مجلة الإسكندرية للبحوث المحاسبية
قسم المحاسبة والمراجعة

العدد الأول – يناير ٢٠٢١ – المجلد الخامس

أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) على أتعاب مراجعة القوائم المالية (دراسة تطبيقية)

د/ أشرف محمد إبراهيم منصور [١]
أستاذ مساعد بقسم المحاسبة
كلية التجارة وإدارة الأعمال
جامعة حلوان

ملخص البحث

يهدف البحث إلى اختبار تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة. ويتمثل مجتمع الدراسة في الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٤ (فترة ما قبل تبني IFRS في ٢٠١٥)، وخلال الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٩ (فترة ما بعد تبني IFRS في ٢٠١٥). وتتضمن عينة الدراسة (١٠٤) شركة، بما يعادل (٥٣ %) من اجمالي عدد شركات القطاعات غير المالية التي تم اختيارها وعددها (١٩٦) شركة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب تحليل المحتوى Content Analysis لتحليل البيانات. وقد حصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من القوائم المالية للشركات محل الدراسة، وكذلك تقارير مجلس الإدارة، وتقارير مراقبي الحسابات، ومحاضر اجتماعات الجمعيات العامة. وتم الحصول على هذه البيانات من قاعدة بيانات شركة مصر لنشر المعلومات EGID. وقد خَلُصَت الدراسة إلى أنه توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" والمتغير المستقل "IFRS"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٣٧٣، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين. كما توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" والمتغير الرقابي "حجم مكتب المراجعة"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.١٨٢، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين. ولكن لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" وكل من المتغير الرقابي "حجم منشأة عميل المراجعة" والمتغير الرقابي "نسبة الرفع المالي".

الكلمات المفتاحية : المعايير الدولية للتقرير المالي، تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، أتعاب المراجعة، حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، الرفع المالي، الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية.

(١)E.mail: amamansour@hotmail.com

The Effect of Adopting International Financial Reporting Standards (IFRS) on Audit Fees of the Financial Statements (Applied Study)

Abstract

The research aims to test the effect of adopting IFRS on the audit fees the complete annual financial statements. The study population is represented by the non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange, during the period from 2012 to 2014 (the period before the adoption of IFRS in 2015), and during the period from 2016 to 2019 (the period after the adoption of IFRS in 2015). The study sample includes (104) companies, equivalent to (53%) of the non-financial sectors that have been selected (196) companies. The study used the Content Analysis method to analyze the data. The researcher obtained the applied study data from the financial statements of the companies under study, as well as the reports of the board of directors, the reports of the auditors, and the minutes of the general assembly meetings. These data were obtained from the database of the Egyptian Company for Information Dissemination (EGID). The study concluded that there is a significant correlation (at the 1% level) between the dependent variable "audit fees" and the independent variable "IFRS", and the value of the correlation coefficient was 0.373, indicating a positive correlation relationship between the two variables. There is also a significant correlation relationship (at the 1% level) between the dependent variable "audit fees" and the control variable "audit firm size". The value of the correlation coefficient was 0.182, indicating a direct correlation between the two variables. However, there is no significant correlation between the dependent variable "audit fees" and each of the control variable "audit client firm size" and the control variable "leverage".

Keywords: International Financial Reporting Standards (IFRS), adoption of IFRS, audit fees, audit firm size, audit client firm size, leverage, non-financial companies listed on the Egyptian Stock Exchange.

١- مقدمة

تهدف عملية إعداد واصدار المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS إلى توفير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية، تقدم معلومات مرتفعة الجودة وأكثر ملاءمة لاتخاذ القرارات، وتحقق الشفافية والمساءلة والكفاءة لأسواق المال حول العالم (Capkun and Collins, 2018; Coffie and Bedi, 2019)، لذا يتم تطبيقها على نطاق واسع (Nam, 2018). وتعد هذه المعايير إلزامية – حتى الآن – في أكثر من ١٤٠ دولة. كما تسمح دول أخرى بإستخدامها في بعض مجالاتها الاقتصادية (Tawiah, 2019). ومن أهم سمات IFRS أنها معدة وفقاً للعوامل البيئية في الدول المتقدمة، تتضمن عدة بدائل للإعتراف والقياس، يتسم بعضها بالتعقيد (El Guindy and Trabelsi, 2020)، لذا تتطلب زيادة استخدام الحكم الشخصي Judgment من قبل معدي القوائم المالية (شحاته، ٢٠١٣). وقد يؤدي هذا إلى مخاطر على عميل المراجعة. لذا تتطلب مراجعة القوائم المالية المُعَدَة في ضوء IFRS لممارسة مستوى مرتفع من الحكم الشخصي من قبل مراجعي هذه القوائم. وقد يترتب على ذلك زيادة مخاطر المراجعة.

لقد ناقشت العديد من الدراسات المنافع والتكاليف المترتبة على تبني[١] IFRS مثل: (Anzib and Linda, 2016; Brown, 2011; De Fuentes and Sierra-Grau, 2015; Higgins et al., 2016; Lin and Yen, 2016; Ismail et al., 2013; Morris et al., 2013; Balsari et al., 2010). وانقسمت تلك الدراسات ما بين مؤيد ومعارض. ويستند مؤيدو تبني IFRS إلى أنها تُعزز من شفافية التقارير المالية، وتُحسن من جودة المعلومات المالية وكفاءة الأسواق المالية (Raffournier and Schatt, 2018; Brüggemann et al., 2011; Brochet et al., 2013). ويستند معارضو تطبيق IFRS إلى أنها قد تُزيد من تعقيد عملية التقرير المالي وعملية المراجعة، وقد تُزيد من إحتمالية إنتاج قوائم مالية مُحرفة، إذا لم يكن لدى معدي ومراجعي القوائم المالية التأهيل الكافي. لذا تحتاج مراجعة القوائم المالية، المعدة في ضوء IFRS، إلى المزيد من الجهد والوقت والخبرة من قبل مراجعي القوائم المالية (Raffournier and Schatt, 2018; Khlif and Achek, 2016; Abu Risheh and Al-Saeed, 2014). وتتطلب منهم ممارسة أكثر للحكم الشخصي (شحاته، ٢٠١٣)، من أجل إنتاج قوائم مالية مُراجعة Audited Financial Statements مرتفعة الجودة.

[١] يقصد بتبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، تطبيق هذه المعايير بدون إدخال تعديلات جوهرية عليها (إبراهيم، ٢٠١٧).

ومن القضايا والمخاوف المرتبطة بتبني IFRS في بعض الدول، والتي أثارها بعض عملاء المراجعة، أن تبني هذه المعايير، قد يترتب عليه تحمل هؤلاء العملاء لقدرٍ من التكاليف، يطلق عليها تكاليف التبني/التحول Adoption/Transition Costs. وقد تكون هذه التكاليف مرتفعة، مما يُصعب من تبني IFRS، خاصةً من قبل الشركات ذات الموارد المحدودة. وتعد أتعاب المراجعة جزءاً من تكاليف تبني IFRS. فعادةً ما يترتب على تبني IFRS أن يبذل المراجعون جهداً أكثر، ويستغرقون وقتاً أطول، ويحتاجون لخبرة أعمق في أداء المراجعة، ومن المرجح أن يترجم ذلك في مطالبة عملاء المراجعة بزيادة الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون (Coffie and Bedi, 2019; Fasan and Marcon, 2018).

لقد أكدت بعض الدراسات الحديثة على أن تبني IFRS أصبح أحد المحددات الهامة التي يتم الاستناد إليها عند الإتفاق على أتعاب المراجعة بين مكتب وعميل المراجعة (Bassemir and Novotny, 2018; Loukil, 2016; El Guindy and Trabelsi, 2020; Coffie and Bedi, 2019).

وبشأن الوضع فى بيئة الأعمال المصرية، فيمكن القول أنه قد تم تبني المعايير الدولية للمحاسبة/المعايير الدولية للتقرير المالي (IAS/IFRS)، بموجب قرار وزير الاستثمار المصري رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥[٢]. وقد كان ذلك دافعاً لمناقشة بعض القضايا المرتبطة بهذا التبني، والتي منها تأثير تبني الشركات المقيدة بالبورصة المصرية لـ IFRS على أتعاب المراجعة، حيث توجد ندرة ملموسة – في حدود علم الباحث – بشأن الدراسات في البيئة المصرية، التي تناولت العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب مراجعة القوائم المالية.

٢- مشكلة البحث

بشكلٍ عام، وفي ضوء مقدمة البحث، يمكن القول أن المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS هي معايير معقدة إلى حدٍ كبير. وتحتاج إلى استخدام أكثر للإجتهاد والحكم المهني من قبل مراجع الحسابات، في العديد من مجالات العمل المتعلقة بمراجعة القوائم المالية المُعَدَة في ضوء هذه المعايير (El Guindy and Trabelsi, 2020; Chen and Zhuang, 2014). لذا تحتاج عملية مراجعة القوائم المالية المعدة باستخدام IFRS إلى تمتع مراجعي الحسابات بالخبرة المهنية

[٢] يعد هذا الإصدار من معايير المحاسبة المصرية أول تحديث للمعايير المطبقة حتى ٣١ ديسمبر ٢٠١٥، بموجب قرار وزير الاستثمار (٢٤٣) الصادر سنة ٢٠٠٦، وهى معايير متوافقة مع المعايير الدولية. وقد بدأ العمل بهذه المعايير اعتباراً من ١ يناير ٢٠١٦. وتم تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار رقم (١١٠) لسنة ٢٠١٥ بموجب قرار وزيرة الاستثمار والتعاون الدولى رقم (٦٩) لسنة ٢٠١٩ (http://www.fra.gov.eg).

المناسبة، بجانب بذلهم للمزيد من الجهد والوقت، من أجل التخطيط للمراجعة، والحصول على أدلة المراجعة اللازمة لتكوين رأيهم في القوائم المالية وإعداد تقرير المراجعة، الأمر الذي يستتبعه مطالبتهم بزيادة أتعاب المراجعة(Soedaryono, 2017). لذا يمكن القول أن تبني أي دولة لـ IFRS من أجل استخدامها في إعداد القوائم المالية، قد يترتب عليه زيادة في أتعاب مراجعة هذه القوائم، **وهذه هي المشكلة الرئيسية للبحث**. ويمكن إعادة **صياغة مشكلة البحث في التساؤلين التاليين:** هل يؤثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية؟، وهل يختلف هذا التأثير بإختلاف كل من حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي، كمتغيرات رقابية ومُعَدِلة؟.

٣-أهداف البحث

يتمثل الهدف العام للبحث في اختبار أثر تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة. **وتتمثل الأهداف الفرعية** في بيان مدى تأثر العلاقة بين تبني هذه المعايير وتلك الأتعاب، ببعض الخصائص التشغيلية لمكاتب وعملاء المراجعة، وتحديداً (حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي)، وذلك بالتطبيق على عينة من الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية فى الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٤ ومن ٢٠١٦ حتى ٢٠١٩، مع استبعاد سنة ٢٠١٥، لأنها السنة التي اتخذ فيها قرار تبني IFRS. وقد مدت الدراسة الاختبار حتى نهاية سنة ٢٠١٩، للتحقق مما إذا كانت زيادة أتعاب المراجعة مستمرة لجميع السنوات بعد السنة الأولى من تبني IFRS، أم لا.

٤-أهمية البحث

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في تناوله لمجال هام، يعانى من ندرة بحثية في الممارسة المهنية وبيئة الأعمال المصرية، وهو العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة. لذا، يعتقد الباحث أن مناقشة هذا الموضوع، سيمثل اضافة علمية هامة، من المتوقع أن تُساهم فى تعزيز الأدب المحاسبي، والتغلب على ندرة البحوث في هذا المجال. **ويستمد البحث أهميته العملية** من الفائدة التي ستعود على الأطراف الأساسية للمراجعة، خاصةً طرفي التعاقد على المراجعة، وتحديداً كل من المراجعين (بإعتبارهم مقدمي خدمة المراجعة)، وعملاء المراجعة (بإعتبارهم طالبي خدمة المراجعة)، عند تحديد أتعاب المراجعة. ومساعدة الطرفين على التنبؤ بتكاليف المراجعة. وإيجاد دليل عملي على العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة فى بيئة الممارسة المهنية المصرية، وذلك من خلال منهجية بحث متكاملة تشمل التحليل الأساسي، والتحليل

الإضافي، وتحليل الحساسية، وفقاً لمدخل Firm–year–observation للشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية فى الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٥، ومن ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩.

٥–حدود البحث

يركز البحث على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، التي تتم بمعرفة مكتب محاسبة ومراجعة (مراقب حسابات – مراجع حسابات خارجي – مراجع خارجي). ولن يتناول البحث أثر تبني IFRS على أتعاب الخدمات الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة بخلاف خدمة المراجعة القوائم المالية (مثل الاستشارات الإدارية والفحص المحدود). **ويقتصر البحث على الشركات غير المالية المقيدة بالبورصة المصرية، فى الفترة من ٢٠١٢ إلى ٢٠١٥، ومن ٢٠١٦ إلى ٢٠١٩.** ويخرج عنه الشركات غير المقيدة والشركات المالية. وتستند النتائج الواردة في الدراسة التطبيقية إلى سياق دولة واحدة، وهي مصر، لذا ينبغي التعامل معها بحذر، لأن النتائج قد لا تنطبق بالضرورة على دول أخرى. وأخيراً، فإن قابلية النتائج للتعميم مشروطة بضوابط اختيار العينة.

٦–تنظيم البحث

سيتم تنظيم ما تبقى كالتالي؛ تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث، ثم يعرض الباحث لمنهجية البحث وبناء نموذج الدراسة واختبار فروض البحث، وأخيراً يعرض الباحث لنتائج وتوصيات البحث ومجالات البحث المستقبلية المقترحة، على النحو الوارد في الصفحات التالية.

٧– تحليل الدراسات السابقة واشتقاق فروض البحث

فيما يلي تحليل للدراسات التي بحثت – سواء بشكل رئيسي أو بشكل فرعي – في العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، مبوبة حسب طبيعة موضوعها، والتتابع الزمني لها.

٧–١ تحليل الدراسات التي ناقشت تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية، واشتقاق الفرض الأول للبحث (H_1):

حظي موضوع محددات تحديد أتعاب مراجعة القوائم المالية باهتمامٍ كبيرٍ في الأدب المحاسبي (Narayanaswamy and Raghunandan, 2019; Kwon et al., 2014; Nasera and Nuseibeh, 2007); Nijam and Jahfer 2018). فقد تعددت الدراسات التي ناقشت هذه المحددات، والتي منها محدد IFRS. وتعد دراسة Simunic (1980)، بمثابة العمل الرائد في هذا المجال ،حيث طورت نماذج، تعتبر المراجعة بمثابة منتج اقتصادي، يعتمد سعره على سمات معينة لمكاتب وعملاء المراجعة. وأكدت على أن تسعير خدمة المراجعة، يتأثر بالعرض والطلب. ويعتمد

على مستوى المنافسة في سوق المراجعة. كما خَلُصَت الدراسة إلى أن المنافسة السعرية تسود في سوق المراجعة، وأن كبار المراجعين يتقاضون أتعاب مراجعة أعلى من نظرائهم غير الكبار. وأكدت على أن أتعاب المراجعة حساسة للتغييرات الرئيسية في التنظيم واللوائح المتعلقة بعملية إعداد واصدار التقارير المالية.

