

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين
العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من
وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في
المملكة العربية السعودية

فهدة بنت سلطان بن عبدالرحمن السديري *

*أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبدالعزيز .

ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى معرفة رأي ومدى إدراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية بتأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على تقرير المراجع الخارجي وأهمية هذه التغييرات وأثرها على مهنة المراجعة. وذلك من خلال التعرف على رأي المهنيين حول هذه التغييرات؛ واستكشاف رأي المهنيين أنفسهم في مدى استعدادهم لتطبيق معايير المراجعة الدولية المتعلقة بتقارير المراجعة، ومعرفة مدى إدراك المهنيين لتأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على حدود مسؤولية المراجع حول تكوين رأيه عن القوائم المالية في تقرير المراجعة.

وقد تم توظيف المنهج الإيجابي لصياغة التساؤلات التي تمثل محاور الدراسة ومن ثم توجيه استبيان للمهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية. وقد خلصت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها اعتبار المهنيين أنفسهم مهيؤون ومجهزون لتطبيق المعايير بالشكل الملائم. كما يرون أن التغيير الناتج عن اعتماد معايير المراجعة الدولية يعتبر تغييراً جذرياً لتقرير المراجع في الشكل والمضمون. كما يرى المشاركون في هذه الدراسة أن المعايير الدولية ساهمت في جعل التقرير أكثر وضوح وشفافية، وأنها تزيد من مسؤوليات المراجع عن تكوين رأيه في القوائم المالية، بالإضافة إلى أنها تزيد من ثقة المستفيدين برأيه.

Perceptions of Saudi auditors of external audit report under the implementation of The International Financial Reporting Standards in Saudi Arabia

The aim of this research is to explore auditors' opinion on the external audit report after the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Saudi Arabia. Particularly to know their perception of the changes and its implications for the profession, the auditors' view on their abilities and preparation to apply the international standards and its implication on their responsibilities to form an opinion on financial statements. To achieve this, a positivist methodological approach has been applied. A questionnaire was developed, with questions revolving around the research themes, which was distributed to a random sample of auditors working in Saudi audit firms.

The results indicate that the participants perceive the report transformations under the IFRS as essential because it includes changes in the structure and content of the external audit report. They also perceive themselves ready to implement the standards prior to its official adoption. The study also revealed that the participants believe that IFRS helped clarifying the report and it increased their responsibilities to fulfil the requirements, and finally, they believe IFRS helps to increase users' trust on the audit report.

1. الإطار المنهجي للبحث

1.1 المقدمة:

يشهد العالم ثورة هائلة في مجال الصناعة والتجارة وتزايد تأثير العولمة على الاقتصاديات المحلية وظهور شركات دولية وشركات متعددة الجنسيات، وفي ظل اتفاقية التجارة العالمية وزيادة الاستثمارات على المستوى الدولي، وتحسين جودة المحاسبة، ظهرت الحاجة إلى توحيد معايير المحاسبة والمراجعة بتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (The International Financial Reporting Standards (IFRS) والتي تم تبنيها من قبل 140 دولة حول العالم بما فيها الدول الأعضاء في مجموعة العشرين (Nurunnabi, 2017).

من هنا عملت المملكة العربية السعودية على مشروع التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية. ومع تسارع وتيرة الأعمال الدولية وانتشار قبول المعايير الدولية عالمياً باعتبارها مجموعة عالية الجودة، أعدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خطة إستراتيجية تضمن أحد أهدافها وجوب تقويم ومراجعة المعايير المهنية التي أصدرتها الهيئة في ظل التطورات الدولية وإعداد دراسة لتقويم مدى إمكانية تبني معايير المحاسبة والدولية ومعايير المراجعة الدولية والتأكدات الدولية وإصدار سياسة واضحة حول العلاقة بين المعايير السعودية والمعايير الدولية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018).

وتنفيذاً للخطة الإستراتيجية وما دعت له مجموعة العشرين من ضرورة بذل الجهد للعمل على تحسين جودة التقارير المالية، وذلك من خلال تبني الدول مجموعة واحدة من معايير المحاسبة ذات جودة عالية، فقد عملت اللجان الفنية

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على دراسة إمكانية التحول إلى المعايير الدولية وتوصلت إلى قرارات بتوفيق المعايير السعودية مع المعايير الدولية وفق منهجية تضمن الأخذ في الاعتبار البيئة السعودية سواء فيما يتعلق بالأحكام الشرعية والأنظمة المعتمدة أو مستوى الاستعداد الفني والتقني للجهات المتأثرة بعملية التوافق (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018).

واستكمالاً لتلك الجهود قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتشكيل لجان لمتابعة موضوع التحول والوصول إلى توصية لمجلس الإدارة بشأن التوافق مع معايير المحاسبة والمراجعة. وقرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تطبيق معايير المحاسبة الدولية دفعة واحدة بعد استكمال اعتمادها من الهيئة على أن يبدأ التطبيق على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في 2017/1/1م بالنسبة للمنشآت المدرجة في الأسواق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى فيبدأ التطبيق على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في 2018 /1/1م. كما قرر المجلس تطبيق معايير المراجعة بعد استكمال اعتمادها من الهيئة دفعة واحدة على أن يبدأ التطبيق على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في 2017 /1/1م (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2018).

ونظراً لأهمية هذا التحول وأثره على المهنة وعلى عمل المراجع الخارجي وتقرير المراجعة بشكل خاص، فإن استطلاع رأي المراجعين حول هذا التغيير واكتشاف وجهة نظرهم حوله يعطي تصور مهم لمعرفة مدى إدراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية لحجم التغيير الناتج

عن تبني معايير المراجعة الدولية وخصوصاً المعايير الخاصة بتقرير المراجع الخارجي، وأهمية هذا التغيير، وأثره على مخرجات عملهم.

1.2 هدف وأهمية البحث:

يهدف هذا البحث إلى معرفة رأي ومدى إدراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية فيما يخص التغييرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي وأهمية هذه التغييرات الناتجة عن تطبيق معايير المراجعة الدولية. وذلك من خلال التعرف على رأي المهنيين حيال هذه التغييرات؛ واستكشاف مدى إستعدادهم لتطبيق المعايير وإدراكهم لتأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على حدود مسؤولية المراجع حول تكوين رأي عن القوائم المالية في تقرير المراجعة.

وتتبع أهمية البحث من أهمية معرفة آراء المهنيين بالتغييرات الحادثة في المهنة والتي تمس المخرج الرئيسي من عملية المراجعة والذي يلخص عمل المراجع ككل، ألا وهو تقرير المراجع النهائي والذي يبدي فيه رأيه المحايد عن القوائم المالية.

