



## أثر التحوُّل للمعايير الدولية للتقارير المالية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

د. عبد الله بن منصور الصاعدي  
أستاذ المحاسبة المشارك

سارة بنت مبارك الحارثي  
ماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة  
جامعة أم القرى  
المملكة العربية السعودية

### الملخص

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الأثر الفعلي للتحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، وتحليل واقع مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بالمملكة بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، والإجابة عن التساؤلات الآتية: (1) ما أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية؟ (2) ما أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في الموارد التي تعتمد عليها مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية (خبرات الموظفين- عدد المُلاك/ الشركاء- عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية- عدد الموظفين في مكاتب المراجعة)؟ ولتحقيق هدف الدراسة، والإجابة عن تساؤلاتها؛ تم تحليل مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية وتراجع الحسابات وإعداد القوائم المالية للشركات المدرجة في السوق المالية السعودية خلال الفترة (2017م-2019م) وأُستخدمت قائمة الاستقصاء لتحليل ودراسة آراء منسوبي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية عن أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وذلك باستخدام المنهج الاستقرائي والوصفي التحليلي. وقد تكوّن مجتمع الدراسة من منسوبي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، الذين أُختيروا كعينة عشوائية تكوَّنت من منسوبي (28) مكتب مراجع تعمل في السعودية. وكان من أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة الميدانية: أنه يوجد تأثير إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية على كل من: (الخدمات المُقدَّمة، وخبرات الموظفين، وعدد المُلاك والشركاء، وعدد الموظفين.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية للتقارير المالية، مكاتب المراجعة، خدمات غير المراجعة.

### المقدمة

شهدت مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية في الآونة الأخيرة العديد من التغيرات التنظيمية، توافقت مع توجه المملكة العربية السعودية في التحوُّل إلى المعايير الدولية (IFRS)، وذلك بعد انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية في عام 2005، وما تقتضيه من متطلبات لدخول الشركات السعودية في المنافسة العالمية. وسعيًا منها في توحيد لغة الأعمال حول العالم؛ فقد ظهرت حاجة الشركات السعودية إلى إعداد تقاريرها المالية لتتوافق مع مُتطلَّبات المعايير الدولية. وقد حرصت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين على الارتقاء بالمهنة، وتحقيقًا لأهدافها التي أُنشئت من أجلها؛ وهي النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، عبر اعتماد خطة التحوُّل إلى المعايير الدولية في عام 2012م، التي نُفذت على أربع مراحل، تتضمن كل مرحلة مجموعة من المعايير المترابطة. وقد أعدت المملكة خطة استراتيجية للتحوُّل التدريجي من المعايير السعودية إلى المعايير الدولية للتقارير المالية، بما يتناسب مع البيئة السعودية، ووفقًا للأحكام الشرعية، والأنظمة، ومستوى الاستعداد الفني والتقني للجهات المهنية المتأثرة بعملية التحوُّل (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2018).

وبدأ التطبيق الفعلي والإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من عام 2017م على الشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، وبداية من العام 2018م على الشركات الأخرى، مع إمكانية تطبيقها بداية من العام 2017م.



أما بالنسبة لمعايير المُراجَعَة، فإن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية يكون بداية من العام 2017م. كما أشارت الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين إلى أن معايير المُراجَعَة الدولية تتميز بترباطها وتكاملها معاً؛ بما يُسهم في تحسين جودة عملية المُراجَعَة (الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين، 2018).

ولما لذلك التَّحوُّل إلى المعايير الدولية من تأثير في مهنة المُراجَعَة بالمملكة العربية السعودية من حيث جودة المُراجَعَة، وخصائص مكاتب المُراجَعَة وطبيعة عملها؛ فإن هذه الدراسة تسعى لتحديد ذلك الأثر في نوعية الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المُراجَعَة المتمثلة بشكل رئيس في خدمات المُراجَعَة والخدمات الأخرى، كالخدمات الاستشارية، وغيرها من الخدمات، وكذلك الموارد التي تعتمد عليها مكاتب المُراجَعَة مثل: الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية التي تنظِّمها الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين وخبرات الموظفين، وعدد المُلاك/ الشركاء في مكاتب المُراجَعَة؛ ولذا فإن نتائج هذه الدراسة ستكون ذات أهمية جوهرية للمنظَّمات والهيئات المختصة بمجال المحاسبة والمراجعة وغيرهم من صانعي السياسات المحاسبية؛ لإيجاد أدلة تثبت أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في رفع مستوى كفاءة مهنة المُراجَعَة بالمملكة، وتعزيز مستوى جودة المعلومات المحاسبية، كما أنها تُسلط الضوء على الوضع الحالي والتغيرات الحاصلة في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بعد التَّحوُّل إلى المعايير الدولية.

## الاطار النظري

### أهمية المعايير الدولية

تعدّ المملكة العربية السعودية من الدول الرائدة في مجال إصدار معايير المحاسبة والمراجعة بما يتناسب مع البيئة المحلية، وبما يخدم القطاعين الحكومي والخاص، وبما يتناسب مع التغيرات والتطورات الاقتصادية حول العالم؛ لما تُشكِّله مهنة المحاسبة والمراجعة من أهمية في التنمية الاقتصادية للدولة (خليل ويوسف، 2010). وحسب يوسف (2011)، فإن المعايير الدولية هي: مجموعة من الأسس والقواعد المحاسبية المُتفق عليها، يُسترشد بها لتحقيق التجانس في قياس العمليات والأحداث التي تؤثر في القوائم المالية، وتهدف لإنتاج معلومات محاسبية بجودة عالية.

وتأتي أهمية المعايير الدولية من الدور الذي تؤديه في توحيد الممارسات المحاسبية دولياً، وتحقيق التجانس في طرق القياس والعرض والإفصاح. وتوسيع نطاق التجارة الدولية، من خلال الاستثمار الأجنبي، وتحقيق الشفافية وقابلية المعلومات للمقارنة، التي تعدّ من أهم خصائص المعلومات المحاسبية. ويؤدي عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية إلى عدم تجانس الطرق المحاسبية، واستخدام طرق متنوّعة تُقلل من جودة القوائم المالية وعدم قابليتها للمقارنة؛ وبالتالي عدم القدرة على اتخاذ القرارات المالية المناسبة (لطفي، 2004). كما أن دوافع إصدار المعايير الدولية هي زيادة حدّة التباين بين الدول في تطبيق الممارسات المحاسبية، ورغبة المستثمرين والشركات في وضع نظم محاسبية تُراعي التغيرات الدولية، وعدم رغبة الشركات الأجنبية في استخدام معايير أخرى لم تُسهم في صناعتها، والبحث لإيجاد معايير محاسبية موحدة تحقق التجانس المحاسبي. (سوالم، 2014). ويعدّ انضمام المملكة العربية السعودية إلى مجموعة العشرين، وعضويتها في منظمة التجارة العالمية؛ الدافع الرئيس لتوسيع اقتصادياتها، ومواجهة تحديات التَّحوُّل إلى المعايير الدولية. ويأتي التَّحوُّل إلى المعايير الدولية من خلال دعم الجهات الدولية التنظيمية المختلفة مثل: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، وصندوق النقد الدولي وغيرها (Alsuhaibani, 2012).

### جهود الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين في التَّحوُّل إلى المعايير الدولية

كانت مهنة المحاسبة والمراجعة تُطبَّق المعايير السعودية قبل اعتماد المعايير الدولية، حيث أصدرت الهيئة (22) معياراً للمحاسبة و(15) معياراً للمراجعة حتى تاريخ قرار اعتماد خطة التَّحوُّل إلى المعايير الدولية في عام 2012م. وقد استرشدت الهيئة بالمعايير الأمريكية والبريطانية والدولية في إصدار هذه المعايير، وطُبِّقت المعايير الدولية في حال عدم وجود معيار سعودي لم يتطرَّق لموضوع معين (مجلة المحاسبين، 2012).

وقد قرَّر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين عدة قرارات متعلّقة بالتَّحوُّل<sup>(2)</sup>، وهي: تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة (IFRS)؛ بداية من عام 2017م على المنشآت المُدرجة في السوق المالية. أما

2 التحول إلى المعايير الدولية: انظر الرابط: <https://socpa.org.sa/Socpa/Home/Projects/1.aspx> تم الاطلاع في 22/11/2021م.

بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكون بداية من عام 2018م، مع السماح لها بالتطبيق بداية من عام 2017م. أما معايير المراجعة؛ فإن مكاتب المراجعة ملزمة بتطبيقها على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط عليها في 1-1-2017م أو بعده (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، 2018). كما قرّر المجلس السماح بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة أو المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، للمنشآت التي تعدّ قوائمها المالية لسنتها المالية الأولى إذا كانت تنتهي خلال 2017م. وتتابع الهيئة السعودية المراجعين والمحاسبين عملية التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية، ومتابعة التعديلات التي تطرأ على المعايير التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومن ثم دراستها واعتمادها محلياً، وإصدار الإرشادات اللازمة لتطبيقها.

وتمثل اقتصاديات المملكة العربية السعودية مركزاً مهماً في العالم، حيث تعدّ أكبر مصدر للنفط في العالم، ونتيجة لحاجة المملكة العربية السعودية إلى الاستثمار الأجنبي؛ فقد انضمت إلى منظمة التجارة العالمية، كما انضمت إلى مجموعة العشرين حيث يعد التحول إلى المعايير الدولية أحد التزاماتها. (عسيري، 2014؛ Anh et al., 2019) وأدى انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية إلى إلغاء الحواجز بين السوق المالية السعودية والأسواق المالية الدولية وتبني المعايير الدولية (العقلا والعنقري، 2010).

### تحول المملكة العربية السعودية إلى المعايير الدولية

تُسهم المعايير الدولية في تطوّر مهنة المحاسبة والمراجعة، ورفع المستوى المهني للمراجعين، ورفع مستوى جودة عملية المراجعة. كما تعدّ المعايير الدولية دليلاً يسترشد بها المراجعون لتطوير أدائهم المهني وتحسينه؛ بالتالي تزيد ثقة مستخدمي القوائم المالية في تقرير المراجع، وزيادة ثقتهم في اتخاذ قراراتهم. كما تهدف إلى توحيد ممارسات المحاسبين حول العالم (صنهاجي، 2017). وتركّز المعايير الدولية على الإفصاح والشفافية في التقارير المالية، وقابليتها للمقارنة (خليل، يوسف، 2010). وفي عام 2005 طلب الاتحاد الأوروبي من الشركات المُدرّجة تقديم البيانات المالية لمعايير التقارير المالية الدولية، وقامت البلدان المتقدمة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية. وكذلك الدول الآسيوية ومنها المملكة العربية السعودية التي قامت بتطوير نظام التحول إلى المعايير الدولية للتقارير المالية. (Anh et al., 2019).

وحسب AlMotairy & AlTorky (2012)، فإن وزارة التجارة تشرف على الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، حيث تعدّ الجهة المُخوّلة بتنظيم وإصدار معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة، وتبذل الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين جهودها لإنجاح عملية التحوّل من المعايير السعودية إلى المعايير الدولية وفق خطط مدروسة، وقد صدر قرار التحوّل إلى المعايير الدولية في عام 2012م، وبعد دراسة حالة المملكة والعوامل المحيطة بها؛ أنفق على الانتقال التدريجي نحو المعايير الدولية للتقارير المالية. حيث قامت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بإعداد دراسة لكل معيار، وإعداد ترجمة عربية لكل المعايير، كما تقوم اللجان الفنية المختصة بعقد المناقشات للدراسات الاستشارية للمعايير الدولية من الناحية الفنية والشرعية والنظامية والفنية (التحوّل إلى المعايير الدولية، 2016).

