



مجلة التجارة والتمويل

[/https://caf.journals.ekb.eg](https://caf.journals.ekb.eg)

كلية التجارة – جامعة طنطا

العدد : الاول

مارس 2024

(الجزء الاول)

أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

إعداد الباحث/ رضا عادل العزب

البريد الإلكتروني/ relazab@aiu.edu.eg

الدرجة العلمية/ دكتوراه في المحاسبة والمراجعة

التخصص: محاسبة ومراجعة – ونظم المعلومات المحاسبية

جهة العمل

كلية التجارة – جامعة دمنهور

وكلية الأعمال – جامعة العلمين الدولية

الجنسية/ مصري

أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة
دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

الملخص

استهدف البحث دراسة واختبار العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 المقابل للمعيار IFRS 9 وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية، وكذلك اختبار أثر خطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل على العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 وأتعاب المراجعة. ولتحقيق هدف البحث واختبار فرضيته، قام الباحث بإجراء دراسة تطبيقية على عينة من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، خلال الفترة من 2016 إلى 2022، حيث بلغت العينة النهائية 86 شركة بإجمالي 597 مشاهدة. وقد أظهرت النتائج وجود تأثير إيجابي معنوي لتبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة، بالإضافة إلى عدم وجود تأثير معنوي لخطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 وأتعاب المراجعة.

الكلمات الافتتاحية: معايير التقرير المالي الدولية، معايير المحاسبة المصرية، معيار المحاسبة المصري رقم 47، أتعاب المراجعة، خطر مقاضاة مراقب الحسابات

The Impact of Adoption and Activation of the Egyptian Accounting Standard 47 on the Audit Fees- Applied Study on Listed non-Financial Companies in the Egyptian Stock Exchange

Abstract:

The main objective of this research is to study and test the impact of adoption and activation of the Egyptian Accounting Standard 47 on the Audit Fees with an applied study on listed non-financial companies in the Egyptian stock exchange. In addition, the researcher examines the impact of litigation risk on the relation between the adoption and activation of the Egyptian Accounting Standard 47 and audit fees.

I conducted an applied study based on a Sample of 86 Non-Financial companies listed in the Egyptian Stock Exchange, approximately 597 Observations, during the study period, from 2016 until 2022. The findings shows that the adoption and activation of the Egyptian Accounting Standard 47 has a significant positive effect on the audit fees. Also, the results add that the litigation risk has not impact on the relation between the adoption and activation of the Egyptian Accounting Standard 47 and audit fees.

Keywords:

International Financial Report Standards, Egyptian Accounting Standards 47, Audit Fees, Litigation Risk.

1- مقدمة البحث:

تعد الإدارة مسئولة عن سلامة إعداد وتطبيق السياسات المحاسبية وفقاً لإطار إعداد التقارير المالية المطبق في مصر. والذي يتمثل في معايير المحاسبة المصرية وفقاً لأحدث تعديلاتها، ومعايير المحاسبة الدولية والتي لم يصدر معايير محاسبة مصرية مقارنة لها مع القوانين واللوائح ذات الصلة. وتتبنى مصر المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على مراحل، حيث بدأت بالتوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية في عام 2006 بصور قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 بشأن معايير المحاسبة المصرية الجديدة مع إلغاء العمل بكافة المعايير المحاسبية الصادرة بقرارات سابقة. ثم جاءت المرحلة الثانية من التطوير والتوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية في العام 2015 مع صدور قرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 بإصدار معايير المحاسبة المصرية وإلغاء القرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006. وتعد نسخة القرار رقم 110 أول تحديث لمعايير المحاسبة المصرية منذ عام 2006 وتهدف إلى أن تتسق المعايير المصرية مع أفضل الممارسات الدولية المتفق عليها بما يرتقي بمهنة المحاسبة ويحقق ملاءمة وموضوعية وشفافية عرض القوائم المالية والإفصاحات المصاحبة لها. وتم إلزام الشركات بالعمل الفعلي بالمعايير الجديدة للمحاسبة المصرية اعتباراً من بداية يناير 2016.

ومؤخراً، تم استحداث القرار الوزاري رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 لثلاثة معايير محاسبة جديدة تتمثل في معيار المحاسبة المصري رقم 47 والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار IFRS 9 وهو ما يركز عليه هذا البحث، ومعيار المحاسبة المصري رقم 48 والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار IFRS 15 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم 11 والمرتبط بالإيراد ومعيار المحاسبة المصري رقم 8 والخاص بعقود الإنشاء. وآخرها معيار المحاسبة المصري رقم 49 والخاص بعقود التأجير تنفيذاً لقانون التأجير التمويلي رقم

176 لسنة 2018. وتهدف هذه الحزمة من المعايير في زيادة التوافق بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير التقرير المالي مما يحسن من كفاءة السوق وقابليته للمقارنة. وبشكل عام أوضحت الدراسات المنافع والتكاليف المترتبة على تبني IFRS، وجاءت النتائج متعارضة حيث ترى بعض الدراسات أن تبني IFRS يعمل على تعزيز تحسين جودة المعلومات المالية وشفافية التقارير المالية وقابليتها للمقارنة مما يحسن أداء الأسواق المالية (Turki et al., 2017; Tawiah and Boolaky, 2019). ولكن في نفس التوقيت ترى دراسات أخرى أن تبني IFRS يعمل على تغيير طريقة عرض القوائم المالية والتي من الممكن أن تزيد مستوى التعقيد وتحتاج لمستوى مهني معين لمراقب الحسابات بالإضافة إلى زيادة الوقت والمجهود اللازمين لمراجعة القوائم المالية (Gu et al., 2018; Veronica, 2018; Saravanan et al. 2023; Hanna and Essa, 2023) ويعد من النقاط الأساسية لدراسة معيار 47 في هذا البحث بعد دخوله حيز التنفيذ هو قيامه على تغيير أسلوب عرض القوائم والتقارير المالية وتغيير مقاييس التقييم للأدوات المالية للشركات والقطاع المصرفي حيث الاعتماد بشكل كبير على القيمة العادلة في تقييم الأصول وفي حالات معينة الديون وحقوق الملكية، وهو ما يزيد من مسئولية الإدارة بضرورة الدقة في التقديرات المحاسبية لعناصر القوائم المالية من جهة، ويلقى بعبء على مراقب الحسابات في التحقق من طريقة العرض وطرق القياس من جهة أخرى، الأمر الذي قد يعكس زيادة الوقت والمجهود المبذول في مراجعة القوائم المالية في مصر وبالتالي التأثير على أتعاب المراجعة. وتعد العلاقة بين تبني IFRS أو معيار 47 المتوافق مع معيار IFRS 9 وأتعاب المراجعة علاقة ليست مطلقة، إنما تتأثر ببعض المتغيرات المعدلة.

وسيركز البحث على خطر مقاضاة مراقب الحسابات الذي قد يتعرض له بعد تبني وتفعيل معيار 47، حيث لم تصل الدراسات الى نتائج متفقة على مدى تأثير هذه المتغير على العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب مراقب الحسابات (Lepone and Wong, 2018; Alqatamin

(and Ezeani, 2021; Viana et al., 2023) وبالتالي سيتم دراسة العلاقة بين تبني معيار 47 المصري على أتعاب المراجعة مع الأخذ في الاعتبار خطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل لهذه العلاقة. وتعد دراسة هذه العلاقة إضافة علمية في ظل الندرة الملموسة لدراسة الآثار المترتبة على تفعيل تبني معيار بعينه في بيئة الأعمال المصرية، وذلك في حدود علم الباحث.

2- مشكلة البحث:

تركز الدراسات السابقة على مزايا وتحديات قيام الدول بتبني IFRS بشكل عام والتي وصل مفادها إلى نتائج مختلفة تشير إلى أن تبني IFRS يعمل على زيادة شفافية التقارير المالية وقابليتها للمقارنة، ولكن في نفس التوقيت توجد تحديات متمثلة في تغيير أسلوب العرض وزيادة مستوى التعقيد وبالتالي زيادة الوقت والمجهود المبذولين في مراجعة القوائم المالية (Gu et al., 2020, Veronica, 2018, Saravanan et al. 2023, Hanna and Essa, 2023) وفي سبيل دراسة واختبار أثر النتائج المترتبة على تطبيق معيار جديد بعينه، يركز هذا البحث على دراسة أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة. وبالرغم من وجود دراسات لاختبار العلاقة بين تبني الدول واستحداثها لمعايير تتوافق مع IFRS مثل معيار 47 وأتعاب المراجعة ألا أن نتائجها مختلفة فيما بينها. بالإضافة إلى وجود ندرة شديدة في اختبار أثر تبني أو تفعيل معيار بعينه من المعايير المتوافقة مع IFRS مثل معيار 47 الذي يتفق مع IFRS 9 على مراجعة القوائم المالية والمجهود المبذول في عملية المراجعة.

حيث توصلت بعض الدراسات أن تبني هذا النوع من المعايير يعمل على زيادة مستوى تعقيد المراجعة مما يضغط على مراقب الحسابات بداية من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة حتى إصدار تقرير المراجعة، وبالتالي زيادة الوقت والمجهود في عملية المراجعة المصحوب بارتفاع في قيمة أتعاب المراجعة (Saravanan et al. 2023, Hanna and Essa, 2023). ألا أن دراسات أخرى توصلت إلى نتائج مختلفة، حيث توصلت دراسة (Le et al. (2022 أن

التحول والتناغم مع IFRS يعمل على تحسين أسلوب العرض والتقييم (كما في معيار 47) ولكن لا يؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية. وأخيراً، أوضحت دراسة (Jakobsen and Elsebutangen (2023) أن مع تطبيق IFRS كانت أتعاب المراجعة منخفضة في السنوات الأولى للتطبيق ثم ارتفعت تدريجياً مع مرور السنوات. ويعد هذا التباين في النتائج مبرراً لدراسة واختبار هذه العلاقة في مصر. وتعد دراسة الآثار المترتبة على تبني وتنفيذ معيار 47 على أتعاب المراجعة من النقاط البحثية الهامة بسبب حداثة تبني وتنفيذ هذا المعيار في بيئة الأعمال المصرية ووجود العديد من المتغيرات التي تؤثر على أتعاب المراجعة بجانب تبني وتنفيذ معيار 47.

وبناءً على ذلك يمكن التعبير عن مشكلة البحث في كيفية الإجابة عملياً على تساؤلين؛ الأول هل يؤثر تبني وتنفيذ معيار 47 على أتعاب مراجعة القوائم المالية في بيئة الممارسة المهنية المصرية؟، وهل يختلف ذلك التأثير المعنوي حال وجوده باختلاف خطر مقاضاة مراقب الحسابات أو مكتب المراجعة؟

3- هدف البحث:

يتمثل الهدف الأساسي للبحث في دراسة واختبار أثر تبني وتنفيذ معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة وذلك في الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية. بالإضافة إلى اختبار أثر خطر مقاضاة مراقب الحسابات، كمتغير معدل، للعلاقة بين تبني وتنفيذ معيار المحاسبة رقم 47 وأتعاب المراجعة.

4- أهمية ودوافع البحث:

تنبع أهمية البحث العلمية من أهمية مراحل تطبيق مصر للمعايير الدولية للتقارير المالية وتحديداً استحداث القرار الوزاري رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 لثلاثة معايير محاسبة جديدة منها معيار المحاسبة المصري رقم 47 والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم 9 IFRS. كما يستمد البحث أهميته من أنه يعد استكمالاً للبحوث الخاصة بالآثار

المرتتبة على أثر التبني للمعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على عملية المراجعة وبالتحديد أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة والذي يعد من المتغيرات النشطة والحاكمة في الدراسات المتعلقة بالمراجعة. كما تظهر أهمية البحث أيضاً في دراسة واختبار أثر خطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 وأتعاب المراجعة. وأخيراً، يكتسب البحث أهمية عملية لكونه يطبق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتتمثل دوافع الباحث في الوقوف على الآثار الناتجة عن تبني وتفعيل معيار المحاسبة رقم 47 في بيئة الأعمال المصرية، وتحديدًا على أتعاب المراجعة والذي يمثل جانب من البحوث التي تنسم بالندرة والحدثة في بيئة الأعمال المصرية.

5- حدود البحث وخطته:

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة رقم 47 على أتعاب المراجعة وبالتالي يخرج عن نطاق البحث أية تأثيرات لمعايير مستحدثة أخرى. وأيضاً يختبر البحث مدى تأثر العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 وأتعاب المراجعة بخطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل، وبذلك يخرج عن نطاق البحث المتغيرات الأخرى التي تؤثر على العلاقة. وتقتصر عينة البحث على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. كما أن إمكانية تعميم النتائج مشروط بضوابط اختبار عينة الدراسة. ولتحقيق هدف البحث سيتم تقسيم ما تبقى من الورقة البحثية كما يلي: (6) تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فرضي البحث، (7) منهجية البحث، (8) التحليلات الأخرى، (9) النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

6- تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فرضي البحث:

1/6 تبني وتفعيل معيار الأدوات المالية رقم (47) من منظور مهني:

أدى مفهوم العولمة واتفاقيات التجارة الدولية وتدويل الأعمال والحاجة إلى معلومات موثوقة فيها وقابلة للمقارنة إلى تدويل معايير المحاسبة المالية Internationalization of Accounting Standards (Financial Agana et al., 2023). واتفقت العديد من الدراسات على مدى أهمية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وتأثيرها على المستوى الدولي من خلال تشجيع الاستثمار الأجنبي (Omotoso et al., 2022; Mameche and Masood, 2021) وتطوير سوق الأوراق المالية (Cheikh and Rejeb, 2021; Elmghamez et al., 2022)، وتأثيرها على مستوى الشركات، من خلال زيادة ملائمة المعلومات المحاسبية وقابليتها للمقارنة (Elkelish, 2017; Avwokeni, 2018, Li, 2010) تكاليف المراجعة والمسؤولية الاجتماعية للشركات (Coffie and Bedi, 2019; Weerathunga et al., 2020).