1.3 مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

ناقشت العديد من الدراسات فوائد التحول للمعايير الدولية بما فيها الشفافية، التوافق الدولي، كفاءة السوق وتدفق الاستثمارات دولياً (Alon & Dwyer, 2014;) (Li & Yang, 2015; Zeghal & Mhedhbi, 2006). فقد ناقشت دراسة (DeFond, 2011) (Hu, Hung, & Li, 2011) أثر فرض تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على الاستثمارات عبر الحدود، ووجدت الدراسة أن التوافق بين الدول والذي يحسن جودة المعلومات المحاسبية يعتبر أكبر دافع لتبني المعايير الدولية. كما

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

أن تبنيها يؤدي لجذب الاستثمارات الخارجية بشكل أكثر (Sultan Alkhtani, 2012). كما حث (Muniandy & Ali, 2012) على أهمية جودة التقارير المالية وأثرها على بناء ثقة المستثمرين الحاليين والمتوقعين. وبشكل عام أظهرت الدراسات وجود علاقة بين تطبيق المعايير الدولية وارتفاع نسبة الاستثمارات الأجنبية (DeFond et al., 2011; Herath & Alsulmi, 2017). كما وتعرضت بعض الدراسات إلى موضوع التحول لمعايير المراجعة الدولية في دول مختلفة مع وجود نقص واضح في الدراسات التي تطرقت لموضوع التحول في الدول النامية (Abd-Elsalam & Weetman, 2003; Abdelsalam & Weetman, 2007; Abdullah, Evans, Fraser, & Tsalavoutas, 2015; Al-Shammari, Brown, & Tarca, 2008; C. N. Albu et al., 2013; N. Albu, & Mădălina Girbina, 2011). وقد ناقشت Uzma (2016) في دراستها النوعية لتحليل التكلفة والربح الناتج عن تبني المعايير الدولية في دول شرق آسيا والبرازيل وروسيا والهند والصين، وقد توصلت لدلائل مختلفة ناتجة عن تبني المعايير الدولية مثل علاقتها بحوكمة الشركات واختلاف الأساليب المحاسبية بالإضافة لمواضيع تتعلق بالمحاسبة البيئية. ودعت Uzma الدول النامية للاستفادة من تجارب الدول المتقدمة في تبني المعايير الدولية وتبعتها على الاقتصاد ومهنة المحاسبة والمراجعة. وقد ركزت الدراسات السابقة المطبقة في المملكة العربية السعودية على مدى موائمة المعايير الدولية للتطبيق في السعودية وعلى أثر التطبيق على التعليم المحاسبي وعلى المهنة بشكل عام (S Alkhtani, 2012; O. Almotairy)

&Alsalman, 2011; Obaid Saad AIMotairy & Stainbank, 2014; Obaid (Alrazeen, 2013; Barzegari Khanagha, 2011). فقد ناقشت دراسة SOCPA (2012)S AIMotairy & AITorky والتي بحثت توافق مناهج المحاسبة في جامعات المملكة العربية السعودية مع متطلبات تطبيق المعايير الدولية عن طريق استخدام الاستبيانات وبمشاركة 17 جامعة سعودية. وقد توصل البحث إلى أن الغالبية العظمى من المشاركين يرون ضرورة تبني تعليم المعايير الدولية لطلبة المحاسبة في الجامعات السعودية بالرغم من ضعف التعاون بين المهنيين من جهة والجامعات من جهة أخرى وبين هيئة المحاسبين القانونيين السعودية SOCPA لفرض تعليم المعايير الدولية بما يتناسب مع احتياجات المهنة. بالإضافة لما سبق، نادى دراسة Alzeban (2016) بأهمية توفير المواد العلمية الخاصة بالمعايير الدولية والتدريب والتعليم المحاسبي المناسب لتغطية المهارات اللازمة وتوفيرها لطلاب المحاسبة في الجامعات السعودية. وقد أشار Hassan, Rankin, & Lu, (2014) إلى أهمية تطوير المناهج والتدريب المحاسبي لدعم تطبيق المعايير الدولية بالشكل الملائم. وفيما يخص الدراسات التي تناولت تجربة المملكة العربية السعودية في تطبيق المعايير الدولية، فقد أشار (Nurunnabi, 2018) أن أغلبها قد تم قبل إلزام تطبيقها في عام 2017 ومن أمثلتها (Alqarni, 2012; Alshmmary, 2015;) (Alzakary, 2013; Ibrahim, 2011). وقد تناولت دراسة يوسف (2013) محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، من خلال معرفة أهم محددات تحقيق التوافق بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة بالمملكة العربية السعودية من وجهة نظر معدي ومستخدمي

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين
العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

تلك التقارير، وقد توصلت الدراسة إلى أهمية تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، وأيضاً توصلت إلى وجود اختلافات بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير التقارير المالية الدولية، وتوافر المبررات اللازمة للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية، وإن أهم محددات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية في وجود هيئة سوق المال باعتبار أنها جهة رسمية وقراراتها ملزمة، ووجود سوق مال فعال، والتدريب المستمر للأفراد، وتطوير المناهج المحاسبية بالجامعات. وتطرقت دراسة الجرف (2010) إلى أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، من خلال محاولة وضع إطار مقترح لأهمية التوافق بين معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية ومعايير المحاسبة الدولية، واختبار مدى ملائمة هذا الإطار في بيئة الأعمال السعودية، وتوصلت الدراسة إنه من الضرورة إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإمكانية توفير قراءة موحدة للقوائم المالية لإضفاء المصداقية على المعلومات المحاسبية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها، وبذلك تقل الفجوة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغرض الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

وبناء على ماسبق، توجد حاجة لمزيد من الدراسات التي تركز على أثر تطبيق المعايير الدولية في المملكة العربية السعودية على مهنة المحاسبة والمراجعة بشكل خاص وعلى الاقتصاد الوطني بشكل عام. كما أن دراسة تطبيق المعايير

تتطلب التنوع في تبني وجهات النظر المختلفة للأطراف المرتبطة بتطبيق المعايير الدولية ومنهم المهنيين أنفسهم للوقوف على العقبات والمميزات الناتجة عن تبني المعايير.

1.4 الإطار النظري لمعايير المراجعة الدولية الخاصة بتقرير المراجع والمعمدة في المملكة العربية السعودية:

معايير المراجعة الدولية نشأت لتحسين جودة الأداء المهني وتحقيق قدر من التوافق في الأحكام الشخصية للمراجعين والعمل على رفع مستوى المهنة والارتقاء بها، والقضاء على التناقضات ما بين المعايير المحلية والدولية. وقد اتخذ مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قراراً بضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود معيار أو رأي مهني صادر عن الهيئة (عسيري، 2014). ويعتبر هذا تحولاً في توجهات الهيئة حيث كانت في السابق تؤكد على أنه "يتعين الاسترشاد بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية الأخرى المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما لم يرد له ذكر في المملكة بعد النظر فيها واستبعاد ما لا يتفق وظروف المملكة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2007).

ونشرت مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS Foundation) المشرفة على مجلس معايير المحاسبة المالية (IASB) على موقعها الترجمة العربية المعتمدة لمعايير المحاسبة الدولية والتي أعدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ووفقاً للاتفاقيات الموقعة بين المؤسسة الدولية والهيئة فإن هيئة المحاسبين هي المخولة اعتباراً من 2016م بالترجمة الرسمية للمعايير الدولية كما تتيح اتفاقية أخرى للهيئة أن تنشر النسخة المعتمدة من المعايير الدولية

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

للتطبيق في المملكة العربية السعودية على موقعها الإلكتروني ونشرها ورقياً (الرحيلي ، 2017).

ووفقاً لخطة التحول إلى المعايير الدولية ولسياسة المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد حيال التعديلات على المعايير الدولية المعنونة "إرشادات لمعدي المعايير الوطنية الذين يطبقون المعايير الصادرة من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، مع ضرورة إدخال تعديلات محددة عليها"، قامت الهيئة باعتماد المعايير الدولية للمراجعة والفحص والتأكدات الأخرى والخدمات ذات العلاقة الآتية للتطبيق في المملكة العربية السعودية مع الأخذ في الحسبان التعديلات العامة ويسري العمل بهذه المعايير اعتباراً من 1 / 1 / 2017م أو بعده (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2017).

ويقدم التالي شرح مختصر لمعايير المراجعة الدولية المرتبطة بتقرير المراجع والمعمتمة في المملكة العربية السعودية كما ظهرت في موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين:

- معيار المراجعة رقم 220 "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية":

يتناول هذا المعيار مسؤوليات محددة للمراجع، تتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية ومسؤوليات فحص ورقابة جودة الارتباط ويرتبط هذا المعيار بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وتعد نظم رقابة الجودة وسياساتها وإجراءاتها مسؤولية مكتب المراجعة. وبموجب معيار المراجعة لرقابة الجودة فإن على مكتب المراجعة التزاماً بإنشاء نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه ليقدّم له تأكيد معقول بالالتزام بالمعيارين والعاملين بالمعايير المهنية.

