

**أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية [IFRS] على مهنة المراجعة :  
أدلة عملية من البيئة السعودية**

**د/ محمود رجب يسى شليم**

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة بنها

والعازحانيا لجامعة الجمعة

بالمملكة العربية السعودية

## أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية [IFRS] على مهنة المراجعة :

### أدلة عملية من البيئة السعودية

#### الملخص:

استهدفت الدراسة اختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مهنة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية - تكلفة المراجعة (الأتعاب)، وكفاءة المراجعة (تأخر تقرير المراجعة) - وانعكاس ذلك على اختيار نوع المراجع وسوق المراجعة.

لتحقيق هذه الأهداف اعتمدت الدراسة على تحليل التقارير المالية للشركات السعودية المسجلة، ماعدا قطاع المصارف والخدمات المالية وقطاع شركات التأمين خلال فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (٢٠١٦م)، وفترة التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية عام (٢٠١٧م)، وما بعد التطبيق عام (٢٠١٨م)، وذلك لبناء ثلاث نماذج لقياس هذا الأثر: أولهما: لقياس أثر معايير التقارير المالية الدولية على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) (الفرض الأول)، وثانيهما: لقياس الأثر على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (الفرض الثاني)، وثالثهما: لتأكيد نتائج النموذج الثاني.

توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي لمعايير التقارير المالية الدولية على تكاليف عملية المراجعة ممثلة في (الأتعاب)، وكذلك وجود تأثير إيجابي لهذه المعايير على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، كما توصلت الدراسة إلى زيادة اتجاه الشركات في التعامل مع مكاتب المراجعة العالمية، الأمر الذي أدى إلى سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية.

اعتماداً على النتيجة السابقة أوصت الدراسة بضرورة زيادة الوعي لمعدي التقارير المالية ومراقبي الحسابات بأهمية التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، مع ضرورة تصنيف سوق المراجعة في بيئة الأعمال السعودية بناء على معايير مهنية وذلك للقضاء على احتكار المهنة وسيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS).

#### الكلمات المفتاحية:

التطبيق الإلزامي، معايير التقارير المالية الدولية، تكاليف عملية المراجعة، تقرير المراجعة، مهنة المراجعة.

**The Impact of the Mandatory Transition to International Financial Reporting Standards (IFRS) on the Audit Profession: Practical Evidence from the Saudi Environment**

**Dr. Mahmoud Ragab Yassein Ghoneim**  
Department of Accounting  
Faculty of Commerce - Benha University

**Abstract**

**This study aimed** to test the impact of the mandatory transition to International Financial Reporting Standards on the audit profession in the business environment of Saudi Arabia - Audit Cost (Audit Fees), Audit Efficiency (Audit Report Lag)- and to analyze the implications on the choice of the type of auditor and the audit market.

**To achieve these objectives** the study relied on the analysis of the financial reports of Saudi registered companies, except the banking sector and financial services and insurance sector companies

during the period before the transition to International Financial Reporting Standards (2016) and the transition period to standards (2017) and the period after the transition to IFRS (2018). To develop 3 models to measure this effect: the first, to measure the impact of international financial reporting standards on the cost of the audit (Fees) (first hypothesis), and the second: to measure the impact on the timing of the issuance of the external audit report (the second hypothesis), Third to confirm the results of the second model

**The study found** a positive impact of international financial reporting standards on the cost of the audit (Fees), as well as having a positive impact of these standards on the timing of the issuance of the external audit report . The study also found an increase in the number of companies dealing with international firms which lead to control of the large audit firms on the audit market in Saudi Arabia.

**Depending on the previous result** the study recommended the need to increase awareness of preparers and users of financial reports and the auditors of the importance of these standards, as well as the need to the audit market in Saudi Arabia is rated on Professional Standards to eliminate the monopoly of the profession after the mandatory transition to International Financial Reporting Standards in all economic sectors,

**Keywords:**

Mandatory Transition, International Financial Reporting Standards, Audit Profession, the cost of the audit, Audit Report.

## القسم الأول

### الإطار العام للبحث

#### ١-١ مقدمة ومشكلة البحث:

أصبح تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) أمراً ضرورياً ولا يمكن تجاهله، ويشكل تحدياً كبيراً لمهنة المراجعة، وذلك لما تتصف به من الصعوبة والتعقيد، الأمر الذي يؤكد اتجاه مكاتب المراجعة الى تطوير وتحسين خبرات وقدرات العاملين لديها للحفاظ على سمعتها ومكانتها في سوق المراجعة.

فعلى المستوى الدولي أصدر الاتحاد الأوربي في عام (٢٠٠٢ م) تشريعاً يلزم الشركات المسجلة في دول الاتحاد بإعداد قوائمها المالية على أساس (IFRS) اعتباراً من أول يناير عام (٢٠٠٥ م)، كما قدمت (SEC) في الولايات المتحدة الأمريكية اقتراحاً بخارطة طريق يقضي بتطبيق (IFRS) في عام (٢٠١٤ م)، كما أوصت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية (The International Organization of Securities Commissions) (IOSCO)

بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية لإمكانية تداول الأوراق المالية عبر الحدود من أجل المصلحة العامة. (مليجي، ٢٠١٤م)

وأكدت بعض الدراسات على أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيزيد من الجهد الإضافي لمكاتب المراجعة، الأمر الذي يؤدي الى زيادة تكاليف المراجعة. (Musah & Khlif, 2017), (Achek et al., 2016), (Musah et al., 2018).

في حين كشفت نتائج دراسة (Lin & Yen, 2016) بشكل عام زيادة في الأتعاب بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما أكدت دراسة (Musaha, et al, 2018), (Shan & Troshani, 2016) على أن السنة الانتقالية لاعتماد معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) لها تأثير كبير على أتعاب المراجعة.

واعتبرت بعض الدراسات أن من أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة وبالتالي تكاليف المراجعة هي خطر التقاضي ومخاطر المراجعة وتعقيد مهمة المراجعة، والجهود المبذولة.

(Musah et al, 2017); (Chen & Khrana, 2017); (Musah et al, 2018) ومن جانب آخر توصلت دراسة (Aksu & Espahbodi, 2016) في بورصة إسطنبول إلى أن الشركات التي طبقت IFRS خلال العامين ٢٠٠٣ و ٢٠٠٤ حصلت على درجات عالية في الإفصاح والشفافية، كما حدث تطور في درجة الإفصاح والشفافية في البورصة.

وتوصل (Dodzi, 2017) إلى وجود تأثير إيجابي كبير بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ورسوم المراجعة، وكذلك توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية.

وعلى المستوى العربي، أصبح هناك اهتمام متزايد في عديد من الدول العربية في التحول الى المعايير الدولية على سبيل المثال مصر، والعراق، وعمان، والبحرين، والجزائر، وذلك بهدف تحسين جودة التقارير المالية، وتوافر قدر كبير من الملاءمة، والثقة، والقابلية للمقارنة، وزيادة الشفافية والمصداقية. (يحيى، سامى، ٢٠١٨م، الملحم، وعبد الملك، ٢٠١٨م)

في حين توصلت دراسة AL-Juhmani (2017) في مملكة البحرين إلى أن حوكمة الشركات أداة فعالة تسعى إلى امتثال الشركات بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية لتحقيق جودة إفصاح عالية، كما أكدت دراسة مليجي (٢٠١٤) على تحسين جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة نتيجة تطبيق المعايير. ومن جانب آخر توصلت شعبان (٢٠١٦) إلى أن أتعاب المراجعة تفضيل إلى الانخفاض نتيجة تحسين جودة التقارير المالية نتيجة تطبيق IFRS، كما يمكن أن تفضيل إلى الزيادة نتيجة زيادة تعقد عملية المراجعة وزيادة المخاطر الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

أما على المستوى المحلي فقد أعدت المملكة العربية السعودية خطة استراتيجية للتحول التدريجي إلى معايير التقارير المالية الدولية، وفق منهجية تضمن الأخذ في الاعتبار البيئة السعودية سواء فيما يتعلق بالأحكام الشرعية أو الأنظمة المعتمدة أو مستوى الاستعداد الفني والتقني للجهات المتأثرة بعملية التوافق. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨م).

وبدأ التطبيق الفعلي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) من تاريخ ١ / ١ / ٢٠١٧ م على الشركات المساهمة على أن يتم استكمال تطبيقها على باقي الشركات في تاريخ ١ / ١ / ٢٠١٨، وأكدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧) بأن معايير المراجعة الدولية تتميز عن المعايير السعودية بترباطها وتكاملها حيث لا يمكن تطبيق معيار واحد منها دون الآخر وهو يمثل إضافة جيدة لمهنة المراجعة، كما تتوقع الهيئة أن تلك المعايير سوف تحسن من جودة أداء المراجعة ويرفع من كفاءتها وفعاليتها.

وفي البيئة السعودية قدمت دراسة Alghamdi (2014) دليلاً على أن المزايا من تطبيق المعايير أكثر جانباً من التحديات والمعوقات، الأمر الذي ينعكس على تحسين وجودة التقارير المالية في المملكة العربية السعودية، في حين اشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨) إلى أن المعايير الدولية أعدت في بيئة مالية ومهنية متقدمة بخلاف الدول النامية، كما أن بعض المعايير أعدت بحيث تحتوي على أكثر من خيار محاسبي للتطبيق لتناسب ظروف أغلب الدول، وعلى ذلك فإن الاختيار من بين تلك الخيارات ومراجعتها يتطلب خبرة مهنية عالية قد تؤثر على تكاليف عملية المراجعة، وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية .

وتقوم الدراسة الحالية على تقديم أدلة عملية من البيئة السعودية لأثار التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على خصائص مهنة المراجعة، ويركز الباحث على كلاً من، تكلفة المراجعة (الأتعاب)، وكفاءة المراجعة (توقيت اصدار تقرير المراجعة)، وانعكاس ذلك على اختيار نوع المراجع ومسوق المراجعة .

وبذلك يمكن للباحث بلورة مشكلة البحث من خلال طرح التساؤلات التالية :-

- (أ) هل يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة في بيئة الأعمال السعودية؟
- (ب) ما هو أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال السعودية؟
- (ج) ماهي انعكاسات تلك الآثار على عملية اختيار المراجع وسوق المراجعة؟

#### ٢-١ أهداف البحث:

- وفي ضوء مشكلة البحث المطروحة يتمثل الهدف الرئيسي للبحث في اختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مهنة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية، ويشتمل من الهدف الرئيسي مجموعة من الأهداف الفرعية تتمثل في:
- (أ) اختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على تكاليف عملية المراجعة في بيئة الأعمال السعودية.
- (ب) اختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في بيئة الأعمال السعودية.
- (ج) التعرف على الجهود المبذولة في البيئة السعودية، وانعكاسات تلك الآثار على عملية اختيار المراجع وسوق المراجعة.

#### ٣-١ أهمية البحث:

- يستمد البحث أهميته مما يلي:
- (أ) تسهم الدراسة في إثراء المعرفة العلمية ومواجهة واستكشاف التحديات العالمية الجديدة التي يفرضها التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية للارتقاء بمستوى مهنة المراجعة وجودة التقارير المالية في المملكة العربية السعودية.
- (ب) تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة وفي نفس الوقت مقدمة للبحوث المستقبلية، كما تعتبر البيئة السعودية حديثة العهد في التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية مقارنة بالدول المتقدمة، وهو ما يتطلب أهمية توجه الأبحاث الدراسية والتطبيقية في هذا المجال.
- (ج) ندرة الدراسات التطبيقية في هذا الموضوع - وفي حدود علم الباحث - لا توجد أي دراسة تطبيقية تناولت هذه الآثار على مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية.

د) توجه نتائج هذه الدراسة الضوء للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) ووزارة التجارة في المملكة العربية السعودية، والمهتمين من الأكاديميين في تطوير مهنة المراجعة، ومعرفة مدى قدرة وكفاءة كافة القطاعات في التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية؛  
هـ) تقديم أدلة عملية من البيئة السعودية على أهم آثار التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على كلاً من: تكاليف عملية المراجعة، وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وانعكاس ذلك على اختيار نوع المراجع وسوق المراجعة.

