مجلة الاسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة

العدد الثانى – مايو ٢٠٢٠ – المجلد الرابع

أثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالى الدولية (IFRS) وتأخر تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية

د/حنان محمد إسماعيل يوسف

أستاذ مساعد المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة – جامعة الاسكندرية

ملخص البحث

استهدف البحث دراسة واختبار أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير المراجعة، ودور خبرة مراقب الحسابات كمتغير معدل لهذه العلاقة، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢– ٢٠١٨.

توصل الباحث باستخدام مجموعة من الاختبارات الإحصائية إلى أن تبنى معايير التقرير المالي الدولية في مصر لسنة ٢٠١٥ أدى إلى زيادة فترة تأخر تقرير المراجعة بالمقارنة مع مرحلة ما قبل التبني، وأن خبرة مراقب الحسابات، لها أثر معنوي على تخفيف هذه الزيادة في تأخر تقرير المراجعة، فالزيادة في تأخر تقرير المراجعة أقل بصورة معنوية في السنتين التاليتين للتبني بالمقارنة بسنة التبني لمعايير التقرير المالي الدولية، الأمر الذى أرجعه الباحث لأثر التعلم وللخبرة التي اكتسبها مراقب الحسابات من التعود على مراجعة قوائم مالية معدة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية، كما أن الزيادة في تأخر تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية كانت أقل بالنسبة للشركات التي تراجع من قبل مراقب حسابات متخصص في هذه الصناعة.

الكلمات المفتاحية: تبنى معايير التقرير المالي الدولية، تأخر تقرير المراجعة، خبرة مراقب الحسابات بتطبيقIFRS ، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات.

The effect of auditor's experience on the relation between the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) and audit report lag: An applied study on the companies listed in Egyptian stock exchange

Abstract

The research aims at studying and testing the effect of the adoption of International Financial Reporting Standards (IFRS) on the audit report lag, and the role of auditor's experience as a moderating variable for this relation, applied on a sample of Egyptian companies listed on the Egyptian exchange from 2012 to 2018.

Using a group of statistical, the researcher found that the adoption of IFRS in Egypt in 2015 results in increasing the audit report lag comparing the period before the adoption of IFRS. The auditor's experience had a significant effect on limiting the increase in audit report delay. The increases in the audit report lag in the following two years after the adoption of IFRS are significantly less than the increase in the adoption year. The researcher attributed this to auditor's learning and experience acquired by the familiarity of auditing financial statements based on IFRS. The increase in the audit report lag after the adoption of IFRS was less in the companies audited by an auditor industry specialized.

Keywords: IFRS Adoption, Audit report lag, auditor's experience, auditor's familiarity with IFRS adoption, auditor 's industry specialization

١ – مقدمة البحث

تهدف الدول من تبنى IFRS إلى تحسين جودة التقارير المالية، من خلال إعداد التقارير المالية بمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية عالية الجودة (IASB 2016)، واتساقاً مع هذا الاتجاه، فقد اتجهت جمهورية مصر العربية إلى تبنى معايير المحاسبة الدولية منذ عام ٢٠٠٦، وتطبيق مجموعة أكثر اكتمالا ووفقاً لأحدث تعديلات مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام ٢٠١٦. حيث صدر قرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ بدأ العمل الفعلي بالإصدار الجديد لمعايير المحاسبة المصرية اعتباراً من الأول من يناير ٢٠١٦، وتطبق على المنشآت التي تبدأ سنتها المالية في هذا التاريخ أو بعده. وتأتى أهمية هذا الإصدار من أن مصر لم تشهد تحديثاً لمعايير المحاسبة بها منذ عام ٢٠٠٦ على الرغم مما شهدته المعايير الدولية من تطور لذا كان من الضروري العمل على إصدار نسخة محدثة بما يخدم الاستثمار وسوق المال في مصر ويزيد من تنافسيته[١].

وقد أدى تبنى الدول لمعايير التقرير المالي الدولية، إلى ظهور العديد من الدراسات التي بحثت في الأثار الاقتصادية المختلفة لهذا التبني، فقد اتجهت بعض الدراسات للبحث في ملاءمة المعلومات المحاسبية الناتجة من تطبيق IFRS لأغراض قياس القيمة Value Relevanceوتأثير تبنى تلك المعايير على التقارير المالية، سواء من ناحية نفعيتها في قياس قيمة الشركة والمحتوى المعلوماتي للأرباح (Kim et al., 2019) أو جذب رأس المال الخارجي (DeFond et al., 2019)، أو تأثيرها على تكلفة الحصول على رأس المال (Daske et al., 2008; Gois et al., 2018; Ozkaya .2018)، أو من ناحية قيمتها التنبؤية (Atqa et al., 2019). بينما اتجهت

[١] كما استحدث القرار الوزاري رقم ٦٩ لسنة ٢٠١٩ بتعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم ١١٠ لسنة ٢٠١٥ ثلاثة معايير محاسبة تتمثل في معيار المحاسبة المصري رقم (٤٧) والخاص بالأدوات المالية بما يتفق مع معيار التقارير الدولي IFRS 9، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٤٨) والخاص بالإيراد من العقود مع العملاء بما يتفق مع معيار التقارير الدولي رقم IFRS 15 ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (١١) والمرتبط بالإيراد، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٨) والخاص بعقود الانشاء، وآخرها معيار المحاسبة المصري رقم (٤٩) والخاص بعقود التأجير تنفيذاً لقانون التأجير التمويلي والتخصيم رقم ١٧٦ لسنة ٢٠١٨ ليحل محل معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) التأجير التمويلي. كما أعدت لجنة مراجعة معايير المحاسبة المصرية والمراجعة تفسيراً محاسبياً مصرياً (ترتيبات امتيازات الخدمات العامة) يخص مشروعات المشاركة بين الحكومة والقطاع الخاص، وأضافت الهيئة فقرات نموذج القيمة العادلة ضمن معيار (٣٤) الاستثمار العقاري على أن يقتصر استخدام هذا النموذج لصناديق الاستثمار العقاري فقط دون غيرها. (الهيئة العامة للرقابة المالية) https://www.fra.gov.eg/content/efsa_ar/audit_pages/efsa_account.htm

دراسات أخرى لدراسة المخاطر المتعلقة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، خاصة من ناحية تكلفة الالتزام (Hitz and Bloch 2016; Mongruta and Winkelried 2019).

وعلى الرغم مما توصلت إليه معظم الدراسات من قدرة معايير التقرير المالي الدولية على تحقيق الهدف المرجو منها، من زيادة شفافية وملاءمة المعلومات المحاسبية، ومصداقيتها، وقابليتها للمقارنة، وما يترتب على ذلك من توفير معلومات مفيدة لأصحاب المصالح في الشركة لاتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة(Nulla 2014; Lin 2019)، إلا أن دراسات أخرى وجدت ارتفاع تكلفة الالتزام بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وارتفاع المخاطر المتعلقة بالتطبيق، والمرتبطة بشكل رئيسي بتوجه معايير التقرير المالي الدولية نحو الاستخدام الموسع للقيمة العادلة (Goncharov et al., 2014)، وما يترتب عليه من غموض العديد من المعايير وتعقدها، وارتباط إنتاج المعلومات المحاسبية بالحكم والتقديرات الشخصية للإدارة، مما يتيح للإدارة الفرصة لإدارة الأرباح (Mongruta and Winkelried 2019) .

وفى مجال الاتجاه البحثي المرتبط بمخاطر تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، ظهرت مجموعة من الدراسات، بحثت في أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على عملية المراجعة، وقد وجدت هذه الدراسات أن تبنى الدول لهذه المعايير، يرتبط بشكل رئيسي بزيادة جهد وأتعاب مراقب الحسابات، نتيجة زيادة مخاطر اكتشاف التحريفات الجوهرية في القوائم المالية (Kim et al., 2012; Redmayne and Laswad 2013; Higgins et al., 2016; Nam 2018)، وعدم الخبرة في مراجعة قوائم مالية معدة على أساس IFRS (Lim et al., 2016)، علاوة على غموض العديد من المعايير وتعقدها، لارتباطها واعتمادها في كثير منها على الحكم الشخصي للإدارة، إضافة إلى أن عملية المراجعة المرتبطة بها ستضمن أيضاً الحكم والتقديرات الشخصية لمراقب الحسابات، خاصة تلك المعايير المرتبطة بالقيمة العادلة (Khlif and Achek 2016)، مما يزيد احتمال تعرض مكتب المحاسبة والمراجعة لمخاطر التقاضي وفقدان السمعة، نتيجة الفشل في عملية المراجعة (George et al., 2013; Woo and Lim 2015) .

إن زيادة أتعاب المراجعة نتيجة تبنى IFRS، ترجع لتغير في هيكل واستراتيجيات عملية المراجعة، والارتباط الذى يقبله مراقب الحسابات مع زيادة مخاطر العميل (Capkun et al., 2016) وزيادة تعقد القوائم المالية التي تعد في معظمها على أساس القيمة العادلة، والاعتراف بها مقابل الإفصاح (Fung 2016)، علاوة على تكاليف إعداد برامج لتدريب مراقبي الحسابات، لفهم

المعايير الجديدة، والحكم على التقديرات المحاسبية للإدارة، وإصدار رأى مهني على صدق وعدالة التقديرات المتضمنة في القوائم المالية ضمنيا من خلال الرأي المهني عن صدق وعدالة القوائم المالية (Nam 2018) .

ونظراً لارتباط نفعية القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاقتصادية، بجودة وكفاءة عملية المراجعة، ولأن جزء كبير من تكاليف الالتزام بحزمة من معايير جديدة ذات جودة عالية، مرتبط بالزيادة في تكلفة المراجعة نتيجة تبنى معايير التقرير المالي الدولية، الناتجة عن زيادة جهد ووقت وتكلفة عملية المراجعة، فقد كان تركيز معظم الدراسات التي تناولت بالبحث والدراسة تكاليف الالزام بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، على ما إذا كان تبنى معايير التقرير المالي الدولية أدى إلى زيادة أتعاب المراجعة (Kim et al., 2012; De George et al., 2013; Goncharov et al., 2014; Jung et al., 2015; Higgins et al., 2016; Nam 2018). لذلك يتبع الباحث هذا الاتجاه من الأبحاث، مع اتخاذ منحنى أخر، وهو أثر تبنى IFRS على كفاءة عملية المراجعة.

إن كفاءة عملية المراجعة تعتبر متغيراً غير ملحوظاً، لذلك سوف يستخدم الباحث مقياساً بديلاً لكفاءة عملية المراجعة يمكن ملاحظته، وهو تأخر تقرير مراقب الحسابات[٢] ARL، وهو واحد من عدد قليل من متغيرات مخرجات المراجعة الذي يمكن ملاحظته لقياس كفاءة عملية المراجعة وفقاً لدراسة Habib (2015).

ولكي يستكمل الباحث الاتجاه البحثي لأثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير مراقب الحسابات، أثار الباحث نقطة بحثية جديدة لم تلق الأبحاث السابقة عليها الاهتمام الكافي، وهي إلى أي مدى سيستمر أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على عدم قدرة مراقب الحسابات على مقابلة والتعود على التعامل مع معايير مبنية على أساس المبادئ، ووضع استراتيجية وخطة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، بالشكل الذي يمكنه من إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب؟ فالأبحاث في علم النفس أشارت إلى أن التعلم من الخبرة، تساعد الشخص على صياغة مجموعة من النظريات لأداء العمل، كما تساعد المعرفة بالأعمال المستمدة من الخبرة على إعادة دمج المعرفة القديمة، بالتغيرات الحديثة بالمعرفة، وتشكيل إطار جديد من المعرفة يساعد على أداء الأعمال بكفاءة أعلى (Waller and Felix 1984).

[٢] يستخدم الباحث تأخر تقرير المراجعة في معظم البحث حيث أصبح القياس البديل عن كفاءة عملية المراجعة.

وفيما يتعلق بخبرة مراقب الحسابات يمكن دمج محددات الخبرة في مجموعتين رئيسيتين الأولى الخبرة من خلال التعود على المهمة التي تكتسب مع مرور الوقت، حيث الوقت اللازم لاكتساب المعرفة ودمجها مع هيكل المعرفة السابقة، للوصول إلى أفضل مستوى من الخبرة، أما الثانية، الخبرة من خلال التخصص الصناعي، فخبرة مراقب الحسابات في تخصص صناعي معين يمكن أن تمكنه من أداء مهام لم يكن معتاداً على أدائها Unfamiliar أو على معرفة بها (Moroney and Carey 2011).

٢- مشكلة البحث

لم تختبر الدراسات السابقة (Kim et al., 2012; Lim et al., 2016; Choi et al., 2018)- على حد علم الباحث- ما إذا كان التبعيات الاقتصادية من تبنى معايير التقرير المالي الدولية المتمثلة في زيادة مخاطر التقارير المالية وزيادة مخاطر المراجعة، وما يتبعه من زيادة جهد مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، ومن ثم زيادة وقت وتكلفة عملية المراجعة، والأثر المحتمل لتأخر تقرير المراجعة، لها أثر مستمر أم ينخفض مع زيادة خبرة مراقب الحسابات بمعايير التقرير المالي الدولية في السنوات التالية لسنة التبني، والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، فهل أثر التعلم والخبرة من المعرفة والتعود على التعامل مع معايير المحاسبة الدولية في السنوات التي تلى سنة التطبيق، والخبرة المستمدة من التخصص الصناعي لمكتب المحاسبة والمراجعة، ستخفض من التأخر في تقرير مراقب الحسابات، وتعدل من العلاقة الايجابية المحتملة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير مراقب الحسابات.

لعل متغير خبرة مراقب الحسابات بمعايير التقرير المالي الدولية وأثره على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وكفاءة عملية المراجعة، الذي لم تتحقق منه الدراسات السابقة، يمكن اختباره في بيئة الممارسة المهنية المصرية، حيث تم تبني IFRS في ٢٠١٥ وفقاً لأحدث التعديلات التي وضعها IASB. هذا الوضع يمكن الباحث من دراسة أثر التعلم والخبرة من المعرفة، بمقارنة كفاءة عملية المراجعة سنة تبني النسخة المحدثة ٢٠١٥ مع السنوات التالية للتبني.

وبناءً على ما سبق يمكن صياغة مشكلة البحث في الأسئلة البحثية التالية:

- هل يؤدى تبنى معايير التقرير المالي الدولية في الشركات المصرية إلى تأخر تقرير المراجعة؟
- هل تؤدى خبرة مراقبي الحسابات بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية إلى تعديل العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة؟

- هل تؤدى خبرة مراقبي الحسابات المستمدة من التخصص الصناعي إلى تعديل العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة؟

٣- هدف البحث

يستهدف البحث دراسة واختبار أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير المراجعة، وما إذا كان خبرة مراقب الحسابات الناتجة من أثر التعلم بمرور الوقت، أو تلك الناتجة من التخصص الصناعي، ومعرفته ببيئة عمل عميل المراجعة، تعدل من العلاقة محل الدراسة. وذلك بالتطبيق الشركات المقيدة في البورصة المصرية.

٤- أهمية ودوافع البحث

تأتى **أهمية البحث أكاديمياً** من أن المراجعة كآلية للرقابة تعد جانباً هاماً لنجاح تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وأنه على الرغم من كثرة الدراسات التي اختبرت المنافع المتوقعة من تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي اهتمت بتكاليف الالزام بتطبيق تلك المعايير، ومن ثم تعد هذه الدراسة هامة للأكاديميين، لتطرقها لجانب هام لم تتناوله الدراسات السابقة على نحو كاف، وهو أثر التبني على مخاطر عملية المراجعة والجهد المبذول من مراقب الحسابات، ولأن الجهد المبذول لمقابلة المخاطر المتضمنة في معايير التقرير المالي الدولية والتعقد في هذه المعايير، غير ملحوظ ، سيدرس الباحث متغير بديل وهو الأثر على كفاءة عملية المراجعة مقاساً بتأخر تقرير المراجعة، حيث تأخر تقرير مراقب الحسابات يعد أحد العوامل الهامة لاعتماد أصحاب المصالح في المشروع على القوائم المالية، كما أن تأخر تقرير المراجعة سيؤدى بدوره إلى تأخر إصدار القوائم المالية، الأمر الذى يترتب عليه انخفاض منفعة القوائم المالية.

كما تنبع أهمية البحث من تناوله لجانب هام قد يكون السبب في تناقضات نتائج الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وهو أثر الخبرة الناتجة من التعود والمعرفة بالقوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، أو الخبرة الناتجة عن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات والمعرفة بصناعة وبيئة العميل، لتحديد مدى تأثير عامل الخبرة على تعديل العلاقة الرئيسية للبحث.

إضافة إلى ما سبق، يعد من **أهمية البحث عملياً**، اختبار أحد عناصر تكاليف تبنى معايير التقرير المالي الدولية، على الشركات المدرجة في البورصة المصرية، وهي أحد الأسواق الناشئة

التي ينخفض فيها نسبياً الدراسات في هذا المجال مقارنة بالأسواق المتقدمة، حيث إنه وعلى الرغم من وجود دراسات في السوق المصرية، تتعلق بأثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية، إلا أن معظمها يتحقق من ملاءمة ونفعية المعلومات الناتجة من تطبيق مثل هذه المعايير عالية الجودة، في حين توجد ندرة في الدراسات التي تناولت تكاليف التبني والالزام بتلك المعايير.

وتنشأ **دوافع البحث** من دخول السوق المصرية على مرحلة جديدة من تطبيق حزمة كاملة من معايير التقرير المالي الدولية وفقاً لأحدث تعديلات مجلس معايير المحاسبة الدولية، بداية من ٢٠١٦، الأمر الذي ينبغي معه دراسة التبعيات الاقتصادية المحتملة لهذا التطبيق، لتفادى الأثار السلبية من الالزام بمعايير التقرير المالي الدولية ومحاولة معالجتها.

