مجلة البحوث المحاسبية

دورية | علمية | متخصصة | محكمة | نصف سنوية

تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة

البحوث باللغة العربية

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية

د. عامر محمد الشهري

قسم المحاسبة - كلية الأعمال

جامعة الملك خالد

إستشراف أفضل الممارسات فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية

د. عزام بن عبدالله السحيباني

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال

جامعة الملك سعود

عرض الكتاب

المراجعة الداخلية: النظرية والتطبيق

تأليف

أ. د. عبدالرحمن على التويجري

أ. د. علي عبدالله النودل

أ. د. محمد عبدالله آل عباس

أ. د. محمد عبدالله الشتوي

د. حسين محمد النافعابي

عرض

د. أحمد يوسف محمود عبدالرحمن

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال جامعة الملك سعود

المجلد الخامس عشر العدد الأول , 1445هـ - 2024م

مجلة البحوث المحاسبية

دورية علمية متخصصة محكمة نصف سنوية

تصدر عن

الجمعية السعودية للمحاسبة

المجلد الخامس عشر- العدد الأول

1445هـ - 2024م

فهرسة مكتبة الملك فهد الوطنية

الجمعية السعودية للمحاسبة

مجلة البحوث المحاسبية، الرياض، 1445هـ - 2024م

ردمد: 1319-691x

رقم إيداع: 1445/24273

ردمد إلكتروني: 2676-2676

الجمعية السعودية للمحاسبة

أهداف الجمعية:

تتمثل أهداف الجمعية فيما يلي:

- تنمية الجانب العلمي والمعرفي والبحثي والفكري في مجال التخصص والعمل على تطويره وتنشيطه.
- تحقيق التواصل العلمي بين أعضاء الجمعية العلمية.
- تقديم المشورة العلمية في مجال التخصص.
- تطوير الأداء العلمي والمهني لأعضاء الجمعية العلمية.
- تيسير تبادل الإنتاج العلمي والمعرفي والبحثي، والأفكار العلمية في مجال اهتمامات الجمعية العلمية، بين الهيئات والمؤسسات المعنية داخل المملكة وخارجها.

أنشطة الجمعية:

يتمثل نشاط الجمعية فيما يلي:

- إجراء البحوث العلمية وتشجيعها وتقديم الخدمات والاستشارات العلمية.
- تأليف الكتب العلمية وترجمتها في مجال اهتمامها وما يتصل بها من مجالات أخرى.
- إجراء الدراسات العلمية لتطوير جوانب الممارسة التطبيقية.
- عقد الحلقات الدراسية والدورات التدريبية وورش العمل التي تتصل بمجالات اهتمامها.
- إصدار الدراسات والنشرات والدوريات العلمية التي تتصل بمجالات اهتمامها.
- المشاركة في المعارض المحلية والدولية ذات العلاقة بمجال اهتمام الجمعية العلمية.
- دعوة العلماء والمفكرين من ذوي العلاقة للمشاركة في نشاطات الجمعية العلمية وذلك وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.
- تنظيم رحلات علمية لأعضائها وإقامة مسابقات علمية في مجال تخصصها.
- عقد الشراكات والاتفاقيات مع الجهات المحلية والدولية وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.
- عقد المؤتمرات والندوات العلمية في مجال تخصص الجمعية العلمية، وفق الإجراءات النظامية المتبعة في الجامعة.

مجلة البحوث المحاسبية

مجلة علمية محكمة نصف سنوية تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة بجامعة الملك سعود لخدمة الفكر والعمل المحاسبي، وتعنى بنشر الأبحاث النظرية والتطبيقية التي تثري الفكر المحاسبي في المجالات المختلفة وتفتح آفاقاً واسعة أمام حركة البحث والتأليف، والتي تخضع لضوابط محكمة من قبل لجان متخصصة.

وتهدف المجلة إلى الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة نظرياً وعملياً من خلال تشجيع ونشر الأبحاث العلمية الرصينة التي تتناول مشاكل بحثية محلية أو إقليمية أو دولية ذات صلة بمجالات المحاسبة والمراجعة والتمويل وأسواق المال. وتنشر الأبحاث في المجلة باللغة العربية واللغة الإنجليزية.

توجه المراسلات إلى هيئة تحرير المجلة على العنوان التالي:

مجلة البحوث المحاسبية

الجمعية السعودية للمحاسبة

ص. ب: 71115 – الرياض: 11587

هاتف: (966)0114674263

saa@ksu.edu.sa

شروط النشر بمجلة البحوث المحاسبية

يقتصر تبويب البحوث المحاسبية على ثلاث أبواب هي:

- بحوث محكمة.
- عرض كتب.
- تعليقات.

شروط ومعايير نشر البحوث:

1. أن يسهم البحث أو الدراسة في تعميق المعرفة في المجالات المحاسبية والمراجعة والتمويل وأسواق المال.
2. ان يتصف البحث بالجدية والأصالة العلمية وأن يكتب بلغة صحيحة.
3. ألا يكون البحث قد سبق نشره.
4. أن يكون البحث مستوفياً لشروط البحث العلمي، بما في ذلك ملخص البحث وعرض للمشكلة ومراجعة الأدبيات ذات العلاقة والمنهجية المتبعة ومناقشة أو تحليل للنتائج والتوصيات.
5. مراعاة قواعد التوثيق العلمي للبحوث في متن البحث فضلاً عن استخدام الحواشي لوضع أي بيانات تفصيلية لمصادر الاقتباس أو أي معلومات توضيحية بالإضافة إلى كتابة قائمة مرتبة للمراجع في نهاية البحث.
6. يجب مراعاة الضوابط بصدد استخدام الهوامش والمراجع:

أ. المراجع: يتم الإشارة إلى المراجع في متن البحث، على أن تقدم المراجع جميعها تحت عنوان "المراجع" في نهاية البحث بالطريقة المتبعة.

ب. الدوريات: يشار إليها في متن البحث أما في قائمة المراجع فتكتب حسب المعيار التالي: يبدأ المرجع باسم عائلة المؤلف ثم الأسماء الأولى واختصاراتها، فعنوان البحث (بين علامتي تنصيص)، فاسم الدورية (تحته خط)، المجلد، العدد، تاريخ النشر، الصفحة أو الصفحات المشار إليها.

ج. الكتب: يشار إليها مع ذكر الصفحات أما في قائمة المراجع فيكتب اسم عائلة المؤلف ثم الأسماء الأولى أو اختصاراتها، فعنوان الكتاب (تحته خط)، فمكان النشر، فالناشر، سنة النشر، الصفحة أو الصفحات المشار إليها.

د. الهوامش: تستخدم الهوامش لتزويد القارئ بمعلومات توضيحية، ويشار إلى التعليق في المتن بأرقام مرتفعة عن السطر بدون أقواس وتوضع في أسفل الصفحة وأن تكون مختصرة ما أمكن ذلك.

عرض الكتب:

يراعي في الكتاب موضوع العرض أن يكون مميزاً ومفيداً ومن الكتب المصدرة حديثاً ويخضع عرض الكتب للضوابط التالية:

1. عرض تقريري (توصيف مختصر) للكتاب يشتمل على ملخص بمحتويات فصول الكتاب.
2. عرض نقدي للكتاب، ويشتمل على عرض نقدي لأهم الآراء والأفكار العلمية المطروحة في الكتاب مدعماً بالأسانيد والحجج العلمية بما في ذلك:
   أ. التخصص الدقيق.
   ب. الملاءمة للمقررات الدراسية.
   ج. الملاءمة للممارسين والتطبيق العملي.
   د. الإضافات التي ينفرد بها الكتاب بالمقارنة بالمراجع الأخرى.
   هـ. الشمول وطريقة العرض والعمق.
3. مقترحات لتطوير الكتاب، ويشمل اقتراح بعض الآراء والأفكار العلمية التي يمكن أن تساهم في تطوير الكتاب على أن تكون هذه الآراء والأفكار مدعمة بالأسانيد والحجج العلمية، ويمكن أن تشمل مقترحات التطوير ما يلي:
   أ. إضافة موضوعات كان يجب تغطيتها (كلياً أو جزئياً).
   ب. تحسين في طريقة عرض فصول معينة من الكتاب.
   ج. نواحي فنية وعامة.

التعليقات:

تكون التعليقات على البحوث التي سبق نشرها، ويجب أن تكون مؤيدة بأسانيد علمية تدعم وجهة نظر المعلق وتخضع لنفس قواعد النشر المطبقة على الأبحاث المحكمة من حيث إتباع الأسلوب العلمي، وترسل التعليقات لمؤلف البحث موضع التعليق وينشر الرد مع التعليق في نفس العدد.

قائمة المحتويات

تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs
دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية

د. عامر محمد الشهري

أستاذ المحاسبة المالية المساعد

قسم المحاسبة - كلية الأعمال - جامعة الملك خالد

تطبيق المعايير الدولية
لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
IFRS for SMEs
دراسة تطبيقية على المملكة العربية السعودية

د. عامر محمد الشهري
أستاذ المحاسبة المالية المساعد
قسم المحاسبة - كلية الأعمال - جامعة الملك خالد

الملخص

تهدف هذه الدراسة إلى استكشاف رأي المنتمين لمهنة المحاسبة، من خلال قياس مدى إدراك ووعي ممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) في المملكة العربية السعودية، ومدى الجاهزية نحو تطبيق تلك المعايير في المملكة. حيث صدرت المعايير في 2009 من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، والتي تلت إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات المدرجة في الأسواق المالية. وقد اتخذت وزارة التجارة قرارًا ببدء تطبيق المعايير في المملكة اعتبارًا من بداية عام 2018م؛ مما جعل الممارسين المهنيين في قطاع المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs في مواجهة متطلبات رسمية تحتاج إلى اطلاعٍ ومعرفةٍ لمواكبتها. إضافة إلى أن وجود هذه المعايير - في الأساس - يحتاج إلى وعي ومعرفة بتفاصيلها وممارساتها؛ حتى يتم تطبيقها بالشكل الصحيح. وهذه هي المشكلة التي نسعى لبيانها في هذه الدراسة. وقد اعتمدت هذه الدراسة في منهجيتها على الدراسات السابقة وتجارب الدول المماثلة، كما تم بناء استبيان مناسب لعينة الدراسة، وقد وصلت نسبة استجابة عينة الدراسة إلى 20% (500 استبيان). وقد أظهرت النتائج تأييد عينة الدراسة لأهمية وجود معايير IFRS for SMEs قائمة بذاتها، إضافة إلى إظهار معرفة بمفاهيم التقييم المعتمدة، ومدى أهمية التأهيل والتدريب على تطبيق المعايير الجديدة. كما أظهرت النتائج أيضًا رأي عينة الدراسة حول عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة، وقلة البرامج التدريبية التي تنظمها الهيئات المهنية كأحد أخطر المعوقات لتطبيق المعايير في المملكة. وقد أظهرت الدراسة مدى ضعف اطلاع أغلب المشاركين في موضوعات الاختلاف الرئيسة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS for SMEs) للشركات الصغيرة والمتوسطة، وكذلك

مدى ضعفهم في موضوع تبسيط الاعتراف والقياس الذي تم إجراؤه في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وقد ختمت هذه الدراسة بوضع توصيات يمكن توظيفها لتخدم عملية التحول نحو المعايير الدولية للتقارير المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة.

الكلمات المفتاحية: المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، المعايير المحاسبية، المملكة العربية السعودية.

Abstract:

This study examines the perception of accounting practitioners in relation to the IFRS for SMEs in the Kingdom of Saudi Arabia. The standards were issued in 2009 by the International Accounting Standards Board (IASB) after the issuance of International Financial Reporting Standards for companies listed in the financial markets (Full IFRS). In 2017, companies in Saudi Arabia began to commit to shifting towards international standards for joint-stock companies, provided that in 2018 the rest of the companies will start applying international standards, including IFRS for SMEs. This requiring a good base of knowledge by practitioners in order to be applied in the desired manner. The study relied on previous studies and the experiences of similar countries, and a questionnaire was developed to fit the study sample. The results emerged about the questionnaire components on the sources of information, the study sample's endorsement of the existence of stand-alone IFRS standards for SMEs, approved evaluation concepts, qualification and training on the application of new standards. The results also showed that the study sample supported the idea of the existence of international standards, and the participants 'awareness of evaluation methods and concepts was at a moderate level. The insufficient training of accounting staff and the lack of training programs organized by professional bodies are among the most serious obstacles in applying the standards. The majority of respondents are not aware of the main differences between the International Financial Reporting Standards (IFRS) and the International Financial Reporting Standards (IFRS for SMEs) for small and medium-sized enterprises, nor the simplification of recognition and measurement made in the IFRS for SMEs. The study ended with some recommendations that may serve the transition process towards international standards.

Keywords: IFRS for SMEs, Small and Medium Enterprises, Accounting Standards, Saudi Arabia.

المقدمة

مـع مطلـع هـذا القـرن أصـدر مجلـس معاييـر المحاسـبة الدوليـة (IASB) The International Accounting Standards Board تحديثـا للمعاييـر المحاسـبية (IAS) International Accounting Standards، وأصبحـت تعـرف بمعاييـر التقاريـر الماليـة الدوليـة للشـركات المتداولـة (IFRS) The International Financial Reporting Standards، والتـي تهـدف إلـى أن تكـون القوائـم الماليـة للشـركات ذات نسـق واحـد consistent، ومعـدة بشـفافية transparent، وقابلـة للمقارنـة comparable ؛ سـعيًا إلـى توحيـد لغـة التقاريـر الماليـة للشـركات حـول العالـم (Palmer, 2020). وقـد لاقـت هـذه المعاييـر ترحيبًـا واسـعًا مـن قِبَـل أصحـاب المصالـح كالمسـتثمرين، والدائنيـن، والمحلليـن الماليـين وغيرهـم مـن مسـتخدمي البيانـات الماليـة (Ankarath et al., 2010). وقـد قامـت العديـد مـن الـدول بتطبيـق هـذه المعاييـر سـعيًا منهـا إلـى تحقيـق تقـارب convergence وتوافـق harmonization بيـن هـذه المعاييـر المختلفـة بيـن دولـةٍ وأخـرى. وقـد أصبحـت معاييـر التقاريـر الماليـة الدوليـة IFRS مطبقـة فيمـا يزيـد عـن 150 دولـة حـول العالـم. و يذكـر Pacter أنـه مـع حلـول عـام 2017 كانـت جميـع دول مجموعـة العشـرين G20 قـد بدأت فعليا في تطبيق هذه المعايير الدولية IFRS (Pacter, 2017).

نتيجـة للإقبـال الكبيـر مـن دول العالـم لاسـتخدام المعاييـر الموحـدة؛ ظهـرت الدعـوات لإيجـاد نسـخة مـن هـذه المعاييـر تتناسـب مـع المنشـآت الصغيـرة والمتوسـطة (SMEs) Small and medium enterprises. يذكـر Sanders et al. (2013) حسـب تقريـر ISAB أن 95% مـن المنشـآت حـول العالـم ترحـب بالبـدء فـي اسـتخدام معاييـر التقاريـر الماليـة الدوليـة للمنشـآت الصغيـرة والمتوسـطة IFRS for SMEs. ولهـذا ظهـرت فـي عـام 2009 النسـخة الأولـى مـن المعاييـر، والتـي أطلـق عليهـا معاييـر التقاريـر الماليـة الدوليـة للمنشـآت الصغيـرة والمتوسـطة IFRS for SMEs وتـم تحديثهـا فـي عـام 2015(IFRS, 2009، Uyar, & Güngörmüş, 2013، Jana & Jitka,2014). هـذه المعاييـر جـاءت فيمـا يقـارب 230 صفحـة مقسـمة علـى 35 فصـلًا (Walton, 2011)، لتناسـب المنشـآت الصغيـرة والمتوسـطة، وتركـز علـى احتياجات المعلومات للمقرضين والدائنين وغيرهم من مستخدمي البيانات المالية لتلك الشركات، والمهتميـن فـي المقـام الأول بالمعلومـات حـول التدفقـات النقديـة والسـيولة والمـلاءة الماليـة. هـذه المعاييـر تأخـذ فـي الاعتبـار التكاليـف التـي سـتتحملها الشـركات الصغيـرة والمتوسـطة فـي سـبيل إعـداد المعلومـات الماليـة، مـن أجـل تحقيـق الاسـتدامة الماليـة لتلـك المنشـآت (IFRS, 2015). ومـع إطـلاق هـذه المعاييـر بـدأت كثيـر مـن دول العالـم فـي اسـتخدامها لتصـل إلـى مـا يزيـد عـن 73 دولـة طبقـت فعليا حتى عام 2011 (IFRS, 2011).

فـي المملكـة العربيـة السـعودية تتولـى الهيئـة السـعودية للمراجعيـن والمحاسـبين (SOCPA) Saudi Organization for Certified Public Accountants دراسـة المعاييـر الخاصـة بالمحاسـبة والمراجعـة

ومواءمتها للبيئة السعودية والإسلامية. وقد اتخذت الهيئة - بالتعاون مع الجهات ذات الاختصاص - قرار التحول نحو المعايير الدولية منذ عام 2012؛ ليبدأ تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS بنسختها الكاملة على الشركات المساهمة، وهي الشركات التي تخضع للمساءلة العامة (PAEs) Publicly accountable enterprises اعتبارا من بداية عام 2017، ويتم التطبيق بعد ذلك على بقية الشركات اعتبارا من بداية عام 2018 (SOCPA, 2016).

تكتسب المملكة أهمية اقتصادية في الشرق الأوسط وآسيا، وقد بدأت رحلة التحول الوطني منذ عام 2016 مع إطلاق رؤية المملكة 2030، كما تشارك أيضًا ضمن الدول الأعضاء في مجموعة العشرين G20 لأكبر اقتصاديات العالم. تعد هذه الأسباب حافزا نحو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية بنسختيها، وتساهم في المواءمة مع بقية دول العالم، إضافة لكونها محفزا للشركات الدولية للاستثمار والدخول في السوق المحلية، وتعد مؤشرا على مدى سهولة الأعمال، كما أنها تساعد في إيصال الشركات الوطنية للسوق العالمية، ويسهم ذلك في تخفيض التكاليف المستخدمة في إعداد التقارير المالية للشركات والإفصاح عنها. تشير الدراسات الأكاديمية لفوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والتي من أبرزها تحسين مستوى جودة التقارير المالية وطرق عرضها، إثراء البيانات المالية وإيضاحاتها من أجل مساعدة متخذ القرار، إبراز السوق السعودية للمستثمرين، فتح الأسواق أمام المستثمر الأجنبي والشركات الدولية للعمل في المملكة دون تحمل تكاليف إضافية في إعداد التقارير المالية (Alhusini, 2016). لذلك فإن موضوع التحول في المعايير المحاسبية من الموضوعات التي جذبت اهتمام الباحثين حول العالم؛ نظرا لتأثيرها على قطاعات الاقتصاد المختلفة.

تشكل المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs - وتشمل المؤسسات الفردية، والمنشآت العائلية - نسبة كبيرة من اقتصادات الدول، إذ تشكل هذه المؤسسات ما نسبته 99% من إجمالي المنشآت في دول OECD وتعد من أهم مصادر إيجاد الوظائف ووعاء رئيس لتوظيف العاملين؛ حيث تسيطر على 70% من الوظائف في تلك الدول، كما تعد من أهم المحفزات التي تحقق ما يقارب 60% من القيمة المضافة الحقيقية للاقتصاد. وفي الدول النامية توظف المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs ما يقارب 45% من القوة البشرية العاملة، وتستحوذ على نسبة 33% من الناتج المحلي الإجمالي لتلك الدول. أما في المملكة - وحسب تصريح مساعد نائب محافظ الهيئة العامة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة - فإن المنشآت الصغيرة والمتوسطة تشكل نسبة 99.2% من إجمالي عدد المنشآت التجارية في المملكة، وأن حجم مساهمة SMEs في الناتج المحلي الإجمالي يشكل حوالي 20% مقارنة بالمعدل العالمي 46% ، و 50% في دول مجموعة العشرين G20، وأن سد الفجوة سيحقق زيادة في الناتج المحلي الإجمالي قد تصل إلى نحو 1.1 تريليون ريال سعودي (Alhusini, 2019).

1.1 مشكلة الدراسة

زاد الاهتمام الدولي بمفهوم توحيد المعايير المحاسبية والقضايا المتعلقة به، وأصبح توحيد هذه المعايير دافعًا لكثير من الدول لتحسين مستويات الاستثمار وجذب الفرص الاستثمارية. وقد أثبتت الدراسات السابقة أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أدى لزيادة في إمكانية المقارنة comparability والشفافية transparency وجودة التقارير المالية (quality of financial reporting Jermakowicz, 2004). لهذا فستضيف عملية تهيئة البيئة المحلية علميا وعمليا للتعامل مع المعايير الموحدة أعباءً مالية ومهنية على الجهات ذات العلاقة، ويحتم على مؤسسات التعليم والمشرعين مواكبة التحديثات الخاصة بالمعايير بما يتوافق مع الهدف الأساس من عملية توحيد معايير إعداد القوائم المالية في العالم من أجل مواكبة وتحديث المناهج والتشريعات للتوافق مع أفضل الممارسات المطبقة في دول العالم حالياً. ويذكر Jermakowicz & Epstein (2010) أن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تعد تطوراً هاماً قد يكون له تأثير حقيقي على معايير المحاسبة والتدقيق المستقبلية الصادرة عن المنظمات المشاركة في عملية وضع المعايير؛ لهذا ترك مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB للسلطات التنظيمية الوطنية وواضعي المعايير في كل دولة المجال لاعتماد البدء في تطبيق المعايير عندما تكون جاهزة لذلك، وهنا تجدر الإشارة إلى أن جنوب إفريقيا كانت أول دولة تتبنى هذه المعايير (Jermakowicz & Epstein, 2010).

لهذا فإن مشكلة الدراسة التي تناقشها هذه الدراسة هي: قياس مدى معرفة والمام المحاسبين المهنيين بمتطلبات المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، وذلك لاستشراف مدى سهولة وفعالية تطبيق هذه المعايير في البيئة المحلية وقدرة الشركات السعودية للتحول نحو تطبيق المعايير على الشركات الصغيرة والمتوسطة في المملكة من خلال قياس رأي مراجعي الحسابات لها، ومقارنة النتائج مع الدول المقارنة للمملكة العربية السعودية في هذا المجال. وقد تم اختيار مراجعي الحسابات لسهولة الوصل إليهم، ووجود خبرة تكونت خلال الفترة الماضية نحو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، ووجود صعوبة بالغة في الحصول على رأي أطراف العلاقة من الشركات الصغيرة والمتوسطة.

1.2 أسئلة الدراسة

تهدف هذه الدراسة الاستكشافية Exploratory Study إلى التعرف على المستوى المعرفي لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة "المهنيين" لموضوع تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs في المملكة العربية السعودية. ولفهمٍ أعمق؛ فإن الدراسة ركزت على الإجابة عن التساؤلات التالية:

1. ماهية معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs؟
2. ما مدى معرفة العاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة لمعايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs؟
3. ما هو تقييم العاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة لمستوى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs؟

ولدراسة هذا الموضوع بشكلٍ معمق؛ فإن الاستفسارات الرئيسة السابقة سيتم تجزئتها وفق الجدول التالي:

م	الاستفسارات الرئيسة	المواضيع المنبثقة عنها
1	ماهية معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs؟	مصادر معلومات المهنيين حول IFRS for SMEs.
		مدى اطلاع المختصين في المحاسبة على الاختلافات الرئيسة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).
2	ما مدى معرفة العاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة لمعايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs ؟	مدى معرفة متخصصي المحاسبة فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.
		إدراك متخصصو المحاسبة لوجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية قائمة بذاتها للشركات الصغيرة والمتوسطة بصرف النظر عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة.
		التدريب والتأهيل للعاملين في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).
		مستوى معرفة المتخصصين في المحاسبة لتعريف وأجزاء المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).
		مدى معرفة المختصين في المحاسبة للموضوعات التي تم حذفها في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

م	الاستفسارات الرئيسة	المواضيع المنبثقة عنها
3	ما هو تقييم العاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة لمستوى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs؟	مدى معرفة المهتمين بالمحاسبة لطرق ومفاهيم التقييم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
		أهم العقبات التي تعترض تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
		مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).
		إدراك المهتمين بالمحاسبة لمدى أهمية تبسيط المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) مقارنة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (IFRS).
		احتياجات التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) بالنسبة للعاملين في هذا المجال.

1.3 هدف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى قياس مدى إدراك ووعي ممارسي مهنتي المحاسبة والمراجعة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) في المملكة العربية السعودية، والتي انضمت لمجموعة الدول الملتزمة بتطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية (IFRS) ومعايير (IFRS for SMEs). ويتأتى ذلك من خلال قياس مستوى فهم وإدراك العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة لموضوعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) من خلال معرفة مصادر معلومات عينة الدراسة وتوفرها، نشوء وتطور المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)، مستوى العمق المعرفي لدى عينة الدراسة حول الطرق المستخدمة في IFRS for SMEs، الفرق بين المعايير الدولية في نسختيها الكاملة Full IFRS ونسخة IFRS for SMEs. التعرف أيضا على حوافز ومزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs. والتعرف على البنود والمعايير المتبعة لتبسيط الاعتراف والقياس، كما سيتم التعرف على الاحتياجات التدريبية للعاملين بمهنة المحاسبة والمراجعة والتي تساعدهم في تطوير قدراتهم وتمكنهم من التعامل مع معايير IFRS for SMEs.

1.4 أهمية الدراسة

بعد أن تم معالجة توحيد المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) للشركات المساهمة، توجهت الأنظار نحو معالجة قضية توحيد المعايير الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs من أجل

تحقيق عدد من المكاسب (Bohušová & Nerudová, 2007)، مع مراعاة احتياجات وقدرات الشركات الصغيرة والمتوسطة، والتي يقدر أنها تتجاوز 97% من الشركات حول العالم (CIUBOTARIU, 2013)؛ لذا يؤكد الباحثون أن الاهتمام بدراسة موضوعات التحول وتوحيد المعايير المحاسبية قد ازداد في السنوات الأخيرة وأخذ يتجه نحو الدراسات التجريبية (Uyar, & Güngörmüş, 2013، Larson & Street, 2004). وبعد صدور نسخة المعايير الدولية IFRS for SMEs في عام 2009، توجه اهتمام الباحثين لدراسة استعداد الدول للتطبيق، وآثار التحول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة. لكن الرقم لا يزال منخفضًا مقارنة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأخرى IFRS (Benhayoun & Abdellatif, 2017). وأيضا فإن الدراسات التي تغطي هذا الجانب في المملكة - حسب إطلاع الباحث - تكاد تكون نادرة؛ بسبب حداثة التطبيق وصعوبة الوصول إلى عينة الدراسة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs.