### علاقة المعايير الدولية بمكاتب المراجعة

ناقش العديد من الباحثين تأثير اعتماد المعايير الدولية في الشركات من جوانب عديدة، وفي عدة دول؛ لكن هناك عدد قليل جداً من الدراسات التي ناقشت تأثير اعتماد المعايير الدولية في مكاتب المراجعة، خاصة في المملكة العربية السعودية. وأشار (Wieczynska (2015 و De George et al. (2012 إلى أن هناك عدداً قليلاً من الدراسات التي تناقش تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) على المراجعين ومكاتب المراجعة. ويؤكد Wieceynska (2016) أنه يجب دراسة الآثار المترتبة على التحوّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية؛ حيث إن التحوّل إلى المعايير الدولية؛ سيأثر على عمل المراجعين. ويجب على المراجعين الفهم الجيد للمعايير الدولية؛ حيث يعدّ المراجعون القانونيون جزءاً مهماً في عملية تنفيذ المعايير الدولية ومصدرًا مهمًا للثقة في التقارير المالية (Smith et al., 2008, Albu et al., 2011). وتحصر مكاتب المراجعة على تنفيذ المعايير الدولية للتقارير المالية؛ لأن ذلك يساعدها في المحافظة على عملائها الحاليين، وجذب العملاء المحتملين (Bunting & Frank, 2008).

ويؤدي المراجعون دورًا مهمًا في عملية التحوّل إلى المعايير، حيث يجب عليهم زيادة احترافهم المهني وتعلّم المعايير الدولية؛ لأهمية الرأي المهني الذي يصدره، كما أن المعايير الدولية ساعدت على زيادة جودة الرأي المهني للمراجعين

(Albu et al., 2011). ويشير Brown et al. (2014) و Baah & Fogarty (2016) إلى الدور المهم الذي يؤديه المراجعون القانونيون عند التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية، من حيث: الإعداد، وتقديم الاستشارات، وتعزيز عملية التحوُّل إلى المعايير الدولية، وتقديم أدلة لإثبات صحة التقارير المالية، وتحسين جودة المعلومات المالية، التي بدورها تُعزِّز جودة المُراجَعة.

## 1- خدمات المكاتب غير المُراجَعة

يعدّ تقديم المُراجِعينَ للخدمات غير المُراجَعة عنصراً مهمّاً يجذب العديد من المنظمات المهنية والأكاديميين، وحسب Prasad (2013)، ولطفي (2009)، فإن خدمات غير المُراجَعة تمثل الخدمات المُقدَّمة للعملاء، بخلاف عمليات مُراجَعة القوائم المالية، وتشمل: الخدمات الاستشارية، الخدمات الضريبية، وخدمات الاستشارات الإدارية، وخدمات تقييم نظم المعلومات المحاسبية، وخدمات المُراجَعة الداخلية، والخدمات القانونية، وخدمات التقييم. ونتيجة للتغيرات والتطورات والتحديات التي مرّت بها مهنة المُراجَعة في المملكة العربية السعودية؛ فلم تعد مكاتب المُراجَعة تقتصر على خدمات المُراجَعة؛ بل توسّعت لتشمل خدمات أخرى كالخدمات الاستشارية، والقانونية، وغيرها من الخدمات (Ashbaugh, 2004).

وحسب تقرير شفافية حول مكاتب المُراجَعة (3) (مجلة المحاسبون، 2019)؛ فقد قُسمت الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية إلى: مُراجَعة، واستشارات، وزكاة وضريبية، وتصفية، وحصر تركّات، وقضايا، وبيانات مالية، وعمليات خاصة، وتدريب، وأخرى.

وحسب الجفري (2007)، فإن المنافسة الشديدة في سوق المُراجَعة بالمملكة، والسعي للمحافظة على العلاقات مع العملاء؛ سبب رئيس في توجّه مكاتب المُراجَعة للجمع بين خدمات المُراجَعة وخدمات غير المُراجَعة. كما أن هذه الخدمات تعدّ مؤشراً على تطوُّر المكاتب المحاسبية وتوسّعها. ويجب وضع معايير عند الجمع بين خدمات المُراجَعة والخدمات الأخرى غير المُراجَعة، وتحديد الخدمات التي يُقدِّمها المكتب بشكل واضح، والفصل بينها بما يتناسب مع اللوائح والأنظمة التي تضعها الهيئة السعودية للمُراجِعينَ والمحاسبين.

وتقديم المُراجِعينَ لخدمات غير المراجعة يرجع إلى عدة عوامل، وهي: تلبية احتياجات العميل؛ إذ يطلب الخدمات غير المُراجَعة بسبب التعقيدات المتزايدة؛ نتيجة للتقدم التكنولوجي؛ مما يزيد من الحاجة إلى الخدمات الاستشارية، كما تسعى مكاتب المُراجَعة إلى زيادة إيراداتها، وأن الأنواع المنخفضة لخدمات المُراجَعة هي السبب الرئيس في تقديمهم لخدمات غير المُراجَعة. كما أن تقديم الخدمات غير المُراجَعة؛ تقوّي العلاقة الاقتصادية بين العميل والمُراجِع؛ حيث يقدم المُراجِعونَ خدمات المُراجَعة؛ للحفاظ على علاقاتهم الجيدة مع عملائهم (DeFond, Raghunandan & Subramanyam, 2002; Prasad, 2013).

## 2- خبرات الموظفين:

يعدّ التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية أحد التحديات التي تواجه المُراجِعينَ، وقد يرفض بعض المحاسبين القانونيين المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)؛ بحجة عدم امتلاكهم التدريب والخبرة الكافية في تطبيقها، ورغم ذلك يسعى المراجعين إلى تعلّم المعايير الدولية، ومواكبة تطورات المهنة. كما تسعى المنظمات المهنية إلى توفير الموارد التي يحتاجونها؛ لذا فإن التحدي الذي يواجهه المحاسبون القانونيون؛ هو عدم امتلاكهم للمعرفة والخبرة اللازمة لتطبيق المعايير الدولية (Bunting & Frank, 2008). وتشارك مكاتب (Big 4) في عملية إعداد المعايير الدولية والتحوُّل إليها؛ لذا تلجأ الشركات إلى اختيار مكاتب (Big 4) لمراجعة قوائمها المالية بسبب امتلاكها للخبرة المهنية في المعايير الدولية، حيث يوفّرون جودة مُراجَعة أفضل بسبب التدريب وبرامج التأهيل (Khurana & Raman, 2011, Wieczynska, 2016).

ووجد Chen (2014) أن هناك فجوة في جودة المُراجَعة بين مكاتب المُراجَعة التي تمتلك خبرة في المعايير الدولية، وتلك التي لا تمتلك خبرة في المعايير الدولية، حيث أن المُراجِعينَ الذين يتمتعون بخبرة في المعايير الدولية يتميّزون من حيث

3 تقرير تقرير شفافية حول مكاتب المحاسبة. عبر الرابط: [https://socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Standards-\(2\).asp](https://socpa.org.sa/Socpa/Quality-Performance/Quality-Control-Standards-(2).asp) تم الاطلاع في 23/11/2021م.



الكفاءة والتعامل مع تعقيدات المراجعة. ويقيس al et Che (2018) الخبرة للمراجعين بعدد سنوات الخبرة المهنية بعد حصولهم على الترخيص المهني، كما أن المراجعون ذوو الخبرة الدولية يوفرون جودة مراجعة عالية أفضل من المراجعين ذوي الخبرة المحلية. وتحرص مكاتب المراجعة على وجود المراجعين ذوي الخبرات؛ لتحسين جودة المراجعة والخدمات الأخرى التي تقوم بها. (Chen et al., 2017, Sonu et al., 2019).

### 3- عدد الملاك/ الشركاء

يتم تحديد مستويات المراجعين داخل مكتب المراجعة إلى: شريك مراجعة، أو مدير مراجعة، أو مراجع أول، أو مراجع تحت التمرين، بناء على خبرتهم المهنية (حامد وفراج، 2018). وتعد طول خبرة شريك المراجعة من الخصائص الرئيسة لشريك المراجعة، وجودة المراجعة، وتقاس خبرة شريك المراجعة من خلال إجمالي عدد السنوات التي عمل بها، بوصفه مراجعاً فردياً، وكلما زادت الخبرة التي يمتلكها شريك المراجعة أدت إلى جودة مراجعة أعلى، وأن زيادة فترة عمل شريك المراجعة مع العميل تزيد من جودة المراجعة (Wang et al., 2015, Garcia-Blandon & Argiles-Bosch, 2017).

### 4- عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية

ن التوسع في المعايير الدولية للتقارير المالية وانتشارها بشكل كبير؛ أسهم في إحداث تغييرات في التعليم المحاسبي وتطوير المناهج المحاسبية، واختبارات الشهادات المهنية، وأن الاهتمام بتعليم المعايير الدولية سيساعد على تنفيذ المعايير الدولية والتحول إليها بشكل صحيح. (Jamal et al., 2008)، حيث أن التأهيل العلمي والمهني للمراجع يعدّ أحد أهم المحددات لاختيار المراجع الخارجي. وينعكس على أداء المراجع الخارجي من حيث: تخطيط المراجعة، وقلة المخاطر المترتبة على عملية المراجعة، والفحص الدقيق لنظام الرقابة الداخلية، وتحديد حجم العينة المراد فحصها، وجمع أدلة الإثبات بشكل أفضل، وكتابة رأي محايد في تقرير المراجع، والقدرة على اكتشاف الأخطاء والانحرافات في القوائم المالية؛ مما ينعكس على زيادة كفاءة عملية المراجعة (حامد وفراج، 2018، 2016، de Morais & Macagnan, 2016, 2018, Christensen et al., 2016, Cahan & Sun, 2015). وفي ضوء ذلك؛ يتضح أن مستوى التعليم لدى المراجع يسهم في توسيع الخلفية التعليمية لديه، والمعرفة العامة والقدرة على إبداء رأي المراجعة والحكم السليم. وبناءً عليه؛ فإن جودة عملية المراجعة تتأثر بالمستوى التعليمي للمراجع.

وأشار (2012) Alsuhaibani إلى دور الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين حيث تعمل على تحسين مناهج المحاسبة في الجامعات السعودية وتطويرها بما يتناسب مع المعايير الدولية، وتأهيل المحاسبين والمراجعين من خلال تحسين اختبارات الزمالة المهنية (SOCPA) لتتوافق مع المعايير الدولية للتقارير المالية. كما تسهّل الهيئة لخريجي المحاسبة حصولهم على شهادة الزمالة السعودية، حيث إن الشهادات المهنية تعدّ أحد الميزات التي يجب أن يمتلكها خريجو المحاسبة؛ للحصول على فرص أكبر في سوق العمل، وأن التحوّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية ينبغي أن ينعكس على مناهج التعليم في أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية لتتوافق مع مُتطلّبات سوق العمل (مجلة المحاسبين، 2019). وحسب إحصائيات الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين؛ فإنها قدّمت (69) دورة، وأن عدد المتدربين بلغ (2310) متدرّباً لعام 2019م (مجلة المحاسبين، 2019). ويؤكد هذا حرص الهيئة، والجهود التي تبذلها للارتقاء بالمهنة وتطويرها، عبر إكساب المحاسبين المزيد من المعرفة والتعليم.

### 5- عدد الموظفين بمكاتب المراجعة

يمثل نقص الموارد البشرية عائقاً كبيراً أمام تنفيذ المعايير الدولية، وأن امتلاك الموارد اللازمة على أساس مستدام وطويل الأجل؛ يمثل تحدياً كبيراً لمكاتب المراجعة (Hegarty et al., 2004). كما أن أحد العوامل المساهمة في تحديد الميزة التنافسية المستدامة لمكاتب المراجعة؛ هي رأس المال البشري، حيث يكمن القصور في المعرفة والمهارات والقدرات التي يمتلكها الموظفون بمكاتب المراجعة، كما أن هناك حاجة إلى توظيف المزيد من المحاسبين الأكفاء في مكاتب المراجعة، خاصة بعد تبني المعايير الدولية (Han et al., 2018). فالتحوّل إلى المعايير الدولية في المملكة العربية السعودية سيوفّر فرص عمل أكثر للمحاسبين. كما تشهد مكاتب المراجعة تحولاً كبيراً بسبب تطبيق المعايير الدولية؛ لذا فإنها تسعى إلى تحسين الكفاءات المهنية والموظفين، والاستجابة للتغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة (Han et al., 2018).