- معيار المراجعة رقم 230 "توثيق أعمال المراجعة":

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع المتعلقة بإعداد توثيق أعمال مراجعة القوائم المالية ويحتوي على قائمة بمعايير المراجعة التي تتضمن متطلبات وإرشادات خاصة بالتوثيق. وقد تحدد الأنظمة متطلبات توثيق إضافية. ويوفر توثيق أعمال المراجعة أدلة على الأساس الذي استخدمه المراجع في التوصل إلى استنتاج حول تحقيق الأهداف العامة للمراجع.

- معيار المراجعة رقم 240 "مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية":

يتناول هذا المعيار مسؤوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية. ويرتبط بشكل أوسع مع المعيار (315) ومعيار المراجعة (330) فيما يتعلق بمخاطر التحريف الجوهرى بسبب الغش، ويوضح أن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو الغش الذي يترتب عليه تحريف جوهرى في القوائم المالية وتقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشافه على الإدارة والمكلفين بالحكومة وليس المراجع.

- معيار المراجعة رقم 315 "تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقديرها من خلال فهم المنشأة وبيئتها":

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن تحديد مخاطر التحريف الجوهرى وتقديرها في القوائم المالية من خلال فهم المنشأة وبيئتها بما في ذلك الرقابة الداخلية للمنشأة. والمراجع هو من يحدد مخاطر التحريف الجوهرية ويقدرها على مستوى القوائم المالية وعلى مستوى الإقرار ومن ثم توفير أساس التصميم وتنفيذ استجابات للمخاطر المقدره للتحريف الجوهرى.

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

– معيار المراجعة رقم 700 "تكوين الرأي والتقرير عن القوائم المالية":

اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معيار المراجعة (700) كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة مع الأخذ في الحسبان الإضافات والتعديلات العامة الموضحة في وثيقة الاعتماد ويضاف إليها إضافة حاشية لتوفير مثال لمسؤوليات التقرير الأخرى، وإضافة حاشية بشأن تضمين اسم الشريك المسؤول عن الارتباط في تقرير المراجع وإضافة حاشية لعنوان الفقرة رقم (50) وكذلك الفقرتين رقم (أ 71 ، أ 72)، وتنص بأنه لا توجد مجموعة أخرى من معايير المراجعة في المملكة مما يعني عدم انطباق هذه الفقرات على البيئة المحلية للمراجعة في المملكة. كما يوضح المعيار مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية وكذلك شكل ومحتوى تقرير المراجع كنتيجة لمراجعة القوائم المالية.

– معيار المراجعة رقم 701 "الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل":

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع للإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع المستقل والغرض من التبليغ هو تعزيز قيمة الاتصال في تقرير المراجع من خلال توفير الشفافية عن المراجعة التي تم تنفيذها وكذلك توفير معلومات إضافية لمستخدمي القوائم المالية ، ويتم الإبلاغ عن الأمور الرئيسية للمراجعة في تقرير المراجع في سياق تكوين الرأي في القوائم المالية ككل.

– معيار المراجعة رقم 705 "التعديلات على الرأي الوارد في تقرير المراجع المستقل":

يتناول هذا المعيار مسؤولية المراجع بشأن إصدار تقرير مناسب عندما يصدر تقرير بيدي فيه رأيه وفقاً لمعيار المراجعة (700) ويضطر إلى تعديل رأيه في القوائم المالية ويتضمن هذا المعيار كيف يتأثر شكل تقرير المراجع ومحتواه عندما يبدي المراجع رأياً معديلاً. ويهدف المراجع إلى إبداء رأي معدل مناسب في القوائم المالية . ولا بد أن يستنتج المراجع أن القوائم المالية ككل لا تخلو من تحريف جوهرى بناء على الأدلة التي حصل عليها أو أن القوائم المالية ككل تخلو من تحريف جوهرى.

- معيار المراجعة رقم 706 "فقرات لفت الانتباه وفقرات أمور أخرى في تقرير المراجع المستقل":

يتناول هذا المعيار الإبلاغ الإضافي في تقرير المراجع عندما يرى ضرورة لفت انتباه المستخدمين لأمر تم عرضه والإفصاح عنه في القوائم المالية والتي تشكل أساساً لفهم المستخدمين للقوائم المالية ولفت انتباه المستخدمين لأي أمر آخر بخلاف تلك المعروضة والتي تعد ذات الصلة بفهم المستخدمين للمراجعة أو لمسؤوليات المراجع أو تقريره.

1.5 منهجية وفرضيات البحث:

تم توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) في هذا البحث كما تم توضيحها في بحث (إبراهيم, 1990; المطيري ومتولي, 2002) وتعتمد هذه النظرية على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة عن طريق مراجعة الدراسات السابقة ومعطيات الواقع بهدف التوصل إلى تعاريف محددة ومن ثم تحديد متغيرات الظاهرة التابعة والمستقلة. ويعتمد المنهج الإيجابي على كل من الشرح والتنبؤ، فقد وضح (هلالي, 1994, 84) أن الشرح يتناول تقديم سبباً لما لوحظ من ظواهر

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

محاسبية. وقد يقف المنهج الإيجابي عند هذا الحد أي شرح وتفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتنبؤ بسلوكها مستقبلاً. والتنبؤ يقصد به التنبؤ بظواهر لم تلاحظ بعد، وذلك لا يعني أن التنبؤ يكون قاصراً على المستقبل، وإنما التنبؤ بظاهرة قد حدثت فعلاً ولكن لم يتم تجميع نتائج متجانسة عن وجودها.

وتجدر الإشارة إلى أن هذا البحث يعد من البحوث الاستكشافية والتي تعتمد بشكل أساسي على صياغة التساؤلات بدلاً من صياغة الفروض، حيث وضح ذلك (حافظ، 2012، 27-28) باعتباره الدراسات الاستكشافية تركز بشكل أساسي على جمع المعلومات وتعد التساؤلات أو الفروض أساساً لخطوات أخرى قادمة، بل إن الباحث يبني عليها. وإذا كانت أهداف البحث استطلاع أو استكشاف أمر معين فإنه يكون مناسباً استخدام التساؤلات. وبناءً على ما سبق وتحقيقاً لأهداف البحث، واستناداً إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية، تمت صياغة التساؤلات التالية كأساس لتحديد الجوانب التي سيتم تناولها أثناء إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث:

1. ما مدى ادراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية للتغيرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية؟
2. ما مدى استعداد المراجعين في السعودية لتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقارير المراجعة من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية؟
3. ما مدى ادراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة

العربية السعودية لتأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على حدود مسئولية المراجع حول تكوين رأي عن القوائم المالية في تقرير المراجعة؟ وعلى ذلك تم في إجراء الدراسة الميدانية الاعتماد على استخدام استمارة استبيان صممت بما يتناسب مع مضمون التساؤلات الثلاث المذكورة تمهيداً للإجابة عنها وتحليل ومناقشة نتائجها إحصائياً.

ولقد احتوى الاستبيان في صورته النهائية على الأجزاء التالية:

الجزء الأول: ويحتوي على بيانات أولية عن عينة البحث من حيث المؤهل العلمي، الشهادة المهنية، المسمى الوظيفي وسنوات الخبرة.