واستناداً إلى النموذج الذي وضعه Simmunic، تم إجراء العديد من الدراسات لتحليل تأثير التغييرات التي تَحدث في بيئة الأعمال على أتعاب المراجعة. فقد قام Hay et al. (2006) بتحليل التباين في أتعاب المراجعة بعد صدور قانون SOX في الولايات المتحدة الأمريكية. وخلص إلى أن أتعاب المراجعة زادت بعد التصديق على هذا القانون. وتُفسر الزيادة بالجهد الإضافي في مراجعة القوائم المالية، وزيادة مسؤولية المراجعين. وفي نفس السياق أشارت دراسة Salman and Carson (2009) إلى وجود زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة بنسبة ٧٤% في فترة ما بعد تطبيق قانون SOX . وأكدت على أن هذه الزيادة أكثر وضوحاً من قبل المراجعين الأربعة الكبار.

وأظهر المسح الذي أجراه معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW (2007) على المستثمرين والمحاسبين والمراجعين في ٢٣ دولة من دول الإتحاد الأوروبي، وجود زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة التي يتقاضاها المراجعون بعد تبني IFRS. وأشار المسح إلى أن تكلفة إعداد القوائم المالية وفقاً لـ IFRS تمثل ٠.٠٥ – ٠.٣١٪ من رقم الأعمال في سنة التبني، و ٠.٠٠٨-٠.٠٠٦٪ من رقم الأعمال في السنوات التالية. وأشار المسح إلى أن الشركات الصغيرة تتحمل تكاليف أكبر نسبياً، بسبب عدم وجود موارد داخلية كافية عند تطبيق IFRS. وأشار ٦٧٪ من المراجعين إلى أنهم يتقاضون أتعاباً إضافية لمراجعة القوائم المالية عند تغيير المعايير المحاسبية المطبقة. كما أكد المسح على أن تكلفة إعداد القوائم المالية تُعَد إحدى أكبر التكاليف المباشرة المتعلقة بتبني IFRS. أما دراسة Han and Chan (2007) فقد أشارت إلى أن المراجعين قد يفرضون أتعاب مراجعة أقل في السنوات الأولى من ارتباط المراجعة للحصول على ميزة تنافسية، وزيادة الأتعاب في وقتٍ لاحق بعد السنوات الثلاث الأولى لتعويض الخسائر الأولية. لذا، قد لا تزيد مكاتب المراجعة من أتعاب المراجعة بشكلٍ كبيرٍ بالنسبة للشركات التي تتبني IFRS، عند استخدام هذه المعايير خلال السنوات الأولى من ارتباط المراجعة.

وأكدت دراسة Venkataraman et al. (2008) على ذلك، حيث أشارت إلى أنه من المتوقع أن يحتاج المراجعون في المملكة المتحدة إلى جهود إضافية لتقديم خدماتهم إلى الشركات البريطانية التي تستخدم IFRS ولتقليل مخاطر التقاضي. وسينعكس ذلك في ارتفاع أتعاب المراجعة، حيث من المرجح أن يفرض المراجعون أتعاب اضافية على عملائهم مقابل الجهود والمخاطر المحتملة

المرتبطة بالمراجعة. وتحلل دراسة De George et al. (2008) تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة لـ ٤٣٨ شركة أسترالية مقيدة. ووجدت علاقة إيجابية بين زيادة الأتعاب وتبني IFRS. كما وجدت زيادة في أتعاب المراجعة في فترة ما بعد التبني. علاوة على ذلك، وثقت الدراسة زيادة أكبر في الأتعاب بالنسبة للشركات الأصغر، مما يتعارض مع الإدعاء بأن المكاتب الأصغر أقل عرضة للتأثر بالتحول إلى تطبيق IFRS. ووجدت الدراسة أيضاً أن المراجعين يعتقدون أن جوانب معينة من متطلبات IFRS (مثل: مدفوعات الحوافز القائمة على الأسهم Share-Based Incentive Payments، والأدوات المالية Financial Instruments بما في ذلك محاسبة التحوط Hedging Accounting واضمحلال (تدهور) قيمة الشهرة Impairment of Goodwill والأرصدة غير الملموسة الأخرى Other Intangible Balances)، تتطلب خبرة وجهد أكثر من المراجع. ومن ثم مطالبة المراجعين بزيادة أكبر في أتعاب المراجعة، خاصةً في سنة التبني.

وتؤكد دراسة Marden and Brackney (2009) على أن تبني IFRS سيُزيد من تكلفة المراجعة وخطر التقاضي للمحاسبين والمراجعين، وأنه يجب على المحاسبين قضاء المزيد من الوقت والجهد في تحليل المعاملات التجارية بموجب IFRS، من أجل اتخاذ الأحكام الأكثر ملاءمة وضمان الامتثال الكافي لهذه المعايير. ويجب أن تسمح شركات المحاسبة للمراجعين بالحصول على مزيد من التعليم المهني فيما يتعلق بالمعايير الدولية للتقرير المالي. لذا، واستجابةً لتطبيق IFRS، يُتوقع من شركات المحاسبة زيادة الاستثمار في الموارد التي تعزز جودة المراجعة، مما ينعكس على زيادة أتعاب المراجعة.

واختبر Griffin, Lont and Sun (2009) تأثير التغييرات التنظيمية في المنشأة، خاصةً تبني IFRS، على أتعاب المراجعة وغير المراجعة لمكاتب المراجعة في نيوزيلندا. وتم الحصول على البيانات المتعلقة بأتعاب المراجعة، والقوائم المالية لـ ٦٥٣ شركة من الفترة ٢٠٠٢ حتى ٢٠٠٧. وباستخدام تحليل الإنحدار القطاعي الشامل Cross-Sectional Regression Analysis، وجدت الدراسة أن تبني IFRS مرتبط بزيادة كبيرة في أتعاب المراجعة في السنة السابقة لسنة التبني، وكذلك سنة التبني والسنوات اللاحقة. علاوة على ذلك، كشف تحليل منفصل أجراه الباحثون أن مراجعي الأربعة الكبار أظهروا زيادة كبيرة في الأتعاب في سنة تبني IFRS مقارنةً بغيرهم من المراجعين. وأكد Hart et al. (2009) على أن أتعاب المراجعة في نيوزيلندا زادت بنسبة ٤٨٪ قبل تبني IFRS بعامين وفي عام التبني أيضاً.

ولزيادة فهم كيفية ارتباط تبني IFRS بأتعاب المراجعة، اختبرت دراسة Vieru and Schadewitz (2010) محددات أتعاب المراجعة في سنة تبني IFRS في فنلندا للمنشآت الصغيرة

والمتوسطة SME، كما اختبرت تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة لعدد ٧٣ شركة مقيدة في بورصة فنلندا. وتستند البيانات التي تم جمعها عن أتعاب المراجعة إلى عامي ٢٠٠٤ و ٢٠٠٥. وقامت الدراسة بقياس مدى تعقيد تطبيق IFRS، من خلال تحديد حجم تعديلات IFRS بناءً على مؤشر التفاوت بين هذه المعايير والمعايير المحلية. وتشير النتائج إلى وجود ارتباط إيجابي كبير بين الأتعاب المدفوعة وتبني IFRS. علاوة على ذلك، وجد الباحثان أن العلاقة كانت أكثر أهمية في عام ٢٠٠٤ مقارنةً بعام ٢٠٠٥.

ومن خلال تحليل عينة من ٣٠٥٠ مشاهدة للشركات المقيدة في ماليزيا خلال الفترة ٢٠٠٤-٢٠٠٨، أفادت دراسة Yaacob and Che-Ahmad (2012) أن أتعاب المراجعة زادت خلال فترة تبني IFRS بشكلٍ تدريجي. وقد اعتمدت الشركات المقيدة في ماليزيا ٢١ معيار من IFRSفقط، أي أنها لم تتبنى IFRS بشكل كامل Full Adoption. وقد أظهرت السنوات الثلاثة التالية لسنة الاعتماد زيادة أعلى في أتعاب المراجعة مقارنةً بالعامين الآخرين (تبنت ماليزيا IFRS عام ٢٠٠٦). وتظهر النتائج أن زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة بدأت في السنة الثانية من التبني. وقد يرجع ذلك إلى أنه خلال السنة الأولى من التبني، أرجأ مجلس معايير المحاسبة الماليزي Malaysian Accounting Standard Board استخدام المعايير "المعقدة Complicated"، وتحديداً "الأدوات المالية Financial Instruments"، بسبب عدم وجود معالجات محاسبية واضحة لها.

وقارنت دراسة Kim et al. (2012) شركات الإتحاد الأوروبي EU firms بعينة مراقبة من الشركات الأمريكية والكندية واليابانية. وباستخدام نموذج أتعاب المراجعة التحليلي Analytical Audit Fees Model، فحصت الدراسة تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة مع عينة تتضمن ٢٩٢٠٦ مشاهدة من ١٤ دولة من دول الإتحاد الأوروبي على مدى السنوات ٢٠٠٤-٢٠٠٨. وتظهر النتائج أن أتعاب المراجعة تزداد مع تبني IFRS بشكلٍ إلزامي، وهذه العلاقة تزداد قوة من خلال تعقيد مهمة المراجعة. بالإضافة إلى ذلك، وجد الباحثون دليلاً على أن الإختلافات في المحاسبة بين IFRS والمعايير المحلية تزيد من أتعاب المراجعة. وتنخفض أتعاب المراجعة مع تحسن جودة التقارير المالية مع تبني IFRS. وعلى الرغم من زيادة أتعاب المراجعة من فترة ما قبل تبني IFRS إلى فترة ما بعد تبني IFRS في كلتا العينتين، إلا أن الزيادة كانت أكبر بشكلٍ كبيرٍ بالنسبة لشركات الإتحاد الأوروبي، مما يشير إلى أن تبني IFRS مرتبط بأتعاب مراجعة أعلى. وعلى خلاف ذلك، قدم Goncharov et al. (2012) دليلاً مخالفاً للعلاقة الإيجابية بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة التي جاءت في معظم الدراسات التي تناولت ذلك. وتضمنت عينة الدراسة

الشركات العقارية Listed Real Estate Companies المقيدة في المجتمع الأوروبي خلال الفترة ٢٠٠١-٢٠٠٨. كما اختبروا تأثير القيمة العادلة Fair Value ونماذج التكلفة Cost Models لقياس وتسجيل الاستثمار على مثل هذه العلاقة. وتشير النتائج التي توصلوا إليها إلى أن IFRS لا ترتبط بشكلٍ كبير بأتعاب المراجعة.

وبحثت دراسة De George et al. (2013) في تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة في ٩٠٧ شركة أسترالية مقيدة من ٢٠٠٢ إلى ٢٠٠٦. ووجد الباحثون أن تبني IFRS له ارتباطاً إيجابياً كبيراً مع أتعاب المراجعة، حيث زادت أتعاب المراجعة في المتوسط بنسبة ٢٣ % في سنة التبني. وترجع هذه الزيادة إلى تعقيد IFRS. كما يشير التحليل الإضافي إلى زيادة غير طبيعية بنسبة ٨ % في أتعاب المراجعة في سنة التبني بعد الزيادات السنوية العادية في الأتعاب. كما وجدت الدراسة أن الشركات الأصغر تظهر زيادات أكبر، مقارنةً بالشركات الأكبر خلال تبني IFRS، مما يشير إلى وجود مكون ثابت في التكاليف المرتبطة بتبني IFRS. وأكدت دراسة Ahmed et al. (2013b) على أن مراجعة القوائم المالية المعدة في ضوء IFRS ستحتاج إلى مجهود أكبر من المراجع. ويرجع ذلك إلى أن IFRS قائمة على أساس المبادئ IFRS is Principle-Based، لذا فإن السياسات المحاسبية لكيفية تنفيذ كل مبدأ، قد تؤدي إلى زيادة تقديرات الإدارة، ومن ثم زيادة الحكم الشخصي لمراجع الحسابات. لذلك، يتم زيادة أتعاب المراجعة بشكلٍ عام بما يعكس جهود المراجعة الإضافية بعد تبني IFRS. كما أكدت على أنه في سوق خدمات المراجعة التنافسية، يتم تحديد أتعاب المراجعة من خلال تكاليف المراجعة المنفقة وتقييم مخاطر المراجعة من قبل المراجعين، ومخاطر التقاضي المتوقعة، والأرباح العادية. فأتعاب المراجعة تعد دالة لتكلفة المراجع في أداء المراجعة. ووفقاً لدراسة Redmayne and Laswad (2013)، قد يكون لتبني IFRS تأثيران معاكسان على أتعاب المراجعة. فمن ناحية، ينبغي أن تتحسن جودة التقارير المالية، لأن IFRS تعتبر متفوقة على معظم المعايير المحاسبية في الدول غير الأنجلو أمريكية Non-Anglo-American Countries. ونتيجة لذلك، يبدو أن مخاطر المراجعة وأتعاب المراجعة ستنخفض. من ناحية أخرى، يتطلب تطبيق IFRS تقديرات أكثر تعقيداً وحكماً مهنياً أكبر، لأنها تستند إلى المبادئ وتستخدم قدراً أكبر من قياس القيمة العادلة. وبالتالي، يجب أن يكون تعقيد المراجعة ومخاطر التقاضي أعلى بعد تبني IFRS، ومن ثم يجب زيادة أتعاب المراجعة.

ومن خلال عينة تضمنت ٢٤١١٢ مشاهدة لعدد من الشركات والسنوات Firm-Year Observations من ١٧ دولة أوروبية للفترة من عام ٢٠٠٠ حتى عام ٢٠٠٩، اختبرت دراسة

Chen et al. (2014) العلاقة بين أتعاب المراجعة وتبني IFRS، في ضوء خبرة المراجعين بهذه المعايير. وتشير النتائج إلى أن أتعاب المراجعة زادت بعد تبني IFRS. كما وجدت الدراسة أن المراجعين الذين لديهم خبرة أقل في IFRS يتقاضون أتعاب مراجعة عالية، مقارنةً بالذين لديهم خبرة عالية في هذه المعايير.

وقدمت دراسة De Fuentes and Sierra-Grau (2015) فهماً أعمق حول تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة وغير المراجعة لعينة من الشركات الأسبانية المقيدة في الفترة من ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٩. وباستخدام أسلوب تحليل الإنحدار، وثق الباحثان أن أتعاب المراجعة شهدت اتجاهاً متزايداً من ٢٠٠٣ إلى ٢٠٠٩، وأن حسابات كل من الشركة الأم والشركات التابعة تحملت أتعاب مراجعة عالية، زادت في المتوسط بنسبة ١٣ و ١٥ % على التوالي. وأكدت الدراسة على تحمل الشركات لأتعاب مراجعة أعلى غير متوقعة في السنوات الثلاثة التالية لتبني IFRS.

وفي نفس السياق، اختبرت دراسة Shan and Troshani (2016) العلاقة بين IFRS وأتعاب المراجعة في البيئة الصينية. وباستخدام تحليلات متعددة المتغيرات Multi-Variate Analyzes على عينة من ١٧٩٨ مشاهدة من الشركات المقيدة في بورصة شنغهاي Shanghai Stock Exchange، وجدت الدراسة أن تبني IFRS يرفع أتعاب المراجعة في الشركات قيد الدراسة. ووجدت أيضاً أنه على الرغم من أن الارتباط كان إيجابياً لجميع الشركات، إلا أن التأثير كان أقوى فيما يتعلق بالشركات الأصغر من الشركات الأكبر. ومدت دراسة Higgins et al. (2016) تحليل العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة إلى فترة أطول بعد التبني. وباستخدام البيانات من ٢٠٠٢ إلى ٢٠١٢، وثقت الدراسة ارتفاع أتعاب المراجعة في سنة التبني والفترات التالية، مما يعني أن الزيادة مستمرة في أتعاب المراجعة ولا تقتصر على سنة التبني Adoption Year. وتعيد دراسة Jung et al. (2016) اختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة المراجعة بعد تبني IFRS في كوريا، وذلك بالتطبيق على ١٠٨٥٦ شركة مقيدة فى كوريا خلال الفترة بين ٢٠٠٧-٢٠١٣. وباستخدام البيانات التي تم جمعها خلال الفترة من 2007 إلى ٢٠١٣، وجدت هذه الدراسة أنه لا توجد علاقة معنوية بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة المراجعة المقاسة بحجم الاستحقاقات الاختيارية Discretionary Accruals في فترة ما قبل تبني المعايير الدولية للتقرير المالي In The Pre-IFRS Adoption Period. ومع ذلك، فإن العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وحجم الاستحقاقات الاختيارية تتحول إلى إيجابية في فترة ما بعد تبني IFRS.

