

## أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

حنان عبد الله حامد المحمادي

جامعة الملك عبد العزيز || المملكة العربية السعودية

الملخص: هدَفَ البحثُ إلى التعرف على أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، وتم استخدام المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي، وتمثلت الأداة في استبانة تم تطبيقها على عينة عشوائية من (68) مراجعاً. وأظهرت النتائج التي توصلت إليها الدراسة: أن أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية وعلى مستوى عموم الأداة قد حصل على متوسط عام (3.98 من 5)، أي بدرجة تأثير (كبيرة)، وعلى مستوى المحاور الثلاثة للبحث، فقد حصل محور تطبيق العوامل المرتبطة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية؛ على متوسط كلي (4.12 من 5)؛ يليه محور: تأثير تطبيق المعايير الدولية لأول مرة، وحصل على متوسط كلي (3.92)، وحل ثالثاً؛ محور العوامل ذات العلاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة للقوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية؛ بمتوسط كلي (3.90)، وجميعها بدرجة تأثير (كبيرة)، وهذه المتوسطات تؤكد إجماع العينة على زيادة تكلفة المراجعة الأمر الذي ينعكس على زيادة أتعاب المراجعة. وفي ضوء النتائج أوصت الباحثة: بضرورة إلحاق العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بدورات تدريبية متخصصة في مجال معايير المحاسبة الدولية. مع التأكيد على أهمية تدريس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وبشكل مكثف في الجامعات السعودية، مع عقد ورش عمل تتيح لطلبة الجامعات التعرف على الواقع العملي ومواجهة سوق العمل. والاستفادة من تجارب الدول التي طبقت المعايير الدولية؛ للوقوف على المشاكل التي رافقت عملية التطبيق، والحلول المقترحة لاسيما الدول المقاربة لبيئة المملكة العربية السعودية، كما تم اقتراح عناوين لدراسات مكملة لاستيفاء جوانب الغموض حول الموضوع.

الكلمات المفتاحية: التحول - المحاسبة - معايير المحاسبة - المراجعة الدولية - المحاسبة الدولية - أتعاب المراجعة

### المقدمة:

يجد المنتبع لتاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة أن المهنة نشأت وتطورت أساليبها وإجراءاتها وفقاً لاحتياجات المجتمع، فبعد أزمة الكساد الكبير (1929-1933)، والتي كان من أهم أسبابها غياب تنظيم المهنة (سلوم ونوري، 2009)؛ حيث كان لكل شركة إجراءاتها وأساليبها التي مكنت الإدارة من الضغط على محاسبي تلك الشركات لاستخدام إجراءات وأساليب تؤدي إلى تعظيم الربح، وبالتالي تقديم قوائم مالية مضللة، غير قابلة للمقارنة ولا يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وبعد أن افلست تلك الشركات اتهم المساهمون المحاسبين بالتقصير والوقوع تحت تأثير الإدارة (الشيرازي، 1990).

نتيجة لذلك، طالب المستثمرون بضرورة إيجاد منظمات مهنية تنظم العمل المحاسبي للحفاظ على حقوقهم، كما طالب المحاسبون بضرورة إيجاد هذه المنظمات لتدعم استقلالهم عن الإدارة، واستجابة لتلك المطالب ظهرت المنظمات المهنية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال وضع معايير للمحاسبة والمراجعة بحيث توحد المعالجات المحاسبية قدر الإمكان، وتضع المبادئ لعملية المراجعة، وهي منظمات محلية تعتمد على الظروف المحلية عند إعدادها للمعايير (الكبيسي، 2003). لاقت مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية اهتماماً كبيراً لاسيما بعد صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/ 12 وتاريخ 13 - 5 - 1412 هـ (1991)، والذي نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويدرار

بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف عديدة مهتمة بالمهنة في المملكة والذي يقع على عاتقها مهمة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة، وقد أصدرت الهيئة 22 معيارا محاسبيا و15 معيار للمراجعة إضافة إلى عدد من الآراء المهنية والتفسيرات في المحاسبة والمراجعة، وقد اتبعت منهجية محكمة في عملية إصدار المعايير كان من أهم مكوناتها الاسترشاد بالمعايير العالمية المتاحة مثل المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية، كما أوجبت على المطبقين اتباع المعايير الدولية في حال وجود موضوع محاسبي لم تتناوله المعايير السعودية. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018).

إلا أنه ومع ظهور العولمة وانفتاح الأسواق عالميًا، ونظرا لما دعت له مجموعة العشرين والتي تعد المملكة أحد أعضائها من ضرورة بذل الجهود للعمل على تحسين جودة التقارير المالية من خلال تبني دول العالم مجموعة واحدة من معايير المحاسبة ذات الجودة العالية، سعت المملكة العربية السعودية إلى اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث أقر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برئاسة معالي وزير التجارة والصناعة مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية بتاريخ 2012/2/18م وذلك من خلال التوفيق بين المعايير السعودية والمعايير الدولية وفق منهجية تضمن الأخذ في الاعتبار البيئة السعودية سواء فيما يتعلق بالأحكام الشرعية أو الأنظمة المعتمدة أو مستوى الاستعداد الفني والتقني للجهات المتأثرة بعملية التوافق. (القشي، 2013) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018).

وبالنسبة للمملكة العربية السعودية ترى الباحثة أن تطبيق المعايير الدولية لا بد وأن يكون له أثر على عدة جوانب مختلفة كأثره على القوائم المالية من حيث الشفافية والقدرة على المقارنة مثلا وأثره على أتعاب المراجعين وهو ما ركزت عليه هذه الدراسة، حيث سعت الدراسة إلى التعرف على أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية.

#### مشكله البحث:

تكمن مشكلة البحث في أن المملكة العربية السعودية قد بدأت بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من تاريخ 2017/1/1م على الشركات المساهمة على أن يتم استكمال تطبيقها على باقي الشركات في تاريخ 2018/1/1، ونظرا للمزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من خلال تبني مثل هذه المعايير والتي أثبتتها تجارب الدول المختلفة حول العالم، ترى الباحثة أنه لا بد وأن يكون هناك أثر لتطبيق مثل هذه المعايير على عدة جوانب منها الأثر على الأتعاب المدفوعة للمراجعين الخارجيين، وذلك لأن المعايير الدولية أعدت في بيئة مالية ومهنية متقدمة بخلاف الدول النامية، وعلى الرغم من ذلك فإن بعض المعايير أعدت بحيث احتوت على أكثر من خيار محاسبي للتطبيق لتناسب ظروف أغلب الدول، إلا أن الاختيار من بين تلك الخيارات ومراجعتها يتطلب خبرة مهنية عالية قد تؤثر على أتعاب عملية المراجعة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018)، ونظرا لحساسية وأهمية موضوع الأتعاب إذ أثبتت العديد من الدراسات ارتباطها بجودة المراجعة واستقلالية المراجع فإن مشكلة البحث تتمحور في السؤال الآتي:

ما أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية؟

#### أهداف البحث:

يتمثل هدف البحث الرئيس في: التعرف على أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، ويتفرع منه الأهداف الآتية:

- 1- معرفة طبيعة المعايير الدولية وأثرها على أتعاب المراجعين.
- 2- معرفة ما إذا كان الأثر على أتعاب المراجعين مستمر مع تطبيق المعايير أم أنه مرتبط بالتطبيق لأول مرة فقط.
- 3- معرفة الأثر على متطلبات وإجراءات عملية المراجعة.

#### أهمية البحث:

- يستمد البحث أهميته من أهمية موضوعه والمتمثل في دراسة التحول كلياً إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وأهمية معرفة التأثير الذي يمكن أن يحدثه هذا التحول، إضافة إلى ندرة الدراسات التي تناولت الموضوع؛ فعلى حد علم الباحثة لا توجد أي دراسة تناولت هذا الأثر - في المملكة العربية السعودية بعد التطبيق الفعلي لقرار التحول كلياً إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية- لذلك فمن المتوقع أن تفيد نتائج البحث على النحو الآتي:
- 1- قد تسهم في زيادة الفهم بعملية التحول وإجراءات تطبيق معايير المحاسبة الدولية ولفت نظر العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة إلى ضرورة إجراء دورات تدريبية متخصصة وتوفير ورش عمل في المجال.
  - 2- قد يستفيد منها القيادات الجامعية السعودية، من خلال بيان أهميتها والتأكيد على تدريس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وعقد ورش عمل تتيح للطلاب التعرف على الواقع ومتطلبات سوق العمل.
  - 3- قد تفيد شركات المحاسبة في الاستفادة من تجارب الدول التي طبقت المعايير الدولية منذ فتره والوقوف على المشاكل التي رافقت عملية التطبيق والحلول المقترحة لاسيما الدول المقاربة لبيئة المملكة العربية السعودية.
  - 4- كما قد تفيد مكاتب المراجعة في البحث عن الخبرات اللازمة لتطبيق متطلبات المعايير الدولية، وذلك لتجنب مواطن الضعف أثناء التطبيق وتوفير المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية.
  - 5- قد تفيد نتائج البحث في تنبيه الجهات الحكومية المختصة، للاهتمام باستكمال تهيئة البيئة السعودية للمراجعين والوقوف على مدى قدرة كافة القطاعات في التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

#### حدود البحث:

يقصر البحث على الحدود الآتية:

- 1- الحدود الموضوعية: أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة، دون الخدمات الأخرى كتقديم الاستشارات، والخدمات المحاسبية، وخدمات الزكاة والضرائب.
- 2- الحدود البشرية: العينة الممثلة للمراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية وعددهم (68).
- 3- الحدود المكانية: المملكة العربية السعودية.
- 4- الحدود الزمانية: العام الجامعي 2017/2018

#### مفاهيم ومصطلحات البحث:

معايير المحاسبة: ويعرّف المعيار لغة: بأنه نموذجٌ متَحَقِّقٌ أو مُتَّصِرٌ لما ينبغي أن يكون عليه الشيء. واصطلاحاً؛ يُعرّف المعيار المحاسبي بأنه مقياس أو نموذج أو مبدأ أساسي يهدف إلى تحديد أساس الطريقة السليمة لتحديد وقياس وعرض والإفصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، وتختلف المعايير عن الإجراءات حيث تُعتبر المعايير نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسات العملية، بينما تتناول الإجراءات الصفة التنفيذية لهذه المعايير. (القاضي وتوفيق، 2005).

وإجرائياً تعرفه الباحثة؛ عند ذكر معايير المحاسبة الدولية (IFRS)(International Financial Reporting Standards) فإنه يقصد بها جميع معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (International Accounting Standard Board).

#### أتعاب المراجع:

تُعرف أتعاب المراجع بأنها "المبالغ أو الأجور التي يتقاضاها المراجع نظير قيامه بعملية المراجعة لحسابات منشأة ما، حيث يتم تحديد الأتعاب بموجب الاتفاق الذي يتم بين المنشأة محل الفحص وبين المراجع وفقاً للزمن الذي ستستغرقه عملية المراجعة ونوع الخدمة المطلوبة منه وحجم هذه العمليات: (المطارنة، 2006).

#### الإطار النظري والدراسات السابقة:

أولاً/الإطار النظري: معايير المحاسبة الدولية ومتطلبات تطبيقها و أتعاب المراجعين.