وفي تقرير بارنز Barnes Reports (2019)، فإنه تنبأ عند تحليل مكاتب المُراجَعة في المملكة العربية السعودية بأن عدد الموظفين في مجال المحاسبة والمراجعة قد يصل إلى (17.329) موظفًا. وبلغت نسبة التَّغْيُر في التوظيف من العام 2017م إلى 2018م (3.7%)، وانخفضت نسبة التَّغْيُر في التوظيف من العام 2018م إلى 2019م (2.1%)، كما تَوَقَّع ارتفاع نسبة التَّغْيُر في التوظيف من العام 2019م إلى 2020م إلى (2.8%)، وتَوَقَّع ارتفاع نسبة التَّغْيُر في التوظيف من العام 2020م إلى 2021م إلى (3.2%)، ويعود ذلك التَّغْيُر إلى التحوُّل للمعايير الدولية.

## الدراسات السابقة

تم مُراجَعة الأدبيات والدراسات السابقة المُتعلِّقة بموضوع أثر المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في مكاتب المُراجَعة، ويلاحظ قلة الدراسات المُتعلِّقة بموضوع الدراسة ومتغيراتها. حيث تركَّز الدراسات السابقة على تأثير المعايير الدولية في مهنة المحاسبة، أكثر من التركيز على مهنة المُراجَعة؛ كدراسة (مليجي، 2014، Hassan، 2019).

### الدراسات السابقة المُتعلِّقة بالمعايير الدولية والخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المُراجَعة

**دراسة (جفري والعنقري، 2007)** هدفت للتعرف على أسباب توجه مكاتب المُراجَعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، لتشمل الخدمات الأخرى وتتضمن: خدمات استشارية مالية وإدارية واقتصادية وتقنية، بجانب خدمات المحاسبة والمراجعة. وأُستخدِمت النظرية الإيجابية من خلال مُراجَعة الدراسات السابقة، كما أُستند على نظرية الوكالة، وأُستخدِمت قائمة الاستقصاء، وتكوَّنت العينة من مكاتب المُراجَعة. واستنتجت الدراسة: أن المشاكل والتحديات المهنية في المملكة: أسهمت في اتجاه مكاتب المُراجَعة نحو توسيع نطاق خدماتها لتمتد إلى تقديم الخدمات الأخرى. وأنه يجب إصدار مجموعة من الأنظمة والمعايير المُتعلِّقة بتقديم الخدمات المهنية الأخرى؛ لتنظيم ممارستها المهنية.

**دراسة (Alexander, Hay, 2013)** ناقش ما إذا كانت هناك فروق بين الشركات التي تقدِّم خدمات مُراجَعة أو خدمات غير المُراجَعة في نيوزلندا، للفترة من 1995 إلى 2001. واستنتجت الدراسة: أن الشركات التي تقدِّم أي نوع من الخدمات غير المُراجَعة: أكبر وأكثر تعقيدًا من الشركات التي تقدِّم خدمات المُراجَعة فقط.

**دراسة (Prasad, 2013)** هدفت للبحث في جانب العرض بسوق المُراجَعة؛ لمعرفة سبب المُراجِعين لتوفير خدمات غير المُراجَعة للعملاء، ومعرفة العوامل التي تؤثر في توفير الخدمات غير المُراجَعة. وتكوَّن مجتمع الدراسة من الشركات المُدرجة في بورصة جنوب المحيط الهادئ من عام 1980-2010، وعينة من (16) شركة. واستنتجت الدراسة: أن المُراجِعين يقدِّمون خدمات غير المُراجَعة؛ لاسترداد أتعاب المُراجَعة المنخفضة. وأن مكاتب المراجعة (Big4) لديهم القدرة على توفير المزيد من الخدمات غير المُراجَعة، مقارنة بالمكاتب الأخرى؛ نظرًا لخبرتهم الواسعة وتوافر الموظفين. وأنه كلما طالت مدة عمل المُراجِغ؛ زادت كمية خدمات غير المُراجَعة المُقدَّمة؛ لأن المُراجِغ يكتسب خبرة أكبر لتلبية احتياجات العملاء.

**دراسة (Demirkan, Demirkan, 2017)** ناقشت تأثير تقديم خدمات غير المُراجَعة في زيادة جودة المُراجَعة، ومعرفة المستوى الأمثل لتوفير الخدمات غير المُراجَعة لمكاتب المُراجَعة. واستنتجت الدراسة: أن أسواق المُراجَعة تكون أفضل عندما تقدِّم مكاتب المُراجَعة خدمات المُراجَعة وخدمات غير المُراجَعة معًا، حيث يوفر المُراجِعون خدمات غير المُراجَعة؛ مما يؤدي لتحسين جودة المُراجَعة، كما أنها تساعد على تعظيم قيمة مكتب المُراجَعة.

### الدراسات السابقة المُتعلِّقة بالمعايير الدولية وخبرات الموظفين في مكاتب المُراجَعة

**دراسة (Chen, 2014)** ناقشت تأثير اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية في سوق المُراجَعة، والمنافسة بين المُراجِعين ذو الخبرة في المعايير الدولية. واستخدم الباحث تحليل الانحدار، وتكوَّن مجتمع الدراسة من الجهات التي تبنت المعايير الدولية في (17) دولة أوروبية، خلال الفترة 2000-2009م. واستنتجت الدراسة: أنه لا يوجد فرق في جودة المُراجَعة لمكاتب (Big4)؛ بسبب خبرتها في المعايير الدولية، بينما تقل الجودة في مكاتب المُراجَعة الأخرى. وأن جودة المُراجَعة للمُراجِعين في المكاتب غير (Big4)؛ تنخفض في مرحلة ما قبل التبني إلى فترة ما بعد التبني، بينما لا تتغير جودة المراجعة في مكاتب (Big4).

**دراسة (Chen et al., 2017)** هدفت لمعرفة تأثير المُراجِعين ذوي الخبرة العملية الدولية في جودة المُراجَعة في الصين، ودراسة ما إذا كان المحللون الماليون يستفيدون من التقارير المالية المدققة من قبل المُراجِعين ذوي الخبرة

العملية الدولية. واستخدم الباحث المنهج التجريبي على عينة من الشركات الصينية المتداولة، للفترة من 2001 - 2012م. واستنتجت الدراسة: أن المُراجِعِينَ ذوي الخبرة العملية الدولية يُحَقِّقون جودة مُراجَعَة أفضل؛ وبالتالي يُحَقِّقون أتعاب مُراجَعَة أعلى؛ حيث يُسهمون في تقليل إدارة الأرباح وزيادة الدخل، وأن التقارير المالية الموقَّعة من قِبل المُراجِعِينَ ذوي الخبرة العملية الدولية؛ تزيد من دقة توقَّعات المحللين الماليين.

**دراسة (Che et al., 2018)** هدفت لمعرفة العلاقة بين الخبرة المهنية وجهد المُراجَعَة. واستخدم الباحث المنهج التحليلي، وتكوَّنت العينة من (1738) شريكًا، أجروا (178,770) عملية مُراجَعَة في الأعوام: 2006 و2008 و2010 بالنرويج. واستنتجت الدراسة: أنه لا يوجد علاقة بين الخبرة والجهد، حيث يبذل المراجعون الأقل خبرة أقل جهد ممكن، بينما يُمارس المراجعون ذوو الخبرة المتوسطة أقصى جهد، وأن مستوى جهد المُراجِعِينَ الأكثر خبرة؛ يكون متوسطًا، وأن تقارير المُراجَعَة المعدلة أعلى بالنسبة للمُراجِعِينَ الأكثر خبرة.

**دراسة (Sonu et al., 2019)** هدفت لمعرفة العلاقة بين طول خبرة شريك المُراجَعَة وجودة المُراجَعَة في كوريا، حيث قيست جودة المُراجَعَة من خلال حجم الاستحقاقات التقديرية، وقياس خبرة المراجع بعدد السنوات التي عمل فيها محاسبًا قانونيًا. واستخدم الباحثون المنهج التجريبي، ونموذج الانحدار متعدد المُتغيِّرات، وتكوَّن مجتمع الدراسة من جميع الشركات غير المالية المُدرَّجة للفترة من 2003 - 2012م. واشتملت العينة على (4393) عملية مُراجَعَة لمدة سنة من (603) شركة. واستنتجت الدراسة: أن خبرة شريك المُراجَعَة مرتبطة بشكل إيجابي بجودة المُراجَعَة، وأن المراجعين في مكاتب (Big4) قد يوفِّرون خدمة مُراجَعَة ذات جودة عالية، من خلال توفير التدريب المكثف، والتعليم المبني المستمر، التي تُمكنهم من الاعتماد بشكل أقل على خبرة المُراجِع. بعكس مكاتب المُراجَعَة الأخرى التي تعتمد على الخبرة الفردية للمُراجِعِينَ؛ لتحسين جودة المُراجَعَة.

**دراسة (Alissa et al., 2014)** هدفت لمعرفة تأثير خبرة المُراجِع وجهوده في أداء عملية المُراجَعَة، واختبار صحة البحوث التجريبية والتحليلية، التي تبين أن تعقيد مهمة المُراجَعَة يتناقص، بينما تزيد خبرة المُراجِع والجهد من أداء المُراجَعَة. واستخدم الباحث المنهج التحليلي. وتكوَّن مجتمع الدراسة من (71980) عملية مُراجَعَة في كرواتيا للفترة 2002-2006. واقتصرت العينة على عمليات المُراجَعَة للفترة من 2002-2003. واستنتجت الدراسة: أن الخبرة لدى المُراجِعِينَ؛ تزيد من جهد المُراجِع، عندما يكون تعقيد المُراجَعَة مرتفعًا. وأن تعيين مراجع ذو خبرة عالية لمهمة أكثر تعقيدًا؛ له تأثير أكبر على الأداء من تعيين مراجع ذي خبرة عالية لمهمة ذات تعقيد منخفض. وأن خبرة المُراجِع وجهد المُراجِع؛ تزيد من أداء عملية المُراجَعَة.

#### الدراسات السابقة المُتعلِّقة بالمعايير الدولية وعدد الملاك/الشركاء مكاتب المُراجَعَة

**دراسة (Carey, Simnett, 2006)** هدفت لمعرفة العلاقة بين جودة المُراجَعَة، وفترة ارتباط شريك المُراجَعَة مع العملاء لفترة طويلة في أستراليا. وتم استخدام ثلاثة مقاييس لجودة المُراجَعَة، وهي: ميل المُراجِع إلى إصدار رأي مُراجَعَة يتعلَّق بالشركات المُتعلَّة، واتجاه وكمية مستحقات رأس المال العامل غير الطبيعي، وتحليل إدارة الأرباح. واستخدم الباحث المنهج التحليلي على مجتمع الدراسة، وهو جميع الشركات المُدرَّجة في أستراليا خلال عام 1995م، قبل أن تصبح سياسة تناوب شريك المُراجَعَة إلزامية في عام 2001م، وقبل اعتمادها من قبل أي شركات محاسبة في عام 1997م. واحتوت العينة على (1021) شركة. واستنتجت الدراسة: أنه يوجد ميل للمُراجِعِينَ لإصدار رأي مُراجَعَة يتعلَّق بالشركات المُتعلَّة وإدارة الأرباح؛ وبالتالي فإن جودة المُراجَعَة تنخفض نتيجة لارتباط شريك المُراجَعَة فترة طويلة مع العملاء.

**دراسة (Garcia-Blandon, Argiles-Bosch, 2017)** هدفت لمعرفة تأثير فترة ارتباط مكتب المُراجَعَة وشريك المُراجَعَة لمدة طويلة مع الشركة العميلة في جودة المُراجَعَة، حيث تُفاس جودة المُراجَعَة من خلال الاستحقاقات التقديرية. واستخدم الباحث المنهج التجريبي، واحتوت العينة على الشركات المُدرَّجة في البورصة الإسبانية للفترة 2005 - 2011م. واستنتجت الدراسة: أن فترة ارتباط مكتب المُراجَعَة وشريك المُراجَعَة لمدة طويلة مع الشركة العميلة على جودة المُراجَعَة؛ لا تؤدي دورًا مهمًا كمحددات لجودة المُراجَعَة. وأن فترة ارتباط مكتب المُراجَعَة وشريك المُراجَعَة لمدة طويلة مع الشركة العميلة؛ تؤثر في جودة المُراجَعَة بشكل أكبر.