وأشارت الدراسات إلى ضرورة وجود تقارب دولي International Convergence بين المعايير المحاسبية، وذلك من خلال قيام الدول بالعمل على وضع معايير جديدة أو تعديل المعايير القائمة من أجل تقليل الاختلافات في معايير المحاسبة وتوحيد الممارسات المحاسبية وجعل التقارير المالية أكثر ملائمة وقابلية للمقارنة على مستوى الشركات المحلية والدولية (Doupnik and Perera, 2011; Ates, 2021).

ولكن اختلفت وجهات النظر بين الدراسات بين مفهومي التكيف في المعايير المحاسبية Accounting Standards Harmonization وبين التبني الكامل Accounting Standards Adoption، حيث أوضحت دراسة (Horton et al., 2013) أن مفهوم تكيف المعايير المحاسبية يقوم على إصدار معايير محاسبية وطنية للدولة متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية أو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية مع وجود بعض الاستثناءات بإضافة أو حذف أو تعديل بعض الفقرات لتناسب مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية لكل

دولة. وأضافت دراسة (Horton et al. (2013 أن الاختلافات الثقافية والسياسية والتجارية تمثل عائق كبير لمفهوم التكلفة والوصول إلى التقارب الدولي في المعايير المحاسبية المنشود. أما بالنسبة لمفهوم التبني، فقد اتفقت بعض دراسات (عطية وعلى، 2021، السواح، 2019، Turki et al., 2017; Tawiah and Boolaky, 2019) على أن التبني يشير إلى اتباع مجموعة موحدة من معايير المحاسبة الدولية والتي لها قبول دولي في إعداد القوائم والتقارير المالية، وتتمتع أيضاً بارتفاع في الجودة القائمة في الأساس على المبادئ. واتفقت الدراسات أيضاً على أن تطبيق هذه المعايير الموحدة سوف يساعد على زيادة شمولية المعلومات المحاسبية المستخدمة في القوائم والتقارير المالية وزيادة دقتها ووقيتها وقدرتها على عكس الأحداث الاقتصادية والمالية ما يزيد من مفهومي الملاءمة والقابلية للمقارنة في القوائم والتقارير المالية بين الدول.

ويتفق الباحث مع وجه النظر الخاصة بأن مفهوم تبني IFRS يعمل على الحد من تباين الممارسات المحاسبية وزيادة ملاءمة القوائم والتقارير المالية وزيادة قابليتها للمقارنة ولكن يتطلب الأمر مراعاة الظروف السياسية والاجتماعية والاقتصادية للدولة عن تطبيقها وتوفير المهارات اللازمة لتحقيق هذا التوافق، وأشارت دراسة Ben Salem and Damak Ayadi (2023) حديثاً إلى أن انفتاح الدول ومراعاة المعايير الدولية للظروف الاجتماعية والاقتصادية الخاصة بها يعمل على زيادة الاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. واتفقت مصر مع مفهوم التبني لـ IFRS حيث تبنت تطبيق معايير المحاسبة المالية الدولية للمرة الأولى عام 2006 لأسباب أرجعها البعض (أبو الخير 2007؛ السواح، 2019؛ أبو طالب، 2013) إلى تكلفة إعداد معايير للمحاسبة والحاجة إلى دعم الاقتصاد عن طريق الاندماج في الأسواق الأجنبية وجذب وتشجيع الاستثمارات بالعملة الأجنبية وزيادة التطور في سوق الأوراق المالية.

وتتمثل المرحلة الأولى في التوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية في عام 2006 بصدر قرار وزير الاستثمار رقم 243 لسنة 2006 بشأن معايير المحاسبة المصرية الجديدة مع إلغاء العمل بكافة المعايير المحاسبية الصادرة بقرارات سابقة، وهدفت المعايير المصرية إلى تكوين إطار لإعداد وعرض القوائم المالية بعدد 35 معياراً محاسبياً يغطوا كافة المجالات التي تناولتها معايير المحاسبة الدولية باستثناء بعض التغيرات والتعديلات التي أجريت على بعض المعايير الدولية لكي تتناسب مع المتغيرات المحيطة والمرتبطة بالممارسات المحاسبية المصرية (موسى، 2019).

وتتمثل المرحلة الثانية من التطوير والتوافق بين معايير المحاسبة المصرية والدولية في العام 2015 مع صدور قرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 بإصدار معايير المحاسبة المصرية وإلغاء القرار الوزاري رقم 243 لسنة 2006. وتعد هذه النسخة أول تحديث لمعايير المحاسبة المصرية منذ عام 2006 وتهدف إلى أن تتسق المعايير المصرية مع أفضل الممارسات الدولية المتفق عليها بما يرتقي بمهنة المحاسبة ويحقق ملاءمة وموضوعية وشفافية عرض القوائم المالية والإفصاحات المصاحبة لها. وتم إلزام الشركات بالعمل الفعلي بالمعايير الجديدة للمحاسبة المصرية اعتباراً من بداية يناير 2016. وتعمل هذه النسخة من المعايير على تطوير سوق المال المصري وزيادة الاستثمارات الأجنبية وزيادة جودة المعلومات المحاسبية ضمن القوائم المالية (معايير المحاسبة المصرية، 2015)

وتتمثل المساهمة البحثية في هذه الدراسة في عرض المرحلة الثالثة من مراحل تطوير معايير المحاسبة المصرية وتوافقها مع معايير المحاسبة الدولية، وتتمثل المرحلة الثالثة في استحداث القرار الوزاري رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 لثلاثة معايير محاسبة جديدة، تتمثل في معيار المحاسبة المصري رقم 47 والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم 9 IFRS، ومعيار المحاسبة المصري رقم 48 والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما

يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم IFRS 15 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم 11 والمرتبط بالإيراد ومعيار المحاسبة المصري رقم 8 والخاص بعقود الأنشاء. وآخرها معيار المحاسبة المصري رقم 49 والخاص بعقود التأجير تنفيذاً لقانون التأجير التمويلي رقم 176 لسنة 2018 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم 20 التأجير التمويلي. ويخلص الباحث مما سبق، أن نتيجة الضغوط المالية العالمية ومحاولات تطوير سوق الأوراق المالية، تحاول مصر على مراحل للتطور نحو الاتجاه إلى تبني مجموعة من معايير المحاسبة المقبولة دولياً. ويضيف الباحث أن تطبيق IFRS يعمل على توحيد معايير القياس والإفصاح المحاسبي للبنود والعناصر المختلفة في القوائم المالية مما يؤدي إلى زيادة ملاءمة وشفافية المعلومات المحاسبية (المكون الأساسي للقوائم المالية) وزيادة قابليتها للمقارنة (Choi et al., 2013). ويتفق الباحث مع الدراسات السابقة في أن منافع تطبيق المعايير الدولية إلى تنشيط سوق الائتمان وجذب المزيد من مؤسسات التمويل الأجنبية (Kim et al., 2011)، ذلك بجانب زيادة جودة المعلومات المحاسبية المفصح عنها وتحسين قدرة المحللين الماليين في عمليات التنبؤ المالي وتقليل تشتت التوقعات المالية في الأسواق المالية (Cotter et al., 2012; Yip & Young, 2012). ويعد تطوير معيار المحاسبة المصري رقم 47 (الأدوات المالية) والمقابل IFRS 9 أحد نتائج الانتقادات التي وجهت للمعيار IAS 39 (الأدوات المالية الاعتراف والقياس) والتي من أحدها أن هذه المعيار يعد من أسباب الأزمة المالية العالمية عام 2008 كان كانت التغيرات الاقتصادية شديدة التقلب وعمل هذا المعيار على تقليل دقة توقعات المحللين وزيادة تشتت التوقعات (Chee et al., 2013; GFSR, 2008). وأضافت دراسة (Elkins, et.al (2018 أن قرار التحول من معيار IAS 39 إلى معيار IFRS 9 جاء بسبب الانتقادات التي وجهت بشكل مباشر إلى المعيار الدولي IAS 39 الملغى، وجاء أيضاً للعمل على رفع جودة المعلومات المحاسبية في القوائم والتقارير المالية بشكل عام ورفع جودة القياس والإفصاح المالي بشكل خاص في القطاع المصرفي.

ويقوم معيار المحاسبة المصري رقم 47 المتوافق مع IFRS 9 والمختص بالأدوات المالية (الأصول والالتزامات المالية) على وضع أسس وإطار مفاهيمي القياس والإفصاح المحاسبي بالقوائم المالية مما يجعل له العيد من التأثيرات على جميع المؤسسات المالية بشكل عام وبالنسبة للبنوك وشركات التأمين بشكل خاص (هيئة الرقابة المالية، 2019).

وبنظرة مهنية على معيار المحاسبة المصرية رقم 47 يتضح أنه يقدم مجموعة من التوجيهات والإرشادات الأساسية التي تتعلق بتصنيف الأصول المالية التي تمتلكها المؤسسات المالية سواء كانت شركات أو بنوك، ويقدم أيضاً نموذج جديد للخسائر الائتمانية بقطاع البنوك، وأخيراً يعمل على توجيه بعض الإرشادات الأساسية المتعلقة بالقياس والإفصاح والعرض في القوائم المالية (الوقائع المصرية، 2019).

ويركز هذا البحث على التأثير المهني لتبنى وتفعيل معيار 47 والذي سيتطلب إلى معلومات دقيقة مرتبطة بالأحداث المستقبلية (القيمة العادلة) بجانب المعلومات التاريخية والتي كانت محل تركيز من معايير المحاسبة كأساس للتقييم، وأيضاً الحاجة إلى إعادة تقييم وتصنيف الأصول المالية للشركات والبنوك مرة أخرى وفقاً للقيمة العادلة المرتبطة بنموذج الأعمال للمنشأة، وأخيراً التأثير المباشر ضمن فقرات المعيار بضرورة الالتزام بتوجيهات وإرشادات جديدة في القياس والإفصاح والعرض في القوائم المالية.

ويخلص الباحث أن هذه التغيرات في قياس الأصول والالتزامات المالية وحقوق الملكية، وأيضاً التأثير المباشر في أسلوب العرض والإفصاح في القوائم المالية يمكن أن تؤثر على عملية مراجعة القوائم المالية سواء في مرحلة التخطيط أو في مرحلة التنفيذ في ظل المتطلبات الجديدة لهذا المعيار والذي دخل فعلياً في حيز التنفيذ في مصر في الفترة الأخيرة. وتعد هذه النقطة البحثية بالإضافة العلمية لهذا البحث فيما يتعلق بنتائج تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في مصر.

2/6 مفهوم ومقاييس ومحددات أتعاب المراجعة:

يعد متغير أتعاب المراجعة والمجهود المبذول من قبل مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية من المتغيرات الحيوية في الدراسات والأبحاث المحاسبية، ويعد واحداً من المتغيرات الرائدة في استكشاف التأثيرات الناتجة أما عن تطوير النظم المحاسبية أو تطبيق معايير جديدة أو مستحدثة. وعلى نفس النهج تعد دراسة (Simunic et al. (1980 هي الدراسة الرائدة في تطوير نماذج لقياس أتعاب المراجعة حيث اعتبرت مراجعة القوائم المالية منتج يمكن تسعيره من خلال الطلب والعرض في سوق المراجعة، وتضيف الدراسة أن سوق المراجعة يحتوي على نوعين من مراقبي الحسابات - مراقبي حسابات كبار وغير كبار وبالتأكيد مراقبي الحسابات الكبار يحصلون على أتعاب مراجعة أكبر من نظرائهم غير الكبار.

واتفقت دراستي (Johi et al. (2012 & Hay (2013 على تعريف أتعاب المراجعة من خلال مفهوم العرض والطلب، حيث اتفقا على أن مفهوم العرض يعكس أتعاب المراجعة كدالة في المخاطر الإجمالية التي تواجه مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية وعندها يقوم مراقب الحسابات بالموازنة بين أتعاب المراجعة التي سيحصل عليه والمسئولية القانونية له عند أبداء رأيه في القوائم المالية.

وأضافت دراسة (Hay (2013 أن محركات العرض تتمثل في حجم المخاطر المحتملة التي يتعرض لها المنشأة محل المراجعة ومستوى التعقيد والمجهود المبذول في مراجعة القوائم المالية حيث كلما زادت هذه المحركات قد يزيد المجهود المبذول من قبل مراقب الحسابات وبالتالي ترتفع أتعاب المراجعة.

ويمكن تعريف أتعاب المراجعة على أنها المقابل المادي الذي يتقاضاه مراقب الحسابات نظير أداء خدمة مراجعة القوائم المالية كاملة، ويكون ذلك من خلال تفاوض بين مراقب الحسابات والمنشأة محل المراجعة يتمثل في حصول مراقب الحسابات على أتعاب لمهام المراجعة تتخطى التكلفة اللازمة لتخطيط وتنفيذ مراجعة القوائم المالية كاملة وتحقق هامش ربح معقول لمكتب

المراجعة، وكل ذلك بهدف الوصول إلى رأى محايد من قبل مراقب الحسابات في حيادية وعدالة القوائم المالية من كل جوانبها الهامة (Alrashidi et al, 2021).