وفي نفس السياق، بحثت دراسة Soedaryono (2017) في طبيعة العلاقة بين أتعاب المراجعة غير العادية وجودة المراجعة بعد تبني IFRS في إندونيسيا. وباستخدام بيانات تم جمعها خلال الفترة من ٢٠١١ إلى ٢٠١٥، حللت الدراسة العلاقة بين أتعاب المراجعة العالية/المنخفضة بشكلٍ غير طبيعي وجودة المراجعة. واستخدمت الدراسة الإنحدار الخطي لاختبار هذه العلاقة، باستخدام الاستحقاق الاختياري كمقياس لجودة المراجعة. ووجدت الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أتعاب المراجعة المرتفعة بشكلٍ غير طبيعي وجودة المراجعة المقاسة بحجم الاستحقاقات الاختيارية قبل تبني IFRS. ومع ذلك، فإن العلاقة بين أتعاب المراجعة المرتفعة بشكلٍ غير طبيعي وحجم الاستحقاقات الاختيارية، تتحول إلى إيجابية بعد تبني IFRS.

وقدمت دراسة Raffournier and Schatt (2018) أدلة على العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة، من خلال تحليل بيئة الأعمال في سويسرا. ونظراً لأن اختيار المعايير المحاسبية (المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS) ، مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في الولايات المتحدة (GAAPs) أو مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في سويسرا Swiss GAAPs متروك للشركات، يُمكن إجراء المقارنات في نفس السياق المؤسسي. كما أنه من الممكن قياس أثر التخلي عن IFRS على أتعاب المراجعة لأن الشركات السويسرية التي تتبع IFRS، يمكنها العودة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً في أي وقت. واستناداً إلى ١٦٥١ مشاهدة على مدى ١٥ عاماً، وباستثناء الشركات الكبيرة جداً، تدفع الشركات التي تستخدم IFRS أتعاب مراجعة أعلى. كما أن الشركات التي تحولت إلى IFRS تتحمل أتعاب مراجعة إضافية في السنة السابقة للتحول. على العكس من ذلك، لا تؤدي العودة إلى مبادئ المحاسبة المقبولة قبولاً عاماً إلى انخفاض أتعاب المراجعة. ومن خلال عينة من ١٦٥١ مشاهدة من الشركات المقيدة في البورصة السويسرية للفترة المالية ٢٠٠٢-٢٠١٦، قدمت دراسة Raffournier and Schatt (2018)، أدلة على أن الشركات التي تُعد القوائم المالية بموجب IFRS، تدفع أتعاب مراجعة أعلى وتتحمل أتعاب مراجعة إضافية قبل عام واحد من التحول. وأكدت على أن الدراسات التي تقارن أتعاب المراجعة قبل وبعد تبني IFRS قد تفتقر إلى بعض صلاحية البحث، لأن الإختلافات المبلغ عنها قد تكون بسبب عوامل أخرى مثل التغييرات التنظيمية التي عادةً ما تصاحب تبني IFRS. لذلك، أوصت الدراسة بإجراء التحليل في دولة تُعد فيه الشركات القوائم وفقاً للمعايير المحاسبية المحلية والمعايير الدولية للتقرير المالي جنباً إلى جنب لالتقاط تأثير تبني المعايير الدولية مقارنةً بالمعايير المحلية.

واستهدفت دراسة المحمادي (٢٠١٨) اختبار أثر التحول نحو معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية

السعودية، وتم استخدام المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي. وتمثلت أداة الدراسة في استبانة تم توزيعها على عينة عشوائية من ٦٨ مراجعاً. وأظهرت النتائج وجود تأثير كبير للتحول إلى المعايير الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية. واختبرت دراسة Nam (2018) ما إذا كان التحول الإجبارى لتطبيق IFRS يؤثر على جهود المراجعة (ساعات المراجعة) وأتعاب المراجعة، وذلك بالتطبيق على عينة مكونة من ٤٢١ شركة مقيدة فى كوريا خلال الفترة ٢٠٠٧-٢٠١١. وأشارت النتائج إلى أن تطبيق IFRS، يؤدي إلى زيادة جهود المراجعة وبالتالي زيادة أتعاب وجودة المراجعة.

يخلص الباحث من تحليل الدراسات السابقة إلى أن معظمها يتفق على أن تبني IFRS كمعايير قائمة على أساس المبادئ، تتيح مساحة كبيرة من الحكم الشخصي للمحاسب المالي، خاصةً في ظل تبني محاسبة القيمة العادلة (Miah, 2019). وهذا من شأنه أن يؤدي إلى زيادة جهد مراجع الحسابات عند مراجعة القوائم المالية، ومن ثم زيادة أتعابه. ونظراً لندرة الدراسات المصرية في هذا الشأن، فلن يتنبى الباحث اتجاهاً معيناً للعلاقة محل الدراسة. لذا، يمكن اشتقاق الفرض الأول (H_1)، كالتالي:

H_1: يؤثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.

٢-٧ تحليل الدراسات التي ناقشت تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية، مع الأخذ في الحسبان تأثير بعض الخصائص التشغيلية لمكاتب وعملاء المراجعة، واشتقاق الفرض الثاني للبحث (H_2)، وفرعياته

تعددت الدراسات التي ناقشت تأثير الخصائص التشغيلية لمكاتب وعملاء المراجعة على العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، ومن أهم هذه الخصائص/المتغيرات حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، الرفع المالي، ونوع القطاع الذي ينتمي إليه عميل المراجعة وغيرها. وتشير معظم الأدبيات التي تناولت ذلك، إلى أن مكاتب المراجعة الأكبر حجماً تفرض أتعاباً مراجعة أعلى من غيرها (Kacer et al., 2018; Hay et al., 2006). وحددت بعض الدراسات الخصائص التشغيلية لكل من مكاتب وعملاء المراجعة في ثلاث فئات: ١) سمات العميل Client Attributes (الحجم Size، والتعقيد Complexity، والرافعة المالية Leverage، والمخاطر Risk، والربحية Profitability، وفرص النمو Growth Opportunities)، ٢)

خصائص المراجع Auditor Characteristics (حجم المراجع Auditor Size، وتخصص المراجع Auditor Specialization)، ٣) خصائص الارتباط Engagement Attributes (موسم مزدحم Busy Season، والخدمات بخلاف المراجعة Nonaudit Services) (Raffournier and Schatt, 2018). فقد أظهرت الإختبارات التجريبية أن الزيادة في أتعاب المراجعة بعد IFRS أصبحت أكثر وضوحاً في الشركات التي تمت مراجعتها من قبل الأربعة الكبار Big4 (El Guindy and Trabelsi, 2020; Abu Risheh and Al-Saeed, 2014;Houqe, 2017; Lin and Yen, 2016).

لقد اختبرت دراسة Hay et al. (2006) العلاقة بين أتعاب المراجعة وبعض خصائص المراجع مثل: حجم المراجع وتخصصه الصناعي. وقد تم قياس حجم المراجع بكونه من مكاتب الأربعة الكبار Big Four أو من غير مكاتب الأربعة الكبار Non-Big Four firms. وبشكلٍ عام، تشير النتائج إلى أن المراجعين الأربعة الكبار يفرضون أتعاب مراجعة أعلى من غير الأربعة الكبار. وأشارت دراسة (Chen et al., 2011) إلى أنه يمكن استخدام نظريات متعددة لشرح العلاقة بين IFRS وأتعاب المراجعة. ومع أهم هذه النظريات، نظرية مصداقية الإقراض LendingCredibility Theory. ويقوم الاختيار على افتراض أن IFRS تزيد من متطلبات الإفصاح، الأمر الذي يتطلب خبرة كافية ومناسبة لعملية المراجعة. ويجب تعويض مستوى الخبرة المطلوبة لمراجعة القوائم المالية المتوافقة مع IFRS من خلال حصول المراجع على أتعاب مراجعة أعلى. بالإضافة إلى ذلك، فإن المراجع الذي لديه مثل هذه الخبرة سيزيد من مصداقية القوائم المالية، لذلك يتقاضى أتعاب اضافية. وهناك أدلة كثيرة تشير إلى أن الأربعة الكبار لديهم أتعاب أعلى، بسبب سمعتهم والمصداقية التي يقدمونها للقوائم المالية المُراجعة. وبالمثل، وجد Choi and Yoon (2014) أن أتعاب المراجعة زادت بشكلٍ ملحوظ بعد تبني IFRS في كوريا الجنوبية، وأن هذه الظاهرة كانت أكثر انتظاماً مع الشركات التي تم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبار.

واختبرت دراسة Lin and Yen (2016) العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة في الصين، مع الأخذ في الحسبان هيكل الملكية وحجم المراجع. وتضمنت عينة الدراسة ٢٠٠٠ شركة مقيدة. وغطت الدراسة ثلاث سنوات قبل تبني IFRS وثلاث سنوات بعد التبني. وناقشت كيف تؤثر خبرة المراجع بالعميل عند تطبيق IFRS على قرارات تسعير المراجع (الأتعاب) في السنوات الأولى من تبني IFRS. وتم جمع البيانات بأتعاب المراجعة ورأي المراجعة من التقارير السنوية للشركات، ومن قاعدة بيانات Taiwan Economic Journal Database. وتظهر النتائج أن مكاتب المراجعة ذات الخبرة المتعلقة بـ IFRS، قبل تبني هذه المعايير تفرض أتعاباً عالية في السنوات

الأولى من التبني، حيث يزداد احتمال فشل المراجعة. من ناحية أخرى، قام العملاء ذوو الخبرة في IFRS بدفع أتعاب أقل في السنوات الأولى من تبني IFRS. كما وجد الباحثون أن تعقيد إعداد التقارير المالية له تأثير كبير على أتعاب المراجعة وتبني IFRS.

وأكدت دراسة Khlif and Achek (2016) على أهمية مناقشة التأثيرات المحتملة لتبني IFRS على بيئة المراجعة، حيث أن ذلك قد يكون له انعكاسات متعددة على متغيرات المراجعة، مثل جودة ومخاطر وأتعاب المراجعة، والمنافسة فى سوق المراجعة. وخَلُصَت إلى أن مكاتب المراجعة المحلية قد تعاني من نقص المعرفة بـ IFRS مقارنةً بمكاتب Big 4، وأيضاً قد يؤثر هذا التبني على كفاءة عملية المراجعة من خلال المطالبة بمزيد من الوقت لأداء المراجعة، ومن ثم تأخر اصدار تقرير المراجعة، لأن التحول لـ IFRS يؤدي إلى تعديل النماذج التقليدية للقوائم المالية، نظراً لاعتمادها على محاسبة القيمة العادلة.

وبإستخدام عينة من ١٤١ شركة نيوزيلندية للفترة ٢٠٠٢-٢٠١١، حلل Houqe (2017) تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة. وقد استخدم نموذجاً يتضمن متغيراً مستقلاً يعكس المعايير المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات مثل IFRS أو غير IFRS، إلى جانب محددات أخرى في الشركة وخصائص المراجع مثل حجم المراجع (الأربعة الكبار مقابل غير الكبار)، حجم منشأة عميل المراجعة وتعقيد عملية المراجعة. وتشير النتائج إلى زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة بعد تبني IFRS، خاصةً وأن المحاسبة وفقاً لـ IFRS تؤدي إلى زيادة تعقيد التقارير المالية ومهام المراجعة. وتظهر النتائج زيادة كبيرة في أتعاب مراجعة الشركات التي رُجِعَت من قبل الأربعة الكبار خلال العامين الأول والثاني بعد تبني IFRS مقارنةً بغيرهم. وأوضحوا أن مراجعي الأربعة الكبار لديهم خبرة بـ IFRS أكثر من مراجعي الحسابات المحليين. لذلك، فإن عملاء المراجعة على استعداد لدفع أتعاب مراجعة أعلى للحصول على خدمة مراجعة عالية الجودة. ويمكن تفسير هذا الإختلاف بالحاجة إلى تعويض الجهود الإضافية التي تسمح بتقديم خدمات عالية الجودة، وتقليل مخاطر التقاضي خاصةً في الدول التي تتمتع بحماية قوية للمستثمرين مثل المملكة المتحدة.

كما أشارت كل من دراسة Kacer et al. (2018) ودراسة Lepone and Wong (2018) إلى إختلاف مستوى أتعاب المراجعة بعد تبني IFRS، نتيجة إختلاف الخصائص التشغيلية لمكاتب وعملاء المراجعة، والتى منها حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، مُعَدِل نمو الشركة، نسبة الرفع المالي، ربحية الشركة، حجم مجلس الإدارة، مدى تعقيد العمليات، نسب السيولة، نوع القطاع، العائد على الأصول، ونسبة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية. ويعتبر Houqe (2018) أن البحث المحاسبي حول تبني IFRS ركز على جودة المعلومات المالية بعد

تبني هذه المعايير أكثر من التركيز على تكلفتها. وخلص إلى أن المراجعين الأربعة الكبار وغير الكبار، قد يحصلون على زيادة في أتعاب المراجعة في السنة الأولى من تبني IFRS وفي السنوات التالية، حيث أنه وخلال السنة الأولى، تحتاج الشركات إلى إعادة صياغة الأرقام المحاسبية للسنة السابقة وتعديل الأرصدة الإفتتاحية Beginning Balances لبعض الحسابات مثل الأرباح المحتجزة. ويتطلب هذا عمل إضافي من المراجعين.

وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن التفاعل بين بعض الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة وتبني الشركة لـ IFRS، ينتج أكثر من متغير تفاعلي جديد، قد يؤثر كل متغير على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال الفرض الأول **(H_1)**. وفي ضوء ذلك، يُمكن اشتقاق الفرض الثاني **(H_2)**، كالتالي:

H_2: يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف بعض الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة.

وبشأن حجم مكتب المراجعة، قامت دراسة El Guindy and Trabelsi, (2020) باختبار تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة وغير المراجعة Audit And Non-Audit Fees في المملكة المتحدة. وبحثت الدراسة فيما إذا كانت الشركات البريطانية التي تتبني IFRS للمرة الأولى أو تُعد التقارير المالية بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي Reporting Under IFRS، بشكلٍ عام، تتحمل أتعاب أعلى على خدمات المراجعة وغير المراجعة، وما إذا كان هذا التأثير مشروطًا بحجم مكتب المراجعة ومدة عمله. وباستخدام عينة تتضمن ٢٧٩٤ مشاهدة للشركات المقيدة في المملكة المتحدة من ٢٠٠٣-٢٠٠٧، استخدمت الدراسة نموذج إنحدار من خلال المتغيرات المستقلة، التي تقيس خصائص المراجعين والمنشآت الخاضعة للمراجعة Auditors' And Auditees' Characteristics بما في ذلك تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وعملية التقرير IFRS Adoption And Reporting. وتم إجراء إنحدارات إضافية Additional Regressions لاختبار تأثير حجم المراجع ومدة مكتب المراجعة على العلاقة المذكور أعلاه. ومن نتائج الدراسة أن أتعاب المراجعة تزداد بشكلٍ ملحوظ للشركات التي تتبني IFRS للمرة الأولى وهذه الزيادة مستمرة خلال السنوات اللاحقة. بالإضافة إلى ذلك، تشير النتائج إلى أن المراجعين الأربعة الكبار وغير الكبار الأربعة يفرضون أتعاباً أعلى على المراجعة لعملائهم الذين يعتمدون أو يقدمون تقارير بموجب IFRS بطريقة مماثلة. علاوة على ذلك، تشير النتائج إلى أن مكاتب المراجعة تُزيد من أتعاب المراجعة للعملاء القدامى والجدد الذين يستخدمون IFRS. بالإضافة إلى ذلك، عارضت هذه

الدراسة، إلى حد ما، فكرة أن المراجعين قد يفرضون أتعاباً أقل في السنوات الأولى من ارتباط المراجعة لكسب عملاء مراجعة جدد.

وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن التفاعل بين حجم مكتب المراجعة وتبني IFRS، ينتج متغيراً تفاعلياً جديداً، قد يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال (**H_1**). وفي ضوء ذلك، يُمكن اشتقاق الفرض الفرعي الأول (**H_{2a}**)، كالتالي:

H_{2a}: يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم مكتب المراجعة.

وبشأن حجم منشأة عميل المراجعة، ناقشت العديد من الدراسات تأثير حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة على أتعاب المراجعة. وقد تم استخدام إجمالي أصول عميل المراجعة كمقياس لحجمه. ويتماشى هذا مع الأدبيات السابقة حول نماذج أتعاب المراجعة (Coffie and Bedi, 2019; Soedaryono, 2017; Eshleman and Guo, 2014; Choi et al., 2010). وأكدت العديد من الدراسات على أن حجم منشأة عميل المراجعة يلعب دوراً حيوياً في تحديد المراجعين لأتعاب المراجعة، وأكدت على وجود علاقة إيجابية Positive Association بين حجم منشأة عميل المراجعة وأتعاب المراجعة (Shan and Troshani, 2016; Cameran and Perotti, 2014). وبشكلٍ عام، تشير معظم الدراسات السابقة حول أتعاب المراجعة إلى أن حجم منشأة عميل المراجعة يعد أحد أهم المتغيرات التفسيرية في تحديد أتعاب المراجعة (Cameran and Perotti, 2014; Shan and Troshani, 2016; Hay et al., 2006).

وأكدت دراسة Cobbin (2002) على أن حجم العميل، يُعد متغيراً رئيسياً ومحدداً مهماً وإيجابياً لأتعاب المراجعة. كما أن تعقيد المراجعة يزيد من الحاجة إلى تنفيذ إجراءات وتحليلات أكبر وأعمق، مما يتطلب زيادة أتعاب المراجعة. وخَلُصَت دراسة Naser and Nuseibeh (2007) إلى أن حجم الشركة ، ووضع مكتب المراجعة، ونوع الصناعة، ودرجة تعقيد عمليات الشركة والمخاطر، هي المحددات الرئيسية لأتعاب المراجعة. ومع ذلك، يبدو أن المتغيرات مثل ربحية الشركة، ونهاية سنة محاسبة الشركات (YEND) والفاصل الزمني بين YEND وتاريخ تقرير المراجعة، تعتبر محددات غير مهمة لأتعاب المراجعة.

وعلى العكس من ذلك وجدت دراسات قليلة علاقة سلبية بين حجم منشأة عميل المراجعة وأتعاب المراجعة (De George et al., 2013; Fung et al., 2012). ويرجع هذا بشكلٍ عام إلى عدة عوامل بما في ذلك حقيقة أن الشركات الأكبر لديها قوة تفاوض أقوى من الشركات

الصغيرة، مما يتيح لها دفع أتعاب مراجعة مخفضة. بالإضافة إلى ذلك، عادةً ما يكون لدى الشركات الكبيرة أنظمة معلومات محاسبية أكثر كفاءة، بالإضافة إلى وحدات مراجعة داخلية أكثر فعالية من الشركات الأصغر، مما يقلل من عبء عمل المراجعين الخارجيين، وبالتالي تقليل أتعاب المراجعة.

واستهدفت دراسة Abu Risheh and Al-Saeed (2014) إلى البحث في تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة في الأردن. وقد استندت على المعلومات المتاحة للجمهور التي تم الحصول عليها من عينة من التقارير السنوية من الشركات الصناعية الأردنية المقيدة في بورصة عمان.

وتتكون العينة النهائية من بيانات من إجمالي ١٢٧٤ قائمة مالية، تمثل ٩١ شركة مقيدة خلال الفترة من ١٩٩٨ إلى ٢٠١١. وقد أشارت الدراسة إلى العديد من محددات أتعاب المراجعة وهي: حجم العميل والتعقيد التشغيلي والجوانب المختلفة للمخاطر. كما أشارت النتائج إلى أن تبني IFRS أدى إلى زيادة كبيرة في أتعاب مراجعة للشركات الصناعية المقيدة في الأردن في الفترة المتوافقة مع تطبيق IFRS. كما وجدت أن أعضاء مكاتب المحاسبة الدولية يتقاضون مستوى أعلى من أتعاب المراجعة مقارنةً بمكاتب المراجعين الأردنيين المحليين. ففي السنوات الأولى من تبني IFRS، تفرض المكاتب الأعضاء الدولية أتعاب إضافية أعلى من مكاتب CPAالمحلية الأردنية. علاوة على ذلك، خَلُصَت الدراسة إلى أن المتغيرات الرقابية (الشهرة، والعملاء، والمخزون، والخسارة، وحجم منشأة عميل المراجعة، وإجمالي الأصول)، لها تأثيراً كبيراً على أتعاب المراجعة. كما اختبرت دراسة Cameran and Perotti (2014) تأثير تبني IFRS على أتعاب المراجعة من ١٩٩٩ إلى ٢٠٠٦ في ١٣٦ مصرفاً في إيطاليا. وتكشف النتائج عن زيادة أتعاب المراجعة في العامين الأول والثاني من التبني. وأكدت على أن البنوك تتحمل أتعاب المراجعة أعلى في السنوات التالية للتحول إلى IFRS. وأثبتت الدراسة وجود علاقة بين أتعاب المراجعة وحجم منشأة عميل المراجعة.

واستهدفت دراسة Coffie and Bedi (2019) البحث في تأثير كل من تبني IFRS وحجم منشأة عميل المراجعة على أتعاب المراجعين في الصناعة المالية الغانية. وقد اعتمدت الدراسة على التقارير السنوي لعدد ٥٢ شركة مقيدة وغير مقيدة تمتد من عام ٢٠٠٣ إلى عام ٢٠١٤. وتظهر النتائج أن تبني IFRS له تأثير إيجابي على أتعاب المراجعة، مما يشير إلى أن تبني هذه المعايير، يزيد من أتعاب المراجعة التي تدفعها البنوك وشركات التأمين، وكذلك الصناعة ككل. وتتوافق النتائج مع فكرة أن تبني IFRS يزيد من جهود المراجع فيما يتعلق بالوقت والطبيعة المعقدة لبعض جوانب المعايير، ومن ثم تزيد أتعاب المراجعة. مرة أخرى، كما هو متوقع، يرتبط معامل الحجم بشكلٍ إيجابي وملحوظ بأتعاب المراجعة. وفي نفس السياق خلصا Coffie and Bedi (2019) إلى أن

حجم منشأة عميل المراجعة – حسب مقاييس إجمالي الأصول – يلعب دوراً هاماً في تحديد أتعاب المراجعة من قبل المراجعين في صناعة الخدمات المالية. ويمكن تفسير ذلك بالجهد الأكبر الذي يتطلبه المراجع في مراجعة الشركات المالية الأكبر، بسبب تعقيدها، وبالتالي، قد يتطلب المزيد من الوقت والمهارة. ونتيجة لذلك، فإننا نفترض أن مكاتب المراجعة ستفرض أتعاب مراجعة أعلى للتعويض عن مخاطر التقاضي المتزايدة، والجهود وتكاليف المراجعة بعد تبني IFRS.

وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن التفاعل بين حجم منشأة عميل المراجعة وتبني الشركة لـ IFRS، ينتج متغيراً تفاعلياً جديداً، قد يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال **(H_1)**. وفي ضوء ذلك، يُمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثاني **(H_{2b})**، كالتالي:

H_{2b}: يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم عميل المراجعة.

وبشأن أثر نسبة الرفع المالي على العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب مراجعة القوائم المالية، أظهرت بعض الدراسات أن الزيادة في تعقيد عمل عميل المراجعة ومخاطره تؤثر على نسبة الرفع المالي، ومن ثم تؤثر على أتعاب المراجعة. كما أكدت على أنه على الرغم من أن العديد من المتغيرات المستقلة لها نتائج متسقة، إلا أن العديد منها لا يُظهر نمطاً واضحاً للنتائج والبعض الآخر يُظهر نتائج مهمة فقط في فترات معينة أو دول معينة. ومن هذه المتغيرات خسارة العميل والرافعة المالية (El Guindy and Trabelsi, 2020; Houqe, 2017; Lin and Yen, 2016). فقد أشارت دراسة (Hay et al., 2006) إلى أنه من وجهة نظر المراجع، فإن الزيادة في التنظيم المحاسبيAccounting Regulation سيزيد من المخاطر المتعلقة بالعميل، ويحتمل أن يؤدي ذلك إلى المزيد من العمل الذي يستغرق وقتاً طويلاً للمراجع، لجمع الأدلة لدعم رأي المراجعة. وأكدت على أن الزيادة في تعقيد العميل ومخاطره ترتبط بزيادة جهود المراجعة وارتفاع أتعاب المراجعة المدفوعة للمراجعين.

وأكدت دراسة Barua et al. (2019) على أن للأنواع المختلفة للرافعة المالية آثار مختلفة على مخاطر المراجعة وأتعاب المراجعة. وباستخدام بيانات من عام ٢٠٠٤ حتى عام ٢٠١٦، خَلُصَت الدراسة إلى أن الرافعة المالية مرتبطة بأتعاب المراجعة. وتشير النتائج إلى أن الفوائد تفوق التكاليف المرتبطة بمخاطر الضائقة المالية والتقارير المالية المُحرفة. وخَلُصَت دراسة El Guindy and Trabelsi 2020) إلى إمكانية إعتبار نسبة الرفع المالي أحد دوافع قيام الإدارة بممارسات إدارة الأرباح، للوفاء بشروط المديونية وإتفاقيات الديون، والذى ينعكس على مستوى أتعاب مراجعة

القوائم المالية. فالشركات التي تكبدت خسائر تدفع أتعاب مراجعة أعلى، وهو ما يمكن تفسيره بالمخاطر العالية المحتملة وإمكانية أكبر للتقاضي، والتي يحتاج المراجعون للتعويض عنها. وفي ضوء ذلك يتوقع الباحث أن التفاعل بين نسبة الرفع المالي وتبني IFRS ينتج متغيراً تفاعلياً جديداً، قد يؤثر على قوة و/أو اتجاه العلاقة التأثيرية مجال (**H_1**) مقارنةً بتجاهل ذلك الأثر التفاعلى. وفي ضوء ذلك، يمكن اشتقاق الفرض الفرعي الثالث (**H_{2c}**)، كالتالي:

H_{2c}: يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف نسبة الرفع المالى.

٨- منهجية البحث

لتحقيق الهدف من البحث، اعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوىContent Analysis، حيث سيتم تحليل التقارير المالية للشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٤ (فترة ما قبل تبني IFRS)، وخلال الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٩ (فترة ما بعد تبني IFRS). ويعرض هذا الجزء منهجية البحث وبناء نموذج الدراسة. ويتم ذلك من خلال عرض كل من؛ أهداف الدراسة التطبيقية، مجتمع وعينة الدراسة، نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها، الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات واختبار فروض البحث، التحليل الإضافي، وأخيراً تحليل الحساسية، وذلك على النحو التالي:

٨-١ أهداف الدراسة التطبيقية

تهدف هذه الدراسة إلى اختبار الفرضين الرئيسيين للبحث وكذلك الفروض الفرعية. وتحديداً ما إذا كان تبني IFRS يؤثر على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، واختبار تأثير بعض المتغيرات المُعَدِلة على هذه العلاقة، والتي تتضمن حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي، وذلك استناداً الى بعض الدراسات السابقة وأهمها (Dayanandan, 2016; El Guindy, 2014; Ahmed et al., 2013a; Liu et al., 2011).

٨-٢ مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

يتكون مجتمع الدراسة التطبيقية من الشركات غير المالية المقيدة في البورصة المصرية، خلال الفترة من ٢٠١٢ حتى ٢٠١٤ (فترة ما قبل تبني IFRS)، وخلال الفترة من ٢٠١٦ حتى ٢٠١٩ (فترة ما بعد تبني IFRS). وقد تم استبعاد سنة ٢٠١٥ من التحليل لأنها السنة التي تم فيها تبني IFRS. وتم اختيار فترة العينة، بحيث تتضمن ثلاثة أعوام قبل سنة تبني IFRS (٢٠١٥)، وأربعة أعوام بعدها. ويسمح ذلك بالحصول على عينة متوازنة، إلى حد ما. وقد تم وضع المحددات التالية

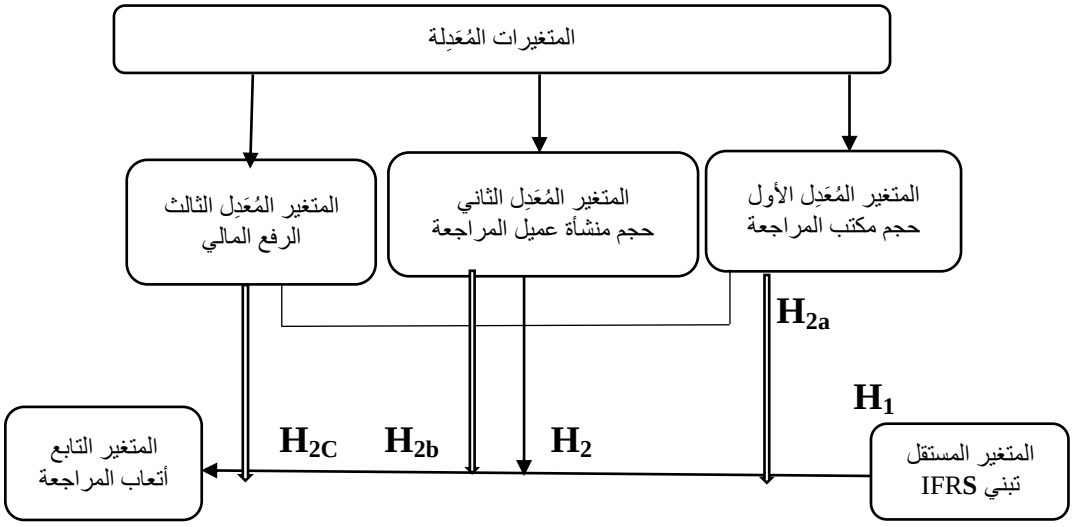
لعينة الدراسة: توافر التقارير المالية عن الشركات المختارة بشكلٍ منتظم؛ أن تكون التقارير المالية كاملة؛ توافر جميع البيانات اللازمة لحساب متغيرات الدراسة؛ ألا تكون الشركة تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة. كما تم استبعاد الشركات المعدة قوائمها المالية بعملة أجنبية، والشركات المالية نظراً لخضوعها لقواعد تنظيمية ومتطلبات قياس وافصاح خاصة بها، نتيجة اختلاف طبيعة نشاطها، وممارسات المحاسبية، ومخاطرها، وخصائصها، وذلك قياساً على دراسات (Francis and Yu, 2009; Maijoor and Vanstraelen, 2006). وقد أسفر تطبيق هذه المحددات عن اختيار (١٠٤) شركة مساهمة غير مالية مقيدة بالبورصة المصرية، ضمن مؤشر ١٠٠ EGX لتمثل عينة الدراسة، بما يعادل (٥٣ %) من اجمالي عدد شركات القطاعات غير المالية التي تم اختيارها (راجع جدول (١) التالي). وحصل الباحث على بيانات الدراسة التطبيقية من عينة من القوائم المالية وتقارير مجلس الإدارة وتقارير مراقبي الحسابات ومحاضر اجتماعات الجمعيات العامة، للشركات غير المالية المقيدة في بورصة الأوراق المالية المصرية. وقد أمكن للباحث الحصول على هذه البيانات من قاعدة بيانات شركة مصر لنشر المعلومات EGID.