### الدراسات السابقة المتعلِّقة بالمعايير الدولية وعدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية في مكاتب المُراجَعة

**دراسة (عريف والرحيلي، 2008)** هدفت إلى تقييم اختبار زمالة السعودية، ومعرفة دور الهيئة السعودية للمُراجِعين والمحاسبين في تقديم التأهيل المهني، وتقديم برامج التعليم المستمر للمحاسبين، ومعرفة أسباب انخفاض أعداد الناجحين في اختبار زمالة الهيئة السعودية. واستخدم الباحثان المنهج النظري والمسحي، وتكوّن مجتمع الدراسة من المتقدمين لدخول اختبار زمالة الهيئة، واقتصرت العينة على المتقدمين لدخول اختبار زمالة الهيئة في: الرياض، وجدة، والدمام، واستخدم الباحثان قائمة الاستقصاء. واستنتجت الدراسة: أنه يوجد (13) عاملاً كانت سبباً في انخفاض مستوى النجاح باختبار زمالة الهيئة، وهي: عوامل مرتبطة بالمتقدمين للاختبار، وعوامل مرتبطة ببيئة الاختبار، وعوامل مرتبطة بالدورات التدريبية للتحضير للاختبار.

**دراسة (الحيزان، 2008)** هدفت لمعرفة أثر اجتياز اختبار زمالة الهيئة السعودية للمُراجِعين والمحاسبين في إتاحة المزيد من فرص العمل للمحاسبات السعوديات، وأثره في عمل مكاتب المُراجَعة بشكل عام، وأثرها في الأداء المهني. واستخدم الباحث المنهج الوصفي، كما استخدم قائمة الاستقصاء، وعمل مقابلات لعينة من (31) مفردة من أساتذة وطالبات قسم المحاسبة في جامعة الملك عبد العزيز، و(45) مكتب مراجعة بالمملكة. واستنتجت الدراسة: أن هناك عوامل تؤثر في اجتياز المُحاسبات لاختبار زمالة الهيئة السعودية للمُراجِعين والمحاسبين، كقلة التأهيل المهني، وضعف خلفية خريجات المحاسبة بأهمية اختبار الزمالة، وارتفاع تكاليفه وتكاليف الدورات التدريبية التابعة له، ووجود فجوة بين المناهج الدراسية والممارسة المهنية في الواقع العملي. وأنه يجب زيادة الوعي بأهمية الحصول على زمالة الهيئة، وإنشاء مراكز تدريبية لتأهيل المُحاسبات والخريجات.

### الدراسات السابقة المتعلِّقة بالمعايير الدولية وعدد الموظفين في مكاتب المُراجَعة

**دراسة (Liu at al., 2018)** هدفت لمعرفة العلاقة بين عقلية الطلاب وأدائهم في امتحان المحاسبة، ورضيتهم في العمل لدى مكاتب المُراجَعة (Big4). واستخدم الباحثون المنهج التحليلي، كما استخدموا قائمة الاستقصاء. وتكونت العينة من (70) طالباً جامعياً لتخصّص المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية. واستنتجت الدراسة: أن الطلاب الذين لديهم عقلية نمو: يحققون أداء أفضل في اختبار المحاسبة، نسبة إلى أولئك الذين لديهم عقلية ثابتة. وأن الطلاب الذين لديهم عقلية نمو: لهم أولوية أكبر للعمل في مكاتب (Big 4)، نسبة إلى أولئك الذين لديهم عقلية ثابتة.

**دراسة (Daoust, 2020)** هدفت لمعرفة تجربة طلاب المحاسبة في التوظيف بكندا، والتوقعات والمعتقدات التي يتبنونها حول المستقبل المهني للمراجعة. واستخدم الباحث المنهج النوعي، وجمعت البيانات باستخدام ثلاث طرق، وهي: تحليل محتوى موقع الويب وأنواع أخرى من وثائق التوظيف للفترة 2015-2017، وملاحظات الطلاب والمشاركين في أنشطة التوظيف، وأجريت الملاحظات في (14) حدث توظيف للفترة 2016-2017، وأجريت (51) مقابلة شبه منظمة مع الطلاب الذين شاركوا في أنشطة التوظيف مع شركات المحاسبة. واستنتجت الدراسة: أن استراتيجيات التوظيف لدى مكاتب (Big4) تُسلط الضوء على الرفاهية والمكانة الاجتماعية والفرص الوظيفية التي توفرها، بحيث يُجذب العديد من الطلاب إلى المهنة من خلال فوائدها الفنية دون وجود شغف حقيقي. وأن اعتقاد الطلاب وإيمانهم بجدية التوظيف؛ يتمحور حول الحصول على وظيفة بمكاتب (Big4)، بسبب الرغبة في المكانة الاجتماعية التي تأتي معها.

### دراسات أخرى

**دراسة (أبوعاقولة، 2008)** هدفت لمعرفة أثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية في جودة المُراجَعة، واستخدم الباحث المنهج النظري، واستخدم قائمة الاستقصاء، ووزعت على (105) من المحاسبين القانونيين، واستخدم الباحث نموذج الانحدار لإجراء الاختبار الإحصائي. واستنتج أن مستوى الإدراك لدى المُراجِعين عن أهمية المُراجَعة مرتفع، وأن حصولهم على المؤهلات العلمية؛ يؤثر في مستوى جودة المُراجَعة. وأنه لا يوجد تأثير للتخصّص العلمي والمسمى الوظيفي، والخبرة المهنية، والشهادة المهنية في جودة المُراجَعة.

**دراسة (حامد وفراج، 2018)** هدفت لمعرفة تأثير محددات اختيار المُراجِعين في جودة المُراجَعة، وهي: التأهيل العلمي والمهني، والتعليم المهني المستمر. وأستخدم المنهج النظري التحليلي، وقائمة الاستقصاء لجمع البيانات. واستنتجت



الدراسة: أن محدّدات اختيار المُراجِع الخارجي تؤثر في أداء المُراجِعَة؛ حيث إن زيادة خبرة المُراجِع تُسهم في اكتشافه للغش والأخطاء بالقوائم المالية، وإصدار رأي محايد؛ مما ينعكس إيجابياً على الثقة في عدالة القوائم المالية، وتحسين عملية المُراجِعَة. وأن الخدمات الاستشارية التي يُقدِّمها المُراجِع لا تؤثر في جودة المُراجِعَة.

### التعليق على الدراسات السابقة

بعد استعراض الدراسات السابقة؛ يلاحظ أنه في غالبية الدراسات تم مناقشة خصائص مكاتب المُراجِعَة المتمثلة في: (الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المُراجِعَة، وخبرات الموظفين في مكاتب المُراجِعَة، وعدد المُلاك/ الشركاء لمكاتب المُراجِعَة، وعدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية في مكاتب المُراجِعَة، وعدد الموظفين في مكاتب المُراجِعَة)، من جوانب عديدة دون التطرق إلى تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية في هذه الخصائص. كما ناقشت بعض الدراسات المعايير الدولية من جوانب أخرى، بخلاف خصائص مكاتب المُراجِعَة؛ لذا فإن هذه الدراسة تركّز على سدّ هذه الفجوة، ومعرفة تأثير المعايير الدولية للتقارير المالية على مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بعد التطبيق الفعلي لها بداية من عام 2017م.

### مشكلة الدراسة

تسعى المملكة العربية السعودية إلى تحقيق التنمية الاقتصادية ومواكبة التطورات الاقتصادية العالمية، حيث تحظى مهنة المُراجِعَة في المملكة باهتمام كبير؛ لتحسين جودة المُراجِعَة وتحسين خدماتها، وتحقيق مستويات عالية للأداء المهني في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية؛ ومن ثمّ فقد ظهرت الحاجة إلى بذل الجهود لتحسين مُخرجات عملية المُراجِعَة، وذلك من خلال تطبيق المعايير الدولية (IFRS) في المملكة (الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين، 2018). وعلى الرغم من المزايا العديدة التي يمكن تحقيقها من خلال التحوُّل من المعايير السعودية إلى المعايير الدولية؛ لا بد أن يكون له تأثير في مكاتب المُراجِعَة التي تعمل في المملكة. وتناقش هذه الدراسة أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية (IFRS) في مكاتب المُراجِعَة من ناحية خدماتها التي تُقدِّمها، ومواردها. وبناء على ما سبق؛ فإن مشكلة الدراسة تتضح في التساؤل الرئيس الآتي: ما أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في مكاتب المُراجِعَة بالمملكة العربية السعودية؟

ويتفرّع منها التساؤلات الفرعية الآتية:

- 1- ما أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية؟
- 2- ما أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في الموارد التي تعتمد عليها مكاتب المُراجِعَة بالمملكة (خبرات الموظفين - عدد المُلاك/ الشركاء - عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية - عدد الموظفين في مكاتب المُراجِعَة)؟

### أهداف الدراسة

يتمثّل الهدف الرئيسي في: التّعرّف على آراء المُراجِعِينَ حول أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في مكاتب المُراجِعَة بالمملكة، من خلال الأهداف الفرعية الآتية:

- 1- معرفة آراء المُراجِعِينَ حول أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.
- 2- معرفة آراء المُراجِعِينَ حول أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في الموارد التي تعتمد عليها مكاتب المراجعة بالمملكة (خبرات الموظفين - عدد المُلاك/ الشركاء - عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية - عدد موظفي مكاتب المراجعة).

### أهمية الدراسة

بسبب التطوّرات الحديثة في المعايير الدولية للتقارير المالية، وسعي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية إلى مواكبة هذه التغيرات؛ حيث يعدُّ إدخال المعايير الدولية من أهم التطورات في تاريخ مهنة المحاسبة والمراجعة، كما أن معظم الدراسات تركّز على الآثار المحاسبية في المعايير الدولية للتقارير المالية؛ فإن الدراسة الحالية تركّز على أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في مهنة المُراجِعَة بالمملكة العربية السعودية. وتستمد الدراسة أهميتها من ندرة الدراسات التي تناولت الموضوع، وعلى حدّ علم الباحثان فإنه لا يوجد دراسات تناولت أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية

على خصائص مكاتب المُراجَعة بالمملكة من ناحية الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، وعدد المُلاك والشركاء، وعدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية، وعدد الموظفين في المكتب، وخبراتهم؛ حيث إن أغلب الدراسات تناولت أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية من عدة جوانب أخرى إلا أنها أغفلت الجوانب التي تطرقت إليها الدراسة الحالية. إضافة إلى ذلك؛ فإن هذه الدراسة تُسهم في إثراء المعرفة العلمية؛ إذ ستضيف إلى الدراسات التي تتناول تأثير المعايير الدولية في مكاتب المُراجَعة. كما توقَّر فهمًا أعمق لتأثير التحوُّل من المعايير السعودية إلى المعايير الدولية في المملكة على خصائص مكاتب المُراجَعة، حيث تساعد على تسليط الضوء على المنظمات المحاسبية المهنية، والهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين، والأكاديميين، والمهتمين بالمهنة لتطوير مهنة المُراجَعة في المملكة، ومعرفة مدى كفاءة مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بعد تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، وتقديم أدلة عملية لأثر التحوُّل إلى المعايير الدولية في خصائص مكاتب المُراجَعة.

## فرضيات الدراسة

من خلال استعراض الدراسات السابقة؛ يمكن صياغة فرضيات الدراسة على النحو التالي:

- الفرضية الرئيسية: من المتوقع وجود أثر للتحوُّل إلى المعايير الدولية في مكاتب المُراجَعة بالمملكة العربية السعودية.
- الفرضية الفرعية الأولى: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.
- الفرضية الفرعية الثانية: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات الموظفين بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.
- الفرضية الفرعية الثالثة: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.
- الفرضية الفرعية الرابعة: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.
- الفرضية الفرعية الخامسة: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

## الدراسة الميدانية

### منهجية الدراسة الميدانية

استخدم الباحثان في الدراسة الميدانية المنهج الوصفي التحليلي؛ لكونه ملائمًا لطبيعة الدراسة ولتحقيق أهدافها، وذلك باستخدام (قائمة الاستقصاء)؛ حتى يمكن الوصول إلى إجابات تُسهم في وصف نتائج استجابات أفراد العينة وتحليلها.