الجزء الثاني: ويشتمل على أسئلة البحث والتي تم تقسيمها إلى ثلاث محاور وهي كالتالي:

المحور الأول: إبداء الرأي حول التغيرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق المعايير الدولية، حيث احتوى هذا المحور على عدد (10) فقرات.

المحور الثاني: إبداء الرأي حول مدى استعداد المراجعين لتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقارير المراجعة، حيث شمل هذا المحور (10) فقرات.

المحور الثالث: إبداء الرأي حول تأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على حدود مسئولية المراجع حول تكوين رأي عن القوائم المالية في تقرير المراجعة بعد تطبيق المعايير الدولية، حيث احتوى هذا المحور على (9) فقرات. وقد تم استخدام مقياس ليكرت (Likert) خماسي التدرج (غير موافق على الإطلاق-غير موافق- موافق إلى حد ما -موافق-موافق بشدة) وذلك لتحديد درجة الموافقة من وجهة نظر أفراد العينة على محاور الدراسة.

كما تم التحقق من صدق الاستبيان بطريقتين، الأولى وتسمى الصدق الظاهري (Face validity)، وهو الصدق المعتمد على المحكمين، حيث تم عرض أداة الدراسة على أحد أعضاء هيئة التدريس بقسم المحاسبة بجامعة الملك عبد العزيز. وأما الطريقة الثانية تسمى الاتساق الداخلي (Internal Consistency) حيث تم التحقق من مؤشرات الصدق لأداة الاستبيان من خلال قياس درجة ارتباط كل عبارة مع الدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وذلك باستخدام معامل الارتباط بيرسون. وقد تراوحت قيم معاملات الارتباط ما بين (0.243-0.51). وبالتالي فإن غالبية فقرات الاستبيان تحقق أهداف القياس المرجوة منها. كما أشارت معاملات الارتباط بين درجة كل محور مع الدرجة الكلية للأداة لوجود علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية (0.01) بين درجة كل محور مع الدرجة الكلية لأداة القياس، حيث تراوحت قيم معاملات الارتباط ما بين (0.479 - 0.940) وهي قيم عالية تشير إلى أن أداة القياس تحقق درجة عالية من المصادقية. ولقياس الثبات الكلي للاستبانة وثبات المحاور، تم التحقق من خلال استخدام معامل ألفا كرونباخ (ahplA s'hcabnor) وذلك لاختبار ثبات أداة البحث حيث وصلت قيمة المعامل (0.879) وهي قيمة عالية تشير إلى أن أداة القياس حققت درجة عالية من الثبات.

بالإضافة إلى ما سبق فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- التكرارات والنسب المئوية لوصف مجتمع البحث بالنسبة للمعلومات الأولية.
- المتوسط الحسابي وذلك لحساب المتوسط الحسابي لكل فقرة ولكل محور.

- الانحرافات المعيارية للتعرف على التباين للفقرات وللمجالات.

2. الدراسة الميدانية

يتكون مجتمع البحث من المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية وقد تم استخدام أسلوب العينة العشوائية في اختيار العينة. وبعد توزيع أداة البحث على العينة المستهدفة تم الحصول على استجابات من (81) فرد من أفراد العينة وهي التي جرى اعتمادها.

2.1 خصائص عينة البحث

جدول (1) التكرارات والنسب المئوية لخصائص أفراد عينة البحث

الخصائص العامة	الخصائص الفرعية	العدد	النسبة المئوية
المؤهل التعليمي	دبلوم	4	4.9
	بكالوريوس	34	42.0
	ماجستير	43	53.1
المؤهل المهني	محاسب قانوني	12	14.8
	محاسب إداري	6	7.4
	زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	38	46.9
	لا توجد	25	30.9
المسمى الوظيفي	مراجع قانوني	42	51.9
	مراجع حسابات	12	14.8
	مدير مالي	6	7.4
	محاسب	14	17.3
	أخرى	7	8.6
سنوات الخبرة	أقل من 5 سنوات	11	13.6%

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

13.6%	11	من 5- لأقل من 10
44.4%	36	من 10- لأقل من 15
28.4%	23	10 سنة فأكثر

يتضح أن غالبية أفراد العينة من موظفي مكاتب المراجعة المشاركين في الدراسة الحالية وبنسبة 53.1% مؤهلهم التعليمي ماجستير، بينما هناك 42.0% مؤهلهم التعليمي بكالوريوس، في حين أن أفراد العينة الذين مؤهلهم التعليمي دبلوم يشكلون نسبة 4.9%، فقط. وهذا مؤشر يدل على أن غالبية موظفي مكاتب المراجعة المشاركين في الدراسة الحالية مؤهلون علمياً للقيام بأعباء وظيفة المراجعة الخارجية وإدراك التغيرات التي طرأت على تقارير المراجعة في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية. كما أن غالبية المشاركين في الدراسة وبنسبة 46.9% لديهم زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، بينما يشكل المحاسبون القانونيين نسبة 14.8%، في حين أن المحاسبون الإداريون يمثلون نسبة 7.4%، بينما بلغت نسبة أفراد العينة الذين ليست لديهم شهادة مهنية (30.9%) . وهذا يدل على أنه وبالرغم من أن غالبية أفراد العينة لديهم زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، إلا أن هناك نسبة مقدرة من موظفي مكاتب المراجعة لا يحملون شهادة مهنية في مجال المراجعة. ويشكل المراجعون القانونيون غالبية أفراد العينة بنسبة 51.9%، بينما يمثل المحاسبون نسبة 17.3%، من إجمالي أفراد العينة، في حين بلغت نسبة مراجعي الحسابات 14.8%، بينما أفراد العينة الذين مساهم الوظيفي مدير مالي يشكلون نسبة 7.4%، في حين بلغت نسبة أفراد العينة الذين لديهم مسميات وظيفية أخرى 8.6%، من إجمالي أفراد العينة المشاركين في الدراسة الحالية. وبالتالي فإن المحاسبون القانونيين يشكلون أكثر من نصف أفراد العينة، مما يكون له أثر في نتائج الدراسة. وأخيراً فإن غالبية أفراد العينة وبنسبة 44.4% تراوحت سنوات خبرتهم ما بين (10- لأقل من 15) سنوات،

بينما 28.4% سنوات خبرتهم أكثر من 15 سنة، في حين أن 13.6% تراوحت سنوات خبرتهم ما بين (5-لأقل من 10) سنة، بينما هناك 13.6% من أفراد العينة سنوات خبرتهم أقل من 5 سنوات. مما يشير إلى أن غالبية أفراد العينة خبرتهم أكثر من 10 سنوات، مما يكون له أثر كبير في التعرف على التغيرات التي ظهرت على تقارير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية في المملكة العربية السعودية في السنوات الأخيرة.

2.2 تحليل ومناقشة النتائج

2.2.1 رأي المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية حول التغيرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق المعايير الدولية.

جدول رقم 2

استجابات أفراد العينة حول التغيرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية.