٥- منهجية البحث

لتحقيق هدف البحث والإجابة على تساؤلاته، يعتمد البحث على دراسة نظرية وأخرى تطبيقية، حيث تقوم الدراسة النظرية على تحليل الدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع البحث، وذلك بغرض اشتقاق فروض البحث، الذي يقوم الباحث باختبارها من خلال الجزء التطبيقي للبحث، بدراسة عينة من الشركات المصرية المقيدة في البورصة المصرية، وذلك خلال فترة زمنية من ٢٠١٢-٢٠١٨.

٦- حدود البحث

يقتصر البحث على دراسة واختبار أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على كفاءة عملية المراجعة مقاسة بتأخر تقرير مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية السنوية، ومدى تأثر هذه العلاقة بخبرة مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، وخبرته بصناعة العميل وتخصصه فيها. وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ويخرج عن نطاق البحث الشركات غير المقيدة، المحددات الأخرى لتأخر تقرير المراجعة (مثل هيكل الرقابة الداخلية لمنشأة عميل المراجعة، تقديم مراقب الحسابات خدمات أخرى بخلاف المراجعة، تغيير مراقب الحسابات).

كما يجب أن تؤخذ نتائج البحث، وإمكانية تعميم نتائجه في حدود مجتمع الدراسة وفى ضوء العينة المستخدمة، والشروط المحددة لاختيار العينة.

٧- خطة البحث

انطلاقاً من مشكلة البحث وهدفه، وفى ضوء حدوده، سوف يستكمل البحث على النحو التالي:

١/٧- تأخر تقرير المراجعة: المفهوم والمقاييس والمحددات

٢/٧- تحليل علاقة تبنى معايير التقرير المالي الدولية بتأخر تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث.

٣/٧- تحليل أثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيتيه.

٤/٧- الدراسة التطبيقية

٥/٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة.

١/٧- تأخر تقرير المراجعة: المفهوم والمقاييس والمحددات

أثار موضوع تأخر تقرير المراجعة اهتمام العديد من الباحثين في مجال المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، وفى مجال نفعية التقارير المالية، وتقرير المراجعة، بصفة خاصة. ويرجع ذلك لأثر تأخر تقرير المراجعة على توقيت إصدار القوائم المالية للشركات (إبراهيم ٢٠١٩)، مما يخلق شكاً لدى المستثمرين عن جودة الأرباح، مما يؤدى إلى تخفيض تقيمهم للأرباح، وبالتالي تخفيض قيمة الشركة ككل (Asthana 2014). كما يؤدى تأخر كل من القوائم المالية وتقرير المراجعة إلى زيادة عدم تماثل المعلومات في السوق، وانخفاض ملاءمة القوائم المالية، وما يتبع ذلك من أثار سلبية على متخذي القرارات أصحاب المصالح في الشركة، خاصة المستثمرين والمقرضين والدائنين (Durand 2019).

لقد اتفقت الدراسات على تعريف تأخر تقرير المراجعة بأنه " عدد الأيام من نهاية السنة المالية إلى تاريخ إصدار تقرير المراجعة" (Abernathy et al., 2017; Rusmin and Evans 2017; Habib et al., 2018; Swanson and Zhang 2018)، وعلى الرغم من أن معظم هيئات الأسواق المالية في الدول المختلفة، تحدد فترة ٩٠ يوم من نهاية السنة المالية كحد أقصى لإصدار القوائم المالية[٣]، إلا أن توقعات مستخدمي القوائم المالية أن تصدر هذه القوائم في فترة أقرب لنهاية السنة المالية، من الفترة المسموح بها. كما أن تأخر تقرير المراجعة، يمكن أن يكون سبباً لتأخر إصدار القوائم المالية، إلى أكثر من الفترة الممنوحة من هيئة السوق المالية في الدولة

[٣] وفقاً لقانون الشركات ١٥٩ لسنة ١٩٨١ في مصر يجب أن يصدر مراقب الحسابات تقريره خلال ٩٠ يوم من نهاية السنة المالية.

المعينة، مما يؤدى إلى إدراك مستخدمي القوائم المالية لوجود أخبار سيئة لأرباح الشركة، والبحث عن بديل أخر للمعلومات المالية للشركة (Mande and Son 2011)، مما يؤدى انخفاض ملاءمة القوائم المالية، إضافة إلى تعرض الشركات لعقوبات من الهيئة المختصة نتيجة التأخر عن فترة السماح المسموح بها لإصدار القوائم المالية، فإن تأخر تقرير المراجعة عن نهاية السنة المالية يؤثر سلبا على نفعية القوائم المالية وتقرير المراجعة، ويضاف إلى ذلك تعرض الشركة لعقوبات والتأثير السلبى على سمعتها في السوق المالي، ويخلق شكاً لدى المستثمرين عن جودة الأرباح، لذلك استخدمت الدراسات المحاسبية متغير تأخر تقرير المراجعة كمقياس بديل وكمؤشر عن مفاوضات الإدارة مع مراقب الحسابات ACM، وكأداة للتنبؤ برأي مراقب الحسابات واحتمال إعادة إصدار القوائم المالية، وعلى كفاءة عملية المراجعة، وجهود مراقب الحسابات (Durand 2019).

وعلى الرغم من بداية الاهتمام بتأخر تقرير المراجعة منذ ١٩٧٠، إلا أن دراسة Bamber et al., (1993) تعد تطوراً ملحوظاً في تناول موضوع تأخر تقرير المراجعة، فقد قدمت الدراسة نموذجاً شاملاً لتأخر تقرير المراجعة يتكون من ثلاث محددات رئيسية لتأخر التقرير؛ المحدد الأول، مدى عمل المراجعة الذي يتعين إدائه والذي بدوره يتأثر بمجموعة من العوامل، وهي؛ أ) مخاطر أعمال المراجعة والتي تعد دالة في متغيرين يمكن ملاحظتهما وهما؛ هيكل ملكية عميل المراجعة، والحالة المالية له. ب) تعقد عملية المراجعة، الذي يتأثر بصناعة العميل، وعدد الخطوط الإنتاجية، ج) مجموعة عوامل أخرى مرتبطة بأعمال المراجعة مثل وجود عناصر غير عادية، وجود خسائر، الرأي المهني لمراقب الحسابات. أما المحدد الثاني فيتمثل في الحوافز لإنفاق الشركة لموارد إضافية لتقديم تقرير المراجعة في الوقت المناسب والتي تتحدد بحجم منشأة العميل، وأخبار أرباح العميل. وأخيراً المحدد الثالث لتأخر تقرير المراجعة هو التكنولوجيا المستخدمة في مكتب المحاسبة والمراجعة، وتعنى درجة استخدام مراقب الحسابات لمدخل مراجعة مهيكلة.

وبالتطبيق على عينة مكونة من ٩٧٢ شركة من ٧ صناعات، خلال الفترة من ١٩٨٣-١٩٨٥، من قاعدة بيانات Compustat ، وجدت الدراسة علاقة بين تاريخ تقرير المراجعة وتاريخ الإعلان عن الأرباح، وأن معظم الشركات (أكثر من ٧٠% من شركات العينة)، تنتظر على الأقل حتى تاريخ تقرير المراجعة للإعلان عن الأرباح، مما يشير إلى أن الانتهاء في الوقت المناسب من المراجعة هو أحد المحددات العامة لوقتية الإعلان عن الأرباح، كما توصلت نتائج الدراسة أن تأخر تقرير المراجعة يزيد مع زيادة الثلاثة عومل المؤثرة على مدى عمل مراقب الحسابات، وأن تأخر تقرير المراجعة ينخفض مع زيادة حوافز العميل لإتمام عملية المراجعة في الوقت المناسب، مثل

العملاء الأكبر حجماً، أو الذين سيعلنون عن أخبار أرباح جيدة، وأن تأخر تقرير المراجعة أطول لعملاء مكاتب محاسبة ومراجعة تستخدم مدخل مراجعة مهيكلة، عن عملاء مكاتب محاسبة ومراجعة تستخدم مدخل مراجعة غير مهيكلة.

وقد هدفت دراسة Knechel and Payne (2001)، إلى زيادة الفهم لمحددات التأخر في تقرير المراجعة، واختبرت ثلاثة عوامل مؤثرة على تأخر تقرير المراجعة وهي؛ الزيادة عن الجهد العادي لمراقب الحسابات لأداء عملية المراجعة – مقاسة بعدد ساعات العمل–، توزيع الموارد البشرية على عملية المراجعة (شريك، مدير، أو فريق مراجعة)، تقديم خدمات استشارية بخلاف المراجعة (استشارات إدارية أو ضرائب).

وباستخدام عينة مكونة من ٢٢٦ عملية تعاقد مع مكاتب محاسبة ومراجعة دولية، وجدت الدراسة أن جهد المراجعة الزائد (الساعات الإضافية عن الوقت المعتاد)، ووجود قضايا ضريبية معقدة، واستخدام فريق مراجعة أقل خبرة، يؤدي إلى زيادة التأخر في زمن المراجعة، ومن ثم تأخر إصدار تقرير المراجعة. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن الجهد الزائد ينتج لوجود قضايا معقدة لدى عميل المراجعة، ولا يعود بالضرورة إلى زيادة في جودة عملية المراجعة، وانما يشير إلى وجود مشكلة، ولا تعكس أخبار جيدة للسوق. وقد وجدت الدراسة علاقة سلبية بين تقديم مكتب المحاسبة والمراجعة استشارات إدارية وزمن المراجعة، بينما تقديم خدمات ضريبية يضيف لتعقد عملية المراجعة ومن ثم زيادة زمن المراجعة، وأوضحت نتائج الدراسة أن توافر فريق مراجعة مدرب ذو خبرة، مع عدم وجود ظروف غير عادية للحالة المالية لعميل المراجعة يخفض من زمن المراجعة.

كما طورت دراسة Knechel et al., (2009) نموذجاً لقياس علاقة عدد ساعات العمل كمدخلات لكفاءة المراجعة، لعينة مكونة من عدد ٣٠٧ تعاقدا لمكاتب محاسبة ومراجعة دولية في الولايات المتحدة، ولم تجد الدراسة علاقة بين تأخر تقرير المراجعة وكفاءة المراجعة. بما يتسق مع نتائج دراسة Knechel and Payne (2001).

وقد استخدمت دراسة Mande and Son (2011) فترة تأخر تقرير المراجعة كمؤشر عن مخاطر الشركة، والذي يؤدى إلى إعادة نظر مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار في ارتباطها مع عميل المراجعة، واستقالتها للحفاظ على سمعتها، وتجنب مخاطر المراجعة المحتملة. كما أشار Asthana (2014)، إلى ارتباط إيجابي معنوي بين التأخر في وقت المراجعة، ومخاطر التقاضي،

وفقدان سمعة مكتب المحاسبة والمراجعة، وعلاقة عكسية بين التأخر العادي لتقرير المراجعة وتقييم السوق لجودة أرباح الشركة، ولقيمة الشركة ككل.

وفى نفس السياق قامت دراسة Woo and Lim (2015) باختبار أثر مخاطر المراجعة ومخاطر الأعمال على أتعاب عملية المراجعة وساعات المراجعة كمؤشر لزيادة جهد المراجعة، وقد استخدمت الدراسة عينة مكونة من ٦٥٥ شركة من الشركات المقيدة في سوق الأوراق المالية في كوريا، وقد أوضحت الدراسة، أنه عندما يحدد مراقبو الحسابات ساعات وأتعاب المراجعة، يأخذوا في الاعتبار خصائص العميل، مثل؛ حجم الشركة، تعقد عملياتها، وأدائها المالي، ونسبة العملاء، والمخزون، وترتبط خصائص الشركة مع إدارة الأرباح، بما يؤثر على مخاطر المراجعة، وتعد إدارة الأرباح المرتفعة مؤشراً لانخفاض جودة الأرباح، ومن ثم ارتفاع مخاطر المراجعة، وقد خلصت الدراسة إلى أنه يقوم مراقبو الحسابات عند إدراكهم لزيادة مخاطر المراجعة، بزيادة أتعاب المراجعة، بمقدار علاوة المخاطر المقدرة، وزيادة الوقت المخطط لإنهاء عملية المراجعة، كوسيلة لتخفيض فشل عملية المراجعة، وزيادة جودتها، وبالتالي تخفيض خطر المراجعة.

كما اتفقت دراسة Blankley et al., (2015) مع دراسة Woo and Lim (2015) على وجود علاقة إيجابية بين تأخر تقرير المراجعة غير العادي، وخطر المراجعة، حيث وجدت الدراسة أن الشركات التي لديها زيادة جوهرية غير متوقعة في توقيت تقرير المراجعة في السنة الحالية مقارنة بالسنة السابقة، أكثر عرضة لإعادة صياغة القوائم المالية عن الشركات التي لم تتعرض لزيادة وقت المراجعة بشكل غير متوقع.

يتضح مما سبق وجود العديد من محركات تأخر تقرير المراجعة، تتلخص في معظمها داخل عامل واحد جوهري وهو مخاطر المراجعة، الذي يزداد نتيجة العديد من العوامل مثل؛ تعقد عميل المراجعة، الحالة المالية لعميل المراجعة، دوافع العميل للتقرير في الوقت المناسب، وتؤدى مخاطر المراجعة إلى زيادة جهد مراقب الحسابات ومن ثم زيادة غير عادية في وقت المراجعة، كوسيلة لتخفيض احتمال فشل المراجعة، مما يجعل من المرجح أكثر تأخر تقرير المراجعة.

٢/٧- تحليل علاقة تبنى معايير التقرير المالي الدولية بتأخر تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الأول للبحث

اتفقت معظم الدراسات (Marden and Brackney 2009; De George et al., 2013; Khlif and Achek 2016) على أن تطبيق IFRS أدى إلى زيادة التقدير الشخصي للإدارة في القوائم المالية، الذى من الصعب على مراقب الحسابات جمع الأدلة التي تؤكد صدق وعدالة هذه التقديرات، ومن ثم صدق وعدالة القوائم المالية، علاوة على أن معايير التقرير المالي الدولية المبنية على أساس المبادئ توفر فرص للمديرين لتحريف القوائم المالية وإساءة التقرير، (He et al., 2012)، إضافة على صعوبة المعايير واعتمادها على القيمة العادلة، وانخفاض الإلمام الكافي والتعود على القوائم المالية المعدة على وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، مما يقدم شكوك حول انخفاض جودة التقارير المالية، زيادة التلاعب في الأرباح (DeFond et al., 2019) ، ويؤدى بالضرورة إلى زيادة مخاطر عملية المراجعة، التي من المرجح أكثر أن تؤدى إلى زيادة جهد المراجعة، مما قد يؤدى إلى تأخر تقرير المراجعة.

وفى سياق علاقة مخاطر عملية المراجعة، بجهد وأتعاب المراجعة، اختبرت دراسة Bedard and Johnstone (2004)، تقييم مراقب الحسابات لمخاطر إدارة الأرباح ومخاطر الحوكمة، وأثرهما على قرارات تخطيط وتسعير أتعاب المراجعة، ومن خلال عينة مكونة من ١٠٠ عملية تقييم لمخاطر العملاء أجراها شركاء المراجعة، وجدت الدراسة زيادة ١٦% في ساعات المراجعة، وارتفاع معدلات الأتعاب ٤ دولار/ ساعة لكل عامل من العوامل الخاصة بمخاطر إدارة الأرباح، ويزداد جهد المراجعة إلى ٢٠%، والأتعاب إلى ١١ دولار/ ساعة مع وجود كلاً من مخاطر إدارة الأرباح ومخاطر الحوكمة معاً، وخلصت الدراسة إلى أن مخاطر إدارة الأرباح تزيد من مخاطر المراجعة، ويرتبط جهد المراجعة، وأتعاب المراجعة طردياً مع إدارة الأرباح.

وقد أوضح مدير المراجعة في مجلس الرقابة على مراقب حسابات الشركات المقيدة بالبورصة (PCAOB)، أنه يمكن أن يزداد خطر المراجعة بصورة كبيرة مع تبنى معايير التقرير المالي الدولية، نتيجة لزيادة اتجاه هذه المعايير إلى استخدام القيمة العادلة، والاعتماد على مدخل المعايير المبنية على المبادئ التي تتطلب من معدى التقارير المالية استخدام الحكم الشخصي، مثل المعالجة المحاسبية لتكاليف الاستنفاد والاضمحلال، مع احتياج مراقبي الحسابات لتوثيق الإدارة لطرق التقييم، مما يمثل تحدياً لمراقب الحسابات، ويتطلب ضرورة تعديل استجابة مراقب الحسابات

لمخاطر الارتباط مع العميل، وتعديل طبيعة ووقت ومدى إجراءات المراجعة، وفقاً لهذه الاستجابة (Burkholder 2009).

وفى هذا السياق، أشارت دراسة Marden and Brackney (2009) إلى أن الاتجاه نحو المعايير المبنية على المبادئ بدلاً من المعايير المبنية على القواعد إلى زيادة السماح بالتلاعب في القوائم المالية، وأن تصبح هذه التلاعبات أكثر احتمالاً لعدم الاكتشاف، وبدون استخدام المعايير المبنية على القواعد الواضحة لتقييم الالتزام بها عند إعداد القوائم المالية، سيكون من الصعب على مراقبي الحسابات الحصول على أدلة توثق صدق مزاعم الإدارة بأن القوائم المالية تعبر بصدف وعدالة عن المركز المالي للشركة وأدائها، حيث يعتبر حكم الإدارة وتقديراتها ونيتها صعب التوثيق، مما يعرض مراقب الحسابات لمخاطر التقاضي، وفقدان السمعة.

وقد عرضت الدراسة لبعض جوانب الحكم المهني في معايير التقرير المالي الدولية منها[٤]؛ التوسع في استخدام القيمة العادلة للأدوات المالية (IFRS 7)، وللأصول البيولوجية (IAS 41)، والاستثمارات العقارية (IAS 40)، تصنيف الفوائد والتوزيعات في قائمة التدفقات النقدية (IAS 7)، الاعتراف بالإيرادات لبيع بنود غير عادية (IAS 18) ، السيطرة وتجميع القوائم المالية (IAS 27).