### مجتمع وعينة الدراسة

يتكوَّن مجتمع وعينة الدراسة من منسوبي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية وتراجع الحسابات للشركات المُدرجة في السوق المالية السعودية خلال العام من 2017م- 2019م، وهي (28) مكتب. وقد تابع الباحثان قوائم الاستقصاء المُرسلة لمدة شهرين، وكان عدد القوائم المُستلمة (121)، وعدد القوائم الصالحة للتحليل (121)، ونسبة قوائم الاستقصاء الصالحة إلى المستلمة (100%).

### عينة الدراسة

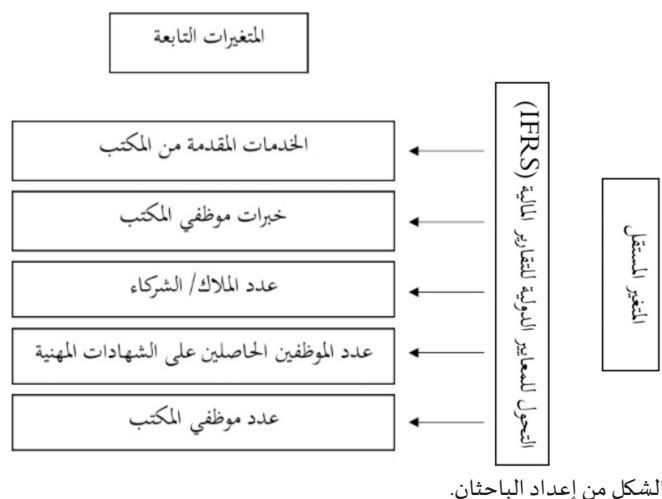
يوضح الجدول (1) أن معظم أفراد عينة الدراسة هم من المُراجِعِينَ؛ إذ بلغت نسبتهم (91%)، الشركاء بنسبة (9%).

جدول (1)

التكرارات والنسب  
النسبة المئوية لأفراد عينة  
الدراسة موزعين وفقاً  
للمسمى الوظيفي

النسبة المئوية %	العدد	المسمى الوظيفي
91%	110	مراجع
9%	11	شريك
100%	121	المجموع

## نموذج الدراسة ومُتغيّراتها



الشكل من إعداد الباحثان.

شكل (1) متغيرات الدراسة

في ضوء مشكلة الدراسة حُدِّدت العلاقة بين مُتغيّرات الدراسة، حيث يمثّل التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية المُتغيّر المستقل، في حين يُمثّل المُتغيّرات التابعة كل من: الخدمات التي تُقدِّمها مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، وهي: (خدمات المُراجَعَة، والخدمات الاستشارية، وخدمات المحاسبة القضائية، وغيرها من الخدمات الأخرى)، وعدد سنوات الخبرة للموظفين، وعدد المُلاك والشركاء، وعدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية، وعدد الموظفين في المكتب. والشكل (1) يوضِّح العلاقة بين مُتغيّرات الدراسة.

## وصف أداة الدراسة

اعتمد الباحثان على قائمة الاستقصاء أداة أساسية لجمع البيانات المطلوبة؛ حيث احتوى الجزء الأول على بيانات أولية عن عينة الدراسة من حيث: المؤهل العلمي، وعدد سنوات الوظيفة، والخبرة العملية، والمؤهلات المهنية. والجزء الثاني اشتمل على أداة الدراسة التي تتعلق بدراسة أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في مكاتب المُراجَعَة بالمملكة العربية السعودية، وتتكوّن من (6) محاور وهي: المحور الأول: أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المُراجَعَة لعملائها، ويتكوّن من (8) عبارات. المحور الثاني: أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في خبرات الموظفين بمكاتب المُراجَعَة، ويتكوّن من (5) عبارات. المحور الثالث: أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد المُلاك/الشركاء بمكاتب المُراجَعَة، ويتكوّن من (2) عبارتين. المحور الرابع: أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المُراجَعَة، ويتكوّن من (9) عبارات. المحور الخامس: أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين بمكاتب المُراجَعَة، ويتكوّن من (4) عبارات.

## صدق أداة الدراسة

تم بحساب مُعَامِل ارتباط بيرسون بين درجة كل عبارة، والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه العينة الاستطلاعية، كما يوضح نتائجها جدول (2).

جدول (2)

معاملات ارتباط بيرسون بين درجات كل عبارة والدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه

أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المُراجَعَة لعملائها	أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في خبرات الموظفين بمكاتب المُراجَعَة	أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد المُلاك/الشركاء بمكاتب المُراجَعَة	أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المُراجَعَة	أثر التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين بمكاتب المُراجَعَة
مُعَامِل الارتباط	مُعَامِل الارتباط	مُعَامِل الارتباط	مُعَامِل الارتباط	مُعَامِل الارتباط
1	1	1	1	1
0.938**	0.743**	0.827**	0.864**	0.938**
2	2	2	2	2
0.836**	0.708**	0.863**	0.874**	0.743**
3	3	3	3	3
0.905**	0.871**	0.903**	0.903**	0.727**
4	4	4	4	4
0.647**	0.903**	0.842**	0.842**	0.803**
	5	5	5	5
	0.895**	0.848**	0.848**	0.659**
	6	6	6	6
	0.808**	0.808**	0.808**	0.706**
	7	7	7	7
	0.689**	0.689**	0.689**	0.807**
	8	8	8	8
	0.531**	0.531**	0.531**	0.845**
	9	9	9	9
	0.733**	0.733**	0.733**	

\*\*وجود دلالة عند مستوى (0.001).

جدول رقم (3)  
معاملات الارتباط بين درجة كل محور والدرجة الكلية  
لقائمة الاستقصاء

مُعامل الارتباط	المحور
**0.784	أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المُراجَعة لعملائها.
**0.753	أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في خبرات الموظفين بمكاتب المُراجَعة.
**0.360	أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد المُلاك/الشركاء بمكاتب المُراجَعة.
**0.861	أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المُراجَعة.
**0.693	أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين بمكاتب المُراجَعة.

\*\* وجود دلالة عند مستوى (0.01).

جدول رقم (4)  
معاملات ثبات أداة الدراسة

عدد مُعامل العبارات ألفا كرونباخ	المحور
0.779	8 أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في نوع الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المُراجَعة لعملائها.
0.816	5 أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في خبرات الموظفين بمكاتب المُراجَعة.
0.778	2 أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد المُلاك/الشركاء بمكاتب المُراجَعة.
0.859	9 أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المُراجَعة.
0.816	4 أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في عدد الموظفين بمكاتب المُراجَعة.
0.905	35 قائمة الاستقصاء ككل

ومعامل «ألفا كرونباخ» (Cronbach Alpha)؛ كما أُستخدمت الأساليب الإحصائية الوصفية وهي: التكرارات والنسب المئوية؛ لوصف مجتمع الدراسة بالنسبة للمعلومات الأولية، المتوسط الحسابي؛ لحساب المتوسط الحسابي لكل عبارة ولكل محور، الانحرافات المعيارية؛ للتعرف على التباين للعبارات والمحاور، ومعادلة المدى لمقياس ليكرت الخماسي؛ لتحديد درجة الموافقة، حيث أن درجة الموافقة (غير موافق على الإطلاق) تحمل الوزن (1)، و(غير موافق) تحمل الوزن (2)، و(محايد) تحمل الوزن (3)، و(موافق) تحمل الوزن (4)، و(موافق جدا) تحمل الوزن (5). وأستخدم الإحصاء الاستدلالي من خلال اختبار (ت) للعينات المستقلة (One-Samples T-Test)؛ للتعرف على ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين اتجاهات مفردات عينة الدراسة نحو محاور الدراسة، باختلاف المتغيرات التي تنقسم إلى فئتين.

#### مناقشة النتائج وتفسيرها

##### 1- عرض نتائج بحث الفرضية الأولى

ليبحث الفرضية الأولى، التي تنص على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية»؛ خصص الباحثان (8) عبارات؛ للتعرف على الأثر الإيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدَّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

ويلاحظ من الجدول (3) أن مُعاملات ارتباط كل عبارة من عبارات قائمة الاستقصاء، والدرجة الكلية للمحور الذي تنتهي إليه؛ جاءت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)؛ مما يدل على توافر درجة عالية من صدق الاتساق الداخلي لأداة الدراسة (قائمة الاستقصاء). وقد أُستخرجت مُعاملات الارتباط بين درجة كل محور، والدرجة الكلية لقائمة الاستقصاء، وكانت النتائج كالآتي في الجدول (3).

يتبين من الجدول (3) أن قيم مُعاملات الارتباط جاءت بقيم مرتفعة، حيث تراوحت بين (0.360 - 0.861)، وكانت جميعها دالة إحصائياً عند مستوى دلالة (0.01)؛ مما يعني وجود درجة عالية من الصدق البنائي لقائمة الاستقصاء.

#### ثبات أداة الدراسة

للتحقق من ثبات قائمة الاستقصاء، تم استخدام معادلة ألفا كرونباخ لعينة استطلاعية، ويوضح الجدول (4) مُعاملات الثبات الناتجة باستخدام هذه المعادلة.

ويتضح من الجدول (4) أن قيم مُعاملات الثبات جاءت بقيم عالية؛ حيث تراوحت بين (0.778-0.859)، وبلغ مُعامل الثبات الكلي (0.905). وفي ضوء ما تقدّم؛ يتبين أن أداة الدراسة تتميز بدرجة عالية من الصدق والثبات.

#### الأساليب الإحصائية المُستخدمة

لتقنين أداة الدراسة، تم استخدام مُعامل الارتباط لـ «بيرسون» (Person Product-moment Correlation)،



جدول (5)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات

وجود أثر إيجابي للتحوّل إلى المعايير الدولية على الخدمات المقدمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الموافقة	الترتيب
		موافق جداً	موافق	متحايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	بعد التحوّل إلى المعايير الدولية: زاد الطلب على خدمات المراجعة مقارنة بالخدمات الأخرى.	38	50	24	5	4	3.93	73%	0.989	موافق	7
2	تُسهّم المعايير الدولية في تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية.	36	65	11	9	0	4.06	76%	0.830	موافق	5
3	زيادة جدة المنافسة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية: أدّت إلى توسيع نطاق الخدمات التي تُقدّمها مكاتب المراجعة.	48	51	20	2	0	4.20	80%	0.770	موافق جداً	1
4	أن تقديم خدمات مهنية أخرى بجانب خدمات المراجعة؛ يعكس رغبة مكاتب المراجعة في التطوير، ومواكبة التغيرات بعد التحوّل إلى المعايير الدولية.	49	44	19	9	0	4.10	77%	0.926	موافق	3
5	ساهمت المعايير الدولية بتطوير مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، وتطوير الخدمات التي تُقدّمها لعملائها.	47	54	12	5	3	4.13	78%	0.930	موافق	2
6	تحتاج الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لوضع أنظمة تحكم تقديم مكاتب المراجعة للخدمات الأخرى بجانب خدمات المراجعة.	47	37	24	10	3	3.95	74%	1.071	موافق	6
7	زاد الوعي بأهمية الخدمات الأخرى التي تُقدّمها مكاتب المراجعة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية.	44	51	19	6	1	4.08	77%	0.891	موافق	4
8	تركز مكاتب المراجعة على تقديم خدمات غير المراجعة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية.	25	43	37	14	2	3.62	65%	0.994	موافق	8
العبارات ككل		31.4	41.3	19.8	4.1	3.3	4.01	75%	0.516	موافق	
قيمة (ت)		85.522					مستوى الدلالة		*0.000		

من خلال الجدول (5) الموضح أعلاه؛ يتبيّن أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات وجود أثر إيجابي للتحوّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.62 إلى 4.20 من 5)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي، وتشيران إلى درجة الاستجابة (موافق- موافق جداً) على التوالي.