وفى سياق تعريف أتعاب المراجعة اتفقت بعض الدراسات (Barua et al, 2020; Chakrabarty et al, 2020; Florou, 2020; Al-Qadas et al., 2023) على أن أتعاب المراجعة تعد دالة للمجهود المبذول في مراجعة القوائم المالية السنوية، حيث يستند المقابل الذي يتقاضاه مراقب الحسابات نظير مراجعة القوائم المالية إلى الوقت والمجهود المبذول في عملية المراجعة والخدمات المطلوبة وحجم عمليات مراجعة القوائم المالية التي سيقوم بها مراقب الحسابات. وتضيف دراسة (Al-Qadas et al., 2023) أيضاً أن المجهود المبذول في عملية المراجعة يزداد حال زيادة مخاطر أعمال عميل المراجعة وهي مخاطر فشل منشأة عميل لمراجعة في تحقيق الأهداف والاستراتيجيات الأساسية للمنشأة وأيضاً مخاطر أعمال مراقب الحسابات وهو الخطر الناتج عن احتمالية حدوث خسائر لمراقب الحسابات نتيجة عدم حصوله على أتعابه أو الإضرار بسمعته المهنية (Ranasinghe et al., 2023).

وفى مصر، لم يختلف تعريف أتعاب المراجعة عما تم تناوله في الدراسات في البيئات الأخرى، حيث تعبر أتعاب المراجعة في مصر عن قيمة ما يحصل عليه مراقب الحسابات نظير المجهود المبذول في مراجعة القوائم المالية السنوية ووفقاً لما توجه به معايير المراجعة والمبادئ الأخلاقية لمهنة المراجعة، وتزداد أيضاً قيمة هذه الأتعاب في حالة زيادة المجهود المبذول في عملية المراجعة نتيجة زيادة الخطر المحتمل أو مستوى التعقيد في المنشأة محل المراجعة (عبد الرحيم وخميس، 2022؛ مصطفى، 2022؛ وصالح، 2023).

ويخلص الباحث ما سبق، إلى أن أتعاب المراجعة هي المقابل الذي يحصل عليه مراقب الحسابات نتيجة مراجعة القوائم المالية بعلاقة تعاقدية بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة، ويتفق الباحث على أن المجهود المبذول في مراجعة القوائم المالية يعتبر دالة في قيمة أتعاب مراقب الحسابات، ومع زيادة مستوى المخاطر والتعقيد في عملية المراجعة يزداد

المجهود ومنها تزداد الأتعاب. ويرى الباحث أن الدراسات تركز على العوامل المرتبطة بعمل المراجعة ومنشأة المراجعة في تحديد أتعاب المراجعة ولكن أيضاً يعد عامل هامش الربح المقبول لمراقب الحسابات عنصراً أساسياً يؤثر في تحديد قيمة الأتعاب.

تحتوي أتعاب المراجعة على شقين أساسيين: الأول يمثل **أتعاب المراجعة العادية Normal Audit Fees** وهي المقابل الذي يحصل عليه مراقب الحسابات والمرتبطة بالجهد المبذول في عملية المراجعة، والشق الثاني هي **أتعاب المراجعة غير العادية Abnormal Audit Fees** والتي تتمثل في الفرق بين المقابل الفعلي المدفوع لمراقب الحسابات نظير أدائه لخدمة المراجعة والمقابل الذي كان من المفترض أن يحصل عليه من خلال تفاوضه قبل البدء في عملية المراجعة (Hossain et al., 2023). وفي البيئة المصرية، يشير الدليل المصري لحوكمة الشركات (2016) إلى أنه يتم ترشيح مراقب الحسابات وأتعابه من قبل مجلس الإدارة وتوصيات لجنة المراجعة، وبعدها يتم اتخاذ قرار التعيين والموافقة على الأتعاب من قبل الجمعية العامة للمساهمين وذلك من خلال الترشيحات والتوصيات المقدمة له (زكى، 2021). ويتطلب الربط بين آثار تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على أتعاب المراجعة إلى التعرف على محددات أتعاب المراجعة، ويمكن من خلال الدراسات (Afenya et al., 2022; Usman et al., 2022; Jamsheed et al., 2023) عرض محددات أتعاب المراجعة من خلال تقسيمها إلى محددات ذات الصلة بمنشأة عميل المراجعة مثل تعقد عمليات الشركة وحجمها، درجة تركيز الملكية، مستوى خطر أعمال عميل المراجعة، فعالية الرقابة الداخلية، والالتزام الحوكمي والمؤسسي، احتمالية أعاده إصدار القوائم المالية، ومدى تبني معايير التقرير المالي الدولية. أما بالنسبة للمحددات التي تتعلق بمراقب الحسابات ومنشأة المراجعة فتتمثل في حجم مكتب المراجعة، ومستوى التخصص الصناعي سواء لمراقب الحسابات أو لمكتب المراجعة، سياسية تدوير مراقب الحسابات، السمعة المهنية لمكتب المراجعة ومراقبي الحسابات، خبرة وفيد مراقبي الحسابات في الهيئات المختصة، درجة الملاءة المهنية لمكتب المراجعة.

وأخيراً، المحددات ذات الصلة ببيئة الممارسة المهنية والتي يمكن ذكر بعضها في مستوى خطر مقاضاة لمراقب الحسابات، ومستوى الرقابة على جودة أعمال المراجعة والتي تتمثل في عملية فحص لجودة التكاليف والأحكام المهنية لفريق المراجعة من قبل أفراد داخل منشأة أو مكتب المراجعة، وأيضاً مستوى الجودة في أعمال المراجعة والتي تتمثل في عملية فحص تتم من قبل جهة مستقلة عن منشأة المراجعة لمراجعة الاستنتاجات التي تم التوصل لها (زكى، 2021).

ويخلص الباحث مما سبق، إلى أن أتعاب المراجعة عن مراجعة القوائم المالية سواء العادية أو غير العادية تتحدد وفقاً لمجموعة من المحددات لها علاقة أما بشركة عميل المراجعة، أو مراقب الحسابات أو منشأته، أو على مستوى الممارسة المهنية بشكل عام، ولكن ما يخلص ويركز عليه الباحث في هذه الجزئية هو أن من محددات أتعاب المراجعة تبني وتفعيل معايير التقارير المالي الدولية ضمن المحددات المرتبطة بمنشأة عميل المراجعة.

3/6: تحليل العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم (47) وأتعاب المراجعة واشتقاق الفرض الأول H1:

دخل معيار المحاسبة المصري رقم (47) حيز التنفيذ للشركات والمؤسسات المالية في مصر، ويعد هذا البحث خطوة أولية لقياس ما ينتج من آثار نتيجة تبني هذا المعيار على عملية مراجعة القوائم المالية السنوية. حيث يعد هدف هذا البحث مختلفاً عن الدراسات القليلة السابقة والتي تناولت الربط بين معيار المحاسبة المصري رقم 47 والقطاع المصرفي (البنوك المصرية)، بينما يقوم هذا البحث على هدف مختلف وهو قياس أثر تبني معيار المحاسبة المصري رقم 47 بما يتفق مع IFRS 9 على القوائم المالية السنوية وبالتبعية على المجهود المبذول من قبل مراقب الحسابات في مراجعتها.

ويمكن اشتقاق العلاقة بين تبني معيار (47) وأتعاب المراجعة من أهداف تحديث معايير المحاسبة المصرية تماشياً مع معايير المحاسبة الدولية للتقرير المالي، حيث تتمثل أهداف تبني وتفعيل معايير المحاسبة الدولية للتقرير المالي والتي من ضمنها معيار المحاسبة

المصري رقم 47 المتوافق مع IFRS 9 في تقديم المعلومات الملائمة لمستخدمي القوائم المالية، سلامة عرض القوائم المالية ودقتها من خلال توحيد السياسات والمعالجات المحاسبية للشركات لتوفير مزيد من الإفصاح والشفافية لمستخدمي القوائم المالية مما يمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية المرتبطة بها على أساس سليم. كما تمثل تلك التعديلات خطوة للتغلب على عائق كبير يعوق تنافسية السوق المصري في جذب استثمارات أجنبية، وتهيئة الاقتصاد المصري للدخول في نطاق عمل كبرى الشركات.

وتتصف العلاقة بين تبني معيار المحاسبة المصري رقم 47 وبين مراجعة القوائم المالية بالندرة الشديدة في البحوث. وهو ما يحاول الباحث تداركه من خلال دراسة أثر واختبار الآثار الناتجة عن دخول عملية تحديث المعايير المصرية تمشياً مع معايير التقارير المالية الدولية حيز التنفيذ، وذلك من خلال اختبار أثر تبني معيار بعينه من معايير المحاسبة المصرية المحدثة وهو معيار المحاسبة المصري رقم 47 على عرض وجودة القوائم المالية وبالتالي على المجهود المبذول في عملية المراجعة.

يتمثل الأساس في دراسة واختبار النتائج المترتبة على تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 في بيئة الأعمال المصرية في مدى تأثيره على المحتوى المعلوماتي وعرض وجودة القوائم والتقارير المالية من خلال استخدام القيمة العادلة في تقييمات الأصول والمشتقات المالية. حيث أوضحت دراسة (Harton et al., 2013) أن تطبيق IFRS يؤثر بشكل عام على بيئة المعلومات المفصح عنها من قبل الشركات حيث يعمل على انخفاض أخطاء التنبؤات المالية وزيادة جودة ومنفعة المعلومات بالتقارير المالية. ويلجأ الباحث إلى الدراسات التي اختبرت أثر تطبيق IFRS بشكل عام كمقياس لتطبيق معيار 47 المتوافق مع IFRS 9 وذلك بسبب حداثة تطبيق معيار 47 وندرة الدراسات المتعلقة بهذا النوع من العلاقات.

وانتفقت دراسات (Kabir et al., 2010; Onalo et al., 2014; Houqe et al., 2014; Umobong & Akani, 2015) أن تطبيق IFRS قد يغير من طريقة عرض القوائم المالية حيث تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وزيادة جودتها وملاءمتها في عملية

اتخاذ القرار من قبل المستثمرين. واتفقت الدراسات (Musa, 2019, Mensh, 2019; Ayodeji et al., 2022) أن تطبيق IFRS يعمل على زيادة جودة المعلومات المحاسبية، ويعمل على زيادة التمثيل الصادق للمعلومات المحاسبية ضمن المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية ويعزز ثقة المستثمرين وشفافية الإفصاح.

وتشير الدراسات إلى أن تطبيق IFRS يعمل على تغيير طرق عرض القوائم المالية وطرق القياس لبعض عناصرها مثل المشتقات المالية وزيادة كمية ونوعية المعلومات المفصّل عنها بالأسواق مما يزيد من شفافية المعلومات المحاسبية وملاءمتها وقابليتها للمقارنة. ولكن في نفس التوقيت حال زيادة المعلومات المفصّل عنها في القوائم المالية تزداد مسئولية مراقب الحسابات في توفير تأكيد مناسب ومعقول عن تعبير هذه المعلومات عن قيمة المشتقات المالية للشركات والمركز المالي (Gu et al., 2020; Veronica, 2018).

ومن المتوقع أن يكون أثر التبني والمجهود المبذول في تطبيق معيار المحاسبة المصري رقم 47 هام بالنسبة للمؤسسات المالية وستحتاج الشركات إلى تحديد تأثير معيار المحاسبة المصري رقم 47 على القوائم والتقارير المالية وذلك بعد تحديثات تصنيف الأصول المالية وقياسها وطرق عرض القوائم المالية. ومن أهم هذه التحديثات هي استخدام القيمة العادلة في قياس الأصول وحقوق الملكية، حيث يجب على الشركات إبلاغ الهيئة العامة للرقابة المالية بحالات إعادة التصنيف والأثر المحاسبي مع إجراء التصنيف بأثر مستقبلي تلي السنة المالية التي تم خلالها تعديل نماذج الأعمال (هيئة الرقابة المالية، 2019).

وعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية ضمن معيار IFRS 13 القيمة العادلة على أنها " المبلغ الذي يمكن أن تتم به مبادلة الأصل، أو سداد الالتزام به، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت" (مجلس معايير المحاسبة الدولية، 2001). وتم تعريفها طبقاً للمعيار المصري رقم 45 على " أنها السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لتسوية التزام في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس".

ويتضح وجود تأييد من IASB لمفهوم القيمة العادلة وذلك تطبيقاً لخاصية الملاءمة وهو ما تم تقديمه في معيار المحاسبة المصري رقم 47 بالنسبة لتصنيف الأصول وقياسها ولكن يظل وجود وجه نظر أخرى عكس ذلك في ظل وجود بعض الأصول التي لا تتوافر لها متطلبات القياس بالقيمة العادلة (الجرف، 2017). وبالتالي يخلق هذا التعارض في النتائج سبباً في اختبار مدى تأثير تطبيق القيمة العادلة في قياسات الأدوات المالية ضمن معيار المحاسبة المصري رقم 47 حيز التنفيذ على توقعات وتصورات مراقبي الحسابات في مدى المجهود في مراجعة القوائم المالية وهو ما يدعم فكرة البحث.

وتشير دراسة (De George et al. (2008; 2013 أن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي ينتج عنها مصطلحات مثل المشتقات المالية والأدوات المالية وإعادة التقييم وتغيير شكل العرض في القوائم المالية والتي تنعكس في تصور مراقب الحسابات بمستوى أعلى من التعقيد والصعوبة يتسبب في زيادة مجهوده في مراجعة القوائم المالية وبالتالي زيادة أتعابه.

