

أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة المراجعة الخارجية

دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د. محمد عبد العزيز عبد المعطى الهواري

مدرس المحاسبة والمراجعة

معهد مصر العالي للتجارة والحاسبات بالمنصورة

ملخص الدراسة:

استهدفت الدراسة الحالية تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) International Financial Reporting Standards وجودة المراجعة الخارجية في البيئة المحاسبية المصرية، من خلال التعرف على الآثار المحاسبية لتبني معايير التقرير المالي الدولية على القوائم المالية وتحقيق جودة ومنفعة المعلومات المحاسبية، ثم التعرف على دور معايير التقرير المالي الدولية في تطوير دور المراجع الخارجي ومن ثم التأثير على جودة المراجعة من منظور الأطراف ذوي المصلحة، ثم استعراض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع الدراسة لغرض اشتقاق الفروض الإحصائية للدراسة، ثم استعراض الدراسة التطبيقية وصولاً إلى النتائج الأساسية للدراسة.

وفي إطار تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة، اعتمدت الدراسة على عينة من الشركات المدرجة في الفترة الزمنية من عام ٢٠١٣ إلى عام ٢٠١٧ مع استثناء عام ٢٠١٥ لتشمل عدد (٢١١) شركة خلال أربع سنوات مختلفة، ويرجع بدء مجتمع الدراسة من عام ٢٠١٣ لغرض تجاوز فترة الأزمات السياسية التي مرت بها البلاد وتجنب تأثيرها على جودة المراجعة باعتبار أن عام ٢٠١٣ هو بداية الاستقرار السياسي، وقد سجلت هذه الشركات عدد (٨٤٤) مشاهدة، وباستبعاد (٧٥) مشاهدة تخص البنوك والمؤسسات المالية، واستبعاد (١٢٢) مشاهدة ذات بيانات المفقودة، واستبعاد (٩٩) مشاهدة ذات قيم شاذة ومتطرفة يصل حجم العينة إلى (٥٤٨) مشاهدة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين تبني معايير التقرير المالي وجودة المراجعة، كما وجدت الدراسة أن استخدام الدور المعدل لجودة المراجع الخارجي أدى إلى تحفيز العلاقة الطردية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة.

Abstract:

This study aim to investigate the relationship between IFRS adoption and audit quality in the Egyptian accounting environment, through identifying the accounting effects of IFRS adoption on the financial statements and achieving the quality and usefulness of accounting information, and identifying the effect on the quality of audit engagement from the perspective of stakeholders, also showing the prior literature related to my study for the purpose of hypotheses development. Moreover, this study shows the empirical study for concluding the results.

In the context of analyzing the relationship between the IFRS adoption and the audit quality, I depend on the sample from the Egyptian listed companies in the time series 2013–2017 with the exception of 2015 to include 211 companies through different 4 years. My sample start from 2013 to overcome the political crises period and avoiding its effect on the audit quality because the year 2013 is the start of political stability. These included firms in my sample recorded 844 observations, and by excluding 75 observations related to banks and financial institutions, and by excluding 122 observations that have missed values, and by excluding 99 observations are extreme values, the final sample became 548 firm year observations.

Finally, I conclude a positive relationship between the IFRS adoption and the audit quality engagement; furthermore, I found a positive effect for the moderating role of the external auditor quality and the relationship between the IFRS adoption and audit quality.

الكلمات المفتاحية: معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) - جودة المراجعة - جودة المراجع الخارجي - منشآت المراجعة العالمية الكبرى (Big4) - الاستحقاقات التقديرية - جودة الاستحقاقات - فجوة الاستحقاقات - قائمة الدخل الشامل الآخر.

١ - مقدمة الدراسة:

ظهرت العديد من المنظمات والهيئات المهنية والمحاسبية والدولية والإقليمية لتنظيم المهنة المحاسبية وتوحيد معاييرها، باعتبار أن هذه المعايير ضوابط لإنتاج معلومات شفافة وكاملة تعكس بوضوح الوضع الاقتصادي الحقيقي للشركات، بهدف حماية أصحاب المصالح أولاً، وثانياً اعلام الأسواق المالية، وتمثلت أهم الجهود في هذا الصدد التوافق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Board) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (Financial Accounting Standards Board) لإصدار المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) حيث تنتج تلك المعايير معلومات تتسم بالشفافية والقابلية للمقارنة من خلال التقارير المالية المنشورة (Turki, et al., 2017). ولذلك، تشير معايير التقارير المالية الدولية إلى المبادئ التي يتم الالتزام بها عند إعداد التقارير المالية، وقد حظيت هذه المعايير بالقبول الدولي لما تتسم به من خصائص مثل: القابلية للفهم، والقابلية للمقارنة، وتقديم المعلومات في التوقيت المناسب لمتخذ القرار، والملاءمة لاتخاذ القرار، والدقة، والتمثيل الصادق للعمليات المالية، والنظر إلى الأحداث وفقاً لجورها وليس شكلها القانوني فقط، والأخذ بمبدأ الحيطة والحذر للكثير من الظروف.

وقد لا يؤدي تبني الدول معايير محاسبية عالية الجودة إلى إنتاج تقرير عالي الجودة بالضرورة (Ball, 2006)، فالمعايير عالية الجودة شرط ضروري ولكنها ليست شرطاً كافياً لإعداد القوائم المالية عالية الجودة (Ball, et al.2003). إذ أن ارتفاع جودة القوائم وقابليتها للمقارنة لا يعتمد فقط على تبني المعايير وإنما يعتمد بالضرورة أيضاً على مدى الالتزام بتلك المعايير في التطبيق العملي. وبالتالي يلعب التطبيق والالتزام بالمعايير

دوراً حيوياً في تحقيق المنافع المترتبة على تبني معايير المحاسبة الدولية. لذا فإنه من المتوقع اختلاف النتائج المترتبة على تبني معايير المحاسبة الدولية باختلاف آليات الإلزام، وهو ما أيده العديد من الدراسات التي توصلت إلى أن الآثار الإيجابية لتبني معايير المحاسبة الدولية تكون مرهونة بإجراء تحسينات في آليات الإلزام (e.g. Akman, 2011; Bova, et al., 2012; Armstrong, et al., 2014)

وبناء على ذلك يرجع الاختلاف في تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) إلى وجود العديد من الآثار السلبية والإيجابية على العديد من المتغيرات المحاسبية ولا سيما جودة المراجعة كأحد أهم المتغيرات التي تهتم المستخدم الخارجي في المقام الأول. ولكن ما هي طبيعة العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة؟ وما هو أثر تبني تلك المعايير على جودة المراجعة في بيئة المحاسبة المصرية؟، وستكون اجابة هذه التساؤلات هو محور الدراسة الحالية.

٢ - مشكلة الدراسة:

ترجع أهم دوافع التوفيق مع معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) إلى تحسين منفعة المعلومات المحاسبية في الدول المختلفة. وعلى افتراض أنها لم تؤدي إلى تحسين منفعة المعلومات المحاسبية وتحقيق جودة التقارير المالية فإنها توفر معلومات أكثر منفعة للمستثمرين لأن استخدام مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية يمكن المستثمرين من تقييم الشركات في الدول المختلفة نتيجة لزيادة القابلية للمقارنة بين المعلومات المحاسبية : مما يقلل من عدم تماثل المعلومات، ويسهل من حركة رؤوس الأموال بين الدول المختلفة، وزيادة السيولة في أسواق رأس المال، ويوسع من قاعدة المستثمرين للشركات، مما يساعد في تنوع المخاطر وتخفيض تكاليف رأس المال (See: Gunther, et al., 2009; Devalle, et al., 2010; Tan, et al., 2011; Glaum, et al., 2013; Jeanjean & Stolowy, 2018).

ومن ناحية أخرى، تساعد المعلومات المحاسبية الأكثر منفعة وشفافية مستخدمي التقارير المالية على فهم الأداء المالي للشركة وتحديد مركزها المالي الحقيقي، إلا أنه لا يمكن قياس منفعة وشفافية المعلومات المحاسبية مباشرة، ولكن عادة ما يتم اللجوء إلى العديد من المقاييس والمؤشرات ورأي المراجع الخارجي بشأن منفعة تلك المعلومات المحاسبية. ولما كان المراجع الخارجي هو أكثر الأطراف قدرة على تحديد مستوى منفعة المعلومات المحاسبية التي ساهمت المعايير المحاسبية للتقرير المالي في تقديمها فهو أكثر الأطراف تأثراً بتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وممارساته المهنية (Amel, et al., 2013; Choi, et al., 2013; Neel, 2017).

وفي ظل اهتمام الهيئات المهنية والأكاديمية والباحثين في العديد من الدول المختلفة بجودة المراجعة - باعتبارها أحد المحددات الهامة المتعلقة بعدالة القوائم المالية- أصبح المراجع الخارجي مسؤولاً مسؤولية كاملة عن استيفاء كافة شروط الجودة في المراجعة لتعزيز ثقة المستخدم الخارجي في القوائم المالية. ولما كانت كفاءة وحياد المراجع هما المكونان الرئيسيان لتحقيق جودة المراجعة، أصبح من الأهمية بمكان التعرف على كافة العوامل المؤثرة سلباً على مكوني جودة المراجعة (Zerni, et al., 2012).

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) أحد المستجدات المطبقة على بيئة المحاسبة في عالم الأعمال المعاصر، ويمكنها التأثير بشكل جوهري على كفاءة المراجع المهنية في تحقيق الجودة، كما أن اختلاف حجم المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية في ظل تبني معايير التقرير

المالي الدولية يمكن أن يكون له دور بارز في التأثير على جودة المراجعة. وبالتالي، يمكن للباحث تجسيد مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة على التساؤلات التالية: ما هو أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة في البيئة المصرية؟ وما هو أثر الدور المعدل لحجم المراجع الخارجي على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة في الشركات المقيدة في البورصة المصرية؟

٣- أهداف الدراسة:

يتمثل الهدف الرئيسي للدراسة الحالية في تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولي (IFRS) وجودة المراجعة في بيئة المحاسبة المصرية، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الأهداف الفرعية التالية: تحليل الآثار المحاسبية لتبني معايير التقرير المالي الدولية بما ينعكس على جودة المعلومات المحاسبية وترشيد قرارات المستخدم الخارجي للقوائم المالية، والتحليل النظري للعلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة من منظور الأطراف ذوي المصلحة، وتحليل أثر تبني تلك المعايير على جودة المراجعة باستخدام الاستحقاقات التقديرية كمقياس لها في البيئة المحاسبية المصرية.

٤- أهمية الدراسة:

تتمثل الأهمية العلمية للدراسة في إلقاء الضوء على دور المتغيرات والمستجدات المحاسبية عالمياً في تطوير دور المراجع الخارجي والتأثير على مخرجات القوائم المالية، كما تتجلى الأهمية العلمية في الربط بين فرعين من فروع المحاسبة وهما المحاسبة المالية والمراجعة.

بينما تتمثل الأهمية العملية في تقديم دليل استرشادي للعديد من الأطراف ذوي المصلحة ولا سيما المراجعين والمدراء بالشركات المختلفة والبورصة وشركات الاكتتاب وغير ذلك، بشأن دور معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) في التأثير على دور المراجع الخارجي في إجراء المراجعة.

٥- فروض الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وتحقيقاً لأهدافها في ضوء متغيرات الدراسة يمكن للباحث صياغة الفروض الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير معنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة المراجعة مقاسة بالاستحقاقات التقديرية.