جدول ١: توصيف مجتمع وعينة الدراسة التطبيقية

م	القطاعات محل الدراسة التطبيقية	عدد الشركات المقيدة بكل قطاع	عدد الشركات في العينة	عدد المشاهدات(عدد الشركات محل الإختبار × عدد السنوات محل الإختبار	النسبة (تقريباً)
١	عقـــارات	٣٥	١٨	١٢٦	%١٧
٢	أغذية ومشروبات وتبغ	٣٠	١٢	٨٤	%١٢
٣	رعاية صحية وأدوية	٢٠	١١	٧٧	%١١
٤	موارد أساسية	٢٠	١٠	٧٠	%١٠
٥	مواد البناء	١٧	٨	٥٦	% ٨
٦	سياحة وترفية	١٩	٩	٦٣	% ٩
٧	اتصـــــالات واعـــــلام وتكنولوجيا المعلومات	٧	٥	٣٥	% ٥
٨	خدمات ومنتجات صناعية وسيارات	١٠	٧	٤٩	% ٧
٩	ورق ومواد تعبئة وتغليف	٥	٣	٢١	% ٣
١٠	منسوجات وسلع معمرة	٩	٦	٤٢	% ٦
١١	تجار وموزعون	٦	٤	٢٨	% ٤
١٢	خدمات تعليمية	٤	٢	١٤	% ٢
١٣	مقاولات وانشاءات هندسية	١٢	٧	٤٩	% ٦
١٤	خدمات النقل والشحن	٤	٢	١٤	% ٢
	إجمالي عدد الشركات المقيدة في القطاعات محل الدراسة التطبيقية	١٩٦	١٠٤	٧٢٨	% ١٠٠

٨-٣ نموذج الدراسة وتوصيف وقياس متغيراتها

بناءً على ما سبق، ولبيان تأثير IFRS على أتعاب المراجعة، يقوم الباحث ببناء نموذج الدراسة كالتالي، والذي يشبه النموذج الموجود في دراسة كل من:(Simunic, 1980; Hay et al., 2006; De George et al., 2008; Lin and Yen, 2009; Vieru and Schadewitz, 2010)



شكل١: نموذج البحث في ظل التحليل الأساسي (المصدر: من إعداد الباحث)

ويمكن توصيف وقياس متغيرات الدراسة كالتالي:

جدول ٢: توصيف وقياس متغيرات الدراسة

نوع المتغير	اسم المتغير	رمز المتغير	توصيف المتغير	طريقة القياس	التأثير المتوقع على المتغير التابع
مستقل	تبني المعايير الدولية للتقرير المالي	IFRS	يقصد بتبني المعايير الدولية للتقرير المالي، تطبيق هذه المعايير كما هى بدون إدخال أيه تعديلات جوهرية عليها (Houqe, 2018; Brochet et al. 2013).	متغير وهمي، يأخذ (١) إذا كانت الشركة تتبني IFRS، و(صفر) إذا كان الأمـر بخـلاف ذلـك (Soedaryono,2017).	+ -
تابع	أتعاب المراجعة	Audit Fees	أتعاب المراجعة هي مبلغ يحصل عليه المراجع من عميل المراجعة. ويُحدد في ضوء جهد المراجعة ومخاطر المراجعة، (Choi and Yoon, 2014).	اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب المراجعة، قياساً على (Raffournier, and Schatt, 2018)	

مُعَدِل	(١) حجم مكتب المراجعة	Audit Size	يمثل المراجع الخارجي الذي يراجع القوائم المالية لعميل المراجعة. وقد يكون هذه المراجع أحد مكاتب الأربعة الكبار Big 4، وقد يكون مكتباً أخر.	متغير وهمي، يأخذ (١) إذا كان المكتب أحد مكاتب الأربعة الكبار، و (صفر) إذا كان بخلاف ذلك (Hay et al, 2006).	+ - العلاقة مجال (H_1)
	(٢) حجم عميل المراجعة	Firm Size	يعد أحد الخصائص المميزة التي يتم الإستناد إليها عند تحديد أتعاب المراجعة (Coffie and Bedi, 2019).	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام (Coffie and Bedi, 2019).	+ - العلاقة مجال (H_1)
	(٣) نسبة الرفع المالي	LEV	تعبر عن مدى اعتماد عميل المراجعة على المال المقترض لتمويل أصوله، وتعد مؤشر لمدى استقرار الشركة وقدرتها على سداد التزامتها (Raffournier and Schatt, 2018).	تمثل إجمالي الإلتزامات إلى إجمالي الأصول في نهاية العام (Lin & Yen, 2009; Raffournier and Schatt, 2018)،	+ - العلاقة مجال (H_1)

٨-٤ تحليل الارتباط بين متغيرات الدراسة

يمكن بيان علاقة الارتباط بين جميع متغيرات الدراسة (المتغير المستقل، المتغير التابع، والمتغيرات المُعَدِلة الثلاث) من خلال الجدول التالي، الذي يوضح مصفوفة معاملات الارتباط بين هذه المتغيرات.

جدول ٣: مصفوفة معاملات الارتباط بين جميع متغيرات الدراسة

المتغيرات		أتعاب المراجعة	تبني المعايير الدولية للتقرير المالي	حجم مكتب المراجعة	حجم منشأة عميل المراجعة	نسبة الرفع المالي
أتعاب المراجعة	معامل الارتباط	1				
	Sig.	---				
تبني المعايير الدولية للتقرير المالي	معامل الارتباط	.373**	1			
	Sig.	.000	---			
حجم مكتب المراجعة	معامل الارتباط	.182**	.335**	1		
	Sig.	.000	.000	---		
حجم منشأة عميل المراجعة	معامل الارتباط	.028	.039	.179**	1	
	Sig.	.451	.298	.000	---	
نسبة الرفع المالي	معامل الارتباط	.043	.083*	.027	-.172-**	1
	Sig.	.242	.026	.460	.000	---

** الارتباط معنوي عند مستوى 1%. * الارتباط معنوي عند مستوى 5%.

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" والمتغير المستقل "تبني المعايير الدولية للتقرير المالي"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٣٧٣، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين.
- توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" و "حجم مكتب المراجعة"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.١٨٢، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بينهما.
- لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" وكل من "حجم منشأة عميل المراجعة" و "نسبة الرفع المالي".

٨-٥ الأساليب الإحصائية المستخدمة فى تحليل البيانات واختبار فروض البحث

تم اختبار فرضي البحث وفرعياتهما كل على حده، كالتالي:

٨-٥-١ اختبار الفرض الرئيسي الأول للبحث (H_1)

يستهدف الفرض الأول للبحث اختبار أثر تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية. ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الانحدار البسيط Simple Regression، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \varepsilon_{it} \qquad (1)$$

حيث تعبر ($Audit\ Fees_{it}$) عن أتعاب المراجعة للشركة (i) فى السنة (t). وتعبر β_0 عن قيمة الثابت في معادلة الإنحدار. وتعبر β_1 عن معامل الإنحدار لتبني المعايير الدولية للتقرير المالي. وتعبر ($IFRS_{it}$) عن تبني المعايير الدولية للتقرير المالي للشركة (i) فى السنة (t). ويمثل ε_{it} الخطأ العشوائى. ويظهر الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة باختبار الفرض الرئيسي الأول.

جدول ٤: نتائج اختبار الفرض الرئيسي الأول للبحث (H_1)

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية Sig.
الحد الثابت	10.787	372.324	.000
IFRS	.422	10.831	.000
معامل التحديد (R^2)		.139	
قيمة اختبار ف (F)		117.311	
المعنوية (Sig.)		.000	

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test** تشير إلى أن نموذج الانحدار يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد** (R^2) ٠.١٣٩، أى أن المتغير المستقل (تبني IFRS) يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). كما أشارت نتيجة **اختبار ت T-test** إلى أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥. وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٤٢٢) عن أن العلاقة بين هذين المتغيرين هى علاقة طردية. وبناءً على ذلك، فإنه **يتم قبول الفرض الرئيسي الأول للبحث (H_1)**، الذي ينص على أنه "يؤثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية". وتتفق هذه النتيجة مع ما خَلُصَت إليه بعض الدراسات، منها (Yaacob and Che-Ahmad, 2012; Shan and Troshani, 2016; Raffournier and Schatt, 2018; Raffournier and Schatt, 2018). ويعد ذلك أمراً منطقياً إلى حدٍ كبير. فمن المنطقي أن تبني IFRS يؤثر على أتعاب مراجعة القوائم المالية. وقد يرجع ذلك إلى أن هذه المعايير تتسم بالتعقيد في بعض مجالاتها، الأمر الذي قد يؤدي إلى زيادة ساعات عملية المراجعة. ويتطلب مراجع على مستوى مرتفع من الخبرة، لتقليل مخاطر المراجعة ومخاطر أعمال العميل. ويترتب على ذلك مطالبة المراجع بزيادة أتعاب المراجعة.

وقد قام الباحث باستخدام منهجية أخرى لاختبار الفرض الرئيسي الأول للبحث، حيث تم حساب متوسط قيمة أتعاب المراجعة لكل شركة قبل وبعد تبني IFRS، ثم تم إجراء **اختبار ت** لعينتين مرتبطتين Paired-Samples T-Test، ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

جدول ٥: نتائج اختبار الفرض الرئيسي الأول باستخدام اختبار ت T-Test

المتغير	قبل تبني المعايير الدولية للتقرير المالي		بعد تبني المعايير الدولية للتقرير المالي	
	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري	الوسط الحسابى	الانحراف المعياري
أتعاب المراجعة	55248.3	29470.6	82683.8	38857.1
اختبار ت T-Test				
القيمة t	18.091			
المعنوية (.Sig)	.000			

يتضح من الجدول السابق أن قيمة متوسط أتعاب المراجعة قبل تبني IFRS بلغت ٥٥٢٤٨.٣ (بانحراف معياري ٢٩٤٧٠.٦)، وارتفعت تلك القيمة بعد التبني إلى ٨٢٦٨٣.٨ (بانحراف معياري ٣٨٨٥٧.١)، أى أن مقدار الزيادة فى قيمة متوسط أتعاب المراجعة بلغ ٢٧٤٣٥.٥، وبلغت نسبة الزيادة ٤٩.٧%. وأشارت نتيجة **اختبار ت T-test** إلى أن الفرق بين المتوسطين يعتبر فرقاً

معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٥. وبناءً على النتائج السابقة، يتأكد مرة أخرى **قبول الفرض الرئيسي الأول للبحث.**

٨-٥-٢ اختبار الفرض الرئيسي الثاني للبحث (H_2)

يستهدف هذا الفرض اختبار ما إذا كان تأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، يختلف بإختلاف أحد خصائص مكتب المراجعة (حجم المكتب)، وبعض الخصائص التشغيلية لعميل المراجعة (حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي). ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ Audit\ Size_{it} + \beta_3\ (IFRS_{it} * Audit\ Size_{it}) + \beta_4\ Firm\ Size_{it} + \beta_5\ (IFRS_{it} * Firm\ Size_{it}) + \beta_6\ LEV_{it} + \beta_7\ (IFRS_{it} * LEV_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (2)$$

حيث أن: ($Audit\ Fees_{it}$; IFRS; $IFRS_{it}$) كما بالنموذج (١). ويعبر (Audit Size) عن حجم مكتب المراجعة. ويشير ($IFRS_{it}$ * $Audit\ Size_{it}$) للأثر التفاعلي لتبني IFRS وحجم مكتب المراجعة. ويعبر (Firm Size) عن حجم منشأة عميل المراجعة، ويشير ($IFRS_{it}$ * $Firm\ Size_{it}$) للأثر التفاعلي لتبني IFRS وحجم منشأة عميل المراجعة. ويعبر (LEV) عن نسبة الرفع المالي لعميل المراجعة، ويشير ($IFRS_{it}$ * LEV_{it}) للأثر التفاعلي لتبني IFRS ونسبة الرفع المالي لعميل المراجعة.

ولاختبار هذا الفرض، يلزم اختبار الفروض الثلاث الفرعية المنبثقة عنها كالتالي:

٨-٥-٢-١اختبار الفرض الفرعي الأول الخاص بحجم مكتب المراجعة (H_{2a})

يستهدف الفرض (H_{2a}) اختبار ما إذا كان تأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، يختلف بإختلاف حجم مكتب المراجعة. ولاختبار هذا الفرض الفرعي، تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ Audit\ Size_{it} + \beta_3 (Audit\ Size_{it} * IFRS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (3)$$

ويظهر الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة باختبار الفرض الفرعي الأول (H_{2a}):

جدول ٦: نتائج اختبار الفرض الفرعي الأول (H_{2a})

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	10.798	304.008	.000
IFRS	.304	5.255	.000
Audit Size	-.031	-.516	.606
IFRS * Audit Size	.190	2.310	.021
معامل التحديد (R^2)	.149		
قيمة اختبار ف (F)	42.271		
المعنوية (.Sig)	.000		

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test** أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤٩، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وحجم مكتب المراجعة ومتغير التفاعل بينهما) تفسر ١٤.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبفحص نتائج **اختبار ت T-test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٣٠٤) إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.
- لا توجد علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٠٥.
- توجد علاقة معنوية بين متغير التفاعل (بين تبني IFRS وحجم مكتب المراجعة) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.١٩٠) إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.

مما سبق يمكن استنتاج أن متغير التفاعل له تأثير معنوي على المتغير التابع، ومن ثم فإن "حجم مكتب المراجعة" يؤثر على العلاقة بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبناءً على النتائج السابقة، فإنه **يتم قبول الفرض الفرعي الأول (H_{2a})**. وتتفق هذه النتيجة مع ما خَلُصَت إليه دراسات (Kacer et al., 2018; Hay et al., 2006). ويعد ذلك

أمراً منطقياً إلى حدٍ كبير. وقد يرجع ذلك إلى أن تأثير والقدرة التفاوضية لمكاتب المراجعة الكبيرة – خصوصاً من الأربعة الكبار – على تحديد أتعاب المراجعة، أكثر من تأثير والقدرة التفاوضية للشركات الخاضعة للمراجعة. والعكس صحيح بالنسبة للمكاتب الصغيرة.

ولاختبار مدى تأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية، بإختلاف حجم مكتب المراجعة، تم إجراء الانحدار البسيط لتحليل العلاقة بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، عند مستويات المتغير المُعَدِل (حجم مكتب المراجعة)، ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

جدول ٧: تحليل العلاقة بين "تبني المعايير الدولية للتقرير المالي" و"أتعاب المراجعة" عند مستويات المتغير المُعَدِل "حجم مكتب المراجعة"

حجم مكتب المراجعة	معامل الانحدار (للعلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة)	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
المكتب ليس أحد مكاتب الأربعة الكبار	.304	5.255	٠.٠٠٠
المكتب أحد مكاتب الأربعة الكبار	.494	8.428	٠.٠٠٠

يتضح من الجدول السابق ما يلي:

- عندما لا يكون مكتب المراجعة أحد مكاتب الأربعة الكبار: توجد علاقة معنوية طردية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٣٠٤.
- عندما يكون مكتب المراجعة أحد مكاتب الأربعة الكبار: توجد علاقة معنوية طردية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٩٤، أى أن قيمة معامل الانحدار زادت من ٠.٣٠٤ إلى ٠.٤٩٤.