لذلك تنبع أهمية هذه الدراسة من خلال ما سبق ذكره، إضافة إلى الحاجة الملحة في مرحلة التحول الوطني الذي تعيشه المملكة، والحاجة الماسة لوجود قياس لمستوى معرفة واطلاع الممارسين المهنين في هذه المرحلة للتحول نحو المعايير الدولية في نسختيها الكاملة أو الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهذه الدراسة سيكون لها أثر في دعم صانع القرار من أجل المساندة في تهيئة البنية الأساسية لمشروع التحول الوطني نحو المعايير الدولية، وتمكين العاملين في القطاعات ذات الاختصاص من تحقيق النجاح المأمول. وكذلك فإن هذا الموضوع قد يشكل أهمية كبرى للمستثمرين الدوليين، الذين يرغبون في دخول سوق المملكة كنتيجة لعوامل الجذب التي تقدمها حكومة المملكة في هذا الوقت. كما أن وجود مثل هذه الدراسة سيهيئ لفتح المجال أمام الدراسات المقارنة بين دول المنطقة والدول المماثلة في سبيل البحث عن مستثمرين. يذكر Jermakowicz & Epstein (2010) أن نجاح تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) يمكن أن يتحقق من خلال الاعتماد على قياس رأي المستخدمين ومعدي تلك التقارير ومراجعي الحسابات وأصحاب المصالح للتعرف على مدى كفاية هذه المعايير في تلبية مستوى الحاجة للبيانات المالية في تلك المنشآت.

1.5 تقسيم الدراسة

تستكمل الدراسة الأجزاء التالية لتناول محاور الدراسات النظرية والسابقة، يليها إيضاح طبيعة معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs. ثم استعراض منهجية الدراسة وأدواتها في القسم التالي، بعد ذلك سيتم عرض نتائج الدراسة التطبيقية ومناقشتها والمقارنة مع الدراسات المماثلة، وفي القسم الأخير استعراض لمخلص الدراسة وأهم توصياتها.

2.0 معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs

في ظل العولمة، والتقارب في الأنظمة والتشريعات، وفتح الحدود للشركات للاستثمار، تظهر أهمية توحيد المعايير المحاسبية للشركات. وقد اعتمدت الهيئات والمنظمات الدولية عمليات التحول وتوحيد المعايير لتطبيقها في كافة الدول لتحقيق مكاسب للجميع. وهنا تشير الدراسات إلى أن معايير التقارير المالية الدولية IFRS أصبحت سمة لكثير من الشركات العالمية والتي تمارس عملها في أكثر من دولة. وحيث أن بعض الشركات الصغيرة أو المتوسطة SMEs تملك فرص العمل في أكثر من دولة وتطمح للتوسع في أنشطتها فإن هذا يدفعها لاستخدام لغة عالمية للتقارير المالية. تذكر معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs في تعريفها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: أنها المنشآت التي (أ) لا تخضع للمساءلة العامة public accountability، و (ب) تنشر بياناتها المالية للأغراض العامة للمستخدمين الخارجيين. كما تذكر أمثلة المستخدمين الخارجيين وتشمل الملاك الذين لا يشاركون في إدارة الأعمال، والدائنين الحاليين والمحتملين، ووكالات التصنيف الائتماني (Lombard & Rider, 2010، VASEK, 2011). يذكر ALBU et al. (2010) أن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) International Accounting Standards Board لعب دورًا محوريًا في تحقيق عملية التقارب. بالإضافة إلى الدور الذي تقدمه مجموعة البنك الدولي، وأسواق رأس المال وشركات المراجعة العالمية "Big4" لتوجيه الدول نحو توحيد المعايير المحاسبية وبدء تطبيقها (Irvine, 2008). ذلك جعل كثير من الدول النامية تواكب الدول المتقدمة لتطبيق المعايير الدولية وتحقيق الانسجام المحاسبي (Joshi & Ramadhan, 2002). معايير المحاسبة عالية الجودة تساعد المستثمرين في الحصول على معلومات مالية موثوقة، ولتحقيق المقارنة لابد من استخدام مجموعة موحدة من المعايير (Rezaee et al, 2010).

في دول الاتحاد الأوروبي (EU) European Union تلعب الشركات الصغيرة والمتوسطة (SMEs) دورًا مهمًا في الاقتصاد. ومع ذلك، فإن أنشطتهم المتبادلة محدودة بسبب بعض الصعوبات التي تتضمن أن كل دولة من دول الاتحاد - وعددها 27 دولة - لديها نظام محاسبي مختلف. ولعل هذا كان دافعا لتوحيد الأنظمة، من خلال إعداد معايير مقبولة دوليا لإعداد التقارير المالية للشركة. لذا فقد لعب الاتحاد الأوروبي دورًا رئيسًا في تحقيق التقارب الدولي للمعاير المحاسبية من خلال إصدار تشريعات تقود إلى ذلك مثل: التوجيه الرابع الخاص بالحسابات السنوية للشركات ذات المسؤولية المحدودة، والتوجيه السابع المعني بالحسابات الموحدة للشركات ذات المسؤولية المحدودة (Curuk & Cooke, 2005). كما دعم قرار المفوضية الأوروبية تبني معايير إعداد التقارير المالية - بشكلٍ مباشر - أهداف تقارب المحاسبة العالمي (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006).

من المؤكد أن توحيد المعايير المحاسبية سيكون له العديد من المزايا، والتي من الممكن أن تحفز التحول نحو تطبيق المعايير الدولية، إلا أنه في المقابل قد يكون له عدد من العيوب أو المعوقات التي يجب التعامل معها من أجل تحقيق منافع أكثر. وبحسب الدراسات السابقة فإن المزايا المحتملة من تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ستؤدي إلى قدر أكبر من الشفافية في البيانات المالية (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Tyrrall et al., 2007، Siam & Rahahleh, 2010 ، Uyar & Güngörmüş, 2013، Albu et al, 2013، Kılıç et al., 2014)، وستساعد في انخفاض تكلفة رأس المال (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Jones & Higgins, 2006) وتمكن المستخدمين من عمل المقارنات بين البيانات المالية (Aljifri and Khasharmeh, 2006)، وزيادة موثوقية التقارير الداخلية (Kılıç et al., 2014)، وجذب الاستثمار الأجنبي المباشر (Aljifri and Khasharmeh, 2006، Tyrrall et al., 2007)؛ مما سيوفر وصولاً أكبر إلى رأس المال (Ballas et al., 2010، Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Jones & Higgins, 2006)، كما أنها تساعد في الحصول على تصنيف الوكالات الدولية، وتيسير متطلبات إعداد التقارير المالية للشركات الدولية (Tyrrall et al., 2007)، وتسهيل عرض أسعار الأسهم في البورصات الأجنبية (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Jones & Higgins, 2006، Tyrrall et al., 2007)، وتحسين بيئة الأعمال الوطنية (Albu et al, 2013)، وتعزيز كفاءة الأنشطة العابرة للحدود، وسهولة الحصول على تصنيف الشركات الصغيرة والمتوسطة من قبل وكالات التصنيف الائتماني (Uyar & Güngörmüş, 2013)، وتحقيق متطلبات المنظمات الدولية (مثل: البنك الدولي) لمنح المساعدات المالية للدول (Tyrrall et al., 2007). في المملكة العربية السعودية قد يُنظر لإيجابيات التحول نحو معايير التقارير المالية الدولية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، كأحد الأدوات المساندة لهيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة في تقديم برامج الدعم والمساندة لهذا القطاع، كما أنه يساعد الشركات في مواكبة التطورات العالمية والمشاركة لنقل المعرفة لداخل المملكة. كما أنها تعد أحد أدوات جذب رؤوس الأموال الأجنبية وتوطين الشركات العالمية في المملكة.

في المقابل فإن عملية توحيد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قد يشوبها بعض العيوب أو تواجه بعض التحديات والصعوبات التي قد تعطل من عملية التحول نحو المعايير الدولية الموحدة، ومنها عدم توفر الترجمات الوطنية خصوصا في الدول النامية أو الدول الأقل جذبا للاستثمار الأجنبي. إضافة إلى بعض التحديات المتعلقة بزيادة التكاليف المادية لعملية التحول، والاحتياج لمخصصات لدعم عمليات تدريب الموظفين، وتنفيذ التطوير على البرامج والأنظمة والتقنيات المستخدمة، إضافة إلى تكلفة تعزيز الثقافة والممارسات الجديدة وتطويع الأنظمة لها. والحاجة إلى تغطية التكاليف الاستشارية لعملية التحول المطلوبة (Tyrrall et al., 2007). وقد توصلت دراسة للشركات الأسترالية إلى تشكيك كثير من المستجيبين لفوائد المعايير الدولية

لإعداد التقارير المالية، مع تأكيدهم على ووجود تكلفه عالية لعملية التحول إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Jones & Higgins, 2006، Ballas et al., 2010). كما توصلت أيضًا إلى أن التكاليف المرتبطة باحتياجات التدريب، وتعديلات برامج الكمبيوتر هي الأكثر شيوعًا لمواكبة عملية التحول نحو المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. فيما أشارت نتائج دراسة أجريت على الشركات المسجلة في الاتحاد الأوروبي إلى أن عملية الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مكلفة ومعقدة ومرهقة (Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006). ويؤكد(2013) Uyar & Güngörmüş إلى أنه إضافة إلى مدى التعقيد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، فإن إرشادات تنفيذ ذلك التحول تكاد تكون غائبة، وضعف التفسيرات الموحدة التي يمكن أن تكون موجه إرشادي في عملية التحول. عليه فإن درجة تعقيد المعايير الجديدة ستستفيد منها شركات الاستشارات الدولية وشركات المراجعة الدولية (مثل: Big4) على حساب الشركات المحلية؛ إذ أن فرصة وصول تلك الشركات إلى التفسيرات والإرشادات ومواجهة التجارب أكثر منها لدى الشركات المحلية (Tyrrall et al., 2007). ويوكد أيضا Zeff (2007) , أن تعزيز إمكانية المقارنة والتقارب عبر الحدود قد يكون صعب المنال؛ بسبب عوائق تفسير المعايير الدولية. كما يوضح Sorensen & Kyle (2007) أنه عندما يتعامل المستخدم مع البيانات التي تمت صياغتها من قبل الشركات الأجنبية أو من قبل الشركات الوطنية فلا يزال يتعين عليهم إعداد توقعاتهم الخاصة المتعلقة باللغة والعملة والمحاسبة والممارسات والأساليب والسياسات وتقنيات العرض. كما يؤكد Al-Shammari et al. أن توجه مجلس معايير المحاسبة الدولية نحو إصدار تقارير IFRS for SMEs قد لا يتناسب مع طبيعة كل دولة، وثقافتها، ومستواها الاقتصادي؛ مما قد يضعف فعالية هذه المعايير على المستوى الدولي (Al-Shammari et al., 2008). في المملكة يمكن القول أن جزء كبير من المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs لا يمكن إدراجها ضمن مشروع التحول، لأنها غير مطالبة بتوفير قوائم مالية سنوية. إما بسبب حجمها أو عدم رغبة مالكيها، ويمكن تجاوز ذلك بإصدار مزيد من التشريعات، وتبسيط عمليات إعداد التقارير المالية لتكون ذات فائدة لجميع الأطراف.

تكمن أهمية وجود معايير مالية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على المستوى الدولي في التالي: استفادة المنشآت الصغيرة والمتوسطة من القروض التي تقدمها مؤسسات الإقراض الدولية، تأكيد مستوى السلامة المالية في الدول للاستفادة من خيارات الائتمان والمتاجرة في السلع، اهتمام وكالات التصنيف الائتماني بتطوير تصنيف موحد عابر للحدود، استفادة الشركات الصغيرة والمتوسطة للتعامل مع الموردين الخارجيين، وتستخدم البيانات المالية للمورد لتقييم العلاقات التجارية المستمرة. تحتاج الشركات إلى توفير تمويل استثماري محلي أو دولي، وقد يتحقق ذلك بوجود معايير مالية موحدة. كما أن الإفصاح وفق المعايير الموحدة قد يمنح الشركات الصغيرة والمتوسطة فرصًا للتواجد في أسواق عالمية أخرى (Hana & Danuše, 2007).

وعلى الرغم من إشارة بعض الدراسات إلى أن معايير المحاسبة الدولية IAS مناسبة للاستخدام في الشركات المقيدة في البورصة والشركات الصغيرة والمتوسطة (Joshi & Ramadhan, 2002) إلا أن عددًا كبيرًا من الباحثين يدعم وجود مجموعة قائمة بذاتها من المعايير للشركات الصغيرة والمتوسطة SMEs. وقد وجد Aljifri and Khasharmeh (2006) أن مستوى تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS له علاقة إيجابية مع حجم الشركة، والتفسير لذلك هو: أن الشركات الكبيرة تمتلك مواردًا أكبر تساعدها في تطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS من الشركات الصغيرة أو المتوسطة ذات الموارد المحدودة غالبا. ولا يُعد اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة أمرًا مهمًا بالنسبة للعديد من الشركات الصغيرة والمتوسطة؛ لأنها عادة لا تمتلك سندات دين أو سندات ملكية عامة. إضافة لذلك، فإن صغر حجم تلك المنشآت ومحدودية عدد موظفيها ومواردها المالية، قد تكون عائقًا كبيرًا أمام استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، والتي قد تتسبب في تحمل تلك الشركات الصغيرة والمتوسطة لتكاليف كبيرة (Arsoy & Sipahi, 2007).

يختلف تعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة من دولة إلى أخرى، وفي الغالب وضعت بعض الدول مقاييس الحجم مثل عدد الموظفين، أو إجمالي الأصول، أو إجمالي إيرادات المبيعات، لتعريف تلك المنشآت. إلا أن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة لا يستخدم مقياس الحجم لتعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة. وبناءً على ذلك فإن الدراسات تختلف من حيث تعريفها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs. وقد ترك مجلس معايير المحاسبة IASB للدول حرية التعريف وفق التشريعات المحلية لها. وفي المملكة عَرَّفت هيئة المنشآت الصغيرة والمتوسطة المنشآت وصنفتها إلى منشآت متناهية الصغر Micro التي يعمل فيها من 1 إلى خمسة عاملين، أو بمبيعات لا تزيد عن ثلاثة ملايين ريال، ومنشآت صغيرة Small يعمل فيها من ستة إلى 49 عاملًا، أو بمبيعات أكثر من ثلاثة ملايين وأقل من 50 مليونا. ومنشآت متوسطة Medium تضم عمالة من 50 إلى 249، أو مبيعات أكثر من 50 مليونا وأقل من 200 مليون (Alhusini, 2017).

وتعتبر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أقل تعقيدًا من النسخة الكاملة full IFRS التي تحتوي على 35 فصلًا (Pacter, 2009). وتشمل الاختلافات الأخرى بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) ما يلي: (1) حذف بعض الموضوعات من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تكن ذات صلة بالكيانات الخاصة SMEs . (2) تبسيط متطلبات الاعتراف والقياس للتناسب مع طبيعة SMEs. (3) عدد إفصاحات أقل وبصياغة مبسطة (حيث تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم حوالي 300 إفصاح،

مقارنة بـ 3000 إفصاح تقريبًا للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة) (4) .(IFRS, 2010) تبسيط عمليات عرض التغييرات المستقبلية في (IFRS for SMEs). عمليا تمتاز معايير IFRS for SMEs في بنائها على مبادئ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في نسختها الكاملة، ولكنها ليست بنفس مستوى التعقيد، وهذا مهم للغاية بالنسبة للشركات الصغيرة والمتوسطة؛ لأنها لا تمتلك رأس مال أو موارد مالية كبيرة؛ لذا فهي بحاجة إلى استخدام جميع المصادر المالية والمعلوماتية والشخصية بشكلٍ فعّال؛ لتلبية احتياجات المستخدمين مع الاهتمام بالتوازن بين النفقات والعوائد من هذه العملية (Müllerová et al., 2010).

وللمقارنة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (IFRS)، فقد تم حذف عدد من المعايير لعدم ارتباطها بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs، وتشمل تلك الموضوعات المحذوفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة موضوعات عن: ربحية السهم، والتقارير المالية الدولية، والتقارير القطاعية، والتأمين، والأصول المحتفظ بها للبيع (Jer-makowicz & Epstein, 2010). يلخص Christie et al. (2010) عملية تطوير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على النحو التالي:

1. إقرار مجلس معايير المحاسبة الدولية بالحاجة إلى نوع من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة SMEs، وإصدار أول ورقة مناقشة في عام 2004 بعنوان "آراء أولية حول معايير المحاسبة للكيانات الصغيرة والمتوسطة الحجم".
2. نتيجة للدراسات والنقاشات التي تمت، أصدر مجلس معايير المحاسبة استطلاعًا بتاريخ أبريل 2005 طرح فيه استفسارات عن: (أ) التبسيط المحتمل لمبادئ الاعتراف والقياس. (ب) موضوعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي يمكن استبعادها من النسخة الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة.
3. بعد وقتٍ من المداولات - وتحديدًا في فبراير 2007 - نشر مجلس معايير المحاسبة مسودة عرض للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المقترحة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs.
4. تم إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية النهائية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في يوليو 2009.

أكدت دراسة السجاعي وآخرون (2015) في تحليلها لمتطلبات المعيار الدولي على إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة، ومدى ملاءمتها للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية،

وتوصلت الدراسة إلى عدم جدوى ملاءمة متطلبات المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم للتطبيق في بيئة الأعمال المصرية. كما أكدت على وجود عدد من المعوقات التي قد تواجه المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في بيئة الأعمال المصرية عند تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم. وفي دراسة على البيئة الأردنية توصل أبو ريشة (2011) إلى أن تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة يؤثر إيجابيا على موثوقية وشفافية المحتوى المعلوماتي للتقارير المالية للمنشآت الصناعية الصغيرة والمتوسطة في الأردن؛ إذ تعمل المتغيرات الثقافية والاجتماعية دورًا في عملية قبول وسلاسة التحول نحو المعايير الدولية. وتؤكد دراسة Masca (2012) ذلك، بأن الثقافة المحاسبية للمناطق الجغرافية التي تمارس فيها المنشآت أعمالها قد تؤثر في تقبل تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

عملية التحول والموائمة بين المعايير لكافة الدول تهدف أيضا إلى تبسيط الإجراءات والممارسات، وتخفيض تكاليف إدارة العمليات المالية على المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وهذا ما تؤكده الدراسات التي توصلت إلى وجود تأييد دولي لمسألة تبسيط قواعد الاعتراف والقياس في المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ لتحقيق هدف تخفيف عبء المعايير الدولية على تلك المنشآت (IASB, 2004، Deloitte, 2004). وأضاف تقرير للجنة الممارسات الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة التابع لـ IFAC أن عدم وجود كفاءات محاسبية مهنية في المنشآت الصغيرة يحد من قدرة هذه المنشآت على إعداد قوائم مالية طبقا للمعايير الدولية، وأن أهم الفئات المستخدمة للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة هم: البنوك والمديرين (IFAC, 2006).

ختاما، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs تتكون من مبادئ محاسبية مبسطة تستند إلى المجموعة الكاملة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS ، ومن المفترض أن تكون قابلة للتطبيق على جميع المنشآت والشركات التي لا تخضع للمساءلة العامة ولا تنشر بياناتها المالية للأغراض العامة. وبما أن تعريف IASB للشركات الصغيرة والمتوسطة لا يحتوي على أية قياسات كمية مهمة؛ فإن السلطات التشريعية في كل دولة ستتولى وضع معايير تحدد نطاق المنشآت الصغيرة والمتوسطة لتحديد ما إذا كانت تلك المنشآت ستستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة أم لا. ويدعم مجلس معايير المحاسبة الدولية تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة التي تتواءم مع الكيانات الاقتصادية التي لا تخضع للمساءلة العامة وتشكل ما يقرب من 95% من الكيانات في جميع أنحاء العالم (Tudor & Mutiu, 2008، Daly, 2009).

3.0 منهجية الدراسة

بعد عملية مسح علمي لأهم الدراسات التي أجريت في هذا الموضوع، والمقاربة مع الدول التي تتماثل مع المملكة من حيث الوضع الاقتصادي وثقافة العمل وقطاع المنشآت الصغيرة والمتوسطة، فقد تم إعداد استبيان Questionnaire لاستقصاء آراء المهنيين المتخصصين في مكاتب المراجعة نحو مستوى إدراك موضوع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) وتطبيقاتها في المملكة مع صدور القرارات الموجبة لذلك. وحيث أن استقصاء رأي عينة من داخل المنشآت الصغيرة والمتوسطة تمثل صعوبة كبيرة لكبر حجم هذا القطاع وعدم توفر قاعدة بيانات لتسهيل التواصل مع تلك الجهات؛ فقد تم الاكتفاء بعينة من مكاتب المراجعة لتمثل الرأي السائد. وأيضا لضعف الاهتمام بالبحث العلمي. وقد بنيت أسئلة الاستبيان بالاعتماد على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (ISAB, 2009) (IFRS for SMEs) وبمراجعة الدراسات السابقة ومقارنتها ببعضها البعض في هذا المجال مثل: (-Uyar & Güngörmüş, 2013، Akdoğan, 2010، Ballas et al., 2010، Jerma kowicz & Epstein, 2010، Deloitte, 2010، IFRS, 2010، Jermakowicz & ، Müllerova et al., 2010، Seifert & Lindberg, 2010).

4.0 نتائج الدراسة

لقياس مدى إدراك المتخصصين في المملكة حول موضوع تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ فقد تم توجيه الاستطلاع بشكلٍ عشوائي إلى 500 من المتخصصين من مختلف المدن في المملكة، وكان عدد المستجيبين 106 مستجيب (21.2%)، وقد تم استبعاد المشاركات غير المكتملة وعددها 6 مشاركات، وتحليل النتائج الخاصة بعدد 100 مشارك تمثل (20%)، وتعد نسبة مقبولة في هذا النوع من الدراسات.

اعتمدت الأسئلة على مقاييس ثنائية (نعم، لا)، ومقياس مدرج Likert scales، مكون من 5 نقاط على النحو التالي: 1 = موافق بشدة، 2 = موافق، 3 = محايد، 4 = لا أوافق، و5 = أرفض بشدة. أظهرت نتيجة ألفا كرونباخ نسبة 0.81 لأداة البحث. كما تم العثور على بعض البيانات الثانوية المفقودة ومعالجتها بمتوسط التضمين.

تضمن الاستبيان في جزئه الأول أسئلة ديموغرافية للمشاركين. وفي الجزء الثاني، تم الاستفسار عن مصادر المعلومات والمعرفة الأساسية للمشاركين حول موضوعات المعايير الدولية IFRS for SMEs وعن الموضوعات المحذوفة من نسخة المعايير الدولية الكاملة، وعن مفاهيم التقييم المطبقة. كما تم استطلاع رأي عينة الدراسة عن المزايا والمعوقات التي تواجه تطبيق المعايير

الدولية للتقارير المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة في المملكة. وتم أيضا قياس رأي العينة عن الاختلافات الرئيسة بين نسختي المعايير الدولية الكاملة والخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وتم استطلاع رأي العينة عن عمليات تبسيط المعايير والاحتياجات التعليمية فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

4.1 الإحصاء الوصفي

الجداول 1 – 5 تتناول البيانات الديموغرافية للمشاركين في الدراسة

غالبية المشاركين في هذه الدراسة من منطقة الرياض بنسبة 64%، يليها مناطق المدينة المنورة والجوف بنسب 16% و 8% على التوالي كما يظهر من جدول 1. نسبة المشاركين من الذكور كانت الأعلى بنسبة مشاركة 94% مقابل 6% للإناث. فيما يخص المستوى التعليمي للمشاركين، أظهرت النتائج أن ما يقارب 50% حاصلين على شهادة البكالوريوس، و 30% يحملون شهادة الماجستير، فيما كان نصيب حملة درجة الدكتوراه تقريبا 20% (جدول 3). وحول موضوع الخبرة العملية في المحاسبة، أظهرت النتائج أن أغلب المشاركين يملكون خبرات تفوق 10 سنوات ويمثلون نسبة 66% من عينة الدراسة، في حين يظهر الجدول رقم 4 بقية توزيع عينة الدراسة من حيث الخبرة.

في سؤال لعينة الدراسة عن نوعية شركة المراجعة التي يعمل بها المشارك، أظهرت النتائج أن 70% من المشاركين يعملون لدى مكاتب المراجعة المحلية، في حين أن 30% من عينة الدراسة يعملون في مكاتب المراجعة الدولية الكبرى "Big 4". ويمكن الاطلاع على نتائج الجزء الأول الخاص بالبيانات الديموغرافية من خلال الجداول (1 - 5) كما توصلت إليه الدراسة.

جدول (1): نتائج بيانات التوزيع الجغرافي للمشاركين.

	التكرار	النسبة المئوية
منطقة الرياض	64	% 64.0
منطقة القصيم	4	% 4.0
منطقة مكة المكرمة	2	% 2.0
منطقة المدينة المنورة	16	% 16.0
منطقة حائل	2	% 2.0
منطقة الجوف	8	% 8.0
منطقة الشرقية	4	% 4.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

جدول (2): نتائج بيانات الجنس.

	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	94	% 94.0
أنثى	6	% 6.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

جدول (3): نتائج بيانات مستوى المؤهل التعليمي.

	التكرار	النسبة المئوية
البكالوريوس	50	% 50.0
الماجستير	30	% 30.0
الدكتوراة	20	% 20.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

جدول (4): نتائج بيانات سنوات الخبرة العملية.

	التكرار	النسبة المئوية
1 – 5 سنوات	18	% 18.0
6 – 10 سنوات	16	% 16.0
أكثر من 10 سنوات	66	% 66.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

جدول (5): نتائج بيانات تصنيف المدقق المالي.

	التكرار	النسبة المئوية
موظف لدى شركات Big4	30	% 30.0
موظف خارج شركات Big4	70	% 70.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

4.1 مصدر المعلومات عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

تم سؤال المشاركين عن "مصدر معلوماتهم عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs "، وتمحورت الإجابات حول خمسة خيارات، وهي:

1. مواقع الويب الخاصة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية بنسبة 31%.
2. موقع ديلويت IAS Plus "كأكبر مصدر للمعلومات" بنسبة 41%.
3. الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA) بنسبة 22%.
4. المجلات المهنية بنسبة 4%.
5. الدورات التدريبية الخاصة 2% (الجدول 8). وهذا يوضح أن كثير من الممارسين يعتمد على مصادر أكثر من الاعتماد على مصادر الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهذا لا يتفق مع دراسة Uyar & Güngörmüş (2013) حيث وجدت أن أهم مصدر لتلقي التحديثات حول المعايير من خلال موقع جمعية المحاسبيين القانونيين.