الفرض الثاني: تختلف العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة الخارجية مقاسة بالاستحقاقات التقديرية، باختلاف نوع المراجع الخارجي.

٦- منهج الدراسة:

اعتمد الباحث على كلٍ من المنهج الاستنباطي والاستقرائي في هذه الدراسة على النحو التالي:

- يتمثل المنهج الاستنباطي في هذه الدراسة: في الاطلاع على الكتب والدوريات المختلفة التي تتعلق بموضوع الدراسة والخاص بالمتغيرات المتعلقة بتبني معايير التقرير المالي الدولية ودورها في التأثير على دور المراجع الخارجي في مراجعة القوائم المالية.

- ويتمثل المنهج الاستقرائي في هذه الدراسة: في استقراء الواقع في بيئة المحاسبة المصرية والتعرف على واقع العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وتأثيرها على جودة المراجعة.

٧- حدود الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها وسعيًا لتعميم نتائج البحث تتمثل أهم حدود الدراسة فيما يلي:

- ستقتصر الدراسة بالتطبيق على الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري دون التطرق لغيرها من الشركات الأخرى في البورصات العالمية.
- كما ستقتصر الدراسة على استخدام العينات المقارنة بالسلاسل الزمنية من خلال استخدام سنتين قبل تطبيق المعايير وسنتين بعد تطبيق المعايير ومن ثم بدأت عينة الدراسة من عام ٢٠١٣ باعتبارها أولى فترات الاستقرار الاقتصادي بعد الأزمات السياسية التي مرت بها البلاد على أن تنتهي العينة بعام ٢٠١٧، مع استثناء سنة ٢٠١٥.
- كما أن الدراسة اقتصرت على تحليل أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة المراجعة دون التطرق إلى غيره من المتغيرات الأخرى.
- وعلاوة على ذلك، ستقتصر الدراسة على استخدام الاستحقاقات التقديرية كمقياس لجودة المراجعة دون التطرق إلى غيره من المقاييس.

٨- خطة الدراسة:

انطلاقاً من العرض السابق لمشكلة الدراسة وأهدافها، وسعيًا لاختبار فروضها الإحصائية يمكن للباحث تقسيم بقية محتويات الدراسة على النحو التالي:

٨-١: الآثار المحاسبية لتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS).

٨-٢: تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة من منظور الأطراف ذوي المصلحة.

٨-٣: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث.

٨-٤: الدراسة التطبيقية.

٨-٥: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

وفيما يلي عرضاً تفصيلاً لهذه المحاور السابقة:

٨-١: الآثار المحاسبية لتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) :

ظهرت المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) نتيجة الاختلافات الشديدة بين الدول المختلفة في تبني معايير المحاسبة، والتي تنبع من اختلاف المتغيرات البيئية مما أدى إلى انخفاض جودة المعلومات المحاسبية نتيجة صعوبة تحقيق القابلية للمقارنة (Parther-Kinsey, 2006, P. 143)، فظهر الاتجاه نحو ضرورة

توحيد عملية إعداد القوائم المالية على مستوى العالم من خلال معايير محاسبية تستخدم بشكل شامل على مستوى العالم (Trabelsi, 2016, P. 1).

ومن هذا المنطلق، ظهرت فكرة التوافق المحاسبي وتوحيد الممارسات المحاسبية باستصدار معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) من خلال التوافق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، وتستند فكرة التوافق إلى التقليل من التباين في الممارسات المحاسبية المتبعة بالدول المختلفة بهدف ضمان مستوى معقول من الملاءمة والموثوقية في المعلومات المحاسبية بهدف تحسين جودة القوائم المالية المنشورة لخدمة كافة الأطراف ذوي المصلحة (Khalidon, 2017, P. 5). كما يهدف التوافق إلى تحقيق انسجام واتساق الممارسات المحاسبية من خلال الحد من أوجه الاختلاف فيما بينها بحيث تكون متسقة وغير متناقضة من أجل تحسين جودة المعلومات المحاسبية بالتقارير المالية (Amelio, 2016, P. 12). كما تعبر عملية التوافق عن مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتبعة في دول العالم المختلفة في شكل منهجي ومرتب بهدف تلبية احتياجات المستثمرين في أغراض اتخاذ القرارات والتغلب على الصعوبات والقيود المتعلقة بتدفق الاستثمارات بين الدول (Donatien & Jean, 2014, P. 35).

وبالتالي، يرى الباحث أن التوافق ما هو إلا محاولة للتنسيق والتقريب بين الممارسات والطرق المحاسبية بين مختلف دول العالم عند إعداد القوائم المالية طبقاً لمعايير محاسبية تتمتع بالقبول الدولي لتحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

وأدى ظهور تلك المعايير إلى تبني العديد من الاقتصاديات الكبرى لها ولكن بدرجات متفاوتة، حيث جاء تبني تلك المعايير في دول الاتحاد الأوروبي بالتصديق التام عليها وما يتميز به من الدعم الفني والتأييد السياسي، بينما لا تسمح الولايات المتحدة بتطبيق المعايير للشركات المحلية ولكنها تسمح بذلك للشركات الأجنبية المدرجة في أسواق المالي الأمريكية، في حين سمحت الهند واليابان بالاستخدام الاختياري لمعايير التقرير المالي الدولية على أساس محدود، كما حاولت الصين التوفيق بين معاييرها المحلية ومعايير التقرير المالي الدولية (Wingard, et al., 2016, P. 135).

ويعد قرار الاتحاد الأوروبي في عام ٢٠٠٢ بتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) اعتباراً من يناير ٢٠٠٥ بجميع الشركات المتداولة داخل دول الاتحاد من الأحداث الهامة التي دعمت معايير المحاسبة الدولية، وقد جاء ذلك بهدف تحقيق مستوى أكبر من المقارنة بين التقارير المالية في جميع دول الاتحاد، وهو ما جعل معايير التقارير المالية الدولية تكتسب القبول والموافقة في جميع أنحاء العالم، وتحولت العديد من الدول إلى تبني معايير التقرير المالي الدولية (Miza, et al., 2016, P. 362).

كما سمحت هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) بتداول أسهم الشركات الأجنبية والتي تعد تقاريرها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية دون التقيد بالتحول إلى معايير المحاسبة الأمريكية، وهو ما يعد خطوة هامة في سبيل التوافق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية (أبو صالح، ٢٠١١). كما تعد الزيادة المتنامية في تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) دليل على أهميتها وأن الشركات والمستثمرين يفضلون توافق معايير المحاسبة المحلية مع معايير المحاسبة الدولية لأنها توفر تقارير مالية عالية الجودة. حيث أن تبني معايير التقرير المالي الدولية: يعزز من إمكانية المقارنة بين التقارير المالية، ويحسن من شفافية الشركات، ويزيد من جودة التقارير المالية، وبالتالي يعظم من استفادة كافة الأطراف ذوي المصلحة (Sawani, 2009, P. 1).

وأدى هذا التباين في تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) بين الدول إلى اختلاف الكتاب والباحثين بشأن جدوى تطبيق تلك المعايير ومدى أهميتها في الإصدارات المهنية ومدى قدرتها على الإلزام، حيث تعتبر معايير التقرير المالي الدولية قواعد عامة صادرة عن التوافق بين الهيئات المهنية المتخصصة المتمثلة في مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتحديد السياسات والمعالجات المحاسبية لمختلف المعلومات والأحداث المالية للوحدة الاقتصادية بهدف توفير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وكذا قابليتها للمقارنة (ناجي، ٢٠١٣، ص ٥٦). وبذلك، تصبح معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) عبارة عن معايير معدة على أساس المفاهيم تحدد متطلبات عامة يفترض تطبيقها ممارسة الحكم المهني على نطاق واسع لكل معاملة منفردة وعلى مستوى القائمة المالية ككل (See; Barth, et al., 2011; Capkun, et al., 2011).

وبناء على ذلك، يرى الباحث أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) هي تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، ولإزالة هذا التطور مستمراً لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقرير المالي.

ولا تقتصر المنافع المحتملة لتطبيق مجموعة موحدة من المعايير على مستوى العالم على المستثمرين فحسب، وإنما تمتد لتشمل مستخدمي القوائم المالية الآخرين. فقد توصلت دراسة (Bae, et al., 2008) إلى أن الاختلافات بين معايير المحاسبة على مستوى العالم ترتبط بصورة عكسية مع تتبع المحللين للشركات الأجنبية ودقة التحليل، بما يشير إلى أن تخفيض الاختلافات بين معايير المحاسبة يؤدي إلى: تخفيض تكاليف التحليل المالي والتي تشمل تكاليف الحصول على معلومات عن الشركات الجديدة؛ وتكاليف انخفاض سمعه المحلل المالي إذا قدم توصيات غير جيدة. أما بالنسبة للجهات التنظيمية فتتمثل المنافع في احتمال تخفيض الوقت والجهد اللازمين لوضع معايير المحاسبة، وتسهيل الرقابة على عمليات الشركات متعددة الجنسيات (أحمد، ٢٠١٣؛ بدر، ٢٠١٣).

كما يشير الباحثان (Jacob & Madu, 2009, P. 215) إلى أن معايير المحاسبة الدولية تمثل مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية مرتفعة الجودة والمقبولة دولياً والتي تزيد من قابلية القوائم المالية للمقارنة بغض النظر عن الموقع الجغرافي. ومن ثم تسعى الدول إلى تبني هذه المعايير من أجل: زيادة سيولة سوق الأوراق المالية، وجذب الاستثمارات الأجنبية، وتشجيع تدفق رؤوس الأموال بين الدول، ورفع معدلات التنمية، وذلك من خلال زيادة كل من جودة القوائم المالية وقابليتها للمقارنة (مليجي، ٢٠١٥).

وتتمثل الأهداف الأكثر تداولاً لتبني معايير المحاسبة الدولية إلى تحسين جودة القوائم المالية، وزيادة مستوى القابلية للمقارنة (De George, et al., 2016). إذ يشير (Hail, et al., 2010) إلى أن دراسة نتائج تبني معايير التقارير المالية الدولية تقوم بصفة عامة على أساس مدى التحسن في كل من جودة التقرير والقابلية للمقارنة عبر الشركات والدول. بينما يشير (Barth, 2015) إلى أن زيادة القابلية للمقارنة على المستوى الدولي تمثل المنفعة الرئيسية لتبني مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية على مستوى العالم، كما تمثل زيادة جودة القوائم المالية مقارنة بالمعايير المحلية إحدى المنافع الرئيسية للعديد من الدول. وتزداد أهمية تحقيق تلك الأهداف الرئيسية بالنسبة للدول النامية والتي عادة ما تقتصر إلى وجود معايير محاسبية ذات جودة عالية. إذ

تسعي الدول النامية من وراء تبني معايير المحاسبة الدولية إلى جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع تدفق رؤوس الأموال، وذلك من خلال ما يوفره تبني تلك المعايير من منافع للمستثمر الدولي (يوسف، ٢٠١٤).

كما ذهبت العديد من الدراسات إلى اختبار العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية ومستوى تباين المعلومات، وأكدت دراسة (Grssen & Sellhorn, 2006) على أن انخفاض مستوى تباين المعلومات يعد مؤشراً على ارتفاع جودة القوائم المالية، وهو ما يؤكد على أن تبني معايير التقرير المالي الدولية يؤدي إلى انخفاض مستوى تباين المعلومات. كما أكد دراسات (Latridis, 2010; Garcia & Bastida, 2010) على أن التحول إلى معايير التقرير المالي الدولية قد لاقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي. وخير دليل على ذلك ما قامت به دول الاتحاد الأوروبي بحلول عام ٢٠٠٥ من التحول إلى تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) لتحقيق مستويات مرتفعة من السيولة في الأسواق المالية ومستويات دنيا في تباين المعلومات، وذلك من خلال: (المطيري، ٢٠١١؛ شنيوي، ٢٠١٢؛ النجار، ٢٠١٣)

- تقليل الآثار السلبية نتيجة تغيير الممارسات المحاسبية: حيث تساهم في توفير المعلومات التي ترشد القرارات الإدارية وتوفر التجانس في الأرقام المحاسبية لتتناسب مع القرارات المالية للشركة.