وقد اختبرت دراسة Kim et al., (2012) أثر التبني الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية على أتعاب المراجعة، ومن خلال صياغة نموذج تحليلي للتغير في أتعاب المراجعة، الناتج من تعقد عملية المراجعة، والتحسن في جودة التقارير المالية نتيجة تبنى معايير التقرير المالي الدولية، وقد تم اختبار تنبؤات النموذج على عينة مكونة من ٢٨٦٠ شركة من ١١ دولة أوربية خلال الفترة من ٢٠٠٤– ٢٠٠٨، حيث الالتزام بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية من ٢٠٠٥، كما تم اختيار عينة رقابية مكونة من ٩٠٥٢ شركة من ٣ دول لم تتبنى معايير التقرير المالي الدولية – اليابان، كندا، الولايات المتحدة – حتى عام ٢٠٠٨. واتضح أنه قد أدى تطبيق المعايير الدولية إلى زيادة أتعاب المراجعة، وزيادة أتعاب المراجعة مع الزيادة في تعقد عملية المراجعة الناتج عن تبنى المعايير الدولية، والانخفاض في تحسن مستوى جودة التقارير المالية مع التبني للمعايير الدولية.

[٤] تعدلت بعض المعايير المذكورة في هذه الدراسة، فقد حل المعيار (IFRS 15) بدلا من (IAS 18)، كما تم الغاء (IAS 27) ليحل محله معيار القوائم المالية الموحدة (IFRS 10)

كما أشارت دراسة Hitz and Bloch (2016) من خلال التطبيق على عينة من الشركات الألمانية مكونة من ١٧٤٧ شركة/ سنة خلال الفترة من ٢٠٠٩-٢٠١٤، إلى أن إلزام الشركات الألمانية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية أدى إلى تعرض الشركات لملاحظات آليات الدعم نتيجة وجود أخطاء محاسبية في التقارير المالية ناتجة من تعقد المعايير، الأمر الذى أدى إلى قيام هذه الشركات بإلغاء تسجيلها في البورصة الرئيسية، وتحول الشركات من الأسواق المنظمة إلى الأسواق غير المنظمة، تجنبا تحمل تكاليف وجود أخطاء يتم اكتشافها من قبل آليات الدعم، مثل العقوبات والغرامات المفروضة من السوق. وقد أوضحت الدراسة ارتفاع تكاليف الالتزام بالمعايير الدولية، خاصة للشركات صغيرة الحجم، وقد تبين أن الشركات الملتزمة بالمعايير هي الشركات الأكبر حجماً، والأكثر ربحية، وبها خبرات للالتزام بهذه المعايير، بم يجعل أخطاء التقدير وتكلفة الالتزام أقل. وتتفق هذه الدراسة مع ما توصلت إلية دراسة Lim et al., (2016) من خلال عينة مكونة من ٦٥٧ شركة كورية خلال الفترة من ٢٠٠٢- ٢٠١٤، إلى انخفاض مخاطر انهيار السعر وإدارة الأرباح مع تبنى معايير التقرير المالي الدولية للشركات التي استخدمت مكاتب محاسبة ومراجعة من الأربعة الكبار، إلا أن الشركات صغيرة الحجم تعرضت لارتفاع في إدارة الأرباح ولمخاطر انهيار السعر مع تبنى معايير التقرير المالي الدولية سواء استخدمت مكاتب محاسبة ومراجعة من الأربعة الكبار أو بخلاف الأربعة الكبار.

وقد أوضحت نتائج الدراسة زيادة أتعاب المراجعة للفترة بعد التبني مقارنة بالفترة قبل التبني، سواء للدول الملزمة أو غير الملزمة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، إلا أن زيادة الأتعاب كانت أكبر بصورة معنوية في الدول الملزمة بالتطبيق. كما وجدت أن زيادة أتعاب المرجعة في الدول التي تبنت المعايير في الفترة قبل الالزام والفترة بعد الالزام بما يرجع لتعقد عملية المراجعة مع تبنى معايير التقرير المالي الدولية وليس فقط الالتزام بها.

وفى نفس السياق، أوضحت دراسة Choi et al., (2018) أن تعقد والمخاطر المرتبطة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، خفضت من قدرة مكاتب المحاسبة والمراجعة على تفعيل استراتيجية مناسبة لتسعير عملية المراجعة، فقد اختبرت الدراسة تسعير عملية المراجعة التي يقوم بها مراقبو حسابات الشركات القابضة، عندما يشترك معهم مراقبي حسابات مستقلين غير تابعين لمراقب الحسابات الأصلي لمراجعة الشركات التابعة، وباستخدام عينة مكونة من ٢٢٤٢ شركة من الشركات المدرجة في بورصة كوريا، خلال الفترة من ٢٠٠٥- ٢٠١٣، وجدت الدراسة علاقة سلبية بين أتعاب مراقب الحسابات الأصلي، ومراقبي الحسابات الأخرين قبل تطبيق معايير التقرير المالي

الدولية، إلا أنه بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، تحولت تلك العلاقة إلى علاقة إيجابية معنوية، مما يشير إلى زيادة أتعاب مكتب المحاسبة والمراجعة الأصلي، نتيجة لزيادة جهد وزمن المراجعة بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، والحد من فرصة مراقب الحسابات الأصلي، ومراقبي الحسابات الفرعيين، في تخفيض أتعاب المراجعة نتيجة زيادة التعقد ومخاطر المراجعة المرتبطين بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية.

وباستخدام بيانات شاملة لجميع الشركات المقيدة في البورصة الاسترالية خلال الفترة من ٢٠٠٢-٢٠٠٦، اختبرت دراسة De George et al., (2013) أتعاب المراجعة التي تحملتها الشركات لمراجعة قوائمها المالية وقت الانتقال لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وقد أشارت نتائج الدراسة إلى زيادة كبيرة تصل إلى ٢٣% في مستوى تكاليف عملية المراجعة في سنة الانتقال لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، ترجع نسبة كبيرة من هذه الزيادة للتعقيد في متطلبات معايير التقرير المالي الدولية، للمحاسبة عن الأدوات المالية، والمدفوعات القائمة على الأسهم، المحاسبة عن الأصول غير الملموسة، وضرائب الدخل، مما يستلزم تطوير نظم معلومات وتكنولوجيا متطورة لمراجعة القوائم المالية المعدة على أساس المعايير الجديدة، وجهود إضافية لازمة لإدارة مخاطر التحريفات الجوهرية، التي تظهر نتيجة استخدام الإدارة للكثير من الأحكام والتقديرات عند إعداد القوائم المالية، وعدم وضوح إجراءات الإعداد، وإدارة التعقيد الإضافي في معايير التقرير المالي الدولية، علاوة على جهد وتكاليف التوثيق، وتكاليف مخاطر التقاضي المحتملة مثل مدفوعات المسئولية عن فشل عملية المراجعة، أو تكاليف فقد رأس مال السمعة، المرتبط بتبعات وجود تحريفات جوهرية في القوائم المالية وفشل عملية المراجعة. مما ينعكس في زيادة جهد وأتعاب عملية المراجعة.

وقد اهتمت دراسة Redmayne and Laswad (2013) بتقييم أثر تبنى القطاع العام في نيوزيلندا لمعايير التقرير المالي الدولية على أتعاب وجهد المراجعة، وباستخدام عينة مكونة من ٢٩٥ شركة من ١١ قطاع حكومي وعام، خلال الفترة م ٢٠٠١-٢٠٠٩، حيث بدء تطبيق معايير التقرير المالي الدولية رسمياً في يوليو ٢٠٠٧، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى وجود زيادة في أتعاب المراجعة بنسبة ٤٥% في السنتين التاليتين لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، نتيجة زيادة جهد وساعات المراجعة، وتزداد أتعاب المراجعة في الشركات التي لديها أصول تخضع في تقيمها لمقاييس القيمة العادلة، مثل الاستثمارات العقارية ، الأدوات المالية، مقارنة بالشركات التي لا تمتلك مثل هذه الأصول، مما يرجع أن جزء كبير من نسبة الزيادة في أتعاب وجهد المراجعة يرجع إلى

تعقد معايير التقرير المالي الدولية، ومن ثم تعقد عملية المراجعة، وزيادة مخاطرها. كما أشارت نتائج الدراسة لعدم وجود اختلافات جوهرية في أتعاب وجهد المراجعة بين مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، ومكاتب المحاسبة والمراجعة المحلية، مما يشير إلى أن الزيادة في أتعاب المراجعة نتيجة الجهد المرتبط بتطبيق المعايير.

كما اختبرت دراسة Goncharov et al., (2014) أثر التقرير عن القيمة العادلة وخصائصها على أتعاب المراجعة، وقد استخدمت الدراسة عينة من ١٧٢ شركة من الشركات العقارية في الدول الأوربية قبل وبعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية من ٢٠٠١-٢٠٠٨، وقد أتضح زيادة الأتعاب مع تعقد تقديرات القيمة العادلة نتيجة الاعتراف مقابل الإفصاح، وتزداد أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة جهد المراجعة في الشركات التي لديها قيم ناتجة عن اختبار التدهور، فقد أشارت الدراسة إلى أنه تعد اختبارات التدهور محركاً أساسياً لزيادة أتعاب المراجعة، وتزداد أتعاب المراجعة بزيادة خسائر التدهور. كما أشارت نتائج الدراسة إلى زيادة أتعاب المراجعة للشركات التي تتعرض لتقديرات القيمة العادلة في المستويين الثاني والثالث من مستويات قياس القيمة العادلة، لما يتضمناه من افتراضات وتقديرات تزيد من جهد وساعات المراجعة، مقارنة بقياس القيمة العادلة وفقاً للمستوى الأول من مستويات قياس القيمة العادلة، حيث السعر معلن في السوق النشطة.

وقد أشارت دراسة Jung et al., (2015) إلى أن هناك تفسيرين محتملين لأثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على أتعاب المراجعة غير العادية، وهما أيضا موضع للجدل في الدراسات المحاسبية، التفسير الأول يعتمد على نظرية الارتباط الاقتصادي economic bonding theory التي تفترض أن استقلال مراقب الحسابات قد يكون مهدداً بالاعتماد الاقتصادي لمراقب الحسابات على أتعاب العميل، الذى ربما يخفض من جودة المراجعة، ووفقاً لهذه النظرية، إن زيادة أتعاب المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية يرجع إلى أن عملاء المراجعة يدفعون لمراقب الحسابات أتعاب أكبر (فوق العادي) في مقابل سماح مراقب الحسابات لهم بالتقديرات الإدارية في التقارير المالية. أما التفسير الثاني، أو وجهة النظر الأخرى في زيادة أتعاب المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية، تعتمد على نظرية جهد المراجعة audit effort theory، التي تفترض أن أتعاب المراجعة غير العادية ترجع لتعويض عملاء المراجعة لمراقبي الحسابات عن جهود المراجعة الإضافية لزيادة جودة المراجعة.

ولاختبار أياً من التفسيرين يغلب على الأخر، قامت الدراسة بتحليل العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية (المرتفعة/المنخفضة) وجودة المراجعة، على عينة مكونة من ١٠٨٥٦ شركة/ سنة من الشركات المدرجة في بورصة كوريا، خلال الفترة من ٢٠٠٣- ٢٠٠٧، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة غير العادية الإيجابية، ترتبط إيجاباً بالحجم المطلق للاستحقاقات الاختيارية، وتشير هذه النتيجة إلى أن تبنى معايير التقرير المالي الدولية تمكن مديري الشركات من ممارسة المزيد من السلطة الإدارية التقديرية عند إعداد القوائم المالية، بالتواطؤ مع مراقبي الحسابات، حيث لا يوجد تأثير لتبنى معايير التقرير المالي الدولية على أتعاب المراجعة للشركات التي لا تكون قوائمها المالية عرضة للمعايير المعقدة التي تتطلب تقديرات محاسبية، وهذه النتائج مجتمعة، تدعم نظرية الارتباط الاقتصادي.

وعلى الرغم من توصل الدراسة إلى دعم نظرية الارتباط الاقتصادي، إلا أن الباحث له وجهة نظر مخالفة لتفسير نتائج الدراسة، حيث توصلت الدراسة إلى ارتباط زيادة الأتعاب غير العادية بالاستحقاقات الاختيارية في القوائم المالية، مما أرجعته لتواطؤ مراقب الحسابات، وتمريره لإدارة الأرباح، والانخفاض في جودة القوائم المالية مقابل زيادة الأتعاب، إلا أن الأمر قد يكون – من وجهة نظر الباحث– مخالفاً لهذا التفسير، فمعايير التقرير المالي الدولية هي معايير قائمة على المبادئ، ولا توجد قواعد وإرشادات لكيفية تطبيق المعايير بالتفصيل، مما يؤدى بالضرورة إلى استخدام الإدارة لسلطتها التقديرية عند إعداد القوائم المالية، وستكون عرضة أكثر لذلك، الشركات التي تتأثر بنود قوائمها المالية بقياسات القيمة العادلة، علاوة على تعقد فهم وتطبيق تلك المعايير، لذلك من المرجح أكثر أن يزداد وقت وجهد مراقب الحسابات والمخاطر التي من المحتمل التعرض لها عند إجراء عملية المراجعة، لهذه الشركات الأكثر عرضة للتقديرات المحاسبية، مقارنة بالشركات الأقل عرضة لهذا، هذه الأمور مجتمعة، تؤدى إلى زيادة تقدير مراقب الحسابات لخطر المراجعة، وبذل المزيد من الجهد في أداء مهام المراجعة، واستخدام مجموعة واسعة من إجراءات المراجعة، إضافة إلى استخدام المزيد من الموارد المالية والتكنولوجية لأداء عملية المراجعة، مما يتطلب زيادة علاوة مخاطر المراجعة والتي تترجم في زيادة أتعاب غير عادية لعملية المراجعة، والتي قد لا تنعكس في النهاية في تخفيض الاستحقاقات الاختيارية لأنها متلازمة مع تطبيق معايير التقرير المالي الدولية خاصة للشركات الأكثر عرضة للمعايير التي تتطلب تقديرات محاسبية، هنا لا يكون الزيادة في أتعاب المراجعة تواطأً من مراقب الحسابات لتمرير التقديرات المحاسبية، وإنما تكون لزيادة مخاطر وجهد وتكلفة عملية المراجعة.

وقد اختبرت دراسة Higgins et al., (2016) مدى استمرارية الزيادة في أتعاب المراجعة في الفترات اللاحقة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية مقارنة بقبل التبني، ومن أجل تحقيق هدف الدراسة، تم استخدام عينة مكونة من ٨٥٥ شركة/ سنة من الشركات في نيوزلندا خلال الفترة من ٢٠٠٢- ٢٠١٢ (فترة قبل التبني من ٢٠٠٢- ٢٠٠٥، فترة بعد التبني من ٢٠٠٦- ٢٠١٢)، وقد توصلت نتائج الدراسة إلى زيادة متوسط أتعاب المراجعة في الفترة اللاحقة لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية من ٢٠٠٦- ٢٠٠٧ ، وانخفضت الأتعاب بعد ذلك إلا أنها ظلت أعلى من الفترة قبل التطبيق. كما أشارت نتائج الدراسة إلى زيادة أتعاب المراجعة بدرجة أكبر لمكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار الأصغر حجماً مقارنة بالأكبر حجماً، وقد أرجعت الدراسة هذه النتيجة إلى أن مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار الأكبر حجماً Deloitte, PwC لديهما تكاليف ثابتة مرتفعة وتكاليف متغيرة منخفضة، مما يؤدى إلى الاستفادة باقتصاديات الحجم الكبير، وانخفاض التسعير الحدي لخدمة المراجعة، إضافة إلى ارتفاع مستوى الخبرة مقارنة بمكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار الأصغر حجما EY, KPMG.

وقد خلصت الدراسة إلى أن استمرار الزيادة في أتعاب المراجعة، في السنوات اللاحقة لتبنى معايير التقرير المالي الدولية، يرجع إلى الثبات في بعض تكاليف عملية المراجعة، الناتجة من تطبيق تلك المعايير.

وتعد دراسة Nam (2018) من أولى الدراسات التي استخدمت ساعات العمل كمقياس بديل عن جهد المراجعة بدلاً من الاعتماد فقط على أتعاب المراجعة، فقد اختبرت الدراسة أثر وحجم التعديلات الناتجة من التحول إلى معايير التقرير المالي الدولية في كوريا، على ساعات وأتعاب المراجعة، وذلك باستخدام عينة مكونة من ٢٠١٥ شركة/ سنة من الشركات المدرجة في بورصة كوريا، خلال الفترة من ٢٠٠٧- ٢٠١١، حيث يتطلب من الشركات التي تتبنى معايير التقرير المالي الدولية، لأول مرة توفير معلومات توفيق المعايير الكورية مع معايير التقرير المالي الدولية، والإفصاح عن تأثير التغير في المعايير المطبقة، ومن ثم تلك الشركات مطالبة بالإفصاح عن الأداء المالي وفقاً للمعايير المقبولة قبولا عاما في كوريا، ومعايير التقرير المالي الدولية، معاً في ٢٠١١، وقد استخدمت الدراسة توفيق التقارير المالية المتاحة للجمهور كمقياس بديل لمستوى زيادة حجم أعمال المراجعة.

وقد أشارت نتائج الدراسة إلى أن ساعات عمل المراجعة ترتبط إيجاباً مع تعديلات معايير التقرير المالي الدولية، وارتباط ساعات العمل بدرجة أكبر بأعمال المراجعة، مقارنة بأتعاب المراجعة، وأشارت نتائج الدراسة إلى أن على الرغم من أن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية تؤدى إلى زيادة أتعاب المراجعة، إلا أن هذا يقابله جهد أعلى كاستجابة من مراقبي الحسابات لزيادة مخاطر وعمل المراجعة، مما يكون العائد أقل لوحدة المراجعة.

