجلس إدارة الهيئة رقم (١١) لسنة ٢٠٢٣. متاح على: www.fra.gov.eg.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي. ٢٠١٨. قرار رقم (١٦) بتعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الصادرة بالقرار رقم (٩٦) لسنة ١٩٨٢. متاح على: www.asa.gov.eg.

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة الفحص المحدود- دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي. ٢٠١٩. القوائم المالية الدورية. معيار المحاسبة المصري رقم (٣٠) المعدل، قرار وزير الاستثمار والتعاون الدولي رقم (٦٩). متاح على: www.asa.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 والتعاون الدولي. ٢٠٢٠. قرار رقم (١٧٦٠) بشأن تعديل بعض أحكام اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال الصادرة بقرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية رقم (١٣٥) لسنة ١٩٩٣. 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. إطار إعداد وعرض القوائم المالية المعدل. قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠). متاح على: www.asa.gov.eg

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

وزارة الاستثمار. ٢٠١٧. القانون رقم (٧٢) الاستثمار. متاح على: www.asa.gov.eg
وزارة التجارة والصناعة. ١٩٨١. القانون رقم (١٥٩) شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة. متاح على: www.mti.gov.eg

وزارة التجارة والصناعة. ١٩٩١. القانون رقم (٢٠٣) شركات قطاع الأعمال العام. متاح على: www.mti.gov.eg

وزارة التجارة والصناعة. ١٩٩٢. القانون رقم (٩٥) سوق رأس المال. متاح على: www.mti.gov.eg

وزارة التجارة والصناعة. ٢٠١٨. قانون رقم (٤) بتعديل بعض أحكام قانون شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة الصادر بالقانون رقم (١٥٩) لسنة ١٩٨١. متاح على: www.mti.gov.eg

وزارة التجارة والصناعة. ٢٠٢٠. قانون رقم (١٨٥) بتعديل بعض أحكام قانون شركات قطاع الأعمال العام الصادر بالقانون رقم (٢٠٣) لسنة ١٩٩١. متاح على: www.mti.gov.eg

ثانياً: المراجع الأجنبية

Abbott, L. J., W. Buslepp, B. B. Marquardt, and S. Merrell. 2023. Does an audit office's quality control system impact audit quality? Evidence from audit report errors. Available at: ssrn.com/abstract=3704040.

- 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 Qtaish, H. F., M. H. Makhoulf, and A. H. M. Joudeh. 2022. The effect of auditors` use of analytical procedures in the light of ISA 520 on audit quality: Evidence from Jordan. **Studies of Applied Economics** 40(1): 1-17.
- Al-Abedi, T. K., A. M. Hasen, H. A. Mohaisen, and H. H. Flayyih. 2022. The impact of corporate governance on accounting conservatism in the financial statements of justice shareholders. **Central Asia and the Caucasus** 23(1): 272-281.
- Aladwey, L. M. A. 2021. The effect of equity ownership structure on non-conditional conservatism: An empirical study based on listed companies in Egypt. **Journal of Financial Reporting and Accounting** 19(5): 742-771.
- Albawwat, A. H., and M. Y. A. Basah. 2015. Corporate governance and voluntary disclosure of interim financial reporting in Jordan. **Journal of Public Administration and Governance** 5(2): 100-127.
- Albawwat, A. H., B. Zureiqat, M. Al-Omari, N. Sulaihat, and A. Al-Haziamah. 2020. Possible interaction between corporate governance and timeliness of Jordanian interim financial reporting. **Productivity Management** 25(1S): 463-482.
- Albawwat, A., M. Shubita, Z. Almatarneh, and M. Alomari. 2019. The association between the voluntary disclosure of interim reports and company characteristics in Jordan. **European Journal of Business and Management** 11(32): 7-20.
- 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.
- Alkurdi, A., M. Al-Nimer, and M. Dabaghia. 2017. Accounting conservatism and ownership structure effect: Evidence from industrial and financial Jordanian listed companies. **International Journal of Economics and Financial Issues** 7(2): 608-619.
- Almaleeh, N. M. S. 2022. Audit committee characteristics and accounting conservatism: An empirical investigation. **Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches** 3(1): 1-33.
- Al-Mulla, M., and M. E. Bradbury. 2020. The demand and supply timely financial reports. **Pacific Accounting Review** 32(3): 335-353.