كما جاءت العبارة: (زيادة جدة المنافسة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية؛ أدّت إلى توسيع نطاق الخدمات التي تُقدّمها مكاتب المراجعة) بالمرتبة الأولى، بدرجة استجابة (موافق جداً)، بمتوسط حسابي (4.20)، وبنسبة مئوية بلغت (80%)، وجاءت العبارة: (تركز مكاتب المراجعة على تقديم خدمات غير المراجعة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية) بالمرتبة الثامنة، بدرجة استجابة (موافق)، بمتوسط حسابي (3.62)، وبنسبة مئوية بلغت (65%).

كما يتبيّن أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.01)؛ مما يشير- في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود أثر إيجابي للتحوّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. كما يشير الجدول (5) إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05)، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة؛ وبناء عليه نقبل الفرضية التي تنصّ على: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوّل إلى المعايير الدولية في الخدمات المُقدّمة من مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

ويفسر الباحثان حصول العبارة: (زيادة جدة المنافسة بعد التحوّل إلى المعايير الدولية؛ أدّت إلى توسيع نطاق الخدمات التي تُقدّمها مكاتب المراجعة) على الترتيب الأول، بدرجة استجابة (موافق جداً)؛ إلى محاولة مكاتب المراجعة لتحقيق رضا عملائها، من خلال تقديم خدمات متنوعة بجودة عالية.

ومما سبق؛ يتبيّن أن التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS): أسهم في اتجاه مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية لتقديم الخدمات الأخرى بجانب خدمات المُراجَعة، وتوسيع نطاق خدماتها؛ وذلك لعدة أسباب أهمها: الحصول على المزيد من الإيرادات؛ لاسترداد أتعاب وجهد المُراجَعة الذي يبذله المُراجعون؛ نتيجة لكثرة مُتطلّبات الإفصاح والإيضاحات في المعايير الدولية. لذا يمكن القول: إن التحوُّل إلى المعايير الدولية أسهم - وبشكل واضح - في توسّع مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية في نطاق خدماتها لتشمل خدمات المُراجَعة والخدمات الأخرى، كالخدمات الاستشارية، وخدمات الزكاة والضريبة، وغيرها من الخدمات.

## 2- عرض نتائج بحث الفرضية الثانية:

لبحث الفرضية الثانية، التي تنصّ على: « من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية»؛ خصّص الباحثان (5) عبارات؛ للتعرف على الأثر الإيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

### جدول رقم (6)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية على خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية

م	العبرة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الترتيب
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق				
1	تحرص مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية على استقطاب موظفيها من ذوي الخبرات في المعايير الدولية.	56	45	13	5	2	4.22	81%	0.917	3
		46.3 %	37.2	10.7	4.1	1.7				
2	تقوم مكاتب المُراجَعة بالتوعية بأهمية العمل في المُراجَعة، والحصول على خبرات في مجال المُراجَعة والعمل في المعايير الدولية.	54	50	10	4	3	4.22	81%	0.917	4
		44.6 %	41.3	8.3	3.3	2.5				
3	أصبح هناك وعي من الموظفين بأهمية الحصول على الخبرات في المعايير الدولية للتقارير المالية.	73	40	7	1	0	4.53	88%	0.646	2
		60.3 %	33.1	5.8	0.8	0.0				
4	كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زاد الطلب على خدمات المكتب.	49	40	28	4	0	4.11	78%	0.874	5
		40.5 %	33.1	23.1	3.3	0.0				
5	كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زادت كفاءة مكتب المُراجَعة.	80	31	8	2	0	4.56	89%	0.694	1
		66.1 %	25.6	6.6	1.7	0.0				
العبارات ككل							4.33	83%	0.560	موافق جداً
قيمة (ت)							مستوى الدلالة		*0.000	
							85.081			

يتبيّن من الجدول (6)؛ أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (4.11 إلى 4.56 من 5)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي، وتشير إلى درجة الاستجابة (موافق- موافق جداً) على التوالي.

وجاءت العبارة: (كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زادت كفاءة مكتب المُراجَعة) بالمرتبة الأولى، بدرجة استجابة (موافق جداً)، ومتوسط حسابي (4.56)، وبنسبة (89%). وجاءت العبارة: (كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زاد الطلب على خدمات المكتب) بالمرتبة الخامسة، بدرجة استجابة (موافق)، ومتوسط حسابي (4.11)، وبنسبة (78%).

كما يتبيّن أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل بلغ (4.33)؛ مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود أثر إيجابي قوي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. كما يُشير الجدول (6) إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05)، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه

الدراسة: وبناء عليه تُقبل الفرضية التي تنصّ على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في خبرات موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية».

ويفسر الباحثان حصول العبارة: (كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زادت كفاءة مكتب المراجعة) على الترتيب الأول، بدرجة استجابة (موافق جداً)؛ بأن الخبرة المهنية للموظفين تزيد معرفتهم بالمعايير الدولية، ومقدرتهم على مواجهة التغيرات التي تطرأ في مكاتب المراجعة نتيجة لتغير المعايير الدولية.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Chen (2014)، حيث يشير إلى أن المُراجِعِينَ الذين يمتلكون خبرة أعلى؛ يُقدِّمون خدمات مُراجَعَة ذات كفاءة وجودة أعلى من المُراجِعِينَ ذوي الخبرة الأقل. كما تتفق مع دراسة Chen et al (2017)، حيث أن المُراجِعِينَ ذوي الخبرة في المعايير الدولية يوفِّرون جودة مُراجَعَة أفضل من المُراجِعِينَ ذوي الخبرة في المعايير المحلية.

وربما يرجع حصول العبارة: (كلما زادت خبرات الموظفين بالمعايير الدولية؛ زاد الطلب على خدمات المكتب) على الترتيب الأخير، بدرجة استجابة (موافق)؛ إلى أن المُراجِعِينَ ذوي الخبرة الأعلى يطلبون أنعاب مُراجَعَة عالية؛ وبالتالي يقلّ الطلب من قبل العملاء عليهم؛ بسبب ارتفاع أنعاب المُراجَعَة.

ومما سبق، يرى الباحثان أن التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)؛ أسهم في توجّه المُراجِعِينَ بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية إلى امتلاك الخبرة في المعايير الدولية، كما أسهم في توجّه مكاتب المراجعة لتوظيف المُراجِعِينَ ذوي الخبرة المهنية؛ لتوفير تقارير مُراجَعَة ذات جودة أعلى، وتحسين الأداء بمكاتب المراجعة. ولذا يمكن القول: إن التَّحوُّل إلى المعايير الدولية؛ أسهم -وبشكل واضح- في استقطاب الكوادر المهنية ذوي الخبرة المهنية في مجال المعايير الدولية.

### 3- عرض نتائج بحث الفرضية الثالثة:

ليبحث الفرضية الثالثة، التي تنصّ على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلَّاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية»؛ خصّص الباحثان (2) عبارتين؛ للتعرف على الأثر الإيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلَّاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

من خلال الجدول (7)، يتبيّن أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلَّاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (2.62 إلى 3.18 من 5)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئة الثالثة من فئات مقياس ليكرت الخماسي، وتُشير إلى درجة الاستجابة (محايد).

جاءت العبارة: (التَّحوُّل إلى المعايير الدولية ساهم في زيادة عدد المُلَّاك في مكاتب المراجعة) بالمرتبة الأولى، بدرجة استجابة (محايد)، ومتوسط حسابي (3.18)، وبنسبة (55%). وجاءت العبارة: (تسعى مكاتب المراجعة لتقليل عدد الشركاء فيما بعد التَّحوُّل إلى المعايير الدولية) بالمرتبة الثانية، ودرجة استجابة (محايد)، بمتوسط حسابي (2.62)، وبنسبة (40%).

كما يتضح أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل؛ بلغ (2.90)؛ مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي - إلى وجود أثر إيجابي متوسط للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلَّاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. كما يشير الجدول (7) إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت) أقل من (0.05)، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة؛ وبناء عليه تُقبل الفرضية التي تنصّ على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد المُلَّاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية».

ومما سبق، يرى الباحثان أن التَّحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)؛ أسهم في توجّه مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية إلى زيادة عدد المُلَّاك والشركاء، وكذلك اتجهت مكاتب المراجعة إلى الشركاء الأجنبي؛ بهدف الاستفادة من خبراتهم المهنية في المعايير الدولية. ولذا يمكن القول: إن التَّحوُّل إلى المعايير الدولية له تأثير - وبشكل واضح - في زيادة عدد المُلَّاك والشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

### 4- عرض نتائج بحث الفرضية الرابعة:

ليبحث الفرضية الرابعة، التي تنصّ على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية»؛ خصّص الباحثان (9) عبارات:

للتعرّف على الأثر الإيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

جدول رقم (7)

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والترتيب لعبارات

وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الملاك/ الشركاء بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الترتيب	
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	التحوُّل إلى المعايير الدولية ساهم في زيادة عدد الملاك في مكاتب المراجعة.	9	26	66	18	2	3.18	55%	0.837	محايد	
2	تسعى مكاتب المراجعة لتقليل عدد الشركاء فيها بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية.	0	7	68	39	7	2.62	40%	0.686	محايد	
العبارات ككل							2.90	48%	0.583	محايد	
قيمة (ت)		54.717					مستوى الدلالة		*0.000		

جدول رقم (8)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية والترتيب لعبارات

وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية على زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط الحسابي	النسبة المئوية	الانحراف المعياري	درجة الترتيب	
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق					
1	تحرص مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية على إقامة الدورات والندوات التي تساعد موظفيها في التوجّه نحو الحصول على الشهادات المهنية.	45	51	14	7	4	4.04	76%	1.012	موافق	
2	تقوم مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بتطوير موظفيها في المعايير الدولية؛ وذلك من خلال الدعم المادي لاجتياز اختبارات الشهادات المهنية المختلفة.	40	52	15	10	4	3.94	74%	1.043	موافق	
3	حصول الموظفين على الشهادات المهنية المختلفة؛ ساعد مكاتب المراجعة في أداء عملياتها المختلفة بنجاح.	67	41	10	2	1	4.41	85%	0.782	موافق جداً	
4	بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية، بدأت مكاتب المراجعة في استقطاب كوادر مهنية حاصلة على الشهادات المهنية.	41	52	22	6	0	4.06	76%	0.849	موافق	
5	زاد وعي الموظفين بأهمية الحصول على الشهادات المهنية، وسعيهم للحصول عليها بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية.	55	50	12	3	1	4.28	82%	0.809	موافق جداً	
6	بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ أصبحت مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية قادرة على استيعاب الكوادر المهنية المؤهلة.	37	46	25	12	1	3.88	72%	0.988	موافق	
7	حصول الموظفين على الشهادات المهنية بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ يُحسّن من الأداء المهني والوظيفي لهم.	54	52	10	4	1	4.27	82%	0.816	موافق جداً	
8	حصول الموظفين على الشهادات المهنية بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ يزيد من كفاءة مكتب المراجعة.	72	37	11	0	1	4.48	87%	0.731	موافق جداً	
9	بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية، قامت مكاتب المراجعة بتعليم وتطوير موظفيها على المعايير الدولية.	54	49	14	3	1	4.26	81%	0.822	موافق جداً	
العبارات ككل							4.18	80%	0.602	موافق	
قيمة (ت)		76.336					مستوى الدلالة		*0.000		



من الجدول (8): يتبين أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.88 إلى 4.48 من 5)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئتين الرابعة والخامسة من فئات مقياس ليكرت الخماسي، وتشيران إلى درجة الاستجابة (موافق- موافق جداً) على التوالي.

وجاءت العبارة: (حصول الموظفين على الشهادات المهنية بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ يزيد من كفاءة مكتب المراجعة) بالمرتبة الأولى، بدرجة استجابة (موافق جداً)، ومتوسط حسابي (4.48)، وبنسبة (87%). وجاءت العبارة: (بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ أصبحت مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية قادرة على استيعاب الكوادر المهنية المؤهلة) بالمرتبة التاسعة، بدرجة استجابة (موافق)، ومتوسط حسابي (3.88)، وبنسبة (72%).