- المواءمة بين الممارسات المحاسبية في جميع الدول: والذي بدوره يؤدي إلى زيادة القابلية للمقارنة.

- مساعدة المستثمرين في اتخاذ القرارات المالية الواعية: التي تزيد من قدرتهم على توقع الأداء المالي للشركات في المستقبل.

- ارتفاع مستوى جودة الإعداد والانصاح عن التقارير المالية: وبالتالي خفض عملية إدارة الأرباح التقديرية والتي من شأنها تقليل الفجوة المعلوماتية عن رقم الربح الفعلي بين الإدارة والمستثمر.

- تقليل نطاق البدائل المسموح بها: وضرورة اشتراط تقديم افصاحات ملائمة حال وجود بدائل، والتي من شأنها الحد من درجة التباين المعلوماتي بين الأطراف المشاركين في السوق وتضييق مجال التلاعب بالأرباح وبالتالي تعزيز كفاءة سوق الأسهم.

كما استهدفت دراسة (Jiao, et al., 2012) اختبار أثر تبني معايير (IFRS) على جودة التقارير المالية من خلال استخدام مستوى عدم تماثل المعلومات كمؤشر لجودة التقارير المالية، حيث ركزت الدراسة على استخدام قدرة المحللين الماليين على التنبؤ بالأرباح بدقة، وكذلك مدى الاتفاق بين هؤلاء المحللين الماليين فيما يتعلق بالتنبؤ بالأرباح كمقياس لعدم تماثل المعلومات، وذلك من خلال ١٩ دولة أوروبية خلال الفترة من ٢٠٠٤-٢٠٠٦ أي قبل وبعد تطبيق المعايير، وقد خلصت الدراسة إلى أن تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) أدى إلى تخفيض مستويات تباين المعلومات، وبالتالي قد حسن من جودة القوائم المالية، حيث أن تنبؤات المحللين الماليين بالأرباح أكثر دقة بعد تطبيق المعايير مقارنة بالفترة قبل تطبيقها، كما وجدت الدراسة أن مستوى الاختلاف في التنبؤ بين هؤلاء المحللين الماليين قد انخفض بعد تطبيق المعايير مقارنة بالفترة التي قبلها.

كما اختبرت دراسة (Landsman, et al., 2012) أثر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن عنها كأحد المسببات لفجوة تباين المعلومات وأحد أبعاد جودة التقارير المالية وذلك في الدول التي ألزمت بتطبيق المعايير مقارنة بالدول التي مازالت تطبق المعايير المحلية، حيث تم اختبار عينة من الشركات في (١٦) دولة وذلك خلال الفترة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٧، وقد استخدمت الدراسة تقنيات

العوائد غير العادية وحجم المتاجرة غير العادية لقياس المحتوى المعلوماتي للأرباح، وقد خلصت الدراسة إلى وجود علاقة طردية بين تطبيق المعايير والمحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن عنها، كما تعمقت الدراسة في تتبع العوامل والآليات التي من خلالها يتضح أن تطبيق المعايير يؤدي إلى زيادة المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن عنها، إلى أن التغيرات في تباطؤ التقارير والتي تقاس بطول المدة من نهاية الفترة وحتى الإعلان عن الأرباح تعد من العوامل المؤثرة في المحتوى المعلوماتي للأرباح، حيث أدى تطبيق المعايير أدى إلى تخفيض المدة بين نهاية الفترة المالية والإعلان عن الأرباح وهو ما يفسر تضيق فجوة التوقعات بين الإدارة والمستثمر عن المحتوى المعلوماتي للأرباح المعلن عنها.

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) يساهم في ترشيد الفجوة المعلوماتية بين الأطراف الخارجية المستخدمة للتقارير المالية وإدارة المنشأة مما يساهم في زيادة فعالية القرارات الاستثمارية المختلفة بأسواق رأس المال.

٨-٢: تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة من منظور الأطراف ذوي المصلحة:

يختلف مفهوم جودة المراجعة باختلاف الطرف الذي ينظر إليها (Yoon & Miller, 2016): فمن وجهة نظر المستخدمين، جودة المراجعة هي غياب التحريفات الجوهرية بالقوائم المالية للعميل؛ ومن وجهة نظر المراجعين، جودة المراجعة هي اتمام كافة المهام المطلوبة على نحو مرض بالشكل الذي يمكن معه الدفاع عن جودة العمل المقدم أمام الجهات الرقابية أو المحاكم إن استدعى الأمر؛ ومن وجهة نظر الهيئات التنظيمية، جودة المراجعة هي الالتزام بمتطلبات المعايير المهنية؛ ومن وجهة نظر المجتمع، جودة المراجعة هي تجنب حدوث مشاكل اقتصادية للعميل أو للسوق (Knechel, et al., 2013, p.386).

وبناء على ذلك يتبين أن جودة المراجعة لها بعدين أساسيين للجودة: أحدهما فني متعلق بقدرة المراجع على تطبيق متطلبات المعايير المهنية بشكل فعال، والآخر أخلاقي متعلق باستعداد المراجع للإفصاح عما اكتشفه من تحريفات جوهرية ما لم يتم تصحيحها وعدم التغاضي عنها لتحقيق مصالح خاصة مهما كانت ضغوط واغراءات العميل. وبذلك، فإن المراجع متى توفر لديه هذين البعدين، فإنه سيكون بمثابة الرادع للعميل عن ارتكاب الغش والضامن للمستخدمين بارتفاع جودة المعلومات الواردة بالقوائم المالية للعميل (عبية، ٢٠١٥، ص ١٣). وارتبطت فكرة تحقيق جودة المراجعة لفترة طويلة من الزمان بوجود مراجع ذو جودة مرتفعة كمرجعي المنشآت العالمية الكبرى (Big4) مما يضيف نوعاً من المصدقية للمعلومات الواردة بالقوائم المالية مما يؤدي إلى ارتفاع جودتها، وذلك لما لهم من قدرة كبيرة على مواجهة ضغوط الإدارة (Khurana & Raman, 2014; Mansi, et. al., 2014; Behn, et al., 2018).

وفي إطار مواصلة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إصداراته الرائدة في تحسين الإفصاح تدعيماً للحاجة إلى تحسين الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية باعتبارها أحد المكونات الأساسية للإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية، والجسر الذي يربط بين هدف التقرير المالي من ناحية ومفاهيم الاعتراف والقياس من ناحية أخرى، وأحد السمات والمميزات التي يجب أن تتمتع بها المعلومات المحاسبية (Kieso, et al., 2007, P. 63)، حيث أصبحت المعلومات المحاسبية العصب الرئيسي لإدارة أي مشروع اقتصادي، فهي

أداة اتصال بين المنشأة وبين بيئتها الخارجية من خلال انتاج عدد من القوائم المالية والتي تساعد مستخدميها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الاقتصادية، إلا أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) Generally Accepted Accounting Principles تسمح بقدر من الحرية للإدارة في اختيار وتغيير السياسات المحاسبية في التقرير عن أداء الشركة (Brandt, et al., 2011). وفي ضوء نظرية الوكالة، والتي تقتضي بأن هناك أطراف مختلفة ترتبط مصالحها بوجود واستمرار المنشأة، وأن كل طرف يسعى إلى تحقيق مصالحه الشخصية ولو على حساب مصالح الآخرين، تسعى جميع المنشآت إلى إظهار أفضل صورة للمركز المالي للتعبير عن مدى استقرارها الوظيفي، وفقاً لذلك فقد تلجأ المنشأة تحت ظروف تشغيلية معينة إلى الاختيار ما بين القواعد المحاسبية التي تؤدي إلى الإفصاح الذي تراه مناسباً عن أرباح الشركة وخسائرها ومركزها المالي، مما يفسح المجال للتلاعب عن طريق استخدام أساليب المحاسبة الابتكارية (ناجي، ٢٠١٣؛ شحاتة، ٢٠١٣).

وفي ظل تنامي ظاهرة المحاسبة الابتكارية ولما لها من آثار سلبية أهمها فقدان الثقة في القوائم المالية، فقد أخذت العديد من المنظمات المحاسبية الدولية ولعل أهمها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على عاتقها ضرورة تطوير المعايير المحاسبية والتوصل إلى معايير قادرة على الحد من ظاهرة تباين المعلومات وتحسين مستوى النزاهة والشفافية في كافة الشركات والمؤسسات والحصول على قوائم مالية خالية من التلاعب والتحريف، فكانت معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) هي الأداة المثالية لتحقيق ذلك من خلال الدور الذي تلعبه عند تطبيقها، فقد أظهر الباحثون (Barth, et al. 2008, P. 239) أن الشركات التي تبنت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية انخفضت بها أساليب تمهيد الدخل وانخفض مستوى ممارسات المحاسبة الابتكارية بالإضافة إلى الاعتراف بالخسائر في الوقت المناسب. وهنا ثمة تساؤل يدور في ذهن الباحث بشأن آثار تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة المراجعة الخارجية؟

ويرجع هذا التساؤل إلى أن تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) يتسم بحد كبير من التعقيد، ومن ثم يمثل ذلك تحدياً كبيراً أمام المراجع الخارجي، وخصوصاً في ظل اختلاف آراء الكتاب والباحثين بشأن فجوة الخيارات المحاسبية التي أثرت عليها معايير التقرير المالي الدولية. فالبعض (e.g. Callao & Jarne, 2010; Piot, et al., 2011; Ahmed, et al., 2013; André, et al., 2015; Capkun, et al., 2016; Rathke, et al., 2016) يرى أن معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) ساهمت في توسيع فجوة الخيارات المحاسبية مما يقلل من جودة الاستحقاقات ومن ثم تعقيد مهمة المراجع الخارجي وانخفاض جودة المراجعة، والبعض الآخر (e.g. Cai, et al., 2008; Aubert & Grudnitski, 2011; Leventis, et al., 2011; Aubert & Grudnitski, 2012; Barth, et al., 2012; Houqe, et al., 2012; Zéghal, et al., 2012; Cai, et al., 2014; Garcia, et al., 2017) يرى أن معايير التقرير المالي الدولية ساهم في تقليص فجوة الخيارات المحاسبية وتحجيمها من خلال خلق قائمة الدخل الشامل الآخر التي تهتم بالإفصاح عن الأرباح والخسائر غير المحققة ومن ثم تركيز دور المراجع على الممارسات المحاسبية الأخرى وانخفاض مستوى الاستحقاقات نتيجة هذه الممارسات وارتفاع جودة المراجعة.