وبذلك يتضح أنه إذا كان مكتب المراجعة هو أحد مكاتب الأربعة الكبار، يزيد تأثير المتغير المستقل (تبني IFRS) على المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

٨-٥-٢-٢ اختبار الفرض الفرعي الثاني الخاص بحجم منشأة عميل المراجعة (H_{2b}):

يستهدف الفرض (H_{2b}) اختبار ما إذا كان تأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، يختلف بإختلاف حجم منشأة عميل المراجعة". ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ Firm\ Size_{it} + \beta_3\ (Firm\ Size_{it} * IFRS_{it}) + \varepsilon_{it} \quad (4)$$

ويظهر الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة باختبار الفرض الفرعي الثاني (H_{2b}).

جدول ٨: نتائج اختبار الفرض الفرعي الثاني (H_{2b})

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	10.788	371.658	.000
IFRS	.421	10.790	.000
Firm Size	.011	.798	.425
IFRS * Firm Size	-.013	-.714	.476
معامل التحديد (R^2)	.140		
معامل الارتباط المتعدد (R)	.374		
قيمة اختبار ف (F)	39.253		
المعنوية (.Sig)	.000		

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test** أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤٠، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وحجم منشأة عميل المراجعة ومتغير التفاعل بينهما) تفسر ١٤.٠% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبفحص نتائج **اختبار ت T-test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٤٢١) عن أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.
- لا توجد علاقة معنوية بين حجم منشأة عميل المراجعة والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٠٥.
- لا توجد علاقة معنوية بين متغير التفاعل (بين تبني IFRS وحجم منشأة عميل المراجعة) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٠٥.

مما سبق يمكن استنتاج أن متغير التفاعل ليس له تأثير معنوي على المتغير التابع، ومن ثم فإن "حجم منشأة عميل المراجعة" لا يؤثر على العلاقة بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير

التابع (أتعاب المراجعة). وبناءً على ذلك، فإنه يتم **رفض الفرض الفرعي الثاني (H_{2b})**. الذي ينص على أنه "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم عميل المراجعة ". وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (De George et al., 2013; Fung et al., 2012). وقد يرجع ذلك إلى أن القدرة التفاوضية لمكاتب المراجعة الكبيرة – خصوصاً الأربعة الكبار – على تحديد أتعاب المراجعة، أكثر من القدرة التفاوضية للشركات الخاضعة للمراجعة؛ بجابب عدم اكتمال تنظيم آلية تحديد الأتعاب من قبل الجهات التنظيمية.

٨-٥-٢-٣ اختبار الفرض الفرعي الثالث الخاص بنسبة الرفع المالي (H_{2c}):

يستهدف هذا الفرض إلى اختبار ما إذا كان تأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، يختلف بإختلاف نسبة الرفع المالي. ولاختبار هذا الفرض تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ LEV_{it} + \beta_3(LEV_{it} * IFRS_{it}) + \varepsilon_{it} \qquad (5)$$

ويظهر الجدول التالي نتائج التحليل الإحصائي الخاصة باختبار الفرض الفرعي الثالث (H_{2C}).

جدول ٩: نتائج اختبار الفرض الفرعي الثالث (H_{2C})

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	11.334	24.322	.000
IFRS	-.124	-.267	.790
LEV	.080	1.175	.241
IFRS * LEV	-.080	-1.173	.241
معامل التحديد (R^2)		.141	
معامل الارتباط المتعدد (R)		.375	
قيمة اختبار ف (F)		39.581	
المعنوية (.Sig)		.000	

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة اختبار **ف F-test** أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤١، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني IFRS ونسبة الرفع المالي ومتغير التفاعل بينهما) تفسر ١٤.٠% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

وبفحص نتائج **اختبار ت T–test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- لا توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥.
- لا توجد علاقة معنوية بين نسبة الرفع المالي والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥.
- لا توجد علاقة معنوية بين متغير التفاعل (بين تبني IFRS ونسبة الرفع المالي) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥.

مما سبق يمكن استنتاج أن متغير التفاعل ليس له تأثير معنوي على المتغير التابع، ومن ثم فإن "نسبة الرفع المالي" لا تؤثر على العلاقة بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبناءً على النتائج السابقة، فإنه يتم **رفض الفرض الفرعي الثالث (H_{2c})**، الذي ينص على أنه "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف نسبة الرفع المالي". وتتعارض هذه النتيجة مع ما خَلُصَت إليه دراسات (El Guindy and Trabelsi, 2020; Barua et al., 2019; Houqe, 2017; Lin and Yen, 2016; Hay et al., 2006). وقد يرجع ذلك إلى أن مكاتب المراجعة تعتمد بشكلٍ رئيسي في تحديد أتعاب المراجعة على حجمها وخبرتها وتخصصها الصناعي وجودة المراجعة التي تقدمها لعملاء المراجعة. كما قد يرجع ذلك إلى إختلاف البيئة التي تم فيها إجراء الدراسة التطبيقية.

مما سبق، وبعد قبول الفرض الفرعي الأول (H_{2a})، وبعد رفض الفرضين الفرعيين الثاني **(H_{2b})** والثالث **(H_{2c})**، يمكن **قبول الفرض الرئيسي الثاني للبحث بشكل جزئي**، والذي ينص على "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، يختلف بإختلاف بعض الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة". وتتفق هذه النتيجة مع دراسات (Kacer et al., 2018; Hay et al., 2006). ويعد ذلك أمراً منطقياً إلى حدٍ كبير. فلا شك في أن تحديد أتعاب المراجعة، يعتمد على مجموعة من الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة، والتي تُعد بمثابة محددات يستند إليها طرفا التعاقد (مكاتب وعملاء المراجعة)، عند تحديد والاتفاق على أتعاب المراجعة، وإن إختلف مقدار تأثير كل محدد من هذه المحددات.

٨-٥-٣- خلاصة نتائج اختبار فروض البحث الرئيسية والفرعية

مما سبق يمكن تلخيص نتيجة اختبار فروض البحث من خلال الجدول التالي:

جدول ١٠: تلخيص نتائج اختبار فروض البحث

الفروض	نص الفرض	النتيجة
(H_1)	يؤثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية.	قبول
(H_2)	يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف بعض الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة.	قبول جزئي
(H_{2a})	يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم مكتب المراجعة.	قبول
(H_{2b})	يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم منشأة عميل المراجعة.	رفض
(H_{2c})	يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف نسبة الرفع المالي.	رفض

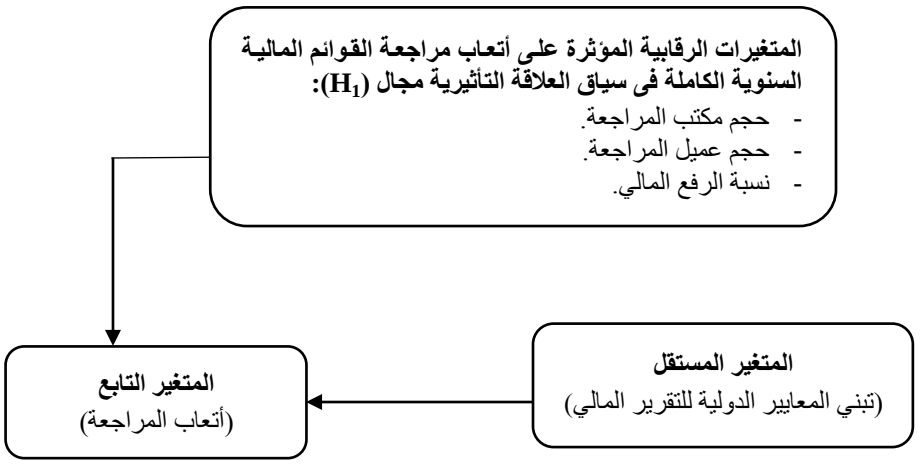
٨-٦ التحليل الإضافي[٣]

تطبق الدراسة أيضاً التحليل الإضافي التكميلي Complementary Additional Analysis، من خلال إدخال ثلاثة متغيرات رقابية Control Variables (هي؛ حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي) على نموذج التحليل الأساسي Fundamental Analysis – بدلاً من معالجتها كمتغيرات مُعَدِلَة في التحليل الأساسي – للتحقق مما إذا كان هذه المتغيرات الرقابية تؤثر على المتغير التابع. ويُضفي التحليل الإضافي المزيد من الفهم على العلاقة الرئيسية محل الدراسة في هذا النموذج، ومعالجة أى خلل (إن وجد). ويُفيد ذلك في إجراء مقارنة بين نتائج التحليل الأساسي والتحليل الإضافي، لتحديد مدى الإختلاف بينهما، وأثر ذلك على ما سيتم التوصل إليه من نتائج (El Guindy and Trabelsi, 2020; Nam, 2018; Coffie and Bedi, 2019; Isaboke, 2019). وفى هذه الدراسة سيتم إعادة اختبار الفرض الرئيسي الثاني، من خلال إستخدام التحليل الإضافي:

$$Audit\ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ Audit\ Size_{it} + \beta_3\ Firm\ Size_{it} + \beta_4\ LEV_{it} + \varepsilon_{it} \quad (6)$$

وفيما يلي توضيح لنموذج البحث فى ظل التحليل الإضافي:

[٣] المعادلات المستخدمة في إجراء التحليل الإضافي، هي نفسها المعادلات الثلاثة المستخدمة في التحليل الأساسي، لإختبار الفروض الفرعية الثلاثة المنبثقة عن الفرض الرئيسي الثاني، ولكن بعد أن نحذف من كل منها الجزء الذي يحتوي على التفاعل بين المتغير المستقل والمُعَدِل.



شكل ٢: نموذج البحث فى ظل التحليل الإضافي (المصدر: من إعداد الباحث)

وجدير بالذكر أنه وعند اختبار الفروض الثلاثة الفرعية المشتقة من الفرض الرئيسي الثاني، تم اعتبار المتغيرات "حجم مكتب المراجعة، حجم منشأة عميل المراجعة، ونسبة الرفع المالي"، متغيرات مُعَدِلة للعلاقة بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وفى هذا التحليل الإضافي، سيتم اعتبار تلك المتغيرات متغيرات رقابية، ونبحث في تأثير ذلك على العلاقة الأساسية بين المتغير المستقل والمتغير التابع.

٨-٦-١ المتغير الرقابي الأول: حجم مكتب المراجعة

لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة (كمتغير تابع) وكل من تبني IFRS (كمتغير مستقل) وحجم مكتب المراجعة (كمتغير رقابي)، تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it}=\beta_0+\beta_1\ IFRS_{it}+\beta_2 Audit\ Size_{it}+\varepsilon_{it} \qquad (7)$$

ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

جدول (١١): نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بعد إضافة متغير حجم مكتب المراجعة كمتغير رقابي

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	10.763	334.817	.000
IFRS	.398	9.631	.000
Audit Size	.072	1.762	.079
معامل التحديد (R^2)	.143		
معامل الارتباط المتعدد (R)	.378		
قيمة اختبار ف (F)	60.378		
المعنوية (.Sig)	.000		

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test**، أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤٣ ، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني IFRS وحجم مكتب المراجعة) تفسر ١٤.٣% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبفحص نتائج **اختبار ت T-test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٣٩٨) إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.
- لا توجد علاقة معنوية بين حجم مكتب المراجعة والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٠٥.

٨-٦-٢ المتغير الرقابي الثاني: حجم منشأة عميل المراجعة

لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة (كمتغير تابع) وكل من تبني IFRS (كمتغير مستقل) وحجم منشأة عميل المراجعة (كمتغير رقابي)، تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد، وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ \ Fees_{it} = \beta_0 + \beta_1\ IFRS_{it} + \beta_2\ Firm\ Size_{it} + \varepsilon_{it} \qquad (8)$$

ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

جدول ١٢: نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بعد إضافة متغير حجم عميل المراجعة كمتغير رقابي

المتغيرات	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	10.718	59.753	.000
IFRS	.422	10.801	.000
Firm Size	.003	.394	.694
معامل التحديد (R^2)	.139		
معامل الارتباط المتعدد (R)	.373		
قيمة اختبار ف (F)	58.665		
المعنوية (.Sig)	.000		

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test**، أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٣٩ ، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني المعايير

الدولية للتقرير المالي وحجم منشأة عميل المراجعة) تفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبفحص نتائج **اختبار ت T-test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٤٢٢) إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.
- لا توجد علاقة معنوية بين حجم منشأة عميل المراجعة والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥.

٨-٦-٣ المتغير الرقابي الثالث: نسبة الرفع المالي

لاختبار العلاقة بين أتعاب المراجعة (كمتغير تابع) وكل من تبني المعايير الدولية للتقرير المالي (كمتغير مستقل) ونسبة الرفع المالي (كمتغير رقابي)، تم إجراء تحليل الانحدار المتعدد Multiple Regression. وفقاً للمعادلة التالية:

$$Audit\ Fees_{it}=\beta_0+\beta_1 IFRS_{it}+\beta_2 LEV_{it}+\varepsilon_{it} \qquad (9)$$

ويوضح الجدول التالي نتائج التحليل.

جدول ١٣: نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بعد إضافة متغير نسبة الرفع المالي كمتغير رقابي

المتغيرات المستقلة	معامل الانحدار	اختبار ت T-Test	
		القيمة t	المعنوية .Sig
الحد الثابت	10.787	372.098	.000
IFRS	.421	10.757	.000
LEV	.0001	.368	.713
معامل التحديد (R^2)		.139	
معامل الارتباط المتعدد (R)		.373	
قيمة اختبار ف (F)		58.654	
المعنوية (.Sig)		.000	

يتضح من الجدول السابق أن نتيجة **اختبار ف F-test**، أشارت إلى أن نموذج الانحدار المتعدد يعتبر معنوياً وذا دلالة إحصائية، حيث أن قيمة مستوى المعنوية (.Sig) أقل من ٠.٠٥. وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٣٩، أى أن المتغيرات المتضمنة فى النموذج (تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وحجم منشأة عميل المراجعة) تفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع

(أتعاب المراجعة). وبفحص نتائج **اختبار ت T-test** (لاختبار معنوية كل متغير على حدة) تبين ما يلي:

- توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٠.٠٥، وتعبر الإشارة الموجبة لمعامل الانحدار (٠.٤٢١) إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية.
- لا توجد علاقة معنوية بين نسبة الرفع المالي والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، حيث أن قيمة مستوى المعنوية أكبر من ٠.٠٥.

٨-٦-٤ ملخص نتائج تحليل العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة باستخدام مدخل المتغيرات الرقابية، مقارنةً بمدخل المتغيرات المُعَدِلَة

أولاً: فى حالة إضافة متغير حجم مكتب المراجعة

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة باستخدام حجم مكتب المراجعة كمتغير رقابي وكمتغير مُعَدِل.