- 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.
- ALSaqa, Z. H. 2022. Need to prepare interim financial reports in pandemics and crises/corona pandemic as a model. **Journal of Financial and Accounting Studies** 13(01): 145-150.
- Al-Shatnawi, H. M. 2017. Measuring the quality of the interim financial reports using the qualitative characteristics of the accounting information and its effect on the investment decisions according to the "IAS 34". **International Journal of Economics and Finance** 9(5): 159-170.
- Al-Tahat, S. S. Y. 2015. Company attributes and the Timeliness of interim financial reporting in Jordan. **International Journal of Application or Innovation in Engineering and Management (IJAIEEM)** 4(3): 6-16.
- Alzeaideen, 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 Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. **Interim Financial Information**. Statement on Auditing Standards No. 100 AU Section 722. Available at: www.aicpa.org.
- 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.
- Anto, L. O., and I. N. Yusran. 2023. Determinants of the quality of financial reports. **International Journal of Professional Business Review** 8(3): 1-40.
- Ardillah, K., and R. Chandra. 2022. Auditor independence, auditor ethics, auditor experience, and due professional care on audit quality. **Accounting Profession Journal** 4(1): 49-60.
- 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.
- Asiriwa, O., R. T. Akperi, O. R. Uwuigbe, U. Uwuigbe, L. Nassar, S. Ilogho, and S. Eriabe. 2019. Ownerships structures and accounting conservatism among Nigeria listed firms. **IOP Conference Series: Earth and Environmental Science** 331(1): 1-14.

- 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.
- 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.
- Badertscher, B. A., J. Kim, W. Kinney, and E. Owens. 2018. Verification services and financial reporting quality: Assessing the potential of review procedures. Available at: ssrn.com/abstract=3016422.
- Bamanga, B. M., M. Suleiman, and A. J. Mammadi. 2021. Effect of ownership structure on audit quality of listed oil and gas companies in Nigeria. *ATBU Journal of Accounting and Finance* 3(1): 240-251.
- Bandyopadhyay, S. P., and E. Boritz. 2014. Voluntary assurance on interim financial statements and earnings quality. *Canadian Academic Accounting Association (CAAA) Annual Conference*. Available at: ssrn.com/abstract=2379725.
- Bendjaballah, A., and A. C. Bouarar. 2021. The effect of applying analytical procedures on audit quality: An empirical study. *Journal of the Developpements Policies and the Prospective Studies* 06(02): 384-393.
- Boritz, J. E., and G. Liu. 2006. Why do firms voluntarily have interim financial statements reviewed by auditors?. Available at: www.researchgate.net/publication/228340831.
- Botha, W. J. J. 2000. Auditor reviews of interim financial information in South Africa: Discourse of the history of developments and their implications. *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research* 3(1): 1-10.
- Bulatovic, M., and O. Treis. 2016. **The impact of firm characteristics on voluntary auditing in Sweden**. Master`s Thesis 30 credits, Department of Business Studies, Uppsala University.
- Canadian Auditing and Assurance Standards Board (CAASB). 2016. **Engagements To Review Historical Financial Statements**. Canadian Standard on Review Engagements No. 2400. Available at: www.caasb.org.
- Chen, C., H. Jia, Y. Xu, and D. Ziebart. 2022. The effect of audit firm attributes on audit delay in the presence of financial reporting complexity. *Managerial Auditing Journal* 37(2): 283-302.