#### أهمية المحاسبة الدولية والحاجة إليها:

حظيت المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل علماء ومفكري المحاسبة، فقد كان هناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، إذ أن وجودها يساهم في عملية ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية، ويؤدي غيابها إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي، وما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية الأمر الذي ينعكس على القوائم المالية وبالتالي صعوبة اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين. (القاضي وحمدان، 2008)

ومع التطور المستمر في بيئة الأعمال خاصة مع ظهور العولمة وانفتاح الأسواق عالمياً، وظهور وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات، والاقتراض من الخارج أصبح من الصعب الاعتماد على المعايير المحلية لاختلافها من دولة إلى أخرى، الأمر الذي أدى إلى ظهور عدة محاولات لتوحيد المعايير المحاسبية بين دول العالم، كان من أهم نتائجها ظهور منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية، من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee، والتي تم انشاؤها عام 1973)، نتيجة اتفاق بين المنظمات المحاسبية في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وهي منظمة مستقلة تختص بوضع ونشر معايير المحاسبة الدولية وقد أصدرت (41) معياراً حتى عام (2001) (International Standard Accounting، كما انبثق عنها اللجنة الدائمة للتفسيرات (Standing Interpretation Committee, SIC)) والتي تُعتبر الجهة المخولة بتفسير معايير المحاسبة الدولية وقد أصدرت حتى عام (2001)، (33) تفسيراً، ثم بعد ذلك تم إعادة هيكلة اللجنة وأصبحت تُعرف بمجلس معايير المحاسبة، (International Accounting Standard Board)، (IASB) الذي أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة معايير المحاسبة الدولية (IAS)، بالإضافة إلى إصدار معايير جديدة والتي أطلق عليها معايير التقارير المالية الدولية (International Financial Reporting Standards)، (IFRS) كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية (International Reporting Interpretations Committee IFRIC) والتي تهدف إلى تفسير وتوضيح بالإضافة إلى تقديم إرشادات وتوجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة ومعايير التقارير المالية الدولية (القاضي وحمدان، 2011).

وعلى الرغم من المزايا العديدة المتحققة من تطبيق معايير المحاسبة الدولية كزيادة جودة المعلومات المحاسبية، وزيادة الإفصاح والشفافية في القوائم المالية، بالإضافة إلى زيادة قابلية القوائم المالية للمقارنة على المستوى

الدولي مما يزيد من إمكانية جذب الاستثمارات الأجنبية وبالتالي زيادة التنمية الاقتصادية - إذا ما رُوعي توجيه تلك الاستثمارات- بالإضافة إلى زيادة القدرة على الحصول على تمويل خارجي وتوفير تكلفة إعداد عدة قوائم مالية حسب المعايير المحاسبية لكل دولة بالنسبة للشركات مُتعددة الجنسيات والقبول الدولي للمهنيين على الصعيد الشخصي(نور والججاوي، 2003)، (المطيري، 2011)، إلا أن هناك معوقات ومتطلبات لتطبيقها..

#### متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

- حتى تقلل الدول من صعوبة تطبيق معايير المحاسبة الدولية ينبغي لها أن تهتم البيئة المحلية أولاً لقبول هذه المعايير وفيما يلي أهم المتطلبات التي ينبغي مراعاتها (نور والججاوي، 2003):
- توفير بيئة معاملة من خلال الانضمام إلى المنظمات الدولية، كمنظمة التجارة العالمية (WTO) ومنظمة البورصات العالمية (IOSCO) وغيرها.
  - تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية ويسهل تطبيق المعايير الدولية.
  - التكييف الفني والنفسي لمواطني البلد.
  - إعادة النظر في المناهج الدراسية بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية.
  - إقامة دورات متخصصة من قبل الجمعيات المهنية في كيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية، بالإضافة إلى نشر كل ما يتعلق بمعايير المحاسبة الدولية وتطبيقها.
  - قيام مكاتب المحاسبة والتدقيق بإشراك العاملين لديها في دورات تطويرية تتعلق بكيفية تطبيق معايير المحاسبة الدولية وما يرتبط بها.
  - قيام الشركات والمؤسسات التي ستطبق معايير المحاسبة الدولية بإشراك المحاسبين لديها بدورات تخصصية في هذا المجال.
  - إلزام هيئة الأوراق المالية الشركات التي تعد أوراقها المالية في البورصة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية ووضع تاريخ نهائي لذلك.

#### معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

- تتمثل أهم معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الآتي:
- 1- التضارب بين معايير المحاسبة الدولية والتشريعات والقوانين الوطنية السائدة؛ حيث يتطلب تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة، وبالتالي فهي تمس بذلك الجانب السيادي المتعلق بوضع وتعديل القوانين، مثل المعيار 19 المتعلق بمنافع الموظفين، كما أن هدف معايير المحاسبة الدولية عرض قوائم مالية ذات موضوعية تخدم المُستثمر على وجه الخصوص بينما تُصاغ معايير بعض الدول لتقديم قوائم مالية الهدف منها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تُساعد المخطط الوطني على إعداد البيانات القومية التي تُساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوي الوطني.(كمال، 2013)
  - 2- إن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير وذلك بسبب التفسيرات المعدلة غالباً والمتعلقة بها، حيث يكون التغيير إما بتعديل المعايير أو دمج التفسيرات مع المعايير وأحياناً يتم دمج بعض المعايير مع بعضها البعض كما يمكن سحب بعض المعايير وذلك لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالمياً كما يمكن إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة، وهذا يؤدي إلى صعوبات في التكيف مع المستجدات. (الجعارات، 2008)

- 3- الطبيعة المعقدة التي تُصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموماً. (كمال، 2013)
  - 4- اختلاف اللّغة والثقافة والتقاليد ومستوى التعليم ودرجة التنمية الاقتصادية والاجتماعية. (صلاح، 2008).
- وترى الباحثة بأن هذه المعوقات يمكن التغلب عليها خاصة في بيئة المملكة العربية السعودية حيث كانت معايير المحاسبة الدولية من البدائل المطروحة في التطبيق في حالة عدم توفر معايير محاسبية في السابق.

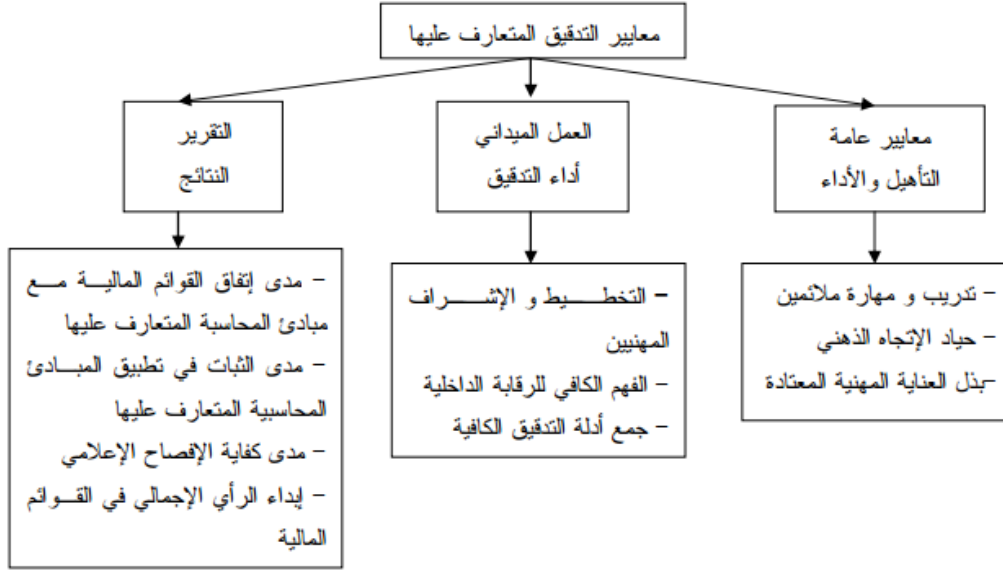
#### مجالات تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

- تتمحور مجالات تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيما يلي: (Hawkins، 2004)
- 1- الشركات المساهمة: حيث تلتزم هذه الشركات بالقوانين والتشريعات التي يتم تداول أسهمها في هيئات أسواق المال بتطبيق معايير المحاسبية الدولية.
  - 2- الشَّرِكَات غير المساهمة: أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في شركات القطاع الخاص غير المساهمة يكون لما ستُحققه من منافع على المستوى الإداري الداخلي وفي تعاملها مع المؤسسات المالية والمحلية والدولية.
  - 3- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: في هذا الخصوص أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معياراً خاصاً بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وهي تعتبر معايير مبسطة تُركز على احتياجات هذه المؤسسات.

#### معايير المراجعة الدولية:

تبرز أهمية تقرير المراجع ودوره؛ في إضفاء الثقة على القوائم المالية بما يساعد في اتخاذ العديد من القرارات الاقتصادية، مما جعل من الضروري تنظيم المهنة ووضع معايير خاصة بها، وبالرغم من ظهور عدة منظمات مهنية في مجال التدقيق منذ القرن السادس عشر حيث ظهرت أول منظمة عام 1581م في فينيسيا، إلا أن الاهتمام الحقيقي بوضع معاييرها كان في الثلاثينيات من القرن العشرين نتيجة للدعاوي التي رفعها المتضررون على المراجعين في أزمة الكساد الكبير التي حلت بالاقتصاد العالمي، والتي كان من أهم أسبابها عدم وجود معايير تنظم المهنة وتحدد المسؤولية فقد كانت الشركات تختار من الممارسات المحاسبية ما يخدم مصالحها، كما كان المراجع يبحث عن الغش والخطأ بدون معايير تحدد المسؤولية بالإضافة لعدم تمتعه بالاستقلالية؛ حيث كان يخضع لضغوط الإدارة، وهذا ما دعى أصحاب المهنة إلى المطالبة بضرورة إيجاد منظمات مهنية لتنظيم المهنة ولحماية مصالحهم، فظهرت عدة منظمات أهمها المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) الذي قام بصياغة عشرة معايير للتدقيق مقسمة في ثلاث مجموعات كما في الشكل التالي (يورة، 2015)، (الدوري، 2014):

شكل رقم 1 : أنواع معايير التدقيق .



شكل رقم (1/2) معايير المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (لوبك، 2005).

حيث تغطي المجموعة الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوافر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، وتغطي المجموعة الثانية معايير العمل الميداني التي يجب أن يلتزم بها المراجعون عند أداءهم لخدمات المراجعة، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقرير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017).

وتجدر الإشارة إلى أنه ونتيجة لتوسع النشاط الاقتصادي بين الدول في ظل العولمة أصبح هناك حاجة ملحة لتوحيد معالجات المراجعة على مستوى العالم نظراً لوجود تناقضات بين مكاتب المراجعة المحلية ومكاتب المراجعة الدولية، كما أن ظهور منظمة التجارة الدولية (WTO)، وانتشار الشركات المتعددة الجنسيات كل ذلك كان سبباً في إنشاء منظمة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977، وهي منظمة عالمية تهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى، والتشجيع على اعتمادها، وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- 1- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- 2- المعايير الدولية لرقابة الجودة.
- 3- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- 4- معايير التأهيل الدولية.

5- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (القاضي وحمدان، 2011).

ولقد صدر عن الاتحاد الدولي حتى بداية عام (1988) (27) معياراً في إصدارات زمنية متتابعة حسب الأهمية

النسبية ثم قام الاتحاد بإعادة تبويب هذه المعايير طبقاً لارتباطها بمراحل عملية المراجعة كما يلي: (الصبان، 2002)

- 1- أمور تمهيدية وأعطيت الأرقام من 100-199.
- 2- المسؤوليات وأعطيت الأرقام من 200-299.
- 3- التخطيط وأعطيت الأرقام من 200-399.
- 4- الرقابة الداخلية وأعطيت الأرقام من 400-499.