وفي خضم هذا الخلاف بين الكتاب والباحثين يأتي افتراض أن المراجع الخارجي ذو الجودة المرتفعة من منشآت المراجعة العالمية الكبرى (Big4) هو المنوط بتحقيق جودة المراجعة، ليثير الجدل بين الكتاب والباحثين (Dinh & Piot, 2014; Dunn & Mayhew, 2014; Khlif & Achek, 2015; Wieczynska, 2016) حيث أن تبني معايير التقرير المالي الدولية قد يؤثر على أداء المراجعة وزيادة المخاطر المحيطة بها

وذلك لأن تطبيق تلك المعايير مازال محاطاً بقدر كبير من الغموض مما يثير الشك بشأن قدرة المراجع الخارجي ذو الجودة المرتفعة من المنشآت العالمية الكبرى على تحقيق جودة المراجعة (Dinh & Piot, 2014). ومن وجهة نظر الباحث، فإن المراجع الخارجي ذو الجودة المرتفعة من المنشآت العالمية الكبرى أقدر من أي مراجع خارجي آخر بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية باعتبارها أحد المستجدات العصرية على بيئة المحاسبة اليوم.

وعلى الرغم من ذلك، قد يمثل تبني معايير التقرير المالي الدولية ميزة تنافسية لمنشآت المراجعة العالمية الكبرى لأنهم أكثر دراية بمعايير التقرير المالي الدولية والتعامل مع التعقيد الموجود بتلك المعايير (Wieczynska, 2016). كما أن منشآت المراجعة العالمية الكبرى تكون أكثر اتجاهًا للحفاظ على سمعتها وهو ما يحفزهم على أداء إجراءات مراجعة أفضل عند قيامهم بمهمة مراجعة القوائم المالية، فضلاً عن أنهم يسعون إلى تحقيق أقصى جودة ممكنة للحفاظ على ربحيتهم ومراكزهم السوقية خوفاً من مخاطر التقاضي والالتزام. وبالتالي، يمثل التحول إلى تبني معايير التقرير المالي الدولية عملية معقدة جداً وخصوصاً في ظل إلزام العديد من الدول للشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية الخاص بها بتطبيق تلك المعايير وبشكل كامل. وبالتالي، يصبح مراجعي المنشآت العالمية الكبرى أكثر قدرة على تحقيق التحول الآمن لتبني معايير التقرير المالي الدولية وخصوصاً في ظل ارتفاع مستويات التقاضي وتحسين سمعتهم كأحد مقدمي الخدمة عالي الجودة لعملية المراجعة وخدمات التصديق (Khlif & Achek, 2015, P. 342).

وبالتالي، يؤدي تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) إلى تكسب الطلب على مراجعي المنشآت العالمية الكبرى (Big4)، ومن ثم يكونون غير قادرين على الاستجابة بشكل كافي لتلبية تلك الطلبات من العملاء، ومن ثم خسارة بعض هؤلاء العملاء وانخفاض حصتهم في السوق (Dinh & Piot, 2014). ونتيجة لذلك، فإن مراجعي المنشآت العالمية الكبرى سيقبلون العملاء الأكثر أهمية بالنسبة إليهم وخسارة العملاء الآخرين غير القادرين على تحمل أتعاب منشآت المراجعة العالمية الكبرى، وهو ما يعني أن تبني معايير التقرير المالي الدولية لن يكون له تأثير كبير على سوق المراجعة واختيار المراجع، وبناء عليه ستنزل العلاقة بين المراجع والعمل ثابتة لن تتغير، ومن ثم لن تتأثر جودة المراجعة بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية بنوع المراجع الخارجي (Wieczynska, 2016). ورغم ذلك، لا يمكن تجاهل الدور البالغ الخطورة للمراجع الخارجي في تعزيز تبني معايير التقرير المالي الدولية لأنه الأقدر على تقييم المصداقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها، وبالتالي تعتمد جودة المراجعة على حجم المراجع والجودة الأعلى لمنشآت المراجعة العالمية الكبرى لما لها من قدرة على تحسين مصداقية القوائم المالية بسبب المعرفة والمهارات الأكبر (Dunn & Mayhew, 2014). وهنا، يمكن للباحث الادعاء بأن تبني معايير التقرير المالي الدولية لا يمكنه التأثير على ديناميكية سوق المراجعة، ومن ثم عدم قدرة المراجع ذو الجودة المرتفعة من المنشآت العالمية الكبرى في التأثير على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة.

ويرجع الربط بين نوع المراجع وتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) إلى وجود ثلاثة جوانب أساسية تتمثل في: الأول، غالباً ما يحتاج مراجعي المنشآت العالمية الكبرى إلى تحسين سمعتهم وتأكيد استقلاليتهم من خلال تبني معايير محاسبية أكثر صرامة مثل معايير التقرير المالي الدولية. ثانياً، محاولتهم للحفاظ على حصيلتهم الذي يفترض أن مراجعي المنشآت العالمية الكبرى أكثر قدرة على تبني معايير التقرير المالي الدولية لأنهم أقل تأثراً بخسارة العملاء إذا كانت الإدارة مترددة في زيادة جودة تقاريرها المالية. بمعنى آخر، هؤلاء

المراجعين أكثر قدرة على مواجهة ضغوط الإدارة في تبني معايير التقرير المالي الدولية. وأخيراً، منشآت المراجعة العالمية الكبرى لديها ميزة تنافسية أكبر ومهارات أعلى لرقابة تبني معايير التقرير المالي الدولية فضلاً عن قدرتها على التدريب الدولي لموظفيها. وبناء على ذلك، يمكن الادعاء بأن مراجعي المنشآت العالمية الكبرى يمكنهم التأكيد على تبني معايير التقرير المالي الدولية بكفاءة (Khlif & Achek, 2015, P. 346).

ومن ناحية أخرى، تمثل فترة إعداد تقرير المراجعة واحدة من أهم المتغيرات المتاحة لتقييم كفاءة عملية المراجعة (Habib, 2015). وغالباً ما تشير فترة إعداد تقرير المراجعة إلى الفترة بين انتهاء السنة المالية وتاريخ إعداد تقرير المراجع الخارجي، ويتضمن هذا التعريف لفترة إعداد تقرير المراجعة الخارجي كلاً من الإدارة عند إعداد القوائم المالية والمراجعين عند رقابتها يلعبون دوراً حيوياً في تشكيل هذا التأجيل (Khlif & Samah, 2014). ومن المنظور الإداري يساهم التحول إلى تبني معايير التقرير المالي الدولية في وجود العديد من التعديلات على النماذج التقليدية للتقرير المالي والتي تتطلب عملية التكيف مع الإدارة في إعداد وعرض المعلومات المالية وتطبيق المعايير المحاسبية الجديدة (Bonson-Ponte, et al., 2018). ويتضمن ذلك أن تبني معايير التقرير المالي الدولية ربما يؤدي إلى زيادة فترة تأجيل الإدارة لتسليم التقارير المالية إلى المراجع الخارجي. ومن منظور المراجع الخارجي، إن تبني معايير التقرير المالي الدولية يتعلق بوجود مخاطر مراجعة أعلى. فعلى سبيل المثال، مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يتبنى مدخل إعداد المعايير على أساس المبادئ والذي يتضمن تعامل المراجع مع تقديرات إدارية متزايدة لقواعد الاعتراف (مثل الأصول غير الملموسة) والتصنيف (مثل الأدوات المالية) عند إجراء مهمة المراجعة، وكل ذلك يؤدي إلى طول فترة إعداد التقرير (Khlif & Achek, 2015).

وبناء على ذلك، يرى الباحث أنه في ظل التقارب العالمي الذي يسعى إليه مجلسي معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) والتطورات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، والتي تهدف إلى عولمة التقارير المالية والاهتمام بعملية المقارنات الدولية بين التقارير المالية المنشورة عبر دول العالم المختلفة كأحد المتطلبات ببيئة الأعمال الحديثة، تبرز أهمية تحليل أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على فجوة الخيارات المحاسبية ومستوى الاستحقاقات ومن ثم جودة المراجعة، كما تبرز أهمية تحليل أثر نوع المراجع الخارجي على تعديل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة.

٨-٣: تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث :

جرى التعرف المحاسبي على استخدام الاستحقاقات التقديرية كمقياس عكسي لجودة المراجعة على الرغم من استخدامه كمقياس لجودة التقارير المالية، حيث افترضت العديد من الأدبيات المحاسبية أن الدور الأساسي للمراجع الخارجي يتلخص في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، حيث أن المعايير المهنية للمراجعة تتطلب أن يتواصل المراجع مع لجنة المراجعة ويتناقش معها بشأن جودة تطبيق المبادئ المحاسبية من قبل العميل وليس فقط مجرد معقولية تطبيق تلك المبادئ، وذلك للتحقق من عدالة عرض القوائم المالية وأنها تعكس النتائج التشغيلية والظروف الاقتصادية الحقيقية للعميل (Lin & Hwang, 2010, pp. 59-60). ولذلك، فإنه كلما ارتفع مستوى جودة المراجعة، أدى ذلك إلى ردع العميل عن ارتكاب الغش وتقييد ممارسات إدارة الأرباح في قوائمه المالية (see Krishnan, 2003a, 2003b; Myers, et al., 2003; Lin & Hwang, 2010).

وقد استغل قطاع عريض من الباحثين في مجال المراجعة ذلك في قياس جودة المراجعة عند دراسة العلاقة بينها وبين أي متغيرات أخرى تكون محلاً للاهتمام، وذلك من خلال قياس حجم التدخل الانتهازي للإدارة في عملية إعداد التقارير المالية للتلاعب في رقم صافي الدخل المعلن بالقوائم المالية للشركات التي تشملها العينة محل الدراسة، فكلما زاد ذلك الحجم، أشار ذلك إلى انخفاض مستوى جودة المراجعة، والعكس بالعكس (e.g. Chung & Kallapur, 2003; Chen, et al., 2010; Reichelt & Wang, 2010; Asthana & Boone, 2012; Choi, et al., 2013; Sun & Liu, 2013).

ومن هذا المنطلق، يمكن للباحث تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة من خلال تحليل أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على الاستحقاقات التقديرية، وهنا اتفقت نتائج العديد من الدراسات (Cai, et al., 2008; Aubert & Grudnitski, 2011; Leventis, et al., 2011; Aubert & Grudnitski, 2012; Barth, et al., 2012; Houque, et al., 2012; Zéghal, et al., 2017) على أن تبني معايير التقرير المالي الدولية يؤدي إلى التقليل من ممارسات إدارة الأرباح ويزيد من جودة الاستحقاقات، وذلك سواء كان التبني اجبارياً أو اختيارياً وبصفة خاصة في الدول التي لديها مستوى قوي من الإلزام بالمعايير المحاسبية.

ومن ناحية أخرى اختلقت نتائج بعض الدراسات السابقة بشأن أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة الاستحقاقات ومن ثم جودة المراجعة، حيث وجدت دراستا (Chen, et al., 2010; Gebhardt & Novotny, 2011) أن هناك انخفاض طفيف بمستوى الاستحقاقات التقديرية مما يعني التحسن المنخفض بجودة المراجعة.

بينما وجدت طائفة أخرى من الدراسات (Callao & Jarne, 2010; Piot, et al., 2011; Ahmed, et al., 2013; André, et al., 2015; Capkun, et al., 2016; Rathke, et al., 2016) معايير التقرير المالي الدولية أدت إلى توسيع فجوة الاستحقاقات من خلال ادخال قائمة الدخل الشامل الآخر وإظهار نتائجها المحتسبة ضمن الميزانية، فضلاً عن المرونة الكبيرة في الاختيار بين الممارسات المحاسبية، مما يؤدي إلى التأثير سلباً على جودة المراجعة.

ويرى الباحثان (Garcia & Pope, 2011) عدم وجود أي أدلة على تحسن جودة الاستحقاقات حيث أن التعديلات التي تمت على الميزانية بعد تبني معايير التقرير المالي الدولية أدت إلى تندية جودة الاستحقاقات ومن ثم انخفاض جودة المراجعة.