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	خيارات الإجابة					رقم الفقرة	
			لا أوافق بشدة	لا موافق	محايد	موافق	أوافق بشدة		
1	0.75	4.41	0	2	7	28	44	ت	التحول للمعايير الدولية أدى إلى تغير جذري في شكل ومضمون تقارير المراجع الخارجي.
			0.0	2.5	8.6	34.6	54.3	ن%	
4	0.61	4.14	0	0	10	50	21	ت	تقارير المراجع الخارجي أصبحت أكثر وضوح

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين
العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

			0.0	0.0	12.3	61.8	25.9	ن%	وشفافية في ظل تطبيق المعايير الدولية في السعودية.	
3	0.58	4.16	0	1	5	55	20	ت	تحتوي تقارير المراجع مع تطبيق المعايير الدولية على الكثير من التفاصيل لم تكن موجودة من قبل.	3
			0.0	1.2	6.2	67.9	24.7	ن%		
2	0.51	4.25	0	0	3	55	23	ت	تمكن المعايير الدولية المراجع من إظهار إفصاح كافي عن معلومات القوائم المالية أكثر من قبل.	4
			0.0	0.0	3.7	67.9	28.4	ن%		
6	0.96	3.21	0	29	7	44	1	ت	قواعد إجراءات إعداد تقرير المراجع تختلف عن القواعد المتبعة بتطبيق المعايير المحلية السعودية.	5
			0.0	35.8	8.6	54.4	1.2	ن%		
5	0.66	3.90	0	0	22	45	14	ت	تطبيق المعايير الدولية يحسن نتائج تقارير المراجع بحيث يحتوي على معلومات أكثر ملائمة للتنبؤ بالمستقبل.	6
			0.0	0.0	27.2	55.5	17.3	ن%		
10	0.85	2.33	7	52	11	10	1	ت	يصعب على المراجع تطبيق معايير المراجعة الدولية في السعودية لاختلافها الكبير عن المعايير المحلية.	7
			8.6	64.2	13.6	12.2	1.2	ن%		

9	0.78	2.63	1	42	24	14	0	ت	يجد المراجع صعوبة في فهم معايير إعداد التقارير مع التعديلات وإضافة حواشي تحتوي الكثير من التعليمات.	8
			1.2	51.9	29.6	17.3	0.0	%ن		
7	0.99	2.98	0	37	13	27	4	ت	التعديلات والإضافات على معايير إعداد التقارير تطبّق من عمل المراجع وقدرته على إنجاز عمله في الوقت المناسب.	9
			0.0	45.7	16.0	33.3	4.9	%ن		
8	0.95	2.65	0	52	8	18	3	ت	تختلف معايير التقارير الدولية اختلاف كبير عن التقارير السعودية المحلية.	10
			0.0	64.2	9.9	22.2	3.7	%ن		
	0.37	3.47	المتوسط الحسابي المرجح العام							

بينت النتائج بالجدول رقم 2 أعلاه استجابات أفراد العينة المشاركين في الدراسة الحالية حول رأيهم في التغييرات التي طرأت على تقارير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية بمكاتب المراجعة السعودية الحالي، حيث يتضح أن قيمة المتوسط الحسابي المرجح العام بلغت قيمته (3.47) وانحراف معياري قدره (0.37)، تشير إلى أن المشاركين يرون أن هناك تغييرات طرأت على تقرير المراجع الخارجي بناءً على تطبيق معايير المراجعة الدولية. حيث حازت العبارة:

"التحول للمعايير الدولية أدباً للتغيير جذري في شكل ومضمون تقارير المراجع الخارجي" على المرتبة الأولى كون أفراد العينة بنسبة 54.3% يوافقون بشدة على ذلك ، بينما 34.6% يوافقون ، في حين أن 8.6% محايدون ، بينما من لا يوافقون بلغت نسبتهم 2.5% فقط.

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

كما تشير نتائج العبارة رقم (4) أن غالبية أفراد العينة يوافقون وبدرجة كبيرة جداً أن تطبيق المعايير الدولية قد أدى إلى تمكين المراجع الخارجي من إظهار إفصاح كافي عن معلومات القوائم المالية أكثر من قبل، حيث أشارت النتائج أن أفراد العينة بنسبة 28.4% يوافقون بشدة على ذلك، بينما الغالبية وبنسبة 67.9% يوافقون، في حين بلغت نسبة المحايدون 3.7%. ومن جانب آخر، فقد أشارت العبارة رقم (3) بنسبة 24.7% يوافقون بشدة على العبارة، وبنسبة 67.9% يوافقون، أنه مع تطبيق المعايير الدولية فإن تقرير المراجع الخارجي احتوى على الكثير من التفاصيل لم تكن موجودة من قبل في هذه التقارير.

كما أوضحت النتائج بالجدول رقم 2 أن العبارة رقم (8) والتي نصت على "يجد المراجع صعوبة في فهم معايير إعداد التقارير مع التعديلات وإضافة حواشيتحتوي الكثير من التعليمات" قد حازت على المرتبة قبل الأخيرة من بين الفقرات التي تفسر التغيرات التي طرأت على تقرير المراجع الخارجي بسبب تطبيق معايير المراجعة الدولية، ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابات أفراد العينة حيث بلغت (2.63) وانحراف معياري قدره (0.78) حيث أن نسبة من يدعمون وجود هذه الصعوبة بلغت 17.3%، بينما بلغت نسبة المحايدون 29.6%، في حين بلغت نسبة من لا يعتقدون بوجود هذه الصعوبة 53.1%.

كما ظهر أن العبارة رقم (7) والتي نصت على "يصعب على المراجع تطبيق معايير المراجعة الدولية في السعودية لاختلافها الكبير عن المعايير المحلية" قد حازت على المرتبة الأخيرة من بين الفقرات التي تفسر التغيرات التي طرأت

على تقرير المراجع الخارجي بسبب تطبيق معايير المراجعة الدولية، ويدعم ذلك قيمة المتوسط الحسابي المرجح لاستجابات أفراد العينة حيث بلغت (2.33) وانحراف معياري قدره (0.85). ولقد أشارت النتائج بالجدول أن أفراد العينة بنسبة 13.5% فقط يدعمون أن المراجع الخارجي يجد صعوبة في تطبيق معايير المراجعة الدولية في السعودية بسبب اختلافها الكبير مع المعايير المحلية، بينما بلغت نسبة المحايدون 13.6%، في حين أن الغالبية وبنسبة 72.8% لا يعتقدون أن المراجع يجد صعوبة في تطبيق معايير المراجعة الدولية.

ونستنتج من آراء العينة أن المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية يرون أن التحول للمعايير الدولية أدى إلى تغير جذري في شكل ومضمون تقرير المراجع الخارجي، كما يرون أن المعايير الدولية ساهمت في تعزيز الإفصاح أكثر من قبل. كذلك تشير النتائج إلى أن المهنيين يرون أن تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق المعايير الدولية احتوى على تفاصيل لم تكن موجودة من قبل. بالإضافة لذلك، فقد بينت النتائج أن المراجع الخارجي لا يجد صعوبة في تطبيق معايير المراجعة الدولية بسبب كونها لا تختلف كثيرا عن المعايير المحلية.

2.2.2 رأي المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية حول مدى استعداد المراجعين لتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقرير المراجعة.

جدول 3 استجابات أفراد العينة حول مدى استعداد المراجعين لتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقرير المراجعة.