وقد قامت دراسة Mongruta and Winkelriedb (2019) بتحليل أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على غموض الأرباح في أكبر ستة اقتصاديات في أمريكا اللاتينية (الأرجنتين، البرازيل، شيلي، كولومبيا، المكسيك، بيرو) وباستخدام panel data لعينة مكونة من ٨٧١ شركة مدرجة خلال الفترة من ٢٠٠٠ إلى ٢٠١٦، توصلت الدراسة إلى انه ترتب على تطبيق معايير التقرير المالي الدولية نقص في المعلومات الخاصة بالشركة للخارجيين، مما يترجم لميزة كبيرة للداخليين، ولعدم تماثل كبير في المعلومات، مما يعتبر تهديد لسمعة الشركات، إلا أن اتجاه شركات العينة بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية إلى الارتباط مع مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، أدى إلى ارتفاع جودة المراجعة، وتخفيض غموض المعلومات المالية، ومن ثم، فإن عنصر تخفيض الغموض في المعلومات المالية يرجع إلى طلب الشركات على جودة مراجعة مرتفعة بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وليس نتيجة لتطبيق تلك المعايير، وقد خلصت الدراسة، إلى أن تبنى معايير التقرير المالي الدولية ليس ضمانة كافية لشفافية القوائم المالية، ويجب على الشركات استخدام آليات مكملة للتأكد وتوفير الشفافية في القوائم المالية مثل تبنى آليات حوكمة جيدة.

وفى سياق العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية، وكفاءة عملية المراجعة، قد اتجه عدد قليل من الدراسات لدراسة هذا الأثر باستخدام قياس بديل لكفاءة عملية المراجعة وهو تأخر تقرير المراجعة، حيث يعد متغير يمكن ملاحظته وقياس أثر تطبيق حزمة جديدة من معايير عالية الجودة عليه، فقد هدفت دراسة Habib (2015) لاختبار أثر تطبيق المجموعة الجديدة لمعايير المحاسبة الصينية CAS في ٢٠٠٧ التي تعتمد بشكل كبير على القيمة العادلة، على تأخر تقرير المراجعة، وباستخدام عينة مكونة من ٩٩٦٩ شركة/ سنة من الشركات المدرجة في البورصة الصينية، خلال الفترة من ٢٠٠٣– ٢٠١٢، توصلت نتائج الدراسة إلى زيادة تأخر تقرير المراجعة بصورة معنوية بعد تطبيق المعايير الصينية الجديدة في ٢٠٠٧، لجميع الشركات باستثناء الشركات التي تم مراجعتها من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، وقد أرجعت الدراسة إصدار مكاتب

المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار تقرير المراجعة دون تأخير في الوقت المناسب، إلى أن مكاتب المحاسبة والمراجعة الكبيرة تكون متخصصة صناعياً، ولديها إمكانيات مادية وتكنولوجية وبشرية مرتفعة، تسمح لها بالحصول على ميزة تنافسية في أداء عملية مراجعة القوائم المالية المعتمدة على القيمة العادلة بسرعة أكبر من نظرائها صغيرة الحجم.

وفى نفس السياق أشارت دراسة Khlif and Achek (2016) بناءَ على دراسة تحليلية لـ ٢٦ دراسة سابقة في مجال علاقة تبنى معايير التقرير المالي الدولية والمراجعة، إلى أنه من المرجح أكثر أن يؤدى التحول إلى معايير التقرير المالي الدولية إلى تأخر تقرير المراجعة، وهذا التأخر المحتمل يرجع لسببين؛ الأول، يؤدى التحول إلى معايير التقرير المالي الدولية إلى تعديل نماذج التقرير المالي بما يزيد من فترة إعدادها، وتأخر الإدارة في تسليم التقارير المالية لمكتب المحاسبة والمراجعة، وبالتالي تأخر أداء عملية المراجعة، وتأخر إصدار تقرير المراجعة. أما السبب الثاني يرجع لأن تبنى معايير التقرير المالي الدولية يؤدى إلى زيادة خطر المراجعة نتيجة تبنى مدخل المعايير المعدة وفقاً للمبادئ، وزيادة الحكم الشخصي لمراقب الحسابات لقواعد الاعتراف، خاصة بالأصول غير الملموسة، وتصنيف الأدوات المالية، مما يؤدى لتأخر أداء عملية المراجعة، خاصة في الفترات اللاحقة مباشرةً لتبنى هذه المعايير.

كما اختبرت دراسة Mohammed et al., (2018) العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالى الدولية، ودور المساهمين في لجنة المراجعة، وباستخدام عينة مكونة من ١٠١ شركة من الشركات المدرجة في بورصة نيجيريا، خلال الفترة من ٢٠٠٩-٢٠١٤، أشارت نتائج الدراسة إلى أن أداء عملية المراجعة يكون أسرع مع وجود مساهمين في لجنة المراجعة، كذلك عدم تأخر تقرير المراجعة للشركات التي يقوم بمراجعتها أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، مقارنة بالشركات التي يقوم بمراجعتها مكاتب محاسبة ومراجعة بخلاف الأربعة الكبار، وبصفة عامة، وجدت الدراسة أن متوسط تأخر التقرير ٩٦ يوم، الحد الأدنى له صفر، والأقصى ٤٥٥ يوم، بما يشير إلى أن هناك بعض الشركات التي امتثلت لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية دون التعرض إلى أي تأخير في إصدار مراقب الحسابات المرتبط معها لتقرير المراجعة، في حين أن شركات أخرى وصل تأخر تقرير المراجعة إلى ٤٥٥ يوم.

وبصفة عامة، يتضح من التحليل السابق لمجموعة الدراسات ذات العلاقة بأثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على عملية المراجعة، إلى اتفاق هذه الدراسات على تأثير تطبيق تلك المعايير

على تعقد القوائم المالية، زيادة مخاطر المراجعة، مما يؤدى إلى زيادة وقت وجهد وتكلفة عملية المراجعة.

وعلى الرغم من اتجاه العديد من هذه الدراسات إلى ربط تطبيق معايير التقرير المالي الدولية بزيادة أتعاب المراجعة، كمقياس بديل عن جهد ومخاطر المراجعة المرتبط بتطبيق المعايير، حيث تعد الأتعاب متغيراً يمكن ملاحظته وقياسه، ويشير إلى متضمنات تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على عملية المراجعة، إلا أن عدد قليل من الدراسات اختبر مدى مقدرة مراقب الحسابات على مقابلة التعقيد في معايير التقرير المالي الدولية والمخاطر المرتبطة باعتمادها على المبادئ، وزيادة الحكم الشخصي للإدارة عند إعداد القوائم المالية، على كفاءة عملية المراجعة، مقاسة بوقتية تقرير المراجعة، وإصداره في الوقت المناسب، خاصة في السنوات الأولى للتطبيق، وهو أيضا متغير يمكن ملاحظته وقياسه، وتفسير دلالته المرتبطة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية.

إن مراقب الحسابات يضع استراتيجية وخطة لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة، بالشكل الذى يمكنه من إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب، إلا أن معايير جديدة قائمة على أسس غير معتاد عليها، دون خطوات وإرشادات واضحة لإجرائها "على أساس المبادئ"، قد تعيق من قدرة مراقبي الحسابات على التحديد بدقة الوقت اللازم لعملية المراجعة بحيث يتمكن من إصدار تقرير المراجعة في الوقت الذى حدده في خطة أداء عملية المراجعة، ومن ثم قد يواجه بتأخر إصدار تقرير المراجعة، نتيجة تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وهذا ما يهدف الباحث لاختباره بصفة أساسية في الدراسة الحالية، ومن ثم يمكن للباحث اشتقاق الفرض الأول للبحث على النحو التالي:

H_1: يؤثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية إيجاباً على تأخر تقرير مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٣/٧- تحليل أثر خبرة مراقب الحسابات على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة واشتقاق الفرض الثاني للبحث وفرعيته

هناك ندرة في الأدب المحاسبي الذي أهتم بأثر خبرة مراقب الحسابات على جودة عملية المراجعة بصفة عامة، وعلى تأخر تقرير المراجعة بصفة خاصة، فقد كان الاهتمام الأكبر بدراسة أثر الخبرة والتعلم من خلال الفلاسفة وعلماء النفس (Waller and Felix 1984). ولقد تزايد الاهتمام بخبرة مراقب الحسابات في الفترة الأخيرة من قبل الأدب المتعلق بالحكم المهني لمراقب

الحسابات لما لها من تأثير كبير على كفاءة وفاعلية عملية المراجعة (Gaballa and Ning 2011).

ويحصل مراقب الحسابات على شبكة معقدة من المعرفة خلال سنوات خبرته، من خلال التعامل مع العملاء، وقدرته على صياغة مجموعة من النظريات لأداء العمل، وتساعد المعرفة بالأعمال على تشكيل الإطار المعرفي وكيفية أداء المهام، وتعتبر الخبرة المبنية على المعرفة أساس الحكم المهني لمراقب الحسابات، ولتحليل تشكيل هيكل خبرة مراقب الحسابات، وما يؤثر على فهمه والتنبؤ بالأحداث الحالية والمستقبلية، ينبغى فحص النظم الخاصة بموضوع التعلم من الخبرة، خاصة السلوك المعرفي، وسيكولوجية التعلم (Waller and Felix 1984)، وهناك نظريتين أساسيتين للتعلم من الخبرة؛ الأولى، التعلم بناء على المعلومات، حيث يستطيع الشخص أن يحلل ويكتشف فقط التغيرات الواضحة التي تؤثر على مفاهيمه السابقة، أما الثانية فهي، التعلم بناءً على المفاهيم حيث يتم استيعاب المعلومات الجديدة ضمن هيكل سابق للمعرفة، ويتفاعل هذا الهيكل مع المعلومات الجديدة التي من الصعب فهمها حتى يصل الشخص بالمعرفة إلى حالة التوازن، وقد أشارت نتائج هذه النظرية إلى عدم قدرة الشخص على الوصول إلى أفضل مستوى من المعرفة أو الخبرة بالشيء بدايةً من التعرض له، إلا أنه مع مرور الوقت يكتسب المعرفة ويدمجها مع هيكل المعرفة السابقة.

كما أشارت الدراسات (Moroney and Carey 2011; Badara and Saidin 3013; Cahan and Sun 2015) إلى أن هناك نوعين من المعرفة، المعرفة الصريحة والمعرفة بالإجراءات، فالمعرفة الصريحة تتشكل من حقائق يعرفها الشخص، بينما المعرفة بالإجراءات هي معرفة كيفية أداء المهارات، وكيفية الأداء (التعلم)، ويوضح الإطار العام حصول مراقب الحسابات على الخبرة من خلال ثلاثة مجالات؛ الأول، المعرفة بمبادئ القياس والإفصاح العامة للإجراءات والتقارير (معرفة محاسبية)، أما المجال الثاني، فهو المعرفة العامة بقواعد تخطيط عملية المراجعة، تجميع وتقييم الأدلة، وصياغة رأى عن التقارير وتوصيل هذا الرأي (المعرفة بالمراجعة)، ويختص المجال الثالث لحصول مراقب الحسابات على الخبرة، بالمعرفة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية التي يتبعها التقرير (معرفة بيئية وقانونية)، وتتضمن هذه المجالات الثلاث للمعرفة، معرفة صريحة من خلال التعليم الأساسي، ومعرفة بالإجراءات من خلال التعلم من الخبرة، حيث يحتاج مراقب الحسابات لوقت أكبر لمعالجة المعلومات المختلفة، عما يعرفه مثل الجوانب غير العادية، ويزداد هذا الوقت مع الحاجة لأداء حكم مهني.

وفى هذا السياق وجدت دراسة Biggs et al., (1988) أنه المبتدئين novices يقضون ٣٢% من الوقت والجهد للحصول على معلومات أولية لحل المشكلة، في إطار الإجراءات التحليلية التي يقوم بها مراقبو الحسابات لتحديد المشكلة، بينما يقضى الخبراء experts فقط ١٢.٥% من الوقت والجهد للحصول على تلك المعلومات، مما يعنى أن المبتدئين ليس لديهم تخطيط جيد للمهمة مقارنة بالخبراء.

وقد أوضحت دراسة Russo (2002) أن الحصول على الخبرة وتنظيم المعرفة له علاقة عكسية مع متوسط تعقد المهام، وأنه تقاس خبرة مراقب الحسابات، بالزيادة في المستوى المتوقع عند أداء مهام مستقبلية افتراضية.

وفى نفس السياق هدفت دراسة lee et al., (2009) إلى اختبار أثر فترة ارتباط مراقب الحسابات بعميل المراجعة، والتعلم المهني لمراقب الحسابات من خلال تقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة على كفاءة عملية المراجعة مقاسة بفترة التأخر في تقرير المراجعة، ومن خلال عينة مكونة من ١٨٤٧٣ شركة/سنة من قاعدة بيانات Compustat خلال الفترة من ٢٠٠٠-٢٠٠٥، توصلت نتائج الدراسة لوجود علاقة سلبية بين كل من طول فترة الارتباط بالعميل، وتقديم خدمات أخرى بخلاف المراجعة وتأخر تقرير المراجعة، وقد فسرت الدراسة هذه النتيجة بأن زيادة فترة استمرار مراقب الحسابات مع العميل تؤدى إلى زيادة معرفة مراقب الحسابات بعمليات ومخاطر العميل ونظمه المحاسبية، بما يزيد من كفاءة عملية المراجعة، وتخفيض التأخر في أداء عملية المراجعة، وأن تقديم مراقب الحسابات لخدمات أخرى للعميل بخلاف المراجعة يزيد من تعلم ومعرفة مراقب الحسابات وخبرته المهنية خاصة فيما يتعلق بتقديم الاستشارات والخدمات الضريبية، الأمر الذى يؤثر إيجابا على كفاءة عملية المراجعة.

وفى نفس السياق، هدفت دراسة Moroney and Carey (2011) إلى اختبار الأثر النسبي للخبرة المبنية على الصناعة وعلى المهمة على أداء مراقب الحسابات ، ومن خلال دراسة تجريبية على ٨٣ مراقب حسابات ذو خبرات مختلفة وجدت الدراسة أن الخبرة المبنية على التخصص الصناعي لمراقب الحسابات، لها أثر أكبر على أداء مراقب الحسابات مقارنةً بالخبرة المبنية على المهام، ويحصل مراقبو الحسابات غير المتخصصون على معلومات ومعرفة ذات قيمة من خبرات التخصص الصناعي، تمكنهم من أداء مهام لم يكونوا معتادين على أدائها Unfamiliarly أو على معرفة بها، كما أتضح أن أداء مراقب الحسابات يتحسن مع زيادة تعرضه لعميل في صناعة محددة.

كما وجدت دراسة Abidina and Zaluki (2012) باستخدام عينة من ٨٧٣ شركة مسجلة في بورصة ماليزيا لعام ٢٠٠٧، أن مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار تقوم بعمليات مراجعة بصورة أسرع مقارنة بعمليات المراجعة التي تؤديها مكاتب المحاسبة والمراجعة بخلاف الأربعة الكبار، وتتفق هذه النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة Hitz and Solka (2013) عند فحص محددات تأخر تقرير المراجعة عند الالزام بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية على عينة من الشركات الألمانية المسجلة في بورصة فرانكفورت، بأن الشركات التي تقوم بمراجعتها مكاتب محاسبة ومراجعة من الأربعة الكبار ينخفض بها تأخر تقرير المراجعة بصورة معنوية مقارنة بفترات التأخر في الشركات الأخرى.

ومن خلال دراسة الخصائص الفردية لمراقب الحسابات وأثرها على مدى قدرة مراقب الحسابات على إدارة وقت عملية المراجعة كاستجابة لمخاطر المراجعة المحتملة، وثقت دراسة Ye et al., (2014) باستخدام عينة من الشركات الصينية التي تعرضت لفشل في عملية المراجعة خلال الفترة من ٢٠٠ إلى ٢٠٠٩ أن مراقبي الحسابات الذين اكتسبوا خبرة من خلال أداء عدد أكبر من عمليات المراجعة، أقل ارتباطاً بفشل المراجعة، ووجود علاقة سلبية أضعف بين مستوى التعليم وفشل المراجعة.

وقد هدفت دراسة Dao and Pham (2014) إلى اختبار أثر التخصص الصناعي على العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة وفترة استمرار مكتب المحاسبة والمراجعة، واستخدمت الدراسة عينة من ٧٢٩١ مكتب محاسبة ومراجعة خلال الفترة من ٢٠٠٨-٢٠١٠، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن التخصص الصناعي يخفض من التأخر في زمن المراجعة، ويخفض من الأثر السلبى المتمثل في زيادة زمن المراجعة نتيجة لدوران مراقب الحسابات وانخفاض فترة استمراره مع عميل المراجعة Low tenure، وارتباط الشركة كل فترة قصيرة مع مراقب حسابات جديد.

كما اختبرت دراسة Cahan and Sun (2015) أثر خبرة مراقب الحسابات والخصائص الشخصية لشريك المراجعة (التعليم فترة الارتباط بالعميل، التخصص الصناعي، وأهمية العميل)، بعد الرقابة على الخبرة الصريحة بالمراجعة، ومن خلال دراسة تطبيقية على بيانات خاصة بالشركات من ١٩٩٠ – ٢٠١٠ في بورصتي شنغهاي وشنتشن، أشارت نتائج الدراسة إلى أن خصائص مراقب الحسابات الشخصية، وكذلك خبرته تخدم كمؤشر لمستوى الجهد المبذول في

عملية المراجعة، حيث ترتبط الخبرة بعلاقة إيجابية مع أتعاب المراجعة، وبعلاقة عكسية مع القيمة المطلقة للاستحقاقات الاختيارية.

كما هدفت دراسة Ahmad et al., (2016) إلى اختبار العلاقة بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وتوقيت التقارير المالية المتوافقة كليةً مع معايير التقرير المالي الدولية، من خلال دراسة أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات على إصدار تقرير المراجعة في الوقت المناسب، ومن خلال عينة مكونة من ٣٤٢ شركة مسجلة في بورصة ماليزيا، طبقت معايير ماليزية متوافقة مع معايير التقرير المالي الدولية، لسنة ٢٠١٢، أشارت نتائج الدراسة وجود علاقة عكسية بين التأخر في تقرير المراجعة وتخصص مراقب الحسابات الصناعي، بما يشير إلى أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يخفض من فترة تأخر تقرير المراجعة بعد تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وتوافق المعايير الماليزية معها، وأن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات يخفف من الأثر المحتمل على زيادة تأخر تقرير المراجعة نتيجة تعقد معايير التقرير المالي الدولية، وعدم التعود عليها. وتتفق هذه النتائج مع ما توصلت إليه دراسة Lin and Yen (2016) بدراسة تأثير خبرة مراقب الحسابات وعميل المراجعة بمعايير التقرير المالي الدولية على أتعاب المراجعة في السنوات المبدئية لتبنى معايير التقرير المالي الدولية في الصين، ومن خلال عينة مكونة من ٤١٢٩ شركة ضمن أسهم (A) في بورصتي شنغهاي وشنتشن، من الفترة ٢٠٠٥-٢٠٠٨، توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين خبرة مراقب الحسابات بمعايير التقرير المالي الدولية وأتعاب المراجعة خاصة في السنوات الأولى لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية، واتجاه الشركات للطلب على جودة مراجعة أعلى من خلال التعاقد مع مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار نتيجة التعقد في التقارير المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية.