وتأسيساً على ذلك، يمكن للباحث صياغة الفرض الإحصائي الأول للدراسة على الشكل العدم التالي:

الفرض الأول: لا يوجد تأثير معنوي لتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة المراجعة مقاسة بالاستحقاقات التقديرية.

وعلى صعيد آخر، تتسم عملية تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) بالتعقيد مما يجعل الطلب على وجود مراجع خارجي ذو جودة مرتفعة من منشآت المراجعة العالمية الكبرى أمراً حتمياً للحفاظ على جودة المراجعة وضمان عدالة القوائم المالية لكافة الأطراف الأخرى ذوي المصلحة. وفي نفس الوقت، قد لا يتأثر

سلوك المراجع الخارجي ذو الجودة المرتفعة من منشآت المراجعة العالمية الكبرى في الموافقة على العميل نتيجة تكسد الطلب فيفضل المراجع الحفاظ على العملاء الأكثر ربحية بالنسبة له، وبالتالي سيحاول بقية العملاء البحث عن مراجع آخر ليس من المنشآت العالمية الكبرى نظراً لارتفاع أتعاب المراجعة الخاصة بهم وعدم قدرتهم على دفعها. وتأسيساً على ذلك، يمكن للباحث صياغة الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على الشكل البديل التالي:

الفرض الثاني: تختلف العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة الخارجية مقاسة بالاستحقاقات التقديرية، باختلاف نوع المراجع الخارجي.

ويتضح لدى الباحث من خلال العرض السابق وجود تضارب كبير بين نتائج الدراسات السابقة، حيث يرى البعض وجود علاقة طردية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة، ويرى البعض الآخر وجود علاقة عكسية، ويرى فريق ثالث عدم وجود أي علاقة معنوية، كما ركزت معظم الدراسات السابقة على تحليل فجوة الاستحقاقات التقديرية دون التطرق إلى نوع المراجع الخارجي وجودته في التأثير على جودة المراجعة وخصوصاً في ظل تبني معايير التقرير المالي الدولية.

وبالتالي، يرى الباحث أن اختلاف الكتاب وتضارب نتائجهم بشأن العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة فضلاً عن عدم اهتمام الكتاب والباحثين بتحليل أثر نوع المراجع الخارجي على تعديل هذه العلاقة يمثل فجوة بحثية يمكن تغطيتها من خلال الدراسة الحالية.

٨-٤: الدراسة التطبيقية:

يمكن للباحث عرض جوانب الدراسة التطبيقية من خلال توضيح آلية قياس متغيرات الدراسة، ونموذج اختبار الفروض الإحصائية، ومجتمع وعينة الدراسة، وأهم نتائج الدراسة، على النحو التالي:

٨-٤-١: أدوات قياس متغيرات الدراسة:

(أولاً) المتغير المستقل للدراسة:

ويتمثل في تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) والتي بدأت التطبيق في البيئة المصرية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥، ومن ثم يمكن للباحث قياس المتغير المستقل للدراسة كمتغير وهمي يأخذ القيمة (١) في حالة التبني عامي ٢٠١٦، ٢٠١٧ والقيمة (صفر) في حالة عدم التبني عامي ٢٠١٣، ٢٠١٤ (Zéghal, et al., 2012).

(ثانياً) المتغير المعدل للعلاقة:

ويتمثل هذا المتغير في نوع المراجع وما إذا كان المراجع الخارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى أم لا، فإذا كان ضمن شراكة يأخذ القيمة (١) والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك (Zerni, et al., 2012).

(ثالثاً) المتغير التابع للدراسة:

ولغرض قياس جودة المراجعة يمكن للباحث استخدام نموذج جونز المعدل المقوم بالأداء والذي تم تطويره من قبل دراسة (Kothari, et al., 2005) بحيث تمثل القيمة المطلقة للمستحقات التقديرية المستخرجة من ذلك النموذج مقياس عكسي لجودة الاستحقاقات ومن ثم جودة المراجعة، ويأخذ النموذج الشكل التالي:

$$TACC/LagTA = \alpha_0 + \alpha_1(1/LagTA) + \alpha_2(\Delta REV - \Delta REC)/LagTA + \alpha_3(LagROA) + \alpha_4(PPE/LagTA) + \varepsilon \dots\dots\dots (1)$$

حيث إنه بالنسبة لكل شركة في كل سنة:	
TACC	الاستحقاقات الكلية، وتساوي الفرق بين صافي الدخل من واقع قائمة التدفقات النقدية وصافي التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية؛
ΔREV	التغير في صافي المبيعات؛
ΔREC	التغير في صافي العملاء وأوراق القبض؛
LagROA	العائد على الأصول للسنة السابقة: ويساوي صافي الدخل للسنة السابقة من واقع قائمة التدفقات النقدية مقسوماً على إجمالي أصول السنة السابقة؛
PPE	إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك)؛
LagTA	إجمالي الأصول الثابتة (قبل خصم مجمع الإهلاك)؛

وسيتم تشغيل هذا النموذج رقم (١) باستخدام التحليل القطاعي (Cross-Sectional) أي لكل سنة على حدة بحيث لا يقل عدد المشاهدات عن (٨) في السنة الواحدة على أن يتم استخدام القيمة المطلقة لبواقي النموذج كمقياس للاستحقاقات التقديرية، فكلما زادت قيمة تلك الاستحقاقات بغض النظر عن إشارتها دل ذلك على احتمالية وجود أخطاء أو تلاعب أو غش في رقم الأرباح، ومن ثم تشير إلى انخفاض في جودة المراجعة (عبية، ٢٠١٥). ثم نقوم بضرب القيمة المطلقة في (-١) لاستخدامها كمقياس للجودة بدلاً من الاستحقاقات.

(رابعاً) المتغيرات الحاكمة للعلاقة بين متغيرات الدراسة:

سيحاول الباحث في هذا الجزء من الدراسة التحكم في بعض العوامل على مستوى الشركة والتي قد تؤثر على جودة المراجعة للشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري، ولعل أهم هذه المتغيرات الحاكمة من وجهة نظر الباحث من خلال بعض الدراسات السابقة في (See: Cai, et al., 2008; Aubert & Grudnitski, 2011; Leventis, et al., 2011; Aubert & Grudnitski, 2012; Barth, et al., 2012; Houqe, et al., 2012; Zéghal, et al., 2012; Cai, et al., 2014; García, et al., 2017):

المتغيرات الرقابية (الحاكمة)	
Size	حجم الشركة، مقيسًا باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول.
ROA	العائد على الأصول، مقيسه بصافي الربح مقسوم على إجمالي الأصول.
LEV	الرافعة المالية للشركة، مقيسه بإجمالي الالتزامات مقسومة على إجمالي حقوق الملكية.
Z – score	مؤشر العسر المالي Zmijewski والذي يقاس بالمعادلة التالية: -4,336-4,513×(صافي الربح/إجمالي الأصول)+ 5,679×(إجمالي الالتزامات/إجمالي الأصول)+ 0,004×(الأصول المتداولة/الالتزامات المتداولة) (Sayari et al., 2017, p. 48).
MTB	مؤشر القيمة السوقية الى القيمة الدفترية، وهي القيمة السوقية للأسهم مقسومة على قيمتها الدفترية

٨-٤-٢: نموذج اختبار الفروض الإحصائية:

يهدف الفرض الأول للدراسة إلى تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة في بيئة المحاسبة المصرية، ومن ثم يصبح المتغير المستقل هو تبني معايير التقرير المالي الدولية والمتغير التابع هو جودة المراجعة. وعليه يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الأول للدراسة على النحو التالي:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Size} + \beta_3 \text{Roa} + \beta_4 \text{Lev} + \beta_5 \text{Z-score} + \beta_6 \text{MTB} + \varepsilon \quad (2)$$

حيث أن:

AQ = قيمة البواقي المستخرجة من نموذج جونز المعدل بالأداء لتعبر عن جودة الاستحقاقات كقياس عكسي لجودة المراجعة؛

IFRS = متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة تبني المعايير والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك.

وقد تم تعريف بقية المتغيرات فيما سبق.

ومن ناحية أخرى، يهدف الفرض الثاني إلى دراسة وتحليل أثر الدور المعدل لجودة المراجع على العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة، ومن ثم تصبح جودة المراجع الخارجي متغير يساهم في تعديل العلاقة بين المتغير المستقل للدراسة (معايير التقرير المالي الدولية) والمتغير التابع (جودة المراجعة). وعليه يمكن للباحث صياغة نموذج اختبار الفرض الإحصائي الثاني للدراسة على النحو التالي:

$$AQ = \beta_0 + \beta_1 \text{IFRS} + \beta_2 \text{Big4} + \beta_3 \text{IFRS*Big4} + \beta_4 \text{Size} + \beta_5 \text{Roa} + \beta_6 \text{Lev} + \beta_7 \text{Z-score} + \beta_8 \text{MTB} + \varepsilon \quad (3)$$

حيث أن:

Big4 = متغير وهمي يأخذ القيمة (1) في حالة أن المراجع الخارجي في شراكة مع منشآت المراجعة العالمية الكبرى، والقيمة (صفر) فيما عدا ذلك؛

وقد تم تعريف بقية المتغيرات فيما سبق.

٨-٤-٣: مجتمع وعينة الدراسة:

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة الشركات المدرجة في سوق الأوراق المالية المصري في الفترة الزمنية من عام ٢٠١٣ إلى عام ٢٠١٧ مع استبعاد عام ٢٠١٥ لتشمل عدد (٢١١) شركة خلال أربعة سنوات (سنتين قبل التبني وسنتين بعد التبني)، ويرجع بدء مجتمع الدراسة من عام ٢٠١٣ لغرض تجاوز فترة الأزمات السياسية التي مرت بها البلاد وتجنب تأثيرها على جودة المراجعة باعتبار أن عام ٢٠١٣ هو بداية الاستقرار السياسي، وقد سجلت هذه الشركات عدد (٨٤٤) مشاهدة، وباستبعاد (٧٥) مشاهدة تخص البنوك والمؤسسات المالية، واستبعاد (١٢٢) مشاهدة ذات بيانات المفقودة، واستبعاد (٩٩) مشاهدة ذات قيم شاذة ومطرقة يصل حجم العينة إلى (٥٤٨) مشاهدة.

٨-٤-٤: نتائج الدراسة:

يمكن للباحث عرض نتائج الدراسة التطبيقية من خلال الإحصاءات الوصفية، ونتائج اختبارات الفروض الإحصائية، وذلك على النحو التالي:

أولاً- الإحصاءات الوصفية:

جدول رقم (٨-١): الإحصاءات الوصفية

Variable	Obs	Mean	Std. Dev.	Minimum	Maximum
AQ	548	0.0146914	0.1165643	-0.5267196	0.5247331
IFRS	548	0.3804348	0.4868184	0	1
Big4	548	0.4722222	0.5006203	0	1
IFRS*Big4	548	0.25	0.4336	0	1
Size	548	20.36254	2.265211	13.25645	25.01536
Roa	548	0.0529154	0.1054189	-0.6897519	0.3987328
Lev	548	0.4956951	0.2505965	0.012814	1.565712
Z-Score	548	-1.747764	1.599637	-5.153298	6.083346
MTB	548	0.4538033	0.2583271	0.0045427	0.9799242

يساعد الجدول رقم (٨-١) الخاص بعرض الإحصاءات الوصفية في التعرف على الخصائص المختلفة للمتغيرات المختلفة بالدراسة وكيفية وتوزيعها والحكم على مدى قابلية نتائج هذه الدراسة للمقارنة مع الدراسات الأخرى. وبالتالي، يمكن للباحث الإشارة لأهم النقاط المتعلقة بنتائج الإحصاءات الوصفية على النحو التالي:

(أولاً) تبلغ قيمة الوسط الحسابي للمتغير (AQ) والمتعلق بجودة المراجعة ٠.٠١٤ وهو ما يقارب قيمة الوسط الحسابي المفصح عنه بالعديد من الدراسات (See: Cai, et al., 2008; Aubert & Grudnitski, 2011; Leventis, et al., 2011; Aubert & Grudnitski, 2012; Barth, et al., 2012; Houqe, et al., 2012; Zéghal, et al., 2012; Cai, et al., 2014; García, et al., 2017) والتي تبلغ ٠.٠٢، ٠.٠١٥، ٠.٢٦، ٠.٠١٦، ٠.٠٣، ٠.٠١٣، ٠.٠١٠، ٠.٠٢، ٠.٠٣ على التوالي .