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

الترتيب	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	خيارات الإجابة					رقم الفقرة		
			لا أوافق بشدة	لا موافق	لا أعلم	موافق	أوافق بشدة			
8	0.61	3.67	0	4	21	54	2	ت	المراجعين الخارجين في السعودية على دراية كافية بمعايير المراجعة الدولية	1
			0.0	4.9	25.9	66.7	2.5	ن%		
7	0.63	3.68	0	6	15	59	1	ت	تلقى المراجعين دورات مكثفة لفهم المعايير الدولية قبل تطبيقها في المملكة العربية السعودية.	2
			0.0	7.4	18.5	72.8	1.2	ن%		
5	0.84	4.35	0	5	4	30	42	ت	المراجعين في السعودية على وعي كافي بأهمية تطبيق المعايير الدولية وضرورة الالتزام بها.	3
			0.0	6.2	4.9	37.0	51.9	ن%		
6	0.83	4.12	0	4	11	37	29	ت	جميع مكاتب المراجعة في السعودية ملتزمة بتطبيق المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية عن الشركات المالية الكبيرة.	4
			0.0	4.9	13.6	45.7	35.8	ن%		
9	0.77	3.63	0	10	14	53	4	ت	اعتماد وتطبيق معايير المراجعة الدولية يلقي قبول عام من مراجعي الحسابات.	5
			0.0	12.3	17.3	65.4	4.9	ن%		
10	0.78	3.54	0	4	39	28	10	ت	بتطبيق معايير المراجعة	6

			0.0	4.9	48.1	34.6	12.3	%	الدولية أصبح عمل وتقرير المراجع أسهل وأفضل من قبل.	
3	0.84	4.48	1	1	9	17	53	ت	عدم التزام المراجعين بالمعايير الدولية عند إعداد التقارير يعرض المراجع للمساءلة.	7
			1.2	1.2	11.1	21.0	65.4	%		
4	0.81	4.37	1	1	8	28	43	ت	يلتزم المراجع الخارجي في السعودية بقواعد السلوك المهني المعتمدة والصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.	8
			1.2	1.2	9.9	34.6	53.1	%		
1	0.64	4.65	0	2	1	20	58	ت	النمو الاقتصادي الضخم في السعودية وموقعها بين الدول العشرين إحدى الأسباب الدافعة بقوة إلى ضرورة تطبيق المعايير الدولية.	9
			0.0	2.5	1.2	24.7	71.6	%		
2	0.67	4.51	0	2	2	30	47	ت	مستقبلا ستكون جميع الشركات والمؤسسات بغض النظر عن نوع نشاطها أو حجمها ملزمة بتطبيق المعايير الدولية.	10
			0.0	2.5	2.5	37.0	58.0	%		
	0.42	4.10	المتوسط الحسابي المرجح العام							

بينت النتائج بالجدول رقم 3 أعلاه أن غالبية أفراد العينة بشكل عام يوافقون على وجود درجة عالية من الاستعداد من جانب المراجعين القانونيين في السعودية بتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقارير المراجع الخارجي وذلك بموجب موافقتهم على العبارات الدالة على حضورهم لدورات مكثفة وتجهيزات مسبقة لفهم آليات

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

التطبيق قبل فرضها. وهذا يشير إلى إدراك مكاتب المراجعة أهمية الاستعداد لتطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي.

كما بينت النتائج أن المشاركين يوافقون بشدة ويوافقون بنسبة 95%، على عبارة " مستقبلاً ستكون جميع الشركات والمؤسسات بغض النظر عن نوع نشاطها أو حجمها ملزمة بتطبيق المعايير الدولية." ويدل ذلك على أن غالبية أفراد العينة يعتقدون وبدرجة عالية جداً أن من بين أبرز العوامل التي تدعم تطبيق المعايير الدولية المتعلقة بتقرير المراجع الخارجي هي أنه في المستقبل ستكون جميع الشركات والمؤسسات بغض النظر عن نوع نشاطها أو حجمها ملزمة بتطبيق المعايير الدولية. كما أشارت النتائج أن أفراد العينة بنسبة 65.4% يوافقون بشدة على أن عدم التزام المراجعين بالمعايير الدولية عند إعداد التقارير يعرض المراجع للمساءلة.

2.2.3 رأي المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية حول حدود مسؤولية المراجع حول تكوين رأي عن القوائم المالية في تقرير المراجع بعد تطبيق المعايير الدولية.

جدول (4) استجابات أفراد العينة حول مدى مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية بتطبيق المعايير الدولية

الترتيب	الأنحرف المعياري	المتوسط الحسابي	خيارات الإجابة					رقم الفقرة
			لاوافق	بشدة	لا موافق	محايد	موافق	

فهدة بنت سلطان بن عبدالرحمن السديري

1	0.66	4.28	0	1	6	43	31	ت	معايير المراجعة الدولية تزيد من مسؤوليات المراجع عند تكوين رأيه في القوائم المالية.	1
			0.0	1.2	7.4	53.1	38.3	%ن		
7	0.81	3.62	1	2	36	30	12	ت	معايير المراجعة الدولية أكثر دقة ووضوح بحيث تساعد المراجع على اكتشاف الأخطاء الجوهرية أو الغش أسرع من قبل.	2
			1.2	2.5	44.4	37.0	14.8	%ن		
8	0.82	3.58	1	2	39	27	12	ت	معايير المراجعة الدولية تزيد من حياد واستقلالية المراجع.	3
			1.2	2.5	48.1	33.3	14.8	%ن		
3	0.65	4.02	0	2	10	53	16	ت	الالتزام بالمعايير الدولية تساعد المراجع على إعداد تقارير أكثر شفافية ومصدقية.	4
			0.0	2.5	12.3	65.4	19.8	%ن		
6	0.80	3.75	0	3	29	34	15	ت	توضح معايير المراجعة الدولية مسؤولية المراجع بشكل أكبر اتجاه اكتشاف الأخطاء أو الغش والإفصاح عن المعلومات المضللة في القوائم المالية.	5
			0.0	3.7	35.8	42.0	18.5	%ن		
9	1.14	3.38	1	25	11	30	14	ت	تسهل معايير إعداد التقارير الدولية عمل المراجع في	6
			1.2	30.9	13.6	37.0	17.3	%ن		

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

								إعداد تقريره بعيداً عن أي ضغوط خارجية.	
5	0.55	3.91	0	1	13	59	8	ت	7
			0.0	1.2	16.0	72.8	9.9	%	
تطبيق معايير المراجعة الدولية يساعد على توفير معلومات قيمة ودقيقة تساعد في اتخاذ قرارات استثمارية جيدة.									
4	0.56	3.99	0	0	13	56	12	ت	8
			0.0	0.0	16.0	69.2	14.8	%	
توافق القوائم المالية مع المعايير الدولية يساهم في جودة التقارير المالية وإبعادها من التحيز									
2	0.56	4.04	0	0	11	56	14	ت	9
			0.0	0.0	13.6	69.1	17.3	%	
التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية عند إعداد تقريره يزيد من ثقة المستخدمين لرأيه المنشور في التقرير.									
0.52		3.84		المتوسط الحسابي المرجح العام					

بينت النتائج بالجدول رقم 4 أعلاه استجابات أفراد العينة المشاركين في الدراسة حول مدى مسؤولية المراجع عن تكوين رأي في القوائم المالية بعد تطبيق المعايير الدولية، حيث يتضح أن المشاركين يرون أن تطبيق المعايير الدولية يؤدي لزيادة مسؤوليات المراجع عند تكوين رأيه في القوائم المالية بدرجة كبيرة جداً. كما أوضحت النتائج أيضاً أن المشاركين يؤيدون أن المعايير الدولية تزيد من ثقة المستفيدين من رأيهم بالقوائم المالية. ومع ذلك فنسبة كبيرة منهم تمثل

44% كانوا محايديين فيما يخص رأيهم بأن المعايير الدولية تساعد في اكتشاف الغش والأخطاء الجوهرية بشكل أسرع من قبل. وقد يعود ذلك للاختلاف المهني القائم حول مسؤولية المراجع عن اكتشاف الأخطاء والغش أساساً. فكما نص معيار المراجعة الدولي رقم 240 "مسئوليات المراجع ذات العلاقة بالغش عند مراجعة القوائم المالية" والذي يوضح أن الغش الذي يهتم به المراجع لأغراض معايير المراجعة هو الغش الذي يترتب عليه تحريف جوهري في القوائم المالية وتقع المسؤولية الأساسية عن منع الغش واكتشافه على الإدارة والمكلفين بالحكومة وليس المراجع. وبالتالي يوجد اختلاف بين المراجعين حول هذه المسؤولية وأن هدف المراجع إبداء الرأي حول صدق وعدالة القوائم المالية وليس البحث عن الغش والأخطاء واكتشافها.