وفى نفس السياق، هدفت دراسة Rusmin and Evans (2017) اختبار العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة وكل من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وسمعته، وعلى عينة مكونة من ٤٥٧ شركة من الشركات لمسجلة في البورصة الأندونيسية، أشارت نتائج الدراسة إلى وجود علاقة سلبية معنوية بين التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وفترة تأخر تقرير المراجعة، كما أتضح أن زمن أداء عملية المرجعة كان أقل في الشركات التي تم مراجعتها بواسطة مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار مقارنة بالشركات الأخرى التي تم مراجعتها من قبل مكاتب محاسبة ومراجعة بخلاف الأربعة الكبار. وقد فسرت الدراسة هذه النتائج بأن التخصص الصناعي يرتبط بتوافر مراقبي الحسابات ذوي الخبرة في الصناعة وبيئة العميل بما يخفض من الزمن اللازم لإتمام

عملية المراجعة، ويزيد من كفاءتها، كما تتوافر في مكاتب المحاسبة والمراجعة الأربعة الكبار الموارد التكنولوجية والخبرات البشرية، إضافة إلى حافز السمعة، اللازمة لإتمام عملية المراجعة، وتتفق نتائج هذه الدراسة مع ما توصلت إليه دراسة منصور (٢٠١٨) بأن التخصص الصناعي له تأثير سلبي معنوي على فترة إصدار تقرير المراجعة في المقيدة في البورصة المصرية.

وقد اختبرت دراسة Che et al., (2018) العلاقة بين جهد المراجعة مقاساً بساعات المراجعة اللازمة لأداء عملية المراجعة، وخبرة شريك المراجعة مقاسة بعدد سنوات الخبرة المهنية، وذلك بالتطبيق في سوق المراجعة النرويجي، على عينة من ١٧٣٨ شريك مراجعة ،وقد أشارت نتائج الدراسة وجود علاقة إيجابية غير خطية بين جهد المراجعة والخبرة المهنية لمراقب الحسابات، حيث مراقب الحسابات الأقل خبرة يرتبط بجهد أقل، والأكثر خبرة يرتبط بجهد أقل مقارنة بمراقب الحسابات متوسط الخبرة، ولكنها أكبر من جهد مراقب الحسابات الأقل خبرة.

وفى إطار دراسة Habib et al., (2018) لمجموعة موسعة من المحددات الخاصة بتأخر تقرير المراجعة، من خلال التحليل المتعدد لمجموعة من الدراسات Meta– Analysis وجدت أن محددات اكتساب الخبرة لمراقب الحسابات المتمثلة في الانتماء لشركات المراجعة الأربعة الكبار، ومدى استمرار مراقب الحسابات في الارتباط مع عميل المراجعة، تؤثر على تخفيض فترة تأخر تقرير المراجعة

بناءً على الدراسات المتعلقة بخبرة مراقب الحسابات، استخلص الباحث مجموعة من المحددات التي يمكن أن تؤثر على جهد الأشخاص وعدد ساعات العمل اللازمة لأداء العمل بصفة عامة، وعلى جهد وساعات المراجعة بصفة خاصة، والتي يمكن دمجها في مجموعتين أساسيتين؛ الأولى، الخبرة من خلال التعود على المهمة، والمجموعة الثانية، الخبرة من خلال التخصص الصناعي، حيث يتوقع الباحث أن مراقب الحسابات سوف يستغرق وقت وجهد أكبر في السنوات الأولى من أداء مهام جديدة ألتزم بها نتيجة تعديل في معايير مراجعة قائمة، أو إصدار معايير مراجعة جديدة، أو كانت نتيجة لمراجعة قوائم مالية أعدت وفقاً لمعايير محاسبة جديدة أدت إلى تغييرات في القوائم المالية غير مألوفة لمراقب الحسابات ولم يتعود علي مراجعتها مثل مراجعة تقديرات القيمة العادلة. ثم ينخفض هذا الوقت في السنوات التالية نتيجة التعود واكتساب الخبرة من التعامل مع المهام الجديدة.

كما يتوقع الباحث أن التخصص الصناعي لمراقب الحسابات سيخفض من جهد وساعات المراجعة، في حالة تبنى معايير محاسبية جديد، كما يتوقع الباحث أن وقت المراجعة اللازم لمراقب حسابات لديه معرفة ببيئة العميل، في حالة التعامل مع قوائم مالية أعدت وفقاً لحزمة من معايير المحاسبة الجديدة، سيكون أقل من الوقت اللازم لمراقب حسابات ليس متخصصاً في الصناعة يراجع مثل هذه القوائم المالية المعدة على أساس معايير محاسبية جديدة. كما أنه من المتوقع أن يكون مراقبو الحسابات المتخصصون أكثر كفاءة وتحكما في عدد الخطوات التي يتم اتباعها ومن ثم الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة.

ولاختبار أثر الخبرة بشقيها (التعود على أداء المهمة، التخصص الصناعي لمراقب الحسابات)، على تأخر تقرير المراجعة، عند تبنى الشركات لمعايير التقرير المالي الدولية، قام الباحث باشتقاق الفرض الثاني للدراسة على النحو التالي:

H2: تؤثر خبرة مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين تبنى هذه المعايير وتأخر تقريره عند مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

ونظراً لأن خبرة مراقب الحسابات بمراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لـ IFRS محصلة اعتياده أو ألفته بهذه المعايير من جهة وخبرته من تخصصه الصناعي من جهة أخرى يلزم تقسيم هذا الفرض لفرضين فرعيين كالتالي:

H2a: تؤثر خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين تبنى هذه المعايير وتأخر تقريره عند مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

H2b: تؤثر خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التخصص الصناعي عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين تبنى هذه المعايير وتأخر تقريره عند مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٧/٤- الدراسة التطبيقية

يستهدف هذا الجزء من البحث، عرض منهجية الدراسة التطبيقية، متضمناً؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها، نتائج اختبار فروض البحث، التحليل الإضافي لإضافة القوة على نتائج الدراسة، وأخيراً تحليل الحساسية، وذلك على النحو التالي:

٧/٤/١- أهداف الدارسة التطبيقية

تستهدف الدراسة التطبيقية اختبار فروض البحث، وتحديدًا ما إذا كان تبنى معايير التقرير المالي الدولية تؤثر على مخاطر عملية المراجعة ومن ثم تؤثر على طبيعة وتوقيت ومدى عملية المراجعة، والتي تؤثر بدورها على فترة عملية المراجعة ووقتية إصدار تقرير المراجعة، قياسًا على بعض الدراسات السابقة (Kim et al., 2012; Hitz et al., 2013; Redmayne and Laswad 2013; Higgins et al., 2016; Hitz and Bloch 2016; Nam 2018; DeFond et al., 2019; Durand 2019)

كما تستهدف الدراسة التطبيقية أيضا، اختبار أثر خبرة مراقب الحسابات، سواء المستمدة من التعلم والتعود على مراجعة قوائم مالية معدة على أساس IFRS، أو من التخصص الصناعي، على العلاقة السابقة، قياسًا على (lee et al., 2009; Abidin and Zaluki 2012; Cahan and Sun 2015; Ahmad et al., 2016; Higgins et al., 2016; Rusmin and Evans 2017; Habib et al., 2018) .

وتتم الاختبارات السابق الإشارة إليها، مع الأخذ في الاعتبار بعض المتغيرات الرقابية التي اتفقت الدراسات (Habib 2015; Abernathy et al., 2017; Durand 2019) أنها ذات تأثير على المتغير التابع محل الدراسة، وتتمثل في؛ حجم الشركة، الرفع المالي، دوافع التقرير في الوقت المناسب، تعقد عمليات الشركة، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، ورأى المراجعة.

٧/٤/٢- مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الشركات المقيدة ببورصة الأوراق المالية المصرية خلال الفترة من ٢٠١٢-٢٠١٨، وقد تم اختيار عينة تحكمية من هذه الشركات روعي في اختيارها أن تتوافر لها البيانات اللازمة لقياس متغيرات الدراسة، لذا تم استبعاد مشاهدات السنوات التي لم يتمكن

الباحث من الحصول على القوائم المالية أو تقرير مراقب الحسابات لها، خلال فترة الدراسة، وبذلك بلغ عدد شركات العينة محل الد راسة (٥٢) شركة، بحجم مشاهدات (٣٠٨) سنة/شركة، تمثل ١٧ قطاع، ويلخص الجدول التالي بيانات العينة.

جدول (١) عينة الدراسة

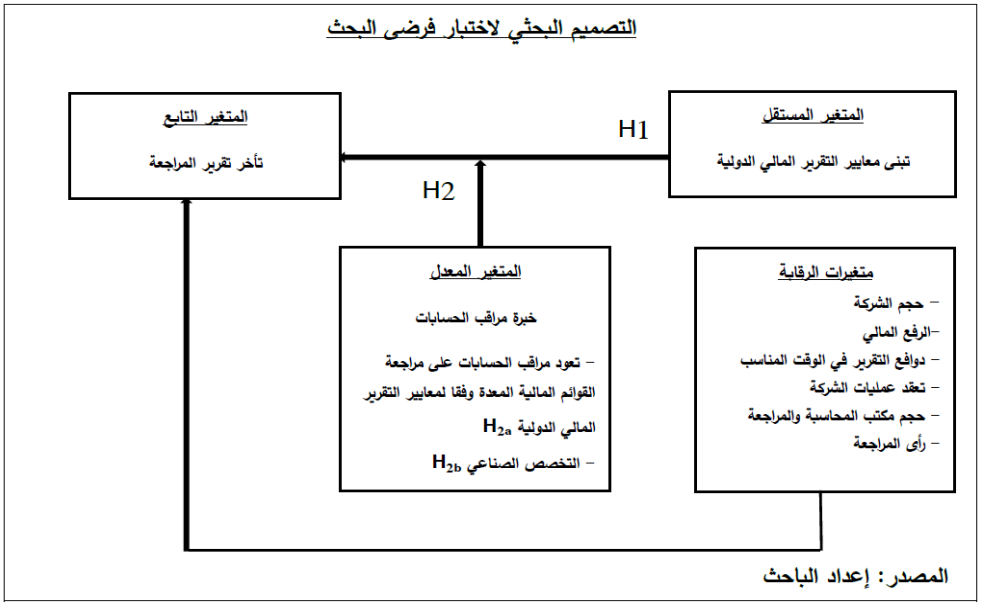
القطاع	عدد الشركات	عدد المشاهدات
البنوك	٣	١٨
الموارد الأساسية	٣	١٨
الرعاية الصحية والادوية	٢	١٢
الخدمات والمنتجات الصناعية والسيارات	٣	١٨
العقارات	٩	٥٣
السياحة والترفيه	٣	١٨
المرافق	١	٦
الأغذية والمشروبات والتبغ	٦	٣٦
الطاقة والخدمات المساندة	١	٦
خدمات النقل والشحن	٢	١٢
الخدمات التعليمية	١	٦
الخدمات المالية غير المصرفية	٧	٤١
المقاولات والإنشاءات الهندسية	٢	١٢
مواد البناء	٥	٢٩
الورق ومواد التعبئة والتغليف	١	٥
المنسوجات والسلع المعمرة	٢	١٢
الاتصالات والإعلام وتكنولوجيا المعلومات	١	٦
الإجمالي	٥٢	٣٠٨

٢/٤/٧- نموذج البحث وتوصيف وقياس متغيرات الدراسة

لأغراض اختبار تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية على الفترة التي يحتاجها مراقب الحسابات لإصدار تقرير المراجعة، ودور خبرة مراقب الحسابات على تعديل هذه العلاقة، استلزم ذلك تناول كل من؛ نموذج البحث، وتوصيف وقياس المتغيرات. وذلك على النحو التالي:

٧/٢/٤/١- نموذج البحث

يظهر نموذج البحث على النحو التالي:



٧/٢/٤/٢- توصيف وقياس متغيرات الدراسة[٥]

استناداً إلى فروض الدراسة يمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

أولاً: المتغير التابع

يمثل المتغير التابع للدراسة في تأخر تقرير المراجعة، وهناك اتفاق بين الدراسات (Abidin and Zaluki Blankley et al., 2015; Woo and Lim 2015; Rusmin 2012; Asthana 2014; Habib 2015; Evans 2017; Durand 2019) على تعرف تأخر المراجعة بالفترة ما بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة محل مراجعة قوائمها المالية، وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة، ومن ثم تم قياس تأخر تقرير المراجعة اتساقا مع تعريف التأخر، وبالاتساق مع الدراسات السابقة، بعدد الأيام بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقريره.

[٥] يرجع لجدول (٢) لتعريف المتغيرات

ثانياً: المتغير المستقل

يمثل المتغير المستقل للدراسة في تبنى معايير التقرير المالي الدولية، ولغرض قياس واختبار أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير المراجعة، تم تقسيم فترة الدراسة الى فترتين قبل وبعد تبنى الإصدار الكامل من معايير التقرير المالي الدولية، وتمثل الفترة الأولى من ٢٠١٢ الى ٢٠١٤ لتمثل فترة قبل تبنى معايير التقرير المالي الدولية المعدلة، أما الفترة الثانية فتبدأ منذ عام ٢٠١٦ وحتى ٢٠١٨، وقد تم قياس متغير التبني من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (١) للفترة من ٢٠١٦- ٢٠١٨ والقيمة (٠) بخلاف ذلك، قياساً على (Kim et al., 2012; De George et al., 2013; Habib 2015; Capkun et al., 2016; Choi et al., 2018; DeFond et al., 2019)

ثالثاً: المتغيرات الرقابية

تم استخدام مجموعتين من المتغيرات الرقابية، والتي توصلت العديد من الدراسات بأن لهم تأثير على تأخر تقرير المراجعة، ومن المحددات الهامة لتأخر تقرير المراجعة، المجموعة الأولى تتعلق بعميل المراجعة، أما المجموعة الثانية فتتعلق بمراقب الحسابات وذلك على النحو التالي:

- **المتغيرات الرقابية المتعلقة بعميل المراجعة وتتضمن:**

- **حجم الشركة:** يؤثر حجم الشركة على تأخر تقرير المراجعة، فقد أشارت العديد من الدراسات، أن الشركات كبيرة الحجم لديها موارد تسمح لها وتمكنها من استخدام نظم معلومات متطورة، ومن أن يكون لديها هيكل رقابة داخلية قوى (Habib 2015; Abernathy et al., 2017) ، يساعد على تخفيض حجم التحريفات في القوائم المالية، ومن ثم حجم اختبارات وإجراءات المراجعة، كما أن الشركات كبيرة الحجم لديها تتبع أكبر من الجمهور مما يخلق لديها العديد من الدوافع لإنهاء عملية المراجعة بصورة أسرع، للحفاظ على سمعتها لدى المحللين الماليين، وأصحاب المصالح في الشركة، مما يمثل ضغط على إدارة الشركة لنشر قوائمها المالية في التوقيت المناسب، ومن ثم الضغط ودفع أتعاب أعلى لمراقب الحسابات لإنهاء عملية المراجعة بصورة أسرع. وقد تم الاعتماد على قياس حجم الشركة بلوغاريتم إجمالي الأصول قياساً على (Hashim and Rahman .2011; Habib 2015)

- **معدل الرفع المالي:** تواجه الشركات ذات الرفع المالي المرتفع من زيادة مخاطر عدم القدرة على السداد، ومن ثم تزداد إجراءات المراجعة بزيادة الرفع المالي، حفاظا على حقوق أحد المستخدمين الأساسيين للقوائم المالية وهم فئة المقرضين، لذلك اتفقت العديد من الدراسات على وجود علاقة

إيجابية بين الرفع المالي وتأخر تقرير المراجعة (Alkhatib and Marji 2012; Hitz and Bloch 2016; Cullimon and Zheng 2017). وقد تم الاعتماد على قياس الرفع المالي قياساً على(Samaha and Khlif 2017) باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{معدل الرفع المالي} = \frac{\text{إجمالى الالتزامات}}{\text{إجمالى الأصول}} \times ١٠٠$$

- **دوافع التقرير في الوقت المناسب:** أشارت دراسة Durand (2019) أن الشركات لديها دوافع لإصدار قوائمها المالية في الوقت المناسب، مثل الحفاظ على السمعة، تجنب توصيل إشارة سالبة إلى السوق بوجود مشاكل لدى الشركة، أو تحريفات في القوائم المالية، أو وجود أنباء سيئة، أدت إلى تأخر تقرير المراجعة والتأخر في إصدار القوائم المالية، ومن ثم تم قياس متغير دوافع التقرير في الوقت المناسب اتساقاً مع (Asthana2014; Nam 2018; Choi et al., 2018) بمتغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا حققت الشركة خسائر والقيمة (٠) بخلاف ذلك.