جدول (6): نتائج بيانات الحصول على معلومات بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

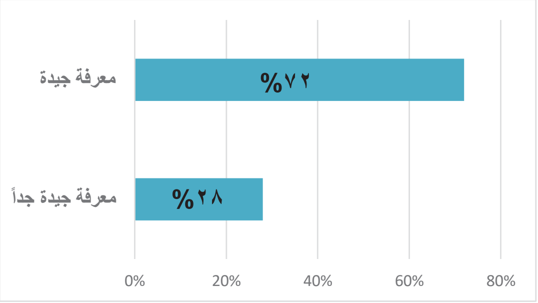
من أين تحصلت على معلومات بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟	التكرار	النسبة المئوية
المواقع الإلكترونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية	31	% 31.0
الموقع الإلكتروني لديلويت لمعايير المحاسبة الدولية المتكاملة	41	% 41.0
المواقع الإلكترونية للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)	22	% 22.0
المجلات المهنية	4	% 4.0
تدريب خاص	2	% 2.0
المجموع الكلي	100	% 100.0

4.2 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

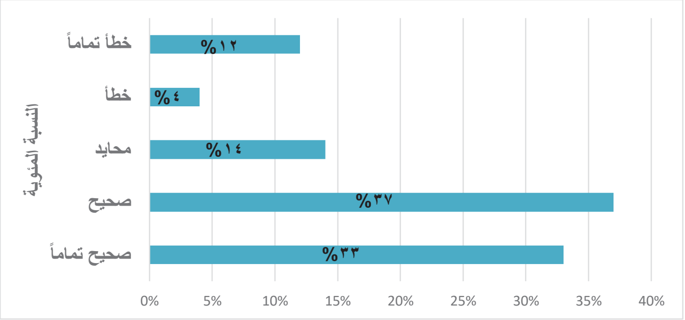
تم سؤال المشاركين عن "مدى معرفتهم بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة للشركات الصغيرة والمتوسطة"، وأظهرت النتائج أن أغلبيتهم يملكون معلومات بسيطة عن

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ إذ تبلغ النسبة هنا حوالي 72%. بينما أفاد 28% أن لديهم معرفة جيدة بهذه المعايير (شكل 1).

علاوة على ذلك، فقد طُلب من المشاركين تقييم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) قائمة بذاتها، بصرف النظر عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (IFRS) (الشكل 2). وقد حاز هذا الرأي على تأييد كبير من المشاركين بما يقارب (70%)، فيما عارض الفكرة (16%). وهنا يمكن استنتاج أن: اختيار المشاركين يتناسب مع موضوع إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وأنه يرتبط بمعلومات جيدة لدى المشاركين في الدراسة.



شكل رقم (1): معرفة المشاركين بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.



شكل رقم (2): تقييم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية قائمة بذاتها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

4.3 التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

في هذه الدراسة، تم سؤال المشاركين عما إذا كانوا قد تلقوا أي تدريب بخصوص المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs). وتظهر النتائج أن عددًا قليلاً من المحاسبين قد تم تدريبهم على معايير إعداد التقارير المالية (28 محاسبًا لإعداد التقارير المالية الكاملة، و6 محاسبين لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة) (الجدول 7). أولئك الذين تم تدريبهم على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) في نسختها الكاملة تم تدريبهم أيضًا على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs.

جدول (7): نتائج ارتباطات سيبرمان رو.

	لا (%)	نعم (%)	معرفة كاملة بمعايير المحاسبة الدوليه/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية	التدريب على معايير المحاسبة الدوليه/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة	التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة
معرفة كاملة بمعايير المحاسبة الدوليه/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية			1.000	**0.901	**0.405
التدريب على معايير المحاسبة الدوليه/المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة	72.0	28.0	**0.901	1.000	**0.405
التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة	94.0	6.4	**0.405	**0.405	1.000

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.4 تعريف SMEs، وتاريخ إصدار المعايير لها، وأقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

تضمنت الدراسة سؤال المهنيين في مجال المحاسبة عن معرفتهم بتعريف مفهوم الشركات الصغيرة والمتوسطة على النحو المحدد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت

الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، وعن تاريخ إصدار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وعن الأقسام التي احتوتها وثيقة المعايير الدولية IFRS for SMEs، فكانت النتائج على النحو التالي 40% من المحاسبين على اطلاع ومعرفة بتعريف المنشآت الصغيرة والمتوسطة كما ورد في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، ونفس النسبة تقريبا تتحدث عن معرفة عينة الدراسة بتاريخ إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، ومعرفتهم كذلك بعدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (الجدول 8) ؛ وهذا يعني أن نسبة الاطلاع على معلومات خاصة بهذا الموضوع تقل عن 50% لعينة الدراسة.

وقد أظهرت النتائج من خلال التحليل الاستقصائي الإضافي للمجموعات الفرعية في عينة الدراسة حول الموضوعات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) أن مجموعة الحاصلين على تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والعاملين في مكاتب المراجعة سواء كانت ضمن المكاتب الكبرى Big4 أو المكاتب المحلية، وحسب مستوى الخبرة العملية (عالية أو منخفضة) وحسب المستوى التعليمي (عالي أو منخفض) (الجدول 8). وأظهرت النتائج أن الحاصلين على تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وموظفي شركات التدقيق الكبرى هم أكثر معرفة بشكلٍ أكبر. أما مستوى الخبرة (منخفضة إذا كانت الخبرة أقل من أو تساوي 10 سنوات، عالية إذا كانت الخبرة أكبر من 10 سنوات) لا يملك تأثير كبير. في حين أن المستوى التعليمي (مرتفع إذا كان المشارك حاصلاً على درجة الماجستير أو الدكتوراه، أو منخفض بطريقة أخرى) لا يوجد فروق بين المجموعتين.

جدول (8): معرفة المشاركين فيما يتعلق بتعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة وإصدارها وأقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

الرجاء ذكر ما إذا كنت تعرف مما يلي؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
	N= 100		لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	60.0	40.0	1.90	0.29	1.72	0.45	3.978*

الرجاء ذكر ما إذا كنت تعرف مما يلي؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
			لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تاريخ نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	60.0	40.0	1.84	0.37	1.56	0.50	19.759**
عدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	60.0	40.0	1.81	0.39	1.94	0.24	16.500**
			نوع المراجع				
			Non-Big4		Big4		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			1.79	040	1.87	0.35	1.179
تاريخ نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			1.73	0.45	1.73	0.45	0.206
عدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			1.59	0.49	1.67	0.48	0.688
			مستوى الخبرة العملية				
			منخفضة		عالية		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			1.82	0.39	1.85	0.36	0.103
تاريخ نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			1.76	0.43	1.73	0.45	0.162

	مستوى الخبرة العملية				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.47	0.50	1.73	0.45	6.353**
	مستوى التعليمي				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.84	0.37	1.84	0.37	0.000
تاريخ نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.72	0.45	1.76	0.43	0.206
عدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.64	0.48	1.64	0.48	0.000

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.5 الموضوعات المحذوفة من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

كما تم إيضاحه سابقا، فإن أحد الفروق المهمة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs هو: عدم ملاءمة بعض الموضوعات الموجودة في النسخة الكاملة للتطبيق على المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs (والتي تشمل مثلا: التقارير القطاعية، والتقارير المالية المؤقتة، وموضوعات التأمين، والأصول المحتفظ بها للبيع، وربحية السهم)، وبالتالي تم استبعاد هذه الموضوعات من نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs (Deloitte, 2010، Jermakowicz & Epstein, 2010، Müllerova et al., 2010). وقد تم التحقق فيما إذا كان المستجيبون على إطلاع بما تم لاستبعاد هذه الموضوعات من المعايير الدولية لإعداد التقارير

المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وأظهرت النتائج أن غالبية المشاركين ليسوا على علم بحذف هذه العناصر الخمسة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (الجدول 9). وقد درسنا أيضًا ما إذا كان هناك فرق كبير بين أولئك الذين تلقوا تدريبًا على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة والذين لم يتلقوا التدريب، وأظهرت النتيجة أن الحاصلين على تدريب على المعايير يدركون بنسبة أقل من بقية عينة الدراسة حول الموضوعات التي تم حذفها من نسخة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، وهذه النتيجة معاكسة لما تم التوصل إليه في دراسة Uyar & Güngörmüş (2013) التي وجدت أن عامل التدريب قد أكسب المستجيبين معرفة عن تلك الموضوعات المحذوفة من المعايير (الجدول 9).

جدول (9): الموضوعات المحذوفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

هل تعرف أن الموضوعات التالية قد تم حذفها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
			لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
التقارير القطاعية	40.0	60.0	1.81	0.39	1.50	0.51	28.286**
التقارير المالية المرحلية	40.0	60.0	1.75	0.44	1.39	0.49	40.452**
التأمين	40.0	60.0	1.59	0.50	1.50	0.51	51.857**
الموجودات المحتفظ بها للبيع	40.0	60.0	1.75	0.44	1.39	0.49	40.452**
ربحية السهم	40.0	60.0	2.00	0.00	1.89	0.32	2.750

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.6 طرق ومفاهيم التقييم في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

وفقًا لأهمية أساليب ومفاهيم التقييم لكل من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم IFRS for SMEs، واستنادًا إلى عمل Uyar & Güngörmüs (2013). وتغطية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IASB، 2009)، فقد تم تحديد عشر طرق ومفاهيم تم سؤال عينة الدراسة من المحاسبين المهنيين عما إذا كانوا على دراية بهذه الأساليب والمفاهيم على أساس نعم أو لا. تبين النتائج كما في جدول 10 أن جميع الطرق تمتلك نفس المستوى المعرفي لدى المشاركين. علاوة على ذلك، أجرينا تحليلًا إضافيًا فيما يتعلق بالاختلافات بين أولئك الذين تلقوا تدريبًا على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وأولئك الذين لم يتلقوا التدريب، وكانت النتائج ذات دلالة قوية على وجود فرق كبير في القيمة العادلة والتكلفة التاريخية والقيمة الجوهرية فقط بين هذه المجموعات (الجدول 10). ولم يكن هناك فرق كبير بين الطرفين بالنسبة للمفاهيم الأخرى.

جدول (10): طرق / مفاهيم التقييم المشمولة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

هل تعرف طرق / مفاهيم التقييم التالية المشمولة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: لا		نعم		كروسكال - واليس مربع كاي
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
القيمة العادلة	64.0	36.0	1.91	0.29	1.83	0.38	1.148
القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع	64.0	36.0	1.69	0.47	1.56	0.50	1.724
المبلغ الأسمي	64.0	36.0	1.81	0.39	1.83	0.38	0.067
القيمة المتبقية	64.0	36.0	2.00	0.00	2.00	0.00	0.000
التكلفة التاريخية	64.0	36.0	1.84	0.37	1.50	0.51	13.369**
قيمة الاستخدام	64.0	36.0	2.00	0.00	1.94	0.23	3.592
المبلغ الدفتري	64.0	36.0	1.97	0.18	1.89	0.32	2.579
المبلغ القابل للاسترداد	64.0	36.0	1.97	0.18	1.89	0.32	2.579
صافي القيمة القابلة للتحقق	64.0	36.0	1.69	0.47	1.61	0.49	0.593
القيمة الجوهرية	64.0	36.0	1.88	0.33	1.56	0.50	12.761**

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.7 معوقات تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs)

بحسب الدراسات السابقة فإن هناك العديد من العقبات في تنفيذ معايير التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs) (Ballas et al., 2010، Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Jones & Higgins, 2006، Tyrrall et al., 2007) في تلك الدراسات، يعتبر عامل التكلفة أحد العقبات. وتعتبر درجة تعقيد فهم المعايير كعقبة أخرى تمنع المحاسبين من تطبيق المعايير. قد تتضمن العقبات الأخرى عدم كفاية تعليم موظفي المحاسبة، وإهمال الهيئات التنظيمية لبرامج التعليم. وبالتالي، طُلب من المشاركين الإشارة إلى مواقفهم تجاه أربعة عوائق على أساس مقياس ليكرت المكون من 5 نقاط (1 = موافق بشدة، 5 = لا أوافق بشدة) ويظهر الجدول 11 نتائج هذا الجزء من الاستبيان. وقد أظهرت النتائج أن عينة الدراسة يعتبرون عدم كفاية التدريب لموظفي المحاسبة في الشركات (متوسط = 4.00) أعلى من بقية المعوقات والتي جاءت بالترتيب: عدم توفر برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات ذات الصلة (متوسط =3.63) وتكلفة عملية الانتقال نحو المعايير (متوسط = 3.23) وصعوبة فهم المعايير (متوسط = 3.01). وقد قمنا بالتحقق فيما إذا كان هناك اختلاف كبير في الردود على هذا السؤال بناءً على اختلاف المجموعات بين من حصلوا على تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتدريب الشركات الصغيرة والمتوسطة، ونوع مكتب المراجعة الذي ينتمي إليه، ومستوى الخبرة (منخفضة لمدة أقل من 10 سنوات، مرتفعة لأكثر من 10 سنوات)، المستوى التعليمي (مرتفع لحاملي درجة الماجستير والدكتوراه، منخفض بالنسبة للآخرين). وقد أظهرت النتائج عدم وجود فرق معنوي بين المشاركين. أما على مستوى التعليم فقد أوضحت النتائج أن هناك فرقا معنويا في مدى تعقيد عقبة فهم المعايير (المتوسط = 3.24) مقارنة ببقية المعوقات الأخرى. هذا يؤكد مرة أخرى على أهمية التعليم لفهم المعايير.

جدول (11): معوقات تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص معوقات تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (أوافق بشدة = 1 ، لا أوافق بشدة = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
			لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عملية الانتقال مكلفة للمعايير	3.23	1.03	3.20	1.09	3.28	3.28	62.240**

إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص معوقات تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (أوافق بشدة = 1 ، لا أوافق بشدة = 2)	العدد الكلي		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
	N= 100		لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عدم توفير برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة	3.63	1.04	3.67	0.93	3.56	3.56	**50.738
صعوبة في فهم المعايير	3.01	1.18	2.89	1.13	3.22	3.22	**41.686
عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات	4.00	0.97	4.02	0.97	3.94	3.94	**40.720
			نوع المراجع				
			Non-Big4		Big4		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عملية الانتقال مكلفة للمعايير			3.24	1.06	3.07	1.08	1.577
عدم توفير برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة			3.67	0.88	3.70	1.42	2.822
صعوبة في فهم المعايير			3.22	1.04	2.80	1.40	0.321
عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات			4.00	0.89	4.07	1.20	2.910
			مستوى الخبرة العملية				
			منخفضة		عالية		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عملية الانتقال مكلفة للمعايير			3.24	1.13	3.23	0.99	0.011
عدم توفير برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة			3.82	1.17	3.53	0.96	2.551
صعوبة في فهم المعايير			2.88	1.15	3.08	1.19	0.632
عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات			4.18	0.87	3.89	1.01	1.829

	مستوى التعليمي				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
عملية الانتقال مكلفة للمعايير	3.24	1.00	3.22	1.07	0.023
عدم توفير برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة	3.52	1.07	3.74	1.01	0.567
صعوبة في فهم المعايير	3.24	1.15	2.78	1.17	4.120*
عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات	4.04	0.93	3.94	1.02	0.156

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.8 الاختلافات الرئيسة بين المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية Full IFRS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs

تم إجراء تقييم لقياس مدى معرفة المشاركين بالاختلافات الرئيسية بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية Full IFRS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs كما في الجدول (12). وقد أشارت النتائج إلى أن معظم المستجيبين على دراية بتلك الاختلافات. وقد أجرينا مزيدًا من التحليل ووجدنا أن هناك اختلافات كبيرة بين المستجيبين. فأولئك الذين تلقوا تدريبًا فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة هم أكثر دراية من أولئك الذين لم يحصلوا على التدريب الكافي. في المقابل، لا يُحدث مستوى الخبرة أي فرق كبير لجميع العناصر. ولا يُحدث المستوى التعليمي للمستجيبين أي فرق كبير باستثناء البنود المتعلقة؛ حذف بعض موضوعات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، والتبسيط في الاعتراف والقياس، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة تحتوي فقط على الخيار الأبسط. بالإضافة إلى ذلك، لم نجد أية فروق ذات دلالة إحصائية على مستوى موظفي التدقيق المحاسبي. قد يكون هذا لأن المستجيبين في مجتمع الدراسة متعلمون جيدًا، وفعليا مارسوا التحول نحو المعايير منذ البدء في ذلك من بداية عام 2018.

جدول (12): الاختلافات الرئيسية بين المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

الرجاء تحديد ما إذا كنت تعرف الاختلافات الرئيسية التالية بين المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
			لا		نعم		
	لا (%)	نعم (%)	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة قائمة بذاتها تمامًا	1.66	0.48	1.84	0.37	1.33	0.48	26.482**
تم حذف بعض موضوعات المعايير الدولية الكاملة للتقارير المالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.74	0.44	1.78	0.42	1.67	0.48	1.557
تم تبسيط التعرف والقياس	1.54	0.50	1.66	0.48	1.33	0.48	9.575**
تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة حوالي 300 إفصاح، مقارنة بما يقرب من 3000 كشف لمعايير التقارير المالية الدولية الكاملة	1.70	0.46	1.78	0.42	1.56	0.50	5.533*
يبلغ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة 230 صفحة، في حين أن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية تتجاوز 2000	1.72	0.45	1.81	0.39	1.56	0.50	7.470**
تمت كتابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة بطريقة سهلة الفهم	1.66	0.48	1.78	0.42	1.44	0.50	11.531**
عندما يكون للمعايير الدولية للإبلاغ المالي خيارات، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لا تتضمن سوى الخيار الأبسط	1.54	0.50	1.63	0.49	1.39	0.49	5.119*

	مستوى الخبرة العملية				
	Non-Big4		Big4		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة قائمة بذاتها تمامًا	1.65	0.49	1.67	0.48	0.038
تم حذف بعض موضوعات المعايير الدولية الكاملة التقارير المالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.71	0.46	1.76	0.43	0.309
تم تبسيط التعرف والقياس	1.47	0.51	1.59	0.50	0.989
تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة حوالي 300 إفصاح، مقارنة بما يقرب من 3000 كشف لمعايير التقارير المالية الدولية الكاملة	1.65	0.49	1.73	0.45	0.681
يبلغ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة 230 صفحة، في حين أن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية تتجاوز 2000	1.65	0.49	1.76	0.43	1.346
تمت كتابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة بطريقة سهلة الفهم	1.65	0.49	1.67	0.48	0.038
عندما يكون للمعايير الدولية للإبلاغ المالي خيارات، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لا تتضمن سوى الخيار الأبسط	1.53	0.51	155	0.50	0.023

	مستوى التعليمي				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة قائمة بذاتها تمامًا	1.64	0.48	1.68	0.47	0176

	مستوى التعليمي				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تم حذف بعض موضوعات المعايير الدولية الكاملة التقارير المالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.84	0.37	1.64	0.48	5.146*
تم تبسيط التعرف والقياس	1.40	0.49	1.68	0.47	7.812**
تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة حوالي 300 إفصاح، مقارنة بما يقرب من 3000 كشف لمعايير التقارير المالية الدولية الكاملة	1.72	0.45	1.68	0.47	0.189
يبلغ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة 230 صفحة، في حين أن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية تتجاوز 2000	1.76	0.43	1.68	0.47	0.786
تمت كتابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة بطريقة سهلة الفهم	1.60	0.49	1.72	0.45	1.588
عندما يكون للمعايير الدولية للإبلاغ المالي خيارات، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لا تتضمن سوى الخيار الأبسط	1.44	0.50	1.64	0.48	3.986*
	نوع المراجع				
	Non-Big4		Big4		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة قائمة بذاتها تمامًا	1.59	0.49	1.73	0.45	0.176
تم حذف بعض موضوعات المعايير الدولية الكاملة التقارير المالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1.74	0.44	1.80	0.41	1.852
تم تبسيط التعرف والقياس	1.52	0.50	1.67	0.48	*3.986

	نوع المراجع				
	Non-Big4		Big4		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة حوالي 300 إفصاح، مقارنة بما يقرب من 3000 كشف لمعايير التقارير المالية الدولية الكاملة	1.72	0.45	1.73	0.45	1.697
يبلغ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة 230 صفحة، في حين أن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية تتجاوز 2000	1.72	0.45	1.80	0.41	3.143
تمت كتابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة بطريقة سهلة الفهم	1.63	0.48	1.80	0.41	*4.412
عندما يكون للمعايير الدولية للإبلاغ المالي خيارات، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لا تتضمن سوى الخيار الأبسط	1.60	0.50	1.40	0.50	1.435

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.9 مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs

بحسب الدراسات السابقة لكل من (Aljifri and Khasharmeh, 2006، Ballas et al., 2010، Jermakowicz & Gornik-Tomaszewski, 2006، Jones & Higgins, 2006،Tyrrall et al., 2007، Pacter, 2009)، تم تحديد قائمة مكونة من 10 عناصر، تتعلق بالمكاسب المحتملة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs، وقد تم تقديمها للمشاركين لإبداء الرأي حيالها من خلال تقييمها على أساس مقياس ليكرت المكون من 5 نقاط (1 = أوافق بشدة ، 5 = لا أوافق بشدة) (الجدول 13). وقد أظهرت النتائج أنه وفقًا لاتجاهات المشاركين، فإن سهولة تصنيف الشركات الصغيرة والمتوسطة من قبل وكالات التصنيف الائتماني (المتوسط = 3.85) هي الميزة الأعلى تصنيفًا ، تليها زيادة موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة (المتوسط = 3.71)، وزيادة كفاءة الأنشطة العابرة للحدود (المتوسط = 3.71) ، وإمكانية مقارنة البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (المتوسط = 3.67) ، والكفاءة في المراجعة

(المتوسط = 3.68) ، وسهولة الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة (المتوسط = 3.65) ، وسهولة الوصول إلى مصادر التمويل (المتوسط = 3.51) وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في المملكة (المتوسط = 3.51). وعلى العكس من ذلك، فإن سهولة الزيادة في عمليات الاندماج والاستحواذ في المملكة (المتوسط = 3.45) والوصول إلى رأس المال العالمي (المتوسط = 3.35) لا يحظيان بدعم كبير من المشاركين. علاوة على ذلك، قمنا بالتحقيق فيما إذا كان هناك اختلاف كبير بين عينة الدراسة في الردود على هذا السؤال حسب معيار الحصول على تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة، والخبرة (والتي حددت بمنخفضة لمدة أقل من 10 سنوات، ومرتفعة لأكثر من 10 سنوات)، والمستوى التعليمي (مرتفع لدرجة الماجستير والدكتوراه، ومنخفضة بالنسبة للآخرين)، ونوع شركة المراجعة (كبير Big4 أو غير Big4). وأشارت النتائج إلى اختلاف بسيط بين المستجيبين. أولئك الذين تلقوا تدريبًا حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لديهم وسائل أعلى بكثير من أقرانهم في الفئات الأخرى. "سهولة الوصول إلى رأس المال العالمي"، و"سهولة الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة للشركات الصغيرة والمتوسطة"، وزيادة الاستثمار الأجنبي المباشر في المملكة"، و "الكفاءة في التدقيق". وعلاوة على ذلك، فإن المستجيبين الأكثر خبرة لديهم وسائل أعلى بكثير من الأقل خبرة من أجل "قابلية مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة"، و"زيادة موثوقية البيانات المالية" و "سهولة الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة للشركات الصغيرة والمتوسطة ''.

جدول (13): مزايا تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص المزايا المحتملة لتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات؟ (أوافق بشدة = 1 ، لا أوافق بشدة = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: لا		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: نعم		كروسكال - واليس مربع كاي
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
سيتم تعزيز مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	3.67	0.84	3.67	0.74	3.67	1.01	0.056
ستزداد موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	3.71	0.86	3.77	0.79	3.61	0.96	0.868

إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص المزايا المحتملة لتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات؟ (أوافق بشدة = 1 ، لا أوافق بشدة = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
			لا		نعم		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
سيكون الانتقال إلى المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة أسهل	3.65	0.91	3.59	0.91	3.78	0.93	0.869
سيكون الوصول إلى رأس المال العالمي أسهل	3.35	0.77	3.30	0.58	3.44	1.03	0.138
سوف يزيد الاستثمار الأجنبي المباشر في السعودية	3.51	0.88	3.48	0.87	3.56	0.91	0.000
سيسهل تصنيف الشركات من قبل وكالات التصنيف	3.85	0.78	3.83	0.77	3.89	0.82	0.139
سيسهل الوصول إلى مصادر التمويل	3.51	0.97	3.55	0.87	3.44	1.13	0.245
سيزيد من كفاءة الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تعمل على المستوى الدولي	3.71	0.86	3.61	0.90	3.89	0.75	1.569
عمليات الاندماج والاستحواذ في السعودية ستزداد	3.45	0.99	3.48	0.91	3.89	1.13	0.151
ستتحسن كفاءة التدقيق والمراجعة	3.67	1.05	3.73	1.01	3.56	1.13	0.715
			مستوى الخبرة العملية				
			منخفضة		عالية		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
سيتم تعزيز مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			3.72	0.93	3.62	0.75	0.690
ستزداد موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة			3.64	0.85	3.78	0.86	0.813
سيكون الانتقال إلى المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة أسهل			3.72	0.73	3.58	1.07	0.347

	مستوى الخبرة العملية				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
سيكون الوصول إلى رأس المال العالمي أسهل	3.16	0.68	3.54	0.81	*6.462
سوف يزيد الاستثمار الأجنبي المباشر في السعودية	3.52	0.65	3.50	1.07	0.133
سيسهل تصنيف الشركات من قبل وكالات التصنيف	3.84	0.79	3.86	0.78	0.003
سيسهل الوصول إلى مصادر التمويل	3.32	0.89	3.70	1.02	*4.425
سيزيد من كفاءة الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تعمل على المستوى الدولي	3.56	0.81	3.86	0.88	1.990
عمليات الاندماج والاستحواذ في السعودية ستزداد	3.04	1.01	3.86	0.78	**17.207
ستتحسن كفاءة التدقيق والمراجعة	3.28	1.01	4.06	0.96	**15.108
	نوع المراجع				
	Non-Big4		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
سيتم تعزيز مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	3.75	0.71	3.73	1.01	*4.510
ستزداد موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	3.81	0.83	3.67	1.03	1.308
سيكون الانتقال إلى المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة أسهل	3.54	1.00	3.67	0.90	1.253
سيكون الوصول إلى رأس المال العالمي أسهل	3.19	0.75	3.53	0.82	0.542
سوف يزيد الاستثمار الأجنبي المباشر في السعودية	3.41	0.90	3.73	0.94	0.693
سيسهل تصنيف الشركات من قبل وكالات التصنيف	3.80	0.65	3.87	1.04	0.031
سيسهل الوصول إلى مصادر التمويل	3.40	0.90	3.47	1.17	3.947*
سيزيد من كفاءة الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تعمل على المستوى الدولي	3.69	0.73	3.67	1.15	0.143
عمليات الاندماج والاستحواذ في السعودية ستزداد	3.42	0.87	3.20	1.24	6.783**
ستتحسن كفاءة التدقيق والمراجعة	3.51	1.04	3.93	1.20	0.781

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.10 تبسيط الاعتراف والقياس

أشارت الدراسات السابقة إلى أن تبسيط الاعتراف والقياس للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة يتعلق بشكل أساسي بعشرة بنود (جدول 14) (Akdog˘an, 2010، IASB, 2009، Jermakowicz & Epstein, 2010، Seifert & Lindberg, 2010).