جدول ١٤: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والتابع بعد إضافة متغير حجم مكتب المراجعة

المتغيرات	نموذج (١) (العلاقة بدون متغيرات رقابية ولا مُعَدِلة)		نموذج (٢) (العلاقة مع استخدام المتغير الرقابي)		نموذج (٣) (العلاقة مع استخدام المتغير المُعَدِل)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.787	.000	10.763	.000	10.798	.000
IFRS	.422	.000	.398	.000	.304	.000
Audit Size	---	---	.072	.079	-.031	.606
IFRS * Audit Size	---	---	---	---	.190	.021
معامل التحديد (R^2)	.139		.143		.149	

يتبين من الجدول السابق أنه عندما يتم تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بدون استخدام متغيرات رقابية ولا مُعَدِلة، وجود علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٢٢، مما يشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٣٩، أى أن النموذج يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

وبإدخال متغير "حجم مكتب المراجعة" كمتغير رقابي فى العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وانخفضت قيمة معامل الانحدار إلى ٠.٣٩٨، وهي تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وارتفعت قيمة **معامل التحديد (R^2)** إلى ٠.١٤٣، أى أن النموذج يفسر ١٤.٣% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة)

وبإدخال متغير "حجم مكتب المراجعة" كمتغير مُعَدِل للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وانخفضت قيمة معامل الانحدار إلى ٠.٣٠٤، وهي تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وارتفعت قيمة **معامل التحديد (R^2)** إلى ٠.١٤٩، أى أن النموذج يفسر ١٤.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

ثانياً: فى حالة إضافة متغير حجم منشأة عميل المراجعة

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل العلاقة بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة باستخدام حجم منشأة عميل المراجعة كمتغير رقابي وكمتغير مُعَدِل.

جدول ١٥: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد إضافة متغير حجم منشأة عميل المراجعة

المتغيرات	نموذج (١) (العلاقة بدون متغيرات رقابية ولا مُعَدِلة)		نموذج (٢) (العلاقة مع استخدام المتغير الرقابي)		نموذج (٣) (العلاقة مع استخدام المتغير المُعَدِل)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.787	.000	10.718	.000	10.788	.000
IFRS	.422	.000	.422	.000	.421	.000
Firm Size	---	---	.003	.694	.011	.425
IFRS * Firm Size	---	---	---	---	-.013	.476
معامل التحديد (R^2)	.139		.139		.140	

يتضح من الجدول السابق أنه عندما يتم تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بدون استخدام متغيرات رقابية ولا مُعَدِلة، وجود علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٢٢، مما يشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٣٩، أى أن النموذج يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

وبإدخال متغير "حجم منشأة عميل المراجعة" كمتغير رقابي فى العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، ولم تتغير قيمة **معامل الانحدار** (٠.٤٢٢)، وهي تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، كما لم تتغير قيمة **معامل التحديد** (R^2) (٠.١٣٩)، أى أن النموذج يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

وبإدخال متغير "حجم منشأة عميل المراجعة" كمتغير مُعَدِل للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وانخفضت قيمة معامل الانحدار إلى ٠.٤٢١، وهي تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وارتفعت قيمة **معامل التحديد** (R^2) إلى ٠.١٤٠، أى أن النموذج يفسر ١٤.٠% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة).

ثالثاً: فى حالة إضافة متغير نسبة الرفع المالي

يوضح الجدول التالي نتائج تحليل العلاقة بين تبني IFRS وأتعاب المراجعة باستخدام نسبة الرفع المالي كمتغير رقابي وكمتغير مُعَدِل.

جدول ١٦: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد إضافة متغير نسبة الرفع المالي

المتغيرات	نموذج (١) (العلاقة بدون متغيرات رقابية ولا مُعَدِلة)		نموذج (٢) (العلاقة مع استخدام المتغير الرقابي)		نموذج (٣) (العلاقة مع استخدام المتغير المُعَدِل)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.787	.000	10.787	.000	11.334	.000
IFRS	.422	.000	.421	.000	-.124	.790
LEV	---	---	.0001	.713	.080	.241
IFRS * LEV	---	---	---	---	-.080	.241
معامل التحديد (R^2)	.139		.139		.141	

يتضح من الجدول السابق أنه عندما يتم تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بدون استخدام متغيرات رقابية ومُعَدِلة، وجود علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٢٢، مما يشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد** (R^2) ٠.١٣٩، أى أن النموذج يفسر

١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبإدخال متغير "نسبة الرفع المالي" كمتغير رقابي فى العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة)، وانخفضت قيمة معامل الانحدار إلى ٠.٤٢١، وهي تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، ولم تتغير قيمة **معامل التحديد (R^2)** (٠.١٣٩)، أى أن النموذج يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وبإدخال متغير "نسبة الرفع المالي" كمتغير مُعَدِل للعلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع، تبين أنه لا توجد علاقة معنوية بين المتغير المستقل (تبني IFRS) والمتغير التابع (أتعاب المراجعة).

٨-٧ تحليل الحساسية Sensitivity Analysis[٤]

يهدف هذا التحليل إلى اختبار مدى صحة ودقة نتائج التحليل الأساسي. ويمكن اجراء اختبار الحساسية من خلال ثلاثة بدائل أساسية، **الأول:** اختبار مدى تأثير تغيير طرق قياس المتغيرات، وهو ما يعرف بمقاييس الحساسية في وقت واحد one at a time Sensitivity Measures، **الثاني:** تغيير حجم عينة الدراسة، وهو ما يعرف بالتحليل العاملي Factorial Analysis. **والثالث:** تغيير فترة الدراسة، وهو ما يعرف بتحليل الحساسية التفاضلي Differential Sensitivity Analysis (De George et al., 2013). وتحقيقاً لذلك، سوف يتم تقسيم فترة الدراسة إلى فترتين؛ ما قبل تبني IFRS وهى الفترة من ٢٠١٢ وحتى ٢٠١٤، وما بعد تبني IFRS وهى الفترة من ٢٠١٦ وحتى ٢٠١٩. حيث يتم اختبار تأثير تبني IFRS ٢٠١٥ على أتعاب مراجعة القوائم المالية السنوية الكاملة، وكذلك اختبار معنوية الفرق بين معاملى التحديد لتأثير تبني IFRS على أتعاب مراجعة القوائم المالية، باستخدام المعادلات المشار إليها سلفاً في التحليل الأساسي، قبل وبعد التبني. وبعد ذلك سيقوم الباحث باختبار معنوية هذا الفرق لكل من أتعاب مراجعة القوائم المالية قبل وبعد التبني، كل على حده، قياساً على (Coffie and Bedi, 2019; Mohammed et al., 2018; Nam, 2018). وقد استخدم الباحث في اجراء تحليل الحساسية البديل الثالث، والمتمثل في تغيير فترة الدراسة[٥]. ويمكن بيان نتائج تحليل الحساسية من خلال الجداول التالية:

---

[٤] المعادلات المستخدمة في إجراء تحليل الحساسية، هي نفسها المعادلات المستخدمة في التحليل الأساسي، ويكمن الإختلاف الوحيد في عدد السنوات. ففي التحليل الأساسي تم اجراء الدراسة التطبيقية على ٧ سنوات (٣ قبل تبني IFRS و ٤ بعد التبني). وفي تحليل الحساسية، تم اجراء الدراسة التطبيقية على ٤ سنوات (٢ قبل تبني IFRS و ٢ بعد التبني). لذا لن يتم كتابة هذه المعادلات مرة أخرى.

[٥] العينة الكلية في الجداول يقصد بها لكل شركة ٣ سنوات قبل تبنى المعايير الدولية للتقرير المالي وأربع سنوات بعده، وأما العينة المختزلة فيقصد بها لكل شركة سنتان قبل تبنى المعايير الدولية للتقرير المالي وسنتان بعده.

جدول ١٧: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع فى العينة الكلية والعينة المختزلة

المتغيرات	نموذج (١) (العينة الكلية)*		نموذج (٢) (العينة الفرعية)**	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.787	.000	10.814	.000
IFRS	.422	.000	0. 285	.000
معامل التحديد (R^2)	.139		.067	

* تشمل البيانات لكل شركة ٣ سنوات قبل تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأربع سنوات بعده.
** تشمل البيانات لكل شركة سنتين قبل تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وسنتين بعده.

من الجدول السابق يتضح أنه عند تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في حالة استخدام بيانات العينة الكلية، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٢٢، وهى تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٣٩، أى أن النموذج يفسر ١٣.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وفي حالة استخدام بيانات العينة المختزلة، فقد ظلت العلاقة طردية ومعنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، إلا أن قيمة معامل الانحدار انخفضت إلى ٠.٢٨٥، كما انخفضت قيمة **معامل التحديد (R^2)** إلى ٠.٠٦٧. وتتفق هذه النتائج مع نتائج كل من التحليل الأساسي والتحليل الإضافي. وتؤكد على قبول الفرض الرئيسي الأول للبحث.

جدول ١٨: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد إضافة متغير حجم مكتب المراجعة فى العينة الكلية والعينة المختزلة

المتغيرات	نموذج (١) (العينة الكلية)		نموذج (٢) (العينة الفرعية)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.798	٠.000	10.814	٠.000
IFRS	٠.304	0.000	0.165	0.035
Audit Size	-0.031	٠.606	0.0004	0.996
IFRS * Audit Size	٠.190	٠.021	0.184	0.093
معامل التحديد (R^2)	٠.149		0.079	

من الجدول السابق يتضح أنه عند تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في حالة استخدام بيانات العينة الكلية، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٣٠٤، وهى تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين

هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤٩، أى أن النموذج يفسر ١٤.٩% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وفي حالة استخدام بيانات العينة المختزلة، فقد ظلت العلاقة طردية ومعنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، إلا أن قيمة معامل الانحدار انخفضت إلى ٠.١٦٥، كما انخفضت قيمة **معامل التحديد (R^2)** إلى ٠.٠٧٩. وتتفق هذه النتائج مع نتائج كل من التحليل الأساسي والتحليل الإضافي. وتؤكد على قبول الفرض الفرعي الأول المنبثق عن الفرض الرئيسي الثاني للبحث.

جدول ١٩: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد إضافة متغير حجم منشأة عميل المراجعة فى العينة الكلية والعينة المختزلة

المتغيرات	نموذج (١) (العينة الكلية)		نموذج (٢) (العينة الفرعية)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	10.788	.000	10.815	0.000
IFRS	.421	.000	0.284	0.000
Firm Size	.011	.425	0.012	0.485
IFRS * Firm Size	-.013	.476	-0.012	0.640
معامل التحديد (R^2)	.140		0.068	

من الجدول السابق يتضح أنه عند تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في حالة استخدام بيانات العينة الكلية، تبين أنه توجد علاقة معنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة معامل الانحدار ٠.٤٢١، وهى تشير إلى أن العلاقة بين المتغيرين هى علاقة طردية، وبلغت قيمة **معامل التحديد (R^2)** ٠.١٤٠، أى أن النموذج يفسر ١٤.٠% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وفي حالة استخدام بيانات العينة المختزلة، فقد ظلت العلاقة طردية ومعنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، إلا أن قيمة معامل الانحدار انخفضت إلى ٠.٢٨٤، كما انخفضت قيمة **معامل التحديد (R^2)** إلى ٠.٠٦٨. ويتفق هذا أيضاً مع نتائج كل من التحليل الأساسي والتحليل الإضافي. وتؤكد على رفض الفرض الفرعي الثاني المنبثق عن الفرض الرئيسي الثاني للبحث.

جدول ٢٠: ملخص نتائج تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع بعد إضافة متغير نسبة الرفع المالي فى العينة الكلية والعينة المختزلة

المتغيرات	نموذج (١) (العينة الكلية)		نموذج (٢) (العينة الفرعية)	
	معامل الانحدار	Sig.	معامل الانحدار	Sig.
الحد الثابت	11.334	٠.000	10.817	0.000
IFRS	-0.124	٠.790	0.281	0.000
LEV	٠.080	٠.241	0.104	0.159
IFRS * LEV	-0.080	٠.241	-0.085	0.370
معامل التحديد (R^2)	٠.141		0.072	

من الجدول السابق يتضح أنه عند تحليل العلاقة بين المتغير المستقل والمتغير التابع في حالة استخدام بيانات العينة الكلية، تبين أنه لا توجد علاقة معنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، وبلغت قيمة **معامل التحديد** (R^2) ٠.١٤١، أى أن النموذج يفسر ١٤.١% من التباين فى المتغير التابع (أتعاب المراجعة). وفي حالة استخدام بيانات العينة المختزلة، فقد أصبحت العلاقة طردية ومعنوية بين تبني المعايير الدولية للتقرير المالي وأتعاب المراجعة، إلا أن قيمة **معامل التحديد** (R^2) انخفضت إلى ٠.٠٧٢. ويتفق هذا أيضاً مع نتائج كل من التحليل الأساسي والتحليل الإضافي. وتؤكد على رفض الفرض الفرعي الثالث المنبثق عن الفرض الرئيسي الثاني للبحث.

٩- نتائج وتوصيات البحث والمجالات البحثية المستقبلية المقترحة

خلص البحث إلى عدة نتائج، أهمها ما يلي:

- قد يكون لتبني IFRS تأثيران مختلفان على أتعاب المراجعة. فمن ناحية، ينبغي أن تتحسن جودة التقارير المالية، لأن IFRS تعتبر متفوقة على معظم المعايير المحاسبية في الدول غير الأنجلو أمريكية. ونتيجة لذلك، يبدو أن مخاطر المراجعة وأتعاب المراجعة ستنخفض. من ناحية أخرى، يتطلب تطبيق IFRS تقديرات أكثر تعقيداً وحكماً مهنياً أكبر، لأنها تستند إلى المبادئ وتستخدم قدراً أكبر من قياس القيمة العادلة. وبالتالي، يجب أن تكون تعقيد المراجعة ومخاطر التقاضي أعلى بعد تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، ومن ثم يجب زيادة أتعاب المراجعة.
- يوجد تأثير إيجابي لتبني IFRS على أتعاب المراجعة، خاصةً في السنة الأولى من هذا التبني. سواء تم مراجعتها من قبل مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أو غير الأربعة الكبار. ويرجع ذلك إلى أن الطبيعة المعقدة لبعض المعايير الدولية للتقرير المالي. مما قد يُزيد من مخاطر المراجعة

ومخاطر التقاضي المرتبطة بتطبيق هذه المعايير. الأمر الذي يتطلب زيادة الوقت والجهد الذي يبذله المراجع.

- توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" والمتغير المستقل "IFRS"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.٣٧٣، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين. كما توجد علاقة ارتباط معنوية (عند مستوى ١%) بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" والمتغير "حجم مكتب المراجعة"، وقد بلغت قيمة معامل الارتباط ٠.١٨٢، مما يشير إلى وجود علاقة ارتباط طردية بين المتغيرين. ولكن لا توجد علاقة ارتباط معنوية بين المتغير التابع "أتعاب المراجعة" وكل من المتغير "حجم منشأة عميل المراجعة" والمتغير "نسبة الرفع المالي".
- تم قبول الفرض الرئيسي الأول للبحث، والذي ينص على "يؤثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية". كما تم قبول الفرض الرئيسي الثاني للبحث بشكل جزئي، والذي ينص على "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف بعض الخصائص التشغيلية لمكتب وعميل المراجعة".
- تم قبول الفرض الفرعي الأول المشتق من الفرض الرئيسي الثاني، والذي ينص على "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم مكتب المراجعة". وتم رفض الفرض الفرعي الثاني المشتق من الفرض الرئيسي الثاني، والذي ينص على "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف حجم منشأة عميل المراجعة". وكذلك تم رفض الفرض الفرعي الثالث المشتق من الفرض الرئيسي الثاني، والذي ينص على "يختلف تأثير تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على أتعاب مراجعة القوائم المالية للشركات المقيدة بالبورصة المصرية، بإختلاف نسبة الرفع المالي".
- لا يوجد تعارض بين نتائج كل من التحليل الأساسي والتحليل الإضافي وتحليل الحساسية، سواء بشأن اختبار الفرض الرئيسي الأول، وكذلك الفرض الرئيسي الثاني، وفروضه الفرعية الثلاثة.