- **تعقد عمليات الشركة:** أظهرت الدراسات السابقة أن تعقد عمليات الشركة يؤثر إيجاباً بصورة معنوية على تأخر تقرير المراجعة (Bedard and Johnstone 2004; Rusmin and Evans 2017; Durand 2019)، فقد أشارت نتائج هذه الدراسات إلى زيادة في وقت المراجعة مع وجود بنود غير عادية، أو زيادة في عدد فروع الشركة، وقد اعتمدت الدراسة في قياس متغير تعقد عمليات الشركة على عدد فروع الشركة كمقياس بديل لتعقد عمليات الشركة وذلك قياساً على دراسة (Rusmin and Evans 2017)

- **المتغيرات الرقابية المتعلقة بمراقب الحسابات وتتضمن:**

- **حجم مكتب المحاسبة والمراجعة:** مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، يتوافر لديها الموارد المادية والتكنولوجية والبشرية، كما أنها تكون أكثر حرصاً للحفاظ على سمعتها ، نظرا لاحتمال تعرضها لمخاطر التقاضي بصورة أكبر من مكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى بخلاف الأربعة الكبار، هذه العوامل تجعل من المرجح أكثر أن مكاتب المحاسبة المراجعة من الأربعة الكبار تنخفض فيها فترة تأخر تقرير المراجعة (Alfraih, 2016; Hitz and Bloch 2016; Rusmin and Evans 2017; Cullimon and Zheng 2017; Samaha and Khlif 2017)، وقد تم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا تم مراجعة الشركة من قبل مكتب محاسبة ومراجعة في شراكة مع أحد الأربعة الكبار والقيمة (٠) بخلاف ذلك قياساً على (Hashim and Rahman 2011; Asthana 2014; Samaha and Khlif 2017)

- **رأى المراجعة:** توصلت الدراسات (Samaha and Khlif 2017; Habib et al., 2018; Durand 2019) إلى زيادة تأخر تقرير المراجعة مع زيادة عدد التحفظات في تقرير المراجعة أو وجود رأى معدل، لذلك تتوقع الدراسة وجود علاقة بين رأى مراقب الحسابات وتأخر تقرير المراجعة، وتم قياس رأى المراجعة بمتغير وهمى يأخذ القيمة (١) حالة ما إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً معدلاً، والقيمة (٠) بخلاف ذلك قياساً على (George et al., 2013; Habib; 2015; الصيرفي 2017)، لذلك يتوقع الباحث علاقة إيجابية بين رأى مراقب الحسابات وتأخر تقرير المراجعة.

رابعاً: المتغير المعدل

وهو المتغير الذي يؤثر على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة، ويتمثل هذا المتغير في خبرة مراقب الحسابات.

استخدمت الدراسات (Redmayne and Laswad 2013; Dao and Pham 2014; Ahmad et al., 2016; Elaoud and Jarboui 2017; Che et al., 2018; Ji et al., 2019) عدة مقاييس لقياس خبرة مراقب الحسابات، فقد اعتمدت دراسة (lee et al., 2009; Che et al., 2018) على قياس الخبرة وفقا لدرجة التعليم الرسمي والمهني والخبرة المهنية التي حصل عليها مراقب الحسابات بينما اعتمدت دراسة Redmayne and Laswad (2013) على قياس الخبرة بدرجة تعود مراقب الحسابات على أداء المهمة، دراسات أخرى قامت بقياس خبرة مراقب الحسابات على أساس التخصص الصناعي لمراقب الحسابات (Liu and sun 2011; Dao and Pham 2014; Ahmad et al., 2016; Elaoud and Jarboui 2017; Ji et al., 2019)

ونظرا لمنهجية البحث من اتباعه للدراسة التطبيقية على عينة من الشركات، ولموضوع الدراسة وهو تبنى معايير التقرير المالي الدولية وأثر التبني على تأخر تقرير المراجعة، فإن الباحث وجد قياس الخبرة بمدى تعود مراقب الحسابات على مراجعة القوائم المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، والتخصص الصناعي لمراقب الحسابات، يتوافقان مع نوع وموضوع الدراسة، اللذان سيتم قياسهما على النحو التالي:

أ- **تعود مراقب الحسابات على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية،** تم قياسه بأثر الزمن على العلاقة بين تأخر تقرير المراجعة وتبنى معايير التقرير المالي الدولية قياساً على Redmayne and Laswad (2013) ، حيث تم تقسيم فترة تبنى النسخة الكاملة من معايير التقرير المالي الدولية الى ثلاثة فترات الأولى السنة الأولى لتبنى النسخة الكاملة من إصدارات معايير التقرير المال الدولية وهى ٢٠١٦، ثم السنة التالية للتبني ٢٠١٧، ثم الثالثة عام ٢٠١٨، واستخدام متغير وهمى للقياس يأخذ القيمة (١) لسنة ٢٠١٦، و(٢) لسنة ٢٠١٧ و (٣) لسنة ٢٠١٨.

ب- **التخصص الصناعي لمراقب الحسابات،** تم الاعتماد على قياس التخصص الصناعي باستخدام مدخل الحصة السوقية قياساً على (Liu and sun 2011; Ahmad et al., 2016; Elaoud and arboui 2017; Ji et al., 2019) وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{التخصص مراقب الحسابات الصناعي} = \frac{\text{عدد عملاء المراجعة فى مكتب المحاسبة والمراجعة فى صناعة معينة}}{\text{عدد عملاء المراجعة فى كل مكاتب المحاسبة والمراجعة فى هذه الصناعة}} \times ١٠٠$$

جدول (٢) توصيف متغيرات الدراسة وقياسها

المتغير	نوعه	توصيفه	قياسه	العلاقة المتوقعة
تأخر تقرير المراجعة (ARL_{it})	تابع	يقصد به الفترة ما بين تاريخ نهاية السنة المالية للشركة محل مراجعة قوائمها المالية، وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة	بعدد الأيام بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقريره (Evans 2017; Durand 2019).	
تبنى معايير التقرير المالي الدولية IFRS ($_{it}$)	مستقل	تبنى الشركات المساهمة المدرجة في بورصة الأوراق المالية المصرية لمعايير التقرير المالي الدولية.	وقد تم قياس متغير التبني من خلال متغير وهمى يأخذ (١) للفترة من ٢٠١٦- ٢٠١٨ وصفر بخلاف ذلك (Kim et al., 2012; De George et al., 2013; Habib 2015; Capkun et al., 2016; Choi et al., 2018; DeFond et al., 2019)	+

حجم الشركة ($SIZE_{it}$)	رقابي	يعبر عن القدرات والامكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية للشركة، التي تمكنها من استخدام نظم معلومات متطورة، ومن أن يكون لديها هيكل رقابة داخلية قوى، يساعد على تخفيض حجم التحريفات في القوائم المالية، ومن ثم حجم اختبارات وإجراءات المراجعة.	بلوغاريتم إجمالي الأصول (Hashim and Rahman 2011; Habib 2015).	-
معدل الرفع المالي (LEV_{it})	رقابي	مدي اعتماد المنشأة على أموال الغير في تمويل عملياتها وهو أحد مؤشرات احتمال تعرض الشركة لمخاطر الإفلاس	نسبة اجمالي الالتزامات الي اجمالي الاصول في نهاية العام (Samaha and Khlif 2017)	+
دوافع التقرير في الوقت المناسب ($LOSS_{it}$)	رقابي	يعبر عن دوافع الشركة اصدار القوائم المالية في الوقت المناسب	متغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا حققت الشركة خسائر والقيمة (٠) بخلاف ذلك (Asthana2014; Nam 2018; Choi et al., 2018)	+
تعقد عمليات الشركة ($comx_{it}$)	رقابي	يشير إلى زيادة في عدد فروع الشركة، أو تعدد وتداخل النظم والعمليات والوحدات داخل الشركة. كما يمكن أن تعبر عن وجود بنود غير عادية في القوائم المالية للشركة.	عدد فروع الشركة كمقياس بديل لتعقد عمليات الشركة (Rusmin and Evans 2017)	+
حجم مكتب المحاسبة والمراجعة ($Big4_{it}$)	رقابي	يعبر عن القدرات والامكانيات المادية والبشرية والتكنولوجية لمكتب المحاسبة والمراجعة، التي تمكنه من أداء عملية المراجعة بصورة أسرع مقارنة بمكاتب المحاسبة والمراجعة الأخرى.	وقد تم قياس هذا المتغير من خلال متغير وهمى يأخذ القيمة (١) إذا تم مراجعة الشركة من قبل مكتب محاسبة ومراجعة من الأربعة الكبار والقيمة (٠) بخلاف ذلك قياساً على (Hashim and Rahman 2011; Asthana 2014; Samaha and Khlif 2017)	–

رأى المراجعة ($Opinion_{it}$)	رقابي	يقصد به أن يكون رأى المراجعة في السنة محل الدراسة.	بمتغير وهمى يأخذ القيمة (١) حالة ما إذا كان رأى مراقب الحسابات رأياً معدلاً، والقيمة (٠) بخلاف (George et al., 2013; Habib 2015)	+
خبرة مراقب الحسابات المستمدة من التعود ($Auditfm_{it}$)	معدل	تعبر عن تعود مراقب الحسابات على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية	باستخدام متغير وهمى يأخذ القيمة (١) لسنة التبني، و(٢) للسنة الثانية للتبني و (٣) للسنة الثالثة Redmayne and Laswad (2013)	± للفرض الأول
خبرة مراقب الحسابات المستمدة من التخصص الصناعي لمراقب الحسابات ($SPEC_{it}$)	معدل	تشير إلى خبرة مراقب الحسابات ومعرفته ببيئة وصناعة العميل	تم الاعتماد على قياس التخصص الصناعي باستخدام مدخل الحصة السوقية التخصص الصناعي يساوى عدد العملاء في مكتب المحاسبة والمراجعة في صناعة معينة/ عدد عملاء المراجعة في كل مكاتب المحاسبة والمراجعة في هذه الصناعة (Liu and sun 2011; Ahmad et al.,2016 ; Elaoud and Jarboui 2017; Ji et al., 2019)	± للفرض الأول

٣/٤/٧ – النتائج

١/٣/٤/٧– الإحصاء الوصفي

يوضح الجدول رقم (٣) عدد المشاهدات والمتوسط والوسيط والانحراف المعياري لمتغيرات الدراسة:

جدول (٣) الإحصاء الوصفي لمتغيرات الدراسة

	N	*Mean*	*Median*	*Std. Deviation*
ARL	308	73.48	70.00	30.146
IFRS	308	.50	.00	.501
SIZE	308	8.90225329	8.83173288	.76155845
LEV	308	.43350977	.41402927	.27169257
LOSS	308	.21	.00	.411
Comx	308	12.61	6.00	22.550
Big4	308	.53	1.00	.500
Opinion	308	.19	.00	.392
Auditfm	308	2.50	3	.772
SPEC	308	.6262	.6000	2.43021
Valid N (listwise)	308			

ويتضح من الجدول السابق أن متوسط فترة التأخر في تقرير المراجعة للشركات المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية ٧٣ يوم، بانحراف معياري ٣٠ يوم، ويعد ذلك مؤشراً لوجود انحراف كبير بين الشركات فيم يتعلق بوقت إصدار تقرير المراجعة، كما تشير نتائج الإحصاء الوصفي أن هناك انحراف 76. مما يعكس وضع الشركات في البورصة المصرية من شركات كبيرة الحجم وشركات صغيرة الحجم، مما قد يعكس سبب التفاوت الكبير في توقيت إصدار تقرير المراجعة، كما يتضح من الجدول السابق أن متوسط معدل الرفع المالي 43. مما يعنى اعتماد شركات العينة على التمويل بالدين، وأنه قد تم التقرير عن خسائر في 21% من المشاهدات، وأن متوسط عدد فروع الشركات 13 شركة بوسيط 6، مما يشير إلى ميل التعقيد في شركات العينة لاتجاه عدد فروع أقل من الوسط، كما أن 53% من الشركات خلال فترة العينة تم مراجعتها من قبل مكاتب محاسبة ومراجعة الكبيرة ذات الشراكة مع واحد من Big4، كما تشير نتائج الإحصاء الوصفي أن 19% من المشاهدات حصلت على رأى مراجعة معدل، وأن متوسط نسبة التخصص الصناعي 63% .

كما يوضح الجدول رقم (٤) علاقات الارتباط بين متغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول (٤) معاملات ارتباط بيرسون بين متغيرات الدراسة

	ARL	IFRS	SIZE	LEV	LOSS	Comx	Big4	Opinion	Auditfm	SPEC
ARL	1									
IFRS	.146* (.010)	1								
SIZE	-.090- (.115)	.048 (.397)	1							
LEV	-.129-* (.024)	.112 (.050)	.335** (.000)	1						
LOSS	.250** (.000)	-.012- (.828)	-.088- (.124)	-.149-** (.009)	1					
Comx	-.223-** (.000)	.015 (.793)	.232** (.000)	.305** (.000)	-.117-* (.041)	1				
Big4	-.163-** (.004)	.026 (.644)	.282** (.000)	.185** (.001)	-.284-** (.000)	.258** (.000)	1			
Opinion	.332** (.000)	-.047- (.414)	.012 (.838)	-.060- (.297)	.598** (.000)	-.116-* (.041)	-.294-** (.000)	1		
Auditfm	-.167-** (.003)	-.657-** (.000)	-.007- (.908)	-.059- (.298)	-.008- (.888)	-.013- (.814)	-.017- (.771)	.034 (.548)	1	
SPEC	-.061- (.290)	-.059- (.300)	.034 (.552)	.000 (.995)	-.037- (.518)	-.013- (.821)	.089 (.118)	-.040- (.483)	-.052- (.363)	1

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).
N = 308

ويلاحظ أن هناك ارتباط طردي معنوي بين المتغير *IFRS* والمتغير *ARL*، مما يشير مبدئيا أن تبنى معايير التقرير المالي الدولية تؤدى إلى زيادة تأخر تقرير المراجعة.

كما تشير معاملات الارتباط إلى وجود ارتباط عكسي معنوي بين المتغيرات *LEV*، *Comx*، *Big4*، *Auditfm* والمتغير *ARL* مما يشير أن الشركات التي لديها معدل رفع مالي مرتفع، أو تعقد في عملياتها، أو تراجع من قبل أحد مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، أو أن مراقب الحسابات الى يقوم بمراجعة قوائمها المالية لدية خبرة مستمدة من التعود على معايير التقرير المالي الدولية، يقل فيها تأخر تقرير المراجعة، كما تشير نتائج معاملات الارتباط إلى وجود ارتباط إيجابي معنوي بين المتغيرين *Opinion* ، *LOSS* والمتغير *ARL* مما يوضح أن الشركات التي تواجه برأي مراجعة معدل، أو التي اعترفت بخسائر يزداد لديها تأخر تقرير المراجعة، وأن هناك ارتباط عكسي غير معنوي بين كل من المتغيرين *SIZE*، *SPEC* والمتغير *ARL*.

كما يلاحظ أن جميع معاملات الارتباط بين المتغير المستقل، والمتغيرات الرقابية والمعدلة وبعضها البعض، أقل من ٨٠%، مما يشير إلى انخفاض احتمال وجود التداخل الخطى بين متغيرات الدراسة، وحيث أن قوة نموذج الانحدار تعتمد على فرضية استقلال هذه المتغيرات، قام الباحث لإجراء اختبار إضافي للتحقق من عدم وجود مشكلة التداخل الخطى بين المتغيرات المستقلة Multicollinearity Diagnostics، ويوضح الجدول رقم (٥) معامل تضخم التباين (VIF) لكل متغير من متغيرات الدراسة على النحو التالي:

جدول (٥) [a] نتائج اختبار التداخل الخطى

	Collinearity Statistics	
	Tolerance	**VIF**
IFRS	.560	1.785
SIZE	.816	1.226
LEV	.813	1.230
LOSS	.617	1.620
Comx	.852	1.174
Big4	.790	1.266
Opinion	.610	1.639
Auditfm	.567	1.764
SPEC	.986	1.014
a. Dependent Variable: *ARL*		

ويلاحظ أن معامل تضخم التباين لجميع المتغيرات أقل من (٥) مما يشير إلى عدم وجود مشكلة التداخل الخطى بين المتغيرات.