جدول (14): تبسيط الاعتراف والقياس للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

1	تخفيض تصنيف الأصول المالية	classification of financial assets
2	تبسيط محاسبة التحوط	hedge accounting
3	حساب جميع تكاليف البحث والتطوير	expensing all research and development costs
4	إنفاق جميع تكاليف الاقتراض	Expensing all borrowing costs
5	استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، أو يستخدم نموذج التكلفة	Expensing all borrowing costs using fair value if biological assets for which fair value is readily determinable without undue cost or effort, otherwise the cost model
6	تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة	Simplifying defined benefit pension plan accounting
7	الإطفاء والانخفاض في قيمة الشهرة	amortization and impairment testing of goodwill
8	استخدام نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	usage of cost model for associates and joint ventures
9	استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم	Using directors' judgment in determining fair value in share-based payments
10	تبسيط تطبيق المعايير لأول مرة	Easier first-time adoption

وقد تم تقديم هذه القائمة للمشاركين فيما يتعلق بتبسيط الاعتراف والقياس للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة، وطُلب منهم تحديد ما إذا كانوا يعرفون هذا التبسيط على أساس نعم - لا (الجدول 15). كشفت النتائج أن الوسائل العامة لاستجابات المشاركين تظهر اختلافًا بسيطًا نسبيًا في التبسيط. تتعلق أفضل التبسيطات المعروفة باستخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول الحيوية التي يمكن تحديد قيمتها العادلة بسهولة دون تكلفة أو جهد لا داعي له، وإلا فإن نموذج التكلفة (المتوسط = 1.68) ، وتبسيط محاسبة خطة معاشات التقاعد المحددة (المتوسط = 1.62) ، والإطفاء و انخفاض قيمة الشهرة (المتوسط = 1.64) ، ونموذج التكلفة

للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (المتوسط = 1.46) ، والتطبيق الأسهل لأول مرة (المتوسط = 1.46) وتقليل تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة كاملة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (يعني = 1.58). بينما لا تحدث باقي العناصر اختلافات كبيرة. علاوة على ذلك، قمنا بالتحقيق فيما إذا كان هناك اختلاف كبير في الردود على هذا السؤال بناءً على معيار التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتعليم الشركات الصغيرة والمتوسطة، والخبرة (منخفضة لمدة أقل من 10 سنوات، ومرتفعة لأكثر من 10 سنوات)، ومستوى تعليمي (مرتفع لدرجة الماجستير والدكتوراه. أصحاب الدكتوراه، منخفضة بالنسبة للآخرين)، وشركة المحاسبة التي يعمل بها المدقق (Big4 وغيرBig4). أظهرت النتائج أن المحاسبين الأكثر خبرة هم أكثر دراية من المحاسبين الأقل خبرة فيما يتعلق بالبندين التاليين فقط: نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشاريع المشتركة، والتبني الأسهل لأول مرة. يُحدث المشاركون الحاصلون على مستوى تعليمي عالي فرقًا كبيرًا في العناصر الأربعة التالية: تبسيط محاسبة خطة معاشات التقاعد المحددة، ونموذج التكلفة للشركات الزميلة، وتقليل تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كاملة، والإطفاء والانخفاض في القيمة من حسن النية.

جدول (15): تبسيط الاعتراف والقياس.

الرجاء ذكر ما إذا كنت تعرف التبسيط التالي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي N= 100		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة: لا		نعم		كروسكال - واليس مربع كاي
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تخفيض تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة	1.58	0.50	1.69	0.47	1.39	0.49	8.349**
تبسيط محاسبة التحوط	1.60	0.49	1.66	0.47	1.50	0.51	2.320
حساب تكاليف البحث والتطوير	1.66	0.48	1.72	0.45	1.56	0.50	2.707
إنفاق جميع تكاليف الاقتراض	1.54	0.50	1.63	0.49	1.39	0.49	5.119*

الرجاء ذكر ما إذا كنت تعرف التبسيط التالي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟ (نعم = 1 , لا = 2)	العدد الكلي		التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة				كروسكال - واليس مربع كاي
	N= 100		لا		نعم		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، وإلا يستخدم نموذج التكلفة	1.68	0.47	1.81	0.39	1.44	0.50	14.200**
تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة	1.62	0.49	1.81	0.39	1.28	0.45	27.682**
إطفاء اضمحلال الشهرة	1.64	0.48	1.78	0.42	1.39	0.49	15.241**
نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشتركة	1.46	0.50	1.63	0.49	1.17	0.38	19.290**
استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم	1.64	0.48	1.69	0.47	1.56	0.50	1.724
تبسيط التطبيق لأول مرة		0.50	1.63	0.49	1.17	0.38	**19.290
			مستوى الخبرة العملية				
			منخفضة		عالية		
			المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تخفيض تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة			1.47	0.51	1.63	0.48	2.506
تبسيط محاسبة التحوط			1.59	0.50	1.61	0.49	0.029
حساب تكاليف البحث والتطوير			1.65	0.49	1.67	0.48	0.038
إنفاق جميع تكاليف الاقتراض			1.41	0.50	1.61	0.49	3.376
استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، وإلا يستخدم نموذج التكلفة			1.59	0.50	1.73	0.45	1.974

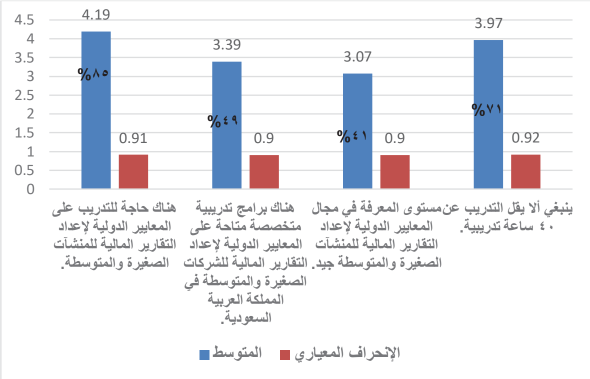
	مستوى الخبرة العملية				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة	1.65	0.49	1.61	0.49	0.158
إطفاء اضمحلال الشهرة	1.65	0.49	1.64	0.48	0.011
نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشتركة	1.24	0.43	1.58	0.50	10.367**
استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم	1.71	0.46	1.61	0.49	0.961
تبسيط التطبيق لأول مرة	1.24	0.43	1.58	0.50	10.367**
	مستوى التعليمي				
	منخفضة		عالية		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تخفيض تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة	1.48	0.50	1.68	0.47	4.064*
تبسيط محاسبة التحوط	1.52	0.50	1.68	0.47	2.640
حساب تكاليف البحث والتطوير	1.64	0.48	1.68	0.47	0176
إنفاق جميع تكاليف الاقتراض	1.48	0.50	1.60	0.49	1.435
استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، وإلا يستخدم نموذج التكلفة	1.60	0.49	1.76	0.43	2.912
تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة	1.48	0.50	1.76	0.43	8.236**
إطفاء اضمحلال الشهرة	1.52	0.50	1.76	0.43	6.188*
نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشتركة	1.32	0.47	1.60	0.49	7.812**
استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم	1.64	0.48	1.64	0.48	0.000
تبسيط التطبيق لأول مرة	1.32	0.47	1.60	0.49	7.812**

	نوع المراجع				
	Non-Big4		Big4		
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
تخفيض تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة	1.60	0.50	1.53	0.51	0.163
تبسيط محاسبة التحوط	1.58	0.50	1.67	0.48	0.660
حساب تكاليف البحث والتطوير	1.67	0.48	1.67	0.48	0.176
إنفاق جميع تكاليف الاقتراض	1.67	0.48	1.67	0.48	7.812**
استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، وإلا يستخدم نموذج التكلفة	1.72	0.45	1.67	0.48	0.728
تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة	1.60	0.50	1.67	0.48	0.168
إطفاء اضمحلال الشهرة	1.59	0.49	1.67	0.48	0.688
نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشتركة	1.54	0.50	1.33	0.48	0.159
استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم	1.66	0.46	1.73	0.45	6.188*
تبسيط التطبيق لأول مرة	1.54	0.50	1.33	0.48	0.159

*فرق معنوي عند مستوى 0,05، **فرق معنوي عند مستوى 0,01

4.11 احتياجات التدريب

تم إجراء تقييم للاحتياجات التدريبية للمشاركين (الشكل 3). أشارت النتائج إلى أن 85% من المستجيبين أفادوا أنهم بحاجة إلى تدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs. فيما صرح غالبية المشاركين (71%) أن التدريب يجب أن يستغرق أكثر من 40 ساعة. تتوافق هذه النتيجة مع Uyar & Güngörmüs (2013)؛ Tyrrall et al.J (2007) التي وجدت أن 74% من الشركات التي شملتها الدراسة أشارت إلى الحاجة إلى التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. كما تتوافق هذه النتيجة مع دراسة السعيد وزكريا (2018) و Amarif & Rashwan (2019) المؤيدة لأهمية تحديث المعايير المستخدمة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة لتواكب الدول المتطورة في ذلك، مع التركيز على أهمية التدريب والتأهيل لضمان عدم مواجهة أي صعوبات تعيق عملية التحول.



شكل رقم (2): تقييم وجود معايير دولية لإعداد التقارير المالية قائمة بذاتها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

5.0 الخلاصة والتوصيات

أجريت هذه الدراسة الاستكشافية؛ لأهمية هذا الموضوع ومحدودية الأدبيات المتعلقة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs في المملكة. وقد تم تطوير استبيان وفقًا للأدبيات ذات الصلة والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وكان الهدف هو: التحقق من المعرفة الأساسية وتصورات المهنيين "خصوصا المحاسبين القانونيين" فيما يتعلق بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى: أن المصادر الأكثر استخدامًا للحصول على معلومات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة هي موقع Deloitte IAS Plus، والمواقع الإلكترونية IFRS و IASB، والموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA). وكانت المجلة المهنية الأقل استخدامًا نوعًا ما من قِبَل المستجيبين. أنصار وجود معايير IFRS قائمة بذاتها للشركات الصغيرة والمتوسطة هم أكثر بكثير من المعارضين لها. لم يتم اطلاع المستجيبين بشكل كبير على إغفال بعض الموضوعات في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وعي المشاركين بأساليب ومفاهيم التقييم عند مستوى معتدل. ويعتبر عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة وقلة البرامج التدريبية التي تنظمها الهيئات المهنية من أخطر المعوقات في تطبيق المعايير. غالبية المشاركين ليسوا على دراية بالاختلافات الرئيسة بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) للشركات الصغيرة والمتوسطة ولا على تبسيط الاعتراف والقياس الذي تم إجراؤه في المعايير

الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. وهم يعتبرون سهولة الوصول إلى مصادر التمويل، وإمكانية مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة، وزيادة موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة، والكفاءة في المراجعة، وسهولة تصنيف الشركات الصغيرة والمتوسطة من قِبَل وكالات التصنيف الائتماني، وسهولة الانتقال إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الكاملة، وزيادة كفاءة الأنشطة العابرة للحدود باعتبارها المزايا الرئيسة لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة. بالإضافة إلى ذلك، أشارت نتائج اختبار Kruskal-Wallis إلى أن عينة الدراسة - ممن تلقوا تدريبا على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة وموظفي Big4 - هم أكثر دراية بالمعايير مقارنة بالآخرين. إن المستوى التعليمي وخبرة المستجيبين لهما تأثير إيجابي جزئي فقط على معرفة المعايير.

هذه النتائج لها آثار معينة على الهيئات التنظيمية والأكاديميين وأرباب العمل والمهنيين من أجل تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تم تبنيها حديثًا للشركات الصغيرة والمتوسطة في الدولة بنجاح، وبالتالي، يجب على جميع الأطراف المذكورة أن تشارك في تحسين الوضع. تعكس نتائج هذه الدراسة آراء متخصصي المحاسبة وقت تطبيق المسح. ومن المرجح أن تتغير وجهات نظرهم أثناء تنفيذهم للمعايير والحصول على مزيد من التبصر فيها من خلال برامج التدريب على المطبوعات ذات الصلة.

هناك حاجة إلى مزيد من الدراسات حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في كل من البلدان النامية والمتقدمة؛ لأنها قد توفر ملاحظات مختلفة للاتجاهات المستقبلية. إلى جانب ذلك، يمكن فحص الاختلافات في وجهات نظر السلطات القضائية - التي اعتمدت أو التي لم تعتمد - لمعرفة تصوراتها. تمكن مثل هذه الدراسات من التعبير عن الرضا أو المخاوف التي قد تواجه واضعي المعايير للمراجعات المستقبلية.

المراجع

أولًا: المراجع العربية

1. أبـو ريشـة، خالـد عريـج (2011). واقـع الإبـلاغ المالـي فـي المنشـآت الصناعيـة الصغيـرة والمتوسـطة: دراسـة ميدانيـة فـي المنشـآت الصناعيـة الأردنيـة، مجلـة البحـوث الماليـة والتجا رية، كلية التجارة، جامعة بورسعيد، العدد 1، 22-11.
2. السـجاعي، محمـود محمـود إبراهيـم، زغلـول، أحمـد، أحمـد، هبـة (2015). متطلبـات تطبيـق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم في بيئة الأعمال المصرية: دراسة تحليله. المجلة المصرية للدراسات التجارية، 39، العدد 2،353–379.
3. السـعيد، سـعيداني محمـد، زكريـا، رحمـان يوسـف (2018). مسـتقبل المؤسسـات الصغيـرة والمتوسـطة الجزائريـة فـي ظـل المعيـار الدولـي للتقاريـر الماليـة IFRS for SMEs الخـاص بالمؤسسـات الصغيـرة والمتوسـطة. مجلـة الدراسـات الماليـة والمحاسـبية والإداريـة، العدد التاسع، 675-662.

ثانيًا: المراجع الأجنبية

1. ALBU, C. N., ALBU, N., FEKETE, S., (2010(. IFRS for SMEs in Europe Lessons for a Possible Implementa-tion in Romania, Proceedings of the 5th WSEAS International Conference on Economy and Management Transformation (Volume II), ISSN 5983-1792.
2. Albu, C. N., Albu, N., Pali-Pista, S. F., Girbină, M. M., Selimoglu, S. K., Kovacs, D. M., Lukacs, J., Mohl, G., Mullerova, L., Pasekova, M., Arsoy, A. P., Sipahi, B. and trouhal, J. (2013). Implementation of IFRS for SMEs in Emerging Economies: Stakeholder Perceptions in the Czech Republic, Hungary, Romania and Turkey. Journal of International Financial Management & Accounting, 24H(2), pp. 175-140.
3. Alhusini, A. (2016), International accounting and auditing standards: Application and reaction, Retrieved Jan 2021. From https://www.aleqt.com/2016/08/03/article_1075128.html

4. Alhusini, A. (2017), Sustainable development in small and medium enterprises. Aleqtisadiah Newspaper, Retrieved from http://www.aleqt.com/2017/03/29/article_1159831.html
5. Alhusini, A. (2019), Small and Medium Enterprises … Role and Challenges. Aleqtisadiah Newspaper, Re-trieved from http://www.aleqt.com/2019/03/20/article_1564011.html
6. Aljifri, K., & Khasharmeh, H. (2006). An investigation into the suitability of the international accounting standards to the United Arab Emirates environment. International B usiness Review, 15(5), 526-505.
7. Al-Shammari, B., Brown, P. and Tarca, A. (2008), "An investigation of compliance with international ac-counting standards by listed companies in the Gulf Co-operation Council member states", International Journal of Accounting, Vol. 43 No. 4, pp. 447-425.
8. Ankarath, N., Mehta, K.J., Ghosh, T.P. & Alkafaji, Y.A. (2010), Understanding IFRS fundamentals, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, United States
9. Ballas, A.A., Skoutela, D. & Tzovas, C.A. (2010). The relevance of IFRS to an emerging market: evidence from Greece, Managerial Finance, vol. 36, no. 11 :J 948–931
10. Benhayoun, I., & Marghich Abdellatif, M. (2017). IFRS for SMEs: A structured literature review. international journal of accounting and financial reporting, Vol. 7, No. 2, PP 561-537.
11. Bohušová, H., & Nerudová, D. (2007). The possible transformation of international reporting standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises (SME), Economics and Management, 12
12. Christie, N., Brozovsky, J., & Hicks, S. (2010). Accounting for small businesses: The role of IFRS. The CPA Journal (July), 43–40.
13. CIUBOTARIU, M. S. (2013). The Role of Small and Medium Enterprises in the Modern Economy and the Importance of Ifrs Application for Smes. USV Annals of Economics & Public Administration3(1) 13, 210–201.

14. Curuk, T., & Cooke, T. E. (2005). The impact of international harmonization efforts on accounting disclo-sure regulation in Turkey. Research in Accounting Regulation, 18,J 289–287.
15. Daly, J.L. (2009). IFRS for small and medium-sized entities (SMEs). Executive education, Retrieved Jan 4, 2021, From: https://executiveeducationinc.com/wp-content/uploads/IFRS-for-SMEs-0809.pdf
16. Deloitte (IAS Plus), (2004) IFRS for small and medium-sized entities, Retrieved Jan 4, 2021 From: https://www.iasplus.com/en/projects/completed/fs/sme
17. Deloitte. (2010). IFRS for SMEs in your pocket. Retrieved Jan 4, 2021 From: http://www.iasplus.com/dttpubs/1004pocketsmes.pdf
18. IASB (2004). Standards for Small and Medium Sized Entities (SMEs), Agenda 5, Board Meeting: 16 dec, International Accounting Standard Board.
19. IASB. (2009). International financial reporting standard for small and medium-sized entities (IFRS for SMEs). London: IASB 19.
20. IFAC, (2006). Micro- Entity Financial Reporting: Perspectives of preparers and Users, Information Paper by Small and Medium Practices Committee, New York, Retrieved Jan 4, 2021 From: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/micro-entity-financial-repo-1.pdf
21. IFRS. (2009). Development of the standard in 2009. Retrieved Jan 4, 2021, from https://www.ifrs.org/supporting-implementation/supporting-materials-for-the-ifrs-for-smes/2009 -development/
22. IFRS. (2010). A closer look at the IFRS for SMEs. In ICAC 28th annual conference, Bahamas.
23. IFRS. (2015), IFRS for SMEs. Retrieved Jan,4,2021, from http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/en/IFRS%20for%20SMEs_Standard_2015.pdf
24. Irvine, H., (2008). The Global Institutionalization of Financial Reporting: The Case of the United Arab Emirates, Accounting Forum 32, pp. 142-125
25. Jana, H., & Jitka, Z. (2014). Comparison of Approaches to Financial Reporting of Non-current Assets According to the IFRS for SMEs and IAS/IFRS. Procedia Engineering, 703- 696, 69.

26. Jermakowicz, E. K. (2004). Effects of Adoption of IFRS in Belgium: The Evidence from BEL-20 Companies. Accounting in Europe, 1, 51-70.
27. Jermakowicz, E. K., & Epstein, B. J. (2010). IFRS for SMEs - An Option for U.S. Private Entities? Review of Business,30J((2)J 79-72.
28.Jermakowicz, E. K., & Gornik-Tomaszewski, S. (2006). Implementing IFRS from the Perspective of EU Publicly Traded Companies. Journal of Accounting, Auditing and Taxation,15, J 170-196.
29. Jones, S., & Higgins, A. D. (2006). Australia's switch to international financial reporting standards: A per-spective from account preparers. Accounting & Finance, 46J((4)J 652-629.
30. Joshi, P.L. & Ramadhan, S. (2002) The adoption of international accounting standards by small and closely held companies: Evidence from Bahrain, International Journal of Accounting, vol. 37, no.4: 440–429
31. Kılıç, M., Uyar, A. & Ataman, B. (2014). Preparedness for and perception of IFRS for SMEs: Evidence from Turkey, Accounting and Management Information Systems, vol. 13, no. 3:J 519-492
32 Larson, R. K., & Street, D. L. (2004). Convergence with IFRS in an expanding Europe: Progress and obsta-cles identified by large accounting firms' survey. Journal of International Accounting, Auditing and Taxa-tion, 13,J 119–89.
33. Lombard, D., & Rider, C. V. (2010). IFRS for U.S.-Based SMEs: Who's on First, and What U.S.-Based SMEs Need to Look Out For. Proceedings of the Northeast Business & Economics Association, 74–69.
34. Masca, E. (2012). Influence of Cultural Factors in Adoption of the IFRS for SMEs. Procedia Economics and Finance, 3,J575–567.
35. Müllerová, L., Paseková, M. & Dana Kubíčková, (2010). Analysis of Differences in Reporting According to IFRS in SMEs in the Czech Republic and its Influence on Performance Measurement. Economic Studies and Analyses. V. 4. Pp 124-106.
36. Pacter, P. (2009). An IFRS for private entities. International Journal of Disclosure and Governance,6J(1),J20–4.

37. Pacter, Paul (2017) Pocket Guide to IFRS Standards-the global financial reporting language. London: IFRS Foundation
38. Palmer, B. (2020). International financial reporting standards (IFRS). Retrieved Jan 4, 2021, from https://www.investopedia.com/terms/i/ifrs.asp
39. Poroy Arsoy, A. & Sipahi, B. (2007) "International financial reporting standards x for small and medium sized entities and the Turkish case", Ankara Üniversitesi SBF Dergisi, vol. 62, no. 4:L48–31.
40.Rashwan, Abdul Rahman & Ali Amarif, Suad (2019) "The impact of applying international financial re-porting standards to SMEs", Journal of Accounting and Financial Studies, vol. 14, no. 48:L94-79.
41. On optimizing the utility of financial reports between Palestinian and Libyan business environment Rezaee, Z., Smith, L.M. & Szendi, J.Z. (2010). Convergence in accounting standards: Insights from acade-micians and practitioners, Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, vol. 26, no. 1: 154–142
42. Sanders, J. C., Lindberg, D. L., & Seifert, D. L. (2013). Is IFRS for SMEs a Beneficial Alternative for Private Companies? CPA Journal,83J(2),J35–32.
43. Seifert, D. L., & Lindberg, D. L. (2010). Key provisions of IFRS for small and medium-sized entities. The CPA Journal (May), 34–37.
44.Siam, W.Z. & Rahahleh, M.Y. (2010). Implications of applying the International
45.Financial Reporting Standards (IFRS) for small and medium-sized enterprises on the accounting environment in Jordan, Journal of Accounting-Business and Management, vol. 17, no. 2: 21-33
46. SOCPA. (2016), Transition to the International Accounting and Auditing Standards. Retrieved Jan 4, 2021,
47. From https://socpa.org.sa/SOCPA/files/47/47b443b8-2fbb-47f2-a2a1-712d5bb3b23b.pdf 45.
48.Sorensen, S. M. si Kyle, D. L., (2007). Found in translation: a guide to using foreign financial statements, Journal of Accountancy, nr. 2 (203)

49.Tudor, A.T. & Mutiu, A. (2008). Pro And Contra Opinions Regarding A SME Accounting Standard, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Faculty of Sciences, Universitatis Apulensis Series, vol. 1(10), pages 1-4.

50.Tyrrall, D., Woodward, D. & Rakhimbekova, A. (2007). The relevance of international financial reporting standards to a developing country: evidence from Kazakhstan, International Journal of Accounting, vol. 42, no. 1: 82–110

51. Uyar, A. & Güngörmüş, A.H. (2013) "Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Turkey", Research in Accounting Regulation, vol. 25: 77-87

52. VASEK, L. (2011). Ifrs for Smes - a New Challenge for Worldwide Financial Reporting. International Journal of Management Cases, 13(4), 115–120.

53. Walton, P. (2011), An Executive Guide to IFRS – Content, Costs and Benefits to Business. John Wiley & Sons Inc., Cornwall, United Kingdom

54. Zeff, S., A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality, The British Accounting Review 39, pp. 290 302

ملحق ١ أداة الدراسة

Perceptions and knowledge of accounting professionals on IFRS for SMEs: Evidence from Saudi Arabia

فهم وإدراك المتخصصين في مجال المحاسبة حول المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs: دراسة عن المملكة العربية السعودية

Demographic Information

Please identify your region by ticking the appropriate box (please choose one)		يرجى تحديد منطقتك عن طريق وضع علامة في المربع المناسب (يرجى اختيار واحد)	
Tabuk region	منطقة تبوك	Riyadh region	منطقة الرياض
Northern border region	منطقة الحدود الشمالية	Qassim region	منطقة القصيم
Asir Region	منطقة عسير	Mecca region	منطقة مكة المكرمة
Jazan region	منطقة جازان	Medina region	منطقة المدينة المنورة
Najran region	منطقة نجران	Hail region	منطقة حائل
Al Baha region	منطقة الباحة	Al Jouf region	منطقة الجوف
		Eastern region	المنطقة الشرقية

Please identify your gender	يرجى تحديد الجنس
أنثى Female	ذكر Male

Please identify your role by ticking the appropriate box (please choose one)	يرجى تحديد عملك عن طريق وضع علامة في المربع المناسب (يرجى اختيار واحد)
Post graduate Student	طالب دراسات عليا
Academic	أكاديمي
Intern	مراجع تحت التدريب
Accountant	محاسب

يرجى تحديد عملك عن طريق وضع علامة في المربع المناسب (يرجى اختيار واحد)	Please identify your role by ticking the appropriate box (please choose one)
محاسب قانوني	Certified Public Accountant
محلل مالي	Financial Analyst
مشرع	Regulator
مراجع داخلي	
غير ذلك (يرجى التحدي)	.... (Other (please specify

يرجى تحديد سنوات الخبرة من خلال تحديد المربع المناسب	Please identify your experience by ticking the ap-propriate box (please choose one)
1-5 سنوات	years 1-5
6-10 سنوات	years 6-10
أكثر من 10 سنوات	More than 10 years

ما هو أعلى مستوى لمؤهلاتك الأكاديمية؟ (يرجى اختيار مربع واحد)	What is your highest level of academic qualifica-tion? (please choose one box)
البكالوريوس	First degree
الماجستير	Master degree
الدكتوراه	PhD

If you have any professional qualifications please specify

إذا كان لديك أي مؤهلات مهنية، يرجى تحديد ذلك

يرجى تحديد سنوات الخبرة من خلال تحديد المربع المناسب	If you are working in an auditing firm, please specify its type
موظف في Big4	Big4 employee
موظف بغير Big4	Non-Big4 employee

Please indicate your company's turnover in Saudi Riyals	فضلا حدد فئة مستوى المبيعات السنوية لشركتكم.
Less than 50 Million	أقل من 50 مليون
Between 50 & 200 Million	بين 50 و 200 مليون

Source of information regarding IFRS for SMEs

مصدر المعلومات المتعلقة IFRS الشركات الصغيرة والمتوسطة

Where do you obtain information regarding IFRS for SMEs' من أين حصلت على معلومات بشأن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟	
http://www.ifrs.org/ (IFRS and IASB web site)	موقع IFRS و IASB
http://www.iasplus.com/index.htm (Deloitte IAS Plus web site)	موقع Deloitte IAS Plus
https://socpa.org.sa Web sites of Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA)	الموقع الإلكتروني للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA)
Professional journals	مجلة مهنية
Private training	تدريب خاص
Other please specify:…………..	غير ذلك، يرجى التحديد:....................