- 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.
- Chen, W. D., and C. T. Yu. 2022. The information value of interim accounting disclosures: Evidence from mandatory monthly revenue reports. ***Review of Quantitative Finance and Accounting*** 58(1): 245-295.
- Cheung, K. Y. 2019. **Audit committee characteristics, trust and audit quality: Evidence from Hong Kong**. PhD Thesis, Department of Accounting, Economics and Finance, University of the West of England, Bristol.
- Christensen, B. E., N. J. Newton, and M. S. Wilkins. 2021. Archival evidence on the audit process: Determinants and consequences of interim effort. ***Contemporary Accounting Research*** 38(2): 942-973.
- Chu, J., and E. S. Ki. 2019. Do auditor`s efforts of interim review curb the analyst forecast`s walkdown?. ***Journal of Asian Finance, Economics and Business*** 6(2): 45-54.
- Chukwu, G. J., and A. E. H. Nkechinyere. 2020. IFRS adoption and Timeliness of financial reporting of insurance firms in Nigeria. ***International Journal of Managerial Studies and Research*** 8(5): 1-9.
- Church, B. K., M. Peytcheva, W. Yu, and O. A. Singtokul. 2015. Perspective taking in auditor-manager interactions: An experimental investigation of auditor behavior. ***Accounting, Organizations and Society*** 45: 40-51.
- Deb, R., M. Nepal, and S. Chakraborty. 2023. IFRS and audit quality: A systematic literature review. ***Management and Labour Studies*** 48(1): 118-138.
- Dissanayake, D. I. E., and K. Kalainathan. 2021. The impact of interim financial statements announcement on stock prices: Evidence from selected listed commercial banks in Sri Lanka. ***Journal of Business Management*** 04(02): 90-105.
- Dowling, C., W. R. Knechel, and R. Moroney. 2018. Public oversight of audit firms: The slippery slope of enforcing regulation. ***ABACUS A Journal of Accounting, Finance and Business Studies*** 54(3): 353-380.
- 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.