٧/٤/٣/٢- اختبارات الفروض

أولاً: الفرض الأول

يهدف الفرض الأول إلى اختبار ما إذا كان تبنى معايير التقرير المالي الدولية يؤثر على تأخر تقرير المراجعة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. وتم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على نموذج الانحدار الخطى البسيط، وفقاً للمعادلة التالية:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \varepsilon_{it} \qquad (١)$$

ويوضح الجدول رقم (٦/أ) نتائج اختبار نموذج الانحدار رقم (١) وذلك على النحو التالي:

جدول (٦/أ)[a] نتائج تحليل الانحدار البسيط لاختبار الفرض الأول

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	69.129	2.399		28.810	.000
IFRS	8.766	3.404	.146	2.575	.010
F, (Sig.)			6.631, (.010)		
Adjusted R Square			.018		

a. Dependent Variable: ARL

وبتحليل نتائج نموذج الانحدار المدرجة في الجدول (٦/أ) يضح أن معامل *IFRS* موجب ويساوى 8.766 مما يشير إلى هناك زيادة في تأخر تقرير المراجعة ٩ أيام تقريبا بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية، وأن هذه الزيادة معنوية ، حيث (t = 2.575, p= 0.010)، كما يتضح من نتائج التحليل السابق أن تبنى معايير التقرير المالي الدولية يفسر ١.٨% من التغيرات التي تحدث في تأخر تقرير المراجعة 018. =(Adj)R^2 ، ويمكن تفسير هذه النتيجة الإيجابية بوجود العديد من نواحي القياس والافصاح في معايير التقرير المالي الدولية التي أدت إلى زيادة مخاطر المراجعة، مما يترتب عليه زيادة اختبارات المراجعة، الأمر الذى يتطلب المزيد من الجهد والوقت لأداء عملية المراجعة، خاصة فيما يتعلق بتوجه معايير التقرير المالي الدولية نحو الاستخدام الموسع للقيمة العادلة، وما يترتب عليه من غموض العديد من المعايير وتعقدها، وارتباط إنتاج المعلومات المحاسبية بالحكم والتقديرات الشخصية للإدارة، مما يتيح للإدارة الفرصة لإدارة الأرباح. **الأمر الذي يؤيد قبول الفرض الأول**

كما قام الباحث بإدخال بعض المتغيرات الرقابية *SIZE*، *LEV*، *LOSS*، *Comx* ، *Big4*، *Opinion* لاختبار تأثيرها على تأخر تقرير المراجعة في سياق العلاقة محل الدراسة، وذلك بالاعتماد على نموذج الانحدار المتعدد التالي:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_7 Opinion + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

ويظهر اجدول رقم (٦/ب) نتائج اختبار نموذج الانحدار رقم (٢) وذلك على النحو التالي:

جدول (٦/ب)[a] نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الأول

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	82.911	19.425		4.268	.000
IFRS	10.291	3.173	.171	3.243	.001
SIZE	-1.529-	2.290	-.039-	-.668-	.505
LEV	-6.821-	6.434	-.061-	-1.060-	.290
LOSS	3.388	4.880	.046	.694	.488
Comx	-.211-	.076	-.158-	-2.783-	.006
Big4	-.417-	3.536	-.007-	-.118-	.906
Opinion	22.202	5.152	.288	4.309	.000
F (Sig.)			9.394 (.000)		
Adjusted R Square			.161		

a. Dependent Variable: *ARL*

يتبين من الجدول السابق وجود علاقة إيجابية معنوية بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة، حيث (t = 3.243, p= .001)، كما تبين وجود علاقة سلبية معنوية بين متغير الرقابة Comx والمتغير التابع حيث (t = −2.783, p= .006)، ووجود علاقة سلبية معنوية بين متغير الرقابة *Opinion* والمتغير التابع حيث (t = 4.309, p= .000)، ولم تتضح علاقة معنوية بين كل من SIZE ،LEV، LOSS، Big4، كما يتبين من نتائج تحايل الانحدار المتعدد زيادة قوة تفسير عناصر نموذج الانحدار المتعدد للتغيرات في تأخر تقرير المراجعة مقارنة بنموذج الانحدار رقم (١)، حيث R^2(Adj)= .161، ويمكن تفسير هذه النتائج، بأن تبنى معايير التقرير المالي الدولية، والرأي المعدل لمراقب الحسابات يزيد من فترة تأخر تقرير المراجعة. وهذه النتيجة تتفق مع George et al., (2013) ، بينما يؤدى تعقد عمليات الشركة إلى الانخفاض في فترة تأخر تقرير المراجعة بما يختلف عن معظم الدراسات التي اختبرت هذه العلاقة (Rusmin and Evans 2017; Durand 2019) ، ويفسر الباحث هذه النتيجة بقياس تعقد عمليات الشركة

بعدد فروع الشركة، وفى واقع بيئة الممارسة المهنية المصرية الشركات التي لديها العدد الأكبر من الفروع، هي الشركات الأكبر حجما في سوق البورصة المصرية، والتي تمتلك الموارد البشرية، والمادية والتكنولوجية، وتمتلك هياكل رقابة قوية، وترتبط مع مكاتب المحاسبة والمراجعة من الأربعة الكبار، كما لاحظ الباحث في أن معظم الشركات التي تمتلك العدد الأكبر من الفروع وبالتالي تقاس بأكثر تعيدا في عملياتها في عينة الدراسة هي من المؤسسات المالية، التي تمتلك نظم حوكمة قوية، هذه العوامل مجتمعة أدت إلى العلاقة السلبية بين متغير تعقد عمليات الشركة وتأخر تقرير المراجعة، بصفة عامة نتائج نموذج الانحدار المتعدد رقم (٢) **تؤيد قبول الفرض الأول.**

ثانياً: الفرض الثاني

لاختبار الفرض الثاني المتعلق باختبار ما إذا كانت خبرة مراقب الحسابات عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية تعدل من العلاقة الإيجابية بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة، تم تطوير أثنين من نماذج الانحدار المتعدد لاختبار الفرضيتين الفرعيتين للفرض الثاني وذلك على النحو التالي:

أ- لاختبار الفرض الفرعي H2a، الخاص باختبار أثر خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين تبنى هذه المعايير وتأخر تقريره عند مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تم تطوير نموذج الانحدار المتعدد بإدراج المتغير التفاعلى *Auditfm* IFRS* على النحو التالي:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_7 Opinion + \beta_8 Auditfm_{it} + \beta_9 (Auditfm * IFRS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

جدول (٧/أ)[a] نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثانى /أ

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	101.722	20.039		5.076	.000
SIZE	-1.407-	2.283	-.036-	-.616-	.538
LEV	-6.717-	6.411	-.061-	-1.048-	.296
LOSS	3.154	4.864	.043	.649	.517

Comx	-.212-	.075	-.159-	-2.816-	.005
Big4	-.473-	3.523	-.008-	-.134-	.893
Opinion	22.351	5.134	.290	4.353	.000
Auditfm	-6.621-	2.075	-.170-	-3.191-	.002
Auditfm*IFRS	1.799	1.395	.069	1.289	.198
F (Sig.)	8.678 (.000)				
Adjusted R Square	.167				

a. Dependent Variable: *ARL*

وقد أظهر نموذج الانحدار العلاقة السلبية المعنوية للمتغير Auditfm على تأخر تقرير المراجعة مما يشير إلى أن الخبرة المكتسبة من التعود تخفض من تأخر تقرير المراجعة، كما أظهرت نتائج نموذج الانحدار عدم معنوية المتغير التفاعلي Auditfm*IFRS ، ويلاحظ أن النتائج السابقة جاءت بعد استبعاد المتغير IFRS نتيجة وجود ارتباط خطى متعدد بينه وبين المتغير Auditfm*IFRS، مما قد يؤثر على النتائج، لذلك تم إعادة الاختبار باستخدام منهجية أخرى وهى اختبار متوسط فرق تأخر تقرير المراجعة في السنوات الثلاثة بعد التطبيق بعضهما البعض، لاختبار أثر التعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير المراجعة، ومن ثم تم اختيار عينة فرعية من العينة الرئيسية تمثل عينة بعد التبني، والتي تم تقسيمها إلى ثلاثة عينات فرعية وهى عينة سنة التبني (٢٠١٦)، والسنة الثانية بعد التبني (٢٠١٧)، السنة الثالثة بعد التبني (٢٠١٨)، وكانت نتيجة اختبار (t) لعينتين غير مستقلتين على النحو الذى يظهره جدول (٧/ب):

جدول (٧/ب)

اختبار (t)لاختبار أثر الخبرة المكتسبة من التعود على تطبيق IFRSعلى تأخر تقرير المراجعة

		Mean	Std. Deviation	t	Sig
معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني والسنة الثانية بعد تبنى IFRS	ARL2016	82.6250	34.53128	3.806	.000
	ARL2017	72.3333	35.44569		
معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير	ARL2017	72.3333	35.44569	-.743-	.461

المراجعة في السنة الثانية والثالثة بعد تبنى IFRS	ARL2018	74.1875	29.75550		
معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني والسنة الثالثة بعد تبنى IFRS	ARL2016	82.6250	34.53128	2.478	.017
	ARL2018	74.1875	29.75550		

وقد أوضحت نتائج اختبار (t) معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني والسنة الثانية بعد تبنى IFRS حيث (t=3.806 , P= .000)، وبالرجوع إلى متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني (82.6250)، نجده أعلى من متوسط تأخر تقرير المراجعة في السنة الثانية بعد التبني (72.3333)، كذلك أشارت نتائج اختبار (t) معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني والسنة الثالثة بعد تبنى IFRS حيث (t=2.478 , P= .017)، وبالرجوع إلى متوسط تأخر تقرير المراجعة في سنة التبني (82.6250)، نجده أعلى من متوسط تأخر تقرير المراجعة في السنة الثالثة بعد التبني (74.1875)، الا أن لم تظهر النتائج معنوية الفرق بين متوسط تأخر تقرير المراجعة في السنة الثانية والثالثة بعد التبني. وتشير هذه النتائج مجتمعة إلى وجود أثر لخبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، وأن أثر التعود ظهر في السنة الثانية بعد التبني، وثبت أثر التعود بعد ذلك، وتفسر هذه النتيجة بأن مراقب الحسابات لديه التأهيل العلمي بأمر المحاسبة والمراجعة، وأنه استلزم فقط فترة محاسبية لكي يكتسب الخبرة من تكرار مهامه فيما أضيف/ أو تغير في النماذج التقليدية للتقارير المالية نتيجة تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على القوائم المالية محل المراجعة. **وتؤيد نتائج تحليل الانحدار المتعدد (جدول٧/أ)، ونتائج اختبار (t) جدول(٧/ب) قبول الفرض H2a**

ب- لاختبار الفرض الفرعي H2b، الخاص باختبار أثر خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من **التخصص الصناعي** عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية على العلاقة بين تبنى هذه المعايير وتأخر تقريره عند مراجعة القوائم المالية السنوية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، تم تطوير نموذج الانحدار المتعدد بإدراج المتغير التفاعلي *IFRS * SPEC* على النحو التالي:

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_7 Opinion + \beta_8 SPEC_{it} + \beta_9 (SPEC * IFRS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

جدول (٧/ج) نتائج تحليل الانحدار المتعدد لاختبار الفرض الثاني/ب

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	66.944	18.773		3.566	.000
IFRS	41.245	6.400	.685	6.444	.000
SIZE	.049	2.205	.001	.022	.982
LEV	-9.896-	6.168	-.089-	-1.604-	.110
LOSS	4.671	4.665	.064	1.001	.318
Comx	-.187-	.072	-.140-	-2.578-	.010
Big4	4.918	3.512	.082	1.400	.162
Opinion	23.001	4.923	.299	4.672	.000
SPEC	-.357-	.624	-.029-	-.572-	.567
***SPEC* *IFRS**	-64.599-	11.705	-.594-	-5.519-	.000
F (Sig.)	11.461	(.000)			
Adjusted R Square	.235				

a. Dependent Variable: *ARL*

يتضح من نتائج تحليل الانحدار في الجدول السابق وجود علاقة إيجابية معنوية بين IFRS والمتغير *ARL*، مما يشير إلى زيادة التأخر في تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية حيث (t=3.566,P=.000)، كما أوضحت نتائج التحليل وجود علاقة سلبية معنوية المتغير التفاعلي IFRS* *SPEC*، حيث (t= −5.519 , P= .000)، مما يشير أن معامل تبنى معايير التقرير المالي الدولية يتضمن زيادة تأخر تقرير المراجعة للشركات التي لم تراجع من قبل مراقب حسابات متخصص في الصناعة، والسالب في معامل المتغير التفاعلي يشير أن الزيادة في تأخر تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية تكون مخففة للشركات التي تراجع من قبل مراقب حسابات متخصص في الصناعة، **وتؤيد نتائج تحليل الانحدار المتعدد (جدول٧/ج)، قبول الفرض H2b**

٣/٣/٤/٧- التحليل الإضافي

تم الاعتماد على بعض التحليلات الاضافية Supplementals Analysis لإضفاء المزيد من الوضوح والفهم على العلاقات محل الدراسة بالتحليل الأساسي Fundamental Analysis، وقد اعتمد الباحث في ذلك على تحويل المتغيرات الرقابية إلى متغيرات معدلة، لتحليل السؤال المتعلق بهل يختلف تأثير تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير المراجعة باختلاف كل من

حجم الشركة، معدل الرفع المالي، دوافع التقرير في الوقت المناسب، تعقد عمليات الشركة، حجم مكتب المحاسبة والمراجعة، رأى المراجعة؟ وقد أفرد الباحث تحليلاً لكل متغير من هذه المتغيرات باعتباره معدلا للعلاقة، وقد جاءت النتائج كما تتضح في جدول (٨) على النحو التالي:

جدول (٨)

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_7 Opinion_{it} + \beta_7 (IFRS_{it} * SIZE_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (5)$$

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_9 Opinion_{it} + \beta_{10} (IFRS_{it} * LEV_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_9 Opinion_{it} + \beta_{10} (IFRS_{it} * LOSS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_9 Opinion_{it} + \beta_{10} (IFRS_{it} * Comx_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (8)$$

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_9 Opinion_{it} + \beta_{10} (IFRS_{it} * Big4_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (9)$$

$$ARL_{it} = \beta_0 + \beta_1 IFRS_{it} + \beta_2 SIZE_{it} + \beta_3 LEV_{it} + \beta_4 LOSS_{it} + \beta_5 Comx_{it} + \beta_6 Big4_{it} + \beta_9 Opinion_{it} + \beta_{10} (IFRS_{it} * Opinion_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (10)$$

	Test (5)	Test (6)	Test (7)	Test (8)	Test (9)	Test (10)
(Constant)	63.753**	85.104***	82.431***	85.178***	81.592***	83.144***
	(2.410)	(4.295)	(4.239)	(4.344)	(4.175)	(4.300)
IFRS	50.282	7.304	8.977**	11.923***	12.594***	7.376**
	(1.336)	(1.206)	(2.515)	(3.232)	(2.701)	(2.108)
SIZE	.620	-1.634	-1.377	-1.895	-1.492	-1.364
	(.203)	(-.711)	(-.599)	(-.814)	(-.651)	(-.598)
LEV	-6.137	-10.231	-7.209	-6.945	-7.300	-7.215
	(-.949-)	(-1.172)	(-1.117)	(-1.079)	(-1.127)	(-1.126)

LOSS	3.106	3.285	.089	3.437	3.423	3.826
	(.636)	(.672)	(.014)	(.704)	(.701)	(.787)
Comx	-.224***	-.211***	-.210***	-.129	-.208***	-.205***
	(-2.917)	(-2.786)	(-2.770)	(-1.066)	(-2.749)	(-2.725)
Big4	-.346	-.172	-.545	-.404	1.756	-.693
	(-.098)	(-.048)	(-.154)	(-.114)	(.367)	(-.197)
Opinion	22.255***	22.297***	22.543***	22.247***	22.341	14.648**
	(4.320)	(4.321)	(4.358)	(4.316)	(4.329)	(2.274)
IFRS SIZE*	-4.495	—	—	—	—	—
	(-1.066)					
IFRS LEV*	—	6.869	—	—	—	—
		(.579)				
IFRS LOSS*	—	—	6.253	—	—	—
			(.807)			
IFRS Comx*	—	—	—	-.127	—	—
				(-.868)		
IFRS Big4*	—	—	—	—	-4.295	—
					(-.675)	
IFRS Opinion*	—	—	—	—	—	15.649*
						(1.938)
F	8.366***	8.244***	8.292***	8.307***	8.262***	8.765***
Adjusted R Square	.161	.159	.160	.160	.159	.168

*، **، *** تمثل معنوية عند ١٠%، ٥%، ١% على التوالي.

ويتضح من التحليل السابق، وجود علاقة إيجابية معنوية *IFRS* والمتغير *ARL*، وأيضاً المتغير *IFRS* Opinion* له تأثير إيجابي معنوي (نموذج رقم ١٠)، مما يشير إلى أن هناك زيادة في فترة تأخر تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية، وأن الشركات التي لديها تقرير مراجعة يتضمن رأيا معدلا لمراقب الحسابات يزداد بها فترة تأخر تقرير المراجعة مقارنة بالشركات الأخرى، وذلك بعد التبني.

٤/٣/٤/٧- تحليل الحساسية

لاختبار مدى متانة Solidity نتائج التحليل الأساسي قام الباحث بإعادة تحليل نموذجي البحث رقم (١) ورقم (٢)، وذلك بقياس المتغير التابع تأخر تقرير المراجعة بفترة التأخر غير العادية لتقرير المراجعة، والتي تم قياسها بالفرق بين فترة تأخر تقرير المراجعة ووسيط فترة تأخر التقرير، وذلك قياساً على دراسة (Pham et al., 2014; Chan et al.,2016)، وهذا بدلا من قياس المتغير التابع بدلالة عدد الأيام بين تاريخ نهاية السنة المالية وتاريخ توقيع مراقب الحسابات على تقرير

المراجعة في التحليل الأساسي، **وتظهر نتائج نموذجي الانحدار في تحليل الحساسية (جدول رقم ٩/أ و ٩/ب) اتفاقا مع نتائج نموذجي تحليل الانحدار في التحليل الأساسي (جدول رقم ٦/أ، و ٦/ب)، مما يدعم النتائج الرئيسية للدارسة.**

جدول (٩/أ)[a]

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	-.413-	2.393		-.173-	.863
IFRS	8.517	3.395	.142	2.509	.013
F (Sig.)	6.294, (.013)				
Adjusted R Square	.017				

a. Dependent Variable: *AbARL*

جدول (٩/ب)[a]

	B	Std. Error	Beta	t	Sig.
(Constant)	12.791	19.407		.659	.510
IFRS	9.976	3.170	.166	3.147	.002
SIZE	-1.506-	2.288	-.038-	-.658-	.511
LEV	-5.990-	6.428	-.054-	-.932-	.352
LOSS	3.255	4.875	.045	.668	.505
Comx	-.221-	.076	-.166-	-2.924-	.004
Big4	.042	3.532	.001	.012	.990
Opinion	21.990	5.147	.287	4.272	.000
F (Sig.)	9.146 (.000)				
Adjusted R Square	.157				

a. Dependent Variable: *AbARL*

٤/٤/٧- النتائج والتوصيات ومجالات البحث المقترحة

استهدف البحث اختبار أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية في مصر ٢٠١٥ على تأخر تقرير المراجعة، ودور خبرة مراقب الحسابات في هذه العلاقة، وهو ما يعد أحد الجوانب البحثية التي بها ندرة في الأدب المحاسبي، وقد تم استخدام عدد من نماذج الانحدار المتعدد، واختبار t، لاختبار الأثر محل الدراسة.