Evaluate the existence of stand-alone IFRS for SMEs apart from full IFRS	تقييمك لوجود معايير IFRS المستقلة للشركات الصغيرة والمتوسطة بصرف النظر عن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية:
Absolutely right	صحيح تماما
Right	صحيح
Undecided	لا أملك رأي
Wrong	خاطئ
Absolutely wrong	خاطئ تماما

The level of your knowledge of IFRS	مستوى معرفتك للمعايير الدولية للإبلاغ المالي
Very good	جيد جدا
Good	جيد
Fair	معقول
Slight	طفيف
None	لا شيء

Training regarding full IFRS and IFRS for SMEs

التدريب على المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير للشركات الصغيرة والمتوسطة

have received any training re-garding full IFRS and IFRS for SMEs	هل تلقيت أي تدريب فيما يتعلق بالمعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
Training about full IAS/IFRS	التدريب على معايير المحاسبة الدولية الكاملة / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
Training about IFRS for SMEs	التدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

Definition, promulgation, and sections

التعريف، النشر، والأقسام

Please state whether you know the following? (Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	يرجى ذكر ما إذا كنت تعرف ما يلي؟
Definition of SME in IFRS for SMEs			تعريف الشركات الصغيرة والمتوسطة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
Promulgation date of IFRS for SMEs			تاريخ نشر المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

Please state whether you know the following? (Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	يرجى ذكر ما إذا كنت تعرف ما يلي؟
Number of sections of IFRS for SMEs			عدد أقسام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

Topics omitted in IFRS for SMEs

الموضوعات المحذوفة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

Do you know that the following top-ics are omitted in IFRS for SMEs?(Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	يرجى ذكر ما إذا كنت تعرف ما يلي؟
Segment reporting			التقارير القطاعية
Interim financial reporting			التقارير المالية المرحلية
Insurance			التأمين
Assets held for sale			الموجودات المحتفظ بها للبيع
Earnings per share			ربحية السهم

Valuation methods/concepts

أساليب التقييم / المفاهيم

Do you know the following valuation methods/concepts covered in IFRS for SMEs? (Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	هل تعرف طرق / مفاهيم التقييم التالية المشمولة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟
Fair value			القيمة العادلة
Fair value less costs to sell			القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع
Nominal amount			مبلغ اسمي
Residual value			القيمة المتبقية
Historical cost			التكلفة التاريخية

Do you know the following valuation methods/concepts covered in IFRS for SMEs? (Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	هل تعرف طرق / مفاهيم التقييم التالية المشمولة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟
Value in use			قيمة الاستخدام
Carrying amount			المبلغ الدفتري
Recoverable amount			المبلغ القابل للاسترداد
Net realizable value			صافي القيمة القابلة للتحقيق
Intrinsic value			القيمة الجوهرية

Obstacles in implementing IFRS for SMEs

معوقات تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

To which extent do you agree with the following obstacles in implementing IFRS for SMEs (1 = strongly disagree, 5 = strongly agree)
إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص معوقات تنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

Statement العبارات	Strongly agree أوافق بشدة	Agree أوافق	Neutral محايد	Disagree لا أوافق	Strongly disagree لا أوافق بشدة
Costly transition process to standards عملية الانتقال مكلفة للمعايير	1	2	3	4	5
Not providing sufficient training programs by related professional bodies عدم توفير برامج تدريبية كافية من قبل الهيئات المهنية ذات الصلة	1	2	3	4	5
Difficulty in understanding standards صعوبة في فهم المعايير	1	2	3	4	5
Training inadequacy of firms accounting personnel عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات	1	2	3	4	5

Key differences between full IFRS and IFRS for SMEs

الاختلافات الرئيسية بين المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة.

Please state whether you know the following key differences between full IFRS and IFRS for SMEs? (Yes = 1, No = 0)	لا = 0	نعم = 1	يرجى تحديد ما إذا كنت تعرف الاختلافات الرئيسية التالية بين المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟
IFRS for SMEs were prepared com-pletely stand-alone			تم إعداد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة قائمة بذاتها تمامًا
Some topics of full IFRS were omitted in IFRS for SMEs			تم حذف بعض موضوعات المعايير الدولية الكاملة للتقارير المالية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة
Recognition and measurement were simplified			تم تبسيط التعرف والقياس
IFRS for SMEs require about 300 dis-closures compared with roughly 3000 for full IFRS			تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة حوالي 300 إفصاح، مقارنة بما يقرب من 3000 كشف لمعايير التقارير المالية الدولية الكاملة
IFRS for SMEs are 230 pages whereas full IFRS are above 2000			يبلغ المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة 230 صفحة، في حين أن المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية تتجاوز 2000
IFRS for SMEs were written in an easi-ly understood manner			تمت كتابة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة بطريقة سهلة الفهم
Where IFRS have options IFRS for SMEs include only the simpler option			عندما يكون للمعايير الدولية للإبلاغ المالي خيارات، فإن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة لا تتضمن سوى الخيار الأبسط

Potential advantages of implementation of IFRS for SMEs

المزايا المحتملة لتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة

To which extent do you agree with the following Potential advantages of implementation of IFRS for SMEs? (1 = strongly disagree, 5 = strongly agree)
إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص المزايا المحتملة لتنفيذ المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة. (1= لا أوافق لا أوافق بشدة، 5 = أوافق بشدة)

Statement العبارات	Strongly agree أوافق بشدة	Agree أوافق	Neutral محايد	Disagree لا أوافق	Strongly disagree لا أوافق بشدة
Comparability of financial statements of SMEs will be enhanced سيتم تعزيز مقارنة البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1	2	3	4	5
Reliability of financial statements of SMEs will increase ستزداد موثوقية البيانات المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة	1	2	3	4	5
Transition to full IFRS for SMEs will be easier سيكون الانتقال إلى المعايير الدولية الكاملة لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة أسهل	1	2	3	4	5
Training inadequacy of firms’ accounting personnel عدم كفاية تدريب موظفي المحاسبة في الشركات	1	2	3	4	5
Reaching global capital will be easier سيكون الوصول إلى رأس المال العالمي أسهل	1	2	3	4	5

Statement العبارات	Strongly agree أوافق بشدة	Agree أوافق	Neutral محايد	Disagree لا أوافق	Strongly disagree لا أوافق بشدة
Foreign direct investment in SA will increase سوف يزيد الاستثمار الأجنبي المباشر في السعودية	1	2	3	4	5
Rating of firms by rating agencies will be easier سيسهل تصنيف الشركات من قبل وكالات التصنيف	1	2	3	4	5
Reaching financing sources will be facilitated سيسهل الوصول إلى مصادر التمويل	1	2	3	4	5
Efficiency of SMEs which operate internationally will be facilitated سيزيد من كفاءة الشركات الصغيرة والمتوسطة التي تعمل على المستوى الدولي	1	2	3	4	5
Mergers and acquisitions in SA will increase عمليات الاندماج والاستحواذ في السعودية ستزداد	1	2	3	4	5
Efficiency in auditing will improve ستتحسن كفاءة التدقيق والمراجعة					

Recognition and measurement simplifications

تبسيط الاعتراف والقياس

Please state whether you know the fol-lowing simplifications in IFRS for (SMEs? (Yes = 1, No = 0	لا = 0	نعم = 1	يرجى ذكر ما إذا كنت تعرف التبسيط التالي في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للشركات الصغيرة والمتوسطة؟
Reducing classification of financial as-sets to two rather than the four in full IFRS			تخفيض تصنيف الأصول المالية إلى اثنين بدلاً من أربعة في معايير الإبلاغ المالي الدولية الكاملة
Simplifying hedge accounting			تبسيط محاسبة التحوط
Expensing research and development costs			حساب تكاليف البحث والتطوير
Expensing all borrowing costs			إنفاق جميع تكاليف الاقتراض
Using fair value if biological assets for which fair value is readily determinable without undue cost or effort, otherwise the cost model			استخدام القيمة العادلة إذا كانت الأصول البيولوجية التي يمكن تحديد القيمة العادلة لها بسهولة دون تكلفة أو جهد غير مبرر، وإلا يستخدم نموذج التكلفة
Simplifying defined benefit pension plan Accounting			تبسيط خطة المعاشات التقاعدية المحددة
Amortization and impairment of good-will			إطفاء اضمحلال الشهرة
Cost model for associates and joint ven-tures			نموذج التكلفة للشركات الزميلة والمشتركة
Using directors' judgment in determin-ing fair value in share-based payments			استخدام حكم الإدارة في تحديد القيمة العادلة في المدفوعات القائمة على الأسهم
Easier first-time adoption			تبسيط التطبيق لأول مرة

Training needs

احتياجات التدريب

To which extent do you agree with the following training needs of participant ? (1 = strongly (disagree, 5 = strongly agree
إلى أي مدى تتفق مع العبارات التالية بخصوص احتياجات التدريب (1= لا أوافق لا أوافق بشدة، 5 = أوافق بشدة)

Statement العبارات	Strongly agree أوافق بشدة	Agree أوافق	Neutral محايد	Disagree لا أوافق	Strongly disagree لا أوافق بشدة
There is a need for training on IFRS for SMEs. هناك حاجة للتدريب على المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الشركات الصغيرة والمتوسطة.	1	2	3	4	5
The training should take more than 40 h التدريب يجب ان لا يقل عن 40 ساعة تدريبية.	1	2	3	4	5
Specialized training programs are available on the IFRS for SMEs in Saudi Arabia تتوفر برامج التدريب المتخصصة على المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في السعودية	1	2	3	4	5
The level of knowledge in the area of IFRS for SMEs is good مستوى المعرفة في مجال المعايير الدولية للتقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة جيد	1	2	3	4	5

إستشراف أفضل الممارسات فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية

د. عزام بن عبدالله السحيباني

أستاذ المحاسبة المساعد

قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود

إستشراف أفضل الممارسات فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية

د. عزام بن عبدالله السحيباني
أستاذ المحاسبة المساعد
قسم المحاسبة - كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود

الملخص

الهدف من هذه الدراسة هو إستشراف أفضل الممارسات التي يُقترح للجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية أن تتبناها فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بناءً على نوع عميل المراجعة: إما منشأة ذات شأن عام أو منشأة ليست ذات شأن عام. ومن أجل إستشراف أفضل الممارسات، تم إتباع ثلاث منهجيات بحثية للحصول على أفضل الممارسات. المنهجية الأولى تمثلت في مراجعة البحوث السابقة المنشورة ذات العلاقة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كما تضمنت مسح للقوانين المطبقة في دول مجموعة العشرين بالإضافة إلى مسح للبحوث ذات العلاقة والتي ركزت على تجارب تلك الدول لإستخلاص الدروس المستفادة مع الأخذ بالإعتبار الميثاق الدولي لمجلس معايير أخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين (IESBA). أما المنهجية الثانية فتمثلت في تطوير استبانه و مشاركتها مع مجموعة من الأطراف ذوي العلاقة في المملكة العربية السعودية وتشمل: مُعدي القوائم المالية (المدراء الماليين CFOs) والمراجعين الخارجيين والمنظمين مثل مسؤولي هيئة السوق المالية ووزارة التجارة والبنك المركزي السعودي ومستخدمي القوائم المالية مثل ممثلي الصناديق الاستثمارية وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات. أما المنهجية الثالثة فتمثلت بتنفيذ مقابلات عن طريق الهاتف مع عدد من الخبراء في مجال المراجعة.

توصلت هذه الدراسة إلى أن أفضل الممارسات التي يُقترح للجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية أن تتبناها فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي - سواء كانت المنشأة ذات شأن عام أو ليست ذات شأن عام – هي أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى شريك المراجعة و قيادي المراجعة الآخرين كل 5 سنوات وعلى مستوى فاحص رقابة جودة الارتباط كل 7 سنوات و على مستوى شركة المراجعة كل 10 سنوات. وأن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 5 سنوات لشريك المراجعة 3 سنوات لفاحص رقابة جودة الارتباط وأن تكون فترة الإبعاد سنتين لقيادي المراجعة الاخرين وشركة المراجعة.

الكلمات المفتاحية: التغيير الإلزامي لشركات المراجعة، التغيير الإلزامي لشريك المراجعة، جودة المراجعة الخارجية، إستقلال المراجع الخارجي، جهة ذات شأن عام، جهة ليست ذات شأن عام.

Abstract:

The aim of this study is to explore the best practices that regulatory authorities in the Kingdom of Saudi Arabia are proposed to adopt regarding the mandatory change of the external auditor based on the type of audit client: either an entity of public interest or an entity of non-public interest. In order to explore best practices, three research methodologies were followed to obtain best practices. The first methodology was a review of previous published research related to the mandatory change of the external auditor. It also included a survey of the laws applied in the G20 countries, in addition to a survey of related research that focused on identifying the lessons learned from the experiences of these countries, taking into account the International Code of Conduct and Ethics for Professional Accountants. The second methodology was to develop a questionnaire and share it with a group of relevant parties in the Kingdom of Saudi Arabia, including: financial statement preparers (financial managers, CFOs), external auditors and regulators such as officials of the Capital Market Authority, the Ministry of Commerce, the Saudi Central Bank, users of financial statements such as representatives of investment funds, and faculty members in universities. The third methodology was to carry out telephone interviews with a number of relevant professionals with long experience in the field of auditing.This study found that the best practices that regulators in the Kingdom of Saudi Arabia are suggested to adopt with regard to the mandatory change of the external auditor - whether public interest entity or not - is for the change to be mandatory at the audit partner level and other audit leaders every 5 years, at the level of engagement quality control examiner every 7 years, and at the audit firm level every 10 years. The cooling-off period should be 5 years for the audit partner, 3 years for the engagement quality control examiner, and the cooling-off period should be 2 years for the other audit leaders and the audit firm.

keywords: Mandatory Audit Firm Rotation, Mandatory Audit Partner Rotation, External Audit Quality, External Auditor Independence, Public Interest Entity, Non-Public Interest Entity.

المقدمة

التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي "سواءً على مستوى شركة المراجعة أو مستوى شريك المراجعة" يحظى باهتمام كبير في العديد من الدول من جميع الأطراف المعنية؛ بما في ذلك الهيئات التنظيمية وشركات المحاسبة والمراجعة والعملاء والمستثمرين والباحثين. إزداد هذا الإهتمام منذ فضيحة المحاسبة McKesson-Robbins في عام 1939م في الولايات المتحدة الامريكية. حيث أن هذه الفضيحة المحاسبية أثرت بشكل كبير على توجهات هيئة الأوراق المالية والبورصات في الولايات المتحدة (SEC) فيما يتعلق بمسألة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي خلال تلك الفترة بسبب الإرتباط الطويل بين رئيس شركة McKesson-Robbins ومراجعها الخارجي شركة (PwC) Price Waterhouse & Co. والنقاش عن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى الشريك و/ أو الشركة لازال مستمراً منذ ذلك الوقت بين مؤيد ومعارض.

شهد الاقتصاد في المملكة العربية السعودية نموا كبيراً وزيادة في عدد المستثمرين المحليين والدوليين، وحرصت الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية على تبني المعايير والممارسات الدولية من أجل ضمان أفضل الممارسات فيما يتعلق بإعداد القوائم المالية ومراجعتها، حيث قامت الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية بتبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بشكل إلزامي بدايةً من عام 2017. كما قامت الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية بإعتماد تطبيق الميثاق الدولي لسلوك وآداب المهنة IESBA. وتعتبر هذه الدراسة هي جزء من الجهود التي بذلت خلال إجراءات تطبيق ذلك الميثاق والتي تهدف إلى إستشراف أفضل الممارسات التي يُقترح للجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية أن تتبناها فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي بناءً على نوع عميل المراجعة: إما منشأة ذات شأن عام أو منشأة ليست ذات شأن عام.

النتائج التي توصلت إليها الدراسة متناسقة مع الإطار النظري. حيث أن نظرية الوكالة تدعم الحاجة إلى تدوير المراجعين الخارجين للتخفيف من تضارب المصالح المحتمل وتقليل عدم تناسق تدفق المعلومات (Jensen and Meckling 1976). إن طول العلاقة بين الإدارة والمراجع الخارجي قد تؤثر على استقلالية المراجع. والتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يجلب منظورًا جديدًا يمكن أن يساعد في تحديد المخالفات لدى الشركة من خلال مراجعة البيانات المالية للشركة من قبل عدد من الأشخاص كل فترة، مما يقلل من إحتمالية عدم إكتشاف الخطأ، وبالتالي مواءمة مصالح جميع أصحاب المصلحة وتقليل المخاطر. كما أشارت دراسات سابقة إلى أن العلاقات طويلة المدى بين الأشخاص، قد تؤدي إلى بعض أنواع التواطؤ، مما يؤثر سلباً على آداء المراجع الخارجي (Ali and Zhang 2015; Hu et al. 2015). كما أن هذه الدراسة قامت بمراجعة عدد من الدراسات التي إستعرضت نتائج تطبيق دول أخرى للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، نظراً لأن المملكة العربية

السعودية باتت تتبوأ مكانة مرموقة على المستوى الدولي، وبالتالي فإن الجهات التنظيمية ذات العلاقة بدأت بتطوير المعايير المحلية بما يتواءم مع المعايير الدولية.

الجزء الأول من هذه الدراسة يُناقش الجوانب الإيجابية التي يركز عليها "أو يحتج بها" المؤيدون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وكذلك الجوانب السلبية التي يركز عليها المعارضون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. بعد ذلك تناقش هذه الدراسة نتائج الدراسات السابقة التي توصل إليها الباحثون بشأن نتيجة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية سواءً على مستوى شريك المراجعة أو شركة المراجعة في مجموعة دول العشرين. بعد ذلك تعرض هذه الدراسة نتائج الإستبيان الخاص بإستطلاع رأي الخبراء من الجهات المختلفة في المملكة العربية السعودية. بعد ذلك، تعرض هذه الدراسة نتائج آراء الأشخاص الذي تم التواصل معهم هاتفياً. وتختتم هذه الدراسة بعرض التوصيات.

المنهجية البحثية الأولى: مراجعة البحوث السابقة المنشورة ذات العلاقة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي

1. إستشراف العوامل المؤيدة و العوامل الغير مؤيدة للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي:

1.1 العوامل "الحُجج" التي تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي

يعتقد المؤيدون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أنه عندما لا يتم تغيير المراجع الخارجي فقد يفقد المراجع الإهتمام والحرص أثناء المراجعة مما قد يؤدي إلى عدم النظر بعناية في سجلات العميل وقد يعتبر المراجع أن مكانته في المراجعة مضمونة (Doherty 1967). أيضاً يعتقد المؤيدون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أن عدم تغيير المراجع الخارجي قد يؤثر سلبًا على استقلاليته (Dopuch et al. 2001). على سبيل المثال، قد تؤدي العلاقات الطويلة بين المراجع الخارجي والعميل إلى تطور علاقة ودية بين الطرفين، مما قد يؤدي إلى إهمال في عملية المراجعة كما تؤدي الى الإعتماد الكبير على خطط المراجعة الروتينية. كذلك فإن خوف المراجع من خسارة علاقته مع العميل قد يؤدي إلى إنخفاض جودة المراجعة بسبب أن المراجع الخارجي قد يكون أقل إنتباهاً لمخاطر العميل (Johnson et al. 2002).

واستمر النقاش أيضًا خلال القرن الحادي والعشرين حول هذا الموضوع، حيث بين بعض الباحثين أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي قد يدفع المراجعين إلى إعطاء إهتمام أكبر للتفاصيل

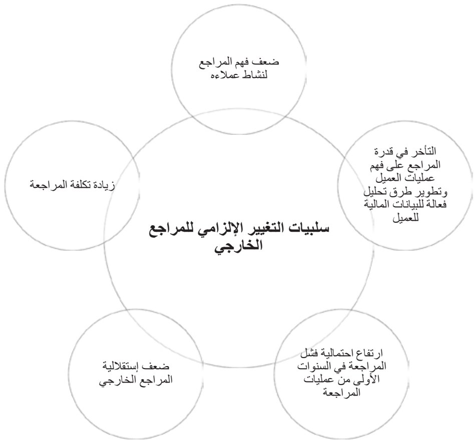
التي يمكن أن يحصل عليها المراجع من العميل أثناء المراجعة ويزيد من مستويات الشك المهني لديهم (Arel et al. 2005). كما أن الدراسات السابقة وجدت أن هناك علاقة إيجابية بين الشك المهني وجودة المراجعة. الباحثون في السابق توصلوا أيضاً إلى إيجابية أخرى للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وهي تشجيع المراجعين الخارجيين بشكل أكبر أن يقوموا بإدراج تعليقات سلبية في تقرير المراجعة عن العميل خلال آخر سنة قبل التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (Arel et al. 2006). كما توصل الباحثون إلى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يقلل من آثار ضغط العميل على المراجع الخارجي (Hatfield et al. 2006). إضافة إلى ذلك، فإن التغيير الالزامي للمراجع الخارجي يقلل من اعتماد المراجع الخارجي المفرط على بيانات المراجعة من السنوات السابقة (Sivaramakrishnan 2010). كما أن من إيجابيات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هي أنه قد يزيد من المنافسة بين شركات المراجعة وبالتالي يحسن فرصة شركات المراجعة الصغيرة للمشاركة في السوق (Ewelt-Knauer et al. 2012). الشكل رقم 1 يلخص العوامل "الحُجج" التي تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

الشكل رقم 1: أسباب التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (1)

(1) من إعداد الباحث وتم اشتقاقه من الدراسات السابقة التي تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي

1.2 العوامل "الحُجج" التي لا تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي

يعتقد المعارضون للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي أن تغيير المراجع الخارجي يزيد من تكلفة المراجعة ويقلل من معرفة المراجع بعملائه لأن المراجعين عادة يستغرقون بعض الوقت حتى يفهموا عملائهم بشكل جيد. كما يعتقد (Doherty, 1967) أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يقلل من قدرة المراجع على فهم عمليات العميل ويقلل من قدرة المراجع على تطوير طرق تحليل فعالة للبيانات المالية للعميل. إستمر النقاش حول تأثير التغيير الإلزامي للمراجع الخارج على جودة المراجعة في القرن الحادي والعشرين حيث ذكر (Gietzmann and Sen, 2002) أن دراسات سابقة توصلت إلى أن معدل فشل المراجعة أعلى بثلاث مرات خلال السنة الأولى والثانية بعد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي مقارنة بفترات المراجعة اللاحقة. مما يظهر أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يؤدي إلى أكثر معدلات فشل في المراجعة خلال العامين الأولين بعد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. بالإضافة للباحثين، فإن ممارسي خدمة المراجعة يعتقدون أيضًا بأن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يزيد من خطر فشل المراجعة في السنوات الأولى من عمليات المراجعة الجديدة لأن المراجعين يحتاجون إلى وقت لإكتساب معرفة عميقة بأعمال العميل (PwC 2007). كما يعتقد المعارضون أن للتغيير الإلزامي يقلل من إستقلالية المراجع الخارجي (Dordzhieva 2022). بالإضافة إلى ذلك، يعتقد المعارضون من ممارسي المراجعة بأن فوائد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي لغرض تلبية الهدف المتمثل في إلقاء "نظرة جديدة" على العميل هي أقل من المخاطر والتكاليف الناتجة من التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (Cheynel and Zhou 2023). الشكل رقم 2 يلخص العوامل "الحُجج" التي لا تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.



الشكل رقم 1: سلبيات التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (1)

(1) من إعداد الباحث وتم اشتقاقه من الدراسات السابقة التي لا تؤيد التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي.

2. مسح القوانين المطبقة في دول مجموعة العشرين بالإضافة إلى مسح للبحوث ذات العلاقة والتي ركزت على تجارب تلك الدول لاستخلاص الدروس المستفادة من تجارب تلك الدول

تمثلت المنهجية البحثية الأولى من هذه الدراسة بتحليل نتائج الدراسات السابقة التي توصل إليها الباحثون نتيجة تطبيق عدد من دول مجموعة العشرين التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي -سواءً على مستوى شريك المراجعة أوعلى مستوى شركة المراجعة- على جودة المراجعة الخارجية. حيث أن الهدف من إستخدام هذه المنهجية هو الإطلاع على الدروس المستفادة من التطبيق الفعلي للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة الخارجية. وسبب إختيار الدراسات المتعلقة بدول مجموعة العشرين هو أن التشابه بين إقتصاد المملكة العربية السعودية ودول مجموعة العشرين أعلى من التشابه بين إقتصاد المملكة العربية السعودية وإقتصادات الدول الأخرى. لذلك، فإن مراجعة الدراسات السابقة لتحديد نتائج تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دول مماثلة يساعد على التوصل إلى إستنتاج مناسب فيما يتعلق بأفضل الممارسات التي يُقترح للجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية أن تتبناها (Petticrew and Roberts 2008). الجدول رقم 1 يحتوي على ملخص للقوانين الخاصة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دول مجموعة العشرين.