#### ٤-١ حدود البحث:

أ) يقتصر البحث في تناول آثار التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية على خصائص مهنة المراجعة لكلاً من: تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب، وكذلك توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية؛  
ب) تقتصر الدراسة التطبيقية على شركات المساهمة المسجلة في سوق المال السعودي والتي بدأت التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية في ١/١٧/٢٠١٧ م.  
ج) لن يتناول الباحث آثار التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية في البيئات الأخرى غير البيئة السعودية، إلا بالقدر الذي يفيد البحث.  
د) لن يتطرق البحث إلى الأثر على إجراءات ومخاطر عملية المراجعة نتيجة التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية إلا بالقدر الذي يحقق هدف البحث.

#### ٥-١ خطة البحث:

تحقيقاً لأهداف البحث والإجابة على تساؤلاته البحثية وانطلاقاً من أهميته، فقد تم تقسيم ما تبقى من البحث على النحو التالي: يتناول القسم الثاني: التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في البيئة السعودية، و كما يتناول القسم الثالث: الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث، ويُعرض القسم الرابع: منهجية البحث وبناء النموذج، ويقدم القسم الخامس: تصميم الدراسة التطبيقية، ويعرض القسم السادس: تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض، ويقدم القسم السابع: النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية.

## القسم الثاني

### التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في البيئة السعودية

يتناول الباحث بإيجاز في هذا القسم الجهود المبذولة لتبني المعايير الدولية في بيئة الأعمال السعودية، وانعكاسها على مهنة المحاسبة والمراجعة، وذلك كما يلي :

#### ١-٢ الجهود المبذولة لتبني المعايير الدولية في بيئة الأعمال السعودية

سعت المملكة العربية السعودية إلى اعتماد معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، حيث أقرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية بتاريخ ١٨ / ٢ / ٢٠١٢ م <http://www.socpa.org.sa>

وقد حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧م) توقيتاً مستقبلياً يتيح لها دراسة المعايير الدولية دراسة متعمقة من عدة نواحي، كما يتيح للقطاعات الاقتصادية الاستعداد لتطبيق المعايير الدولية، وقد قررت الهيئة أن تعتمد التوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة، تمثل المجموعة الأولى المنشآت المدرجة في السوق المالية (مثل الشركات المساهمة)، وتطبق اعتباراً من بداية عام ٢٠١٧م، في حين تمثل المجموعة الثانية (المعيار الدولي للمنشآت المتوسطة والصغيرة) ، ويوفر أقل ومتطلبات أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي، ويتم التطبيق اعتباراً من ١/١/٢٠١٨م، وتقوم شركات المراجعة بتطبيق المعايير الدولية على مراجعة القوائم المالية للفترة التي تبدأ اعتباراً من ١/١/٢٠١٧م.

كما حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فترة زمنية كافية (خمس سنوات) من تاريخ إقرارها مشروع التحول إلى معايير المحاسبة ومعايير المراجعة الدولية بتاريخ ١٨ / ٢ / ٢٠١٢ م، تنتهي في عام (٢٠١٧م)، لتهيئة بيئتها المحلية تقنياً ومهنياً لعملية التحول إلى المعايير الدولية، وتبني أفضل الممارسات المهنية العالمية فيما يتعلق بالشفافية، والإفصاح، وجودة التقرير.

وأشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٢) إلى أن التحول إلى المعايير الدولية يمثل نقلة نوعية حيث تتميز بأنها أكثر شمولاً وتكاملاً وحدائث، مع تغطيتها لموضوعات غير موجودة بالمعايير السعودية منها على سبيل المثال منافع الموظفين، هذا من جانب، ومن جانب آخر تتضمن المعايير الدولية متطلبات قياس وعرض قد تختلف عن المعايير السعودية، كما أن متطلباتها في الإفصاح تفوق تلك التي تطلبها المعايير السعودية.

الأمر الذي يفرض على المراجعين أن يكونوا على دراية كاملة بالمعايير الدولية ومتطلباتها، ولحد من تلك المخاطر لابد من تدريب المراجعين والتأكد من إلمامهم بالمعايير الدولية والذي قد يترتب عليه زيادة تكاليف



عملية المراجعة هذا من جانب، كما أن تعقد العمليات واستخدام التقديرات لبعض بنود القوائم المالية من شأنه أن يرفع أتعاب المراجعة لمواجهة خطر التقاضي في حال فشل المراجعة من جانب آخر. (عبده، ٢٠١٨م)

وتقوم الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٧) بمتابعة الإصدارات الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المراجعة والتأكدات الدولي بشأن التعديلات التي قد تطرأ على المعايير وتقوم بدراساتها واعتمادها وإصدار الإرشادات التطبيقية للمعايير عند الحاجة، إضافة إلى إصدار معايير وآراء مهنية لأي مواضع لم يصدر بشأنها معالجة ضمن المعايير الدولية.

ومن جانب آخر فقد سعت الهيئة إلى إيجاد حضور مميز لها على المستوى الدولي من خلال عضويتها بصفحتها الرسمية، أو عضوية مرشحها في عدد من التجمعات الدولية ذات العلاقة بمعايير التقرير المالية الدولية.

## ٢-٢ انعكاس التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية على مهنة المحاسبة والمراجعة.

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨) أخيراً وثائق اعتماد معايير المراجعة والمحاسبة الدولية، والتي تضمنت تعديلات وإلغاءات وإضافات على بعض المعايير لتواكب بيئة السوق السعودية، وفيما يلي أبرز ٥ تغييرات ستحدث بالمهنة:

- أ) شفافية البيانات المالية لمستخدميها.
- ب) جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركة.
- ج) الوضوح والشفافية في الإجراءات المحاسبية لإعداد القوائم المالية.
- د) وجود قاعدة أساسية للمعلومات المالية وقابليتها للمقارنة.
- هـ) تطوير كفاءة الشركات في التحليل والتفسير للعمليات المالية والتشغيلية.

كما حددت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨) سبعة نقاط للتأكد من مهنية المحاسبين القانونيين في مكاتب المراجعة المعيّنين من قبل شركات المساهمة لمراجعة القوائم المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية وقدرتهم على القيام بعملية المراجعة، وشددت الهيئة على المحاسبين القانونيين الالتزام بالمعايير المهنية والحصول على التأهيل المهني الكافي لمواكبة هذا التحول:

- أ) مراجعة المكتب قوائم مالية معدة وفقاً للمعايير الدولية.
- ب) تحديد عدد العملاء الذين تم إصدار قوائم مالية لهم بمعايير دولية.
- ج) إجراء أعمال مراجعة سابقة وفقاً للمعايير الصادرة من مجلس المراجعة الدولي.
- د) تنفيذ أعمال استشارية في التحول للمعايير الدولية.
- هـ) إجراء مكتب المراجعة برامج تدريبية لمنسوبيه خاصة بتطبيق المعايير الدولية في المراجعة.
- و) تحديد المستفيدين من المستويات الوظيفية من البرامج المقامة سنوياً بتطبيق المعايير الدولية.
- ز) حصر الخبراء الموجودين في مكتب المراجعة في مجال المعايير الدولية.

ويعرض الباحث أهم انعكاسات التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية على كلاً من تكاليف عملية المراجعة، وكذلك توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، فيما يلي :

#### أولاً: زيادة تكاليف عملية المراجعة:

أشارت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (٢٠١٨) الى أن بعض المعايير أعدت بحيث تحتوي على أكثر من خيار محاسبي للتطبيق لتتناسب ظروف أغلب الدول، وعلى ذلك فإن الاختيار من بين تلك الخيارات ومراجعتها يتطلب خبرة مهنية عالية قد تؤثر على تكاليف عملية المراجعة، كما أكدت على أن قرار تطبيق المعايير الدولية نقلة نوعية في عملية المراجعة لكل الأطراف، فيما سيسهم في رفع تكاليف عملية المراجعة بـ ٣٠% عن السابق، إضافة إلى استقطاب الكفاءات المهنية المحاسبية، كما سيسهم في جذب الاستثمارات للسوق نظراً لسهولة عملية المقارنة للشركات المختلفة بالسوق بفضل توحيد المعايير وكونها تتطلب متطلبات إفصاح أكثر سقيفة المستثمرين والصادق المالية.

ويرى الباحث أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية يؤدي إلى ما يلي:

(أ) زيادة جهد عملية المراجعة حيث يوجد للمعايير العديد من التفاصيل والمتطلبات والتي تسهم في زيادة

اتعاب المراجعة، ومن ثم زيادة تكاليف عملية المراجعة، حيث يتطلب الأمر:

- إعداد الأرصدة الافتتاحية والتي تمثل عبء على المراجع، حيث لا بد من مراجعتها والتأكد من صحتها.
- التأكد من صحة إعادة القياس لبعض البنود نتيجة تطبيق المعايير الدولية كالأصول البيولوجية وتقييم المخزون.
- أن التأكد من صحة الاعتراف بتأثير التغيرات في السياسات المحاسبية نتيجة تبني المعايير الدولية لأول مرة في حقوق الملكية.
- الاعتراف ببعض البنود مثل رسملة مصاريف التطوير كما يتطلب استبعاد بنود مثل مصاريف التأسيس والتي كان يتم رسمتها كأصل غير ملموس وهذا يتطلب من المراجع التأكد من صحة الاعتراف والاستبعاد.
- التأكد من صحة إعادة توريب بعض البنود في القوائم المالية مثال إعادة توريب أسهم الخزينة من الأصول إلى حقوق الملكية.

(ب) زيادة التكاليف داخل مكاتب المراجعة، نتيجة قيام المكاتب المهنية بتطوير وتدريب موظفيها من جهة

وإستخدام آليات جديدة من جهة أخرى لمواكبة التطبيق الإلزامي لتلك المعايير، والوفاء بمتطلبات تنظيم المهنة في المملكة العربية السعودية، الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تعاب المراجعة، ومن ثم زيادة تكاليف عملية المراجعة.

نجد زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، كنتيجة لتعقيدات المعايير الدولية او ربما صعوبة تطبيقها او عدم تعامل الشركات الجيد مع المعايير الجديدة، ومن ثم زيادة اتعاب المراجعة، ومن ثم زيادة تكاليف عملية المراجعة.

#### ثانياً: توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية:

أكد Lambert, et al. (2017) على أن زيادة تكاليف المراجعة بسبب أعمال المراجعة المعقدة والتي تتطلب وقتاً وجهداً كبيراً تؤدي الى تأخر في اصدار تقرير المراجعة . حيث أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية ينعكس بصورة إيجابية على توقيت اصدار تقرير المراجعة للفترة من نهاية السنة المالية حتى توقيع مراقب الحسابات (أي زيادة فترة اصدار تقرير المراجعة الخارجية). كما يتأثر توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية باختيار بنوع مكتب المراجعة وهو ما يؤكد اتجاه الشركات الى اختيار التعامل مع مكاتب المراجعة الكبرى للحصول على أعلى كفاءة وفعالية عملية المراجعة، وتزداد أهمية مكاتب المراجعة الدولية (BIG.4) في احتكار خدمات المراجعة، الأمر الذي يتطلب ضرورة التدخل السريع لتنظيمات مهنة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية بتصنيف سوق المراجعة بناء على معايير مهنية للتمكن من القضاء على سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية . ويرى الباحث، نظراً لحدائه التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية، ووجود بعض من المعايير تحتوي على تفاصيل أكثر من المعايير السعودية، كما أن هناك معايير تطبق لأول مرة ولا يوجد لها مقابل في المملكة، فإن الأمر يتطلب للقيام بمراجعتها وقتاً وجهداً كبيراً في إنجازها وخبرة مهنية عالية، وذلك بسبب تعقيد أعمال المراجعة، الأمر الذي يؤدي الى تأخير تقرير المراجع، وبالأخص في سنة التطبيق ٢٠١٧ م.

### القسم الثالث

#### الدراسات السابقة وتطوير فروض البحث

يقوم الباحث في هذا القسم بتحليل أدبيات الفكر المحاسبي التي اهتمت بأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS على خصائص مهنة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية (تركيزاً على تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب وكذلك توقيت اصدار تقرير المراجعة) ، وتطوير الفروض المتعلقة بها كما يلي:

٣-١ الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع البحث: تم تقسيم الدراسات السابقة وفقاً لمتغيرات الدراسة إلى:

٣-١-١ الدراسات السابقة المتعلقة بأثر تطبيق IFRS على تكاليف عملية المراجعة:

ومن أهم هذه الدراسات ، دراسة Kim et al (2012) والتي شملت الدول في الإتحاد الأوروبي والتي طبقت معايير التقارير المالية الدولية IFRS الى أن تطبيق تلك المعايير قد أدى الى زيادة في أتعاب المراجعة نتيجة لزيادة تعقيد عملية المراجعة (Audit Complexity)، كما أدت الى تحسين جودة التقارير المالية (Financial Reporting Quality)

في حين توصلت دراسة Yaacob & Che-Ahmad (2012) والتي أجريت في ماليزيا الى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يحسن من عملية الإفصاح الأمر الذي يؤدي الى زيادة جهد ووقت المراجع، مما ينعكس على زيادة أتعاب المراجعة.