وتوصل الباحث إلى وجود علاقة إيجابية معنوية بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة، وأن خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية قد خففت من تلك الزيادة، كما أن الزيادة في تأخر تقرير المراجعة بعد تبنى معايير التقرير المالي الدولية تكون مخففة للشركات التي تراجع من قبل مراقب حسابات متخصص في الصناعة، أي أن خبرة مراقب الحسابات المكتسبة من التعلم والتعود على مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً لمعايير التقرير المالي الدولية، والمكتسبة من التخصص الصناعي، لها أثر سلبى على الزيادة في تأخر تقرير المراجعة نتيجة تبنى معايير التقرير المالي الدولية، إلا أن الخبرة الناتجة من التخصص الصناعي تأثرها المخفف للزيادة في فترة تأخر التقرير أقوى من الخبرة المكتسبة من التعلم، ويمكن تفسير هذه النتائج لما تتسم به معايير التقرير المالي الدولية من أنها مبنية على أساس المبادئ، ومن ثم تحدد متطلبات عامة يحتاج تطبيقها إلى ممارسة مستوى مرتفع من الحكم الشخصي، كما تتضمن بدائل متعددة للاعتراف والقياس والتي تسمح للإدارة بحرية الاختيار من بينها، وتعتمد حزمة معايير التقرير المالي الدولية في معظمها على قياس القيمة العادلة، الأمر الذى يؤدى إلى زيادة المخاطر المرتبطة بمراجعة القوائم المالية، وزيادة طبيعة ومدى إجراءات المراجعة، ومن ثم زيادة الوقت اللازم لأداء عملية المراجعة، إلا أن خبرة مراقب الحسابات يمكن أن تساهم في تخفيف هذه الزيادة من خلال تمكنه بشكل أعلى على تصميم الاستجابات المناسبة للمخاطر المقدرة من تبنى معايير التقرير المالي الدولية، علاوة على أن الخبرة تمكن مراقبي الحسابات مع التعامل بمهنية أعلى مع التعقيدات التي أضافتها تلك المعايير على القوائم المالية مقارنة بمراقب الحسابات الأقل خبرة.

ويوصى الباحث الجهات المعنية بوضع المعايير في مصر الأخذ في الحسبان التكاليف الناتجة من تبنى معايير التقرير المالي الدولية واتخاذ الإجراءات اللازمة بشأنها مثل تدرج الالزام بالتطبيق حتى يستفاد كل من المحاسبين ومراقبي الحسابات من أثر التعلم، وتخفيض مخاطر التبني على إعداد ومراجعة القوائم المالية، وجنى المنافع المرجوة من تطبيق معايير عالية الجودة، **كما يوصى الباحث** مكاتب المحاسبة والمراجعة بالاهتمام بإجراء دورات تدريبية في معايير التقرير المالي الدولية، للتغلب على التعقيد في عملية المراجعة الناتج من تبنى معايير التقرير المالي الدولية، للحفاظ على كفاءة عملية المراجعة، واتخاذ استراتيجية التخصص الصناعي لما لها من مردود إيجابي على كفاءة عملية المراجعة. **ويوصى الباحث الأكاديميين** بالمزيد من البحث في مجال دراسة التكاليف المترتبة على تبنى معايير التقرير المالي الدولية بصفة عامة، وعلى المراجعة بصفة

خاصة، والعوامل التي يمكن تخفض من الأثار السلبية من التبني على عملية المراجعة، ودراسة العوامل المختلفة التي يمكن تخفف من تأخر تقرير المرجعة. **يقترح الباحث الجوانب البحثية التالية مستقبلاً:**

- أثر المراجعة المشتركة على العلاقة بين تبنى معايير التقرير المالي الدولية وتأخر تقرير المراجعة.
- أثر هيكل الرقابة الداخلية وحوكمة الشركات على تأخر تقرير المراجعة.
- دراسة واختبار أثر الخصائص النوعية للجان المراجعة على تأخر تقرير المراجعة.
- دراسة تحليلية تطبيقية لانعكاسات تأخر تقرير المراجعة على كفاءة الاستثمار بالشركات.
- أثر تبنى معايير التقرير المالي الدولية على تأخر تقرير الفحص المحدود – دراسة تطبيقية.
- محددات توقيت تقرير توكيد مراقب الحسابات على تقارير الأعمال المتكاملة – دراسة تجريبية.

المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

ابراهيم، أحمد كمال مطاوع، ٢٠١٩، أثر خصائص لجنة المراجعة الداخلية ومجلس الإدارة على فترة تأخر تقرير مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس – كلية التجارة – قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢٣، العدد الثاني :١-٤٣.

الصيرفي، أسماء أحمد، ٢٠١٧، نحو تفسير منطقي لفترة تأخير تقرير مراقبي الحسابات بالجهاز المركزي للمحاسبات ومكاتب المراجعة الخاصة-دراسة تطبيقية مقارنة، ***مجلة المحاسبة والمراجعة***، كلية التجارة – جامعة بني سويف، المجلد الخامس، العدد الثاني: ١-٢٨.

منصور، محمد السيد، ٢٠١٨، أثر التخصص الصناعي لمراقب الحسابات وحجم منشأته على فترة إصدار تقرير المراجعة: دراسة تطبيقية على الشركات المقيدة بالبورصة المصرية، ***مجلة الفكر المحاسبي***، جامعة عين شمس – كلية التجارة – قسم المحاسبة والمراجعة، المجلد ٢٢، العدد الثاني: ٩٨٤-١٠٣٩

وزارة الاستثمار.٢٠١٥. **معايير المحاسبة المصرية**-. يوليو.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولي، ٢٠١٨, ***قانون رقم ١٧٦ ، قانون تنظيم نشاطي التأجير التمويلي والتخصيم ، أغسطس.***

ثانياً: المراجع باللغة الأجنبية

Abernathy,J.L., M.Barnes ,C.Stefaniak and A. Weisbarth.2017. An International perspective on audit report lag: a synthesis of the literature and opportunities for future research. ***International Journal of Auditing***, Vo.21, No.1 ,100-127.

Abidin,S., and N.A.Zaluki.2012.Auditor Industry specialism and reporting timeliness, ***Procedia-Social and Behavior Sciences***, Vol. 65, No.3,873:878

Ahmed,M. H. Mohamed and S.P. Nelson. 2016.The Association between industry specialist auditor and financial reporting timeliness post MFRS period. ***Procedia-Social and Behavior Sciences***.Vol.219, May,55:62.

Alfraih, M. M. 2016. Corporate governance mechanisms and audit delay in a joint audit regulation. ***Journal of Financial Regulation and Compliance***, Vol.24, No.3, 292–316.

Alkhatib,K., and Q.Marji.2012. Audit reports timeliness: empirical evidence from Jordan. ***Procedia-social and Behavior Sciences***, Vol.62.1342:1349.

Asthana,S. 2014, Abnormal audit delays, earnings quality and firm value in the U.S.A .***Journal of Financial Reporting and Accounting***, Vol.12,No.1 ,21:44.

Atqa,A.A, K.Lee and N.Saleh, 2019, Has IFRSs Improved prediction of Future cash flows? evidence from Malaysia. ***International Journal of Business and Society***, Vol.20, No.2,851:869.

Badara ,M.S., and S.Z. Saidin, 2013, The relation between audit experience and internal audit effectiveness in the public sector organizations, .***International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences,*** Vol.3,No. 3,329-339.

Bamber, E. M., L. S. Bamber and M. P. Schoderbek, 1993, Audit structure and other determinants of audit report lag: An empirical analysis, ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Vol. 12, No. 1, pp. 1–23.

Bedard, J.C. and K.M. Johnstone, 2004, Earnings Manipulation Risk, Corporate Governance Risk, and Auditors' Planning and Pricing Decisions, ***The Accounting Review***, Vol. 79, No.2: 277–304

Biggs, S.F.T.J.M. and ,P.R. Watkins ,1988, Auditors Use of Analytical

Review in Audit Program Design. ***The Accounting Review***,Vol 11,No.1,148-160.

Blankley,A.I, D.N.Hurtt, and J.E.Macgregor .2015, Are Lengthy Audit Report Lags a Warning Signal?, ***Current Issues in Auditing*** ,Volume 9, Issue 2 , P19–P28

Burkhilder, S.2009, Audit Risk Could Increase Substantially With U.S. Adoption of IFRS, Auditor Warns, ***Tax Management***, November, Vol. 5, No. 23,1040.

Cahan,S.F. and J.Sun.2015.The effect of audit experience on audit fees and audit quality. ***Journal of Accounting, Auditing and Finance***, Vol. 30, No. 1, 78-100.

Capkun,V. D.Collins,T .Jeanjean.2016. The effect of IAS/IFRS adoption on earnings management (smoothing): A closer look at competing explanations. ***Journal of Accounting Public Policy***, Vol. 35, No.4 :352–394

Chan K. H., V.W. Luo and P. L.L. Mo .2016. Determinants and implications of long audit reporting lags: evidence from China, ***Accounting and Business Research***, Vol.46, No.2, 145-166

Che, L., J. C. Langli, and T Svanstro¨m, 2018, Education, Experience, and Audit Effort, ***Auditing: A Journal of Practice & Theory*** , Vol. 37, No. 3 , 91–115.

Choi, S., Y.Choi, and B.Kim,2018, Auditors' Strategic audit pricing :evidence from the pre- and Post -IFRS periods, ***Auditing :A Journal of Practice &Theory,*** Vol. 37,No.4,75-94.

Culliman,C.P. and X. Zheng.2017, Accounting ,Outsourcing and Audit lag, ***Managerial Auditing Journal*** *, Vol.32,No.2,276-294.*

Dao, M., and T.Pham, 2014. Audit tenure, auditor specialization and audit report lag. ***Managerial Auditing Journal***, Vol. 29, No.6, 490–512

Daske, H., L. Hail, C. Leuz, and R. Verdi. 2008. Mandatory IFRS reporting around the world:Early evidence on the economic consequences. ***Journal of Accounting Research*** Vol.46, No.5:1085–142.

DeFond, M, X.Gao , O.Z. Li and L.Xia.2019, IFRS adoption in China and Foreign institutional investments. ***China journal of Accounting Research,*** Vol.12,1:32

Durand G., 2019.The determinants of audit report lag: a meta-analysis, ***Managerial Auditing Journal***, Vol. 34 No. 1. 44-75

De George E.T., C. Ferguson and N. A. Spear, 2013, How Much Does IFRS Cost? IFRS Adoption and Audit Fees, ***The Accounting Review***,Vol. 88, No. 2 , 429–462

Elaoud,A., and A.Jarboui,2017.Auditor specialization ,accounting information quality and investment efficiency ,***Research in International Business and Finance*** ,Vol.42, December, 616-629

Fung,S.Y., 2016,Discussion of longer term audit costs of IFRS and the differential impact of implied auditor cost structure ,***Accounting and Finance*** ,Vol.56,No.1 ,205-215.

Gaballa ,A.S, and Z.Ning,2011, An Analytical study of the effects of experience on the performance of the external auditor *,* ***2010 international Conference on Business and Economics Research*** *,*Vol.1 ,2011, Kuala Lampur, Malaysia ,169-173

Go´is ,A. D., G.A. S. F. de Lima, N. A. de Sousa, and M. J. C. Malacrida,2018, The Effect of National Culture on the Relationship between IFRS Adoption and the Cost of Equity Capital , ***Journal of International Accounting Research*** ,Vol. 17, No. 3 Fall ,pp. 69–85

Goncharov, I. E. J. Riedl, and T. Sellhorn, 2014, Fair value and audit fees, ***Review of Accounting Studies,***Vol. 19:210–241

Habib, A, 2015, The New Chinese Accounting Standards and Audit Report Lag, International ***Journal of Auditing***, Vol.19, 1–14

___, B.U. Bhuiyan, H.J.Huang ,2018, Determinants of audit report lag: A meta-analysis , ***International Journal of Auditing*** ,Vol.. 22, June: 1–14

Hashim,U.J.B , R .B Abdul Rahman, 2011, Audit report lag and the effectiveness of Audit committee among Malaysian listed companies. ***International Bulletin of Business administration, Issue*** 10, 50-61

He,X.J , T.J.Wong, D.Young,2012. Challenges for Implementation of Fair Value Accounting in Emerging Markets: Evidence from China. ***Contemporary Accounting Research***, Vol. 29 No. 2,538–562

Higgins, S. D. Lont and T. Scott, 2016, Longer term audit costs of IFRS and the differential impact of implied auditor cost structures, ***Special Issue: Accounting and Finance/International Accounting Standards Board Research Forum***, Vol.56, Issue1, March, 165-203

Hitz, J.M, P. Low and M. Solka.2013, Determinants of audit delay in a mandatory IFRS setting, DBW, Vol.73, No.4,293-305.

Hitz,J., and S.M.Bloch.2016 . Why do firms down list? Evidence on the cost of IFRS compliance and enforcement, ***SSRN Working papers***, June, 1:46.

IASB,2016, ***Preface to International Financial Reporting Standards*** *(IFRS),* London , U.K ,January.

Ji, A.E., K.R. Kumar,H.Pei and Y.Xue.2019. Does the market value auditors' industry specialization? Evidence from contagion effects of restatement. The ***Accounting Review,***Vol. 33,No. 1, 125-152.

Jung,S. , B.Kim and J.Chung.2016. The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption Evidence from Korea*,* ***International Journal of Accounting and Information Management***, Vol. 24 No. 3, 252-271

Khlif. H., I. Achek, 2016, IFRS adoption and auditing: a review, ***Asian Review of Accounting***, Vol. 24, Issue: 3, .338-361

Knechel, W. R. and J. Pyne .2001, Additional evidence on audit report lag, ***Auditing: A Journal of Practice & Theory***, Vol. 20, No. 1, pp. 137–46.

Knechel, W.R, P.Rouse and C.Schelleman,2009, A Modified Audit Production Framework: Evaluating the Relative Efficiency of Audit Engagements ***The Accounting Review*** ,Vol. 84, No. 5 , 1607–1638.

Kim, J. X. Lin and L. Zheng.2012. The Impact of mandatory IFRS adoption on Audit Fees: Theory and Evidence, The ***Accounting Review,*** Vol. 87, No.6, 2061-2094.

Kim, P., P.L.Marchini and G.Siciliano,2019, Information Content of Earnings Announcements Around IFRS Adoption and a Simultaneous Change in Press Release Disclosure in Italy, ***The International Journal of Accounting***,Vol. 54, No. 2 (2019) ,1-36

Lee, H.-Y., V.Mande, and M.Son, 2009. Do lengthy auditor tenure and the provision of non-audit services by the external auditor reduce audit report lags? ***International Journal of Auditing***, Vol.13,No.2, 87–104.

Lim, H., S.K.Kang and H. Kim , 2016 , Auditor Quality, IFRS Adoption, and Stock Price Crash Risk: Korean Evidence, ***Emerging Markets Finance & Trade***, Vol. 52:2100–2114

Lin,H., and A.Yen.2016. The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China, ***Asian Review of Accounting***, Vol.27, No.1,43-68.

Lin, S., W.N. RICCARDI, and C. Wang, 2019, Relative Effects of IFRS Adoption and IFRS Convergence on Financial Statement Comparability. ***Contemporary Accounting Research***,Vol. 36 No. 2. 588–628

Liu,G., and J.Sun,2011, Industry specialist auditors, outsider directors, financial analysts .***Journal of Accounting and Public Policy***, Vol 30,Issue4,367-382.

Mande,V. and M.Son.2011. Do audit delays affect client retention? ***Managerial Auditing Journal***, Vol.26, No.1,32-50.

Marden, R. E; K. Brackney, 2009. Audit Risk and IFRS: does increased flexibility increase audit risk. ***The CPA Journal***; Jun ;Vol. 79, 6, 32-36.

Mohammed I. A., T P. I.Safinaz, K. D.Aman, and A. Che-Ahmad .2018. IFRS Adoption and Audit Delay: The Role of Shareholders in the Audit Committee. ***International Journal of***

Accounting and Financial Reporting, Vol. 8, No. 1,325-343.

Mongruta, S. and D.Winkerlried , 2019, Unintended effects of IFRS adoption on earnings management : The case of Latin America, ***Emerging markets Review*** ,Vol.38,377-388.

Moroney,R., and P.Carey,2011. Industry versus Task-Based experience and Auditor performance. ***Auditing: a Journal of Practice and Theory,*** Vol.30, No.2, May,1:18.

Nam, H. J. .2018. The Impact of Mandatory IFRS Transition on Audit Effort and Audit Fees: Evidence from Korea. ***Australian Accounting Review. Vol***.28, Issue4, 512-524

Nulla, Y.M, 2014, Does IFRS Adoption Influence Financial Reporting? An Empirical Study on Financial Institutions, ***Journal of Business and Management*** – Vol. 20, No. 1, 67-86.

Ozkaya, H,2018, Effect of Mandatory IFRS Adoption on Cost of Debt in Turkey, ***Business and Economics Research*** Journal Vol. 9, No. 3, 2018, pp. 579-588

Pham, T., M, Dao, and V.L. Brown, 2014, Investment Opportunities and Audit Report Lags: Initial Evidence, ***Accounting and Finance Research,*** Vol. 3, No. 4: 1-13.

Redmayne,N.B., and F.Laswad . 2013. An assessment of the impact of IFRS adoption on Public sector Audit fees and Audit effort-some evidence of the transition costs on changes in reporting regimes. ***Australian Accounting Review,*** Vol.64, Issue 1, 88:99.

Rusmin, R., and J. Evans, 2017. Audit quality and audit report lag: Case of Indonesian listed companies. ***Asian Review of Accounting***, Vol.25, No.2, 191–210.

Russo,J.A., 2002,The effect of task experience on Assessments of auditor expert potential. ***IAER***, August, Vol.8, No.3,248-259.

Samaha, K. and H. Khlif, H. 2017,Audit-related attributes, regulatory reforms and timely disclosure: Further evidence from an emerging market, ***Journal of Financial Reporting and Accounting***, Vol. 15 No. 2, pp. 158-179.

Swanson, Z., and Y. Zhang, Y. 2018. Do covenant violations affect audit report timeliness? ***International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation***, Vol. 14, No.1, 1-23.

Tsipouridou,M. and C.Spathis. 2012. Earnings management and the role of auditors in an unusual IFRS context: the case of Greece. ***Journal of International Accounting, Auditing and taxation***, Vol.21, No.1 ,62:78

Waller,W.J. and W.L. Felix1984,The auditor and learning from experience : some conjectures. ***Accounting, Organization and Society***,Vol. 9,No. 3 / 4 .383-406.

Woo,S. and H. Lim,,2015, Audit Risk, Business Risk, and Auditors' Efforts in Korea ***Asian Social Science***; Vol. 11, No. 18, 144-152.

Ye, K., Y.Cheng, , and J.Gao, 2014. How individual auditor characteristics impact the likelihood of audit failure: Evidence from China. ***Advances in Accounting***, Vol.30, No.2, 394–401.