وتشير دراسة (Musah et al., (2018 أن تفعيل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تسبب تغيير طرق عرض البيانات وطرق التقييم للأدوات المالية خصوصاً التقييم بالقيمة العادلة والتي تعد تقديراً ذاتياً يصحبه العديد من المخاطر (مقومات أساسية في معيار المحاسبة المصري رقم 47)، وتتسبب هذه المخاطر في زيادة درجة التعقيد وخطر مراجعة القوائم المالية وهو ما يجعل مراقب الحسابات يبذل مجهود أكبر لإصدار حكمه المهني على القوائم المالية وإعداد تقرير المراجعة، وبالتالي يقوم مراقب الحسابات بزيادة الأتعاب كتعويض لهذه الزيادة في مستوى التعقيد ومخاطر المراجعة.

وأوضحت دراسة (Miah et al. (2020 أنه بشكل مباشر كلما كان تبني وتفعيل المعيار المحلي يتسم بالصعوبة والتعقيد في التطبيق يكون التغير جوهري فيما يتعلق بزيادة أتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية. وتضيف دراسة Alqatamin and Ezeani

(2021) أن عملية إعادة تقييم الأصول بالقيمة العادلة ينتج عنها بذل مزيد من الجهد من قبل مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية مما يسبب زيادة في قيمة الأتعاب الخاصة بالمراجعة. وانفقت دراستي Saravanan et al. (2023) و Hanna and Essa (2023) أنه مع تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تنخفض تكلفة رأس المال ولكن تزداد مخاطر الشركة بشكل عام وبالتالي تتحمل أتعاب مراجعة أعلى. وأضافوا أن هناك ضغوط ناتجة من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تعمل على زيادة مستوى تعقيد المراجعة مما يضغط على مراقب الحسابات بداية من مرحلة التخطيط لعملية المراجعة حتى إصدار تقرير المراجعة. وبالرغم من الاتجاه المتزايد في الدراسات أن هناك زيادة متوقعة في أتعاب مراقب الحسابات بمجرد اتفاق المعايير المحلية للدولة مع معايير التقارير المالية الدولية وتبنى تفعليلها كما في معيار المحاسبة المصري رقم 47، ألا أن بعض الدراسات توصلت إلى نتائج متضاربة حيث توصلت دراسة Le et al., (2021) إلى أن التحول والتناغم مع معايير التقارير المالية الدولية يعمل على تحسين أسلوب العرض والتقييم (كما في معيار المحاسبة المصري رقم 47) ولكن لا يؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية. وبنفس مستوي التحليل، أوضحت دراسة Jakobsen and Elsebutangen (2023) أن مع تطبيق المعايير الدولية كانت أتعاب المراجعة منخفضة في السنوات الأولى للتطبيق ثم ارتفعت تدريجياً مع مرور السنوات ويعد هذا التباين في النتائج أيضاً دعماً لفكرة القيام لهذا البحث في مصر. ويخلص الباحث مما سبق، أنه في ظل تحديث معايير المحاسبة المصرية تماشياً مع معايير التقارير المالية وتصنيف الأصول بالقيمة العادلة في معيار المحاسبة المصري رقم 47، وتشير توقعات مراقبي الحسابات إلى أن هذه التطورات ستزيد من الوقت والمجهود المبذولين في عملية المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب المراجعة للقوائم المالية السنوية. لذا، يمكن اشتقاق الفرض الأول (H1)، كالتالي:

H₁: يؤثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 معنوياً على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

3/6: تحليل تأثير خطر مقاضاة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم (47) وأتعاب المراجعة واشتقاق الفرض الثاني H₂:
يعد خطر مقاضاة مراقب الحسابات أحد مخاطر الأعمال والتي قد تنتج بسبب التكاليف أو الخسائر المرتبطة بالدعاوى القضائية من قبل المستثمرين أو أي أطراف مستفيدة من تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية (Abbott et al., 2017). وأوضحت دراسة Tang et al. (2017) أنه في حالة زيادة خطر مقاضاة مراقب الحسابات تزداد أتعاب مراقب الحسابات كتعويض لمخاطر وخسائر الدعاوى القضائية التي تم رفعها على مكتب المراجعة. وبسبب قيام مصر بتحديث معايير الحاسبة المصرية توافراً مع معايير التقارير المالية الدولية وإصدار معيار المحاسبة المصري رقم 47 لتتوافق مع معيار IFRS 9 قد يخلق تصور لدى مراقب الحسابات بإمكانية زيادة خطر مقاضاة مراقب الحسابات خصوصاً في السنوات الأولى للتطبيق (Alqatamin and Ezeani, 2021)

وتضيف دراستي (Alqatamin and Ezeani (2021 و Viana et al., (2023 أن تبني وتفعيل معايير التقارير المالية الدولية (قياساً معيار 47 المصري المناظر IFRS 9) يخلق بيئة أعمال تتصف بالتغير في شكل وعرض البيانات المالية وكذلك طرق التقييم والقياس (القيمة العادلة) وبالتالي قد يزداد خطر مقاضاة مراقب الحسابات وبالتالي زيادة أتعابه. كما يخلص الباحث مما سبق، أن متغير خطر مقاضاة مراقب الحسابات يحتاج إلى مزيد من التفسير والتحليل في مدى إمكانية تأثيره على العلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 وأتعاب المراجعة في مصر.

ولتحقيق هذا الهدف تم اشتقاق الفرض الثاني:

H₂: يختلف التأثير المعنوي لتبنى وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف مقاضاة مراقب الحسابات.
7- منهجية البحث:

يستهدف الباحث في هذا الجزء إلى عرض منهجية البحث وذلك من خلال تناول كل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة توصيف وقياس متغيراتها، أدوات وإجراءات الدراسة التطبيقية، أدوات التحليل الإحصائي المستخدمة في تحليل البيانات، وذلك على النحو التالي:

7-1 أهداف الدراسة التطبيقية:

تهدف الدراسة التطبيقية إلى اختبار فروض البحث عملياً وذلك للتحقق من تأثير تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب المراجعة، وذلك قياساً على بعض الدراسات السابقة مثل (El Guindy and Trabelsi, 2020; Viana et al., 2023). كما تهدف الدراسة التطبيقية اختبار مدى تأثير العلاقة محل الدراسة بخطر مقاضاة مراقب الحسابات.

7-2 مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في جميع الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية. وتتكون عينة الدراسة من عينة تحكمية من هذه الشركات وذلك خلال الفترة من 2016 إلى 2022، حيث تم اختيار بداية العينة عام 2016 حيث قرار وزير الاستثمار المصري رقم 110 والذي يمثل بداية التطبيق لمعايير المحاسبة المصرية المعدلة بالاتساق مع معايير التقارير المالية IFRS، واختيار نهاية الفترة في عامي 2021 و2022 حيث دخول المعايير الجديدة والمعدلة حيث التنفيذ. وروعي في العينة توافر بعض الشروط والاعتبارات المتمثلة في أن تكون الشركات مقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية، أن تكون القوائم المالية ومحاضر الجمعية العمومية متاحة خلال فترة الدراسة، وأن تكون القوائم المالية بالعملة المصرية ويكون تداولها في البورصة بانتظام خلال فترة الدراسة. وبعد تطبيق الشروط والاعتبارات بلغت العينة النهائية للدراسة عدد (86) شركة من الشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية، تعمل في (14) قطاع، بأجمالي عدد مشاهدات (597) مشاهدة سنوية؛ ويستوفى هذا العدد من المشاهدات الحد الأدنى¹ المطلوب لحجم العينة

¹ يتم تحديد الحد الأدنى لحجم العينة قياساً على دراسة (أبو الريش، 2021)

عند مستوى معنوية 5%، وهو حد المشاهدات الذي يضمن أن تكون العينة ممثلة بشكل أفضل للمجتمع. ويوضح جدول (1) مجتمع وعينة ومشاهدات الدراسة كما يلي:

جدول رقم (1): مجتمع وعينة وعدد مشاهدات الدراسة

القطاع	الإجمالي	عينة الدراسة	عدد مشاهدات الدراسة
قطاع الموارد الأساسية	16	11	77
قطاع التشييد ومواد البناء	14	10	70
قطاع الورق ومواد التعبئة والتغليف	4	2	14
قطاع خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	5	5	35
قطاع خدمات النقل والشحن	4	1	7
قطاع السياحة والترفيه	11	5	35
قطاع المرافق	1	1	7
قطاع الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات	7	4	28
قطاع تجارة وموزعون	4	2	13
منسوجات وسعر معمرة	9	3	21
قطاع الرعاية الصحية والأدوية	19	9	61
مقاولات وإنشاءات هندسية	10	5	35
أغذية ومشروبات وتبغ	27	14	98
قطاع العقارات	33	14	96
الإجمالي	167	86	597

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

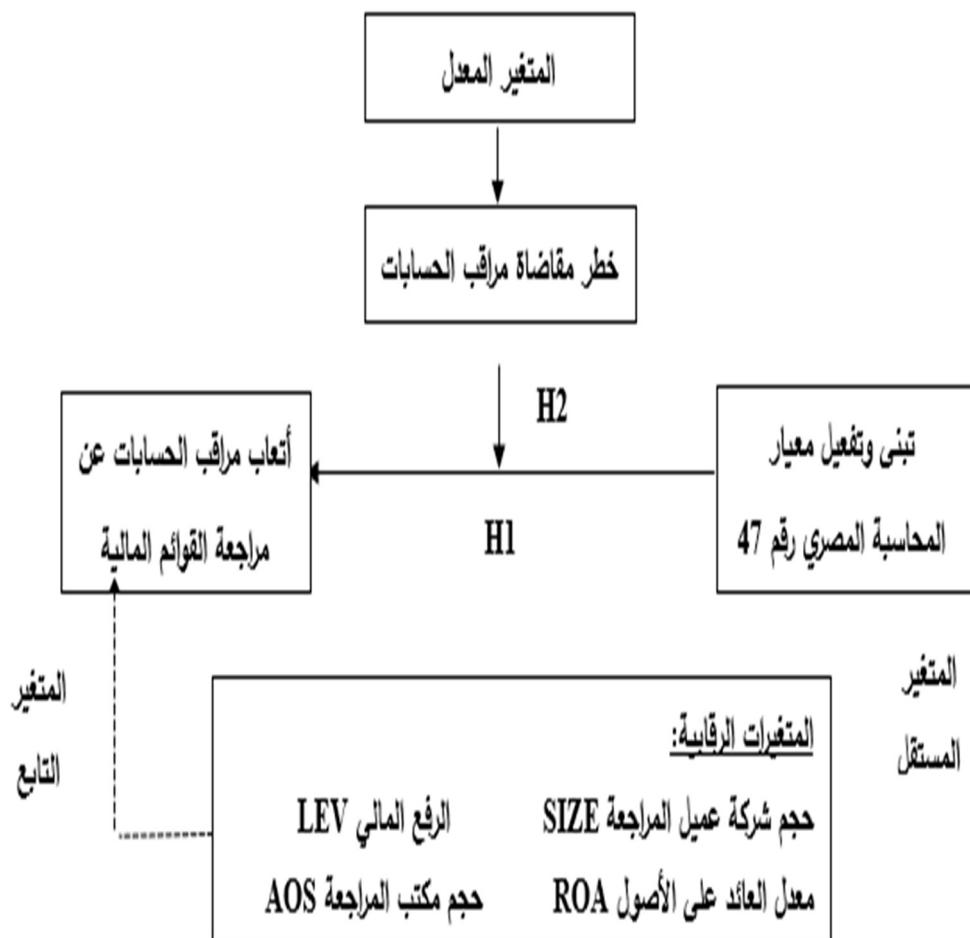
حيث أن n: هو الحد الأدنى لحجم العينة، Z: تعني قيمة إحصائية Z ويم الحصول عليها من جداول Z عند مستوى ثقة 95% ويساوي 1.96، N: تعني حجم مجتمع الدراسة ويتمثل في 172 (3+2+167) منشأة، P: تعني نسبة وجود الظواهر محل الدراسة في العينة وقد اعتبرها الباحث 50% لزيادة حجم العينة، d: تعني مستوى المعنوية 5%. بالإضافة إلى أنه تم استبعاد كل الشركات التي لم تنطبق عليها الشروط التي تم تحديدها.