في حين أكدت دراسة Christensen & ChristianLeuz (2013) الى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS أحدث تغييرات تنظيمية في مهنة المراجعة، الأمر الذي أدى الى تحسين الرقابة على أداء المراجعين وتطوير أدائهم المهني .

وتعتبر دراسة Zégha et al (2013) من أهم الدراسات لدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على خصائص مهنة المراجعة، والتي توصلت الى أن تطبيق تلك المعايير أدى الى تحسين ملحوظ في جودة المراجعة، مبرراً ذلك باتجاه الشركات إلى المكاتب التي تملك خبرة ومهارة عالية في فهم المعايير الدولية.

في حين استهدفت دراسة Cameran, & Perotti (2014) الى بيان تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على قطاع البنوك الإيطالية، وقد توصلت الدراسة إلى أن هناك اتجاهين لهذا التأثير أولهما : زيادة جهد المراجعين الأمر الذي يؤدي الى زيادة في أتعاب المراجعة، وثانيهما : زيادة جودة عملية المراجعة، الأمر الذي ينعكس على تقليل خطر التفاضي، وتختلف هذه النتيجة مع دراسة Vieru & Schadewitz (2014) والتي أجريت في فنلندا حيث توصلت الى وجود علاقة إيجابية ولكنها غير ذات دلالة إحصائية بأتعاب المراجعة، حيث أدى التطبيق الى زيادة الخدمات الاستشارية المقدمة من مكاتب المراجعة، الأمر الذي أدى الى زيادة أتعاب الاستشارات دون التأثير على أتعاب المراجعة .

في حين استهدفت دراسة الغامدى (٢٠١٥) الى التعرف على استطلاع آراء الأكاديميين والمراجعين في أهم الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على خصائص عملية المراجعة، من خلال دراسة ميدانية في البيئة السعودية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود اختلاف ذات دلالة احصائية بين توقعات الأكاديميين والمراجعين حول الآثار المتوقعة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS، ومن أهم محددات الدراسة قلة حجم العينة نتيجة عدم المعرفة الكافية لموضوع الدراسة حيث لم يتم تطبيق تلك المعايير بعد.

بينما استهدفت دراسة (2016) Khlif & Achek استعراض الدراسات الميدانية في تبنى اعتماد معايير التقارير المالية الدولية وأثرها على المراجعة حيث تم تحديد (٢٦) دراسة في هذا المجال وتحليلهم، وكان من أهم النتائج التي توصلت اليها الدراسة إلى أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يرتبط بزيادة أتعاب المراجعة، كما يؤثر على سوق المراجعة وفرض الامتثال للمعايير الدولية.

كما استهدفت دراسة شعبان (٢٠١٦) الى معرفة أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على أتعاب المراجعة، من خلال دراسة ميدانية لعينة بلغت (١٦٢) مفردة من مراقبي الحسابات في البيئة المصرية. وقد توصلت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة تميل إلى الانخفاض نتيجة تحسين جودة التقارير المالية نتيجة تطبيق IFRS، كما توصلت الى أن أتعاب المراجعة ممكن أن تميل الى الزيادة نتيجة زيادة تعقد عملية المراجعة وزيادة المخاطر الناتجة عن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

كما توصلت دراسة (2016) Lin & Yen والتي اجريت على الشركات الصينية الى أن المراجعين ذوي الخبرة في إعداد معايير التقارير المالية الدولية يفرضون أتعاباً أعلى بكثير في السنوات الأولى من تطبيق المعايير، كما كشفت نتائج الدراسة بشكل عام زيادة في الرسوم بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS.

بينما استهدفت دراسة (2017) Dodzi دراسة تأثير اعتماد IFRS على أتعاب المراجعة وتوقيت تقارير المراجعين، من خلال جمع البيانات من التقارير السنوية التي اعتمدت المعايير الدولية وذلك في البيئة الغانية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود تأثير إيجابي كبير بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وأتعاب المراجعة، حيث أدى ذلك الى زيادة أتعاب المراجعة نتيجة تطبيق تلك المعايير.

في حين استهدفت دراسة (2018) Musaha, et al. تحليل أثر اعتماد معايير التقارير المالية الدولية على أتعاب المراجعة و الخدمات الاستشارية والعلاقة مع شركات المراجعة الكبرى، وقد توصلت الدراسة إلى أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية يكون له تأثير إيجابي على أتعاب المراجعة وغير المراجعة وذلك بعد اعتماد هذه المعايير، كما دعمت نتائج الدراسة بأن اعتماد المعايير يزيد من تعقيدات إعداد التقارير المالية ومخاطر المراجعة .

بينما استهدفت دراسة المحمادي (٢٠١٨ م) الى التعرف على اثر معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب عملية المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين في المملكة العربية السعودية، وقد توصلت الدراسة

إلى اجماع آراء العينة على زيادة أتعاب المراجعة وأوصت الدراسة باستكمال الدراسات في هذا الجانب لاستيفاء جوانب الغموض حول هذا الموضوع .

٣-١-٢ الدراسات السابقة المتعلقة بأثر تطبيق IFRS على اختيار نوع المراجع وتوقيت إصدار تقرير المراجعة:

توصلت دراسة Houque et al. (2012) باستخدام بيانات العديد من الشركات من ٦٤ دولة في مختلف دول العالم، الى أن الشركات التي تطبق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وفي نفس الوقت لديها نظام جيد للحكومة، تقوم باختيار أحد مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) الأمر الذي ينعكس على كفاءة وفعالية وجودة المراجعة .

بينما استهدفت دراسة Mısırlıoğlu et al. (2013) إلى تناول العلاقة بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS وبين اختيار نوع المراجع، وقد توصلت الى تطبيق المعايير الدولية ساهم بشكل كبير في اختيار أغلب الشركات لأحد مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) والذي يتمتع بسمعة جيدة، في حين أكدت دراسة الجفري والنعنري (٢٧٤١هـ) من أن هناك احتكاراً للخدمات المهنية من قبل المكاتب الكبيرة بصفة عامة، وفي سوق المراجعة بالسعودية بصفة خاصة.

واستهدفت دراسة Chen (2014) إلى اختبار مدى تأثير التحول معايير التقارير المالية الدولية IFRS على سوق المراجعة، وقد توصلت الدراسة الى أن مكاتب المراجعة التي لديها مراجعين ذو خبرة عالية لم يطرأ عليها أي تأثير، بينما مكاتب المراجعة التي لديها مراجعين قليلي الخبرة في معايير المحاسبة الدولية قلت جودة أعمالهم وازدادت أتعاب المراجعة لديهم أكثر من المنشآت التي لديها مراجعين ذو خبرة عالية وذلك بسبب تحملها لتكاليف تدريب المراجعين، بالإضافة الى أن مكاتب المراجعة التي لديها مراجعين ذو الخبرة العالية حظيت بحصص سوقية أكبر في الدول التي لديها اختلاف كبير بين معاييرها المحلية ومعايير المحاسبة الدولية. وأشارت دراسة Khlif & Sámaha (2014) الى أن مراقب الحسابات في تقييمه لمصداقية التقارير المالية وكذلك الإدارة، يلعبان دوراً مهماً في توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

في حين أشارت دراسة Habib (2015) الى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يرتبط بمزيد من مخاطر المراجعة، Adoption of IFRS is associated with more audit risk حيث يجب على المراجعين التعامل مع الأحكام والقواعد الجديدة مثل الاعتراف (مثل الأصول غير الملموسة) والتصنيف (على سبيل المثال الأدوات المالية) وقياس القيمة العادلة، ومزايا ومنافع الموظفين والمدفوعات القائمة على أساس الأسهم وضريبة الدخل، وذلك عند اجراء عملية المراجعة، الأمر الذي يتطلب وقتاً وجهداً كبيراً من جانب المراجعين مما ينعكس على تأخير إصدار تقرير المراجعة.

في حين أشارت دراسة Khlif & Achek (2016) الى أن جودة عملية المراجعة تعتمد على حجم المراجع وشركات المراجعة عالية الجودة لتحسين مصداقية التقارير المالية، ويرجع ذلك الى المعارف والمهارات المكتسبة لديهم .

طبقاً لما انتهت إليه الدراسات السابقة، يمكن للباحث الإشارة إلى بعض الدلالات التالية:

(أ) تعتمد منهجية الدراسة الحالية على أسلوب تحليل المحتوى للتقارير المالية للشركات المسجلة في البيئة السعودية والتي بدأت تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS بداية من عام ٢٠١٧ م ، على أن تتم الدراسة التطبيقية خلال فترة ما قبل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (٢٠١٦م) وبداية التطبيق الإلزامي للمعايير عام ٢٠١٧ م وما بعد التطبيق الإلزامي للمعايير عام ٢٠١٨ م، وهي تختلف عن دراسة (المحمادي، ٢٠١٨ م، والغامدي، ٢٠١٥ ، الجفري والعنقري، ١٤٢٧).

(ب) على الرغم من وجود بعض الدراسات في البيئة السعودية إلا أنها لم تُعْمَ بالتطبيق الفعلي على بيانات الشركات التي قامت بعملية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، حيث كانت منهجية تلك الدراسات استقصاء واستطلاع الآراء المتوقعة فقط، وهذا ما يميز الدراسة الحالية عن تلك الدراسات .

(ج) تقدم الدراسة الحالية أدلة عملية من البيئة السعودية على أهم آثار التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على خصائص مهنة المراجعة، وهي الأثر على تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب، وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية، وهو ما يميزها عن الدراسات السابقة حيث لم تتناول العلاقة بين هذه المتغيرات مكتملة في بيئة الأعمال السعودية.

(د) على الرغم من قيام بعض الدراسات بإلقاء الضوء على الآثار المحتملة لتبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS على خصائص مهنة المراجعة، إلا أنها من وجهة نظر الباحث ما زالت في حاجة إلى المزيد لفهم تلك الآثار بشكل يخدم ويسهم في تطوير مهنة المراجعة، كما تعتبر هذه الدراسة امتداداً للدراسات السابقة وفي نفس الوقت مقدمة للبحوث المستقبلية.

(هـ) على الرغم من وجود بعض الدراسات في البيئة العربية، إلا أنها لم تحظ باهتمام كبير من قبل الباحثين؛ مما يزيد من أهمية الدراسة الحالية، والتي تركز على بيئة الأعمال السعودية باعتبارها من أكبر اقتصاديات الدول النامية الممثلة في مجموعة العشرين G 20 .

(و) وجود اختلاف في الآثار المتوقعة من التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على خصائص مهنة المراجعة (تكاليف عملية المراجعة وتوقيت اصدار تقرير المراجعة) ، الأمر الذي يتطلب ضرورة قيام كل دولة بالدراسة والتحليل لمعرفة الآثار الفعلية من تطبيق هذه المعايير . حيث أعدت المعايير الدولية في بيئة مالية ومهنية متقدمة بخلاف الدول النامية.

### ٢-٣-٢ تطوير فروض البحث:

هدفت الدراسة الى اختبار آثار التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية على مهنة المراجعة في بيئة الأعمال السعودية، وهي الأثر على تكاليف عملية المراجعة، وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية، وقد يتوقع أن يكون الأثر ايجابياً أو سلبياً طبقاً لنتائج الدراسات السابقة كما يلي:

### ٢-٣-١: التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير الدولية وتكاليف عملية المراجعة:

أكدت الدراسات السابقة أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيزيد من الجهد الإضافي لمكاتب المراجعة لتصبح على دراية بالمعايير الجديدة للسماح لها بالتقييم فيما إذا كانت الشركات قد امتثلت على النحو الواجب لمعايير إعداد التقارير، الأمر الذي يؤدي الى زيادة تكاليف المراجعة.

(2012) Habib ; (2015) Musah et al; (2016) Khlif & Achek; (2017) Musah ; (2018) Musah et al; Kim et al.

كما اعتبرت الدراسات السابقة أن من أهم العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة وبالتالي تكاليف المراجعة هي خطر التقاضي ومخاطر المراجعة وتعقيد مهمة المراجعة، والجهود المبذولة.