(ثانياً) بالنسبة للمتغير (IFRS) المتعلق بتبني معايير التقرير المالي الدولية، يبلغ الوسط الحسابي له ٠.٣٨ وهو ما يعني أن عدد المشاهدات التي قامت بتبني معايير التقرير المالي الدولية في عينة الدراسة تبلغ ٣٨% وهو ما يتساوى تقريباً مع دراسة (Soderstrom & Sun, 2007) والذي يبلغ ٤٢% بينما يقل عن نظيره بدراسة (Chen, et al., 2010) ، ويرجع ذلك إلى اختلاف حجم العينة بين كلا الدراستان حيث يبلغ في الدراسة الحالية (٥٤٨) مشاهدة في البيئة المصرية مقارنة بعدد (٢١٧٠٧) مشاهدة من دول الاتحاد الأوروبي، كما يرجع اختلاف حجم العينة إلى أن تبني معايير التقرير المالي الدولية بدول الاتحاد الأوروبي بدأت من عام ٢٠٠٦ فضلاً عن أنها مأخوذة من (٢١) دولة، بينما بدأ تبني تلك المعايير في البيئة المصرية من عام ٢٠١٦ .

(ثالثاً) بالنسبة للمتغير (Big4) الخاص بمراجع ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى يتبين أن الوسط الحسابي له يبلغ ٠.٤٧ وهو ما يعني أن نسبة ٤٧% من المشاهدات المدرجة بالعينة تستعين بمراجع ذات شراكة مع إحدى المنشآت العالمية الكبرى وهو ما يتقارب مع نظيره بدراسات (Dinh & Piot, 2014; Dunn & Mayhew, 2014; Khlif & Achek, 2015; Wieczynska, 2016) والبالغ ٤٠.٢%، ٣٨.٦%، ٤٦.٨%، ٤١.٣% على التوالي.

(رابعاً) بالنسبة للمتغير (IFRS*Big4) والمتعلق بتحديد العلاقة التفاعلية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية والاستعانة بمراجع ذات شراكة مع إحدى منشآت المراجعة العالمية الكبرى ودخوله كمتغير معدل للعلاقة بين جودة المراجعة وتبني معايير التقرير المالي فيبلغ الوسط الحسابي له ٠.٢٥ أي أن نسبة ٢٥% من المشاهدات الخاصة بالشركات المطبقة للمعايير الدولية للتقرير المالي تستعين بمراجع ذات شراكة مع إحدى المنشآت العالمية الكبرى وهو ما يتقارب مع نظيره بدراسات (Dinh & Piot, 2014; Dunn & Mayhew, 2014; Khlif & Achek, 2015; Wieczynska, 2016) والبالغ ١٨.٥%، ٢٨.١٢%، ٣٠.١%، ٢٢.٤% على التوالي.

(خامساً) بالنسبة للمتغير Z-Score يبلغ الوسط الحسابي له -١.٧٤ وهو ما يقترب من نظيره بدراسة (Aulia & Siregar, 2009) والبالغ ١.٢٨ كما يقترب من نظيره بدراسة (Biddle, Hilary, & Verdi, 2009) والبالغ ١.٨٢ (2018).

وتأسيساً على العرض السابق لبعض نتائج الإحصاءات الوصفية المتعلقة بالمتغيرات محل الاهتمام بالدراسة وهي جودة المراجعة، وتبني معايير التقرير المالي الدولية، وجودة المراجع الخارجي يتضح لدى الباحث أن نتائج الدراسة الحالية قابلة للمقارنة بنتائج الدراسات الأخرى السابقة وذات الصلة بموضوع الدراسة.

ثانياً- مصفوفة ارتباط بيرسون:

تحاول الدراسة الحالية التعرف على أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة المراجعة. وبالتالي، يهدف الباحث في هذا الجزء من الدراسة إلى عرض مصفوفة ارتباط بيرسون بين المتغيرات المدرجة بنماذج اختبار الفروض الإحصائية من خلال الجدول رقم (٨-٢) للتعرف على طبيعة العلاقة بين المتغيرات المستقلة وبعضها البعض بنماذج اختبار الفروض الإحصائية للدراسة، وتكوين رأي مبدئي عن مشكلة الازدواج الخطي بين تلك المتغيرات. بالإضافة إلى قيام الباحث بقياس معامل (VIF) للتأكد على عدم تواجد أيًا من مشاكل الازدواج الخطي.

جدول رقم (٨-٢): مصفوفة ارتباط بيرسون

Variables	AQ	IFRS	Big4	IFRS *Big4	Size	Roa	Lev	Z- score	MTB
AQ	1								
IFRS	0.172	1							
Big4	0.054	0.401	1						
IFRS*Big4	0.043	0.01	-0.014	1					
Size	-	-	0.172	0.099	1				
Roa	0.418	0.047	0.166	0.101	0.191	1			
Lev	-	-	0.072	-0.03	-	-	1		
Z-score	-	0.035	0.012	-0.04	0.015	-	0.313	1	
MTB	-	-	-0.046	-	0.006	0.012	-	-	1
	0.043	0.038		0.006		0.056	0.027		

يتضح لدى الباحث من معاملات الارتباط المدرجة بالجدول (٨-٢) عدم وجود علاقة معنوية بين المتغيرات المستقلة IFRS*Big4، IFRS الخاصة بدور بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية والدور المعدل لحجم المراجع الخارجي في التأثير على مستوى تبني معايير التقرير المالي الدولية والمتغير التابع AQ الخاص بجودة المراجعة، وهو ما يعني صحة فروض الدراسة بشكل مبدئي حتى يتم تشغيل نماذج اختبار فروض الدراسة والتوصل إلى النتائج النهائية. وعلى الرغم من ذلك، يتبين للباحث بشكل مبدئي وجود علاقة طردية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع أي أن تبني معايير التقرير المالي الدولية في ظل وجود مراجع خارجي ذات شراكة مع إحدى منشآت المراجعة العالمية الكبرى أدى إلى زيادة جودة المراجعة.

ونتاجاً لذلك، يخلص الباحث إلى أن النتائج المبدئية لمصفوفة الارتباط تشير إلى صحة التنبؤات المقترحة من الباحث بشأن اتجاه العلاقة بين متغيرات الدراسة بالفروض الإحصائية. ورغم ذلك، لا يمكن للباحث التسليم بصحة هذه العلاقات حتى تعرض نتائج اختبارات الفروض الإحصائية حيث تحدد فقط الشكل المبدئي للعلاقة بغض النظر عن معنوية هذه العلاقة، ولا يمكن بيان معنويتها إلا من خلال عرض نتائج اختبارات الفروض الإحصائية.

ثالثاً- نتائج اختبارات الفروض الإحصائية للدراسة:

يحاول الباحث في هذا الجزء من الدراسة عرض نتائج تحليل العلاقات واختبار الفروض الإحصائية للدراسة الحالية، وهنا يجدر بالباحث الإشارة إلى أن القوة التفسيرية لنموذج جونز المعدل والخاص بقياس مستوى جودة المراجعة تبلغ ٦٣.١٩%، وهي نسبة تتقارب مع المفصح عن نظيرتها بدراسة (Chen, et al., 2010) والبالغة ٧٠.١٩%. ونظراً لأن الفرض الأول يتنبأ بالعلاقة بين جودة المراجعة (كمتغير تابع) مقياساً بنموذج جونز المعدل وتبنى معايير التقرير المالي الدولية (كمتغير مستقل)، ونظراً لأن الفرض الثاني بالعلاقة بين نفس المتغيرين ولكن بعد التعديل بمراجع خارجي ذات شراكة مع إحدى منشآت المراجعة العالمية الكبرى، قام الباحث بتشغيل نموذج اختبار الفروض رقم (٣،٢) للوصول إلى طبيعة العلاقة بين كافة المتغيرات، واعتمد الباحث على تحديد طبيعة العلاقة من خلال مستوى معنوية العلاقة واتجاهات وقيم معاملات المتغيرات المدرجة بنموذج اختبار الفروض رقم (٢،٣).

ويتبين من خلال الجدول رقم (٣-٨) الخاص بنتائج اختبار الفرض الأول والثاني للدراسة أن القوة التفسيرية للنموذج تبلغ ٥٢.٩٢%، ٧٤.٢١% على التوالي وهي نتيجة أفضل من نظيرتها بدراسات (Zéghal, et al., 2017; Cai, et al., 2014; García, et al., 2012) حيث أنها تبلغ ٤٢.١٦%، ٥٠.١٩%، ٦٢.٩٧% على التوالي.

وفي إطار تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع، يتضح لدى الباحث من نتائج الجدول رقم (٣-٨) العمود H1 وجود علاقة طردية معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة، أي أن تبني معايير التقرير المالي الدولية ساهم في زيادة جودة المراجعة في البيئة المحاسبية المصرية، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من الدراسات ذات الصلة (Zéghal, et al., 2017; Cai, et al., 2014; García, et al., 2012). واستناداً إلى تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم وتأييد الفرض البديل للدراسة بوجود علاقة طردية معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة.

وعند تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع واعتبار نوع المراجع الخارجي متغير معدل للعلاقة بينهما، يتضح لدى الباحث من نتائج الجدول رقم (٣-٨) العمود H2 وجود علاقة طردية معنوية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة، وبين استخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى وجودة المراجعة، وبين متغير العلاقة التفاعلية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية واستخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى وجودة المراجعة. أي أن استخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى في ظل تبني معايير التقرير المالي الدولية يساهم في زيادة جودة المراجعة في البيئة المحاسبية المصرية، وهو ما يتفق مع نتائج العديد من

الدراسات ذات الصلة (Zéghal, et al., 2012; Cai, et al., 2014; García, et al., 2017). واستناداً إلى تلك النتائج، يمكن للباحث رفض الفرض العدم وتأييد الفرض البديل للدراسة بوجود علاقة طردية معنوية بين العلاقة التفاعلية لتبني معايير التقرير المالي الدولية واستخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى وجودة المراجعة.