- 5- أدلة الإثبات وأعطيت الأرقام من 500-599.
  - 6- الاستفادة من عمل الآخرين وأعطيت الأرقام من 600-699.
  - 7- استنتاجات التدقيق وإصدار التقارير وأعطيت الأرقام من 700-799.
  - 8- مجالات متخصصة وأعطيت الأرقام من 800-899.
  - 9- الخدمات ذات العلاقة وأعطيت الأرقام من 900-999.
  - 10- البيانات الدولية لمهنة التدقيق وأعطيت الأرقام من 1000-1100.
- وقد راعت هذه اللجان عند وضع معايير المراجعة الدولية مجموعة اعتبارات أهمها الآتي: (الهلول، 2003)
- 1- تتحكم التعليمات المحلية لكل دولة بالممارسات التي يتم اتباعها عند مراجعة المعلومات المالية.
  - 2- أن المعايير المحلية للمراجعة والخدمات ذات العلاقة تختلف في كثير من الدول ويتم الاطلاع من قبل اللجنة على الاختلافات وعلى ضوءها يتم إصدار معايير المراجعة الدولية بقصد قبولها دولياً.
  - 3- يتم تطبيق معايير المراجعة الدولية عند مراجعة البيانات المالية، ويتم تطبيقها بعد تكييفها حسب الضرورة عند مراجعة الخدمات ذات العلاقة.
  - 4- في الظروف الاستثنائية يجوز الحياد عن المعيار الدولي للمراجعة على أن يتم تبرير سبب الحياد.
  - 5- يتم إصدار شروحات دولية لمهنة المراجعة لتوفير المساعدة للمرجعية عند تطبيق المعايير.

#### أهمية معايير المراجعة:

تحدد معايير المراجعة الأهداف العامة لكل مراجع مستقل لذا فإنها تحتل أهمية كبيرة وتُعتبر بمثابة مقياس للحُكم على جودة أداء المراجع ويتوقف هذا الأداء على التقدير الشخصي للمراجع، وقد وضعت المنظمات المهنية معايير محددة لمهنة المراجع، وهذه المعايير تعبر عن درجة الجودة المطلوبة من المراجع في أدائه لأعماله إضافة لتحديد مستويات العمل الميداني ومستويات إعداد التقرير (الألوسي، 2003).

#### مزايا معايير المراجعة الدولية:

- تمتاز معايير اللجنة الدولية للمراجعة (IAPC) بخصائص وسمات عامة (الشمري، 1994: 35) مثل:
- تقليل النفقات والاختلاف والقرب من الموضوعية قدر الإمكان عند عملية المراجعة وذلك بالتركيز على تفصيلات إجراءات العمل الميداني.
  - معايير المراجعة الدولية تعتبر قواعد أساسية يجب اتباعها من طرف مزاولي المهنة وهي أكثر شمولاً من غيرها لأنها صادرة عن تجمع دولي يضم معظم دول العالم.
  - تستخدم معايير المراجعة مصطلحات فنية متماسكة من خلال اللغة الإنجليزية البسيطة.
  - تعديل معيار تقدير المراجعة حيث يصف التقرير الجيد بإسهاب أكبر مسئوليات المراجع ومسئوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية وعملية المراجعة.
  - تعمل معايير المراجعة الدولية على تنبيه المراجعين إلى الإجراءات والإشارات الفنية التي يجب أخذه بعين الاعتبار عبر تمييز المبادئ الرئيسية والإجراءات الأساسية والأحرف المنضدة السوداء التي تخول للقارئ التركيز على العناصر الأساسية.



يتبين من الاستعراض السابق أن المحاسبة والمراجعة، وبحكم كونها من العلوم الاجتماعية، فإنها تتأثر بتطور المجتمعات وحاجتها، وحيث إن المملكة ليست بمعزل عن العالم فقد حرصت كباقي الدول على تطبيق المعايير الدولية وهو ما سيتم مناقشته في الجزء التالي..

#### التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بالمملكة العربية السعودية:

لاقت مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية اهتمامًا كبيرًا لاسيما بعد صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/12 وتاريخ 13-5-1412 هـ (1991)، والذي نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويدرار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف عديدة مهتمة بالمهنة في المملكة، والذي يقع على عاتقها مهمة مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة، وقد أصدرت الهيئة 22 معيارًا محاسبيًا، و15 معيار مراجعة، وقد اتبعت منهجية محكمة في عملية إصدار المعايير كان من أهم مكوناتها الاسترشاد بالمعايير العالمية المتاحة مثل المعايير الأمريكية والبريطانية والدولية، إضافة إلى ذلك فقد أوجبت على المطبقين اتباع المعايير الدولية في حال وجود موضوع محاسبي لم تتناوله المعايير السعودية، إلا أنه ومع ظهور العولمة وانفتاح الأسواق عالميًا، سعت المملكة العربية السعودية إلى اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث أقر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية بتاريخ 2012/2/18 م. (<http://www.socpa.org.sa>).

#### موعد تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بالمملكة:

على الرغم من الجودة العالية التي تتمتع بها المعايير الدولية إلا أنه يجب الأخذ في الاعتبار أنها أعدت للتطبيق في بيئة مالية ومهنية متقدمة تتوافر فيها الكفاءات المهنية المؤهلة للتعامل مع إشكاليات وصعوبات التطبيق، ولأن نجاح خطة التحول إلى المعايير الدولية يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها فقد حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين توقيتًا مستقبليًا يتيح لها دراسة المعايير الدولية دراسة متعمقة من عدة نواحي كما يتيح للقطاعات الاقتصادية الاستعداد لتطبيق المعايير الدولية، وقد قررت الهيئة أن تعتمد التوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة، تمثل المجموعة الأولى المنشآت المدرجة في السوق المالية (مثل الشركات المساهمة)، وتطبق اعتباراً من بداية عام 2017، في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت المتوسطة والصغيرة، ويوفر هذا المعيار إفصاحاً أقل ومتطلبات أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي. ويتم التطبيق اعتباراً من 2018/1/1. وبالنسبة إلى ما يخص معايير المراجعة فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على مراجعة القوائم المالية للفترة المالية التي تبدأ اعتباراً من 2017/1/1. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017).

#### الإجراءات التنفيذية لعملية التحول إلى المعايير الدولية بالمملكة العربية السعودية:

استدعى تنفيذ خطة التحول إلى المعايير الدولية تبني منهجية مناسبة لدراسة المعايير الدولية؛ حيث قامت الهيئة بتنفيذ عملية التحول إلى المعايير الدولية على مراحل تمتد لخمس سنوات، تم من خلالها دراسة المعايير في مجموعات مترابطة وفقاً لجدول زمني مناسب ووفقاً لأولويات تشمل تصنيف المعايير في مجموعات مترابطة من حيث الموضوع.

- وقد أصدرت الهيئة عدة منشورات متعلقة بعملية التحول تنصح الباحثة بالاطلاع عليها كان من أهم ما جاء فيها: (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017)
- التحول إلى المعايير الدولية يمثل نقلة نوعية فالمعايير الدولية تتميز بأنها أكثر شمولاً وتكاملاً وحدائماً، وذلك يشمل تغطية مواضيع لم تتعرض لها المعايير السعودية -على سبيل المثال منافع الموظفين.
  - إن تطبيق المعايير الدولية يتطلب استثماراً في العنصر البشري في سبيل التطبيق الأمثل للمعايير، حيث يجب فهم متطلبات تلك المعايير والتي ترتب مسؤولية عالية على معد القوائم المالية والمراجع الخارجي في استخدام اجتهاداتهم وأحكامهم المهنية عند تطبيق متطلباتها.
  - أن المعايير الدولية تتضمن متطلبات قياس وعرض قد تختلف عن المعايير السعودية، إما بسبب تحديث المعايير الدولية عما كانت عليه عند إصدار المعيار السعودي المقابل، أو بسبب وجود معايير دولية لا يقابلها معيار سعودي، كما تتطلب المعايير الدولية إفصاحات تفوق تلك التي تطلبها المعايير السعودية.
  - تتميز معايير المراجعة الدولية عن المعايير السعودية بترابطها وتكاملها حيث لا يمكن تطبيق معيار واحد منها دون الآخر وهو يمثل إضافة جيدة لمهنة المراجعة، وتتوقع الهيئة أن تلك المعايير سوف تحسن من جودة أداء المراجعة ويرفع من كفاءتها وفعاليتها.

#### كيفية تطبيق المعايير الدولية على القوائم المالية للشركات السعودية:

حتى لا تكون هناك صعوبة في تطبيق المعايير الدولية، فقد أصدر مجلس معايير المحاسبة المعيار المحاسبي الأول لتطبيق المعايير الدولية لأول مره - هو خاص بالشركات التي لم تطبق ابداً المعايير الدولية من قبل - لتسهيل عملية تطبيق المعايير حيث أنه من المعروف أن تغيير السياسة المحاسبية يستلزم التعديل بأثر رجعي، إلا أن هذا المعيار قد اعفى الشركات من ذلك وفق إعفاءات واستثناءات محددة، واشترط أن يتم عرض ثلاث قوائم مالية معدة وفق المعايير الدولية - على الأقل سنة مقارنة واحدة معدة وفق المعايير الدولية. (لتحول الى المعايير الدولية للتقارير المالية - EY 2016) ويجب على الشركات عند إعداد قائمة المركز المالي الافتتاحية وفقاً للمعايير الدولية أن تقوم بالتالي: (متطلبات التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي، 2016)

- الاعتراف بالأصل والالتزامات حسب ما تقتضيه المعايير الدولية.
- عدم الاعتراف بالأصل والالتزامات التي تسمح بالمعايير بالاعتراف بها.
- إعادة تصنيف البنود في قائمة المركز المالي وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية.
- إعادة قياس بنود قائمة المركز المالي وفقاً لمتطلبات المعايير الدولية.
- ما ينتج من العمليات السابقة من فروقات يتم الاعتراف بها ومعالجتها في حقوق الملكية ضمن الأرباح المحتجزة. وهو ما يلخصه الشكل التالي:

إعداد قائمة مركز مالي افتتاحية في تاريخ التحول طبقاً لـ IFRS النافذة في تاريخ التقارير/

القائمة الملحق 2.11

الاعتراف	استبعاد	إعادة تويبب	قياس
<ul style="list-style-type: none"> <li>الاعتراف بجميع الأصول والالتزامات كما هو مطلوب من قبل IFRS</li> <li>قد يتطلب هذا الاعتراف بعناصر كان غير معترف بها من قبل.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>استبعاد الأصول والالتزامات التي لا تستوفي متطلبات الاعتراف IFRS ولكن كان قد تم الاعتراف بها طبقاً للمعايير المحلية السابقة.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إعادة تويبب أصل، التزام أو حقوق ملكية معترف بهم طبقاً للمعايير السابقة</li> <li>إيجار تشغيلي مقابل إيجار تمويلي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>قياس كل الأصول والالتزامات المعترف بها، وهذا قد يؤدي إلى إعادة قياس وتعديل في القيم الدفترية للأصول والالتزامات</li> </ul>
<ul style="list-style-type: none"> <li>قد نحتاج إلى رسملة تكاليف التطوير التي كان قد تم تحميلها كمصروف في الأرباح أو الخسائر طبقاً للمعايير المحلية السابقة إذا استوفت معايير الاعتراف طبقاً لـ IFRS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>مصرفات التأسيس و التي كان يتم تسجيلها كأصل غير ملموس طبقاً للمعايير السابقة يجب استبعادها طبقاً لـ IFRS</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>إيجار تشغيلي مقابل إيجار تمويلي</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>القيمة العادلة للأدوات المالية</li> <li>مراجعة صافي القيمة البيعية وانخفاض قيمة الأصول</li> </ul>

الأثر المقابل لكل ما تم الاعتراف به، استبعاده أو إعادة قياسه سيكون بالأرباح المرحلة (أو بند آخر من بنود حقوق الملكية) في تاريخ التحول

شكل رقم (2-2) إعداد قائمة مركز مالي افتتاحية في تاريخ التحول طبقاً لـ IFRS

المصدر: التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية – EY 2016

ورغم ما يتضمنه هذا المعيار من إرشادات ومتطلبات لتطبيق المعايير الدولية لأول مرة وكثير من الإعفاءات والاستثناءات إلا أنه لا يقدم أي إعفاءات من متطلبات الإفصاح بل يجب الإفصاح عن الآثار المترتبة عن التحول إلى المعايير الدولية على مركزها المالي ونتيجة أعمالها وتدفعاتها النقدية. وقد دعت الهيئة الشركات لدراسة الإعفاءات والاستثناءات والتعرف عليها للاستفادة منها وتقليل الآثار والتكاليف التي قد تنتج عن عملية التحول (متطلبات التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي، 2016).