(2017) Musah , (2017) Chen & Khurana , (2018) Musah et al ,

وأشارت العديد من الدراسات الأخرى في أوروبا إلى أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية من قبل الاتحاد الأوروبي زاد من العبء على الشركات الخاصة والتعقيدات في إعداد التقارير المالية والمراجعة مما أدى إلى ارتفاع تكلفة المراجعة.

(2016) Khlif & Achek; (2018) Musah et al;

ونتيجة لذلك، تتوقع الدراسة زيادة تكاليف المراجعة لقيام مكاتب المراجعة بفرض أتعاباً أعلى للتعويض عن زيادة جهد وتعقيدات وإجراءات عملية المراجعة بعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في المملكة العربية السعودية.

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث صياغة الفرض الأول من الدراسة كما يلي:

" يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة في الشركات السعودية المسجلة."

### ٢-٣-٢: التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية:

اعتبر Habib (2015) أن تأخر تقرير المراجعة أحد المتغيرات القليلة لمخرجات المراجعة الخارجية التي يمكن الاعتماد عليها لتقييم كفاءة عملية المراجعة .



واعتبر كلاً من Khlif & Samaha (2014) أن كلاً من الإدارة في إعدادها للتقارير المالية، ومراقب الحسابات في تقييمه لمصداقية هذه التقارير يلعبان دوراً مهماً وحاسماً في تأخير توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية .

فمن وجهة نظر الإدارة فإن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية قد يزيد من تأخير الإدارة في تقديمها وإعدادها للقوائم المالية للمراجعة، حيث يتطلب الأمر من الإدارة التعديل في النماذج التقليدية بالتقارير المالية المستخدمة من قبل الشركات للتوافق والتكيف مع تطبيق هذه المعايير الجديدة.

أما من وجهة نظر المراجعين، فقد أشار Habib (2015) إلى أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية

يرتبط بمزيد من مخاطر المراجعة Adoption of IFRS is associated with more audit risk

مما يتطلب من المراجعين مزيداً من الجهد والوقت للتعامل مع المستجدات في المعايير الدولية وذلك عند إجراء عملية المراجعة، الأمر الذي يؤثر على تأخر إصدار تقرير المراجعة .

ويرى الباحث أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) قد يؤثر على تأخير الإدارة في إعداد القوائم المالية، هذا من جانب، ومن جانب آخر فإن مراقبي الحسابات يتأخرون عند القيام بالمراجعة عليها، والتي تترجم في النهاية إلى تأخير تقرير المراجعة الخارجية .

ونتيجة لذلك، تتوقع الدراسة أن التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية ينعكس بصورة إيجابية على توقيت إصدار تقرير المراجعة أي تأخير تقرير المراجعة بسبب تعقيد أعمال المراجعة والجهد المبذول من جانب مكاتب المراجعة.

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث صياغة الفرض الثاني من الدراسة كما يلي:

" يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة ."

## القسم الرابع

### منهجية البحث وبناء النموذج

استهدف البحث اختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) ، وكذلك توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، ولتحقيق هذا الهدف اعتمد الباحث على أسلوب تحليل المحتوى (Content Analysis) حيث تم تحليل التقارير المالية للشركات السعودية المسجلة، والتي تشمل كافة القطاعات الموجود بالمملكة ماعدا قطاع البنوك، وقطاع شركات التأمين وذلك خلال فترة ما قبل التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية عام (٢٠١٦ م) وفترة التحول -الانتقالية - (٢٠١٧ م) ، وما بعد التحول عام (٢٠١٨ م) ، وقت اعداد البحث، ويمكن بيان منهجية البحث من خلال النقاط التالية:

#### ٤-١-١ أسلوب قياس متغيرات الدراسة:

تم قياس متغيرات الدراسة على النحو التالي:

#### ٤-١-١-٤ المتغيرات التابعة: وتتمثل في:

#### (أ) تكاليف المراجعة (اتعاب المراجعة) :

تشير الدراسات السابقة الى العديد من المتغيرات التي تؤثر على تكاليف عملية المراجعة، منها حجم الشركة والمخاطر التشغيلية والتعقيدات ونوع مكتب المراجعة (Houqe, 2017) , (Musah et al, 2018) , (Choi & Yoon, 2014) , (Kim et al, 2012) , (De George et al, 2013) . وقد اعتمد الباحث في قياس تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب على ( Natural log of the audit fees) مقياس باللوغاريتم الطبيعي لقيمة أتعاب المراجعة الخارجية، ومن الدراسات السابقة التي استخدمت هذا المقياس (Al-Najjar, 2018) , (Hoffman & Nagy, 2017) . كما تؤكد الدراسات السابقة على أن اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سيزيد من الجهد الإضافي لمكاتب المراجعة لتصبح على دراية بالمعايير الجديدة للسماح لها بالتقييم فيما إذا كانت الشركات قد امتثلت على النحو الواجب لمعايير إعداد التقارير الأمر الذي يؤدي إلى زيادة تكاليف المراجعة. (Musah et al, 2018) , (Chen & Khurana, 2017) , (Musah, 2017) .

ونتيجة لذلك، تتوقع الدراسة زيادة تكاليف المراجعة لقيام مكاتب المراجعة بفرض أتعاباً أعلى للتعويض عن الجهود المتزايدة وتعقيدات المراجعة بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في المملكة العربية السعودية.

ب) توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية:

وتم قياس توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية باستخدام اللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة في النموذج الثاني للدراسة، ومن الدراسات السابقة التي استخدمت هذا المقياس (Akhalmeh, P.B. et al (2017).

وتم قياس توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية باستخدام اللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية في النموذج الثالث للدراسة، ومن الدراسات السابقة التي استخدمت هذا المقياس (Sakka & Jarboui (2016).

٤-١-٢ المتغير المستقل:

يتمثل المتغير المستقل في تطبيق المعايير الدولية (IFRS) وتم قياس هذا المتغير بطريقة القياس الثنائي، حيث يأخذ القيمة (١) عند تطبيق المعايير (IFRS)، والقيمة (صفر) عندما لا تطبق (مليجي، ٢٠١٤م، الزمر، ٢٠١٢ م)

٤-١-٣ متغيرات الرقابة:

تشمل متغيرات الرقابة كما يتضح من الجدول رقم (١) بعض العوامل المؤثرة على المتغير التابع، ولكنها لا تدخل في نطاق الدراسة محل البحث، وتم إضافتها باعتبارها متغيرات حاكمة وضابطة للعلاقة بين المتغيرات التابعة والمتغير المستقل، ومن أهم هذه المتغيرات التي قد تكون مؤثرة وتناولتها الدراسات السابقة وتمثل في (حجم الشركة، ونوع مكتب المراجعة، جودة لجنة المراجعة، وخصائص مجلس الإدارة من أهمها) (استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة).

وبالنسبة لحجم الشركة فهو من العوامل التي تؤثر في تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب)، حيث توجد علاقة طردية جوهرية بين حجم الشركة محل المراجعة وقيمة أتعاب المراجعة الخارجية، فكلما زاد حجم الشركة زادت أتعاب مراقب الحسابات وذلك نظراً للجهد المبذول والزياد عند القيام بعملية المراجعة، وهذا ما توصلت اليه دراسة (Li & Luo (2017) الأمر الذي يؤكد زيادتها أكثر عند تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وتم قياس حجم الشركة باللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.

Natural log of total assets at end of financial year to measure size

أما نوع مكتب المراجعة يعتبر من العوامل التي تؤثر في تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب)، حيث توجد علاقة إيجابية بين نوع مكتب المراجعة وقيمة أتعاب المراجعة الخارجية، وهذا ما توصلت اليه دراسة (Misirhoğlu et al (2013) حيث أن تطبيق المعايير الدولية ساهم بشكل كبير في اختيار أغلب الشركات لأحد مكاتب المراجعة الكبرى (BIG4) والذي يتمتع بسمعة جيدة ومن ثم زيادة أتعاب المراجعة.

أما جودة لجنة المراجعة لها تأثير عكسي على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية أي أن الفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة تقل في ظل جودة ممارسات لجنة المراجعة، وهذا ما توصلت إليه دراسة Hassan (2016) ، وقد تم قياس جودة لجنة المراجعة عن طريق مؤشر تجميحي يعتمد على تجميع نقاط كل شركة كما هو موضح في الجدول رقم (1) .

كما توصلت دراسة Salehi, et al (2018) ، إلى أن عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة له تأثير طردي على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية مقاس بالفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة .

في حين توصلت دراسة Sakka& Jarboui (2016) إلى أن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة له تأثير عكسي وجوهري على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية، وقد تم قياس استقلالية أعضاء مجلس الإدارة عن طريق قسمة عدد الأعضاء المستقلين على عدد أعضاء المجلس .

وفي ضوء استقراء الدراسات السابقة يمكن الباحث توضيح طبيعة المتغيرات الدراسية وطرق قياسها لأغراض التحليل الإحصائي، وذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (1) طبيعة المتغيرات الدراسية وطرق قياسها

رموز المتغيرات	اسم المتغير	طريقة القياس	مصادر البيانات
أولاً: المتغيرات التابعة			القوائم المالية للشركة
(AFE)	ألعاب المراجعة الخارجية	مقاس باللوغاريتم الطبيعي لقيمة ألعاب المراجعة الخارجية	
(ART1)	توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية	مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة	
(ART2)	توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية	مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية	
ثانياً: المتغير المستقل			
(IFRS)	معايير التقارير المالية الدولية	متغير وهمي يأخذ (1) إذا كانت الشركة تطبق هذه المعايير أو (صفر) بخلاف ذلك.	وتقرير مجلس الإدارة

رموز المتغيرات	اسم المتغير	طريقة القياس	مصادر البيانات
ثالثاً: متغيرات الرقابة	(١)		
SIZE	حجم الشركة	اللوغاريتم الطبيعي لإجمالي الأصول في نهاية العام.	القوائم المالية
AUDYPE	نوع مكتب المراجعة	متغير وهمي = (١) في حالة ما إذا كان المكتب أحد المكاتب الأربعة الكبرى أو = (صفر) إذا كان أحد مكاتب المراجعة المحلية	الشركة وتقارير مجلس الإدارة
BIN	استقلالية أعضاء مجلس الإدارة	تم قياس استقلال أعضاء مجلس الإدارة للشركة عن طريق قسمة عدد الأعضاء المستقلين على عدد أعضاء المجلس.	
BDU	عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة	عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة في السنة	
ACI	جودة لجنة المراجعة	عن طريق مؤشر تجميعي يعتمد على تجميع نقاط كل شركة كما يلي: * تتوافر الخبرات المالية والمحاسبية في أعضاء اللجنة تعطي القيمة (١)، وصفر خلاف ذلك. * تتكون اللجنة بالكامل من مديرين مستقلين تعطي القيمة (١)، وصفر خلاف ذلك. * تقوم لجنة المراجعة بالاجتماع (٤) مرات في السنة أو أكثر تعطي القيمة (١)، وصفر خلاف ذلك. * تتكون لجنة المراجعة من عدد ٣ أعضاء فأكثر تعطي القيمة (١)، وصفر خلاف ذلك. ولذلك كل شركة قد تأخذ القيمة (٤)، (٣)، (٢)، (١)، (٠)	

#### ٤-٢ نماذج الدراسة

بناء على ما سبق عرضه من مشكلة الدراسة وأهدافها وفروضها، حاول الباحث تطوير نماذج الدراسة لقياس أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) كمتغير مستقل على كلاً من تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب، وكذلك توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية للشركة كمتغيرات تابعة، كما استخدمت الدراسة بعض المتغيرات الحاكمة والتي من شأنها ضبط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة، ويمكن للباحث توضيح نماذج الدراسة الثلاث فيما يلي:

النموذج الأول: أثر تطبيق معايير (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) :

$$AFE = \beta_0 + \beta_1(IFRS) + \beta_2(BIN) + \beta_3(BDU) + \beta_4(SIZE) + \beta_5(AUDYPE) + \epsilon_{it}$$

حيث أن:

( AFE) : أتعاب المراجعة الخارجية

(β0): قيمة الثابت في معادلة الانحدار

(β1): معامل الانحدار لمعايير (IFRS).

(β2-β5): معاملات الانحدار للمتغيرات الرقابية (الحاكمة والضابطة)

(eit): بند الخطأ العشوائي

النموذج الثاني: أثر تطبيق معايير (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية:

$$ART1 = \beta_0 + \beta_1(IFRS) + \beta_2(BIN) + \beta_3(BDU) + \beta_4(ACI) + \beta_5(AUDYPE) + eit$$

حيث أن:

( ART1) : توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية

وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)

(β1) : معامل الانحدار لمعايير (IFRS).