جدول رقم (٨-٣): نتائج تشغيل نموذج اختبار الفروض

Variable	H1				H2			
	المتغير التابع : جودة المراجعة				المتغير التابع : جودة المراجعة			
	Coef.	t-stat.	p-value	VIF	Coef.	t-stat.	p-value	VIF
Constant	-0.0366	-2.09	0.04		0.0336	2.85	0.01	
IFRS	0.0236	7.51	0.00	1.98	0.0254	4.65	0.00	5.56
Big4					0.2814	7.78	0.00	2.09
IFRS*Big4					0.3636	8.03	0.00	2.11
Size	0.0002	0.22	0.83	2.02	0.0006	1.28	0.21	1.97
Roa	-0.0026	-1.38	0.17	1.37	0.0003	0.14	0.89	1.29
Lev	0.0073	0.60	0.55	1.47	0.0278	1.92	0.06	1.82
Z-score	0.0003	0.47	0.64	1.68	0.0012	1.35	0.18	1.88
MTB	-0.0025	-1.03	0.31	1.71	-0.0004	-0.16	0.87	1.91
industry dummies	Included				Included			
year dummies	Included				Included			
N	70				60			
Adj. R2	52.92%				74.21%			

٨-٥: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة:

هدفت الدراسة إلى تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) كمتغير مستقل وجودة المراجعة كمتغير تابع للدراسة، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية المصري في الفترة الزمنية من ٢٠١٣-٢٠١٧ مع استبعاد عام ٢٠١٥، وذلك من خلال عرض الآثار المحاسبية لتبني معايير التقرير المالي الدولية، ثم تحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة من منظور الأطراف ذوي المصلحة، ثم تطبيق الدراسة على العينة المختارة.

انطلاقاً من العرض السابق لتحليل العلاقة بين تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) وجودة المراجعة توصل الباحث إلى أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية عملية معقدة قد تساهم في تعقيد مهمة المراجع الخارجي وهو ما يتطلب وجود مراجع قوي وذو جودة مرتفعة. كما توصلت الدراسة إلى أن استخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى (Big4) يؤدي إلى تقديم إرشادات أفضل للمنشأة عند تبني معايير التقرير المالي الدولية لما يمتلكونه من خبرات ومهارات. كما أن تبني معايير التقرير المالي الدولية في البيئة المصرية يؤدي إلى ارتفاع جودة المراجعة نتيجة تضيق فجوة الخيارات المحاسبية وتركيزها بقائمة الدخل الشامل مما يسهل على المستخدم الخارجي مهمة تحليل المعلومات المالية الواردة بالقوائم. ويساعد استخدام مراجع خارجي ذات شراكة مع المنشآت العالمية الكبرى على تحفيز العلاقة الطردية بين تبني معايير التقرير المالي الدولية وجودة المراجعة لأنهم الطرف الأكثر قدرة على تفسير الغموض والتعقيد المحيط بتبني معايير التقرير المالي الدولية.

وانطلاقاً من النتائج السابق عرضها يتضح لدى الباحث مجموعة من الرؤى التي يمكن تسليط الضوء عليها لتصبح بمثابة توصيات للعديد من الأطراف ذوي المصلحة على النحو التالي:

- ينبغي على هيئة الرقابة المالية المصرية تقديم الإرشادات واللوائح والإجراءات المناسبة لتبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) لتوحيد الممارسة بين الشركات المدرجة، وتعزيز القابلية للمقارنة.
- ينبغي على المهتمين بمهنة المراجعة في مصر مثل الجهاز المركزي للمحاسبات، وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية العمل على تعزيز دور المنشآت الصغرى للمراجعة من خلال امدادهم بالمعلومات والإرشادات اللازمة عند تبني معايير التقرير المالي الدولية لإكسابهم مستويات أعلى من الخبرة والمهارة في محاولة للتخفيف من حدة تركيز سوق المراجعة.
- ينبغي على الباحثين والمهنيين على حد سواء عدم إهمال العلاقة بين تبني معايير التقارير المالي الدولية (IFRS) وخلق فجوة الخيارات المحاسبية وتركزها بقائمة الدخل الشامل الآخر.
- يجب أن تهتم مقررات المحاسبة على مستوى الدراسات العليا وكذا مؤتمرات الأقسام العلمية بدراسة أبعاد تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) الصادرة في مصر سنة ٢٠١٥.
- ويرى الباحث أن البحوث المحاسبية المستقبلية يجب أن تتجه نحو المجالات الآتية:
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على كفاءة المراجعة الخارجية.
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على المقدرة التقييمية للمعلومات المحاسبية Value Relevance.
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على جودة الفحص المحدود للقوائم المالية ربع السنوية.
- أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

قائمة المراجع

أولاً- مراجع باللغة العربية:

- أبو صالح، حميد ، ٢٠١١ ، " دور معايير المحاسبة الدولية (IAS-IFRS) في تحسين المعلومات المحاسبية"،
الملتقى العلمي الدولي حول الإصلاح المحاسبي في الجزائر . يومي ٢٩-٣٠ .
- أحمد، عادل حسين ثابت ، ٢٠١٣ ، " المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ولغة تقارير الأعمال
الموسعة (XBRL) والأثر على الإفصاح المحاسبي والشفافية وقرارات المستثمرين" ، مجلة الفكر
المحاسبي ، كلية التجارة، جامعة عين شمس، الجزء الأول ، السنة ١٧ ، أكتوبر ، ص ص ١٦٩ -
١٩٨
- بدر، عصام على فرج، ٢٠١٣ ، " أثر التزام الشركات المصرية بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية على
جذب الاستثمار الأجنبي المباشر- دراسة ميدانية مقارنة للعلاقة بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي
جامعة بنها، السنة الثالثة والثلاثون، العدد الأول، ص ص ٤٣٣-٤٦٤ .
- شتيوي، أيمن أحمد، ٢٠١٢ ، "دراسة ميدانية مقارنة للعلاقة بين جودة التقارير المالية والتوافق المحاسبي
الدولي بالتطبيق على الشركات المقيدة في أسواق المال العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية
التجارة، جامعة طنطا، العدد الثالث، ص ص ١- ٤٢ .
- شحاته، أحمد بسيوني محمد، ٢٠١٣ ، "مدخل مقترح لتكييف معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لمقومات بيئة
التقرير المالي في الدول العربية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية
،العدد الأول ،المجلد الخمسون، يناير، ص ص ١-٢٤ .
- عبية، أحمد حسين، ٢٠١٥ ، "أثر الأتعاب غير العادية على جودة المراجعة - دراسة تطبيقية"، رسالة
ماجستير، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة المنصورة.
- المطيري، بدر سعد، ٢٠١١ ، "الأثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على استقرار
السوق المالي في دولة الكويت"، رسالة ماجستير، غير منشورة، جامعة الشرق الأوسط.
- مليجي ، مجدي مليجي عبد الحكيم، ٢٠١٣ ، "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة
المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة
التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، المجلد ٧، العدد ٢، ص ص ١-٥٠ .
- ناجي، عبد الله محمد، ٢٠١٣ ، "مدخل لقياس أثر تبني معايير التقرير المالي الدولية على جودة الإفصاح بالقوائم
المالية في المؤسسات اليمينة"، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية التجارة، جامعة قناة السويس.
- النجار، جميل حسن ، ٢٠١٣ ، "أثر تطبيق محاسبة القيمة العادلة على موثوقية وملاءمة معلومات القوائم
المالية الصادرة عن الشركات المساهمة العامة الفلسطينية- دراسة تطبيقية من وجهة نظر مدققي
الحسابات والمديرين الماليين"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد ٩، العدد ٣، ص ص ٤٦٥ -
٤٨٨-
- يوسف ، جمال على محمد ، ٢٠١٤ ، "محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية
الدولية"، بحث مقدم للمؤتمر الأول لكلليات إدارة الأعمال بجامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج
العربية، خلال الفترة من ١٣-١٧- فبراير، ص ص ٢ - ٣ .

- Ahmed A. S., Neel M. & Wang D., 2013, "Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence", Contemporary Accounting Research, Vol. 30, No. 4, PP. 1344-1372.
- Akman, A., 2011, "Did Mandatory IFRS Adoption Affect the Cost of Capital in Latin American Countries?", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 25, Iss. 2, PP. 248-266.
- Amel Z. A., Faasse J., Li K. & Meeks, G., 2013, "Has Accounting Regulation Secured More Valuable Goodwill Disclosures?", Available at SSRN 2306584, PP. 1-48.
- Amelio S., 2016, "The Connection Between IAS/IFRS and Social Responsibility", Management dynamics in the knowledge Economy, Vol. 4, No. 1.
- André P., Filip A. & Paugam L., 2015, "Impact of Mandatory IFRS Adoption on Conditional Conservatism in Europe", Journal of Business Finance & Accounting, Vol. 43, No. 1, PP. 273-554.
- Armstrong, C. S., Barth, M. E., Jagolinzer, A. D., & Riedl, E. J., 2014, "Market reaction to the adoption of IFRS in Europe", The accounting review, Vol. 85, No. 1, PP. 31-61.
- Asthana, J., H. Boone, 2012; "Accrual anomaly and mandatory adoption of IFRS: Evidence from Germany", Advances in Accounting, Vol. 47, PP. 432-478.
- Aubert F. & Grudnitski G., 2011, "The impact and importance of mandatory adoption of International Financial Reporting Standards in Europe", Journal of international financial management & accounting, Vol. 22, No. 1, PP. 1-26.
- Aubert F. & Grudnitski G., 2012, "Analysts' estimates: What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings manipulation in Europe", Review of Accounting and Finance, Vol. 11, No. 1, PP. 53-72.

- Aulia, F., Siregar, C., 2018, "Informativeness of stock prices after IFRS adoption in Brazil", *Journal of Multinational Financial Management*, Vol. 47–48, PP. 46–59.
- Bae, C., Z. Gu, J. Ng, A. Tsang, 2008, "Mandatory IFRS adoption and management forecasts: The impact of enforcement changes, China", *Journal of Accounting Research*, Vol. 12, Iss. 1, PP. 33–61.
- Ball R., 2006, "International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors", *Accounting and business research*, Vol. 36, No. 1, PP. 5–27.
- Ball, R., Robin, A., & Wu, J. S., 2003, "Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries", *Journal of accounting and economics*, Vol. 36, No. 1, PP. 235–270.
- Barth M. E., Landsman W. R. & Lang M. H., 2008, "International accounting standards and accounting quality", *Journal of accounting research*, Vol. 46, No. 3, PP. 467–498.
- Barth M. E., Landsman W. R., Lang M. & Williams C., 2012, "Are IFRS-based and US GAAP-based accounting amounts comparable?", *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 54, No. 1, PP. 68–93.
- Barth M. E., Landsman W. R., Young D. & Zhuang Z., 2015, "Relevance of differences between net income based on IFRS and domestic standards for European firms", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 41, No. 3–4, PP. 297–327.
- Barth M., landsman R., lang M., William C., 2011, " Are IFRS-Based and US GAAP-Based accounting amounts comparable?", working paper, Graduate school of business, Stanford university, Available at: <http://ssrn.com/abstract>.
- Behn, B.K., Choi, J. & Kang, T., 2018, "Audit quality and properties of analyst earnings forecasts", *Accounting Review*, Vol. 83, No. 2, pp. 327–349.
- Bonson-Ponte, L., M. DeFond, X. Gao, 2018, "IFRS adoption in China and foreign institutional investments", *China Journal of Accounting Research*, Vol. 12, Iss. 1, PP. 1–32.