- Elzahar, H., and K. Hussainey. 2012. Determinants of narrative risk disclosures in UK interim reports. *The Journal of Risk Finance* 13(2): 133-147.
- 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.
- Ettredge, M. L., D. T. Simon, D. B. Smith, and M. S. Stone. 2000. The effect of the external accountant's review on the timing of adjustments to quarterly earnings. *Journal of Accounting Research* 38(1): 195-207.
- 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.
- Feliana, Y. K., and J. Bagus. 2020. The level of conservatism and earnings management during IFRS adoption. *Jurnal Keuangan dan Perbankan* 24(1): 53-67.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 1973. **Interim Financial Reporting**. APB Opinion No. 28. Available at: www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2008. **Accounting Changes and Error Corrections**. Statement of Financial Accounting Standards No. 154. Available at: www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2008. **Accounting for Income Taxes in Interim Periods**. FASB Interpretation No. 18. Available at: www.fasb.org.
- Financial Accounting Standards Board (FASB). 2010. **Accounting for Income Taxes**. Statement of Financial Accounting Standards No. 109. Available at: www.fasb.org.
- 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.
- Friedrich, C., R. Quick, and F. Schmidt. 2022. Auditor-provided non-audit services and perceived audit quality: Evidence from the cost of equity and debt capital. ***International Journal of Auditing*** 1-20.
- 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.
- Fullana, O., M. Gonzalez, and D. Toscano. 2021. IFRS adoption and unconditional conservatism: An accrual-based analysis. ***International Journal of Accounting & Information Management*** 29(5): 848-866.
- 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.
- Grigoras-Ichim, C. E., and L. Morosan-Danila. 2020. Short incursion on annual financial reports versus interim financial reports. ***ECOFORUM*** 9(2(22)): 1-6.
- Grosse, M., and T. Scott. 2018. The information content of going concern conclusions: Do interim reviews provide an early warning?. Available at: ssrn.com/abstract=3146739.
- Gu, J. 2021. Voluntary IFRS adoption and accounting quality: Evidence from Japan. ***Economic Research-Ekonomska Istrazivanja*** 34(1): 1985-2012.
- Haapamaki, E. 2018. Voluntary auditing: A synthesis of the literature. ***Accounting in Europe*** 15(1): 81-104.
- Haeridistia, N., and A. Fadjarenie. 2019. The effect of independence, professional ethics & auditor experience on audit quality. ***International Journal of Scientific & Technology Research*** 8(02): 24-27.
- Hajawiyah, A., A. Wahyudin, Kiswanto, Sakinah, and I. Pahala. 2020. The effect of good corporate governance mechanisms on accounting conservatism with leverage as a moderating variable. ***Cogent Business & Management*** 7(1): 1-12.
- 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.
- Hassanzadeh, R. B., Y. Ahmadzade, S. Habibi, and M. Ialepour. 2013. The study of auditing quality effect on earnings management (emphasizing at interim financial statements) evidenced from Iran. *Life Science Journal* 10(1s): 320-329.
- 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.
- Hoang, P. L. T., D. X. Pham, E. I. Thalassinis, and H. A. Le. 2022. The impact of corporate governance mechanism, company characteristics on the timeliness of financial statements: Evidence from listed companies in Vietnam. *Academic Journal of Interdisciplinary Studies* 11(2): 248-263.
- Hubais, A. S. A., M. R. Abdul Kadir, Z. O. Bilal, and M. N. Alam. 2023. The impact of auditor integrity to audit quality: An exploratory studies from the Middle East. *International Journal of Professional Business Review* 8(1): 1-15.
- Humeedat, M. M. 2019. Changes in accounting conservatism in pre-and post-IFRS adoption in Jordan. *Research Journal of Finance and Accounting* 10(4): 9-14.
- 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.
- Indah, S. N. M. 2022. The effect of auditor competence and independence on audit quality. *Indonesia Auditing Research Journal* 11(4): 162-173.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2001. **Interim Financial Reporting**. International Accounting Standard No. 34. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2008. **Inventories**. International Accounting Standard No. 2. Available at: www.ifrs.org.
- International Accounting Standard Board (IASB). 2009. **Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors**. International Accounting Standard No. 8. Available at: www.ifrs.org.
- 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 Accounting Standard Board (IASB). 2021. **Income Taxes**. International Accounting Standard No. 12. Available at: www.ifrs.org.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2006. **Review of Interim Financial Information Performed by The Independent Auditor of The Entity**. International Standard on Review Engagements No. 2410. Available at: www.ifac.org.
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2019. **Auditing Accounting Estimates and Related Disclosures**. International Standard on Auditing No. 540 revised. Available at: www.ifac.org.
- International Auditing and Assurance standards Board (IAASB). 2012. **Engagements To Review Historical Financial Statements**. International Standard on Review Engagements No. 2400 Revised. Available at: www.ifac.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.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2015. **Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements**. Part1, Part2. 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.
- Januarsi, Y., T. Hartanto, and Sabarudin. 2015. IFRS convergence, accounting conservatism, and examination on moderating effect of woman presence in audit committee in Indonesia. *Review of Integrative Business & Economics Research* 4(1): 176-183.
- Johl, S. K., M. B. Muttakin, D. G. Mihret, S. Cheung, and N. Gioffre. 2021. Audit firm transparency disclosures and audit quality. *International Journal of Auditing* 25(2): 508-533.
- John, A. O., and J. A. Abimbola. 2022. Determinants of audit quality in Nigeria: Evidence from listed consumer goods sector in Nigeria. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal* 26(1): 1-14.
- 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.
- Kajuter, P., A. Lessenich, M. Nienhaus, and F. V. Gemmern. 2022. Consequences of interim reporting: A literature review and future research directions. *European Accounting Review* 31(1): 1-50.
- Kajuter, P., F. Klassmann, and M. Nienhaus. 2016. Do reviews by external auditors improve the information content of interim financial statements?. *The International Journal of Accounting* 51(1): 23-50.
- Kang, M., J. W. Lee, M. Ha, and M. K. Cho. 2021. Impact of IFRS adoption on audit pricing: Evidence from audit hours and unit audit price in the Korean audit market. *Accounting & Finance* 61(2): 3517-3564.
- Kawshalya, P., and N. Srinath. 2019. The impact of company characteristics and IFRS adoption on audit report delay: Evidence from a developing country. *Proceedings of The 3rd International Conference on Business and Information Management* 87-91.