3-7 نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة:

فيما يلي يعرض الباحث نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات:

7-3-1 نموذج البحث (وفقاً للتحليل الأساسي)

شكل رقم (1): نموذج البحث



يعرض الجدول رقم 2 توصيف وقياس متغيرات الدراسة وهي متغير تابع ومتغير مستقل و 4

متغيرات رقابية ومتغير معدل كما يلي:

جدول رقم (2):

توصيف وقياس متغيرات الدراسة

المتغير ورمزه	نوعه	التأثير المتوقع	التوصيف	القياس
تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 (EAS47)	مستقل	H1&2 +/-	استحداث القرار الوزاري رقم 69 لسنة 2019 بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 لثلاثة معايير محاسبية جديدة منها معيار المحاسبة المصري رقم 47 والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم IFRS 9	متغير وهمي، يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تتبنى وتفعيل معيار 47، و(صفر) بخلاف ذلك Saravanan et al. (2023)
أتعاب المراجعة (AFee)	تابع	---	أتعاب المراجعة هي المبلغ الذي يحصل عليه مراقب الحسابات من عميل المراجعة، وذلك في ضوء المخاطر التي قد يتعرض لها المراقب ومقدار الجهد المبذول (Afenya et al. 2022, Usman et al., 2022; Jamsheed et al., 2023)	اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة، قياساً على (Jakobsen and Elsebutangen, 2023)
حجم مكتب المراجعة (AOS)	رقابي	+/- على المتغير التابع	يعد قدرات وإمكانيات المكتب المادية والبشرية والتكنولوجية (Jakobsen and Elsebutangen (2023)	متغير وهمي، يحصل على القيمة (1) إذا كان المكتب في شراكة مع أحد مكاتب المراجعة الكبرى أو يأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Jakobsen and Elsebutangen (2023)
حجم شركة عميل المراجعة (SIZE)	رقابي	+/- على المتغير التابع	يعد حجم الشركة مؤشر على قدرتها في توليد الإيرادات وتحقيق مزايا تنافسية، وبالتالي يعد من أحد أهم العوامل التي قد تؤثر على أتعاب مراقب الحسابات (Coffie and Bedi, 2019)	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام (Coffie and Bedi, 2019)
نسبة الرفع المالي (LEV)	رقابي	+/- على المتغير التابع	يقصد بالرفع المالي للشركات هو مدى اعتمادها على القروض في عملية تمويل الأصول، وتعد عامل مؤثر في مستوى التعقيد بالشركة ومقدار المجهود المبذول في عملية المراجعة (El Guindy and Trabelsi, 2020)	قسمة إجمالي الالتزامات على إجمالي الأصول (El Guindy and Trabelsi, 2020)
معدل العائد على الأصول (ROA)	رقابي	+/- على المتغير التابع	هو نسبة تستخدم في قياس الأداء المالي للشركات فيما يتعلق بتحقيق الأرباح والمنافسة (Lepone and Wong, 2018; Kacer et al, 2018; El Guindy and Trabelsi, 2020)	خارج قسمة صافي الربح بعد الفوائد والضرائب على إجمالي الأصول (Lepone and Wong, 2018; Kacer et al, 2018; El Guindy and Trabelsi, 2020)
خطر مقاضاة مراقب الحسابات (LEGRISK)	معدل	H2 +/-	ينتج خطر مقاضاة مراقب الحسابات بسبب التكاليف أو الخسائر المرتبطة بالدعاوى القضائية من قبل المستثمرين أو أي أطراف مستفيدة من تقرير مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية (Viana et al., (2023)	متغير وهمي يأخذ القيمة (1) إذا كانت الشركة تعمل في الصناعات المعرضة لمخاطر التقاضي المتمثلة في الصناعات الأربعة التالية: الأدوية والتكنولوجيا الحيوية، التكنولوجيا وأجهزة الكمبيوتر، والإلكترونيات، البيع بالتجزئة)، ويأخذ القيمة (صفر) بخلاف ذلك (Abbott, Lawrence et al., 2017; Viana et al., 2023)

المصدر: من إعداد الباحث

7-4- أدوات وإجراءات الدراسة:

ينقسم هذا الجزء إلى قسمين الأول يعرض أدوات الدراسة، حيث تم الاعتماد على البيانات الثانوية بالتقارير المالية للشركات المدرجة في العينة بداية من عام 2016 وحتى عام 2022، وقد تم الحصول على البيانات من خلال موقع البورصة المصرية، والشركات المتخصصة في نشر المعلومات المالية وغير المالية للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية (مثل موقع مباشر وشركة مصر لنشر المعلومات)، ذلك بالإضافة إلى المواقع الإلكترونية للشركات.

كما تم اللجوء إلى تقرير مجلس الإدارة السنوية المرفقة بالقوائم المالية والتي تتضمن بيانات عن الشركة ومجلس إدارتها ومراقب الحسابات طبقاً للمادة (40) من قواعد قيد وشطب الأوراق المالية ببورصة الأوراق المالية المصرية، وأيضاً تم الاطلاع على محاضر الجمعية العمومية العادية للتعرف على أتعاب المراجعة.

أما الثاني فسيعرض إجراءات الدراسة والتي من خلالها قام الباحث بعمل تحليل محتوى للقوائم والتقارير المالية السنوية لاستخراج البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة الموضحة في جدول رقم (2). حيث تم مد فترة الدراسة من عام 2016 حتى عام 2022 ولأغراض قياس أثر تبني وتفعيل معيار 47 المتغير المستقل على أتعاب المراجعة كمتغير تابع، تم تقسيم الدراسة إلى فترتين؛ فترة ما قبل تبني وتفعيل معيار 47 وهي الفترة من 2016 حتى 2020، وفترة ما بعد تفعيل وهي الفترة من 2020 وحتى 2022.

أما لقياس المتغير التابع تم عمل تحليل محتوى لمحضر الجمعية العمومية للشركات المدرجة في عينة الدراسة وذلك للحصول على رقم الأتعاب المفصح عنه ثم إيجاد اللوغاريتم الطبيعي له وسيقوم البحث على الرقمين حيث سيعتمد على قياس اللوغاريتم الطبيعي في التحليل الأساسي وقيمة الأتعاب في التحليلات الأخرى. وذلك بجانب الاطلاع على تقرير مجلس الإدارة للتعرف طبيعة ومجال عمل الشركة لتحديد درجة خطر مقاضاة مراقب الحسابات المحتمل.

7-5- أدوات التحليل الإحصائي:

استخدم الباحث الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة مثل المتوسط، والوسط الحسابي، والانحراف المعياري، وأكبر وأدنى قيمة وذلك حسب طبيعة كل متغير من المتغيرات، وذلك لتحديد الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة قبل وبعد تبني وتفعيل معيار 47، وكذلك تم استخدام معامل الارتباط بيرسون Pearson لقياس مدى الارتباط بين جميع متغيرات الدراسة. كما استخدم الباحث تحليل الانحدار البسيط والمتعدد لاختبار فرض البحث الأول والثاني، وتحديد تأثير تبني وتفعيل معيار 47 (المتغير المستقل) على أتعاب المراجعة (المتغير التابع)، وكذلك قياس أثر خطر مقاضاة مراقب الحسابات (متغير معدل) على هذه العلاقة.

7-5-1- الإحصاءات الوصفية Descriptive Statistics

وقام الباحث بعرض الإحصاءات الوصفية للبيانات في شكل ما قبل التبني وبعد التبني لمعيار المحاسبة المصري رقم 47 لمقارنة التغيرات في البيانات كما يعرض الجدول رقم (3). وتشير النتائج في Panel (A) و Panel (B) إلى وجود تغير جوهري في الخصائص الرئيسية لمتغيرات الدراسة خلال فترة عدم تبني وتفعيل معيار 47 عنها في فترة تبني تفعيله. وتشير النتائج إلى وجود اختلافات جوهريّة في قيمة أتعاب المراجعة قبل وبعد تبني وتفعيل معيار 47، حيث بلغ متوسط عينة الدراسة قبل تبني وتفعيل معيار (47) 11.79795، بانحراف معياري 1.019522، وأكبر قيمة تعادل 14.73599 وأقل قيمة تعادل 9.615800، مقارنة فيما بعد تبني التفعيل معيار (47) بقيمة متوسط 12.13132 بانحراف معياري 1.025326، وأكبر قيمة تعادل 15.31959 وأقل قيمة تعادل 0.90615805 وبوجود اختلاف جوهري بالزيادة في الانحراف المعياري يشير إلى أن وجود تأثير أكبر على أتعاب المراجعة نتيجة تبني وتفعيل معيار 47، مما يعني أن الشركات محل الدراسات ارتفعت أتعاب المراجعة لديها نتيجة تبني معيار المحاسبة المصري رقم 47.

جدول رقم (3): نتائج الإحصاءات الوصفية

Variable	Panel (A) descriptive statistics for the Pre-standard 47 (2016-2020) N = 429				Panel (A) descriptive statistics for the after-standard 47 (2021-2022) N = 168			
	Mean	Std. Dev.	Min	Max	Mean	Std. Dev.	Min	Max
AFee	11.79795	1.019522	9.615805	14.73599	12.13132	1.025326	9.615805	15.31959
EAS47	0	0	0	0	1	0	1	1
SIZE	20.78799	1.73542	17.51295	25.15934	21.14196	1.81272	17.1962	25.50987
ROA	.0578725	.1269731	-.234104	1.849448	.0339302	.1424291	-1.28315	.3170356

كما تضيف النتائج إلى أن متوسط العينة لحجم الشركة، مقاساً بلوغاريتم إجمالي الأصول قد ارتفع خلال فترة ما قبل تبني معيار 47 عنه في فترة تبنيه وتفعيله، حيث بلغت قيمة المتوسط قبل التبني 20.78799 والانحراف المعياري 1.73542، بينما بعد تبني والتفعيل وصل متوسط الحجم إلى 21.14196 والانحراف المعياري 1.81272، وبذلك يمكن استنتاج أن تأثير حجم الشركات قد يكون أكبر بعد تبني وتفعيل المعيار 47 وبالمثل في معدل العائد على الأصول. وقام الباحث باختبار الارتباط بين متغيرات الدراسة وجاءت نتائج الارتباط بين المتغير التابع والمتغير المستقل والمتغيرات الرقابية ضمن نماذج اختبار فروض الدراسة.

جدول رقم (4): مصفوفة معاملات الارتباط بين متغيرات الدراسة

	LNAFee	EAS47	SIZE	ROA
AFee	1.0000			
EAS47	0.1455	1.0000		
SIZE	0.7296	0.0904	1.0000	
ROA	0.0723	-0.0817	0.1436	1.0000

يتضح من هذا الجدول؛ وجود علاقة ارتباط موجبة بين تبني وتفعيل معيار 47 وأتباع المراجعة. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج البعض (Hanna and Essa, 2023; Jakobsen and Elsebutangen, 2023 ; Saravanan et al., 2023) التي تشير إلى أن تبني معايير تتوافق مع IFRS مثل معيار 47 والذي يتفق مع IFRS 9 يعمل على زيادة أتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية. ويضيف الباحث أن معيار 47 يوجه بتغيير أسلوب عرض وتقييم القوائم المالية من خلال الاعتماد على محاسبة القيمة العادلة واستخدامها

في عملية التقييم بشروط وحالات معينة والتي تعتمد بشكل رئيسي على تقييم الأصول والخصوم بأسعار السوق مما يؤدي إلى زيادة المجهود المبذول من قبل مراقب الحسابات لمراجعة هذه التقييمات وبالتالي ارتفاع أتعاب المراجعة.

وتضيف النتائج إلى وجود علاقة ارتباط موجبة قوية بين حجم الشركة وبين أتعاب المراجعة كمتغير رقابي، وهو ما يتفق مع الدراسات (Coffie and Bedi, 2019; El Guindy and Trabelsi, 2020) أن حجم منشأة عميل المراجعة يؤثر إيجاباً على أتعاب مراقب الحسابات في ظل علاقتها بتبني معايير التقارير المالية الدولية، ويمكن تفسير ذلك من خلال أن الشركات كبيرة الحجم يكون لديها مستوى تعقيد عالي يتطلب مزيد من الجهد من قبل مراقب الحسابات يتبعه زيادة في مستوى الأتعاب. وتضيف النتائج إلى وجود علاقة ارتباط موجبة ضعيفة بين معدل العائد على الأصول وبين أتعاب المراجعة كمتغير رقابي، وهو ما يتفق مع الدراسات (Lepone and Wong, 2018; Kacer et al, 2018) التي تشير إلى أن هذا المعدل قد يعكس مستوى التعقيد في القوائم المالية للشركة محل المراجعة.

7-5-2- نتائج اختبار الفرض البحثي الأول (H1):

استهدف الفرض اختبار ما إذا كان تبني معيار 47 يؤثر على أتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيمة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض إحصائياً تم إجراء تحليل الانحدار البسيط Simple Regression، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \varepsilon_{it} \quad (1)$$

حيث تعبر $(AFee_{it})$ عن أتعاب المراجعة للشركة (i) في السنة (t). وتعبر β_0 عن قيمة الثابت في معادلة الانحدار. وتعبر β_1 عن معامل الانحدار لتبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47. بينما تعبر $(EAS47_{it})$ عن تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 للشركة (i) في السنة (t). وأخيراً يمثل ε_{it} عن الخطأ العشوائي. ويظهر الجدول رقم (5) نتائج التحليل الإحصائي الخاصة باختبار الفرض الرئيسي الأول (H1):

جدول رقم (5): نتائج اختبار الفرض الأول للبحث (H1)

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	11.79795	239.30	0.000
EAS47	0.3333693	3.59	0.000
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value		معامل التحديد R^2
12.87	0.0004		0.0212

يتضح من خلال الجدول السابق على مستوى النموذج، أن نتيجة اختبار ف **F-test** تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية **P. Value = 0.000** أقل من 0.05 أي أن النموذج صالح لاختبار العلاقة محل الدراسة. وتشير النتائج أيضاً أن معامل التحديد (R^2) **0.0212**، أي أن المتغير المستقل وهو تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 يفسر 2.12% من التباين في المتغير التابع وهو أتعاب المراجعة.

وتشير نتائج اختبار ت **T-test** أن هناك علاقة معنوية طردية بمعامل الانحدار يعادل (0.33) بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية، وذلك من خلال قيمة معنوية **P. Value = 0.000** أقل من 0.05، وبناءً على ذلك، يتم قبول فرض البحث الأول (H1).