جدول (1): ملخص لقوانين الدول الخاصة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دول مجموعة العشرين G-20

الدولة	قانون الدولة فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي على مستوى			
	الشريك		الشركة	
	On	Cooling-off	On	Cooling-off
الصين	5 سنوات	سنتين		
استراليا	5 سنوات	سنتين		
البرازيل			5 سنوات	سنتين
تركيا	5 سنوات	3 سنوات	7 سنوات	3 سنوات
الولايات المتحدة الأمريكية	5 سنوات	5 سنوات		
كندا	7 سنوات	5 سنوات		
ألمانيا	7 سنوات	سنتين		
المملكة المتحدة	5 سنوات	5 سنوات		
اليابان	7 سنوات	سنتين		

الدولة	قانون الدولة فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي على مستوى			
	الشريك		الشركة	
	On	Cooling-off	On	Cooling-off
إندونيسيا	3 سنوات	سنتين	6 سنوات	سنتين
كوريا الجنوبية			6 سنوات	سنتين
الهند	5 سنوات	5 سنوات	10 سنوات	5 سنوات
فرنسا			6 سنوات	3 سنوات
إيطاليا			9 سنوات	3 سنوات
دول الاتحاد الأوروبي			10 سنوات	4 سنوات
الأرجنتين	5 سنوات	سنتين		
المكسيك	5 سنوات	سنتين		
جنوب أفريقيا			10 سنوات	5 سنوات

2.1 تجارب مجموعة دول العشرين فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي لشريك المراجعة (الصين، أستراليا، تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الهند، الأرجنتين، المكسيك)

غالبية الأنظمة في مجموعة دول العشرين تطلب بشكل إلزامي تغيير الشريك المراجع كل خمس سنوات (الصين، أستراليا، تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الهند، الأرجنتين، المكسيك) . لكن يوجد اختلاف بين أنظمة هذه الدول فيما يتعلق بالفترة التي يلزم فيها الشريك المراجع "الإبتعاد" قبل العودة لمراجعة نفس العميل مرة أخرى (Cooling-off period). حيث أن الصين وأستراليا والأرجنتين والمكسيك تلزم الشركاء المراجعين الإبتعاد لمدة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل مرة أخرى. بينما الأنظمة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة تتطلب من الشركاء المراجعين الإبتعاد لمدة خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل مرة أخرى.

2.1.1 نتائج دراسات الدول التي تتطلب التغيير الإلزامي لشريك المراجع كل خمس سنوات

القسمان التاليان يستعرضان النتائج التي توصلت إليها الدراسات السابقة خلال الفترة ما بين 2010 و 2022 عن تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات في مجموعة دول

العشرين (الصين، استراليا، تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الهند، الأرجنتين، المكسيك). حيث أن القسم الأول يركز على الدول التي تُلزم أنظِمتها شريك المراجعة البقاء سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off period) (الصين، أستراليا، الأرجنتين، ، المكسيك). والقسم الثاني يركز على الدول التي تُلزم أنظِمتها الشريك المراجع البقاء لمدة أكثر من سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off period).

1.1.1 الدول التي تُلزم بتغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات وقضاء سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (الصين، أستراليا، الأرجنتين، المكسيك)

الصين

فيما يتعلق بالدراسات التي استخدمت بيانات الشركات المدرجة في دولة الصين، قام (Firth et al. 2012a) بدراسة تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة في الصين على جودة المراجعة بإستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم في الصين خلال الفترة 2005-1997. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة في المناطق الغير متطورة في الصين. دراسة أخرى قامت باستخدام بيانات شركات مدرجة في الصين قام بها نفس الباحثين السابقين (Firth et al. 2012b) لدراسة مدى تأثير عودة شريك المراجعة لمراجعة نفس العميل بعد سنتين (Cooling-off period) على جودة المراجعة الخارجية. توصلت الدراسة إلى أنه يوجد احتمالية أكبر أن يقوم العميل بالرجوع إلى شريك المراجعة السابق في حالة مواجهة العميل تعديلات كبيرة في المراجعة خلال تلك السنتين (Cooling-off period). وتوصلت الدراسة أيضا إلى أنه في حالة عودة شريك المراجعة إلى مراجعة نفس العميل السابق يميل شريك المراجعة إلى أن يعامل العميل السابق بشكل ودي مقارنة بحالة تعيين العميل لشريك مراجعة آخر غير السابق. وهذه الدراسة توضح الأثر السلبي من تمكين شريك المراجعة للعودة لمراجعة نفس العميل مرة أخرى بعد مضي سنتين.

دراسة أخرى أيضا تمت بإستخدام بيانات للشركات المدرجة في الصين قام بها (Bandyopadhyay et al. 2014). توصلت الدراسة إلى نتائج قريبة من الدراسة التي قام بها (Firth et al. 2012a) وهي أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة خاصه في المناطق الغير متطورة قانونيا والتي يقل فيها عدد مكاتب المراجعة. أيضاً، قام (Lennox et al. 2014) بدراسة أثر التغيير الإلزامي لشريك المراجعة في الصين، ونتائج الدراسة أيضاً تؤيد التغيير

الإلزامي لشريك المراجعة. حيث توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة في الصين يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة خاصة في السنة الأخيرة قبل تغيير شريك المراجعة وخلال السنة الأولى من بدء شريك المراجعة الجديد.

دراسة أخرى أيضا تمت بإستخدام بيانات للشركات المدرجة في الصين قام بها (Zhang et al. 2022) . حيث توصلت الدراسة إلى أن شركات المراجعة التي لا تلتزم بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي تبدي رأي للمراجعة لمصلحة العميل بشكل أكبر بالإضافة إلى حصول شركة المراجعة على رسوم مراجعة أكبر. نستنتج من الدراسات السابقة لممارسات تغيير شريك المراجعة في الصين، أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة بشكل عام يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة، وأن عودة شريك المراجعة لمراجعة نفس العميل يؤثر سلبيا على جودة المراجعة خاصه في حال مواجهة العميل لتعديلات خلال فترة الإبعاد الإلزامية (مدة سنتين) قبل عودة شريك المراجعة السابق لمراجعة نفس العميل.

أستراليا

يتطلب النظام في دولة أستراليا "Section 324DA of CLERP_9" (Legislation 2004) التغيير الإلزامي لشريك المراجعة بعد مضي خمس سنوات من مراجعة نفس العميل وأن يمضي سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل "Cooling-off period ". قام (Monroe and Hossain 2013) بقياس مدى تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات في استراليا على جودة المراجعة. إستخدمت الدراسة بيانات الشركات المدرجة في استراليا والتي لديها صعوبات مالية خلال الفترة من 2006 وحتى 2010. توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة الخارجية كانت أفضل خلال فترة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (حيث وجدت الدراسة أن المراجع الخارجي يميل بقدر أكبر إلى أن يصدر حكماً بعدم قدرة الشركة على الإستمرار خلال التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي كل خمس سنوات). في هذه الدراسة، أستنتج الباحثون بأن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة يزيد من جودة المراجعة.

أيضا باستخدام بيانات لشركات مدرجة في سوق الأسهم الإسترالية، قام (Ball et al. 2015) بدراسة مدى تأثير تغيير شريك المراجعة على جودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن هناك فوائد إيجابية نتيجة التغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة حيث أنها تزيد من جودة المراجعة. دراسة أخرى قام بها (Arthur et al. 2017)، حول مدى تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة على جودة المراجعة. الدراسة إستخدمت بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الأسترالية (ASX) خلال الفترة (2008 - 2014) . توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة يؤثر إيجابياً

على جودة المراجعة في حالة أن شريك المراجعة الجديد وشركة المراجعة التي يعمل فيها متخصصان في مراجعة قطاع العميل. لذلك، من هذه الدراسات التي أستخدمت بيانات شركات مساهمة في استراليا يتبين لنا أن تجربة أستراليا والتي تتطلب التغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة كل خمس سنوات وعدم العودة لمراجعة نفس العميل إلا بعد مضي سنتين أن هناك أثراً إيجابياً لتلك الأنظمة على جودة المراجعة.

1.1.2 الدول التي تلزم بتغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات وقضاء أكثر من سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (تركيا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، الهند)

تركيا

فيما يتعلق بتأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة على جودة المراجعة في دولة تركيا، والتي تلزم تغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات، والتغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة كل سبع سنوات فقد قام (Turel et al. 2017) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة بإستخدام بيانات الشركات المدرجة في تركيا على جودة المراجعة الخارجية. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشريك المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة لكن بشكل طفيف. وقد لا يمكن تعميم نتائج هذه الدراسة لأن العينة المستخدمة في الدراسة كانت لمدة عام واحد فقط وهو عام 2014. كما أن هذه الدراسة استخدمت بيانات الشركات قبل البدء الفعلي في ممارسة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في تركيا (Dada 2018).

الولايات المتحدة الأمريكية

أما نظام التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في الولايات المتحدة الأمريكية، فلقد تم إصدار قانون Sarbanes–Oxley Act (SOX) في عام 2002 لحماية مستخدمي القوائم المالية وزيادة ثقة المستثمرين. حيث أن قانون (SOX) يتطلب التغيير الإلزامي لشريك المراجعة للشركات المدرجة كل خمس سنوات. وأيضاً يتطلب (SOX) عدم عودة الشريك لمراجعة نفس العميل إلا بعد مضي خمس سنوات. لكن ذلك النظام ليس مطبقا على المنشآت الغير مدرجة والغير هادفة للربح، ولكن يوصى به لتلك المنشآت كأفضل الممارسات.

دراسات عدة استخدمت بيانات شركات مدرجة في سوق الأسهم الأمريكية لدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشريك المراجعة على جودة المراجعة. على سبيل المثال، قام (Srinidhi et al. 2010)

بدراسة مدى تأثير تغيير المراجع للفترة (1988-2000) على جودة المراجعة. تلك الفترة كانت قبل التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات المفروضة من قبل قانون (SOX). توصلت الدراسة إلى أن تغيير المراجع الخارجي يؤثر إيجابيا على جودة المراجعة فقط في حال أن شركة العميل لا تتطلب معلومات وخبرة فريدة في مجال الصناعة الخاصة بالعميل. بينما تغيير المراجع الخارجي يؤثر بشكل سلبي على جودة المراجعة في حالة أن شركة العميل تتطلب مراجع ذو خبرة ومعرفة فريدة في ذلك المجال. لذلك أوصى الباحثون في تلك الدراسة على أن تغيير الإلزامي لشريك المراجعة يؤثر سلبياً في حال حاجة شركة العميل على خبرة ومعرفة خاصة في مجال عمل العميل.

إندونيسيا

في دولة إندونيسيا، والتي تلزم الأنظمة فيها بتغيير شريك المراجعة كل ثلاث سنوات وتغيير شركة المراجعة كل ست سنوات. قام (Siregar et al. 2012) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي سواءً على مستوى شريك المراجعة. الدراسة إستخدمت بيانات لشركات مدرجة قبل التغيير الإلزامي لشريك المراجعة (1991-2001) وبعد التغيير الإلزامي لشريك المراجعة (2004-2008) من أجل دراسة آثار تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. ولم تتوصل الدراسة إلى وجود علاقة بين التغيير الإلزامي سواءً على مستوى شريك المراجعة. لذلك أوصى الباحثون إما بتغيير الحد الأعلى من السنوات المسموح للمراجع قبل التغيير و/أو إصدار نظام جديد لرفع جودة المراجعة الخارجية. دراسة أخرى قام بها (Febrianto et al. 2017) لتقييم أثر التغيير الإلزامي مقارنة بأثر التغيير الإختياري للمراجع الخارجي في إندونيسيا على جودة المراجعة. الدراسة استخدمت بيانات لشركات مدرجة في سوق الأسهم في إندونيسيا خلال الفترة (2015-2003) وعددها 857 شركة. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي مقارنة بالتغيير الإختياري للمراجع الخارجي يؤدي إلى زيادة جودة المراجعة. دراسة أخرى بواسطة (Martani et al. 2021) أستخدمت عدد 1,001 عينة لشركات مدرجة في سوق الأسهم في إندونيسيا ، من هذه العينة عدد 429 عينة تمت مراجعتها من قبل شركات المراجعة الكبيرة (Big 4) وعدد 472 عينة تمت مراجعتها من قبل شركات المراجعة الأخرى (Non-big 4)، توصلت الدراسة إلى أن لايوجد علاقة بين مدة عمل شريك المراجعة وجودة المراجعة. بينما التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة، لكن ذلك التأثير الإيجابي أقل في شركات المراجعة الكبيرة (Big 4).

الهند

أما الأنظمة في دولة الهند، والتي تفرض التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات وشركة المراجعة كل عشر سنوات وأن تمضي خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل (cooling-off period). قام (Mohapatra et al. 2021) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي مقارنة

بالتغيير الإختياري لشريك المراجعة الخارجي بإستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الهندية خلال الفترة (2011-2017). توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير للتغيير الإلزامي لشريك المراجعة على جودة المراجعة.

2.2 تجارب مجموعة دول العشرين فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي لشركة المراجعة (البرازيل، تركيا، إندونيسيا، كوريا الجنوبية، الهند، فرنسا، إيطاليا، جنوب أفريقيا)

تركيا

وأما علاقة تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة في دولة تركيا، والتي تلزم بتغيير شريك المراجعة كل خمس سنوات، والتغيير الإلزامي لشركة المراجعة كل سبع سنوات، فقد قام (Türel et al. 2013) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة للشركات المدرجة في تركيا على جودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة. لكن دراسة أحدث بواسطة (Koray et al. 2020) وجدت أن التغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة للشركات المدرجة في تركيا يؤثر بشكل سلبي على إلتزام الشركات بتسليم تقارير المراجعة في أوقاتها المحددة.

إندونيسيا

أما في دولة إندونيسيا، والتي تلزم بتغيير شريك المراجعة كل ثلاث سنوات وتغيير شركة المراجعة كل ست سنوات. قام (Kalanjati et al. 2019) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة. الدراسة إستخدمت عدد 688 عينة لشركات مدرجة في سوق الأسهم في إندونيسيا خلال الفترة 2003-2016، توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة. لكن التغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة يؤثر بشكل سلبي على جودة المراجعة.

كما قام (Martani et al. 2021) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة. الدراسة إستخدمت عدد 1,001 عينة لشركات في إندونيسيا، من هذه العينة عدد 429 عينة تمت مراجعتها من قبل شركات المراجعة الكبيرة (Big 4) وعدد 472 عينة تمت مراجعتها من قبل شركات المراجعة الأخرى (Non-big 4)، توصلت إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة جودة المراجعة، لكن ذلك التأثير الإيجابي أقل في شركات المراجعة الكبيرة (Big 4).

الهند

وفي حالة دولة الهند، والتي تفرض التغيير الإلزامي لشريك المراجعة كل خمس سنوات وشركة المراجعة كل عشر سنوات وأن تمضي خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل (cool-ing-off period). قام (Narayanaswamy and Raghunandan 2019)بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة باستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الهندية خلال الفترة (2014-2017). توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأثير للتغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة ولا على تكلفة المراجعة ولا على حصة شركات المراجعة في السوق. أيضاً، دراسة أخرى بواسطة (Jadiyappa et al. 2021) قامت بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة بإستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الهندية خلال الفترة (2001-2015). توصلت الدراسة إلى أنه على النقيض من هدف التغيير الإلزامي لشركة المراجعة، فإن جودة المراجعة تزيد مع زيادة بقاء فترة شركة المراجعة مع العميل. لكن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل سلبي على جودة المراجعة في حال أن العميل يقوم بدفع رسوم مبالغ فيها لشركة المراجعة.

البرازيل

وبمراجعة الدراسات الخاصة بالبرازيل، والتي تلزم التغيير على مستوى شركة المراجعة كل خمس سنوات مع فترة إبعاد سنتين، قام (Martinez and Reis 2010) بدراسة مدى تأثير تغيير شركة المراجعة (الإلزامي وغير الإلزامي) على جودة القوائم المالية (إدارة الأرباح) بإستخدام بيانات شركات مدرجة في سوق الأسهم البرازيلي خلال الفترة من 1997 وحتى 2007. توصلت الدراسة إلى أنه لا يوجد تأُثير لتغيير شركة المراجعة (الإلزامي وغير الإلزامي) على جودة القوائم المالية. دراسة أخرى استخدمت شركات مدرجة في سوق الأسهم البرازيلي (Antonio and Bassetti 2014) خلال الفترة قبل وبعد التغيير الإلزامي لشركة المراجعة (2003-2006) لتقدير مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة. توصلت الدراسة إلى عدم وجود علاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وجودة المراجعة. بينما توصلت الدراسة إلى أنه يوجد علاقة بين التغيير الإلزامي لشركة المراجعة وزيادة حصة شركات المراجعة الصغيرة.

يتبين لنا من الدراسات الخاصة بدولة البرازيل أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة لا يؤثر على جودة المراجعة. لكن بناءً على استبيان تمت الإجابة عليه من قبل 86 شركة، حيث تم الإستفسار من المشاركين عما إذا قد تم تغيير شركة المراجعة خلال الخمس سنوات الماضية وكانت الإجابة بنعم من قبل 49 شركة فقط. أيضا هذه الشركات التي أجابت بنعم قامت بتغيير شركة المراجعة ليست بسبب القانون وإنما لأسباب أخرى. لذلك فإن نتائج التغيير الإلزامي للدراسات التي ذكرت في السابق يجب أن تحلل بحذر.

كوريا الجنوبية

في كوريا الجنوبية، الشركات المدرجة ملزمة بعدم تغيير شركة المراجعة الخارجية لمدة ثلاث سنوات بعد البدء في المراجعة ولكن ملزمة بتغيير شركة المراجعة بعد مضي ست سنوات وأن تمضي سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (cooling-off period). وقد قام (Kim et al. 2015) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة في كوريا الجنوبية باستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم في كوريا الجنوبية (Korea Stock Exchange:KRX) خلال الفترة (-2006 2010) وشملت الدراسة 8,889 عينة. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يزيد من جودة المراجعة. على النقيض من ذلك، قام (Choi et al. 2017) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة في كوريا الجنوبية باستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم في كوريا الجنوبية (Korea Stock Exchange:KRX) خلال الفترة (2001-2009) لمقارنة أثر التغيير الإختياري مع التغيير الإلزامي لشركة المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة أفضل خلال فترة التغيير الإختياري مقارنة بالتغيير الإلزامي لشركة المراجعة. لذلك، ذكر الباحثون أن نتائج التغيير الإلزامي لشركة المراجعة الخارجية في كوريا الجنوبية أظهرت نتائج غير مرغوب فيها مقارنة بالتغيير الإختياري.

إيطاليا

ومن حيث الأنظمة في دولة إيطاليا، والتي تلزم بالتغيير على مستوى شركة المراجعة كل تسع سنوات، مقسمة على ثلاث فترات مدة كل فترة ثلاث سنوات. قام (Corbella et al. 2012) بدراسة مدى تأثير الإلزامي لشركة المراجعة بإستخدام بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم الإيطالية. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل إيجابي على جودة المراجعة وأن رسوم المراجعة لا تتأثر بعد التغيير الإلزامي لشركة المراجعة. دراسة أخرى قام بها (.Cameran et al 2016) توصلت إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر إيجابياً على جودة المراجعة، حيث أن الدراسة وجدت أن جودة المراجعة تتحسن خلال آخر ثلاث سنوات وهي التي تعتبر آخر فترة تسبق التغيير الإلزامي لشركة المراجعة، وهذه النتائج متوافقة مع توقعات الباحثين، حيث أن الباحثين يتوقعون أن المراجع سوف يقوم بالمراجعة بأفضل جودة خلال الفترة الأخيرة قبل التغيير الإلزامي من أجل تقليل خطر ان يكتشف المراجع الجديد أي نقص في المراجعة من المراجع السابق.

جنوب أفريقيا

فيما يتعلق بتأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة على جودة المراجعة في جنوب أفريقيا، والتي تلزم بتغيير شركة المراجعة كل عشر سنوات. قام (Grant et al. 2018) بدراسة مدى تأثير التغيير الإلزامي لشركة المراجعة للشركات المدرجة في جنوب أفريقيا على رسوم المراجعة في

الشركات التي تتطلب إعادة إعداد لقوائمها المالية خلال السنة الأولى من التغيير الإلزامي لشركة المراجعة. توصلت الدراسة إلى أن التغيير الإلزامي لشركة المراجعة يؤثر بشكل يزيد من رسوم المراجعة. دراسة أخرى بواسط (Marx and Harber 2020)، حيث قام الباحثون بدراسة مسحية في جنوب أفريقيا عن طريق توزيع استبيان على أربع مجموعات من ذوي المصلحة من التغيير الإلزامي لشركة المراجعة (شركاء المراجعة - وممارسو التدقيق المسجلون- والمدراء التنفيذيين الماليين ورؤساء اللجان الاستشارية ومديرو صناديق الأسهم). توصلت الدراسة من تحليل ردود المشاركين في الاستبيان أنهم لا يُعتقدون أن إخفاقات المراجعة والفضائح لشركات المراجعة في جنوب أفريقيا ناتجة عن فترة بقاء شركة المراجعة مع نفس العميل، أي أن المشاركين في الإستبيان يعتقدون أن فترة بقاء شركة المراجعة مع نفس العميل لا تضعف الإستقلالية أوالشك المهني للمراجع الخارجي. دراسة أيضاً بواسطة (Harber and Maroun 2020)، حيث قام الباحثون بالعمل على دراسة من خلال توزيع الاستبيان وعمل المقابلات مع (شركاء المراجعة – وكبار المستثمرين – والمدراء التنفيذيين الماليين – وأعضاء لجان المراجعة) في الشركات المدرجة في بورصة جوهانسبرج (JSE) لإستطلاع الآراء عن أثر التغيير الإلزامي لشركة المراجعة. توصلت الدراسة أن هناك تكلفة كبيرة من التغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة وخسارة كبيرة للمعرفة التي بناها المراجع مع العميل مقارنة بالتغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة فقط.

الدول الأخرى

فيما يتعلق بالدول التي لم تذكر في السابق مثل الأرجنتين و روسيا وفرنسا و اليابان ودول الاتحاد الأوربي والمكسيك وألمانيا، فإن الباحث لم يطلع على دراسات سابقة تخص تلك الدول تبين تجربتها من ناحية أثر التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على جودة المراجعة رغم محاولة البحث عنها.

التوصيات بناءً على الدراسة المسحية

بناءً على ما قامت به المنهجية البحثية الأولى من خلال مراجعة البحوث السابقة ومسح لتجارب عدد من دول مجموعة العشرين حول التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، للتعرف على أفضل الممارسات التي يُقترح على الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية تبنيها في هذا المجال بناءً على الدروس المستفادة من تطبيق أنظمة التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في دول مجموعة العشرين، توصلت هذه المنهجية إلى أن أفضل الممارسات هي أن يكون التغيير إلزامي على مستوى شريك المراجعة كل خمس سنوات وعلى مستوى شركة المراجعة كل عشر سنوات. وأن يمضي شريك المراجعة خمس سنوات قبل عودة شريك المراجعة لمراجعة نفس العميل (period Cooling-off). وأن تمضي شركة المراجعة خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off period).

المنهجية البحثية الثانية: استبيان تم مشاركته مع مجموعة من ذوي العلاقة

ومن أجل الوصول إلى إستشراف شامل في هذه الدراسة عن أفضل الممارسات فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي في المملكة العربية السعودية، تم تطوير إستبيان لإستطلاع آراء الأطراف ذوي العلاقة المباشرة في المملكة العربية السعودية بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي (Fowler Jr 2013). وتمت مراجعة وإعتماد الإستبيان من قبل أعضاء لجنة سلوك وآداب المهنة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين الذين يُعدون من أبرز الخبراء في هذا المجال. ومن ثم تمت مشاركة الإستبيان مع مجموعة من الأطراف ذوي العلاقة المباشرة بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي، مثل مُعدي القوائم المالية (المدراء الماليين CFOs) والمدققين والمراجعين الخارجيين والمنظمين مثل مسؤولي هيئة السوق المالية ووزارة التجارة ومؤسسة النقد العربي ومستخدمي القوائم المالية (ممثلي الصناديق الاستثمارية) وأعضاء هيئة التدريس في الجامعات. وقد بلغ عدد الذين تم دعوتهم للمشاركة 118 خبيرا. وقد قام بتعبئة كامل الإستبيان عدد 96 مشارك، حُذف منها عدد أربعة عشر مشاركة بسبب عدم ملاءمة الإجابة لفحوى الأسئلة، حيث أجابوا على السؤال الأول بعدم تأييدهم للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي وفي نفس الوقت أشاروا في الأسئلة اللاحقة أنهم مؤيدين للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي إما على مستوى الشريك أو على مستوى فريق العمل أو على مستوى شركة المراجعة بالكامل. العينة النهائية من الدراسة كما هو مبين بالجدول رقم 2 هي لعدد 82 مشارك. من بين هؤلاء المشاركين 42 شريك مراجعة وعدد 10 مدراء ماليين، بالإضافة لمسؤولين من الجهات التنظيمية ومسؤول في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، كما شارك عدد 12 مراجع لم يبين ما إذا كانوا شركاء أم لا، بالإضافة لعدد 3 مستشارين وعدد 2 من أعضاء هيئة تدريس في الجامعات، كما لم يشر عدد 10 مشاركين لمناصبهم. من بين المشاركين 45 حامل لدرجة البكالوريوس و31 شخص من الحاصلين على درجة الماجستير و3 من حملة درجة الدكتوراه. ومن المهم جداً الإشارة إلى أن عدد 74 مشارك في الاستبيان هم من الحاصلين على زمالة الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (SOCPA).

فيما يتعلق بنوع المنشآت التي يعتبرها المشاركون ذات شأن عام، الجدول رقم 3 يبين لنا نسبة المشاركين في الإستبيان الذين يعتبرون أن المنشأة ذات شأن عام بناءً على نوع المنشأة حيث أن شركة المساهمة و الصناديق الإستثمارية والجمعيات الخيرية والأوقاف و المؤسسات الغير هادفة للربح والمؤسسات المنشأة وفق نظام خاص كان في رأي أكثر من 50% من المشاركين أنها ذات شأن عام و نسبة أقل من 20% من المشاركين في رأيهم أن شركة التوصية البسيطة و شركة المحاصّة و شركة التضامن والمؤسسات الفردية تعتبر ذات شأن عام. يتبقى لنا الشركات ذات المسؤولية المحدودة والتي 39% من المشاركين في رأيهم أنها ذات شأن عام. وبما أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة لها أثر كبير على الإقتصاد، ويوجد فرق كبير بين النسبة الخاصة فيها وبين النسبة الخاصة بشركات الأشخاص، فإن هذه الدراسة تعتبر أن الشركات ذات المسؤولية المحدودة تعتبر ذات شأن عام في حال

أن النظام يلزمها بإستخدام مراجع للحسابات، و لا يتم إعتبارها منشأة ذات شأن عام في حال أن النظام لا يلزمها بذلك. أما فيما يتعلق بخبرة المراجعين الخارجيين المشاركين في هذا الإستبيان بناءً على القطاع، يبين لنا الجدول رقم 4 أن أكثر من 50% من المراجعين المشاركين في الإستبيان لديهم خبره في المجالات التالية: السلع التجارية، الخدمات، البناء، التصنيع، المؤسسات التعليمية.