كما يتبين أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل؛ بلغ (4.18)؛ مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. كما يشير الجدول (8) إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت): أقل من (0.05)، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة؛ وبناء عليه تُقبل الفرضية التي تنصّ على: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية بمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

ويفسر الباحثان حصول العبارة: (حصول الموظفين على الشهادات المهنية بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ يزيد من كفاءة مكتب المراجعة) على الترتيب الأول، بدرجة استجابة (موافق جداً)؛ إلى أن المعايير الدولية تُسهم في رفع جودة أداء مكاتب المراجعة؛ ومن ثمّ فإن الحصول على الشهادات المهنية القائمة على تعلّم المعايير الدولية؛ سيزيد من كفاءة مكتب المراجعة.

وتتفق هذه النتيجة مع نتائج دراسة Jamal et al. (2008)، الذي أشار إلى أن الاهتمام بتعليم المعايير الدولية؛ سيساعد على تنفيذها والتحوُّل إليها بشكل سليم. كما أشار de Morais & Macagnan (2016) إلى أن الاستثمار في رأس المال البشري من خلال التعليم المهني المستمر؛ يزيد من أدائهم وكفاءتهم؛ وبالتالي ينعكس على مكاتب المراجعة.

ومما سبق؛ يرى الباحثان أن التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)؛ أسهم في توجيه مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية لاستقطاب المُراجِعِينَ ذوي المؤهل التعليمي، كما سعت إلى تعليم المُراجِعِينَ لديها، وعمل الدورات التدريبية التعليمية الخاصة بالمعايير الدولية. لذا يمكن القول: إن التحوُّل إلى المعايير الدولية أثر - وبشكل واضح- في استقطاب الكوادر المهنية ذوي الخبرة المهنية بمجال المعايير الدولية.

#### 5- عرض نتائج بحث الفرضية الخامسة:

لبحث الفرضية الخامسة، التي تنصّ على: «من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية»؛ خصّص الباحثان (4) عبارات للتعرف على الأثر الإيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

من الجدول (9): يتبين أن هناك تفاوتاً في استجابات أفراد عينة الدراسة على عبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، حيث تراوحت المتوسطات ما بين (3.31 إلى 4.02 من 5)، وهي متوسطات تقع ضمن الفئتين الثالثة والرابعة من فئات مقياس ليكرت الخماسي، وتشيران إلى درجة الاستجابة (محايد- موافق) على التوالي.

وجاءت العبارة: (إن التطبيق الصحيح للمعايير الدولية؛ يزيد من عدد الموظفين ذوي الكفاءة المهنية) بالمرتبة الأولى، بدرجة استجابة (موافق)، ومتوسط حسابي (4.02)، وبنسبة (76%). وجاءت العبارة: (التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ ساهم في زيادة عدد الموظفين السعوديين في مكاتب المراجعة) بالمرتبة الرابعة، بدرجة استجابة (محايد)، ومتوسط حسابي (3.31)، وبنسبة (58%).

كما يتبين أن المتوسط الحسابي لكافة استجابات أفراد العينة لعبارات المحور ككل؛ بلغ (3.60)؛ مما يشير - في ضوء المتوسط الحسابي- إلى وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في

السعودية. كما يشير الجدول (9) إلى أن مستوى دلالة الاختبار (ت): أقل من (0.05)، وهو مستوى الدلالة المعتمد في هذه الدراسة؛ وبناء عليه تُقبل الفرضية التي تنصّ على: من المتوقع وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية.

ويرى الباحثان أن التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)؛ أسهم في توجّه مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية لزيادة عدد الموظفين؛ لذا يمكن القول: إن التحوُّل إلى المعايير الدولية أثر -وبشكل واضح- في زيادة عدد الموظفين بمكاتب المُراجَعة.

#### جدول رقم (9)

المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، والترتيب لعبارات وجود أثر إيجابي للتحوُّل إلى المعايير الدولية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، مُرتبة تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية.

م	العبارة	درجة الموافقة					المتوسط النسبة الانحراف المعياري الموافقة	الترتيب	
		موافق جداً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق على الإطلاق			
1	التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ ساهم في زيادة عدد الموظفين في مكاتب المُراجَعة.	22	48	36	14	1	3.63	2	
		18.2 %	39.7	29.8	11.6	0.8	66%	موافق	
2	التحوُّل إلى المعايير الدولية؛ ساهم في زيادة عدد الموظفين السعوديين في مكاتب المُراجَعة.	15	41	37	22	6	3.31	4	
		12.4 %	33.9	30.6	18.2	5.0	58%	محايد	
3	يزيد عدد الموظفين غير السعوديين نتيجة للتحوُّل إلى المعايير الدولية.	12	54	35	14	6	3.43	3	
		9.9 %	44.6	28.9	11.6	5.0	61%	موافق	
4	إن التطبيق الصحيح للمعايير الدولية؛ يزيد من عدد الموظفين ذوي الكفاءة المهنية.	37	55	25	3	1	4.02	1	
		30.6 %	45.5	20.7	2.5	0.8	76%	موافق	
العبارات ككل							3.60	65%	موافق
							0.655	0.000*	
							مستوى الدلالة	60.446	قيمة (ت)

### النتائج والتوصيات

استهدفت الدراسة الحالية معرفة أثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، عبر استطلاع آراء منسوبي مكاتب المُراجَعة محل العينة حول تأثير التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في خصائص مكاتب المُراجَعة: الخدمات التي تُقدِّمها المكاتب، وعدد المُلاك والشركاء، وعدد الموظفين الحاصلين على الشهادات المهنية، والخبرات المهنية للموظفين، وعدد الموظفين. ولتحقيق هدف الدراسة استخدم الباحثان أسلوب الدراسة النظرية، والدراسة الميدانية. حيث تناولت الدراسة النظرية الإطار النظري للدراسة المتمثل في: أهمية المعايير الدولية، وعملية تحول المملكة العربية السعودية للمعايير الدولية، وأثر المعايير الدولية في مكاتب المُراجَعة. وفي الدراسة الميدانية أُستخدمت قائمة الاستقصاء لجمع المعلومات، واستطلاع آراء منسوبي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية حول موضوع الدراسة.

#### نتائج الدراسة

إن التحوُّل إلى المعايير الدولية ساهم في توجه مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية لتوسيع نطاق خدماتها بشكل أكبر، كما أن مكاتب المُراجَعة تتجه لتقديم الخدمات الأخرى غير المُراجَعة بنسبة أعلى من خدمات المُراجَعة بسبب تزايد الطلب عليها. كما تسعى مكاتب المراجعة لإكساب موظفيها الخبرة المهنية في المعايير الدولية للتقارير المالية، مما ينعكس بشكل إيجابي في تحسين جودة التقارير المالية، وزيادة الثقة فيها. وان التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية أدى لزيادة عدد المُلاك والشركاء في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. كما يؤثر التحوُّل إلى المعايير الدولية للتقارير المالية في زيادة عدد موظفي مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية؛ حيث إن مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بعد التحوُّل إلى المعايير الدولية تحرص على زيادة عدد الموظفين السعوديين، وتوظف مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية. وأسهمت المعايير الدولية للتقارير المالية في رفع جودة التقارير المالية المُعدّة بواسطتها؛ وذلك بسبب زيادة

الإفصاح ومستوى الشفافية؛ مما استدعى وجود كفاءات مهنية عالية قادرة على التعامل معها؛ ومن هنا ظهرت الحاجة في حصول المراجعين على الشهادات المهنية المتوافقة مع المعايير الدولية، وانعكس ذلك على زيادة كفاءة مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية وتقديمها لخدماتها المهنية بكفاءة وجودة عالية. وتسعى الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين إلى تطبيق عملية التَّحوُّل إلى المعايير الدولية وفق خطط مدروسة، وتبذل جهوداً واضحة؛ لضمان تطبيق المعايير الدولية على أكمل وجه؛ لتحقيق الأهداف المرجوة منها.

### التوصيات

- أولاً: ضرورة تكثيف الجهود المهنية، وإقامة المزيد من الدورات الخاصة بالشهادات المهنية، والتوعية بأهمية الحصول عليها؛ لمواكبة التغيرات لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.
- ثانياً: تفتقر البحوث العلمية إلى إطار نظري يناقش التغيرات التي طرأت في مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية بعد التَّحوُّل إلى المعايير الدولية؛ لذا يوصي الباحثان بإجراء المزيد من الدراسات المُتعلِّقة بالتغيرات التي حصلت في مكاتب المُراجِعَة بعد التَّحوُّل.

### الدراسات المستقبلية

أشارت الدراسة إلى أن التَّحوُّل إلى المعايير الدولية أثر في مكاتب المراجعة من عدة جوانب وهي الخدمات التي تقدمها والموارد التي لديها؛ لذا يوصي الباحثان بدراسة العلاقة بين التَّحوُّل إلى المعايير الدولية وجودة تقرير المُراجِعَة؛ لمعرفة التغيرات التي طرأت في هذا التقرير، ومقارنتها بالسنوات التي تسبق التَّحوُّل.

### حدود الدراسة

تتضمن حدود الدراسة العلمية قلة الدراسات المتعلقة بموضوع الدراسة، وعدم امكانية تعميم نتائج الدراسة؛ المبينة على آراء المراجعين.

## المراجع

### أولاً - مراجع باللغة العربية:

- آدم، مختار إدريس أبوبكر. (2016). *معايير إعداد التقارير المالية الدولية وجودة المعلومات المحاسبية ودورها في الحد من ممارسات إدارة الأرباح* (رسالة دكتوراة)، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- ابن عبد العزيز، سفيان. (2017). دور المدقق في الحد من الممارسات الاحتياطية للمحاسبة الإبداعية وفق المعايير المحاسبية الدولية. *مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية*، ع 8، 490-512.
- أبوعاقولة، جمال ناصر خلف. (2008). *دراسة أثر العوامل الديموغرافية والبيئة الرقابية على جودة تدقيق الحسابات في الأردن*. (رسالة الماجستير). جامعة آل البيت.
- الجفري، فوزية حامد. (2007). اتجاه مكاتب المُراجَعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة.. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز-الاقتصاد والإدارة*: جامعة الملك عبد العزيز، مج 21، ع 2، 219-288.
- حامد، نهي عبد الفتاح، وفراج، ثناء عطية. (2018). تأثير محددات اختيار مراجع الحسابات الخارجي على جودة أداء عملية المُراجَعة: دراسة نظرية تحليلية. *الفكر المحاسبي، جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة*، مج 22، ع 1، 132-174.
- الحيزان، أسامة بن فهد. (2008). تأثير اجتياز اختبار زمالة الهيئة السعودية على فرص عمل المحاسبين في المملكة العربية السعودية: دراسة استطلاعية. *مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة - جامعة طنطا، مصر*، ع 1، 389-424.
- خليل، جيهان طه، يوسف، جمال علي محمد. (2010). مُتطلَّبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية. *مجلة الشروق للعلوم التجارية*، 2010، ع 4، ص ص 95-154.
- سوالم، صلاح الدين. (2014). مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، إشارة خاصة للمعيار المحاسبي الدولي الأول. *مجلة التواصل في الاقتصاد، الإدارة والقانون*، ع 38، ص 8.
- شعباني، لطفي. (2016). المحاسبة الإبداعية من خلال المعايير المحاسبية الدولية وتأثيرها على القوائم المالية. *أبحاث الندوة العلمية الثالثة: الإبداع الإداري في العالم العربي*. الأردن: مركز البحث وتطوير الموارد البشرية، رماح.
- صنهاجي، هيبة. (2017). أثر تطبيق معايير التدقيق الدولية في تحسين جودة التدقيق الخارجي. *مجلة العلوم الإدارية والمالية*، مج 1، ع 1، 423-436.
- عبدالله، عوضية أحمد عبدالرحمن، وإبراهيم، الهادي آدم محمد. (2019). *دور معايير المُراجَعة الدولية في زيادة جودة المُراجَعة والحد من فجوة التوقعات: دراسة ميدانية على عينة من مكاتب المُراجَعة الخارجية*، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة النيلين، الخرطوم.
- عريف، غادة بنت محمد، الرحيلي، عوض سلامة. (2008). تقييم اختبار زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من وجهة نظر المتقدمين للاختبار: دراسة استكشافية. *المجلة العربية للعلوم الإدارية، جامعة الكويت - مجلس النشر العلمي* مج 15، ع 1، 37-66.
- عسيري، عبد الله علي. (2014). معايير المحاسبة السعودية بين التبني أو التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية: دراسة تحليلية. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، مج 28، ع 2، ص ص: 33-68. جامعة الملك عبد العزيز، مركز النشر العلمي.
- العقلا، صالح علي، والعنقري، حسام عبد المحسن. (2010). انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية وأثاره على تنظيم وممارسة مهنة مُراجَعة الحسابات: دراسة ميدانية. *مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة*، مج 24، ع 1 (30 يونيو)، ص ص. 3-48، جامعة الملك عبد العزيز، مركز النشر العلمي.
- لطفي، أمين السيد أحمد. (2004). *المحاسبة الدولية في الشركات متعددة الجنسية*. الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.