الأثر المتوقع على القوائم المعروضة جزاء التحول إلى المعايير الدولية:

أوضحت الهيئة أنه من الصعب قياس أثر التحول إلى المعايير الدولية على القوائم المالية لعدة أسباب من أهمها: (عسيري، 2014)

- 1- يضع المعيار الدولي الأول (تطبيق المعايير الدولية لأول مرة) حدوداً على تطبيق متطلبات المعايير الدولية حيث يعطي الشركة الحق في تقدير منفعة وتكلفة تطبيق معين وهذا أمر لا يمكن تقديره إلا من داخل الشركة ويحكم عليه المراجع الخارجي.
- 2- يعطي المعيار الدولي الأول (تطبيق المعايير الدولية لأول مرة) عددًا من الإعفاءات من تطبيق المعايير الدولية على القائمة الافتتاحية حسب قدرة الشركة على توفير المعلومات عن بعض عناصر القوائم المالية أو حسب اختيار الشركة نفسها وهو ما يختلف من شركة إلى أخرى.
- 3- أنه في حال وجود سوء تطبيق متراكم للمعايير السعودية لدى بعض الشركات، فإن التحول إلى المعايير الدولية قد يستغل لتصحيح تلك الأخطاء المتراكمة مما يظهر معه أثر لتطبيق المعايير الدولية وهذا الأثر ما هو إلا نتيجة خطأ في تطبيق المفاهيم والمعايير السعودية والتي لا تختلف جوهرياً عن المعايير الدولية.

وترى الباحثة أن هذه الأمور تمثل تحدياً أمام المراجع الخارجي حيث يتضح من خلال ما سبق ضرورة أن يكون المراجع الخارجي على دراية كاملة بالمعايير الدولية ومتطلباتها، وللحد من تلك المخاطر لابد من تدريب المراجعين والتأكد من إلمامهم بالمعايير الدولية والذي قد يترتب عليه زيادة أتعاب المراجعة، كما أن تعقد العمليات واستخدام التقديرات لبعض بنود القوائم المالية من شأنه أن يرفع أتعاب المراجعة لمواجهة خطر التقاضي في حال فشل المراجعة. (Marden & others, 2009)

#### الدور المستقبلي للهيئة:

لاشك أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قد بذلت جهوداً كبيرة في سبيل نجاح التحول إلى المعايير الدولية من خلال عقد الاجتماعات والاطلاع على تجارب الدول الأخرى ودراسة المعايير دراسة مستفيضة، ومن خلال المتابعة الجادة لعملية التحول وإصدار القرارات التي تتماشى مع الوضع الحالي كقرار تعديل فترة إعلان القوائم المالية الأولية ربع السنوية للشركات المساهمة من 15 يوم عمل إلى 30 يوماً والقوائم المالية السنوية المدققة من 75 يوماً إلى ثلاثة أشهر، كما أعفت الهيئة الشركات المساهمة من الإفصاح عن القوائم المالية الأولية للربع الرابع من السنة المالية 2018، وذلك لإعطاء الشركات فرصة كافية لإعداد قوائمها المالي وفق المعايير الدولية (صحيفة الاقتصادية، 2017) إلا أن التحول لن يتحقق له النجاح ما لم تتضافر الجهود لتحقيقه، فأكثر ما يقلق الهيئة حسب ما ذكرته في موقعها هو أن يتم التطبيق للمعايير بشكل صوري بسبب ضعف التأهيل وعدم الأخذ في الاعتبار حاجة المستفيد الرئيسي من المعلومات والأمان من العقوبة، ولمواجهة مثل هذه المشاكل لابد من التدريب الفعال الذي يتمحور حول فهم متطلبات المعايير في ظل الهدف العام للتقارير المالية ذات الغرض العام، وهو توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرار، كما ينبغي تقوية سلطة الجهات الإشرافية- سواء على معدي القوائم المالية أو المراجعين- بنظام عقوبات رادع، كما تقوم الهيئة بمتابعة الإصدارات الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المراجعة والتأكيدات الدولي بشأن التعديلات التي قد تطرأ على المعايير وتقوم بدراستها واعتمادها وإصدار الإرشادات التطبيقية للمعايير عند الحاجة، إضافة إلى إصدار معايير وآراء مهنية لأي مواضيع لم يصدر بشأنها معالجة ضمن المعايير الدولية. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017)

أما بالنسبة للمجتمع الدولي فقد سعت الهيئة إلى إيجاد حضور مميز لها على المستوى الدولي من خلال عضويتها بصفتها الرسمية، أو عضوية مرشحها في عدد من التجمعات الدولية ذات العلاقة بمعايير التقرير المالية الدولية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017).

#### أتعاب المراجع:

تواجه مكاتب المراجعة جملة من التحديات، منها أنها تواجه تنافساً شديداً في سوق المراجعة، فلكي تستمر بالعمل قد تقبل أتعاباً متدنية لعمليات المراجعة مما يدفعها إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل المكتب بمتطلبات عمله المهنية والنظامية. (يماني، 1412هـ)

#### تحديد أتعاب المراجعة:

تعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من أعقد العمليات التي يواجهها المراجع والعميل؛ وذلك نتيجة لكثير من العوامل المتداخلة. والمقصود بالمراجعة هنا كثير من الإجراءات النظامية (جربوع، 2001) منها:

- 1- فحص القوائم المالية والدفاتر والسجلات وأنظمة الرقابة الداخلية للتأكد صحة قياس العمليات التي تم تسجيلها وتحليلها وتبويبها.
- 2- التحقق من أرصدة بنود قائمة الدخل وقائمة المركز المالي والحصول على الأدلة الكافية الملائمة حتى يتمكن المراجع من الحكم على صلاحية القوائم المالية كتعبير سليم لنتائج الأعمال خلال فترة معينة.
- 3- إبداء الرأي الفني المحايد على صدق وسلامة القوائم المالية، حيث يتم اثبات نتائج الفحص والتحقق بتقرير مكتوب يقدم لمستخدمي القوائم المالية.

#### العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة:

تعددت الدراسات التي تناولت موضوع العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعين، فهناك عوامل خاصة بحجم العمل، وعوامل خاصة بالخطر، وعوامل خاصة بالمنشأة محل المراجعة وعوامل خاصة بالمراجع وبمكتب المراجعة، وعوامل خاصة بالسوق. ويمكن حصر العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة في ثلاث مجموعات كما قسمها (قطب والخاطر، 2004)

#### العوامل المرتبطة بالمنشأة محل المراجعة:

وتتلخص هذه العوامل فيما يلي:

- 1- حجم المنشأة ويمكن التعبير عنه بإجمالي الأصول أو إجمالي المبيعات أو الإيرادات.
- 2- حجم المديونية (المدينون).
- 3- نسبة المديونية (نسبة المدينين إلى إجمالي الأصول).
- 4- قيمة المخزون.
- 5- نسبة المخزون لإجمالي الأصول.
- 6- صافي رأس المال العامل.
- 7- صافي الأرباح.
- 8- معدل العائد على الأصول.
- 9- صافي التدفقات النقدية التشغيلية.
- 10- عدد أنشطة أو فروع أو أقسام المنشأة.
- 11- مدى وجود فروع خارجية للمنشأة.
- 12- مدى قوة نظام المراقبة الداخلية.
- 13- مدى اعتماد المراجع الخارجي على المراجعة الداخلية بالمنشأة.
- 14- الشكل القانوني وطبيعة هيكل الملكية (عامة - خاصة - مشتركة).
- 15- طبيعة القطاع (بنوك - شركات صناعية - تأمين .. إلخ).
- 16- القيمة السوقية لأسهم المنشأة.
- 17- تاريخ انتهاء السنة المالية وما إذا كان ينتهي في وقت الذروة أو في وقت آخر. (المزحاني، 2010: 21-22).

### العوامل المرتبطة بالمراجع وبمكتب المراجعة:

وتحتوي هذه العوامل على الآتي (سباغي، وناصر، 2004):

- تبعية مكتب المراجعة (ما إذا كان مكتب المراجعة أحد مكاتب المراجعة الأربعة الكبار أو مكتب مراجعة كبير بخلاف المكاتب الأربعة الكبار أو مكتب مراجعة صغير)
- حجم مكتب المراجعة ويمكن قياسه عن طريق عدد المدققين بالمكتب أو حجم الإيرادات السنوية للمكتب أو عدد عمليات المراجعة التي يقوم بها المكتب أو إجمالي عدد عمليات المراجعة سواء عمليات مراجعة أو خدمات استشارية أخرى.
- تخصص مكتب المراجعة في صناعة معينة.
- تقدير المراجع لخطر المراجعة.
- طول فترة التعاقد بين مكتب المراجعة والمنشأة محل المراجعة.
- مدى وجود تحفظات في التقرير السابق لمراجعة حسابات المنشأة.
- سمعة مكتب المراجعة.
- خبرة المراجع والخبرة المتراكمة لدى مكتب المراجعة، ويمكن قياسها بعمر مكتب المراجعة.

### عوامل أخرى متنوعة:

وهذه العوامل تتمثل بالتالي:

- وجود تشريعات ومعايير محاسبية ومراجعة ملزمة للشركات ولمكاتب المراجعة.
- الفترة بين تاريخ التعاقد وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- وجود قواعد سلوك مهني ملزمة.
- الفترة بين تاريخ انتهاء السنة المالية وتاريخ تقديم تقرير المراجعة.
- انتهاء السنة المالية للعميل في وقت انتهاء السنة المالية لغالبية الشركات.
- المنافسة بين مكاتب المراجعة.
- مدى تطور المحاسبة والمراجعة في الدولة.