وتتفق هذه النتائج مع ما خلصت إليه بعض الدراسات منها (Miah et al., 2020; Alqatamin and Ezeani, 2021; Hanna and Essa, 2023; Saravanan et al., 2023) والمتعلقة بتبني معايير التقرير المالي IFRS على أتعاب المراجعة، والتي يقوم الباحث باستخدامها كمقياس للعلاقة بين تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري 47 المتوافق مع IFRS 9 وأتعاب مراقب الحسابات في مراجعة القوائم المالية، وذلك بسبب ندرة الدراسات التي اختبرت هذا النوع من العلاقات بالإضافة إلى حداثة تفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47. ويضيف الباحث أن معيار 47 يقوم في مفاهيمه على استخدام مدخل القيمة العادلة للمشتقات المالية بحالات وشروط معينة وهي ما تتسم بالتعقيد والحاجة إلى المزيد من الوقت والمجهود

المبذول في عملية التدقيق في التقييم المستخدم وفقاً لقواعد المعيار في الحالات المختلفة وهو ما يزيد من أتعاب المراجعة. ذلك بالإضافة إلى حداثة التفعيل وبدايته والتي تتسم بالارتفاع المنطقي في المخاطر والرغبة في مستوى عالي من الدقة والفعالية سواء من قبل منشأة عميل المراجعة أو مكتب المراجعة، وبالتالي يقوم المراقب بزيادة الوقت والمجهود المبذول في عملية المراجعة لتفادي مخاطر بداية التنفيذ والتطبيق وهو أيضاً ما يصب في زيادة أتعاب المراجعة. ويرى الباحث أنه يجب تفسير تضائل المقدرة التفسيرية للنموذج (R^2) بالرغم من صلاحية ومعنوية النموذج وكبر حجم المشاهدات في مجال اختبار فرض البحث الأول (H1). حيث يمكن تفسير ذلك بداية على حداثة دخول معيار المحاسبة المصري رقم 47 حيز التنفيذ حيث تم قياس الفترة من 2016 إلى 2020 كفترة عدم تبني بينما سنتي 2021-2022 فقط كفترة تبني. والأهم أن تبني وتفعيل معيار 47 يعد ذو أهمية كبيرة في التأثير على أتعاب المراجعة لكنه ليس المحدد الأساسي والوحيد لهذا التغير في الأتعاب خصوصاً في ظل متغير أتعاب المراجعة الذي يتأثر بالعديد من المتغيرات والخصائص التشغيلية للشركة محل المراجعة ومكتب المراجعة نفسه.

وللتحقق من ذلك تبني الباحث مدخل المتغيرات الرقابية، وتحليل مدى تأثر العلاقة مجال الفرض البحثي الأول بمتغيرات رقابية إضافية هم حجم منشأة عميل المراجعة ومعدل العائد على الأصول والرفع المالي وحجم مكتب المراجعة.

وسيتم ذلك على مراحل المرحلة الأولى تتمثل في سيتم إضافة متغير حجم مكتب المراجعة فقط على النموذج الأساسي وقياس صلاحية ومعنوية النموذج والمقدرة التفسيرية. ثم في المرحلة الثانية سيتم إضافة متغيرات رقابية للنموذج مرتبطة بالخصائص التشغيلية للشركة محل المراجعة وقياس صلاحية ومعنوية النموذج والمقدرة التفسيرية ومقارنتها بالنموذج الأساسي والثاني. وأخيراً، المرحلة الثالثة وسيتم إضافة جميع المتغيرات سواء المرتبطة بالخصائص

التشغيلية للشركة محل المراجعة ومتغير حجم مكتب المراجعة إلى النموذج الأساسي للتعرف على التغيرات التي تطرأ نتيجة إدخال هذه المتغيرات الرقابية إلى النموذج الأساسي. لمعالجة أثر المتغيرات الرقابية في المرحلة الأولى، تم إضافة متغير حجم مكتب المراجعة بجانب تبني معيار 47، وتم إعادة اختبار فرض البحث باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كما يلي:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \beta_2 AOS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث ($AFee_{it}$ ، $EAS47_{it}$) كما هو مشار في النموذج رقم (1). وتتمثل المتغيرات الرقابية في (AOS_{it}) وهي تمثل حجم مكتب المراجعة (Audit Office Size) للشركة i خلال الفترة t . جدول رقم (6): نتائج اختبار الفرض الأول للبحث (H1) في ظل المدخل الرقابي المرحلة الأولى

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	11.27415	222.13	0.000
EAS47	.3925426	5.15	0.000
AOS	1.182678	17.06	0.000
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value	معامل التحديد R^2	
155.17	0.0000	0.3432	

ويتضح من خلال الجدول السابق على مستوى النموذج، أن نتيجة اختبار F -test تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية النموذج $P = 0.000$ أقل من 0.05 أي أن النموذج صالح لاختبار العلاقة محل الدراسة. وأيضاً تشير النتائج إلى معنوية تأثير حجم مكتب المراجعة على أتعاب المراجعة كمتغير رقابي يؤثر على أتعاب المراجعة.

واتسقت النتائج في تحسن المقدرة التفسيرية بشكل جوهري من 0.0212 إلى 0.3432 عند الأخذ في الاعتبار حجم مكتب المراجعة إذا كان من مكاتب المراجعة الأربعة الكبرى أم لا كمتغير رقابي. ويخلص الباحث أن قدرة تبني معيار 47 كمتغير مستقل بجانب حجم مكتب المراجعة كمتغير رقابي على تفسير 0.3432 من التغير الكلي في أتعاب المراجعة.

ولتحقيق المرحلة الثانية من التحليل، تم إضافة متغيرات رقابية هي حجم الشركة محل المراجعة ومعدل العائد على الأصول والرفع المالي بجانب تبني وتفعيل معيار 47، وتم إعادة اختبار فرض البحث باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كما يلي:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

حيث $(Fee_{it}, EAS47_{it})$ كما هو مشار في النموذج رقم (1). وتتمثل المتغيرات الرقابية في $(SIZE_{it})$ وهي تمثل حجم الشركة i خلال الفترة t ، وهي تمثل معدل العائد على أصول الشركة i خلال الفترة t ، وهي تمثل الرفع المالي للشركة i خلال الفترة t . جدول رقم (7): نتائج اختبار الفرض الأول للبحث (H1) في ظل المدخل الرقابي المرحلة الثانية

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	3.161423	8.97	0.000
EAS47	.1685169	2.62	0.009
SIZE	.4095967	22.96	0.000
ROA	-.0899909	-0.40	0.691
LEV	.298179	2.24	0.025
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value	معامل التحديد R ²	
176.05	0.0000	0.5433	

يتضح من خلال الجدول السابق على مستوى النموذج، أن نتيجة اختبار ف F -test تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية P -Value = 0.000 أقل من 0.05، وأيضاً تشير النتائج إلى معنوية المتغيرات الرقابية باستثناء معدل العائد على الأصول وهو ما يتفق مع نتائج الإحصاء الوصفي والارتباط.

وكما توقع الباحث تحسنت المقدرة التفسيرية بشكل جوهري من 0.0212 إلى 0.5433 عند الأخذ في الاعتبار كل من حجم الشركة ومعدل العائد على الأصول والرفع المالي، كمتغيرات رقابية. ويخلص الباحث أن قدرة تبني معيار 47 كمتغير مستقل بجانب حجم الشركة ومعدل العائد على الأصول والرفع المالي كمتغيرات رقابية مجتمعة على تفسير 0.5433 من التغير

الكلية في أتعاب المراجعة، الأمر الذي يبرر صحة لجوء الباحث لمدخل المتغيرات الرقابية من جهة، ويؤكد على أن تأثير تبني معيار 47 على أتعاب المراجعة ليس تأثيراً مطلقاً ولكنه يختلف باختلاف العديد من المتغيرات والعوامل من جهة أخرى.

وأخيراً المرحلة الثالثة، حيث تم إضافة جميع المتغيرات الى النموذج رقم (1) وتم إعادة اختبار فرض البحث باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كما يلي:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 AOS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

جدول رقم (8): نتائج اختبار الفرض الأول للبحث (H1) في ظل المدخل الرقابي المرحلة الثالثة

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	3.765796	13.38	0.000
EAS47	.1188296	4.03	0.000
SIZE	.3026169	19.80	0.000
ROA	-.5441729	-0.74	0.461
LEV	.0027351	1.99	0.047
AOS	.5882112	12.44	0.000
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value		معامل التحديد R^2
208.40	0.0000		0.6381

وبالمثل يتضح من خلال الجدول السابق على مستوى النموذج، أن نتيجة اختبار ف **F-test** تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية **P. Value = 0.000** أقل من 0.05، وأيضاً تشير النتائج إلى معنوية كافة المتغيرات الرقابية في تأثيرها على أتعاب المراجعة ما عدا معدل العائد على الأصول وذلك يتسق مع جميع التحليلات السابقة.

واتسقت النتائج في تحسن المقدرة التفسيرية بشكل جوهري من 0.0212 إلى 0.6381 أي قدرة تبني معيار 47 كمتغير مستقل بجانب الخصائص التشغيلية للشركة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كمتغيرات رقابية على تفسير 0.6381 من التغير الكلي في أتعاب المراجعة. ويتضح أن زيادة المقدرة التفسيرية في هذا النموذج كانت بدرجة أكبر من النموذج الأول والثاني والثالث وذلك عند الأخذ في الاعتبار الخصائص التشغيلية للشركة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة كمتغيرات رقابية.

ويمكن للباحث تلخيص مراحل اختبار الفرض الأول H1 كما يلي في الجدول رقم (9):

رقم النموذج	متغيرات النموذج وطبيعتها	الفرض البحثي	معنوية النموذج	المقدرة التفسيرية	قبول أو رفض الفرض
(1)	مستقل EAS_{47it} - تابع $AFee_{it}$ مدخل أساسي	H1	0.0000	0.0212	قبول
(2)	مستقل EAS_{47it} - تابع $AFee_{it}$ مدخل رقابي متغير رقابي AOS_{it}	H1	0.0000	0.3432	قبول
(3)	مستقل EAS_{47it} - تابع $AFee_{it}$ مدخل رقابي $LEV_{it} - SIZE_{it} - ROA_{it}$ متغيرات رقابية	H1	0.0000	0.5433	قبول
(4)	مستقل EAS_{47it} - تابع $AFee_{it}$ مدخل رقابي $-SIZE_{it} - ROA_{it} - AOS_{it}$ LEV_{it} متغيرات رقابية	H1	0.0000	0.6381	قبول

7-5-3- نتائج اختبار الفرض البحثي الثاني (H2):

يهدف الفرض الثاني H2 إلى اختبار أثر متغير خطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل على العلاقة بين تبني وتفعيل معيار 47 وأتباع المراجعة. وبالتالي سيتم إضافة متغير خطر مقاضاة مراقب الحسابات والمتغير التفاعلي للتبني مع خطر مقاضاة مراقب الحسابات إلى النموذج. واختار الباحث النموذج الرابع لأنه الأشمل والأعلى مقدرة تفسيرية، وبناءً على ذلك يمكن اختبار هذا الفرض إحصائياً باستخدام نموذج الانحدار المتعدد كما يلي:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS_{47it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 AOS_{it} + \beta_6 LEGRISK_{it} + \beta_7 EAS_{47} * LEGRISK_{it} + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

جدول رقم (10): نتائج اختبار الفرض الثاني للبحث (H2)

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	.3309598	13.24	0.000
EAS47	.2525264	4.23	0.000
SIZE	.3366694	19.83	0.000
ROA	-.1443815	-0.72	0.475
LEV	.2406408	2.03	0.043
AOS	.7016592	12.48	0.000
LEGRISK	.1345319	1.22	0.224
EAS47*LEGRISK	-.2872225	-1.28	0.199
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value	معامل التحديد R ²	
149.18	0.000	0.6394	

يتضح من خلال الجدول السابق على مستوى النموذج، أن نتيجة اختبار ف **F-test** تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية **P. Value = 0.000** أقل من 0.05، ولكن يتضح أيضاً أن متغير خطر مقاضاة مراقب الحسابات التفاعلي كمتغير للعلاقة بين تبني معيار 47 وأتعاب المراجعة لم يكن معنوياً حيث قيمة معنوية **P. Value = 0.199** أكبر من 0.05، وبالتالي لم يؤثر متغير خطر مقاضاة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبني معيار 47 وأتعاب المراجعة. وبناءً على النتائج السابقة، فإنه يتم رفض الفرض الثاني (H2) الذي ينص على أنه "يختلف التأثير المعنوي لتبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف مقاضاة مراقب الحسابات".

وتتعارض هذه النتيجة مع ما توصلت إليه الدراسات القليلة التي بحثت في علاقة خطر مقاضاة مراقب الحسابات بالعلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة (Alqatamin and Ezeani, 2023; Viana et al., 2021) وقد يرجع ذلك إلى اختلاف البيئة التي تمت فيها الدراسة التطبيقية لهاتين الدراستين مقارنة بالبيئة المصرية، ويضيف الباحث أن حداثة تفعيل لمعيار

47 قد يجعل مكاتب المراجعة تركيز بشكل أكبر في تحديد الأتعايب على عناصر أخرى مثل الحجم والخبرة والتخصص وجودة المراجعة في ظل تبني المعايير الجديدة مقارنة بمخاطر التقاضي المحتملة حال قبول التكاليف بالمراجعة.