(β2-β5) : معاملات الانحدار للمتغيرات الرقابية (الحاكمة والضابطة)

النموذج الثالث: أثر تطبيق معايير (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية:

( من الجدير بالذكر أنه تم صياغة النموذج الثالث، وذلك لتأكيد النتائج المستخرجة من النموذج الثاني )

$$ART2 = \beta_0 + \beta_1(IFRS) + \beta_2(BIN) + \beta_3(BDU) + \beta_4(ACI) + \beta_5(AUDYPE) + eit$$

حيث أن:

(ART2): توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية

وحتى تاريخ نشر التقارير المالية)

(β1): معامل الانحدار لمعايير (IFRS).

(β2-β5): معاملات الانحدار للمتغيرات الرقابية (الحاكمة والضابطة)

## القسم الخامس

### تصميم الدراسة التطبيقية

يمكن بيان تصميم الدراسة التطبيقية من خلال النقاط التالية:

#### ١-٥ مجتمع وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من كافة القطاعات، الموجود بالمملكة العربية السعودية. ماعدا قطاع البنوك، وقطاع شركات التأمين، وذلك خلال فترة ما قبل التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية عام (٢٠١٦ م) وفترة التحول -الانتقالية- (٢٠١٧ م)، وما بعد التحول عام (٢٠١٨ م)، وقت اعداد البحث، وقد اختار الباحث عينة الدراسة من هذه القطاعات وفقاً للشروط التالية:

- توافر التقارير المالية للشركة بانتظام، وتتوافر فيها بيانات كافية. لجناب. متغيرات الدراسة، وألا تكون قد تعرضت للشطب أو الاندماج أو التوقف خلال فترة الدراسة الحالية.

(أ) أن يكون مضى على قيد الشركة على قيدها في البورصة أكثر من خمس سنوات، وألا تكون قد حققت خسائر بشكل منتظم لأكثر من عام.

(ب) أن تحقق الشركة أعلى أرباح وأعلى عدد الصفقات وقت اعداد الدراسة التطبيقية.

وقد أسفر تطبيق المعايير السابقة عن اختيار عدد (٤٠) شركة ممثلة لعينة الدراسة، وبالتالي أصبح عدد المشاهدات الإجمالية التي تناولها الدراسة الحالية ١٢٠ مشاهدة (عام ٢٠١٦، عام ٢٠١٧، عام ٢٠١٨)، ويوضح الجدول رقم (٢) التالي الشركات محل الدراسة في كل قطاع كما يلي :

جدول رقم (٢) الشركات محل الدراسة في كل قطاع

م	نوع القطاع	عينة الدراسة	م	نوع القطاع	عينة الدراسة
١	الطاقة	٣	١٠	تجزئة الأغذية	١
٢	المواد الأساسية	١١	١١	إنتاج الأغذية	٢
٣	السلع الرأسمالية	٣	١٢	الرعاية الصحية	١
٤	الخدمات التجارية والمهنية	١٠	١٣	الادوية	٨
٥	النقل	٢	١٤	الاستثمار والتمويل	٢
٦	السلع طويلة الاجل	٢	١٥	الاتصالات	٢
٧	الخدمات الاستهلاكية	٢	١٦	المرافق العامة	٦
٨	الإعلام والترفيه	١	١٧	إدارة وتطوير العقارات	٣
٩	تجزئة السلع الكمالية	٢		إجمالي عدد الشركات	٤٠
				إجمالي المشاهدات (٣*٤٠)	١٢٠

#### ٢-٥ مصادر الحصول على البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات الخاصة بالدراسة التطبيقية على تحليل القوائم المالية و تقارير مجلس الإدارة لشركات العينة المسجلة في السوق المالية السعودية خلال فترة الدراسة والمتاحة على موقع هيئة سوق المال السعودي ( www.tdawul.com ) (تداول ) وكذلك مواقع شركات عينة الدراسة على شبكة الإنترنت.

## القسم السادس

### تحليل نتائج الدراسة التطبيقية واختبار الفروض

تم القيام بثلاث مراحل لتحليل نتائج الدراسة التطبيقية، حيث بدأت المرحلة الأولى بالتحقق من صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، والثانية التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة، والثالثة اختبار فرضياتها، وسيتم فيما يلي تحليل لهذه المراحل:

#### ٦-١-١ اختبار صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي تم استخدام الأساليب التالية:

##### ٦-١-١-١ اختبار مشكلة الازدواج الخطي: Multicollinearity

لاختبار مشكلة الازدواج الخطي تم إيجاد معامل (Tolerance) لمتغيرات الدراسة المستقلة والرقابية الضابطة، ثم إيجاد قيم (VIF) والتي تعتبر بمثابة مقياس لتأثير الارتباط بين المتغيرات المستقلة، ويتضح من الجدول رقم (٣) أن قيم Variance Inflation Factor (VIF) لجميع المتغيرات أقل من (10)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة لا تعاني من مشكلة التداخل أو الازدواج الخطي، مما يدل على قوة نماذج الدراسة في تفسير الأثر على المتغير التابع وتحديده، مما يؤكد أنه لا يوجد تأثير على دقة النتائج التي تم التوصل إليها.

#### جدول رقم (٣) اختبار مشكلة الازدواج الخطي

Collinearity Statistics						
النموذج الثالث		النموذج الثاني		النموذج الأول		المتغيرات التابعة
ART2		ART1		AFE		المتغيرات المستقلة
VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	VIF	Tolerance	
1.087	.920	1.087	.920	1.029	.972	IFRS
-	-	-	-	1.033	.968	CSIZ
1.035	.967	1.035	.967	1.022	.978	BIN
1.416	.706	1.416	.706	1.022	.978	BME
1.554	.644	1.554	.644	-	-	ACI
1.045	.957	1.045	.957	1.027	.973	AUDTYPE

#### ٦-١-٢ مشكلة الارتباط الذاتي Auto-Correlation

تم اختبار مشكلة الارتباط الذاتي نستخدم اختبار Durbin-Watson وفق الفرضيات الآتية:

$$H_0: \rho = 0 \text{ (لا يوجد ارتباط ذاتي)}$$

$$H_1: \rho \neq 0 \text{ (يوجد ارتباط ذاتي)}$$



وإذا كانت قيمة Durbin-Watson المحسوبة تقع بين القيمة الجدولية العليا لـ Durbin-Watson و أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا تقبل فرضية العدم ، خلاف ذلك نرفض فرضية العدم . ويوضح الجدول رقم ( ٤ ) أن جميع قيم Durbin-Watson المحسوبة للنماذج الثلاثة تقع بين القيم الجدولية العليا لـ Durbin-Watson و أربعة ناقص القيم الجدولية العليا، حيث بلغت في النموذج الأول (1.834)، وفي النموذج الثاني ( 2.184 )، وفي النموذج الثالث ( 1.795 )، لذلك نقبل فرضية العدم ونرفض الفرضية البديل ، ونستنتج من ذلك أنه لا توجد مشكلة الارتباط الذاتي في النماذج تؤثر على صحة النتائج (أحمد، ٢٠١٢ م) .

جدول رقم (٤) مشكلة الارتباط الذاتي Auto-Correlation

النموذج الأول			النموذج الثاني			النموذج الثالث		
AFE			ART1			ART2		
القيمة الجدولية العليا (D-W)	القيمة الجدولية العليا	أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا	القيمة الجدولية العليا (D-W)	القيمة الجدولية العليا	أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا	القيمة الجدولية العليا (D-W)	القيمة الجدولية العليا	أربعة ناقص القيمة الجدولية العليا
1.834	1.693	2.307	2.184	1.693	2.307	1.795	1.693	2.307

#### ٣-١-٦ اختبار التوزيع الطبيعي: (Normal -Distribution Test)

بما أن حجم العينة (٤٠ شركة \* ٣ مشاهدات (٢٠١٦-٢٠١٧-٢٠١٨ م) لكل متغير من متغيرات الدراسة، وبالتالي فإن حجم المشاهدات الإجمالية للدراسة يساوي ١٢٠ مشاهدة، ووفقاً لنظرية النهاية المركزية الاحصائية فإن جميع متغيرات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي وفقاً لهذه النظرية، حيث تنص النظرية على أنه إذا كانت حجم العينة أكبر من أو يساوي (٣٠) فإن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي دون الحاجة الى اختبار (Kolmogorov-Smirnov(a) واختبار (Shapiro-Wilk) (عودة، ١٤١١ هـ) .

#### ٤-١-٦ مشكلة تجانس التباين: Homogeneity of Variances

تم اختبار مشكلة تجانس التباين: Homogeneity of Variances وفق الفرضيات الآتية:

الفرضيات

$H_0$  : التباينات متجانسة

$H_1$ : التباينات غير متجانسة

وبما أن القيمة الاحتمالية (Sig = 0.762) أكبر من مستوى الدلالة (0.05) عليا تقبل فرض العدم

ونرفض الفرض البديل ، ونستنتج من ذلك أن التباينات متجانسة، كما يوضحها الجدول رقم (٥)

جدول رقم (٥)

Test of Homogeneity of Variances

Levene Statistic	df1	df2	Sig.
0.967	5	594	.762

٢-٦ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة:

تحقق في المرحلة الأولى صلاحية البيانات للتحليل الإحصائي، يقوم الباحث في المرحلة الثانية بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة كما يلي:

١-٢-٦ التحليل الوصفي للمتغيرات الكمية حسب السنوات:

ويوضح الجدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي للمتغيرات الكمية حسب السنوات والتي كانت كما يلي :

(أ) تكلفة عملية المراجعة (الأتعاب) في عام (٢٠١٦م)، بلغ المتوسط الحسابي لها (4.471)، بانحراف معياري قدره (0.987)، كما بلغت أكبر قيمة لها (7.105) وأقل قيمة (2.826). وتشير هذه النتائج الى حجم وطبيعة أتعاب المراجعة الخارجية والاستشارات في عينة الدراسة التطبيقية، ولكن بتحول شركات العينة الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية زادت أتعاب المراجعة الخارجية في عام (٢٠١٧م) حيث بلغ المتوسط الحسابي لها (4.559)، بانحراف معياري قدره (0.967)، وفي عام ٢٠١٨م بلغ المتوسط الحسابي لها (4.551) بانحراف معياري قدره (1.019).

ويرى الباحث أن هناك زيادة في الأتعاب نتيجة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، وتبلغ أقصى زيادة في السنة الانتقالية للتطبيق وهي عام (٢٠١٧م)، ويمكن تفسير ذلك الى زيادة جهد المراجع وتعقيدات المعايير الدولية وفرض المزيد من التحديدات مما يزيد من تكلفة عملية المراجعة، وتتفق تلك النتيجة مع دراسة (2018) Musaha, et al ودراسة (2016) Lin & Yen.

(ب) توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة) اتضح أن في عام ٢٠١٦م بلغ المتوسط الحسابي له (1.8٧٥)، بانحراف معياري قدره (0.335)، كما بلغت أكبر قيمة لها (2.000) وأقل قيمة (1.000)، وزاد وقت الإصدار في عام ٢٠١٧م حيث بلغ المتوسط الحسابي له (1.925)، وفي عام (٢٠١٨م) بلغ المتوسط الحسابي له (1.900)، ويؤكد ماسبق توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) اتضح أن في عام ٢٠١٦م بلغ المتوسط الحسابي له (1.753)، بانحراف معياري قدره (0.198)، كما بلغت أكبر قيمة لها (2.265) وأقل قيمة (1.230)، زاد وقت الإصدار في عام ٢٠١٧م وبلغ المتوسط الحسابي له (1.828) وفي عام (٢٠١٨م) بلغ المتوسط الحسابي له (1.790)، ويتفق ذلك مع دراسة (2017) Dodzi ودراسة (2016) Khlif & Achek.

ج) أما من حيث متغيرات الرقابة فقد زاد متوسط أجمالي الأصول من (٧,٤٧٥) في عام ٢٠١٦م إلى (7.500) في عام (٢٠١٨م)؛ كما زادت جودة ممارسات الحوكمة من حيث استقلال أعضاء مجلس الإدارة في عام ٢٠١٦م (0.448) إلى (0.498) في عام ٢٠١٨م؛ كما زادت جودة ممارسات الحوكمة من حيث عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة في عام ٢٠١٦م (5.600) إلى (5.750) في عام ٢٠١٨م، كما زادت جودة ممارسات الحوكمة من حيث وجودة لجنة المراجعة في عام ٢٠١٦م (2.525) إلى (2.700) في عام ٢٠١٨م، ويرى الباحث أن ذلك يتفق مع الاهتمام المتزايد في المملكة العربية السعودية بقواعد الحوكمة .