### ثانياً/الدراسات السابقة:

توجد دراسات كثيرة؛ تطرقت لجوانب مختلفة، وتكتفي الباحثة بأكثرها ارتباطاً بموضوع البحث، وأهمها: دراسة يعقوب وأحمد (Yaacop and Ahmad, 2011): هدفت إلى معرفة ما إذا كان اعتماد معايير المحاسبة الدولية في ماليزيا من شأنه أن يؤثر على أتعاب المراجعة، ولتحقيق الهدف تم جمع عينة من التقارير المالية السنوية للشركات الماليزية المدرجة في سوق الأوراق المالية للفترة من (2004-2008)، وبعد تحليل البيانات توصلت الدراسة إلى أن هناك زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة في الفترة ما بعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛ نظراً لأن المعايير الدولية تطالب بالإفصاح المفصل الأمر الذي يتطلب جهد ووقت لإجراء عملية المراجعة، كما قدمت دليل بشأن تعقيد معايير المحاسبة الدولية الأمر الذي أدى إلى وجود حجة للمراجعين لزيادة أتعاب المراجعة لتعويض الجهود المبذولة. وفي أستراليا أجرى دي جورج وآخرون (Ferguson and Spear, George, 2012): دراسة هدفت هذه إلى تقديم دليل على وجود تكلفة يمكن ملاحظتها نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الدولية من خلال دراسة الأتعاب التي تتحملها الشركات لمراجعة بياناتها المالية وقت الانتقال إلى المعايير الدولية؛ حيث تم استخدام مجموعة من البيانات

الشاملة المعلنة والخاصة بـ 907 شركة مدرجة في سوق الأوراق المالية الاسترالي خلال الفترة من (2002- 2006)، بالإضافة إلى إجراء المقابلات للمهنيين في الشركات الأربع الكبرى Big 4 - أكبر أربع شركات محاسبة وخدمات مهنية في العالم - لاستطلاع آرائهم حول زيادة أتعاب المراجعة نتيجة اعتماد المعايير الدولية، ومن أهم نتائج الدراسة أنها استطاعت أن تثبت أن هناك زيادة في أتعاب المراجعة نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الدولية، وأن الشركات الصغيرة هي من تتحمل العبء الأكبر من هذه الزيادة مقارنة بالشركات الكبرى، وكانت نتائج استطلاع الرأي في الشركات الأربع الكبرى يظهر أن مراجعي الحسابات يرون أن بعض الجوانب تحتاج لبذل المزيد من الجهد وهذا ما يفسر زيادة الأتعاب، كما أشاروا إلى أن الشركات التي تتأثر أكثر بمعايير المحاسبة الدولية تستلزم زيادة أكبر في أتعاب المراجعة في سنة الاعتماد.

دراسة زوهو وصن (Zhu and Sun, 2012)، ركزت هذه الدراسة على أثر اعتماد معايير المحاسبة الدولية في الصين عام 2007 على أتعاب عملية المراجعة، وبالتحديد كان التركيز على دراسة المخاطر الناتجة عن اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛ حيث تم الربط بين جودة المعلومات المحاسبية بعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية وبين مخاطر المراجعة، ودراسة عينة تكونت من (802) منشأة مالية مدرجة في السوق الصينية، وباستخدام المنهج الوصفي التحليلي خلصت الدراسة إلى وجود أثر واضح للتحويل إلى معايير المحاسبة الدولية على أتعاب المراجعة وذلك للأسباب التالية: أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية لم تتأثر كثيراً مع التغيير في المعايير، لكن نظراً لإدخال قياس القيمة العادلة، يجب إعادة تقييم المراجعين عدالة إفصاح المعلومات المحاسبية، مما يزيد في مخاطر الاكتشاف وبالتالي من خطر التدقيق الشامل، الذي تسبب في زيادة أتعاب المراجعة، كما أن بعض المعايير الجديدة مثل معايير المخزون، وإعادة هيكلة الديون، والبيانات المالية الموحدة، والأدوات المالية والضرائب على الدخل تختلف كثيراً في المحتوى، وأن تطبيق المعايير أصبحت أكثر تعقيداً، وهكذا فإن القدرة والحكم المهني المطلوب من المحاسبين أكبر. وأن زيادة الإنفاق على مراجعي الحسابات لتعلم الجديد وقضاء المزيد من الوقت لمراجعة الحسابات، كان له أثر على زيادة رسوم المراجعة.

أما دراسة شين (Chen, 2014)، فهتفت إلى فحص مدى تأثير التحول الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية على سوق المراجعة؛ حيث ركزت على المنافسة الحاصلة بين المراجعين من حيث التفاوت في خبراتهم بتلك المعايير، وتكونت عينة الدراسة من 24112 منشأة من (17) دولة من الدول الأوروبية المتنوعة التي طبقت سياسة التحول الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية، واستخدم الباحث المنهج الوصفي التحليلي من خلال وصف المعلومات التي تم الحصول عليها من الشركات وتحليلها، وخلصت الدراسة إلى أن المنشآت التي لديها مراجعين قليلي الخبرة في معايير المحاسبة الدولية قلت جودة أعمالهم، بينما المنشآت التي لديها مراجعين ذو خبرة عالية لم يطرأ عليها أي تأثير، وأن المنشآت التي لديها مراجعين قليلي الخبرة في معايير المحاسبة الدولية ازدادت أتعاب المراجعة لديهم أكثر من المنشآت التي لديها مراجعين ذو خبرة عالية وذلك بسبب تحملها لتكاليف تدريب المراجعين، بالإضافة إلى أن المنشآت التي لديها مراجعين ذو الخبرة العالية حظيت بحصص سوقية أكبر في الدول التي لديها اختلاف كبير بين معاييرها المحلية ومعايير المحاسبة الدولية.

دراسة (السعيد، 2014): هدفت إلى تقديم أدلة حول تأثير اعتماد معايير المحاسبة الدولية على أتعاب المراجعة في الأردن، استند الباحث في دراسته على عينة من التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان تكونت من (1274) تقريراً مالياً يمثل 91 شركة مدرجة خلال الفترة من (1998- 2011)، وقام بدراسة العديد من المتغيرات التي تفسر مستوى أتعاب المراجعة وهي حجم العميل ودرجة التعقيد وجوانب مختلفة من المخاطر، وقد أضاف الباحث متغيراً جديداً وهو الشهرة. وبينت نتائج الدراسة أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية قد زاد أتعاب المراجعة للشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان بشكل ملحوظ خلال فترة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، كما أن شركات المحاسبة الدولية تتقاضى أتعاب مراجعة أعلى من شركات المحاسبة الأردنية المحلية، وأن تأثير

اعتماد معايير المحاسبة الدولية على رسوم المراجعة في الأردن لم تدرس على نطاق واسع، وأن خبرة المراجع المتعلقة بمعايير المحاسبة الدولية من العوامل الهامة في تحديد رسوم المراجعة.

وفي مصر قدمت (شعبان، 2016): دراسة هدفت إلى دراسة أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أتعاب المراجعة، وذلك من خلال دراسة مدى تأثير تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على كل من جودة التقارير المالية، مخاطر المراجعة، وتعقد عملية المراجعة، وتستند هذه الدراسة على إجراءات دراسة ميدانية تضمنت عينة من مراقبي الحسابات العاملين بمكاتب المراجعة المصرية، بلغ حجم العينة (162) مفردة، كما استخدم الاستبانة كأداة للدراسة، من أهم نتائج الدراسة: توصلت الدراسة إلى نوعين من الآثار العكسية للتحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على أتعاب المراجعة، حيث تميل أتعاب المراجعة إلى الانخفاض وذلك نتيجة زيادة تحسين جودة التقارير المالية الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وكذلك تزداد أتعاب المراجعة نتيجة زيادة المخاطر الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، وزيادة تعقد عملية المراجعة الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

أما دراسة دودزي (Dodzi, 2017): في جمهورية غانا فهذه الدراسة هدفت إلى دراسة تأثير اعتماد IFRS على رسوم المراجعة وعلى توقيت تقارير المراجعين، ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بجمع البيانات من التقارير السنوية المدققة لـ (36) شركة اعتمدت المعايير الدولية وقام بتحليل محتوى تلك التقارير لتحديد أي من المعايير الدولية التي تفرض تحديات على الشركات، كما قام الباحث بإجراء المقابلات الشخصية لجمع البيانات، واستخدم الباحث برنامج STATA لتحليل البيانات، وقد توصل إلى وجود ارتباط إيجابي كبير بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية وبين تقرير المراجعة؛ حيث أظهرت نتائج اختبار الانحدار أن اعتماد معايير IFRS يزيد بشكل كبير من رسوم المراجعة ويطيل عدد الأيام التي يستغرقها المراجعين للتوقيع على تقارير المراجعة، وكشفت إجابات المقابلة أن المعايير التي تتطلب أساس القيمة العادلة للقياس وتلك المتعلقة بالأدوات المالية، ومزايا الموظفين، والمدفوعات القائمة على أساس الأسهم وضريبة الدخل تميل إلى فرض المزيد من التحديات مما يزيد من تكلفة المراجعة.

#### تعليق على الدراسات السابقة:

من خلال استعراض الدراسات السابقة يتضح التباين في الأثر على أتعاب المراجعة الناتج من تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية بين الدول، الأمر الذي أدى إلى ضرورة أن تقوم كل دولة بدراسة وضعها للتعرف على الأثر المحتمل من اعتماد مثل هذه المعايير، من هنا رأت الباحثة في ظل ندرة الدراسات التي تناولت الموضوع خاصة في الوطن العربي وأنه لا توجد دراسة حتى الآن (على حد علم الباحثة) تناولت الموضوع في المملكة العربية السعودية بعد التطبيق الفعلي للمعايير الدولية.

#### منهجية وإجراءات الدراسة

##### منهج الدراسة:

استخدمت الباحثة المنهج الوصفي المسحي الذي يعتمد على دراسة الواقع أو الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفاً دقيقاً ويعبر عنها تعبيراً كلفياً أو تعبيراً كمياً



## مجتمع وعينة الدراسة:

وتكون مجتمع الدراسة من جميع المكاتب المرخص لها بمزاولة المهنة في المملكة وعددها حسب الهيئة (196) مكتباً؛ كونها المكاتب التي ستقوم بعملية المراجعة في المملكة العربية السعودية وفقاً للمعايير الدولية. وقد تم اختيار عينة عشوائية من مجتمع الدراسة بلغت (68) مراجعاً.

## الخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة:

من خلال استخدام الأساليب الإحصائية المختلفة يمكن وصف عينة الدراسة، وتحديد طبيعتها من خلال المعلومات العامة التي تضمنتها الاستبانة، والتي يمكن من خلالها تصنيف أفراد عينة الدراسة وفقاً للاتية:

## توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للوظيفة:

جدول (1) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين وفقاً للوظيفة

الوظيفة	العدد	النسبة المئوية %
مراجع	40	58.8%
رئيس مراجعة	19	27.9%
شريك	9	13.2%
المجموع	68	100.0%

يلاحظ من الجدول (1) أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من المراجعين حيث بلغت نسبتهم (58.8%) وبلغت نسبة رؤساء المراجعة (27.9%) في حين بلغت نسبة الشركاء (13.2%)، كما يتضح من البيانات أعلاه بأن معظم أفراد العينة من المراجعين وتعتبر هذه النتيجة طبيعية، وذلك لأن شريحة المراجعين هم الأكثر في مكاتب المحاسبة والمراجعة، لذلك قد تكون الخبرة لديهم عن نظام التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية قليلة ويحتاجون لتهيئة وتدريب لاستيعاب عملية التحول وهذا يؤثر على إجابات الاستبانة لقلة خبرتهم في العمل.

## توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل العلمي كما تبينه نتائج الجدول (2):

جدول (2) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين وفقاً للمؤهل العلمي

المؤهل العلمي	العدد	النسبة المئوية %
دون البكالوريوس	1	1.5%
بكالوريوس	43	63.2%
ماجستير	23	33.8%
دكتوراه	1	1.5%
المجموع	68	100.0%

يتبين من الجدول (2) أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من الحاصلين على البكالوريوس حيث بلغت نسبتهم (63.2%) وبلغت نسبة الحاصلين على الماجستير (33.8%) وهو ما يؤكد أن عينة الدراسة تتمتع بمؤهلات علمية تمكنهم من تقديم آراء موضوعية حول موضوع الدراسة. إضافة إلى ما يتمتعون من خبرة لعدة سنوات في المهنة، في حين بلغت نسبة كل من الحاصلين على مؤهل دون البكالوريوس وكذلك الحاصلين على الدكتوراه (1.5%) لكل منهما، وبذلك تبقى نسبة تأثيرهما محدودة.