- Khelif, H., and I. Achek. 2016. IFRS adoption and auditing: a review. **Asian Review of Accounting** 24(3): 338-361.
- Khurana, I. K., N. G. Lundstrom, and K. K. Raman. 2021. PCAOB inspections and the differential audit quality effect for Big4 and Non-Big4 US auditors. **Contemporary Accounting Research** 38(1): 376-411.
- Knechel, W. R., G. V. Krishnan, M. B. Pevzner, L. Shefchik, and U. Velury. 2013. Audit quality: Insights from the academic literature. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 32(1): 385-421.
- Lee, J. W., M. Kang, Y. Oh, and G. Pyo. 2014. Does continuous auditing enhance the quality of financial reporting? Korean evidence. **Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics** 21(3): 284-307.
- Lin, H. L., and A. R. Yen. 2017. Determinants and market valuation of the decision to audit or review: Evidence from Taiwan. **Journal of Contemporary Accounting & Economics** 13(3): 209-224.
- Lin, H. L., and A. R. Yen. 2023. An examination of the association between interim audits and final audits. **Asian Journal of Accounting Research** 8(1): 2-14.
- Lobo, G., and Y. Zhao. 2013. Relation between audit effort and financial report misstatements: Evidence from quarterly and annual restatements. **The Accounting Review** 88(4): 1385-1412.
- 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.
- 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.
- Manawadu, I., A. C. Azmi, and A. Mohamed. 2019. Moderating effect of IFRS adoption on FDI and conditional accounting conservatism in South Asia. **Journal of Accounting in Emerging Economics** 9(1): 51-74.
- 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.

- Mangala, R. M. C. 2023. Segment and interim financial reporting. Available at: ssrn.com/abstract=4346703.
- Mangena, M., and V. Taurigana. 2008. Audit committees and voluntary external auditor involvement in UK interim reporting. **International Journal of Auditing** 12(1): 45-63.
- Mardessi, S. 2022. Audit committee and financial reporting quality: The moderating effect of audit quality. **Journal of Financial Crime** 29(1): 368-388.
- Meini, Z., A. Karina, K. Digdownseiso, and N. A. Rini. 2022. Do work experience, independence, auditor competency, and time budget pressure matter on audit quality?. **Budapest International Research and Critics Institute-Journal** 5(1): 1205-1213.
- 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.
- Mesbah, S. H., and M. M. Ramadan. 2022. The effect of audit quality on financial reporting quality. **Alexandria Journal of Accounting Research** 6(2): 41-83.
- 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. 2020. Audit effort, materiality and audit fees: Evidence from the adoption of IFRS in Australia. **Accounting Research Journal** 33(1): 186-216.
- 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.
- Mohammed, N. H., K. N. I. K. Ismail, and N. A. Amran. 2019. Audit quality and accounting conservatism. **Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies** 5(2): 1-23.
- Mohapatra, P. S., H. Elkins, G. J. Lobo, and W. Chi. 2022. The impact of PCAOB international registration on audit quality and audit fees: Evidence from China. **Journal of Accounting and Public Policy** 41(4): 1-18.