- Bova F., & Pereira R., 2012, "The Determinants and Consequences of Heterogeneous IFRS Compliance Levels Following Mandatory IFRS Adoption: Evidence from a Developing Country", *Journal of International Accounting Research*: Spring, Vol. 11, No. 1, pp. 83-111.
- Brandt, C., A. Moura, J. Gupta, 2011, "Mandatory adoption of IFRS in Latin America: A boon or a bias", *Journal of International Financial Markets, Institutions and Money*, Vol. 60, PP. 111–133.
- Cai L., Rahman A. & Courtenay S., 2014, "The effect of IFRS adoption conditional upon the level of pre-adoption divergence", *The International Journal of Accounting*, Vol. 49, No. 2, PP. 147–178.
- Cai L., Rahman A. R. & Courtenay S. M., 2008, "The effect of IFRS and its enforcement on earnings management: An international comparison", Available at SSRN 1473571, PP. 1–42.
- Callao S. & Jarne J. I., 2010, "Have IFRS affected earnings management in the European Union?", *Accounting in Europe*, Vol. 7, No. 2, PP. 159–189.
- Capkun V., Cazavan J. A., Jeanjean T. & Weiss L. A., 2011, "Earnings management and value relevance during the mandatory transition from local GAAPs to IFRS in Europe", Available at SSRN 1125716, PP. 1–63.
- Capkun V., Collins D. & Jeanjean T., 2016, "The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): a closer look at competing explanations", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 35, No. 4, PP. 352–394.
- Chen H., Tang Q., Jiang Y. & Lin Z., 2010, "The role of international financial reporting standards in accounting quality: Evidence from the European Union", *Journal of international financial management & accounting*, Vol. 21, No. 3, PP. 220–278.
- Choi Y. S., Peasnell K. & Toniato J., 2013, "Has the IASB Been Successful in Making Accounting Earnings More Useful for Prediction and Valuation?"

- UK Evidence", *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 40, No. 7–8, PP. 741–768.
- Chung, H. & Kallapur, S., 2003, "Client Importance, Nonaudit Services, and Abnormal Accruals", *Accounting Review*, Vol. 78, No. 4, pp. 931–955.
 - De George, E. T., Li, X., & Shivakumar, L., 2016. "A review of the IFRS adoption literature", *Review of Accounting Studies*, pp. 1-107.
 - Devalle A., Onali E. & Magarini R., 2010, "Assessing the value relevance of accounting data after the introduction of IFRS in Europe", *Journal of international financial management & accounting*, Vol. 21, No. 2, PP. 85–119.
 - Dinh, C., F. Piot, 2014, "Informativeness of stock prices after IFRS adoption in Brazil", *Journal of Multinational Financial Management*, Vol. 47–48, PP. 46–59.
 - Donatien A. & Jean G.D., 2014, "Standardization of International Accounting, Harmonization between OHADA and IASB (IFRS) Reference Framework", *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, Vol. 3, ISS. 1.
 - Dunn, K. & Mayhew, B., 2014, "Audit Firm Industry Specialization and Client Disclosure Quality", *Review of Accounting Studies*, Vol. 9, No. 1, pp. 35–58.
 - García M., Alejandro K., Sáenz A. & Sánchez H., 2017, " Does an IFRS adoption increase value relevance and earnings timeliness in Latin America?", *Emerging Markets Review*, Vol. 30, PP. 155–168.
 - Garcia O. B. & Pope P. F., 2011, "Strategic balance sheet adjustments under first-time IFRS adoption and the consequences for earnings quality", Available at SSRN 1735009, PP. 1–54.
 - Garcia. J.c. & Bastida F., 2010, "An Empirical Insight on Spanish listed Companies' perceptions of International Financial Accounting Standard", *Journal of International Accounting ,auditing and taxation*, Vol. 19, ISS. 2.
 - Gebhardt, V., A. Novotny, 2011, "A reinvestigation into accounting quality following global IFRS adoption: Evidence via earnings distributions",

Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, Vol. 33, PP. 18–39.

- Glaum M., Schmidt P., Street D. L. & Vogel S., 2013, "Compliance with IFRS 3–and IAS 36–required disclosures across 17 European countries: company–and country–level determinants", Accounting and business research, Vol. 43, No. 3, PP. 163–204.
- Grssen J., sellhorn T., 2006, "Applying IFRS in Germany – determinants and consequences" , Working Paper.
- Günther N., Gegenfurtner B., Kaserer C. & Achleitner A. K., 2009, "International financial reporting standards and earnings quality: The myth of voluntary vs. mandatory adoption", Available at SSRN 1413145, PP. 1–44.
- Habib, H., Jiang, H. & Zhou, D., 2015, "Audit quality and market pricing of earnings and earnings components in China", Asian Review of Accounting, Vol. 22, No. 1, pp. 20–34.
- Hail, L., Leuz, C., & Wysocki, P., 2010, "Global accounting convergence and the potential adoption of IFRS by the US (Part I): Conceptual underpinnings and economic analysis", Accounting Horizons, Vol. 24, No. 3, PP. 355–394.
- Houque M. N., Van–Zijl T., Dunstan K. & Karim A. W., 2012, "The effect of IFRS adoption and investor protection on earnings quality around the world", The International journal of accounting, Vol. 47, No. 3, PP. 333–355.
- Jacob, D., B. Madu, 2009, "Effects of the Adoption of IFRS on the Credit Market: Evidence from Brazil", The International Journal of Accounting, Vol. 53, Iss. 2, PP. 201–233.
- Jeanjean T. & Stolowy H., 2018, "Do accounting standards matter? An exploratory analysis of earnings management before and after IFRS adoption", Journal of accounting and public policy, Vol. 27, No. 6, PP. 480–494.

- Jiao T., Koning M., Mertens G. & Roosenboom P., 2012, "Mandatory IFRS adoption and its impact on analysts' forecasts", *International review of financial analysis*, Vol. 21, PP. 56–63.
- Khaldoon Al – Htaybat, 2017, "IFRS Adoption in Emerging Markets: The Case of Jordan", *Australian Accounting Review*, No. 55, Vol. 55, Iso.0.
- Khlif & Achek, 2015, "Perceived costs and benefits of IFRS adoption in Saudi Arabia: An exploratory study", *Research in Accounting Regulation*, Vol. 30, Iss. 2, PP. 335– 375.
- Khlif, A. H. Samah, 2014, "Secrecy and the impact of mandatory IFRS adoption on earnings quality", *Pacific-Basin Finance Journal*, Vol. 40, PP. 476–490.
- Khurana, M., F. Raman, 2014, "Does sharing the same network auditor in group affiliated firms affect audit quality?", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 39, Iss. 1, PP. 456–488.
- Kieso, Lawrence, A., Minutti-Meza, M. & Zhang, 2007, "Can Big 4 versus non-Big 4 differences in audit-quality proxies be attributed to client characteristics?", *The Accounting Review*, Vol. 86, No. 1, pp. 59–86.
- Knechel, W., Krishnan, G., Pevzner, M., Shefchik, L., & Velury, U., 2013, "Audit Quality: Insights from the Academic Literature", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 32, Supplement. 1, pp. 385–421.
- Kothari, S.P., Leone, A. & Wasley, C., 2005, "Performance Matched Discretionary Accrual Measures", *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 39, No. 1, pp. 163–197.
- Krishnan, G. 2003a, "Audit Quality and the Pricing of Discretionary Accruals", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. 22, No. 1, pp. 109–126.
- Krishnan, G., 2003b, "Does Big 6 Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?", *Accounting Horizons*, Vol. 17, Supplement. 1, pp. 1–16.
- Landsman W., Maydew E. R., Thornock J. R., 2012, "The information content of annual earnings announcements and mandatory adoption of IFRS", *Journal Of accounting and Economics*, Vol. 53, pp. 34–54.

- Latridis G., 2010, "International Financial Reporting Standards and The quality of Financial statement information", *International review of financial analysis*, Vol. 19, PP. 256–298.
- Leventis S., Dimitropoulos P. E. & Anandarajan A., 2011, "Loan loss provisions, earnings management and capital management under IFRS: The case of EU commercial banks", *Journal of Financial Services Research*, Vol. 40, No. 1–2, PP. 103–122.
- Lin, J. & Hwang, M., 2010, "Audit Quality, Corporate Governance, and Earnings Management: A Meta-Analysis", *International Journal of Auditing*, Vol. 14, No. 1, pp. 57–77.
- Mansi, S. & Cready, W., 2014, "Institutional Stock Ownership, Accrual Management, and Information Environment", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, Vol. 20, No. 3, pp. 257–286.
- Miza, S., Hossain, S. & Deis, D., 2016, "The Empirical Relationship between Ownership Characteristics and Audit Fees", *Review of Quantitative Finance & Accounting*, Vol. 28, No. 3, pp. 357–385.
- Myers, J., Myers, L. & Omer, T., 2003, "Exploring the Term of the Auditor-Client Relationship and the Quality of Earnings: A Case for Mandatory Auditor Rotation?", *Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, pp. 779–799.
- Neel M., 2017, "Accounting comparability and economic outcomes of mandatory IFRS adoption", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 34, No. 1, PP. 658–690.
- Piot C., Janin R. & Dumontier P., 2011, "IFRS consequences on accounting conservatism within Europe", Available at SSRN 1724635, PP. 1–63.
- Prather-Kinsey, J., 2006, "Developing countries converging with developed-country accounting standards: Evidence from South Africa and Mexico", *The International Journal of Accounting*, Vol. 41, No. 1, PP. 141–162.
- Rathke A. A. T., Santana V. D. F., Lourenço I. M. E. C. & Dalmácio F. Z., 2016, "International Financial Reporting Standards and Earnings Management in Latin America", *Revista de Administração Contemporânea*, Vol. 20, No. 3, PP. 368–388.

- Reichelt, K. & Wang, D., 2010, "National and Office-Specific Measures of Auditor Industry Expertise and Effects on Audit Quality", *Journal of Accounting Research*, Vol. 48, No. 3, pp. 647-686.
- Sawani, A., 2009, "The changing accounting environment: international accounting standards and US implementation". *Journal of Finance and Accountancy*, Vol. 1, No. 1, PP. 1-9.
- Soderstrom , V., Sun , M., 2007, "Attribute differences between U.S. GAAP and IFRS earnings: An exploratory study", *The International Journal of Accounting*, Vol. 42, Iss. 2, PP. 123-142.
- Sun, J. & Liu, G., 2013, "Auditor Industry Specialization, Board Governance, and Earnings Management", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 1, pp. 45-64.
- Tan H., Wang S. & Welker M., 2011, "Analyst following and forecast accuracy after mandated IFRS adoptions", *Journal of Accounting Research*, Vol. 49, No. 5, PP. 1307-1357.
- Trabelsi, R., 2016. "Are IFRS Harder to Implement for Emerging Economies Compared to Developed Countries? A Literature Review", *Journal of Modern Accounting and Auditing*, Vol. 12, No. 1, PP. 1-16.
- Turki, M., R. Brackney, 2017, "Does auditor industry specialization improve audit quality?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 51, No. 4, pp. 779-817.
- Wieczynska, D., 2016, "Specifics of IFRS Adoption by Czech Private Companies", *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, Vol. 220, PP. 363-372.
- Wingard, C., Bosman, J., & Amisi, B., 2016, "The legitimacy of IFRS: An assessment of the influences on the due process of standardsetting", *Meditari Accountancy Research*, Vol. 24, No. 1.
- Yoon, G., Miller, G., 2016. "Earning Management of Seasoned Equity Offering Firm in Korea". *The International Journal of Accounting*, Vol. 37, pp. 395-412.
- Zéghal D., Chtourou S. M. & Fourati Y. M., 2012, "The effect of mandatory adoption of IFRS on earnings quality: Evidence from the European

Union", *Journal of International Accounting Research*, Vol. 11, No. 2, PP. 1–25.

–Zerni, M., Haapamäki, E., Järvinen, T. & Niemi, L., 2012, “Do Joint Audits Improve Audit Quality? Evidence from Voluntary Joint Audits”, *European Accounting Review*, Vol. 21, No. 4, pp. 731–765.