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً للمؤهل المهني وكما يتبين من الجدول (3):

جدول (3) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين وفقاً للمؤهل المهني

النسبة المئوية %	العدد	المؤهل المهني
35.3%	24	زمالة الهيئة السعودية للمحاسبة القانونية SOCPA
17.6%	12	الزمالة الأمريكية للمحاسبة القانونية CPA
1.5%	1	SOCPA و CPA ومؤهلات مهنية أخرى
45.6%	31	لا يوجد
100.0%	68	المجموع

يلاحظ من الجدول (3) أن نسبة الحاصلين على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبة القانونية SOCPA (35.3%) وبلغت نسبة الحاصلين على الزمالة الأمريكية للمحاسبة القانونية CPA (17.6%)، ونسبة الحاصلين على الـ SOCPA و CPA ومؤهلات مهنية أخرى (1.5%)، في حين بلغت نسبة أفراد العينة ممن لم يحصلوا على أي مؤهلات مهنية (45.6%) كما يوضحه الجدول أعلاه.

وترى الباحثة أن هذه النسبة والتي تقارب الـ 50% بدون مؤهل مهني تعتبر مؤشراً غير جيد في بيئة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية خاصة في ظل التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لعدد سنوات الخبرة:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً لسنوات الخبرة وكما يتبين من الجدول (4):

جدول (4) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين وفقاً لعدد سنوات الخبرة

النسبة المئوية %	العدد	عدد سنوات الخبرة
44.1%	30	أقل من (5) سنوات
26.5%	18	من (5) إلى (10) سنوات
29.4%	20	أكثر من (10) سنوات
100.0%	68	المجموع

يتبين من الجدول (4) أن أغلب أفراد عينة الدراسة خبرتهم أقل من (5) سنوات بنسبة (44.1%)، كما بلغت نسبة أفراد العينة ممن خبرتهم أكثر من (10) سنوات (29.4%) في حين بلغت نسبة أفراد العينة ممن خبرتهم (5) إلى (10) سنوات (26.5%) وهو ما يوضحه في الجدول أعلاه. وترى الباحثة أن هذه النسبة تعتبر مؤشراً غير جيد أثناء تطبيق المعايير الدولية والتي تحتاج إلى خبرات مهنية عالية الأداء، ويمكن معالجة النقص في الخبرة من خلال زيادة جرعة التدريب لمنسوبي المكتب من المراجعين على الموضوعات الحديثة في بيئة المراجعة ومن ذلك معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

توزيع أفراد عينة الدراسة وفقاً لتبعية المكتب:

تم حساب التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة وفقاً لتبعية المكتب، وكما يتبين من الجدول (5):

## جدول (5) التكرارات والنسب المئوية لأفراد عينة الدراسة موزعين وفقاً لتبعية المكتب

النسبة المئوية %	العدد	تبعية المكتب
63.2%	43	مكتب مراجعة محلي
36.8%	25	مكتب مراجعة دولي
100.0%	68	المجموع

يلاحظ من الجدول (5) أن معظم أفراد عينة الدراسة يعملون في مكاتب مراجعة محلية حيث بلغت نسبتهم (63.2%) في حين بلغت نسبة الذين يعملون في مكاتب مراجعة دولية (36.8%) كما يوضحه الجدول أعلاه. وترى الباحثة أن هذه النسبة غير جيدة حيث إن مكاتب المراجعة المحلية تعتبر خبرتها محدودة مقارنة بمكاتب المراجعة الدولية مما قد يضعف علمية التحول إلى معايير المحاسبة الدولية ويؤثر على تكاليف المراجعة.

## أداة الدراسة:

قامت الباحثة باستخدام الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة لربط الدراسة النظرية بالجانب التطبيقي وللإجابة على تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها.

## صدق أداة الدراسة:

اعتمدت الباحثة للتحقق من صدق الأداة على طريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري (Face validity)، التي تعتمد على عرض الأداة على مجموعة من المتخصصين الخبراء في المجال، والثانية وتسمى الاتساق الداخلي (Internal Consistency) وتقوم على حساب معامل الارتباط بين كل وحدة من وحدات الأداة والأداة ككل. وفيما يلي الخطوات التي اتبعتها الباحثة للتحقق من صدق الأداة طبقاً لكل طريقة من الطريقتين:

## 1- الصدق الظاهري:

تم عرض أداة الدراسة على عدد من أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة حيث طلب منهم دراسة الاستبانة وإبداء آرائهم فيها من حيث: مدى ارتباط كل فقرة من فقراتها بالمحور الذي تنتمي إليه، ومدى وضوح كل فقرة وسلامة صياغتها اللغوية، وأخيراً: ملاءمتها لتحقيق الهدف الذي وضعت من أجله، واقتراح طرق تحسينها وذلك بالحذف أو الإضافة أو إعادة الصياغة أو غير ما ورد مما يرونه مناسباً. وقد قدموا ملاحظات قيمة أفادت الدراسة، وأثرت في الاستبانة، وساعدت على إخراجها بصورتها النهائية. وبذلك تكون الاستبانة قد حققت ما يسمى بالصدق الظاهري أو المنطقي.

## 2- صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة:

وكانت بهدف الوقوف على الاتساق الداخلي حيث تم حساب صدق الاتساق الداخلي بحساب معامل ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه كما يوضح نتائجها الجدول (6):

## جدول (6) معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارته والدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي اليه

العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية		العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة		عوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة	
م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط	م	معامل الارتباط
1	**0.683	11	**0.516	20	**0.754
2	**0.601	12	**0.573	21	**0.772
3	**0.638	13	**0.711	22	**0.795
4	**0.679	14	**0.654	23	**0.727
5	**0.498	15	**0.434	24	**0.714
6	**0.760	16	**0.729	25	**0.775
7	**0.758	17	**0.525	26	**0.791
8	**0.667	18	**0.622	27	**0.838
9	**0.617	19	**0.569	28	**0.774
10	**0.711			29	**0.714
				30	**0.505
				31	**0.647

\*\*دال إحصائياً عند مستوى دلالة 0.01

يلاحظ من الجدول (6) أن معاملات ارتباط كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه جاءت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)، مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي للاستبيان. كما قامت الباحثة باستخراج معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان وكانت النتائج كالتالي:

## جدول (7) معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان

المحور	معامل الارتباط
العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية	**0.870
العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة	**0.807
عوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة	**0.883

\*\*وجود دلالة عند مستوى 0.01

يتضح من الجدول (7) أن قيم معاملات الارتباط لكل محور من محاور الاستبيان بالدرجة الكلية للاستبيان جاءت بقيم مرتفعة حيث تراوحت بين (0.807 - 0.883)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01) مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي للاستبيان.

ثبات أداة الدراسة:

للتحقق من ثبات الاستبانة استخدمت الباحثة معادلة ألفا كرونباخ (Cronbach Alpha). ويوضح الجدول (8) معاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

## جدول (8) معاملات ثبات أداة الدراسة طبقاً لمحاور الاستبيان

معامل الفاكرونباخ	عدد العبارات	المحور
0.820	10	العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية
0.916	9	العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة
0.921	12	عوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة
0.959	31	الاستبيان ككل

يتضح من الجدول (8) أن قيم معاملات الثبات لمحاور الاستبيان جاءت بقيم عالية حيث تراوحت بين (0.820-0.921) وبلغ معامل الثبات الكلي للاستبيان (0.959) وهذه النتيجة تشير إلى صلاحية الاستبيان للتطبيق وإمكانية الاعتماد على نتائجه والثوق بها. وفي ضوء ما تقدم من قياساً للأداة، يتضح أن الأداة تتميز بدرجة عالية من الصدق والثبات الأمر الذي يمكن من خلالها استخدام الأداة لأغراض الدراسة.

## الوزن النسبي:

الوزن النسبي وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي، فتم منح الإجابات الدرجات (1، 2، 3، 4، 5)، ولتحديد الوزن النسبي تم حساب المدى (5-1=4)، وتقسيمه على مستويات المقياس؛ أي  $0.80 = 5/4$  ثم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس؛ وهي الواحد الصحيح، وهكذا أصبح التقييم لمدى الوزن النسبي؛ كما بينها الجدول:

## جدول (9) متوسطات الوزن النسبي لإجابات العينة وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي

الرقم	درجة تأثير المعيار	عند إدخال البيانات	القيمة المعطاة لمستويات التقييم
1	غير موافق بشدة	1	الوزن النسبي للمتوسطات (01) إلى (1.80)
2	غير موافق	2	(1.81) إلى (2.60)
3	محايد	3	(2.61) إلى (3.40)
4	موافق	4	(3.41) إلى (4.20)
5	موافق بشدة	5	(4.21) إلى (05)

## الأساليب الإحصائية المستخدمة:

تم استخدام البرنامج الإحصائي SPSS حيث تم استخدام الإحصاء الوصفي من خلال المعالجات الآتية:

- 1- معامل الارتباط لـ "بيرسون" (Person Product-moment correlation).
- 2- معامل "ألفا كرونباخ" (Cronbach Alpha).
- 3- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للبيانات الديموغرافية.
- 4- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وذلك لحساب المتوسط والتعرف على التباين للعبارات.
- 5- كما تم استخدام الإحصاء الاستدلالي؛ اختبار "ت" لمتوسط مجتمع t-test for a Population Mean للتحقق مما إذا كان هناك فرق معنوي بين متوسط المجتمع ومتوسط فرضي (رقم ثابت).

## 4. عرض ومناقشة النتائج وتفسيرها:

وفيما يلي سيتم استعراض تساؤلات البحث بشي من التفصيل في محاوله للإجابة على تلك التساؤلات.

نتائج السؤال الأول: ما تأثير العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية؟

وللإجابة على هذا السؤال تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة وترتيبها حسب المتوسط وكما يبينها الجدول الآتي:

جدول (10) استجابات أفراد العينة حول تأثير العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يستلزم التحول إلى المعايير الدولية المطالبة بالإفصاح المفصل مما يعني بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عملية المراجعة مما يؤدي لزيادة الأتعاب	4.41	0.525	85%	موافق بشدة
2	يؤدي التحول إلى معايير المحاسبة الدولية إلى وجود تفاصيل أكثر في التقارير المالية مما يستلزم بذل المزيد من الجهد من قبل المراجع والذي ينعكس على ارتفاع في الأتعاب	4.40	0.577	85%	موافق بشدة
3	تحتوي معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على تفاصيل أكثر من معايير المحاسبة والمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الأمر الذي يؤدي إلى وجود حجة لزيادة أتعاب المراجعة	4.31	0.652	83%	أو أفاق بشدة
4	اختلاف متطلبات العرض والإفصاح في المعايير الدولية عنه في المعايير السعودية يتطلب جهد أكبر عند مراجعة مدى الالتزام وصحة تطبيق تلك المتطلبات من قبل المراجع الأمر الذي يترتب عليه زيادة الأتعاب	4.28	0.619	82%	أو أفاق بشدة
5	هناك بعض المعايير تختلف عن المعايير السعودية أو تحتاج تفاصيل أكثر كمناقص الموظفين تتطلب من المراجع التأكد من تطبيق المعيار بشكل سليم مما يشكل عبء على المراجع ينعكس على ارتفاع الأتعاب	4.12	0.681	78%	أو أفاق
6	بعض المعايير لها متطلبات إضافية كالمعيار الدولي رقم 16 الذي يتطلب تقدير القيمة المتبقية والعمر الانتاجي للأصل نهاية كل سنة ويجب على المراجع التأكد من معقولية تلك التقديرات مما يمثل عبء ينعكس على ارتفاع الأتعاب	4.09	0.728	77%	أو أفاق
7	هناك معايير لا يوجد لها مقابل يمثل تطبيقها ومراجعتها تحدي وتتطلب جهد من قبل المراجع كالأصول الحيوية مما ينعكس على زيادة الأتعاب	4.01	0.782	75%	أو أفاق
8	احتواء المعايير الدولية على خيارات أكبر تزيد من العبء على المراجع عند مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية الأمر الذي ينعكس على زيادة الأتعاب	3.99	0.819	75%	أو أفاق
9	اعتماد المعايير الدولية على المبادئ يحتاج إلى اجتهاد من المراجع	3.85	1.026	71%	أو أفاق