ويخلص الباحث مما سبق، إلى نتيجة اختبار فرضي البحث من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (11): تلخيص نتائج اختبار فرضي البحث

الفرض	نص الفرض	قبول أو رفض
H1	يؤثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 معنوياً على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	قبول
H2	يختلف التأثير المعنوي لتبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية باختلاف مقاضاة مراقب الحسابات.	رفض

8- التحليلات الأخرى:

يهدف هذا الجزء إلى عرض التحليلات الأخرى والتي من خلالها يتم التأكيد على صحة ومثانة النتائج في التحليل الأساسي ومدى سلامة افتراضات بناء النموذج الأساسي، وتنقسم التحليلات الأخرى إلى جزئين كما يلي:

8-1- التحليل الإضافي:

ويهدف التحليل الإضافي في هذا البحث إلى دراسة أثر معدل العائد على الأصول وحجم مكتب المراجعة كمتغيرات معدلة للعلاقة بين تبني وتفعيل معيار 47 وأتعاب المراجعة بدلاً من استخدامها في التحليل الأساسي كمتغيرات رقابية وذلك. وتم تعديل النموذج وإضافة متغيرين تفاعليين بين تبني معيار 47 ومعدل العائد على الأصول وحجم مكتب المراجعة بدلاً من كونهما متغيرات رقابية كما يلي وتم إعادة إجراء اختبار الانحدار المتعدد:

$$AFee_{it} = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \beta_2 ROA_{it} + \beta_3 EAS47 * ROA_{it} + \beta_4 AOS_{it} + \beta_5 EAS47_{it} * AOS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

جدول رقم (12): نتائج اختبار التحليل الإضافي

المتغيرات	معامل الانحدار β	قيمة اختبار t	مستوى المعنوية P. Value
ثابت الانحدار	11.25205	198.64	0.000
EAS47	.417838	4.14	0.000
ROA _{it}	.3421936	1.07	0.285
AOS _{it}	1.187854	14.56	0.000
EAS47* ROA _{it}	.0010778	0.00	0.998
EAS47 _{it} *AOS _{it}	-.0429674	-0.28	0.783
إحصائيات النموذج			
قيمة F	مستوى المعنوية P. Value	معامل التحديد R ²	
62.29	0.0000	0.3451	

ويوضح الجدول رقم (12) نتائج اختبار التحليل الإضافي، وتشير النتائج إلى معنوية النموذج حيث نتيجة اختبار F-test تشير إلى أن نموذج الانحدار معنوي وذا دلالة إحصائية حيث أن قيمة معنوية $P. Value = 0.000$ أقل من 0.05. وتضيف النتائج أن متغيري معدل العائد على الأصول وحجم مكتب المراجعة لم يكونا معنويين كمتغيرين معدلين للعلاقة بين تبني معيار رقم 47 وأتباع مراجعة القوائم المالية السنوية. ويثبت ذلك أيضاً صحة لجوء الباحث إلى المدخل الرقابي والاعتماد على تلك المتغيرات كرقابية تساعد في تفسير العلاقة بين تبني وتفعيل معيار 47 وأتباع المراجعة.

8-2- تحليل الحساسية:

تساعد منهجية تحليل الحساسية على التحقق من قياسات المتغيرات الرئيسية (التابع والمستقل) على صحة ومثانة نتائج التحليل الأساسي (عطية وعلى، 2021). وتحقيقاً لذلك، قام الباحث في هذا الجزء بالتنوع سواء استخدام أدوات إحصائية مختلفة أو قياسات مختلفة وأيضاً اختبارات مختلفة. يعرض الجزء الأول من تحليل الحساسية تغيير طريقة قياس المتغير التابع "أتباع المراجعة"، حيث تم الاعتماد في النموذج الأساسي على اللوغاريتم الطبيعي لأتباع

المراجعة ولكن سيقوم الباحث بتغيير طريقة القياس الى قيمة أتعاب المراجعة، ثم إعادة تشغيل نموذج الانحدار الأساسي المستخدم في التحليل الأساسي لاختبار فرض البحث الأول مع ثبات كافة الافتراضات الأخرى المستخدمة في بناء النموذج. وتم إعادة إجراء تحليل الانحدار البسيط، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AFee_{it} (value) = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

ذلك بالإضافة إلى إعادة اختبار النموذج في ظل المدخل الرقابي المرحلة الثالثة من خلال إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$AFee_{it} (value) = \beta_0 + \beta_1 EAS47_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 ROA_{it} + \beta_4 LEV_{it} + \beta_5 AOS_{it} + \varepsilon_{it} \quad (8)$$

جدول رقم (13): مقارنة نتائج الفرض الأول (تحليل أساسي وتحليل حساسية)

الفرض الأول تحليل الحساسية AFee			الفرض الأول النموذج الأساسي LNAFee			
مستوى المعنوية P. Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P. Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	المتغيرات
0.002	12.63	227612.7	0.000	239.30	11.79795	ثابت الانحدار
0.000	3.18	107899.7	0.000	3.59	0.3333693	EAS47
إحصائيات النموذج			إحصائيات النموذج			
معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية P. Value	قيمة F	معامل التحديد R^2	مستوى المعنوية P. Value	قيمة F	
0.0167	0.001	10.09	0.0212	0.0004	12.87	

جدول رقم (14): مقارنة نتائج الفرض الأول (تحليل أساسي وتحليل حساسية - مدخل رقابي)

الفرض الأول تحليل الحساسية AFee			الفرض الأول النموذج الأساسي LNAFee			
مستوى المعنوية P. Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	مستوى المعنوية P. Value	قيمة اختبار t	معامل الانحدار β	المتغيرات
0.000	-8.68	-146821	0.000	13.38	3.765796	ثابت الانحدار
0.004	2.86	84542.39	0.000	4.03	.1188296	EAS47
0.000	8.79	76445.93	0.000	19.80	.3026169	SIZE
0.546	-0.60	-62425.0	0.461	-0.74	-.544172	ROA
0.267	1.11	67526.68	0.047	1.99	.0027351	LEV
0.000	6.39	184040.1	0.000	12.44	.5882112	AOS
إحصائيات النموذج			إحصائيات النموذج			
معامل التحديد R ²	مستوى المعنوية P. Value	قيمة F	معامل التحديد R ²	مستوى المعنوية P. Value	قيمة F	
0.2840	0.0000	46.88	0.6381	0.0000	208.40	

وتوضح الجداول رقم (13 و 14) اتساق النتائج مع نتائج التحليل الأساسي، حيث أظهرت النتائج في الجدول رقم (13) اتساق نتائج الانحدار البسيط للنموذج الأساسي وتحليل الحساسية بمتغيره المستقل والتابع فقط من خلال وجود تأثير إيجابي معنوي لتبنى وتفعيل معيار 47 على أتعاب المراجعة.

أما بالنسبة للجدول رقم (14) أظهرت النتائج اتساق على مستوى المدخل الرقابي ومعنوية المتغيرات الرقابية الخاصة بحجم الشركة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة وزيادة المقدرة التفسيرية في تبنى معيار رقم 47 على أتعاب المراجعة في ظل المدخل الرقابي. ويعتقد الباحث في أن اتساق معنوية العلاقة في اختبار الفرض (H1) في ظل القياسات البديلة لتحليل الحساسية عنه في التحليل الأساسي يدعم متانة وقوة التأثير الإيجابي لتبنى معيار رقم 47 على أتعاب المراجعة من جانب، وتؤكد زيادة المقدرة التفسيرية لعلاقة تبنى معيار 47 على أتعاب المراجعة في ظل المدخل الرقابي على صحة اختيار الباحث للمدخل الرقابي في استكمال نموذج البحث.

يعرض الجزء الثاني من تحليل الحساسية منهجية تقسيم العينة إلى مجموعتي دراسة تختلف في تبني وعدم تبني وتفعيل معيار رقم 47 ثم عمل اختبار لقياس مدى تأثير تبني وتفعيل معيار 47 على مجموعتي الدراسة، ذلك بالإضافة إلى تغيير الأداة الإحصائية حيث تم الاعتماد على SPSS 26 بدلاً من STATA 16 في اختبار الفرض الأول (H1)، وأخيراً تغيير الأسلوب الإحصائي حيث الاعتماد على أحد اختبارات الإحصاءات اللامعلمية بدلاً من الإحصاءات المعلمية وهو اختبار مان ويتني لمجموعتين مستقلتين.

جدول رقم (15): مقارنة نتائج الفرض الأول تحليل أساسي وتحليل حساسية مدخل رقابي

Test Statistics^a

	LN FEE
Mann-Whitney U	30133.000
Wilcoxon W	122368.000
Z	-3.116
Asymp. Sig. (2-tailed)	.002

a. Grouping Variable: 47 تبني معيار

Ranks

Dep	تبني المعيار	N	Mean Rank	Sum of Ranks
LNFEED	0	429	285.24	122368.00
	1	168	334.14	56135.00
	Total	597		

ويظهر الجدول رقم (15) نتائج اختبار مان ويتني حيث يعد تأثير تبني وتفعيل معيار 47 معنوي وذا دلالة إحصائية بين مجموعتي الدراسة حيث أن قيمة معنوية $P. Value = 0.002$ أقل من 0.05. ويعتقد الباحث أن هذا الاتساق في النتائج رغم تقسيم العينة وتغيير الأداة والأسلوب الإحصائي يعد دعماً إلى صحة ومثانة النتائج في التحليل الأساسي.

9- الخلاصة والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تبني وتفعيل معيار المحاسبة المصري رقم 47 على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية. ومن أهم ما توصل إليه الباحث من نتائج وجود تأثير إيجابي معنوي لتبني وتفعيل معيار 47 على أتعاب المراجعة في بيئة الأعمال المصرية نتيجة لاعتماد المعيار على مدخل القيمة العادلة في بعض القياسات الخاصة بالأدوات المالية للشركات، فضلاً عن تغيير أسلوب العرض في القوائم المالية مما سيتطلب مجهود ووقت أكبر من مراقب الحسابات بداية من تخطيط عملية المراجعة وصولاً إلى إعداد تقرير المراجعة مما قد يرفع من أتعابه. ويضيف البحث أن علاقة تبني وتفعيل معيار 47 على أتعاب المراجعة ليست علاقة مطلقة بل أختبر البحث من خلال المدخل الرقابي معنوية بعض المتغيرات المتعلقة بالخصائص التشغيلية للشركة محل المراجعة وحجم مكتب المراجعة وبالفعل كان لبعض هذه المتغيرات تأثيراً معنوياً على أتعاب المراجعة.

وأظهرت النتائج عدم معنوية تأثير خطر مقاضاة مراقب الحسابات كمتغير معدل للعلاقة بين تبني وتفعيل معيار 47 وأتعاب المراجعة. وقد جاءت نتائج التحليلات الأخرى سواء تعديل صيغة المتغيرات أو القياسات أو الأداة /الأسلوب الإحصائي متسقة بشكل كبير مع نتائج التحليل الأساسي مما يدعم من صحة ودقة ومثانة النتائج الى توصل إليها الباحث. وبناء على ما تقدم من نتائج بحثية، وفي ضوء أهداف البحث ومشكلته فإنه يمكن عرض توصيات البحث فيما يلي:

- يوصى الباحث أن تقوم الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية بتوفير إطار تعريفي واضح لمعايير المحاسبة المصرية الجديدة للتوافق مع معايير التقرير المالي IFRS.
- يوصى الباحث أن تقوم الهيئة العامة للرقابة المالية والبورصة المصرية بتطوير الممارسات المحاسبية وتفعيل آليات الحوكمة والرقابة الداخلية ضماناً لتطبيق المعايير الجديدة المتوافقة مع معايير التقرير المالي IFRS.

- يوصى الباحث الشركات المقيدة بالبورصة المصرية ومكاتب المراجعة بأخذ معيار 47 في الحسبان عند الاتفاق والتخطيط والتنفيذ لعملية المراجعة.
- يوصى الباحث مكاتب المراجعة المصرية بتطوير المهارات الخاصة لمراقبي الحسابات في مراجعة القوائم المالية في ظل معيار المحاسبة المصري الجديد رقم 47، مع اعتبار ذلك عاملاً محدد لأتعباب عملية المراجعة.

وأخيراً وفيما يتعلق بأهم مجالات البحث المقترحة فأهمها ما يلي:

- أثر تبني وتفعيل معيار 47 على جودة المعلومات المحاسبية مع دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- أثر تبني وتفعيل معيار 47 على خطر المراجعة - دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية.
- الأبعاد المالية والغير المالية للمعيار 47 على القطاع المصرفي في بيئة الممارسة المصرية مع دراسة استكشافية.
- تكرار هذا البحث على القطاع المصرفي بدلاً من الشركات الغير مالية المقيدة في البورصة المصرية.
- أثر تبني وتفعيل معيار 47 على جودة التقارير المالية للشركات كثيفة تكنولوجيا المعلومات.
- أثر تبني وتفعيل معيار 47 على جودة التقارير المالية في صناعة تكنولوجيا التمويل .Fintech

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

1. أبو الريش، سعيد خالد السعيد. (2021)، "مدى أفضلية الدخل الشاكل ومكوناته عن صافي الدخل في التنبؤ بالأداء المالي بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية في 2015: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة، جامعة دمنهور.
2. أبو طالب، أحمد محمد. (2013)، "دراسة تحليلية للدوافع والعوامل التي تؤثر في اتخاذ قرار الإلزام بتبني المعايير الدولية إعداد التقارير المالية IFRS في الدول النامية"، مجلة المحاسبة المصرية، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 6: 1-74.
3. أبو الخير، مدثر طه. (2008)، "معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة القوائم المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، 66-105.
4. الجرف، ياسر أحمد السيد. (2017)، "أثر استخدام المحاسبة عن القيمة العادلة علي دقة التنبؤات المحاسبية: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة المحاسبة والمراجعة لاتحاد الجامعات العربية، 5(1): 341-390.
5. السواح، تامر إبراهيم. (2019)، "أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين جودة المراجعة وقابلية التقرير المالي السنوي للقراءة- دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية". مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 3(3): 267-334.
6. تقرير الاستقرار المالي العالمي GFSR. (2019)، مركز المعلومات ودعم اتخاذ القرار مجلس الوزراء، الوقائع المصرية، 81.
7. زكى، نهى محمد. (2018)، "هل تتأثر أتعاب مراقب الحسابات عن مراجعة القوائم المالية السنوية بجائحة كورونا؟". ورقة عمل مقدمة للمؤتمر العلمي الخامس، كلية التجارة - جامعة طنطا بعنوان أثر أزمة كورونا على الاقتصاد القومي - المقترحات والحلول.