- Muda, I., W. Maulana, H. S. Siregar, and N. Indra. 2018. The analysis of effect of good corporate governance on earnings management in Indonesia with panel data approach. *Iranian Economic Review* 22(2): 599-625.
- 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.
- 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.
- Neri, L., and A. Russo. 2014. A framework for audit quality: Critical Analysis. *Business and Management Review* 3(09): 25-30.
- 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. C. 2022. Interim financial reporting disclosure by listed firms in the Asia-pacific region and influencing factors. *Pacific Accounting Review*. Available at: www.emerald.com/insight/0114-0582.htm.
- Nguyen, H. C., and N. N. Q. Duong. 2019. Discretionary disclosure in interim financial reports of listed companies in Vietnam. *Vietnam's Socio-Economic Development* 24(99): 3-16.
- Nguyen, H. C., and N. T. Han. 2022. Factors influencing information disclosure in the interim financial statements of listed companies in Philippines and Vietnam: A quantitative comparison and policy implications. *Vietnam's Socio-Economic Development* 3(111): 50-63.
- 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.
- Ojala, H., J. Collis, J. Kinnunen, L. Niemi, and P. Troberg. 2016. The demand for voluntary audit in micro-companies: Evidence from Finland. *International Journal of Auditing* 20(3): 267-277.

- 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.
- 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.
- Pangaribuan, H., D. Sunarsi, A. Santoso, E. Sri Wahyuni, and H. Yoewono. 2023. Quality of financial statement and the factors that influence it. ***Jurnal Akuntansi*** 27(01): 176-196.
- Para, I., H. Bala, G. Khatoon, A. Karaye, and H. Abdullah. 2022. IFRS adoption and value relevance of accounting information of listed industrial goods firms in Nigeria. ***Humanities Journal of University of Zakho (HJUOZ)*** 10(2): 564-571.
- Pasko, O., F. Chen, Y. Tkál, 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). 2017. **Reviews of Interim Financial Information**. Auditing Standard (AS) 4105. Available at: www.pcaobus.org.
- Pulungan, S. M. 2014. Accounting conservatism analysis in Indonesia after adoption of IFRS and relation to the characteristics of the board as one of the mechanism of corporate governance: Empirical study on manufacturing companies listed on the stock exchange. Available at: ssrn.com/abstract=2949709.
- Putri, W. W. R., N. Tartilla, and M. N. Pamungkas. 2020. Analysis of the factors that affect the company's accounting conservatism. ***The Accounting Journal of Binaniaga*** 05(02): 101-112.
- 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.

- Rashid, M. k., Z. Anwar, and H. Magsi. 2017. Perceptions of professional investors on usefulness of quarterly reports. **Journal of Business Strategies** 11(1): 63-78.
- Riccardi, W.N. 2019. Do audit firm tenure and size moderate changes in financial reporting quality due to mandatory IFRS adoption. **Auditing: A Journal of Practice and Theory** 1-45.
- Ruhnke, K., and S. Schmitz. 2019. Review engagements – Structure of audit firm methodology and its situational application in Germany. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**. doi: <http://doi.org/10.1016/j.intaccaudtax.2019.100289>.
- Rusdina, G., and Fitriany. 2018. Impact of review/audit of interim financial statements on information content with audit quality as the moderating variable. **International Journal of Economics and Management** 12(S1): 135-151.
- Saini, R., and P. Sharma. 2019. Investor perception on the usefulness of interim financial reports in India: An empirical study. **Indian Journal of Accounting** 51(1): 51-58.
- Salah, B. W., and A. Abdel-Salam. 2019. The effects of international financial reporting standards on financial reporting quality. **Athens Journal of Business & Economics** 5(3): 221-242.
- 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.
- Saleh, S. A. M. 2022. The relationship between the financial reporting frequency and the value relevance of accounting information: Does the financial reporting lag matter? "An Egyptian Evidence". **Scientific Journal for Financial and Commercial Studies and Researches (SJFCSR)** 3(2): 419-473.
- Santi, A., Dicky, and W. Dwiyanti. 2023. Review of audit quality indicators. **International Journal of Social Science, Education, Communication and Economics** 1(6): 737-742.
- Sari, E., and S. Sarumpaet. 2019. Conservatism under IFRS in Indonesia. **International Journal of Scientific and Technology Research** 8(06): 16-21.