- لطفي، أمين أحمد السيد. (2009)، *فلسفة المُراجَعَة*. ص (46). القاهرة: الدار الجامعية للطباعة والنشر.
- المحمادي، حنان عبد الله. (2018). أثر التَّحوُّل إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المُراجَعَة من وجهة نظر المُراجِعِينَ الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، *مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية*، مج 2، ع 31 (13 أكتوبر)، ص ص. 78-107، غزة، فلسطين: المركز القومي للبحوث.
- مليحي، مجدي مليحي عبد الحكيم. (2013). *أثر التَّحوُّل إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية: دراسة نظرية تطبيقية*. قسم المحاسبة، كلية التجارة - جامعة بنها.
- الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين. (2018). *التَّحوُّل إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة)*. الرياض: عبر الرابط: <https://socpa.org.sa/Socpa/Home/Projects/1.aspx> تم الاطلاع في 2021/11/22م.
- الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين. (2019). *الشهادات المهنية: منهجية التأهيل المهني لسوق العمل*، *مجلة المحاسبون*، 26-29.
- الهيئة السعودية للمُراجِعِينَ والمحاسبين. (9102). *تقرير شفافية حول مكاتب المحاسبة*، عبر الرابط: <https://socpa.org.sa/Standards-Control-Quality/Performance-Quality/Socpa/sa.org.socpa/2.aspx> تم الاطلاع: 2019/12/28م.
- يوسف، رفيق. (2011). *النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق*، رسالة دكتوراة. جامعة العربي التبسي - تبسة، الجزائر.

#### ثانياً - مراجع باللغة الأجنبية:

- Albu, C. N., Albu, N., Fekete Pali-Pista, S. & Cuzdriorean Vladu, D. (2011). The power and the glory of big4: A research note on independence and competence in the context of IFRS implementation. *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune*, 10 (1).
- Albu, N., Albu, C. N., Bunea, Ş., Calu, D. A. & Girbina, M. M. (2011). A story about IAS/IFRS implementation in Romania: An Institutional and Structuration Theory Perspective, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 1, No. 1, pp. 76-100, Emerald Group Publishing Limited, DOI: 10.1108/20421161111107868
- Alexander, D. & Hay, D. (2013). The effects of recurring and non-recurring non-audit services on auditor independence. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 28, No. 5, pp. 407-425. Emerald Group Publishing Limited. DOI: 10.1108/02686901311327191.
- Alissa, W., Capkun, V., Jeanjean, T. & Suca, N. (2014). An empirical investigation of the impact of audit and auditor characteristics on auditor performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 39, No. 7, 495-510.
- Allehaidan, M. N. (2020). The Impact of IFRS adoption and AQ upon Earnings Management in Saudi Stock Exchange (Tadawul), *Journal of Economic Administrative & Legal Sciences*, 4 (15), 178-201.
- 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).
- Alsuhaibani, A. (2012). The expected impact of IFRS adoption on Saudi Arabia based on lessons from other countries: A focus on the telecommunication Business. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, 62, 1190-1198.
- Anh, T. C., Thi, N. B. & Tu, O. L. T. (2019). Relationship between experts and enterprises viewed via the IFRS application: An empirical study in Vietnam. *Asian Economic and Financial Review*, 9 (8), 946-963.

- Ashbaugh, H. (2004). Ethical issues related to the provision of audit and non-audit services: Evidence from academic research. *Journal of Business Ethics*, 52 (2), 143-148.
- Baah, G. & Fogarty, T. J. (2016). *What auditors think about audit quality-a new perspective on an old issue*. Available at SSRN 2822565.
- BarnesReports:WorldwideIndustryMarketreport.(2020). *Offices of certified public accountants*. Retrieved from: <https://www.barnesreports.com/>
- Brown, P., Preiato, J. & Tarca, A. (2014). Measuring country differences in enforcement of accounting standards: An audit and enforcement proxy. *Journal of Business Finance & Accounting*, 41 (1-2), pp. 1-52.
- Bunting, R. L. & Frank, F. (2008). IFRS challenges for US practitioners. *CPA Prac. Mgmt. F.*, 4, 5.
- Cahan, S. F. & Sun, J. (2015). The effect of audit experience on audit fees and audit quality. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30 (1), 78-100.
- Capkun, V., Collins, D. W. & Jeanjean, T. (2012). *Does adoption of IAS/IFRS deter earnings management?* (No. hal-00675047).
- Carey, P. & Simnett, R. (2006). Audit partner tenure and audit quality, *The Accounting Review*, 81 (3), pp. 653-676.
- Che, L., Langli, J. C. & Svanström, T. (2018). Education, experience, and audit effort. Auditing, *A Journal of Practice & Theory*, 37 (3), pp. 91-115.
- Chen, C. (2014). How does mandatory IFRS adoption affect the audit service market?. In: *School of Accounting Seminar Series, UNSW, Australia, Semester (Vol. 1)*.
- Chen, X., Dai, Y., Kong, D. & Tan, W. (2017). Effect of international working experience of individual auditors on audit quality: Evidence from China, *Journal of Business Finance & Accounting*, 44 (7-8), pp. 1073-1108.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C. & Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33 (4), 1648-1684.
- Daoust, L. (2020). Playing the Big Four recruitment game: The tension between illusion and reflexivity. *Critical Perspectives on Accounting*, 66, 102081.
- DeFond, M. L., Raghunandan, K. & Subramanyam, K. R. (2002). Do non-audit service fees impair auditor independence? Evidence from going concern audit opinions, *Journal of Accounting Research*, 40 (4), 1247-1274.
- Demirkan, S. & Demirkan, I. (2017). The strategic role of Non-audit Services in Audit Markets. *Journal of Accounting and Finance*, 17(3).
- De Morais, M. I. & Macagnan, C. B. (2016). IFRS for SMEs: Perceptions of accountants in the State of Mato Grosso (from Brazil) on continuing professional education. In: *Teacher Education: Concepts, Methodologies, Tools, and Applications*, (pp. 1189-1211). IGI Global.
- Dimitropoulos, P. E., Asteriou, D., Kousenidis, D. & Leventis, S. (2013). The impact of IFRS on accounting quality: Evidence from Greece. *Advances in Accounting*, 29(1), 108-123.
- Garcia-Blandon, J. & Argiles-Bosch, J. M. (2017). The interaction effects of firm and partner tenure on audit quality. *Accounting and Business Research*, 47(7), 810-830.
- Han, L. L. V., Arumugam, V. & Arokiasamy, L. (2018). Creating better humans towards sustainable competitive advantage for small and medium-sized accounting firms in Malaysia. In: *SHS Web of Conferences*, Vol. 56, p. 04006. EDP Sciences.

- Hasan, M. T. & Rahman, A. A. (2019). Conceptual framework for IFRS adoption, audit quality and earnings management: The case of Bangladesh. *International Business and Accounting Research Journal*, 3 (1), 58-66.
- Hassan, M. F. (2019). Analysis of effects of IFRS adoption on the comparability of financial reporting: Evidence from Saudi listed companies. *Journal of Emerging Issues in Economics, Finance & Banking*, 8 (1), 2698–2714.
- Hegarty, J., Gielen, F. & Barros, A. (2004). *Implementation of international accounting and auditing standards: Lessons Learned from the World Banks Accounting and Auditing ROSC Program*, Washington DC. Disponible em: <https://www.worldbank.org>.
- Jamal, K., Benston, G. J., Carmichael, D. R., Christensen, T. E., Colson, R. H. & Moehrle, S. R. (2008). A perspective on the SEC's proposal to accept financial statements prepared in accordance with International Financial Reporting Standards (IFRS) without reconciliation to US GAAP. *Accounting Horizons*, 22 (2), 241-248.
- Khurana, I., Michas, P. & Raman, K. K. (2011). *Big four global networks, auditor industry expertise, and properties of analysts' earnings forecasts*. Working Paper, University of Missouri-Columbia and University of North Texas.
- Liu, Y., Robinson, M. N. & Xu, H. (2018). The effect of mindset on students' desire to work for big four accounting firms and on academic performance. *e-Journal of Business Education and Scholarship of Teaching*, 12(2), 92-106.
- Prasad, P. (2013). Auditor independence, audited fees low-balling, and non-audit services: evidence from Fiji. *Global Journal of Business Research*, Vol. 5, No. 2, pp. 103-120
- Smith, M., Sagafi-Nejad, T. & Wang, K. (2008). Going international: Accounting and auditing standards. *Internal Auditing*, 23 (4), 3-12.
- Sonu, C. H., Choi, A., Lee, J. & Ha, W. (2019). Audit partner's length of audit experience and audit quality: evidence from Korea. *Asia-Pacific Journal of Accounting & Economics*, 26 (3), pp. 261-280.
- Wang, X., Wang, Y., Yu, L., Zhao, Y. & Zhang, Z. (2015). Engagement audit partner experience and audit quality. *China Journal of Accounting Studies*, 3 (3), pp. 230-253.
- Wieczynska, M. (2016). The "Big" consequences of IFRS: How and when does the adoption of IFRS benefit global accounting firms?. *The Accounting Review*, 91 (4), pp. 1257-1283.

## The Impact of the Transition to IFRS on Audit Firms in the Saudi Arabia

**Sarah Mubarak Alharthi**

Master in Accounting

Umm Al Qura University

smmharthi@uqu.edu.sa

**Abdullah Mansour Alsaadi**

Associate Professor - Accounting

Umm Al Qura University

amalsaadi@uqu.edu.sa

### ABSTRACT

This study aimed to investigate the actual impact of the transition to International Financial Reporting Standards (IFRS) on auditing firms in Saudi Arabia. Specifically, the study sought to analyze the post-IFRS transition reality of auditing firms in Saudi Arabia and to answer the following questions: (i) What is the impact of the transition to IFRS on the types of services provided by auditing firms in Saudi Arabia?; (ii) What is the impact of the transition to IFRS on the resources used by auditing firms in Saudi Arabia (employee experience, number of owners/partners, number of employees with professional certifications, and number of employees in auditing firms)?.

To achieve the study's objectives and answer its questions, the study analyzed auditing firms in Saudi Arabia that audited the accounts and prepared the financial statements of companies listed on the Saudi Stock Exchange during the period 2017-2019. A survey was used to analyze and study the opinions of employees of auditing firms in Saudi Arabia about the impact of the transition to IFRS on auditing firms in Saudi Arabia. An inductive and descriptive analytical approach was used.

The study population consisted of employees of auditing firms in Saudi Arabia, who were randomly selected to form a sample of 28 auditing firms operating in Saudi Arabia. The study's field findings revealed that the transition to IFRS has a positive impact on the following: the types of services provided, employee experience, the number of owners/partners, and the number of employees. The study also found that the transition to IFRS has led to an increase in the demand for auditing services, particularly for complex and specialized services. This is due to the more stringent requirements of IFRS, which require auditors to have a deeper understanding of financial reporting and a broader range of skills.

The study concludes that the transition to IFRS has had a positive impact on auditing firms in Saudi Arabia. It has led to an increase in the quality of auditing services, the demand for auditing services, and the resources available to auditing firms.

**Keywords:** *International Financial Reporting Standards, Audit Firms, Non-audit Services.*