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
	وإلى استخدامه للحكم المهني أثناء قيامه بعملية المراجعة مما يشكل عبء على المراجع ينعكس على ارتفاع الأتعاب				
10	إضافة قائمة الدخل الشامل ضمن متطلبات العرض والإفصاح يزيد من عمل المراجع مما ينعكس على ارتفاع الأتعاب	3.75	0.835	69%	أوافق
	العبارات ككل	4.12	0.540	78%	أوافق
	قيمة ت	62.934		مستوى الدلالة	0.000*

\*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتبين من الجدول (10) أن المتوسط الحسابي الكلي (4.12 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (أوافق). وعلى مستوى الفقرات فهناك تفاوتاً في موافقة أفراد الدراسة على عبارات تأثير العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية حيث تراوحت متوسطات موافقة أفراد عينة الدراسة على العبارات ما بين (3.75 إلى 4.31 من 5) وهي متوسطات تقع ما بين الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي وتشير إلى الخياران (أوافق، أوافق بشدة) على التوالي. وتفسر الباحثة حصول العبارة (يستلزم التحول إلى المعايير الدولية المطالبة بالإفصاح المفصل مما يعني بذل المزيد من الجهد والوقت لإجراء عملية المراجعة مما يؤدي لزيادة الأتعاب) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى الاختلاف بين المعايير السعودية والمعايير الدولية من ناحية الإفصاح حيث تتطلب الأخيرة درجة إفصاح أكبر، وكون المراجعين الخارجيين يتعاملون مع المعايير الدولية لأول مرة فإن الوقوف على جميع تلك الإفصاحات والتأكد من صحتها قد تتطلب جهد ووقت إضافي لأجراء عملية المراجعة الأمر الذي يعكس على زيادة أتعاب المراجعة. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وهذا ما يؤكد على مدى تأثير العوامل المرتبطة بالمعايير الدولية على أتعاب المراجعة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من أيوب وأحمد (Ayoib and Ahmad, 2011) والتي توصلت فيها إلى أن هناك زيادة كبيرة في أتعاب المراجعة في الفترة ما بعد اعتماد معايير المحاسبة الدولية؛ نظراً لأن المعايير الدولية تطالب بالإفصاح المفصل الأمر الذي يتطلب جهد ووقت لإجراء عملية المراجعة،

نتائج السؤال الثاني: ما تأثير العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية؟

وللإجابة على هذا السؤال تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة وترتيبها حسب المتوسط وكما يبينها الجدول الآتي:

جدول (11) استجابات أفراد العينة حول تأثير العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة على أتعاب المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يتطلب تطبيق المعايير الدولية لأول مرة إعداد الأرصدة الافتتاحية والتي تمثل عبء على المراجع، حيث لا بد من مراجعتها والتأكد من صحتها مما ينعكس على زيادة الأتعاب	4.12	0.856	78%	أو أفاق
2	التأكد من صحة إعادة القياس لبعض البنود نتيجة تطبيق المعايير الدولية-كالأصول البيولوجية وتقييم المخزون-يتطلب جهد ووقت من قبل المراجع مما ينعكس على زيادة الأتعاب	4.12	0.764	78%	أو أفاق
3	أن التأكد من صحة الاعتراف بتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة تبني المعايير الدولية لأول مرة في حقوق الملكية يمثل عبء على المراجع مما ينعكس على زيادة الأتعاب	4.07	0.739	77%	أو أفاق
4	يتطلب تطبيق المعيار الدولي الأول الاعتراف ببعض البنود مثل رسملة مصاريف التطوير كما يتطلب استبعاد بنود مثل مصاريف التأسيس والتي كان يتم رسمتها كأصل غير ملموس وهذا يتطلب من المراجع التأكد من صحة الاعتراف والاستبعاد والذي يتطلب جهد اضافي ينعكس على ارتفاع الأتعاب	4.06	0.826	76%	أو أفاق
5	يتطلب تطبيق المعايير الدولية إعادة تبويب بعض البنود في القوائم المالية مثال-إعادة تبويب أسهم الخزينة من الأصول إلى حقوق الملكية- ويستلزم التأكد من صحة إعادة التبويب بذل جهد من المراجع مما ينعكس على زيادة الأتعاب	4.00	0.810	75%	أو أفاق
6	تطبيق المعايير الدولية لأول مرة يتطلب على الأقل عرض ثلاث قوائم مركز مالي، قائمتين دخل شامل، قائمتين للتدفقات النقدية، قائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، بالإضافة إلى قائمتين دخل منفصلة وهذا يتطلب جهداً ووقتاً من المراجع مما ينعكس على زيادة الأتعاب	3.99	0.922	75%	أو أفاق
7	التأكد من تطبيق الاستثناءات الإلزامية عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة يتطلب جهد إضافي من المراجع مما ينعكس على زيادة الأتعاب	3.78	0.844	69%	أو أفاق
8	التأكد من صحة تطبيق الاعفاءات الاختيارية الواردة في المعيار الدولي الأول "تطبيق المعايير الدولية لأول مرة بطريقة سليمة يمثل جهد إضافي على المراجع ينعكس في صورة ارتفاع الأتعاب	3.68	0.871	67%	أو أفاق
9	يصاحب التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية ارتفاع في أتعاب المراجعة ولكنه مرتبط بتطبيق تلك المعايير لأول مرة	3.44	1.098	61%	أو أفاق
	العبارات ككل	3.92	0.691	73%	أو أفاق
	قيمة ت	46.745	مستوى الدلالة	0.000*	

\*وجود دلالة عند مستوى 0.05



يتضح من الجدول (11) أن المتوسط الحسابي الكلي (3.92 من 5) وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي (3.40 إلى 4.19) وهي الفئة التي تشير إلى درجة استجابة (أوافق). وعلى مستوى الفقرات فهناك تفاوتاً في موافقة أفراد الدراسة على عبارات تأثير العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية مرة حيث تراوحت متوسطات موافقة أفراد عينة الدراسة على العبارات ما بين (3.44 إلى 4.12 من 5) وتشير إلى الخيار (أوافق). كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وهذا ما يؤكد على مدى تأثير العوامل المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وتغزو الباحثة حصول العبارة (يتطلب تطبيق المعايير الدولية لأول مرة إعداد الأرصدة الافتتاحية والتي تمثل عبء على المراجع، حيث لا بد من مراجعتها والتأكد من صحتها مما ينعكس على زيادة الأتعاب) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق) إلى الواقع الفعلي والملموس من قبل المراجعين خلال عملية التحول. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة كل من (George, 2012، Ferguson and Spear)، ودراسة (السعيد، 2014) الذين توصلوا إلى أن هناك زيادة في أتعاب المراجعة نتيجة اعتماد معايير المحاسبة الدولية خاصة في السنة الأولى لعملية التنبؤ.

نتائج السؤال الثالث: ما تأثير العوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية؟ وللإجابة على هذا السؤال تم احتساب المتوسطات الحسابية والانحراف المعياري ودرجة الموافقة وترتيبها حسب المتوسط وكما يبينها الجدول الآتي:

جدول (12) استجابات أفراد العينة حول تأثير العوامل ذات العلاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة على أتعاب المراجعة من وجهة نظر عينة الدراسة

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
1	يحتاج مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية إلى مراجعين أكثر تأهيلاً وخبرة مما يزيد من تكاليف المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب	4.35	0.748	84%	أوافق بشدة
2	يحتاج مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية اشراك المراجعين في دورات وندوات وورش عمل مما يزيد من تكاليف المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب	4.32	0.818	83%	أوافق بشدة
3	يستلزم مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية وقتاً أطول من المراجع الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب	4.09	0.787	77%	أوافق
4	أن تطبيق المعايير الدولية يزيد من المخاطر الملازمة المتعلقة بطبيعة البنود في القوائم المالية حيث قد يكون هناك تحريف في أحد البنود نتيجة تطبيق خاطئ للمعايير مما يؤدي لارتفاع في الأتعاب	4.06	1.006	76%	أوافق
5	أن التحول إلى المعايير الدولية يزيد من إجراءات المراجعة مما يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب	3.94	0.896	74%	أوافق

م	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية	درجة الموافقة
6	ان تخطيط عملية المراجعة وفقا للمعايير الدولية يتطلب جهد وإشراف ووقت أكثر مما يزيد من الأتعاب	3.91	0.926	73%	أو افاق
7	قد تستلزم التقديرات المحاسبية لبعض البنود نتيجة تطبيق المعايير الدولية الاستعانة بالخبراء عند جمع أدلة الإثبات للتأكد من معقولية تلك التقديرات الأمر الذي يزيد من تكاليف المراجعة وبالتالي ترتفع الأتعاب	3.85	0.815	71%	أو افاق
8	تزداد الرقابة على جودة أعمال التدقيق نتيجة تطبيق المعايير الدولية مما يشكل عبء على المراجعين ينعكس في صورة ارتفاع في الأتعاب	3.82	0.845	71%	أو افاق
9	يؤدي تطبيق المعايير الدولية إلى زيادة خطر الاكتشاف المتعلق بإجراءات المراجعة مما يزيد من الأتعاب	3.66	0.987	67%	أو افاق
10	يزداد احتمال تقديم رأي خاطئ في القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية الأمر الذي قد يعرض المراجع لخطر التقاضي مما يؤدي إلى ارتفاع في الأتعاب	3.63	0.960	66%	أو افاق
11	تزداد الإجراءات التحليلية للمراجعة الخاصة بمقارنه معلومات المنشأة مع النتائج المرتقبة مع تطبيق المعايير الدولية مما يزيد تكاليف المراجعة وبالتالي ترتفع الأتعاب	3.60	0.949	65%	أو افاق
12	قد يؤدي صعوبة مراجعة القوائم المعدة وفقا للمعايير الدولية إلى تأخير إصدار تقرير المراجع في الوقت المحدد مما قد يترتب عليه إجراءات جزائية تؤدي إلى ارتفاع الأتعاب	3.60	1.053	65%	أو افاق
	العبارات ككل	3.90	0.661	73%	أو افاق
	قيمة ت	48.702		مستوى الدلالة	0.000*

\*وجود دلالة عند مستوى 0.05

يتبين من الجدول (12) أن المتوسط الحسابي الكلي (3.90 من 5) ويشير إلى درجة استجابة (أوافق). وعلى مستوى الفقرات فهناك تفاوت في موافقة أفراد الدراسة على عبارات العوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة حيث تراوحت متوسطاتها ما بين (3.60 إلى 4.35) وتشير إلى الخيارين (أوافق، أوافق بشدة) على التوالي. كما يشير الجدول إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05) وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة، وهذا ما يؤكد على مدى تأثير العوامل ذات علاقة بإجراءات ومخاطر المراجعة. وتفسر الباحثة حصول العبارة (يحتاج مراجعة القوائم المالية المعدة وفقا للمعايير الدولية إلى مراجعين أكثر تأهيلا وخبرة مما يزيد من تكاليف المراجعة الأمر الذي يؤدي إلى ارتفاع الأتعاب) على الترتيب الأول بدرجة استجابة (أوافق بشدة) إلى حدائه التطبيق بالإضافة أن هناك معايير لا يوجد لها مقابل تطبق لأول مره في المملكة وبعض المعايير تحتوي تفاصيل أكثر من المعايير السعودية وكل ذلك يستلزم تأهيل المراجعين من خلال تدريبهم وإشراكهم في ورش عمل لمواجهة هذا التحدي وذلك يزيد من تكاليف المراجعة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة زوهو وصن (Zhu and Sun, 2012)، والتي توصلت فيها "أن المخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة الداخلية لم تتأثر كثيراً مع التغيير في المعايير، لكن نظراً لإدخال قياس القيمة العادلة، يجب إعادة تقييم المراجعين عدالة إفصاح المعلومات المحاسبية، مما يزيد في مخاطر الاكتشاف وبالتالي من خطر التدقيق الشامل، الذي تسبب في زيادة أتعاب المراجعة".