جدول (2): الوظيفة الحالية

الوظيفة الحالية	
شريك مراجعة	42
مدير مالي (CFO)	10
مسؤول في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين	1
مسؤول في جهة منظمة	2
عضو هيئة تدريس	2
مراجع غير شريك	12
مستشار	3
أخرى	10
إجمالي عدد المشاركين	82
المؤهل التعليمي	
بكالوريوس	45
ماجستير	31
دكتوراه	3
لم يذكر	3
الشهادات المهنية	
SOCPA	74
CPA	1
CIA	3
CMA	2
أخرى	10

جدول (3): المنشآت التي تعتبر ذات شأن عام

عدد المشاركين : 82	
نوع المنشأة	نسبة المشاركين الذين يرون أنها ذات شأن عام
شركة المساهمة	% 100
الصناديق الإستثمارية	% 95
شركة التوصية البسيطة	% 17
شركة المحاصّة.	% 12
شركة التضامن.	% 17
الشركة ذات المسؤولية المحدودة	% 39
عدد المشاركين : 82	
المؤسسات الفردية	% 10
الجمعيات الخيرية والأوقاف	% 62
المؤسسات الغير هادفة للربح (مثل : الجامعات)	% 67
المؤسسات المنشأة وفق نظام خاص. (مثل الجهات السيادية والهيئات الحكومية)	% 59

جدول (4): خبرة المراجعين الخارجيين المشاركين في الاستبيان على حسب القطاع

عدد المراجعين المشاركين في الاستبيان: 52	
السلع التجارية	% 88
الخدمات	% 88
البناء	% 71
التصنيع	% 69
المؤسسات التعليمية	% 58
النقل	% 46
الجهات الحكومية	% 35
المصرفية والتمويل	% 23
الطاقة	% 17

عدد المراجعين المشاركين في الاستبيان: 52	
الزراعة	12 %
التعدين	6 %

المشاركين في الاستبيان من ناحية التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. عدد المشاركين في الإستبيان المؤيدين للتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي هو 81 مشارك من أصل 82 مشارك، أي ما نسبته 98.8 % من المشاركين لكن على مستويات مختلفه. كما تم عكس جميع نتائج الاستبيان في الجدول رقم 5 والذي تم تقسيمه بناءً على أي مستوى (شركة المراجعة، فريق الرقابة النوعية، فريق العمل، شريك المراجعة) يرى المشاركون التغيير الإلزامي.

- التغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة.
- التغيير الإلزامي على مستوى فريق الرقابة النوعية.
- التغيير الإلزامي على مستوى فريق العمل.
- التغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة بالكامل.

1. التغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة

بالنسبة للمنشآت ذات الشأن العام، فإن 31% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة لكن بعد مضي عدد سنوات مختلفة. 16% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً على مستوى شريك المراجعة كل ثلاث سنوات. بينما 9% من المشاركين يرون أن يكون التغيير إلزامياً كل 5 سنوات وفئة أقل تقدر بحوالي 5% يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً كل 7 سنوات و 1% يرون أن يكون التغيير إلزامياً كل 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، فإن 22% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 3 سنوات، ونسبة 8% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 5 سنوات و 1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 9 سنوات.

أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات الشأن العام، 25% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى شريك المراجعة. 6% منهم يرون أن التغيير يكون إلزامياً على مستوى شريك المراجعة كل ثلاث سنوات و 12% من المشاركين يرون أن يكون التغيير إلزامياً كل 5 سنوات وفقط 2% يرون أن يكون التغيير إلزامياً كل 7 سنوات و 5% يرون أن يكون التغيير إلزامي كل 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، 17% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 3

سنوات ونسبة 7% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 5 سنوات و 1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشريك المراجعة 9 سنوات.

2. التغيير الإلزامي على مستوى فريق الرقابة النوعية

بالنسبة للمنشآت ذات الشأن العام، 11% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى فريق الرقابة النوعية لكن بعد مضي عدد سنوات مختلفة. 9% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامي على مستوى فريق الرقابة النوعية كل ثلاث سنوات و 2% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامي كل 5 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، 7% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 3 سنوات ونسبة 1%من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 5 سنوات و1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 7 سنوات و1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 9 سنوات.

أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام، 7% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى فريق عمل الرقابة النوعية. 5% من المشاركين أن التغيير يجب أن يكون إلزامي على مستوى فريق الرقابة النوعية كل 3 سنوات و 2% من المشاركين يرون أنه يجب أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى فريق الرقابة النوعية كل 5 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، 2% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 3 سنوات ونسبة 2% من المشاركين يرون أنه يجب أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 5 سنوات و1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 7 سنوات و1%من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية 9 سنوات.

3. التغيير الإلزامي على مستوى فريق العمل

بالنسبة للمنشآت ذات الشأن العام، 26% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى فريق عمل المراجعة. 13% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً على مستوى فريق العمل كل ثلاث سنوات و 12% من المشاركين يرون أنه يجب أن يكون التغيير إلزامياً كل 5 سنوات وفقط 1% يرون التغيير يجب أن يكون إلزامياً عند إكمال 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، 20% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 3 سنوات و 4% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 5 سنوات و1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 7 سنوات و1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 9 سنوات.

أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر من فئة ذات الشأن العام، فإن 20% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى فريق العمل. وتحديدا فإن 13% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً على مستوى فريق عمل المراجعة كل ثلاث سنوات و 6% من المشاركين يرون أنه يجب أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى فريق العمل كل 5 سنوات و فقط 1% يرون أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى فريق عمل المراجعة كل 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، 16% من المشاركين يرون أنه يجب أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 3 سنوات و نسبة 2% من المشاركين يرون أنه يجب أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 5 سنوات و 1% من المشاركين يرون أنه يجب أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 7 سنوات و 1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لفريق عمل المراجعة 9 سنوات.

4. التغيير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة بالكامل

عندما نتحدث عن المنشآت ذات الشأن العام، فإن 85% ممن شاركوا في الإستبيان أيدوا التغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة. وتحديدا فإن 23% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً كل ثلاث سنوات بينما 55% منهم يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامياً كل 5 سنوات، بينما يرى 4% أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل 7 سنوات. و 4% يرون أن التغيير يجب أن يكون كل 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، فإن 68% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 3 سنوات و13% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 5 سنوات و4% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 9 سنوات.

أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات الشأن العام، فإن 49% من المشاركين مؤيدين للتغيير الإلزامي على مستوى شركة المراجعة. وتحديدا فإن 11% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزاميا كل ثلاث سنوات و 27% من المشاركين يرون أن التغيير يجب أن يكون إلزامي كل 5 سنوات و 5% يرون التغيير يجب أن يكون إلزامياً كل 7 سنوات بينما 6% يرون أن يكون التغيير إلزامياً كل 9 سنوات. أما فيما يتعلق بفترة الإبعاد، فإن 39% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 3 سنوات و 9% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 5 سنوات و 1% من المشاركين يرون أن تكون فترة الإبعاد لشركة المراجعة 9 سنوات.

5. التوصيات بناءً على نتائج الاستبيان

يتبين لنا فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام أن غالبية المشاركين (55% من إجمالي المشاركين) في الاستبيان يقترحون أن يكون التغيير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة كل

خمس سنوات و 68% من المشاركين يقترحون أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 3 سنوات. أيضاً، فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام، فإن 27% من إجمالي المشاركين في الإستبيان يقترحون أن يكون التغيير الإلزامي على مستوى مكتب المراجعة كل خمس سنوات و 39% من المشاركين يقترحون أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 3 سنوات.

جدول (5)

عدد المشاركين النهائي: 82 مشارك								
	الحد الأقصى للإرتباط بالسنوات							
	9		7		5		3	
	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام
الفترة التي يلزم بعدها تغيير شريك المراجعة	%5	%1	%2	%5	%12	%9	%6	%16
الفترة التي يلزم بعدها تغيير فريق الرقابة النوعية					%2	%2	%5	%9
الفترة التي يلزم بعدها تغيير فريق العمل	%1	%1			%6	%12	%12	%13
الفترة التي يلزم بعدها تغيير شركة المراجعة	%6	%4	%5	%4	%27	%55	%11	%23
	فترة الإبعاد بالسنوات							
	9		7		5		3	
	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام	ليست ذات شأن عام	ذات شأن عام
فترة الإبعاد لشريك المراجعة			%1	%1	%8	%7	%17	%22
فترة الإبعاد لفريق الرقابة النوعية	%1	%1	%1	%1	%2	%1	%2	%7
فترة الإبعاد لفريق العمل	%1	%1	%1	%1	%2	%4	%16	%20
فترة الإبعاد لشركة المراجعة			%1	%4	%9	%13	%39	%68

المنهجية البحثية الثالثة: المقابلات الهاتفية

فيما يتعلق بالمنهجية الثالثة من هذه الدراسة، فقد تم التواصل مع عشرة مسؤولين كممثلين من مختلف الجهات من القطاعين العام والخاص للقيام بمقابلات هاتفية، حيث أن هذه المنهجية تدعم المنهجية البحثية الثانية من خلال إستقصاء آراء المسؤولين في المجال بشكل تفصيلي ومن غير وجود محددات الاستبيان. حيث أن المسؤول يستطيع التفصيل في رأيه وعن تجاربه السابقة في المجال (Dillman et al. 2014). وتم إختيار هذه العينة بعد المسح وبعد إستقصاء رأي الخبراء في المجال وهم أعضاء لجنة سلوك وآداب المهنة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين. وقد تم الأخذ بالإعتبار أن العينة تشمل مسؤولين من جميع الأطراف ذات المصلحة وهم المنظمين والمستخدمين والمراجعين والأكاديميين (الباحثين). حيث تم تجهيز أسئلة منهجية عن إستقصاء رأي المسؤولين عن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. وتمت مراجعة تلك الأسئلة وإعتمادها من قبل أعضاء لجنة سلوك وآداب المهنة في الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين والتي تشمل أسئلة محددة الإجابة وسؤال مفتوح في النهاية بحيث يستطيع المسؤول طرح جميع ما يراه عن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي. فيما يلي نتائج المقابلات الهاتفية لكل مسؤول على حده.

1. المسؤول الأول

كان رأي المسؤول الأول أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى الشريك وعلى مستوى الشركة لشركات ذات الشأن العام مهم جداً. و يرى ذلك المسؤول أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل ثلاث سنوات على مستوى الشريك وكل ست سنوات على مستوى شركة المراجعة وأن يمضي ثلاث سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل على مستوى الشريك وعلى مستوى الشركة. المسؤول يرى أن التغيير الإلزامي مهم حتى لا تتكرر قضايا أخرى مثل قضية شركة المعجل وقضية شركة اتحاد اتصالات "موبايلي".

2. المسؤول الثاني

كان رأي المسؤول الثاني أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي مهم ويجب أن يكون على مستوى مدير المراجعة كل سنتين وعلى مستوى الشريك كل أربع سنوات وعلى مستوى الشركة كل سبع سنوات فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام. أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام فيكون التغيير الإلزامي على مستوى مدير المراجعة كل أربع سنوات وعلى مستوى الشريك كل ست سنوات وعلى مستوى الشركة كل عشر سنوات. ويرى المسؤول أن يجب أن يمضي مدير المراجعة سنتين والشريك ثلاث سنوات والشركة خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل. كما يرى المسؤول أن هناك عدة عوامل تعكس ما إذا كانت المنشأة تعتبر ذات شأن عام أم لا، وهذه العوامل هي إذا كانت المنشأة لديها أدوات دين مصدرة للعامة فهي تعتبر ذات

شأن عام. ويرى كذلك أن هناك عامل آخر أيضاً يؤثر على ما إذا كانت المنشأة تعتبر ذات شأن عام أو لا وهو طبيعة نشاط الشركة.

3. المسؤول الثالث

فيما يرى المسؤول الثالث أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل ثلاث سنوات على مستوى شريك المراجعة وأن يكون كل خمس سنوات على مستوى الشركة. وأن يمضي سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل على مستوى الشريك والشركة لكل من الشركات ذات الشأن العام. أما بالنسبة للمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام فإنه يرى أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يجب أن يكون فقط في حالة أن الدخل الخاص بتلك الشركة هو أعلى من 40 مليون ريال. كما يرى أن الشركات ذات الشأن العام هي "الشركات المساهمة، الصناديق الاستثمارية، الشركات ذات المسؤولية المحدودة، الجمعيات الخيرية والأوقاف، الجمعيات الغير الهادفة للربح، المؤسسات المنشأة وفق نظام خاص".

4. المسؤول الرابع

يرى المسؤول الرابع أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون على مستوى جميع المنشآت -المنشآت ذات الشأن العام والمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام- كل خمس سنوات على مستوى شريك المراجعة وكل سبع سنوات على مستوى الشركة. وأن تمضي ثلاث سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل. كما يرى أن المنشآت ذات الشأن العام هي " الشركات المساهمة، الصناديق الاستثمارية، الشركة ذات المسؤولية المحدودة، الجمعيات الخيرية والأوقاف، الجمعيات الغير الهادفة للربح، المؤسسات المنشأة وفق نظام خاص".

5. المسؤول الخامس

وكان رأي المسؤول الخامس أنه يجب تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى الشركة كل خمس سنوات وأن تمضي سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل لشركات ذات الشأن العام. ويرى كذلك أن الشركات ذات الشأن العام هي المؤسسات المصرحة من هيئة سوق المال سواءً المدرجة أو غير المدرجة وتشمل " الشركات المساهمة، الصناديق الاستثمارية، الجمعيات الخيرية والأوقاف، الجمعيات الغير الهادفة للربح، المؤسسات المنشأة وفق نظام خاص".

6. المسؤول السادس

فيما يرى المسؤول السادس أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل خمس سنوات على مستوى الشريك وأن يكون كل عشر سنوات على مستوى الشركة. وأن يمضي الشريك خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل وأن تمضي شركة المراجعة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس

العميل. كما يرى المسؤول أن المنشأة تعتبر ذات شأن عام في حال كانت المنشأة لديها أدوات دين مصدرة للعامة فهي تعتبر ذات شأن عام ونشاط الشركة أيضاً يؤثر على ما إذا المنشأة تعتبر ذات شأن عام أو لا. وفي نفس الوقت يرى المسؤول أنه من الصعب الفصل بين المنشآت التي تعتبر ذات شأن عام والتي لا تعتبر كذلك.

7. المسؤول السابع

فيما يرى المسؤول السابع أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل خمس سنوات على مستوى الشريك وأن يكون كل عشر سنوات على مستوى الشركة. وأن يمضي الشريك خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل وأن تمضي شركة المراجعة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل. كما يرى المسؤول أن غالبية المنشآت تُعتبر ذات شأن عام سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. كما أضاف المسؤول أنه ينبغي مراعاة المنشآت التي تعمل في القطاع البنكي وقطاع التأمين بشكل أكبر، حيث أنه مطلوب أن تتم مراجعة تلك المنشآت من شركتي مراجعة مختلفة مما يصعب عملية التغيير الإلزامي كل فتره قصيره، ولكن في نفس الوقت فإنه يرى أن التغيير الإلزامي لشريك كل خمس سنوات وشركة المراجعة كل عشر سنوات مدة مقبولة للبنوك وشركات التأمين. وذكر المسؤول أن ينبغي النظر إلى الشروط التي وضعتها هيئة السوق المالية لمراجعة الشركات المدرجة حيث يرى أن تلك الشروط مبالغ فيها حيث لم تتبق إلا ثلاث عشرة شركة مراجعة تقبل تلك الشروط مما يصعب الحصول على مراجع آخر للشركات بسبب التغيير الإلزامي. وأيضاً ذكر المسؤول أنه ينبغي الأخذ بعين الاعتبار شركات المراجعة التي تتحايل على نظام التغيير الإلزامي عن طريق إضافة شريك جديد للشركة وتغيير المسمى الرسمي لشركة مما يجعل لدى الشركة القدرة على الاستمرار في مراجعة نفس العميل لفتره قد تصل إلى عشر سنوات بناءً على النظام الحالي.

8. المسؤول الثامن

فيما يرى المسؤول الثامن أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون كل خمس سنوات على مستوى الشريك وأن يكون كل عشر سنوات على مستوى الشركة، وأن تمضي خمس سنوات قبل العودة لمراجعة نفس العميل. ويرى كذلك أن جميع الشركات تعتبر ذات شأن عام سواءً بشكل مباشر أو غير مباشر. ويرى أن التغيير الإلزامي يجب أن يكون على مستوى المراجع الخارجي بسبب أنه فقط 13 من مكاتب المراجعة معتمدة من هيئة السوق المالية.

9. المسؤول التاسع

فيما كان رأي المسؤول التاسع أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى شريك المراجعة يجب أن يكون كل خمس سنوات فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام وكل سبع

سنوات فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام. ويرى أن المنشآت تعتبر ذات شأن عام في حال أن يكون لدى المنشأة أدوات دين مصدرة. وأن يمضي شريك المراجعة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل. ويرى كذلك أنه من المهم جداً الأخذ بالاعتبار الممارسات الغير صحية. مثلاً، تقوم بعض الشركات بالاعتذار من المراجعة للسنة الخامسة ومن ثم العودة بعد سنة لمراجعة نفس العميل كبداية للمدة من جديد.

10. المسؤول العاشر

كان رأي المسؤول العاشر أنه من يجب أن يكون التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مستوى الشركة كل خمس سنوات و أن تمضي الشركة سنتين قبل العودة لمراجعه نفس العميل. كما يرى المسؤول أن كل المنشآت تعتبر ذات شأن عام ولكن تختلف المسؤولية على حسب نوع وقيمه الشركة. كما نوه إلى خطورة وجود عدد من الشركات مستحوذة على غالبية عملاء قطاع معين، على سبيل المثال تقوم شركة واحدة بمراجعة القوائم المالية لما يقارب نصف شركات التأمين مما قد يخلق ثقة بمعرفة العميل للقطاع ومن الممكن أن تؤدي هذه الثقة إلى ممارسات خاطئة.

جدول (6)

التصنيف	المسؤول	رأي المسؤول فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي على مستوى			
		الشريك		الشركة	
		On	Cooling-off	On	Cooling-off
المنظمين	الأول	3 سنوات	3 سنوات	6 سنوات	3 سنوات
	الثاني	4 سنوات	3 سنوات	7 سنوات	5 سنوات
	الثالث	3 سنوات	سنتين	5 سنوات	سنتين
	الرابع	5 سنوات	3 سنوات	7 سنوات	3 سنوات
آخرين	الخامس			5 سنوات	سنتين
	السادس	5 سنوات	5 سنوات	10 سنوات	سنتين
المستخدمين	السابع	5 سنوات	5 سنوات	10 سنوات	سنتين
	الثامن	5 سنوات	5 سنوات	10 سنوات	5 سنوات
المراجعين	التاسع	5 سنوات	سنتين		
الأكاديميين	العاشر			5 سنوات	سنتين

* يرى المسؤول الثاني أن التغيير الإلزامي أيضاً يجب أن يكون على مستوى مدير المراجعة كل سنتين وليس فقط على مستوى الشريك وعلى مستوى الشركة.

التوصيات بناءً على نتائج الإتصال الهاتفي

يتبين لنا من خلال المنهجية الأخيرة من هذه الدراسة - وهي التواصل مع مسؤولين ممثلين من مختلف الجهات من القطاعين العام والخاص - أن المشاركين من مختلف الجهات يقترحون أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى الشريك و على مستوى الشركة فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام والمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام. بشكل عام فإن المسؤولين يقترحون أن يكون التغيير على مستوى شريك المراجعة كل خمس سنوات وأما على مستوى شركة المراجعة فقد تفاوت رأي المشاركين في الدراسة ، فمنهم من يرى أنه يجب أن يكون التغيير إلزاميا كل خمس سنوات (ثلاثة مسؤولين) ومنهم من يرى أن يكون التغيير إلزاميا على مستوى الشركة كل عشر سنوات (ثلاثة مسؤولين).

التوصيات النهائية

بناءً على نتائج المنهجيات البحثية الثلاثة الذي تم العمل عليها في هذه الدراسة، فقد تبين أن أفضل الممارسات التي يُقترح للجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية أن تتبناها فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي - سواء كانت المنشأة ذات شأن عام أو ليست ذات شأن عام - هي أن يكون التغيير كل خمس سنوات على مستوى الشريك وكل عشر سنوات على مستوى الشركة و أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 5 سنوات على مستوى الشريك و أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) سنتين على مستوى الشركة، بناء على نتائج مراجعة الدراسات السابقة ومسح القوانين المطبقة في دول العشرين. أما نتائج الاستبيان الذي تم توزيعه على عدد من ذوي الاختصاص على مستوى المملكة فتؤيد أن يكون التغيير كل خمس سنوات على مستوى الشركة وعدم الإلزام بتغيير شريك المراجعة و أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 3 سنوات. فيما أيدت المقابلات الهاتفية مع عدد من ذوي الاختصاص على مستوى المملكة أن يكون التغيير بشكل عام كل خمس سنوات على مستوى الشريك وكل عشر سنوات على مستوى الشركة و أن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) 5 سنوات على مستوى الشريك و سنتين على مستوى الشركة.

وبالجمع بين نتائج تلك الدراسات، فإن الباحث يوصي فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام (شركة المساهمة و الصناديق الإستثمارية والجمعيات الخيرية والأوقاف و المؤسسات الغير هادفة للربح والمؤسسات المنشأة وفق نظام خاص و الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي يتطلب منها النظام مراجع للحسابات) أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى شريك المراجعة و قيادي المراجعة الآخرين كل خمس سنوات وعلى مستوى فاحص رقابة جودة الارتباط كل سبع سنوات و على مستوى شركة المراجعة كل عشر سنوات، وأن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) خمس سنوات لشريك المراجعة وثلاث سنوات لفاحص رقابة جودة الارتباط وتكون سنتين فترة الإبعاد لقيادي المراجعة الاخرين وشركة المراجعة.

أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لاتعتبر ذات شأن عام (شركة المحاصّة، شركة التضامن، والمؤسسات الفردية الشركات ذات المسؤولية المحدودة التي لا يتطلب منها النظام مراجع للحسابات) فيوصي الباحث أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى شريك المراجعة وقيادي المراجعة الآخرين كل سبع سنوات وعلى مستوى فاحص رقابة جودة الارتباط و شركة المراجعة كل عشر سنوات. وأن يمضي شريك المراجعة ثلاث سنوات قبل عودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off). وأن يمضي فاحص رقابة جودة الإرتباط وقيادي المراجعة الآخرين وشركة المراجعة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off).

أما فيما يتعلق بمقارنة النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة و متطلبات منظمة معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين (IESBA)، يعرض لنا الجدول رقم 8 أن التغيير الإلزامي بناءً على منظمة معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن هو كل 7 سنوات على مستوى شريك المراجعة (EP) وعلى مستوى مسؤول الرقابة النوعية (EQCR) و قيادي المراجعة الآخرين (Other KAPs). بينما فترة الإبعاد (Cooling-off) هي 5 سنوات لشريك المراجعة و 3 سنوات لمسؤول الرقابة النوعية و سنتين لقيادة المراجعة الآخرين. أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لا تعتبر ذات شأن عام فإن منظمة معايير الأخلاق الدولية للمحاسبين جعلت القرار مرناً ويحدده الإطار. نلاحظ من الجدول رقم 8 أن هناك تقارب كبير بين النتائج التي توصلت إليها هذه الدراسة و الأنظمة المعمول بها من قبل منظمة معايير أخلاقيات المهنة الدولية للمحاسبين.

جدول (7): عدد السنوات الموصى بها بالمقارنة مع عدد السنوات وفقا لأنظمة منظمة معايير أخلاقيات المهنية الدولية للمحاسبين

	نتائج الدراسة				منظمة معايير أخلاقيات المهنية الدولية للمحاسبين	
	لا تعتبر ذات شأن عام		ذات شأن عام		ذات شأن عام	
	On	Cooling-Off	On	Cooling-Off	On	Cooling-Off
شريك المراجعة (EP)	5	5	7	3	7	5
فاحص رقابة جودة الارتباط (EQCR)	7	3	10	2	7	3
قيادي المراجعة الآخرين (Other KAPs)	5	2	7	2	7	2
شركة المراجعة	10	2	10	2	لايوجد	لايوجد

جدول (8): تقسيم المنشآت بناءً على مخرجات هذه الدراسة

منشآت تعتبر ذات شأن عام		منشآت لا تعتبر ذات شأن عام	
جميع المنشآت: نعم ، لا	النوع	النوع	جميع المنشآت: نعم ، لا
نعم	شركة مساهمة	شركة المحاصّة	نعم
نعم	الصناديق الإستثمارية	شركة التضامن	نعم
نعم	الجمعيات الخيرية والأوقاف	المؤسسات الفردية	نعم
نعم	المؤسسات الغير هادفة للربح	الشركات ذات المسؤولية المحدودة	المنشآت التي لا يتطلب منها النظام وجود مراجع للحسابات
نعم	المؤسسات المنشأة وفق نظام خاص		
المنشآت التي يتطلب منها النظام وجود مراجع للحسابات	الشركات ذات المسؤولية المحدودة		

الخاتمة

نستنتج من الدراسة أن التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي يلعب دورًا مهماً في تعزيز النزاهة والشفافية. ومن خلال تبني الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية لأفضل الممارسات المقترحة، فإنها ستسهم في تعزيز ثقة المستخدمين لتقارير المراجعين الخارجين، سواء كانت ذات شأن عام أم لا.