- Septatiara, V., and M. D. Satyawan. 2023. Determinants of audit report lag in state-owned enterprises. *Current Journal Kajian Akuntansi dan Bisnis Terkini* 4(1): 20-36.
- Shaharuddin, N. S. 2015. **Factors influencing the decision to audit interim financial reports: Empirical evidence of Malaysian public listed companies.** PhD Thesis, Faculty of Economics and Management Sciences, International Islamic University Malaysia.
- Shimamoto, K., and F. Takeda. 2020. IFRS adoption and accounting conservatism of Japanese firms with governance system transition. *International Advances in Economic Research* 26: 161-173.
- Situmorang, P. S. 2023. Segment and interim financial reporting. Available at: www.ssrn.com/abstract=4344686.
- 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.
- South African Institute of Chartered Accountants (SAICA). 1996. **Guidance for Auditors: Review of Interim Financial Information.** Corporate Governance Series. Available at: www.saica.co.za.
- 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.
- Sulaiman, O. I., and A. M. Ahmad. 2016. The impact of reviewing interim financial reports on the investors decisions in Kurdistan region. *International Journal of Scientific & Technology Research* 5(12): 221-225.
- Thomas, G. N., Aryusmar, and L. Indriaty. 2020. The effect of effective tax rates, leverage, litigation costs, company size, institutional ownership, public ownership and the effectiveness of audit committees in accounting conservatism at public companies LQ45. *International Research Association for Talent Development and Excellence* 12(1s): 85-91.
- Tran, Q. T., N. K. D. Nguyen, and P. Q. A. To. 2020. Financial ratios affecting disclosure level in interim report of Vietnamese listed enterprises. *Journal of Asian Finance, Economics and Business* 7(10): 43-50.

- 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.
- Waris, M., and B. H. Din. 2023. Impact of corporate governance and ownership concentrations on timelines of financial reporting in Pakistan. ***Cogent Business & Management*** 10(1): 1-19.
- Weerasinghe, P. S. M., and W. V. A. D. Karunarathne. 2018. The value relevance of accounting information: A comparison between published interim and annual financial statements. ***4th International Conference for Accounting Researchers and Educators***, Department of Accountancy, Faculty of Commerce and Management Studies, University of Kelaniya.
- Widijaya., and Vivian. 2022. Analysis of the effect corporate governance and company characteristics on accounting conservatism in companies listed on the Indonesia Stock Exchange. ***The 2nd Conference on Management, Business, Innovation, Education, and Social Science (COMBI NES)*** 270-280.
- Wulandari, S., and Z. Barokah. 2022. Determinants of audit report lag: Evidence from commercial banks in Indonesia. ***The Indonesian Journal of Accounting Research*** 25(3): 423-446.
- Yadav, S. A. 2022. A study on interim financial reporting in India. ***International Journal of Advance and Applied Research*** 9(3): 492-503.
- 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.
- Yendrawati, R., A. P. Putra, and R. Asmara. 2021. The determinants of audit quality: A study using the approach of earnings surprise benchmark. ***Journal of Economics and Management Sciences*** 4(3): 16-25.
- 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.
- Yuliusman., W. E. Putra, M. Gowon, Dahmiri, and N. Isnaeni. 2020. Determinant factors audit delay: Evidence from Indonesia. ***International Journal of Recent Technology and Engineering*** 8(6): 1088-1095.

- Yunina., N. A. Yunita, Murhaban, S. Mulyati, D. I. Satria, M. Dewi, W. Albra, A. Abdurrahman, and H. Aspan. 2019. The effect of IFRS convergence, independent commissioner proportion and commissioners board size on accounting conservatism level. ***Proceedings of the 1st Workshop on Multidisciplinary and Its Applications Part 1***, Indonesia.
- 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.
- Zulu, M., M. D. Klerk, and J. G. I. Oberholster. 2017. A comparison of the value relevance of interim and annual financial statements. ***South African Journal of Economic and Management Sciences*** 20(1): 1-11.