وبشأن توصيات البحث، فإن أهمها ما يلي:

- يوصي الباحث الأطراف الأساسية لعملية المراجعة – خاصةً طرفي التعاقد على المراجعة، وتحديداً كل من المراجعين وعملاء المراجعة فى بيئة الأعمال المصرية – اعتبار تبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS أحد المحددات الهامة عند تحديد أتعاب المراجعة، خاصةً بعد تبني

هذه المعايير. وضرورة أخذ الخصائص التشغيلية لكل من مكاتب وعملاء المراجعة عند تحديد أتعاب المراجعة. ومن أهم هذه الخصائص حجم مكتب المراجعة، حجم مكتب المراجعة ونسبة الرفع المالي، وغيرها.

- يوصي الباحث مكاتب المراجعة المصرية الوطنية، أن يكون لديها – بشكلٍ جماعي أو فردي – المعرفة والمهارات والكفاءات الأخرى اللازمة لأداء عملية مراجعة القوائم المالية المُعَدَة في ظل المعايير الدولية للتقرير المالي. وأن تحدد أتعاب المراجعة التي تطالب بها في ضوء ذلك.
- وأخيراً، يوصي الباحث، بإجراء المزيد من البحوث المتعلقة بتأثيرات تبني IFRS على كل من: مخاطر المراجعة، جودة المراجعة، فجوة التوقعات في المراجعة، خدمات التأكيد الأخرى بخلاف المراجعة. وتحليل كل معيار من المعايير الدولية للتقرير المالي لاختبارها، لمعرفة المعايير التي تتسبب في زيادة أتعاب المراجعة، حيث لم تحلل هذه الدراسة الجوانب المحددة للمعايير الدولية للتقرير المالي.

المراجع

أولاً المراجع باللغة العربية

إبراهيم، محمد مصطفى حسن (٢٠١٧)، "أثر تبني المعايير الدولية للتقرير المالي على قابلية القوائم المالية للمقارنة فى الدول النامية: دراسة تطبيقية على الشركات المصرية المسجلة فى بورصة الأوراق المالية"، ***رسالة ماجستير غير منشورة***، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة– جامعة الإسكندرية.

المحمادي، حنان عبدالله حامد (٢٠١٨)، "أثرالتحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظرالمراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، ***مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية***، العدد الثالث عشر – المجلد الثاني، أكتوبر، جامعة الملك عبد العزيز – المملكة العربية السعودية.

شحاته، أحمد بسيونى محمد (٢٠١٣)، "مدخل مقترح لتكييف المعايير الدولية للتقرير المالي وفقاً لمقومات بيئة التقرير المالي فى الدول العربية"، ***مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية***، كلية التجارة– جامعة الإسكندرية ٥٠(١): ١– ٢٤.

وزارة الاستثمار والتعاون الدولى (٢٠١٩)، تعديل بعض أحكام معايير المحاسبة المصرية الصادرة بقرار وزير الاستثمار (١١٠) لسنة ٢٠١٥، قرار (٦٩) لسنة ٢٠١٩. متاح على: ***http://www.fra.gov.eg***.

وزارة الاستثمار (٢٠٠٦)، معايير المحاسبة المصرية، قرار (٢٤٣) لسنة ٢٠٠٦. متاح على: ***http://www.fra.gov.eg***.

وزارة الاستثمار (٢٠١٥)، معايير المحاسبة المصرية المُعَدِلة، قرار (١١٠) لسنة ٢٠١٥. متاح على: ***http://www.fra.gov.eg***.

ثانياً المراجع باللغة الأجنبية

Abu Risheh, K. E. and Al-Saeed, M. A. (**2014**), "The impact of IFRS adoption on audit fees: Evidence from Jordan", ***Accounting and Management Information Systems***, 13(3), 520-536.

Ahmed, S.; Neel, M. and Wang, D. (**2013a**), "Does mandatory adoption of IFRS improve accounting quality? Preliminary evidence", ***Contemporary Accounting Research***, 30(4), 1344-1372.

Ahmed, K.; Chalmers, K. and Khlif, H. (**2013b**), "A meta-analysis of IFRS adoption effects", ***The International Journal of Accounting***, 48(2), 173-217.

Anzib, N. and Linda A. (**2016**), "International financial reporting standard implementation: does improve financial reporting quality?", ***International Journal of Applied Business and Economics Research*** 14(9): 711-722.

Balsari, C. K.; Ozkan, S. and Durak, G. (**2010**), "Earnings conservatism in pre- and post- IFRS periods in Turkey: Panel data evidence on the firm specific factors", ***Accounting and Management Information Systems*** 9(3), 403-421.

Barua, Abhijit; Hossain, Md. Safayat and Rama, Dasaratha V. (**2019**), "Financial versus operating liability leverage and audit fees", ***Int J Audit***, 23, 231-244.

Bassemir, M. and Novotny-Farkas, Z. (**2018**), "IFRS adoption, reporting incentives and financial reporting quality in private firms", ***Journal of Business Finance and Accounting***, (45 Nos 7/8, 759-796.

Brochet, F.; Jagolinzer, A. D. and Riedl, E. J. (**2013**), "Mandatory IFRS Adoption and financial statement comparability", ***Contemporary Accounting Research***, 30 (4), 1373-1400.

Brown, P. (**2011**), "International Financial Reporting Standards: What are the benefits?", ***Accounting and Business Research***, 41(3), 269-285.

Brüggemann, U.; Hitz, J.-M. and Thorsten, S. (**2011**), "Intended and unintended consequences of mandatory IFRS adoption: A review ofextant evidence and suggestions for future research", ***The European Accounting Review***, 22(1), 1-37.

Cameran, M. and Perotti, P. (**2014**), "Audit fees and IAS/IFRS adoption: Evidence from the banking industry", ***International Journal of Auditing***,18(2), 155-169.

Capkun, V. and Collins, D.W. (**2018**), "The effects of IFRS adoption on observed earnings smoothness properties: the confounding effects of changes in timely gain and loss recognition", ***European Accounting Review***, 27 (5), 1-19.

Chen, C and Z. Zhuang (**2014**), "How does mandatory IFRS adoption affect the audit service market?", ***Australian School of Business Accounting*** 1, 1-44.

Chen, L.; Ng, J. and Tsang, A. (**2014**), "The effect of mandatory IFRS adoption on international crosslistings", ***The Accounting Review***, 90(4), 1395-1435.

Chen, S.; Keung, C. and Lin, M. (**2019**), "Disclosure of fair value measurement in goodwill impairment test and audit fees", ***Journal of Contemporary Accounting and Economics*** 15(3), 1-52.

Choi, J. H.; Kim, J. B. and Zang, Y. (**2010**), "Do abnormally high audit fees impair audit quality?", ***Auditing: A Journal of Practice and Theory***, 29(2), 115-140.

Choi, W. and Yoon, S. (**2014**), "Effects of IFRS adoption, big N factor and the IFRS-related consulting services of auditors on audit fees: the case of Korea", ***Asian Journal of Business and Accounting***, 7 (1), 55-76.

Cobbin, P. (**2002**), "International dimensions of the audit fee determinants literature", ***International Journal of Auditing***, 6(2), 53-77.

Coffie, William and Bedi, Ibrahim (**2019**), "The effects of IFRS adoption and firm size on audit fees in financial institutions in Ghana", ***Accounting Research Journal***, 32(3), 436-453.

Daske, H.; Hail, L.; Leuz, C. and Verdi, R. (**2008**), "Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences", ***Journal of Accounting Research***, 36(5), 1085-1142.

De Fuentes, C. and Sierra-Grau, E. (**2015**), "IFRS adoption and audit and non-audit fees: empirical evidence from Spanish listed companies", ***Spanish Journal of Finance and Accounting/Revista Española de Financiacion y Contabilidad***, 44(4), 387-426.

De George, T.; Ferguson, B. and Spear, A. (**2013**), "How much does IFRS cost? IFRS adoption and audit fees", ***The Accounting Review***, 88(2), 429-462.

De George, E.; Ferguson, C. and Spear, N. (**2008**), "The effects of IFRS adoption on audit fees: Evidence from the Australian experience", ***Working Paper***, University of Michigan.

El Guindy, Medhat N. and Trabelsi, Nadia Sbei (**2020**), "IFRS adoption/reporting and auditor fees: the conditional effect of audit firm size and tenure", ***International Journal of Accounting and Information Management***, 15(2).

Eshleman, J. D. and Guo, P. (**2014**), "Do big 4 auditors provide higher audit quality after controlling for the endogenous choice of auditor?", ***Auditing: A Journal of Practices and Theory***, 33(4), 197-219.

Fasan, M. and Marcon, C. (**2018**), "Accounting choice under IFRS: The role of accounting tradition and managerial opportunism", ***International***

Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences 8(3): 209-223.

Fung, S.; Gul, F. and Krishnan, J. (**2012**), "City-level auditor industry specialization, economies of scale and audit pricing", ***The Accounting Review***, 87(4), 1281-1307.

Goncharov, I.; Riedl, E. and Sellhorn, T. (**2012**), "Fair value and audit fees", ***Review of Accounting Studies***, 19 (1), 210-241.

Griffin, P.; Lont, D. and Sun, Y. (**2009**), "Governance regulatory changes, International Financial Reporting Standards adoption and New Zealand audit and non-audit fees: Empirical evidence", ***Accounting and Finance***, 49(4), 697-724.

Han, H. and Chan, H (**2007**), "The investigation on pricing for initial audit engagement for listed companies in China: evidence from changes in auditors", ***Accounting Research***, September, 83-89

Hart, C.; Rainsbury, E. and Sharp, J. (**2009**), "NZ IFRS – the impact on fees paid to auditors", ***Chartered Accountants Journal***, 88(6), 42-43.

Hay, D. (**2013**), "Further evidence from meta-analysis of audit fee research.", ***International Journal of Auditing***, 17(2), 162–176.

Hay, C.; Knechel, R. and Wong, N. (2006), "Audit fees: A meta-analysis of the effect of supply and demand attributes", ***Contemporary Account-ing Research***, 23(1), 157-191.

Higgins, S.; Lont, D. and Scott, T. (**2016**), "Longer term audit costs of IFRS and the differential impact of implied auditor cost structures", ***Accounting and Finance***, 56(1), 165-203.

Houqe, M. (**2017**), IFRS adoption and audit fees – evidence from New Zealand. ***International Journal of Business and Economics*** 16(1), 75-100.

Houqe, N. (**2018**), "A review of the current debate on the determinants and consequences of mandatory IFRS adoption", ***International Journal of Accounting and Information Management***, 26(3), 413-442.

Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW) (2007), EU implementation of IFRS and the Fair Value Directive, ***A Report for the European Commission***, (pp. 252), London, UK: ICAEW.

Isaboke, C. (**2019**), "IFRS adoption, value relevance and conditional conservatism: evidence from China", ***International Journal of Accounting and Information Management***, 27(4), 529-546.

Jung, S.; Kim, B. and Chung, J. (**2016**), "The association between abnormal audit fees and audit quality after IFRS adoption: Evidence from Korea", ***International Journal of Accounting and Information Management***, 24(3), 252-271.

Kacer, M.; Peel, D.; Peel, M. and Wilson, N. (**2018**), "On the persistence and dynamics of big 4 real audit fees: evidence from the UK", ***Journal of Business Finance and Accounting***, 45(5/6), 714-727.

Kim, J.; Liu, X. and Zheng, L. (**2012**), "The impact of mandatory IFRS adoption on audit fees: theory and evidence", ***The Accounting Review***, (87(6), 2061-2094.

Lepone, A. and Wong, J. (**2018**), "The impact of mandatory IFRS reporting on institutional trading costs: evidence from Australia", ***Journal of Business Finance and Accounting***, 45(7/8), 797-817.

Lin, C. and Lin, S (**2009**), "The effects of accounting firm size, brand and competition on audit fees: Evidence from China", ***The International Journal of Accounting Studies***, 49(2), 35-72.

Lin, H. and Yen, A. (**2011**), "The effects of IFRS adoption on audit fees for listed companies in China", ***Working Paper***. National Chiao-Ton

University and Northeastern Illinois University. Available at: ***www.google.com***.

Lin, H. and Yen, A. (**2016**), "The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China", ***Asian Review of Accounting***, 24(1), 43–68.

Liu, B.; Ye, J. and Liao, Y (**2003**), "Empirical study on the determinants of audit fees for listed companies in China", ***Auditing Research***, 1(2), 44-47.

Loukil, L. (**2016**), "The impact of IFRS on the amount of audit fees: the case of the large french listed companies", ***Quarterly Journal of Finance and Accounting***, (54), 41-68.

Marden, R. and Brackney, K (**2009**), "Audit risk and IFRS", ***The CPA Journal***, 79(6), 32-36.

Miah, M. S. (**2019**), "Fair value, management discretion and audit fees: An empirical analysis", ***Journal Corporate Accounting and Finance*** 30(2), 82-91.

Mohammed, I.; Che-Ahmed, A. and Malek, M. (**2018**), "IFRS adoption and audit delay: The role of shareholders in the audit committee", ***International Journal of Accounting and Financial Reporting*** 8(1), 325-339.

Morris, R.; Gray, S.; Pickering, J. and Aisbitt, S. (**2013**), "Preparers' perceptions of the costs and benefits of IFRS: evidence from Australia's implementation experience", ***Accounting Horizons***, 28(1), 143-173.

Nam, H. (**2018**), "The impact of mandatory IFRS transition on audit effort and audit fees: Evidence from Korea", ***Australian Accounting Review,*** 28(4): 512-524 .

Narayanaswamy, R. and Raghunandan, K. (**2019**), "The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality, audit fees and audit market

concentration: evidence from India", ***IIM Bangalore Research Paper***.

Nasera, K. and Nuseibeh, R (**2007**), "Determinants of audit fees: empirical evidence from an emerging economy", ***International Journal of Commerce and Management***, 17(3), 239-254.

Nijam, M. and Jahfer, A. (**2018**), "IFRS adoption and value relevance of accounting information: Evidence from a developing country", ***Global Business Review***, 19(6): 1416-1435.

Raffournier, B. and Schatt, A. (**2018**), "The impact of international financial reporting standards (IFRS) adoption and IFRS renouncement on audit fees: the case of Switzerland", ***International Journal of Auditing***, 22(3), 345-359.

Redmayne, N. and Laswad, F. (**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***, 23(1), 88-99.

Salman, F. and Carson, E. (**2009**), "The impact of the Sarbanes-Oxley act on the audit fees of Australian listed firms", ***International Journal of Auditing***, 13(2), 127-140.

Shan, Y. and Troshani, I. (**2016**), "The effect of mandatory XBRL and IFRS adoption on audit fees: evidence from the shanghai stock exchange", ***International Journal of Managerial Finance***, 12(2), 109-135.

Simunic, D. (1980), "The pricing of audit services; Theory and evidence, ***Journal of Accounting Research***", 18(1), 161-190.

Soedaryono, Bambang (**2017**), "Relationship between Abnormal Audit Fees and Audit Quality Before and After the Adoption of IFRS in Automotive and Transportation Are Listed in Indonesia Stock Exchange", ***International Journal of Business and Management Invention***, 6(2), 16-25.

Tawiah, V. (**2019**), "Determinants of IFRS compliance in Africa: analysis of stakeholder attributes", ***International Journal of Accounting and Information Management***, 27(4), 573-599.

Venkataraman, R.; Weber, J. and Willenborg, M. (**2008**), "Litigation risk, audit quality and audit fees: Evidence from initial public offerings", ***The Accounting Review***, 83(5), 1315–1345.

Vieru, M. and Schadewitz, H. (**2010**), "Impact of IFRS transition on audit and non-audit fees: evidence from small and medium-sized listed companies in Finland", ***The Finnish Journal of Business Economics***, 59(1), 11-41.

Yaacob, N. and Che-Ahmad, A. (**2012**), "Audit fees after IFRS adoption: evidence from Malaysia", ***Eurasian Business Review***, 2(1), 31-46.