وبصفة عامة فمن الملاحظ أن الفترة الانتقالية وهي سنة التحول إلى المعايير الدولية (٢٠١٧م) زيادة

جميع المتغيرات عن عام ٢٠١٦م، وذلك كما هو موضح بالجدول التالي رقم (٦) .

جدول رقم (٦) الإحصاء الوصفي للمتغيرات الكمية

Range	Maximum	Minimum	Standard deviation	Mean	Year	Variable
4.279	7.105	2.826	0.987	4.471	2016	AFE
3.913	7.002	3.090	0.967	4.559	2017	AFE
4.211	7.109	2.898	1.019	4.551	2018	AFE
1.000	2.000	1.000	0.335	1.875	2016	ART1
1.000	2.000	1.000	0.267	1.925	2017	ART1
1.000	2.000	1.000	0.304	1.900	2018	ART1
1.034	2.265	1.230	0.198	1.753	2016	ART2
0.643	2.041	1.398	0.143	1.828	2017	ART2
0.616	1.978	1.362	0.164	1.790	2018	ART2
6.000	11.000	5.000	1.301	7.475	2016	CSIZ
6.000	11.000	5.000	1.301	7.500	2017	CSIZ
6.000	11.000	5.000	1.320	7.500	2018	CSIZ
0.700	0.830	0.130	0.160	0.448	2016	BIN
0.690	0.830	0.140	0.160	0.480	2017	BIN
0.690	0.830	0.140	0.154	0.498	2018	BIN
9.000	12.000	3.000	1.722	5.600	2016	BME
9.000	12.000	3.000	1.742	6.300	2017	BME
8.000	11.000	3.000	1.581	5.750	2018	BME
2.000	3.000	1.000	0.640	2.525	2016	ACI
2.000	4.000	2.000	0.504	2.950	2017	ACI
3.000	4.000	1.000	0.564	2.700	2018	ACI

## ٢-٢-٦ التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة (Dummy variables)

يوضح الجدول رقم (٧) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة (Dummy variables) تقاس بـ

(١) أو صفر، وهي معايير التقارير المالية الدولية، والارتباط مع مكاتب مراجعة عالمية كما يلي :

(أ) من حيث تطبيق شركات العينة لمعايير التقارير المالية الدولية، يوضح الجدول رقم (٧) عدم تطبيق

شركات العينة لمعايير التقارير المالية الدولية في عام ٢٠١٦ م، حيث يبدأ التطبيق في ١/١/٢٠١٧ م

بالنسبة لعينة الدراسة هذا من جانب، ومن جانب آخر يوضح الجدول التزام كافة شركات العينة بتطبيق

معايير التقارير المالية الدولية بداية من عام ٢٠١٧ م، ٢٠١٨ م، بنسبة ١٠٠ % .

(ب) ومن حيث التعامل مع مكاتب المراجعة العالمية، يوضح الجدول أنه في عام ٢٠١٦ م كانت هناك

(٢٢) شركة بنسبة ( ٥٥% ) من عينة الدراسة تتعامل مع مكاتب المراجعة العالمية، زاد عدد الشركات

التي تتعامل مع المكاتب العالمية في عام (٢٠١٧م) الى ( ٣٠ ) شركة بنسبة ( ٧٥% )، كما وصل عدد

الشركات التي تتعامل مع المكاتب العالمية في عام (٢٠١٨م) الى ( ٣٢ ) شركة بنسبة ( ٨٠% ) .

ويرى الباحث أن ذلك يمكن رجوعه الى رغبة الشركات في الحصول على أعلى جودة وكفاءة وفعالية

المراجعة واضفاء الثقة في قوائمها المالية هذا من جانب، ومن جانب آخر سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على

سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، وذلك على الرغم من كفاءة مكاتب المراجعة المحلية وحرصاً على

التأقلم مع المعايير الدولية الجديدة وتبنيها .

جدول رقم (٧) التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة المنفصلة

Binomial Test						
متغيرات الدراسة المنفصلة	مشاهدات متحققة (١)	مشاهدات غير متحققة (٠)	مشاهدات متحققة (١)	مشاهدات غير متحققة (٠)	مشاهدات متحققة (١)	مشاهدات غير متحققة (٠)
IFRS	١٢٠	٠	١٢٠	١٢٠	٠	٠
AUDTYPE	٢٢	١٨	٣٠	١٠	٣٢	٨

٣-٦ تحليل نتائج اختبار فروض الدراسة: (التحليل الإحصائي لنماذج الدراسة)

١-٣-٦ اختبار الفرض الأول (النموذج الأول) :

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتكاليف عملية المراجعة

(الأتعاب) في الشركات السعودية المسجلة.

أولاً: نتائج تحليل الارتباط (Correlation Analysis):

لاختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) في الشركات السعودية المسجلة تم إجراء مصفوفة الارتباط للمتغيرات، كما يتضح من الجدول رقم (٨)، حيث أظهرت النتائج ما يلي :

(أ) وجود علاقة ارتباط طردية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وأتعاب المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (.730) ومستوي الدلالة (Sig) يساوي (0,00) .

(ب) كما أظهرت نتائج مصفوفة الارتباط وجود علاقة طردية بين أتعاب المراجعة الخارجية ومتغيرات الرقابة المتمثلة في حجم الشركة، ومدى الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية، حيث كانت معامل الارتباط موجبة ومستوي الدلالة (Sig) يساوي (0,00) .

(ج) في حين أظهرت نتائج مصفوفة الارتباط وجود علاقة ارتباط قوية وعكسية بين أتعاب المراجعة الخارجية ومتغيرات الرقابة المتمثلة في استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة حيث كانت قيمة معامل الارتباط (-.302\*)، (-.394\*) على التوالي .

جدول رقم (٨) مصفوفة الارتباط للمتغيرات للنموذج الأول

AUDTYPE	BME	BIN	CSIZ	AFE	IFRS		
					1.000	Corr	IFRS
						Sig	
				1.000	.730**	Corr	AFE
					.000	Sig	
			1.000	.604**	.461*	Corr	CSIZ
				.000	.034	Sig	
		1.000	.477**	-.302*	.323*	Corr	BIN
			.002	.048	.021	Sig	
	1.000	.531**	.465**	-.394*	.519**	Corr	BME
		.000	.009	.025	.008	Sig	
1.000	.564**	-.322*	.353*	.517**	.500**	Corr	AUDTYPE
	.002	.044	.048	.002	.000	Sig	
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)							
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)							

ثانياً: نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (النموذج الأول):

بتطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد لتفسير أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (أتعاب المراجعة الخارجية) في الشركات السعودية المسجلة، يعرض الجدول رقم (٩) النتائج كما يلي:

جدول رقم (٩) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للنموذج الأول:

المستقلة المتغيرات	AFE it					المستقلة المتغيرات
	B	Std. Error	Beta	T	Sig.	
(Constant)	1.110	0.547	2.029*	0.045	ذات تأثير معنوي موجب	
IFRS	0.079	0.027	2.926*	0.016	ذات تأثير معنوي موجب	
CSIZ	0.456	0.058	7.862**	0.000	ذات تأثير معنوي موجب	
BIN	-0.029	0.009	-3.222**	0.005	ذات تأثير معنوي سالب	
BME	-0.012	0.004	-3.000**	0.009	ذات تأثير معنوي سالب	
AUDTYPE	0.052	0.015	3.444**	0.000	ذات تأثير معنوي موجب	
معامل الارتباط المتعدد R = 0.806						
معامل التحديد $R^2 = 0.650$						
معامل التحديد المعدل $Ad R^2 = 0.649$						
قيمة F المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = 13.218						
القيمة الاحتمالية (Sig) = 0.000						

ويستنتج الباحث من النموذج الأول للدراسة مايلي :

(١) فيما يتعلق بأثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) في الشركات السعودية المسجلة، توضح نتيجة تحليل الانحدار أن نلاحظ أن قيمة F المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) بلغت (13.218)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، الأمر الذي يشير إلى وجود تأثير معنوي (ذو دلالة إحصائية)، ويستنتج من ذلك أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والمتغير التابع أتعاب المراجعة الخارجية (AFE it)، وأن النموذج صالح لتمثيل البيانات ويمكن التنبؤ من خلاله، وتتفق تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة كلاً من Khlif & Achek،

(2016) ، (2017) Dodzi من وجود تأثير إيجابي كبير بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية IFRS وتكاليف عملية المراجعة ( الأتعاب) .

ب) بلغت قيمة معامل التحديد المعدل  $Adj R^2 = 0.649$  ، أي أن المتغيرات المستقلة تفسر (٦٤,٩%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، وباقي النسبة (٣٥,١%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، ويشير ذلك إلى القدرة التفسيرية للنموذج.

ج) وتحليل الباحث للعلاقة بين المتغيرات الرقابية والحاكمة والضابطة وأتعاب المراجعة الخارجية، يمكن استنتاج مايلي : حجم الشركة يؤثر تأثيراً إيجابياً في المتغير التابع تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب)، حيث أن زيادة حجم الشركة بنسبة ١% يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية بنسبة ٤٥,٦%، وهو مايتفق مع دراسة Li & Luo (2017) ، كما يوجد تأثير معنوي لنوع مكتب المراجعة على أتعاب المراجعة الخارجية، حيث كانت قيمة (P.value) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويتفق ذلك مع دراسة Mısırlıoğlu et al (2013)، بينما ترتبط (BIN) استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، بعلاقة سالبة ولها تأثير معنوي حيث كانت قيمة (P.value) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، وتختلف تلك النتيجة مع ما توصلت إليه دراسة Redor, E (2017) ، كما ترتبط (BME) عدد مرات اجتماع مجلس الإدارة بعلاقة سالبة ولها تأثير معنوي حيث كانت قيمة (P.value) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، ويتفق تلك النتيجة مع دراسة Al-Najjar (2018).

وبناء على ما سبق، يشير النموذج الأول السابق للدراسة إلى صحة الفرض الأول للدراسة، وهو " يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) بالشركات السعودية المسجلة .

وفي ضوء ما سبق، يمكن للباحث صياغة نموذج الإنحدار الأول كما يلي :

نموذج AFE it (أتعاب المراجعة الخارجية (i) في السنة (t)) :

$AFE\ it =$

$$1.110 + 0.079(IFRS) + 0.456(CSIZ) - 0.029(BIN) - 0.012(BME) + 0.052 (AUDTYPE)$$

٦-٣-٢: اختبار الفرض الثاني (النموذج الثاني والثالث):

يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة .

\* الفرض الفرعي الأول (المشتق من الفرض الثاني الرئيسي للدراسة):

" يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية " (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة).

أولاً: نتائج تحليل الارتباط (Correlation Analysis):  
 لاختبار أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)، تم إجراء مصفوفة الارتباط للمتغيرات، كما يتضح من الجدول رقم (١٠)، حيث أظهرت النتائج ما يلي :

(أ) وجود علاقة ارتباط طردية بين تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وتوقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)، حيث كانت قيمة معامل الارتباط (.759) ومستوى الدلالة (Sig) يساوي (0,00)

(ب) كما أظهرت نتائج مصفوفة الارتباط وجود علاقة طردية بين توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة) ومتغيرات الرقابة المتمثلة في استقلالية أعضاء مجلس الإدارة وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة، حيث كانت معامل الارتباط موجبة ومستوى الدلالة (Sig) يساوي (0,00).

(ج) في حين أظهرت نتائج مصفوفة الارتباط وجود علاقة ارتباط قوية وعكسية بين توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)، ومتغيرات الرقابة المتصلة في جودة لجنة المراجعة، ومدى الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية حيث كانت قيمة معامل الارتباط (-.314\*)، (-.359\*) على التوالي.