### خلاصة نتائج الدراسة:

صاحب قرار تطبيق معايير المحاسبية والمراجعة الدولية في المملكة العربية السعودية العديد من التغييرات في بيئة المحاسبة ونظراً لأهمية موضوع الأتعاب فقد هدفت الدراسة لمعرفة أثر تطبيق المعايير الدولية على أتعاب عملية المراجعة وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج من أهمها:

- أن تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية قد زاد من تكاليف المراجعة مما أدى إلى ارتفاع أتعاب المراجعة.
- أن الاختلاف بين المعايير السعودية والمعايير الدولية من حيث احتواء الأخيرة على متطلبات أكثر للعرض والإفصاح بالإضافة إلى وجود معايير دولية لا يوجد لها مقابل في المعايير السعودية كان سبباً في ارتفاع الأتعاب.
- اعتماد المعايير الدولية على المبادئ يشكل عبء على المراجعين حيث إن تطبيقها ومراجعة البيانات التي أعدت وفقها يتطلب في كثير من الأحيان إلى استخدام الحكم المهني مما يزيد من مخاطر المراجعة وهذا أدى إلى ارتفاع في أتعاب المراجعين.
- أن تطبيق المعايير الدولية لأول مرة كان له الأثر الأكبر على ارتفاع الأتعاب حيث استلزم تطبيقها إعداد الارصدة افتتاحية وإعادة قياس وتبويب للعناصر القوائم المالية بالإضافة لتسجيل أثر ذلك في حقوق الملكية وهذا قد تطلب جهد ووقت من المراجعين مما أدى لارتفاع الأتعاب.
- قد تأثرت إجراءات عملية المراجعة بتطبيق المعايير الدولية حيث اتفقت عينه الدراسة على أن تطبيق المعايير الدولية قد زاد من الجهد والوقت المستغرق في عملية المراجعة.
- أن مراجعة القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية تحتاج إلى تأهيل المراجعين من خلال تدريبهم وإشراكهم في ورش عمل متخصصة وهو ما أدى إلى زيادة تكلفه المراجعة وزيادة أتعاب المراجعة.
- هناك جهود واضحة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لضمان سير تطبيق المعايير الدولية من خلال المتابعة الجادة لعملية التحول وإصدار القرارات التي تتماشى مع الوضع الحالي بحيث يكون هناك توازن بين التكاليف والمنافع وبما يضمن التحول السلس إلى المعايير الدولية.

### توصيات الدراسة:

- في ضوء ما انتهت إليه الدراسة من نتائج توصي الباحثة بالآتي:
- ضرورة إلحاق العاملين في مجال المحاسبة والمراجعة بدورات تدريبية متخصصة وتوفير ورش عمل في مجال معايير المحاسبة الدولية مما يساهم في فهم عملية التحول والعمل على تطبيقها
  - التأكيد على أهمية تدريس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية وبشكل مكثف في الجامعات السعودية، بالإضافة إلى عقد ورش عمل تتيح للطلاب التعرف على الواقع العملي ومواجهة سوق العمل.
  - الاستفادة من تجارب الدول التي طبقت المعايير الدولية منذ فتره والوقوف على المشاكل التي رافقت عملية التطبيق والحلول المقترحة لاسيما الدول المقاربة لبيئة المملكة العربية السعودية.

- ضرورة أن تبحث مكاتب المراجعة عن الخبرات اللازمة لتطبيق متطلبات المعايير الدولية، وذلك لتجنب مواطن الضعف اثناء التطبيق وتوفير المعلومات التي تتطلبها المعايير الدولية.
- الاهتمام باستكمال تهيئة البيئة السعودية للمراجعين والوقوف على مدى قدرة كافة القطاعات في التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية.

#### الدراسات المستقبلية المقترحة:

كما تقترح الباحثة عدداً من الموضوعات لبحوث مستقبلية في مجال هذه الدراسة ومنها العناوين الآتية:

- قدرة الشركات الصغيرة والمتوسطة على تطبيق معايير المحاسبة الدولية من حيث التكلفة والعائد.
- أثر تطبيق المعايير الدولية على جودة المعلومات في القوائم المالية ومخاطر المراجعة
- أثر تطبيق المعايير الدولية على خدمات مكاتب المراجعة الأخرى غير المراجعة

#### قائمة المراجع:

##### أولاً/ المراجع باللغة العربية:

- 1- الألويسي، حازم هاشم (2003): الطريق إلى علم المراجعة والتدقيق - الجزء الأول: المراجعة نظرياً. ليبيا. دار الكتب الوطنية.
- 2- المهلول، محمد عبد الغني (2003): مقوف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية. رسالة ماجستير (غير منشورة) جامعة دمشق. سوريا.
- 3- جامعة الملك عبد العزيز (2016): ندوة حول متطلبات التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي، جدة.
- 4- جربوع، يوسف محمود (2001): نظرية المحاسبة، الفروض والمفاهيم، المبادئ، المعايير، عمان - الأردن. مؤسسة الوراق.
- 5- الجعارات، خالد جمال (2008): معايير التقارير المالية الدولية 2007. عمان الأردن. إثراء للنشر.
- 6- الدوري، عمر علي كامل (2014): معايير التدقيق ومدى انسجامها مع متطلبات البيئة العراقية. أطروحة دكتوراه الفلسفة في المحاسبة. كلية الإدارة والاقتصاد. الجامعة المستنصرية. بغداد.
- 7- سباعي، قطب أحمد؛ وناصر، الخطار خالد (2004): العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب مدققة الحسابات "دراسة ميدانية على دولة قطر". مجلة جامعة الملك عبد العزيز. مجلد (18): عدد (2): ص 162-164
- 8- السعيد، صالح بن عبد الرحمن (2014): محاضرات مادة مناهج البحث والتحليل الكمي، جدة، جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، الفصل الدراسي الأول.
- 9- شركة EY (2016): التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS - برنامج تدريبي باللغة العربية من 9-2016/3/10.
- 10- شعبان، هالة محمد (2016): "أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على أتعاب المراجعة" رسالة ماجستير (غير منشورة). جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- 11- الشمري، عيد حامد معيوف (1994): معايير المراجعة الدولية تطبيقها في تنظيم مهنة الممارسة المهنية بالملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية مقارنة. ط1. معهد الإدارة العامة. الرياض.
- 12- الشيرازي، عباس مهدي (1990): نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى. الكويت: دار السلاسل للطباعة والتوزيع.

- 13- الصبان، محمد سمير وعلي، عبد الوهاب نصر (2002): المراجعة الخارجية: المفاهيم الأساسية وآليات تطبيق وفقاً للمعايير المتعارف عليها والمعايير الدولية. الإسكندرية. مصر. الدار الجامعية.
- 14- صحيفة الرياض (1437هـ، 2015): مقال بعنوان: هيئة المحاسبين تشارك في نقاش جدول أولويات أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية. 24 صفر 06 ديسمبر 2015م - العدد 17331.
- 15- عسيري، عبد الله علي (2014): معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية: دراسة تحليلية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة. مجلد 28. عدد 2 ص 33-68.
- 16- القاضي، حسين وحمدان، مأمون (2011): المحاسبة الدولية ومعاييرها. عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع.
- 17- الكبيسي، عبد الستار (2003): الشامل في مبادئ المحاسبة. الجزء الأول. ط1، دار وائل للنشر. عمان.
- 18- المزجاني، أحمد بن داود (1428هـ): الوجيز في طرق البحث العلمي. خوارزم للنشر والتوزيع. جدة.
- 19- المطارنة، غسان فلاح (2006): تدقيق الحسابات المعاصر. عمان دار الميسرة.
- 20- المطيري، عبيد سعد والعنقري، حسام بن عبد المحسن (2011): "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات التجارة العالمية". مجلة الإدارة العامة. الرياض: معهد الإدارة العامة المجلد 42 العدد (3): ص 511-513.
- 21- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017): موقع <http://www.socpa.org.sa>
- 22- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2018): موقع <http://www.socpa.org.sa>

#### ثانياً/ المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Chen، Chen. (2014): How does mandatory IFRS adoption affect the audit service market?, In School of Accounting Seminar Series, UNSW, Australia, Semester (Vol. 1).
- 2- Dodzi, E.G (2017), " The Effects of the International Financial Reporting Standards (IFRS) on Financial Statements Audit in Ghana", PhD Thesis. University of Ghana, College of Humanities Business.
- 3- Hawkins. David (2004): "New IAS Standards Decision Time for IAS Firms، Institution and Countries". Accounting Bulletin. 20. Merrill lynch، Harvard University. pp 145-201
- 4- Marden, Ronald and others, (2009): "Audit Risk and IFRS", The CPA Journal. Vol.79(6), 32
- 5- Yaacob، Najihah M.، and Che-Ahmad، Ayoib (2011) "Audit fees after IFRS adoption: Evidence from Malaysia." Eurasian Business Review, Vol.2(1), 31-46.
- 6- Zhu، Kai، and Hong Sun (2012): "The reform of accounting standards and audit pricing." China Journal of Accounting Research Vol.5(2) 187-198.

## The Impact of the Transition to International Accounting and Auditing Standards on Audit fees from the Perspective of the External Auditors in Saudi Arabia: A Field Study

**Abstract:** The aim of the research was to identify the impact of the transition to international accounting and auditing standards on the audit fees from the point of view of the external auditors in Saudi Arabia. The inductive and descriptive analytical method was used. The tool was in a questionnaire that was applied to a random sample of 68 reviewers. The results of the study showed that the impact of the shift to the international accounting and auditing standards on the audit fees from the point of view of the external auditors in Saudi Arabia and at the general level of the tool has obtained a general average (3.98 of 5) The three pillars of the research were the implementation of the factors related to the international accounting and auditing standards; the overall average (4.12 of 5); followed by the axis; the impact of the application of international standards for the first time, obtained a total average of (3.92) And audit risk for financial statements prepared in accordance with the criteria See International; an average total (3.90), all of which degree the impact of (large), These averages confirm the consensus of the sample to increase the cost of the audit, which is reflected in the increase in audit fees. In the light of the results, the researcher recommended that the employees in the field of accounting and auditing should be attached to specialized training courses in the field of international accounting standards. With emphasis on the importance of teaching international accounting and auditing standards and intensively in Saudi universities, with workshops to allow university students to learn about the reality and face the labor market. And to benefit from the experiences of countries that have applied international standards; to find out the problems that accompanied the implementation process, and the proposed solutions, especially countries that approach the environment of Saudi Arabia, and suggested titles for complementary studies to meet the ambiguities on the subject.

**Keywords:** transformation .accounting standards .International Review .audit fees .Saudi Arabia