يتبين مما سبق أن غالبية أفراد العينة يعتقدون وبدرجة كبيرة أن التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية عند إعداد تقريره تزيد من أهمية رأيه لدى المستخدمين للتقارير بدرجة كبيرة. كما أن غالبية أفراد العينة يوافقون أن الالتزام بالمعايير الدولية يساعد المراجع على إعداد تقارير أكثر شفافية ومصداقية وهذا يوضح مدى أهمية التزام المراجع الخارجي بتطبيق المعايير الدولية، مما يساهم بتعزيز الثقة بالمراجع الخارجي لدى أصحاب المصلحة.

كما نلاحظ أ، عبارة "معايير المراجعة الدولية تزيد من حياد واستقلالية المراجع" قد حازت على المرتبة قبل الأخيرة من بين العبارات التي تفسر مدى مسؤولية المراجع عن تكوين رأيه المهني في القوائم المالية. ويتضح أيضاً أن غالبية أفراد العينة يرون أن تطبيق المعايير الدولية تساهم بدرجة كبيرة في زيادة حياد واستقلالية المراجع.

كما كشفت النتائج بالجدول رقم 4 أعلاه أن العبارة رقم (6)، التي نصت على "تسهل معايير إعداد التقارير الدولية عمل المراجع في إعداد تقاريره بعيداً عن أي ضغوط خارجية" قد حازت على المرتبة الأخيرة من بين العبارات التي تفسر مدى مسؤولية المراجع عن تكوين رأيه المهني في القوائم المالية، مع وجود تعارض في آراء العينة بين موافق بشدة بنسبة 17% وموافق بنسبة 37% بينما 30% من العينة يرون أنها لا تسهل عملهم مما قد يدل على إيجاد البعض

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

صعوبة في التوافق مع التغييرات واعتمادها بالشكل المطلوب.

3. خلاصة وخاتمة

أظهرت الدراسة أن المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين يرون أن التغييرات التي طرأت على تقارير المراجع الخارجي نتيجة لتطبيق معايير المراجعة الدولية تعتبر تغييرات جذرية في شكل ومضمون تقارير المراجع الخارجي، كما ساهمت المعايير الدولية في تمكين المراجع الخارجي من إظهار إفصاح كافي عن معلومات القوائم المالية أكثر من قبل من وجهة نظرهم. كذلك يرون أن تقارير المراجع الخارجي في ظل تطبيق المعايير الدولية احتوت على الكثير من التفاصيل لم تكن موجودة من قبل، بالإضافة إلى ذلك فقد بينت الدراسة أن المراجع الخارجي في السعودية لا يجد صعوبة في تطبيق معايير المراجعة الدولية بسبب كونها لا تختلف كثيراً عن المعايير المحلية. وكشفت الدراسة أن المهنيين يرون أن من أهم العوامل التي ساهمت في التزام المراجعين القانونيين بالسعودية بتطبيق المعايير الدولية عند إعداد التقارير المالية هو النمو الاقتصادي الضخم في السعودية وموقعها بين الدول العشرين كإحدى الأسباب الدافعة وبقوة إلى ضرورة تطبيق المعايير الدولية في المستقبل على جميع الشركات والمؤسسات بمختلف أنواعها، تعرض المراجع القانوني للمساءلة عند عدم التزامه بالمعايير الدولية عند القيام بإعداد التقارير. بالنسبة لرأي المهنيين عن مدى استعدادهم لتطبيق المعايير الدولية، توصلت الدراسة إلى أن المهنيين المشاركين يرون أنهم مستعدون بشكل كبير لتطبيق المعايير نتيجة لتكثيف حضورهم لدورات تهيئية قبل إلزامهم بتطبيق المعايير مما ساهم في دعم إمكانياتهم للتطبيق. فيما يتعلق بمدى إدراك المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية لتأثير تطبيق معايير المراجعة الدولية على حدود مسؤولية المراجع حول بثؤوين رأي عن القوائم المالية في تقرير المراجعة، يتضح أن المشاركين يرون أن معايير المراجعة الدولية تزيد من مسؤوليات المراجع عند تكوين رأيه في القوائم المالية، وأن التزام المراجع الخارجي بالمعايير الدولية عند

إعداد تقاريره تزيد من أهمية رأيه لدى المستخدمين للتقارير لاتخاذ قراراتهم، وأن الالتزام بالمعايير الدولية تساعد المراجع على إعداد تقارير أكثر شفافية ومصداقية، بالإضافة إلى ذلك إن توافق القوائم المالية مع المعايير الدولية يساهم في جودة التقارير المالية وإبعادها عن التحيز.

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- 1 - إبراهيم, عبدالجبار إبراهيم (1990). نحو استخدام مناهج بديلة في بحوث الإدارة والمحاسبة: المنهج التفسيري والمنهج الانتقادي . مجلة التجارة والتمويل, ملحق 998, 7-41.
- 2 - بجوج, بلقاسم (2014م): أهمية المراجعة الخارجية في تدنئة الممارسات السلبية لإدارة الأرباح في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية , شهادة ماستر أكاديمي, جامعة محمد خيضر - بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التيسير , الجزائر.
- 3 - بو خالفة, وسيلة (2013م): دور المراجعة الخارجية في تحسين جودة القوائم المالية، ولاية ورقلة، شهادة ماستر أكاديمي, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التيسير , الجزائر.
- 4 - الجرف, ياسر أحمد السيد (2010م): أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية ، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة, كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة الملك خالد .
- 5 - الجمعية السعودية للمحاسبة (2014م): البحوث المحاسبية, المجلد الثالث عشر , ع 1, الرياض.
- 6 - حافظ, عبد الرشيد (2012). أساسيات البحث العلمي. جدة: مركز النشر العلمي - جامعة الملك عبدالعزيز.
- 7 - الرحيلي, عوض بن سلامة (2017م): مقال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة إلى العالمية، مجلة المحاسبون, الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين, ع85.
- 8 - الزايغ, هاني فرحان (1427هـ): دور المراجعة الخارجية في تقييم أدلة الإثبات لإبداء الرأي على القوائم المالية وفقاً لمعايير المراجعة الدولية, دراسة تطبيقية على أداء مكاتب وشركات المراجعة في فلسطين, الجامعة الإسلامية بغزة, كلية التجارة, فلسطين.
- 9 - سعد, إخلص سعد محمد (2013م): إفصاح عن المعلومات البيئية وأثره في تقرير المراجع الخارجي في السودان, دراسة تحليلية تطبيقية, جامعة السودان.

- 10 سعيد, بن دادة(2014م): أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على تقارير المراجعة الخارجية في الجزائر, شهادة ماستر أكاديمي, جامعة قاصدي مرباح - ورقلة, الجزائر.
- 11 عادل, بوليجينت, (2014م): دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية. دراسة حالة مؤسسة ALEMO, مذكرة مقدمة لنيل درجة الماجستير, كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير, جامعة قسنطينة.
- 12 حسيري, عبد الله علي (2014م): معايير المحاسبة السعودية بين التنبئي أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية: دراسة تحليلية, مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة, جدة.
- 13 حمر, شريقي (2012م): التنظيم المهني للمراجعة- دراسة مقارنة بين الجزائر وتونس والمملكة المغربية -, كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التسيير, جامعة سطيف, الجزائر .
- 14 فايز, سايج (2015م): أهمية تبني معايير المراجعة الدولية في ظل الإصلاح المحاسبي, شهادة ماستر أكاديمي, جامعة محمد خيضر- بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التسيير, الجزائر.
- 15 قداري, لنده (2015م): دور المرجعة الخارجية في تحسين جودة المعلومة المحاسبية, دراسة ميدانية, جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التسيير, الجزائر .
- 16 محجوبي, سميحة عبد الله, حمري, غنية (2017م): معايير المراجعة الدولية وإمكانية تطبيقها في الجزائر, ولاية عين الدفلى- دراسة استطلاعية, جامعة محمد خيضر- بسكرة , كلية العلوم الاقتصادية والتجارية, وعلوم التسيير, الجزائر.
- 17 للمطيري, عبید ومتولي, طلعت (2002). المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغياها عن البحوث العربية في المحاسبة . المجلة العربية للمحاسبة, المجلد الخامس(العدد الأول), 1-37.
- 18 مراد, غمام , فوزي, دحمون (2015م): أهمية المراجعة البيئية في تطوير الأداء البيئي في المؤسسة الاقتصادية, مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير, جامعة ورقلة, الجزائر.