جدول رقم (١٠) مصفوفة الارتباط للمتغيرات للنموذج الثاني

AUDTYPE	ACI	BME	BIN	ART1	IFRS		
					1.000	Corr	IFRS
						Sig	
				1.000	.759**	Corr	ART1
					.000	Sig	
			1.000	.357*	.323*	Corr	BIN
				.044	.021	Sig	
		1.000	.531**	.459*	.519**	Corr	BME
			.000	.026	.008	Sig	
	1.000	.535**	-.474**	-.314*	.539**	Corr	ACI
		.000	.000	.039	.004	Sig	
1.000	.596**	.564**	-.322*	-.359*	.500**	Corr	AUDTYPE
	.006	.002	.044	.042	.000	Sig	

\*\* Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)  
 \* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)



ثانياً: نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد (النموذج الثاني):  
 بتطبيق نموذج الانحدار الخطي المتعدد لتفسير أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)، يعرض الجدول رقم (11) النتائج كما يلي:

جدول رقم (11) نتائج تحليل الانحدار الخطي المتعدد للنموذج الثاني

تفسير المعاملات عند مستوى معنوية (0.05)	ART1 ii					المتغيرات التابعة
	Sig.	T	Beta	Std. Error	B	المتغيرات المستقلة
	0.000	10.960**		0.161	1.763	(Constant)
ذات تأثير معنوي موجب	0.000	4.000**	0.037	0.006	0.024	IFRS
ذات تأثير معنوي موجب	0.001	3.597**	0.145	0.077	0.277	BIN
ذات تأثير معنوي موجب	0.014	2.167*	0.071	0.006	0.013	BME
ذات تأثير معنوي سالب	0.021	-2.000*	-0.020	0.005	-0.010	ACI
ذات تأثير معنوي سالب	0.001	-3.556*	-0.156	0.027	-0.096	AUDTYPE
معامل الارتباط المتعدد R = 0.733						
معامل التحديد $R^2 = 0.537$						
معامل التحديد المعدل $Ad R^2 = 0.536$						
قيمة F المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = 13.000						
القيمة الاحتمالية (Sig) = 0.000						

ويستنتج الباحث من النموذج الثاني للدراسة ما يلي:  
 (أ) فيما يتعلق بأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية)، (i) في السنة (t)، توضح نتيجة تحليل الانحدار أن نلاحظ أن قيمة F المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) بلغت (13.000)، وأن القيمة الاحتمالية (Sig = 0.000) وهي أقل من مستوى الدلالة (0.05)، الأمر الذي يشير إلى وجود تأثير معنوي (ذو دلالة إحصائية)، وتُستنتج من ذلك أنه يوجد تأثير ذو دلالة إحصائية بين معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والمتغير التابع وهو توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر

التقارير المالية)) (i) في السنة ((t)) (ARTI it)، وأن النموذج صالح لشميل البيانات ويمكن التنبؤ من خلاله، وتتفق تلك النتيجة مع ماتوصلت اليه دراسة Dodzi (2017) من وجود تأثير إيجابي كبير بين اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS وتوقيت اصدار تقرير المراجعة. حيث تزيد عدد الأيام التي يستغرقها المراجعين للتوقيع على تقارير المراجعة .

(ب) بلغت قيمة معامل التحديد المعدل  $Adj R^2 = 0.536$ ، أي أن المتغيرات المستقلة تفسر (53.6%) من التغيرات التي تحدث في المتغير التابع، وباقى النسبة (46.4%) يرجع إلى الخطأ العشوائي في المعادلة، ويشير ذلك إلى القدرة التفسيرية للنموذج.

(ج) بتحليل الباحث للعلاقة بين المتغيرات الرقابية وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة ((t))، يمكن استنتاج مايلي :

■ (BIN) استقلالية أعضاء مجلس الإدارة يؤثر تأثيراً موجباً في المتغير التابع وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة ((t)) حيث أن زيادة استقلالية أعضاء مجلس الإدارة بنسبة 1% يؤدي إلى زيادة توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية بنسبة 27.7%، ويختلف ذلك مع ماتوصلت اليه دراسة Sakka&Jarboui (2016)، كما يوجد تأثير مغنوى لعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة BME لنوع مكتب المراجعة على وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة ((t))، حيث أن زيادة لعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة BME بنسبة 1% يؤدي إلى زيادة توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية بنسبة 1.3% ويتفق ذلك مع ماتوصلت اليه دراسة Salehi, et al (2018) .

■ بينما ترتبط جودة لجنة المراجعة (ACI) بعلاقة سالبة بالمتغير التابع وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة ((t)) حيث أن زيادة جودة لجنة المراجعة (ACI) بنسبة 1% يؤدي إلى نقص توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية بنسبة 1.0% وهو ما يتفق مع دراسة Hassan (2016)، كما ترتبط مكاتب المراجعة العالمية بعلاقة سالبة بالمتغير التابع وتوقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة ((t))، حيث أن الارتباط بمكاتب المراجعة العالمية (AUDTYPE) بنسبة 1% يؤدي إلى نقص توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية بنسبة 9.6% وهو ما يتفق مع دراسة كلاً من

(2017) Dodzi ، (2016) Khlif & Achek

ويشير النموذج الثاني السابق للدراسة إلى صحة الفرض الفرعي الأول من الفرض الثاني للدراسة، " يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة " (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة)

وتماً سبق يمكن للباحث صياغة نموذج الإتحاد الثاني كما يلي :

نموذج ART1-it (توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة) (i) في السنة (t)) :

$$ART1\ it = 1.763 + 0.024(IFRS) + 0.277(BIN) + 0.013(BME) - 0.010(ACI) - 0.096(AUDTYPE)$$

النموذج الثالث:

\* الفرض الفرعي الثاني (المشتق من الفرض الثاني الرئيسي للدراسة) :

يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية " (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) :

ويرى الباحث أن النموذج الثالث هو تأكيد على النتائج التي سبق التوصل إليها من النموذج الثاني حيث أن معاملات الإتحاد في معادلة الإتحاد تأخذ نفس الاتجاه (سواء موجب أو سالب)، كما هو موضح في جدول نتائج تحليل الارتباط (Correlation Analysis) (رقم ١٢)، و جدول نتائج تحليل نموذج الإتحاد

الخطي المتعدد رقم (١٣) التاليين :

جدول رقم (١٢) نتائج تحليل الارتباط (Correlation Analysis)

AUDTYPE	ACI	BME	BIN	ART2	IFRS		
					1.000	Corr	IFRS
						Sig	
				1.000	.653**	Corr	ART2
					.000	Sig	
			1.000	.382*	.323*	Corr	BIN
				.019	.021	Sig	
		1.000	.531**	.384*	.519**	Corr	BME
			.000	.018	.008	Sig	
	1.000	.535**	-.474**	-.337*	.539**	Corr	ACI
		.000	.000	.045	.004	Sig	
1.000	.596**	.564**	-.322*	-.458*	.500**	Corr	AUDTY PE
	.006	.002	.044	.027	.000	Sig	
** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed)							
* Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed)							

جدول رقم (١٣) نتائج تحليل نموذج الانحدار الخطي المتعدد

ART2:it						المتغيرات التابعة
			معاملات الانحدار القياسية	معاملات الانحدار غير القياسية Unstandardized Coefficients		
	Sig.	T	Beta	Std. Error	B	المتغيرات المستقلة
	0.000	18.805**		0.091	1.716	(Constant)
ذات تأثير معنوي موجب	0.003	3.571**	0.137	0.014	0.050	IFRS
ذات تأثير معنوي موجب	0.005	3.048**	0.059	0.021	0.064	BIN
ذات تأثير معنوي موجب	0.000	4.000**	0.078	0.002	0.008	BME
ذات تأثير معنوي سالب	0.012	-2.174*	-0.002	0.002	-0.005	ACI
ذات تأثير معنوي سالب	0.000	-4.667**	-0.161	0.012	-0.056	AUDTYPE
معامل الارتباط المتعدد R = 0.740						
معامل التحديد $R^2 = 0.548$						
معامل التحديد المعدل $Ad R^2 = 0.546$						
قيمة F المستخرجة من جدول تحليل التباين (ANOVA) = 8.888						
القيمة الاحتمالية (Sig) = 0.000						

ويستنتج الباحث من النموذج الثالث للدراسة ما يلي :

(أ) أنه يؤكد على النتائج التي سبق التوصل إليها من النموذج الثاني حيث أن معاملات الانحدار في معادلة الانحدار تأخذ نفس الاتجاه ( سواء موجب أو سالب ) وهو ما يتفق مع الدراسات السابقة في هذا المجال مثل دراسة كلاً من (2016) Khlif & Achek , (2017) Dodzi , (2016) Sakka&Jarbou , (2016) Hassan.

(ب) قبول صحة الفرض صحة الفرض الفرعي الثاني المشتق من الفرض الثاني الرئيسي للدراسة وهو يؤثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت اصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية).

ومما سبق فإن النموذج الثالث للدراسة يأخذ الصيغة التالية :

$$ART2_{it} = 1.716 + 0.050(IFRS) + 0.064(BIN) + 0.008(BME) - 0.005(ACI) - 0.056(AUDTYPE)$$

وفي ضوء ما سبق يمكن للباحث وضع ملخصاً لنتائج اختبار فروض الدراسة في الجدول رقم ( ١٤ )

فيما يلي :

جدول رقم ( ١٤ ) نتائج اختبار فروض الدراسة

المتغيرات	الرمز	علاقة الارتباط المتوقعة	نتيجة تحليل الارتباط	المعنوية	القرار حول تحقق الفرضيات
أنتاب المراجعة الخارجية	$AFE_{it}$	+	+	تأثير	تحقق الفرض الأول
توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (١)	$ART1_{it}$	+	+	تأثير	تحقق الفرض الأول الفرعي من الفرض الثاني
توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (٢)	$ART2_{it}$	+	+	تأثير	تحقق الفرض الثاني الفرعي من الفرض الثاني

## القسم السابع

### النتائج والتوصيات ومجالات البحث المستقبلية

١-٧ النتائج:

- ١- قدمت الدراسة دليلاً عملياً من بيئة الأعمال السعودية على وجود تأثير للتطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب) بالشركات السعودية المسجلة، كما أوضحها النموذج الأول من الدراسة، حيث أدى ذلك إلى زيادة تكاليف عملية المراجعة ممثلة في الأتعاب نتيجة للتطبيق الإلزامي للمعايير الدولية، الذي يتطلب جهداً ووقتاً أكثر من جانب مكاتب المراجعة لإجراء وتنفيذ عملية المراجعة.
- ٢- حجم الشركة ونوع مكتب المراجعة يؤثر تأثيراً إيجابياً في المتغير التابع تكاليف عملية المراجعة (الأتعاب)، حيث أن زيادة حجم الشركة بنسبة ١% يؤدي إلى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية بنسبة ٤٥,٦%، كما أن استقلالية أعضاء مجلس الإدارة (BIN) وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة (BME) ترتبط بعلاقة سالبة ولها تأثير معنوي حيث كانت قيمة (P.value) أقل من مستوى المعنوية (0.05)، كما أوضحها النموذج الأول من الدراسة.
- ٣- قدمت الدراسة دليلاً عملياً من بيئة الأعمال السعودية على وجود تأثير للتطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية في الشركات السعودية المسجلة (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى توقيع مراقب الحسابات على تقرير المراجعة).
- ٤- استقلالية أعضاء مجلس الإدارة (BIN) وعدد مرات اجتماع مجلس الإدارة BME يؤثر تأثيراً موجباً في المتغير التابع، توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة (t)، بينما ترتبط جودة لجنة المراجعة (ACI) ونوع مكتب المراجعة (AUDTYPE) بعلاقة سالبة بالمتغير التابع توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية (مقاس باللوغاريتم الطبيعي للفترة من نهاية السنة المالية وحتى تاريخ نشر التقارير المالية) (i) في السنة (t).
- ٥- أكد النموذج الثالث في الدراسة النتائج التي تم التوصل إليها في النموذج الثاني، كما أكدت نماذج الدراسة الثلاثة على وجود علاقة إيجابية مع سنة الاعتماد لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) وهي عام (٢٠١٧ م)، مما يشير إلى زيادة في تكاليف عملية المراجعة (أتعاب المراجعة) كما في النموذج الأول، وزيادة في توقيت إصدار تقرير المراجعة الخارجية كما في النموذج الثاني والثالث، وذلك بشكل ملحوظ على مستوى شركات العينة في بيئة الأعمال السعودية، بما يتماشى مع نتائج بعض الدراسات التي تم عرضها.
- ٦- من حيث انعكاس التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على اختيار نوع المراجعة وسوق المراجعة في بيئة الأعمال السعودية، كان هناك زيادة مستمرة لعدد الشركات التي

تتعامل مع مكاتب المراجعة العالمية حيث بلغت في عام ٢٠١٦ (٢٢) شركة بنسبة ٥٥%، وفي عام (٢٠١٧م) الي (٣٠) شركة بنسبة (٧٥%)، وفي عام (٢٠١٨م) الي (٣٢) شركة بنسبة (٨٠%) كما يوضحها الجدول رقم (٧)، وهذا يؤكد رغبة الشركات في الحصول على أعلى كفاءة وفعالية عملية المراجعة هذا من جانب، ومن جانب آخر سيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية .

#### ٢-٧ التوصيات:

١- ضرورة قيام الجهات المهنية والتنظيمية في المملكة بدور فعال لضمان التطبيق السليم لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) في كافة القطاعات، وذلك من خلال تطوير قدرات وتأهيل المحاسبين من جانب، ومن جانب آخر ضرورة تأهيل المراجعين من خلال تدريبهم وإشراكهم في ورش عمل متخصصة، لتجنب أي أخطار مستقبلية.

٢- توجه نتائج هذه الدراسة الضوء للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) ووزارة التجارة في المملكة العربية السعودية، والمهتمين من الأكاديميين في تطوير مهنة المراجعة، ومعرفة مدى قدرة وكفاءة كافة القطاعات في التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) .

٣- ضرورة اهتمام الجامعات السعودية بالتوسع في المناهج الدراسية لتدريس معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) لمواكبة التطورات الحديثة، وإقامة ندوات وورش عمل للطلاب للتعرف على الواقع العملي لتلك المعايير .

٤- ضرورة اشتراك مكاتب المراجعة الوطنية بالمملكة مع مكاتب المراجعة العالمية لاكتساب الخبرات اللازمة في مواجهة التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) .

٥- ضرورة تصنيف سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية بناء على معايير مهنية وذلك للقضاء على احتكار المهنة وسيطرة مكاتب المراجعة الكبرى على سوق المراجعة بعد التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) .

#### ٣-٧ مجالات البحث المستقبلية:

يرى الباحث في ضوء ما تم التوصل اليه من نتائج، وجود بعض من المجالات التي يمكن أن تشكل أساساً لبحوث مستقبلية، ومن أهمها ما يلي :

١- دراسة تحليلية مقارنة لأثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على تقديم الخدمات الاستشارية والضريبية والمحاسبية الأخرى غير المراجعة.

٢- أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على اتعاب المراجعة وانعكاسها على اصدار تقرير المراجعة -دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة بالبورصة.

٣- توسيع عينة الدراسة لتشمل المقارنة بين القطاعات المطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) مقارنة مع إحدى الدول العربية لتأكيد أو دحض نتيجة هذه الدراسة.

## ٨- المراجع:

### ٨-١ المراجع باللغة العربية:

- ١- أحمد، سامح-محمد، (٢٠١٢م) ، "أثر جودة المراجعة في جودة الأرباح وانعكاسها على التوزيعات النقدية في الشركات الصناعية المساهمة المصرية"، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال ، المجلد (٨)، العدد (٤) ، ص ٧٥٠ .
- ٢- الجفري، فوزية والعنقري، حسام، ١٤٢٧ هـ، " اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة: مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، م. ٢١ ص ص ٢١٩ - ٢٨٨ .
- ٣- الزمر، عماد سعيد، (٢٠١٢م) ، "دراسة تطبيقية لأثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة التقارير المالية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة جامعة عين شمس، العدد الرابع، المجلد الثالث، أكتوبر، ص ص ١٢٨٢-١٢٢٩ .
- ٤- الغامدي، سالم بن علي، (٢٠١٥م -١٤٣٧هـ)، " أثر التحول من تطبيق معايير المحاسبة السعودية إلى المعايير الدولية للتقرير المالي على مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية " مجلة الإدارة العامة، المجلد السادس والخمسون، العدد الأول، محرم / أكتوبر .
- ٥- الغامدي، سالم علي، (٢٠١٤) ، "ملاءمة معايير التقارير المالية الدولية للأسواق الناشئة : حالة المملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الإدارية ، الكويت ، العدد الأول ، ص ص ٣٥-٥٠ .
- ٦- الملحم، عبدالله محمد، عبدالملك، أحمد رجب، (٢٠١٨م)، " أثر التحول إلى IFRS على تحسين مستوى حوكمة الشركات والإفصاح والشفافية في المملكة العربية"، مجلة البحوث التجارية المعاصرة، مج ٣٢، ع ١، ص ص ١٦-١ .
- ٧- المحمادي، حنان عبد الله (٢٠١٨ م) ، " أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، العدد الثالث عشر المجلد الثاني .
- ٨- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، (٢٠١٧م-١٤٣٨ هـ)، " التحول إلى المعايير الدولية (المحاسبة والمراجعة) "، أبريل / رجب .
- ٩- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨ <http://www.socpa.org.sa>
- ١٠- سامي، زيادي، يحيى، سبيدي، (٢٠١٨م)، " أهمية الاعتماد على معايير التدقيق الدولية ISA: لإصلاح وتطوير مهنة التدقيق في الجزائر: دراسة ميدانية لآراء عينة من مدققي الحسابات "، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد ١١، ص ص ١١٣٠-١٢٨ .



- ١١- شعبان، هالة محمد، (٢٠١٦ م)، "أثر التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS على اتعاب المراجعة" رسالة ماجستير (غير منشورة) . جامعة القاهرة، كلية التجارة، قسم المحاسبة.
- ١٢- عبده، ايمان محمد، (٢٠١٨) "أثر خطر التقاضي وخصائص مجلس الإدارة على أتعاب المراجعة الخارجية وانعكاسها على توقيت اصدار تقرير المراجعة -دراسة تطبيقية على الشركات الصغيرة والمتوسطة المتداولة ببورصة النيل المصرية"، مجلة الفكر المحاسبي، المجلد ٢٢ العدد ٣، ص ص ٥٠٤-٥٦٧.
- ١٣- عودة، احمد، (١٤١١ هـ)، "مقدمة في النظرية الإحصائية"، كلية العلوم الإدارية -جامعة الملك سعود، مطبعة جامعة الملك سعود.
- ١٤- ملجي، مجدى ملجي، (٢٠١٤)، "أثر التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية على جودة المعلومات المحاسبية وقيمة الشركات المسجلة في بيئة الأعمال السعودية دراسة نظرية تطبيقية"، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بنى سويف، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ص ١-٥١.

#### ٢-٨ المراجع باللغة الإنجليزية:

- 1- Akhalumeh, P.B. et al. (2017), " Firm Characteristics And Audit Report Delay In Nigeria: Evidence From The Post-Ifrs Adoption Era ", Accounting & Taxation Review, Vol. No.1, Pp.83-105 .
- 2- AL-Juhmani, O.,2017 Corporate Governance and the level of Bahraini Corporate compliance with disclosure, Journal of Applied Accounting Research,18(1), pp.22-41.
- 3- Aksu, M.,& Espahbodi, H., 2016, The Impact of Adoption and Corporate Governance Principles on Transparency and Disclosure: The Case of Borsa Istanbul, Emerging Markets Finance and trade,52 (4), pp.1013-1028
- 4- Alghamdi, Salim. A. (2014). Relevance of International Financial Reporting: Standards to Emerging Market Evidence from Saudi Arabia: Arab Journal of Administrative Science Kuwait Univ., Vol. 21, Pp: 105-127.
- 5- Al-Najjar, Basil, (2018)," Corporate Governance and Audit Features: -SMEs Evidence ", journal Of Small Business And Enterprise Development, Vol.25, No.1, April, Pp.163-179.
- 6- Cameran, M. & Perotti, P. (2014) "Audit fees and IAS/IFRS adoption: evidence from the banking industry", International Journal of Auditing, vol. 18, no. 2: 155-169 .
- 7- Chen, L. H., & Khurana, I. K. (2017) "The Impact of IFRS versus US GAAP on Audit Fees and Going Concern Opinions: Evidence from US-Listed Foreign Firms". Unpublished paper. Accessed from [m.xmu.edu.cn/uploadfile/2017/0401/20170401090320734.pd](http://m.xmu.edu.cn/uploadfile/2017/0401/20170401090320734.pd).

- 8- Chen Chen. (2014): How does mandatory IFRS adoption affect the audit service market?, In School of Accounting Seminar Series, UNSW, Australia, Semester (Vol. 1).
- 9- Christensen, B., ChristianLeuz, L. (2013). Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 56, Pp:147–177.
- 10-Dodzi, E.G (2017), " The Effects of the International Financial Reporting Standards (IFRS) on Financial Statements Audit in Ghana", PhD Thesis. University of Ghana, College of Humanities Business.
- 11-Habib, A. (2015), "The new Chinese accounting standards and audit report lag", *International Journal of Auditing*, Vol. 19 No. 1, pp. 1-14.
- 12-Hassan, Yousef Mohammed (2016), "Determinants of Audit Report Lag: Evidence form Palestine", *Journal of Accounting in Emerging Economies*. Vol. 6, No. 1, Pp. 13-32.
- 13-Hoffman, Benjamin W. & Nagy, Albert L.(2017), "Audit fee discounting in the post-SOX Environment", *Managerial Auditing journal*, Vol.32, No.7, Pp. 715-730
- 14-Houqe, M. N. (2017) "IFRS adoption and audit fees-evidence from New Zealand", *International Journal of Business and Economics*, vol. 16: 1-75.
- 15-Houqe, M., Monem, R, Zijl, T (2012). Government quality, auditor choice and adoption of IFRS: A cross country analysis. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 28 (2012) 307–316.
- 16- Khlif, H., Achek, I.(2016 )" IFRS adoption and auditing :a review ", available on Emerald Insight at: [www.emeraldinsight.com/1321-7348.htm](http://www.emeraldinsight.com/1321-7348.htm) .
- 17-Khlif, H. and Samaha, K. (2014), "Internal control quality, Egyptian standards on auditing and external audit delays: evidence from the Egyptian stock exchange", *International Journal of Auditing*, Vol. 18 No. 2, pp. 139-154.
- 18-KIm, J., Liu, X., and Zheng, L. (2012). The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fees: Theory and Evidence. *The Accounting Review*. Vol. 87, No. 6. pp. 2061–2094.
- 19-Lambert, tamara A, et al.(2017), "Audit time Pressure and Earnings Quality: an Examination of Accelerated filings", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.58, Pp.50-66.

- 20-Li, yutao & luo, yan (2017), " the contextual nature of the association between managerial ability and audit fees", *review of accounting and finance*, Vol.16, No.1, Pp.2-20.
- 21-Lin, H.L. & Yen, A.R. (2016) "The effects of IFRS experience on audit fees for listed companies in China", *Asian Review of Accounting*, vol. 24, no. 1: 43-68.
- 22-Mısırlıoğlu, I. U, Tucker, J., and Yükseltürk, O. (2013). Does Mandatory Adoption of IFRS Guarantee Compliance? . *The International Journal of Accounting*, Vol. 48, Pp: 327–363.
- 23-Musah, A, Anokyeb, F, K & Dodzi, E.G, ( 2018), " The effects of IFRS adoption and Big 4 audit firms on audit and non-audit fees: Evidence from Ghana " *Accounting and Management Information Systems* ,Vol. 17, No. 3, pp. 330-352.
- 24-Musah, A. (2017) "Determinants of audit fees in a developing economy: evidence from Ghana", *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, vol. 7, no. 11: 716-730 .
- 25-Sakka, Imen & Jarboui, Anis (2016), " Audit Reports Timelines: Empirical Evidence From Tunisia", *Cogent Business and Management*, Vol.3, Pp.1-13.
- 26-Salehi, Mahdi et al. (2018)," The Relation Between Corporate Governance Mechanisms, Executive Compensation and audit fees Evidence From Iran ", *Management Research Review*, April, Vol. 41, Pp. 939-967.
- 27-Shan, Y.G. & Troshani, I. (2016) "The effect of mandatory XBRL and IFRS adoption on audit fees: Evidence from the Shanghai Stock Exchange", *International Journal of Managerial Finance*, vol. 12, no. 2: 109-135.
- 28-Vieru, M. & Schadewitz, H. (2010) "Impact of IFRS transition on audit and non-audit fees: evidence from small and medium-sized listed companies in Finland", working paper.
- 29-Yaacob, N.M. & Che-Ahmad, A. (2012) "Audit fees after IFRS adoption: Evidence from Malaysia", *Eurasian Business Review*, Vol. 2, No. 1: 31-46 ;
- 30-Zéghal, D., Chtourou, S., MnifSellami, Y. (2013). An analysis of the effect of Mandatory adoption of IAS/IFRS on earnings management. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol.20m Pp:61-72.