8. صالح، احمد السيد. (2023)، "الأثر المعدل لجودة المراجعة المدركة على العلاقة بين القدرة الإدارية للمديرين التنفيذيين وأتاعب المراجعة السنوية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة البحوث المحاسبية، كلية التجارة، جامعة طنطا*، (3): 235: 307.
9. صالح، صالح على. (2021)، "دراسة واختبار أثر القدرة الإدارية على أتاعب مراقب الحسابات عن مرجعة القوائم المالية السنوية التاريخية الكاملة للشركات غير المقيدة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث التجارية*، 2(2): 89-129.
10. عطية، سارة حمدي، على، عبد الوهاب نصر. (2021)، "دراسة واختبار العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المعلومات المحاسبية في الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية*، 2: 1-57.
11. عبد الرحيم، رضا محمود، خميس، عمرو محمد. (2022)، "دراسة واختبار تأثير خصائص منشأتي مراقب الحسابات وعميله على أتاعب مراجعة القوائم المالية للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية"، *المجلة العلمية للدراسات والبحوث المالية والتجارية، كلية التجارة، جامعة دمياط*، 2(2): 89-129.
12. مصطفى، عايده محمد. (2022)، "العلاقة بين قابلية القوائم المالية للمقارنة وأتاعب المراجعة: الدور المعدل لسمات منشأتي مراقب الحسابات وعميله - دليل من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية"، *مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية، كلية التجارة جامعة الإسكندرية*، 6 (1): 405 - 462.
13. موسى، بوسي حمدي حسن. (2019)، " أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة الإفصاح المحاسب: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية قبل وبعد عام 2015"، *مجلة المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة - جامعة بنى سويف*، 1: 356-428.
14. وزارة الاستثمار، (2006)، معايير المحاسبة المصرية، قرار (243) لسنة 2006، متاح إلكترونياً على: <http://www.fra.gov.eg>
15. وزارة الاستثمار، (2015)، معايير المحاسبة المصرية، قرار (243) لسنة 2006، متاح إلكترونياً على: <http://www.fra.gov.eg>

ثانياً: المراجعة باللغة الأجنبية:

1. Abbott, Lawrence et al. (2017), "The Impact of Litigation Risk on Auditor Pricing Behavior: Evidence from Reverse Mergers", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 34, No. 2, pp. 1103–1127.
2. Afenya, M. S., Arthur, B., Kwarteng W. & Opoku P. (2022), "The impact of audit committee characteristics on audit fees; evidence from Ghana", *Cogent Business & Management*, Vol. 9: No. 1, pp.1-20
3. Agana, J., A., Zamore, S., Domeher, D., (2023), IFRS adoption: a systematic review of the underlying theories, *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print.
4. Al-Qadasi, A., Baatwah, S.R. and Omer, W.K. (2023), "Audit fees under the COVID-19 pandemic: evidence from Oman", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 13 No. 4, pp. 806-824.
5. Alqatamin, R.M. and Ezeani, E. (2021), "The impact of fair value estimates on audit fees: evidence from the financial sector in Jordan", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11, No. 2, pp. 176-193.
6. Alrashidi, R., & Baboukardos, D., & Arun, T. (2021), "Audit Fees, Non-Audit Fees and Access to Finance: Evidence from India". *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 43.
7. Ates, S. (2021), "Chapter 33: Accounting Convergence, Mandatory Adoption of IFRS, and Accounting Quality". *Handbook of Research on Institutional, Economic, and Social Impacts of Globalization and Liberalization*, pp. 605-627.
8. Avwokeni, A.J. (2018), "On the value relevance argument: do market participants place a premium on future prospects of the firm?", *Journal of Financial Reporting and Accounting*, Vol. 16 No. 4, pp. 660-676.
9. Ayodeji, T. A., Nelson O., Folorunsho A., Jerry D. K., Ifayemi M. Ol. & Ayooluwa O. (2022), "IFRS adoption, corporate governance and faithful representation of financial reporting quality in Nigeria's development banks", *Cogent Business & Management*, Vol.10, No. 2.
10. Barua, A., Lennox, C., & Raghunandan, A. (2020), "Are audit fees discounted in initial year audit engagements?", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 43, No. 2. Vol. 69, pp.1-19.
11. Ben Salem, R. and Damak Ayadi, S. (2023), "The impact of acculturation process and the institutional isomorphism on IFRS adoption", *EuroMed Journal of Business*, Vol. 18, No. 2, pp. 184-206.

12. Chakrabarty, B., Duellman, S., and Hyman, M. A. (2020), A new approach to estimating the relation between audit fees and financial misconduct. *Accounting Horizons*, Vol. 34, No. 2, pp.41-61.
13. Chee, Y. L., Chu, Y. L., Gerald J. L. (2013), IAS 39 reclassification choice and analyst earnings forecast properties, *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 32, No. (5), pp. 342-356.
14. Cheikh, H.B. and Rejeb, A.B. (2021), "Does the IFRS adoption promote emerging stock markets development and performance?", *Macroeconomics and Finance in Emerging Market Economies*, Vol. 14, No. 1, pp. 1-23.
15. Choi, Y. Panel, K. & Tonaito, J., (2013), "Has the IASB been successful in making accounting earnings more useful for prediction and valuation? UK evidence", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 40, No.7, pp. 741-768.
16. Coffie, W., Bedi, I. (2019), "The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana", *Accounting Research Journal*, Vol. 32, No. 3, pp. 436-453.
17. Cotter, J., Tarca, A. & Wee, M., (2012), IFRS adoption and analyst's earnings forecasts; Australian evidence, *Accounting and Finance*, Vol. 52, No.7, pp. 395-419.
18. De George, T., Ferguson, B., Spear, A. (2013), "How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees", *The Accounting Review*, Vol. 88, No. (2), pp. 429-462.
19. -----, -----, ----- (2008), "The effects of IFRS adoption on audit fees: Evidence from the Australian experience", *Working Paper*, University of Michigan.
20. Douppnik, T., & Perera, H. (2011). *International accounting*. (3rd ed.) McGraw-Hill Higher Education.
21. El Guindy, M. N., & Trabelsi, N. S. (2020). IFRS adoption/reporting and auditor fees: the conditional effect of audit firm size and tenure. *International Journal of Accounting & Management*, Vol. 28, No. 4, pp. 639- 666.
22. Elkelish, W.W. (2017), "IFRS related party transactions disclosure and firm valuation in the United Arab Emirates emerging market", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 7 No. 2, pp. 173-189.
23. Elkins, H., & Entwistle, G. (2018), "A commentary on accounting standards and the disclosure problem: Exploring a way forward", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 33, pp. 79-89.

24. Elmghaamez, I.K., Attah-Boakye, R., Adams, K. and Agyemang, J. (2022), "The diffusion of innovation theory and the effects of IFRS adoption by multinational corporations on capital market performance: a cross-country analysis", *Thunderbird International Business Review*, Vol. 64, No. 1, pp. 81-108.
25. Florou, A., Morricone, S., & Pope, P. F. (2020), "Proactive financial reporting enforcement: Audit fees and financial reporting quality effects", *The Accounting Review*, Vol. 95, No. 2, pp. 167-197.
26. Gu, J. (2020), "Voluntary IFRS adoption and accounting quality: evidence from Japan", *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, Vol. 34, No. 1, pp. 1985-2012.
27. Hanna, S. N., Essa, S. K., (2023), "The Effect of Mandatory IFRS Adoption Pressures on Auditing Profession in The Iraqi Kurdistan Region", *Boletín De Literatura Oral*, Vol. 10, No. 1, pp. 95-106.
28. Hay, D. (2013), "Further evidence from meta-analysis of audit fee research", *International Journal of Auditing*, Vol. 17, No. 2, pp. 162-176
29. Horton, J., Serafeim, G. and Serafeim, I. (2013), Does Mandatory IFRS Adoption Improve the Information Environment? *Contemporary Accounting Research*, Vol. 30, pp. 388-423.
30. Hossain, S., & Wang, J. J. (2023), Abnormal audit fees and audit quality: Australian evidence. *Australian Journal of Management*, Vol. 48, No. 3, pp. 596-624.
31. Houqe, N. (2018), "A review of the current debate on the determinants and consequences of mandatory IFRS adoption", *International Journal of Accounting and Information Management*, 26(3), 413-442.
32. -----, Easton, S. & Ziji, T. (2014), "Does mandatory IFRS adoption improve information quality in low investor protection countries? ", *Journal of International Accounting, Accounting & Taxation*, Vol. 23, No. 2, pp. 87-97.
33. Jakobsen, M. A., Elsebutangen, T. (2023), "IFRS adoption and the effect it has on auditor fees and auditor choice", *Master Thesis Accounting and Business Control*, Norwegian Business School.
34. Jamsheed, J., Joseph T. , Marc B. , (2023), "Audit fee determinants in small municipalities: Further evidence from Connecticut small towns", *International Journal of Auditing*, Vol. 27, No. 4, pp. 171-189.
35. Kabir, M.H., Laswad, F. & Islam, M., (2010), " Impact of IFRS in New Zealand on accounts and earnings quality ", *Australian Accounting Review*, Vol. 20, No. 55, pp. 343-357.

36. Kacer, M.; Peel, D.; Peel, M. and Wilson, N. (2018), "On the persistence and dynamics of big 4 real audit fees: evidence from the UK", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 45, No. (5/6), pp. 714-727.
37. Kim, J.B. Tsui, J.S. & Yi, C.H., (2011), the voluntary adoption of international accounting standards and loan contracting around the world, *Review of Accounting Studies*, Vol.16, No. 4, pp. 779-811.
38. Lepone, A. and Wong, J. (2018), "The impact of mandatory IFRS reporting on institutional trading costs: evidence from Australia", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 45, No. (7/8), pp. 797-817.
39. Li, B., Siciliano, G., Venkatachalam, M., Naranjo, P. and Verdi, R.S. (2021), "Economic Consequences of IFRS Adoption: The Role of Changes in Disclosure Quality". *Contemp Account Res*, Vol.38: 129-179.
40. Li, S. (2010), "Does mandatory adoption of international financial reporting standards in the European union reduce the cost of equity capital?", *The Accounting Review*, Vol. 85, No. 2, pp. 607-636.
41. Mameche, Y. and Masood, A. (2021), "Macroeconomic evidence on the impact of mandatory IFRS adoption on FDI in the Gulf Cooperation Council (GCC) countries", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 11, No. 4, pp. 610-631.
42. Miah, M. S., Jiang, H., Rahman, A., & Stent, W. (2020). Audit effort, materiality and audit fees: evidence from the adoption of IFRS in Australia. *Accounting Research Journal*.
43. Musah, A., Anokye, F. K., & Gakpetor, E. D. (2018). The effects of IFRS adoption and Big 4 audit firms on audit and non-audit fees: Evidence from Ghana. *Accounting and Management Information Systems*, 17(3), 330-352.
44. Omotoso, M.O., Schutte, D.P. and Oberholzer, M. (2022), "The effect of the adoption of international financial reporting standards on foreign portfolio investment in Africa", *South African Journal of Accounting Research*, Vol. 36, No. 1, pp. 57-79.
45. Onalo, U., Lizam, M. & Kaseri, A., 2014, " International financial reporting standards and the quality of banks financial statement information: evidence from an emerging market Nigeria ", *European Journal of Business and Social Science*, Vol. 3, No.8, pp: 243-255.
46. Ranasinghe, T., Yi, L., Zhou, L. (2023), "Do auditors charge a client business risk premium? Evidence from audit fees and derivative hedging in the U.S. oil and gas industry", *Rev Account Stud*, Vol. 28, pp.1107–1139.

47. Saravanan, R., Firoz M., Dalal S. (2023), "The effect of IFRS convergence on risk disclosure: an investigation into the Indian accounting system", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 31 No. 5, pp. 864-886.
48. Simunic, D. (1980). The pricing of audit services: Theory and evidence. *Journal of Accounting Research*, Vol. 18, No.1, pp. 161–190.
49. Tang, F., Ruan, L. and Yang, L. (2017), "Does regulator designation of auditors improve independence? The moderating effects of litigation risk", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 32 No. 1, pp. 2-18.
50. Turki, H.; S. Wali and Y. Boujelbene. (2017), IFRS Mandatory Adoption Effect on Information Asymmetry: Immediate or Delayed? *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, Vol. 11, No. 1, pp. 55-77.
51. Tawiah, V. and Boolaky, P. (2020), "A review of literature on IFRS in Africa", *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 16 No. 1, pp. 47-70.
52. Usman, M., Ezeani, E., Salem, R.I.A. and Song, X. (2022), "The impact of audit characteristics, audit fees on classification shifting: evidence from Germany", *International Journal of Accounting & Information Management*, Vol. 30, No. 3, pp. 408-426.
53. Viana, D.B.C., Lourenço, I.M.E.C. and Paulo, E. (2023), "The effect of IFRS adoption on accrual-based and real earnings management: emerging markets' perspective", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 13, No. 3, pp.485-508.
54. Weerathunga, P.R., Xiaofang, C., Nurunnabi, M., Kulathunga, K. and Swarnapali, R.M.N.C. (2020), "Do the IFRS promote corporate social responsibility reporting? Evidence from IFRS convergence in India", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 40.
55. Yip, R.W. & Young, D., (2012), "Does mandatory IFRS adoption improve information comparability?", *The Accounting Review*, 87(5), 1767-1789