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

- 19 مليجي، مجدي مليجي عبد الكريم (2014م): أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية. دراسة نظريه تطبيقية، جامعة سلمان بن عبد العزيز، الخرج، الرياض.
- 20 مناعي، حكيمة (2009م): تقارير المراجعة الخارجية في ظل حتمية تطبيق المعايير الدولية في الجزائر، ماجستير علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية، وعلوم التسيير جامعة باتنة، الجزائر.
- 21 هلالى، حسين (1994). أثر المدخل الإيجابي على البحوث المحاسبية: الفجوة بين النظرية والتطبيق العملي. آفاق جديدة للدراسات التجارية، 6(1)، 66-139.
- 22 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2017م): معايير المراجعة الدولية المعتمدة، لجنة معايير المحاسبة، الرياض.
- 23 الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (2018). التحول إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة).
- 24 Retrieved from <https://socpa.org.sa/SOCPA/files/4f/4f55ddb0-3bd1-4dba-87c8-92cc98d43e95.pdf>
- 25 يوسف، جمال على محمد (2013م): محددات التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، جامعة الباحة، الباحة.
- ثانياً: المراجع الأجنبية:

- 1- Abd-Elsalam, O. H., & Weetman, P. (2003). Introducing International Accounting Standards to an emerging capital market: relative familiarity and language effect in Egypt. **Journal of International Accounting, Auditing and Taxation**, 12(1), 63-84 .
- 2- Abdelsalam, O. H., & Weetman, P. (2007). **Measuring accounting**

disclosure in a period of complex changes: the case of Egypt.

Advances in international accounting, 20, 75–104 .

- 3– Abdullah, M., Evans, L., Fraser, I., & Tsalavoutas, I. (2015). **IFRS Mandatory disclosures in Malaysia:** the influence of family control and the value (ir) relevance of compliance levels. Paper presented at the Accounting Forum.
- 4– Al-Shammari, B., Brown, P., & Tarca, A. (2008). An investigation of compliance with international accounting standards by listed companies in the Gulf Co-Operation Council member states. **The International Journal of Accounting**, 43(4), 425–447 .
- 5– Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Gîrbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovács, D. M., . . . Paseková, M. (2013). Implementation of IFRS for SME s in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. **Journal of International Financial Management & Accounting**, 24(2), 140–175 .
- 6– Albu, N., Nicolae Albu, C., Bunea, Ş., Artemisa Calu, D., & Mădălina Girbina, M. (2011). A story about IAS/IFRS implementation in Romania. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 1(1), 76–100 .
- 7– Alkhtani, S. (2012). The Relevance and Usefulness of IFRSs to Saudi Arabia. **Journal of Administrative and Economics Science**, 5 .(2)
- 8– Alkhtani, S. (2012). The relevance of IFRSs to less developed economies: Challenges and opportunities, Saudi Arabia as a case study. **Journal of Administrative and Economics Science**, 5(2),

21-45 .

- 9- Almotairy, O., & Als Salman, A. (2011). Challenges facing adopting IFRS in Saudi Arabia. Paper presented at the **The 1st annual journal of international accounting research conference**, June 14-17, 2011, Xiamen, China.
- 10- AlMotairy, O. S., & AlTorky, K. H. (2012). A Survey of the Accounting Curriculum and IFRS in Saudi Universities: Academic Perspectives. **Journal of Administrative and Economics Science**, 5 .(2)
- 11- AlMotairy, O. S., & Stainbank, L. J. (2014). Compliance with international education standards in Saudi Arabia: Policy and educational implications. **Journal of Business Studies Quarterly**, 5(4), 5 .
- 12- Alon, A., & Dwyer, P. D. (2014). Early adoption of IFRS as a strategic response to transnational and local influences. **The International Journal of Accounting**, 49(3), 348-370 .
- 13- Alqarni, A. (2012). **Is Saudi Arabia ready to adopt the IFRS accounting standards? Analysis of the perceptions of the benefits and challenges of adoption.** (MSc. Dissertation), Bangor University
- 14- Alrazeen, A. (2013). Saudi transition to the international financial reporting standards (IFRS): **The transition plan and the magnitude of the expected effect on Saudi corporations.** Paper presented at the **Proceedings of 3rd global accounting, finance and**

- economics conference**, 5–7 May, 2013, Melbourne.
- 15– Alshmary, D. A. (2015). **Transition to international accounting standards in the Kingdom of Saudi Arabia**. University of Wolverhampton UK .
- 16– Alzakary, B. A. N. (2013). **The Benefits of Achieving Compatibility between Saudi Accounting Standards and International Standards**. (MSc. Dissertation), University of Wolverhampton, UK .
- 17– Alzeban, A. (2016). Factors influencing adoption of the international financial reporting standards (IFRS) in accounting education. **Journal of International Education in Business**, 9(1), 2 .16–
- 18– Barzegari Khanagha, J. (2011). Reform in accounting standards: Evidence from Saudi Arabia. **International journal of management and business research**, 1(3), 113–124 .
- 19– DeFond, M., Hu, X., Hung, M., & Li, S. (2011). The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. **Journal of Accounting and Economics**, 51(3), 240–258 .
- 20– Hassan, E. A., Rankin, M., & Lu, W. (2014). The development of accounting regulation in Iraq and the IFRS adoption decision: an institutional perspective. **The International Journal of Accounting**, 49(3), 371–390 .
- 21– Herath, S. K., & Alsulmi, F. H. (2017). **International Financial Reporting Standards (IFRS): The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia** .

تقرير المراجع الخارجي في ظل تطبيق معايير المراجعة الدولية من وجهة نظر المهنيين
العاملين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية

-
-
- 22- Ibrahim, N. A. (2011). The contribution of international financial reporting standards to Saudi Arabia's accounting standards. (MSc. Dissertation) .
- 23- Li, X., & Yang, H. I. (2015). Mandatory financial reporting and voluntary disclosure: The effect of mandatory IFRS adoption on management forecasts. **The accounting review**, 91(3), 933-953 .
- 24- Muniandy, B., & Ali, M. J. (2012). Development of financial reporting environment in Malaysia. **Research in Accounting Regulation**, 24(2), 115-125 .
- 25- Nurunnabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. **Journal of Accounting in Emerging Economies**, 7(1), 108-133 .
- 26- Nurunnabi, M. (2018). Perceived costs and benefits of IFRS adoption in Saudi Arabia: An exploratory study. **Research in Accounting Regulation**, 30(2), 166-175 .
- 27- Uzma, S. H. (2016). Cost Benefit Analysis of IFRS Adoption: Developed & Emerging Countries. **Journal of Financial Reporting and Accounting**, 14, 198-229 .
- 28- Zeghal, D., & Mhedhbi, K. (2006). An analysis of the factors affecting the adoption of international accounting standards by developing countries. **The International Journal of Accounting**, 41(4), 373-386 .