وفقًا لما تم استشرافه في هذه الدراسة، فإن الباحث يوصي فيما يتعلق بالمنشآت ذات الشأن العام أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى شريك المراجعة و قيادي المراجعة الآخرين كل خمس سنوات وعلى مستوى فاحص رقابة جودة الارتباط كل سبع سنوات و على مستوى شركة المراجعة كل عشر سنوات. وأن تكون فترة الإبعاد (Cooling-off) خمس سنوات لشريك المراجعة وثلاث سنوات لفاحص رقابة جودة الارتباط وأن تكون فترة الإبعاد سنتين لقيادي المراجعة الاخرين وشركة المراجعة. أما فيما يتعلق بالمنشآت التي لاتعتبر ذات شأن عام، فيوصي الباحث أن يكون التغيير إلزامياً على مستوى شريك المراجعة وقيادي المراجعة الآخرين كل سبع سنوات وعلى مستوى فاحص رقابة جودة الارتباط و شركة المراجعة كل عشر سنوات، وأن يمضي شريك المراجعة ثلاث سنوات قبل عودة لمراجعة نفس العميل (Cooling-off)، وأن يمضي فاحص رقابة جودة الإرتباط

وقيادي المراجعة الآخرين وشركة المراجعة سنتين قبل العودة لمراجعة نفس العميل (-Cooling-off). الهدف من هذه التوصيات هو تعزيز موضوعية ونزاهة واستقلالية المراجع خلال مرحلة تنفيذ المراجعة، والحد من المخاطر المرتبطة بإستمرارية مراجعة نفس العميل وتعزيز ثقة المستخدمين بالقوائم المالية.

وفي الختام، يأمل الباحث أن تسهم هذه الدراسة في دعم الجهات التنظيمية لإتخاذ القرار المناسب فيما يتعلق بالتغيير الإلزامي للمراجع الخارجي والإطلاع على أهميتها. كما يتطلع الباحث إلى رؤية المزيد من البحوث في هذا المجال، وخاصة البحوث التي تركز على إستشراف الأثر من تطبيق التغيير الإلزامي للمراجع الخارجي على مختلف أحجام شركات المراجعة وعلى مختلف الصناعات.

التحديات التي واجهت هذه الدراسة

تتضمن التحديات التي تواجه هذه الدراسة: -

1. عدم وجود بيانات أرشيفية للعموم خاصة بالشركات المملوكة ملكية خاصة.
2. قلة وجود دراسات سابقة بشأن تأثير تدوير المراجع على الشركات المملوكة الخاصة، والمنظمات غير الهادفة للربح، والقطاع العام.
3. لم يطلع الباحث على دراسات سابقة تبين تجربة بعض دول مجموعة العشرين من ناحية التغيير الإلزامي على جودة المراجعة مثل روسيا وفرنسا والارجنتين والمكسيك واليابان وألمانيا رغم محاولة الحصول على دراسات عن تلك الدول.

شكر وتقدير

يتقدم الباحث بخالص الشكر للهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين ممثلة في لجنة سلوك وآداب المهنة وكذلك جامعة الملك سعود على دعمهم غير المحدود لإعداد هذه الدراسة. كما يتقدم الباحث بخالص التقدير لكل من شارك في إبداء مرئياته حيال هذا الموضوع.

المراجع

1. Ali, A., and W. Zhang. 2015. CEO tenure and earnings management. Journal of Accounting and Economics 59 (1):60-79.
2. Antonio, L. M., and A. Bassetti. 2014. Rotation of independent auditors and analysis of their reports before and after rotation in Brazil. Journal of Accounting and Taxation 6 (1):19.
3. Arthur, N., M. Endrawes, and S. Ho. 2017. Impact of partner change on audit quality: An analysis of partner and firm specialisation effects. Australian Accounting Review 27 (4):368-381.
4. Ball, F., J. Tyler, and P. Wells. 2015. Is audit quality impacted by auditor relationships? Journal of Contemporary Accounting & Economics 11 (2):166-181.
5. Bandyopadhyay, S. P., C. Chen, and Y. Yu. 2014. Mandatory audit partner rotation, audit market concentration, and audit quality: Evidence from China. Advances in Accounting 30 (1):18-31.
6. Cameran, M., A. Prencipe, and M. Trombetta. 2016. Mandatory audit firm rotation and audit quality. European Accounting Review 25 (1):35-58.
7. Cheynel, E., and F. S. Zhou. 2023. Auditor tenure and misreporting: Evidence from a dynamic oligopoly game. Management Science.
8. Choi, J.-s., H.-j. Lim, and D. Mali. 2017. Mandatory audit firm rotation and Big4 effect on audit quality: evidence from South Korea. Asian Academy of Management Journal of Accounting and Finance 13 (1):1-40.
9. Corbella, S., C. Florio, G. Gotti, and S. A. Mastrolia. 2012. Mandatory auditor rotation, audit fees and audit quality. Audit Fees and Audit Quality (April 25, 2012).
10. Dada, M. O. 2018. Mandatory Auditor Rotation, Auditor Independence, Audit Fees and Audit Quality: A Survey of Selected Audit Firms in Lagos State, Kwara State University (Nigeria).

11. Dillman, D. A., J. D. Smyth, and L. M. Christian. 2014. Internet, phone, mail, and mixed-mode surveys: The tailored design method: John Wiley & Sons.
12. Doherty, W. O. 1967. The question of changing auditors. Journal of Accountancy (pre-1986) 123 (000002):31.
13. Dopuch, N., R. R. King, and R. Schwartz. 2001. An experimental investigation of retention and rotation requirements. Journal of Accounting Research 39 (1):93-117.
14. Dordzhieva, A. 2022. Disciplining role of auditor tenure and mandatory auditor rotation. The Accounting Review 97 (2):161-182.
15. Febrianto, R., F. Dini, D. Audina, Y. Yuskar, and V. Juita. 2017. The influence of pseudo auditor rotation on audit quality: New evidence. Australasian Accounting, Business and Finance Journal 11 (4):71-85.
16. Firth, M., O. M. Rui, and X. Wu. 2012a. How do various forms of auditor rotation affect audit quality? Evidence from China. The International Journal of Accounting 47 (1):109-138.
17. Firth, M. A., O. M. Rui, and X. Wu. 2012b. Rotate back or not after mandatory audit partner rotation? Journal of Accounting and Public Policy 31 (4):356-373.
18. Fowler Jr, F. J. 2013. Survey research methods: Sage publications.
19. Grant, R., M. Harber, and T. Minter. 2018. An analysis of the impact of audit firm rotation on audit fees: A South African perspective. African Journal of Accounting, Auditing and Finance 6 (2):91-108.
20. Harber, M., and W. Maroun. 2020. Mandatory audit firm rotation: a critical composition of practitioner views from an emerging economy. Managerial Auditing Journal 35 (7):861-896.
21. Hu, N., Q. Hao, L. Liu, and L. J. Yao. 2015. Managerial tenure and earnings management. International Journal of Accounting & Information Management 23 (1):42-59.
22. Jadiyappa, N., L. E. Hickman, R. K. Kakani, and Q. Abidi. 2021. Auditor tenure and audit quality: an investigation of moderating factors prior to the commencement of mandatory rotations in India. Managerial Auditing Journal 36 (5):724-743.

23. Jensen, M. C., and W. H. Meckling. 1976. Theory of the firm: Managerial behavior, Agency Costs and Ownership Structure. Journal of Financial Economics 3 (4):305-360.
24. Kalanjati, D. S., D. Nasution, K. Jonnergård, and S. Sutedjo. 2019. Auditor rotations and audit quality: A perspective from cumulative number of audit partner and audit firm rotations. Asian Review of Accounting 27 (4):639-660.
25. Kim, H., H. Lee, and J. E. Lee. 2015. Mandatory audit firm rotation and audit quality. Journal of Applied Business Research (JABR) 31 (3):1089-1106.
26. Koray, T., M. Ü. MEMİŞ, F. KAYGUSUZ, and Z. CHEGİNİ. 2020. Audit Report Delay And Audit Firm Rotation in Turkey. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi 29 (1):29-41.
27. Legislation, F. R. o. Corporate Law Economic Reform Program (Audit Reform and Corporate Disclosure) Act 2004 2004 [cited 9-20-2023. Available from https://www.legislation.gov.au/Details/C2004A01334/Download.
28. Lennox, C. S., X. Wu, and T. Zhang. 2014. Does mandatory rotation of audit partners improve audit quality? The Accounting Review 89 (5):1775-1803.
29. Martani, D., N. A. Rahmah, F. Fitriany, and V. Anggraita. 2021. Impact of audit tenure and audit rotation on the audit quality: Big 4 vs non big 4. Cogent economics & finance 9 (1):1901395.
30. Martinez, A. L., and G. M. R. Reis. 2010. Audit firm rotation and earnings management in Brazil. Available at SSRN 1640260.
31. Marx, B., and M. Harber. 2020. Auditor independence and professional scepticism in South Africa: Is regulatory reform needed? South African Journal of Economic and Management Sciences 23 (1):1-12.
32. Mohapatra, P., A. Dayanandan, and S. Kuntluru. 2021. Audit partner rotation, and its impact on audit quality: Evidence from India. Cogent economics & finance 9 (1):1938379.
33. Monroe, G., and S. Hossain. 2013. Does audit quality improve after the implementation of mandatory audit partner rotation. Accounting and Management Information Systems 12 (2):263-279.

34. Narayanaswamy, R., and K. Raghunandan. 2019. The effect of mandatory audit firm rotation on audit quality, audit fees and audit market concentration: Evidence from India. IIM Bangalore Research Paper (582).
35. Petticrew, M., and H. Roberts. 2008. Systematic reviews in the social sciences: A practical guide: John Wiley & Sons.
36. Siregar, S. V., F. Amarullah, A. Wibowo, and V. Anggraita. 2012. Audit tenure, auditor rotation, and audit quality: the case of Indonesia. Asian Journal of Business and Accounting 5 (1):55-74.
37. Turel, A., M. Genç, B. Özden, and N. Taş. 2017. Audit Firm Tenure and Audit Quality Implied by Discretionary Accruals and Modified Opinions: Evidence from Turkey. Acta Universitatis Danubius. Œconomica 13(1).
38.Türel, A., A. Türel, and H. N. Çiftçi. 2013. Audit Tenure and Audit Quality: Evidence from Turkey. Paper read at International Conference on Economic and Social Studies.

Zhang, X., H. Yan, F. Hu, H. Wang, and X. Li. 2022. Effect of auditor rotation violation on audit opinions and audit fees: Evidence from China. Research in International Business and Finance 62:101715.

عرض الكتاب

المراجعة الداخلية: النظرية والتطبيق

تأليف

أ. د. عبدالرحمن على التويجري
أستاذ المراجعة – جامعة القصيم

أ. د. علي عبدالله النودل
أستاذ المراجعة – جامعة القصيم

أ. د. محمد عبدالله آل عباس
أستاذ المراجعة – جامعة الملك خالد

أ. د. محمد عبدالله الشتوي
أستاذ المراجعة – جامعة القصيم

د. حسين محمد النافعابي
أستاذ المراجعة المشارك – جامعة القصيم

عر ض

د. أحمد يوسف محمود عبد الرحمن
قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال - جامعة الملك سعود

مقدمة

انطلاقاً من حرص الجمعية السعودية للمحاسبة على تحقيق أهدافها في تنمية الفكر العلمي في مجال المحاسبة والمراجعة، وإتاحة الفرصة للمحاسبين والمراجعين سواءً الأكاديميين أو المهنيين في التعرف على كل جديد. فقد تبنت الجمعية إصدار كتاب المراجعة الداخلية: النظرية والتطبيق، ألّفه نخبة متميزة من الأكاديميين المتخصصين في مجال المراجعة عموماً ومجال المراجعة الداخلية خصوصاً. ويعد هذا الكتاب مرجعا متكاملا يغطي الجوانب النظرية والتطبيقية ويساهم في الارتقاء بمستوى الأداء الأكاديمي والمهني في المراجعة الداخلية، كما يستخدم حالات عملية من البيئة العربية. وقد حقق الكتاب انتشاراً رائعاً فور إصداره، حيث تم اعتماده كمرجع أساس لمقرر المراجعة الداخلية في عدد من أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية المرموقة. وينقسم الكتاب إلى عشرين فصلاً جاءت على النحو التالي:

الفصل الأول: نظرة تاريخية

يتناول هذا الفصل التطور التاريخي لمهنة المراجعة الداخلية منذ العصور القديمة وعصر الإسلام حتى العصر الحديث. تم التركيز على تطور المراجعة الداخلية في القرن العشرين، ودور تأسيس معهد المراجعين الداخليين (IIA) في تطور مهنة المراجعة الداخلية، وكذلك بيان دور معايير مهنة المراجعة الداخلية في تطور المهنة. لقد تم تقسيم العصر الحديث إلى عدة فترات منذ مطلع القرن الماضي (القرن العشرين) إلى الوقت الحاضر، والتعرف على أبرز الأحداث خلال تلك الفترات. كذلك تطرق الفصل إلى تطور تعريف المراجعة الداخلية والتغيرات التي طرأت على تعريف المراجعة الداخلية من خلال التطور الأكاديمي للمراجعة الداخلية.

الفصل الثاني: بناء وهيكلة المراجعة الداخلية

يركز هذا الفصل على كيفية بناء وهيكلة قسم أو وحدة المراجعة الداخلية بدء من الجوانب القانونية والرسمية والتوثيقية ثم التجهيزات المادية والبشرية ثم الاستعداد لبدء النشاط التدقيقي. كذلك تمت مناقشة وضع الخطط الطويلة والقصيرة بما في ذلك كيفية إعداد برنامج المراجعة. كذلك تناول الفصل تكوين فرق المراجعة وأدلة الإثبات والتقارير وأخيرا المتابعة وجودة المراجعة الداخلية. لقد تمت مناقشة تلك الموضوعات بشكل عام دون الدخول بالتفاصيل الدقيقة وذلك لأن هناك فصول متكاملة عن كل موضوع من تلك الموضوعات.

الفصل الثالث: المعايير المهنية للمراجعة الداخلية

يستعرض هذا الفصل معايير المراجعة الداخلية منذ صدورها للمرة والأولى عام 1978م وما عقب ذلك من إصدارات وتحديثات حتى الوقت الحاضر. كذلك تمت مقارنة الإصدارات المختلفة مع بعضها للتعرف على الجوانب التطويرية في المعايير. وجدير بالذكر أن المعايير والتعريف ودليل السلوك المهني تعتبر عالمية المستوى ويوفر لها معهد المراجعين الداخليين (IIA) ترجمات إلى لغات كثيرة، منها اللغة العربية.

الفصل الرابع: لجنة المراجعة

يتناول هذا الفصل الأسباب التي ساعدت في نشأة وظهور لجان المراجعة. ثم التعرف على كيفية تشكيل لجنة المراجعة وكيفية تعيين وإعفاء أعضائها، بما في ذلك استعراض مهام رئيس وأعضاء لجنة المراجعة. كما تناول الفصل علاقة لجنة المراجعة بالرقابة والمراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية والحوكمة تم التعرف عليها بشكل مختصر. ثم تم التطرق إلى لجان المراجعة في الشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية واستعراض أمثلة من الواقع للوائح خاصة بلجان المراجعة في ثلاث شركات.

الفصل الخامس: العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية

يتناول الفصل مقارنة المراجعة الداخلية مع المراجعة الخارجية من خلال تحديد الفوائد من وعوائق التنسيق بين المراجعة الخارجية والمراجعة الداخلية. كذلك تم التعرف على كيفية تقييم المراجع الخارجي لعمل المراجعة الداخلية والجوانب الممكنة للتعاون فيما بينهما. كما تمت مناقشة استقلالية المراجع الخارجي عند تقديم خدمات مراجعة داخلية. أيضاً تم التعرف على المراجعة المشتركة والمصدر الخارجي لنشاط المراجعة الداخلية.

الفصل السادس: الرقابة الداخلية

يستعرض هذا الفصل تطور وتعريف الرقابة الداخلية والجهات المهنية والحكومية التي تطرقت لموضوع الرقابة الداخلية. كما تم استعراض دليل الممارسات الجيدة لتقييم الرقابة الداخلية. بعد ذلك تم شرح أنواع ووظائف الرقابة الداخلية. أكبر تركيز خلال الفصل كان على تقارير وإصدارات لجنة COSO للرقابة الداخلية. كذلك تم بالتفصيل دراسة قانون ساربينز أوكسلي (SOX)، وفي نهاية الفصل تم التطرق للرقابة الداخلية في القطاع الحكومي.

الفصل السابع: الهيئات والمنظمات المهنية في المراجعة الداخلية

يتناول هذا الفصل المنظمات المهنية في المراجعة الداخلية؛ حيث تعرض للأسس أو المعايير التي عادة يتم الاستناد إليها للحكم على الممتهنين لأعمال معينة على أنهم أصحاب مهنة؛ فتبين أن لدى المختصين بأعمال المراجعة الداخلية بعض السمات التي يمكن وصفهم بأصحاب مهنة؛ على الرغم من ذلك فإن هناك من يقول بأن أعمال المراجعة الداخلية تندرج تحت نوع من الاستشارات التي تقدم من قبل الخبراء في الأعمال التجارية. ثم تطرق الفصل إلى أهم المنظمات المهنية الدولية للمراجعة الداخلية حيث استعرض المعهد الدولي للمراجعين الداخليين (IIA) الذي يضم شبكة من الجمعيات والمنظمات المهنية على مستوى العالم؛ كما استعرض دور هذا المعهد في تطوير مهنة المراجعة الداخلية سواءً من حيث إصدار المعايير المهنية للمراجعة الداخلية، أو مدونة الأخلاق وغيرها من الإرشادات التي انعكست في الإطار الفكري للمراجعة الداخلية الفعالة. كما تناول هيكلية هذا المعهد وارتباطه بالمنظمات والجمعيات المهنية على مستوى العالم.

كذلك تناول الفصل الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين ودورها في تطوير مهنة المراجعة الداخلية في بيئة الأعمال في المملكة، كما استعرض الفصل أهم التشريعات والأنظمة ذات الارتباط بمهنة المراجعة الداخلية مثل التشريعات الخاصة بلجان المراجعة، الحوكمة، أو أنظمة الرقابة الداخلية، وإدارة المخاطر في الشركات.

الفصل الثامن: الأخلاقيات ومهنة المراجعة الداخلية

يتناول هذا الفصل أخلاقيات المهنة حيث بين معنى وأهمية الأخلاقيات على مستوى الفرد، وأثر ذلك على أصحاب المهن بشكل عام للمحافظة على ثقة المجتمع. كما ناقش الصعوبات التي يوجهه الفرد في هذه المواقف وكيفية اتخاذ موقف يراعي الجوانب الأخلاقية لمقتضى الحال، مؤكداً على أهمية تبني آلية لتجنب الوقع في مخالفات أخلاقية تصاغ بطريقة أو بأخرى تشجع على ارتكابها. كما يؤكد هذا الفصل على أن الأخلاقيات من مصداقية وأمانة وسرية واستقامة ذات أهمية قصوى للتواصل وإنجاز الأعمال وخدمة المجتمع بشكل سليم. كما بين أن ذلك يعد في غاية الأهمية لأصحاب المهن لما لهذه المهن من أهمية في المجتمع الذي يعول عليها الكثير ويضع ثقته فيها. بعد ذلك ركز هذا الفصل على الأخلاقيات في مهنة المراجعة الداخلية مبيناً أهميتها لهذه المهنة في تحقيق قيمة مضافة للمؤسسة والمجتمع بشكل عام. وأخيراً تناول الفصل مبادئ أخلاقيات المهنة الصادرة عن معهد المراجعين الداخليين وآلية التحقق من الالتزام بها من قبل جميع أعضاء المعهد ودور الجمعية السعودية للمراجعين الداخليين من هذه المدونة.

الفصل التاسع: فحص وتقويم نظام الرقابة الداخلية

يتناول هذا الفصل أهمية فحص النظام الرقابي، حيث تهدف عملية فحص نظام الرقابة الداخلية - وفقاً لما حددته لجنة (coso) - الي تقييم فعالية الرقابة الداخلية في تحقيق أهداف النظام. كذلك تناول الفصل خطوات فحص النظام الرقابي والتي تتضمن: المسح المبدئي، فحص النظام، اختبار العمليات، وتلخيص عملية تنفيذ الفحص وإظهار النتائج.

الفصل العاشر: الحوكمة

يتناول هذا الفصل مفهوم الحوكمة والمبادئ الرئيسية التي ترتكز عليها الحوكمة والتي تتمثل في: حقوق المساهمين، حقوق أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية، الاستقلالية، مسؤوليات مجلس الإدارة. كما يستعرض الفصل أهمية الحوكمة في ظل التحديات التي تواجهها المنشأة في بيئة الأعمال التجارية الحديثة. وأخيراً تناول الفصل الدور الرقابي للحوكمة من خلال توضيح دور المراجعين الداخلين والخارجيين ولجنة المراجعة، وكذلك تم استعراض نظام الحوكمة في المملكة.

الفصل الحادي عشر: المراجعة الداخلية في القطاع العام والمؤسسات غير الهادفة إلى الربح:

يركز الفصل تحديد طبيعة أعمال المراجعة الداخلية في بيئة القطاع عام والمؤسسات غير الهادفة للربح، والتعرف على اللوائح المنظمة للمراجعة الداخلية في المملكة، وتحديد العلاقة بين مفاهيم المراجعة الداخلية الأساسية وفقا للمعايير الدولية وما صدر من لوائح منظمة لها في المملكة. كذلك يستعرض الفصل كيفية إنشاء وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية مع بيان مهام المراجعة الداخلية في تلك الجهات. وأخيرا يتناول الفصل تفسير علاقة وحدة المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية بالمراجع الخارجي وديوان المحاسبة، وكذلك إجراءات المراجعة المالية ومراجعة الأداء ومراجعة مدى الالتزام في الجهات الحكومية.

الفصل الثاني عشر: تخطيط المراجعة الداخلية

يتناول هذ الفصل أهمية التخطيط في أعمال المراجع الداخلي، والتمييز بين مستويات التخطيط في المراجعة الداخلية ووصف علاقتها بالمستويات الإدارية. وكذلك يتناول مكونات الخطة العامة ودور تقييم المخاطر والحوكمة في هذه المرحلة، وأيضاً أهمية الخطة السنوية وأهمية تخصيص الموارد، وشرح آلية تخطيط المهام وكتابة برنامج العمل.

الفصل الثالث عشر: العينات لأغراض المراجعة الداخلية

يركز هذا الفصل على المبادئ الأساسية للعينات والفرق بين العينات الإحصائية والعينات غير الإحصائية، وكذلك توضيح الخطوات الأساسية والإجراءات المتبعة عند التخطيط لاستخدام العينات لأغراض المراجعة الداخلية. كما يقدم الفصل شرح للفرق بين أنواع العينات التي يستخدمها المراجع ومتى يستخدم كل نوع، وأيضاً يقدم شرح لطرق وخطوات عينات الصفات وعينات المتغيرات، وأهمية توثيق أعمال المراجع عند استخدام العينات.

الفصل الرابع عشر: إدارة المخاطر وإدارة المراجعة الداخلية

يتناول هذا الفصل إدارة المخاطر وعلاقته بوظيفة المراجعة الداخلية في المنظمات؛ حيث أوضح في البداية أنواع المخاطر التي تواجه معظم الأنشطة التجارية والاقتصادية وبين أن جميع الأنشطة تتعرض لنوع أو آخر من هذه المخاطر. وكذلك يتناول الفصل إدارة المخاطر وأساليبها حيث بين أن جميع المنظمات بغض النظر عن حجمه وطبيعة نشاطها تعمل بشكل أو بآخر على إدارة هذه المخاطر بهدف الحد من أو تقليل أثر هذه المخاطر على تحقيق أهداف المنظمة. في سياق ذلك تم التعرض لمعيار إدارة المخاطر الصادر من معهد إدارة المخاطر ومتطلبات هذا المعيار. وأخيراً يتناول الفصل العلاقة بين المراجع الداخلي وبين إدارة المخاطر حيث بين أهمية المراجعة الداخلية في كفاءة وفعالية أنظمة إدارة المخاطر وفعالية الأنظمة والضوابط الداخلية؛ وفي هذا الجزء يتم استعراض لموقف معهد المراجعين الداخليين حول دور المراجعة الداخلي في منظومة الإدارة الشاملة للمخاطر من خلال مجموعة من الأنشطة التي يقوم بها المراجع الداخلي.

الفصل الخامس عشر: الاحتيال والغش والأخطاء

يتناول هذا الفصل سلوكيات الغش والاختلاس والأخطاء؛ حيث تطرق للمفاهيم وأنواع هذه السلوكيات وحاول عرض بعض التداخل والاختلاف بين هذه السلوكيات. تم أستعرض الفصل موقف الشريعة الإسلامية من عمليات الغش والاختلاس واستدل على هذا الموقف من مصادر التشريع الإسلامي المختلفة. كذلك يتناول الفصل الآثار الاقتصادية والاجتماعية المترتبة على انتشار هذه السلوكيات في المجتمع. وقد ركز هذا الفصل أيضاً على الجوانب التقنية والفنية لسلوكيات الغش والاختلاس من حيث أنوعها وكيفية التعامل معها وأهم مؤشراتها. بالإضافة الى ذلك ركز الفصل على دور المراجع الداخلي في التعامل مع سلوكيات الغش والاختلاس المهني والمعايير الفنية المرتبطة بهذه السلوكيات.

الفصل السادس عشر: المراجعة التشغيلية وتقييم الداء

يتناول هذا الفصل يتناول مفهوم وتعريف المراجعة التشغيلية، وأهمية وأهداف المراجعة التشغيلية، وأيضا الجوانب التي تركز على فحصها المراجعة التشغيلية، وأيضا معايير تقييم الأداء. كما بين هذا الفصل أوجه الاختلاف بين المراجعة التشغيلية والمراجعة المالية، وأيضا أهمية استغلال وكفاءة مراجعو المراجعة التشغيلية. وختم الفصل بكيفية تنفيذ المراجعة التشغيلية في الوحدات الحكومية.

الفصل السابع عشر: المراجعة الداخلية في بيئة تكنولوجيا المعلومات

يركز هذا الفصل على مراحل تطور استخدام تكنولوجيا المعلومات في بيئة الأعمال، وطبيعة وأهمية عمليات الحاسب ومشاكل استخدامه، ومزايا ومخاطر استخدام تكنولوجيا المعلومات على أنظمة الرقابة الداخلية. كذلك يتناول الفصل مفهوم أمن وسلامة المعلومات الإلكترونية وأهم المنظومات الإلكترونية المستخدمة في مجال التدقيق الداخلي. بالإضافة الى التعرف على أساليب المراجعة في بيئة تكنولوجيا المعلومات، ومزايا استخدام تكنولوجيا المعلومات بالنسبة للمراجعة الداخلية، وكذلك نطاق وكيفية المراجعة الداخلية في ظل التشغيل الإلكتروني للبيانات.

الفصل الثامن عشر: المراجعة المالية التنفيذية

يركز هذا الفصل على التأصيل العملي لعملية المراجعة الداخلية لأهم ثلاث جوانب في المنشآت والتي تشمل: مراجعة الرواتب والأجور، ومراجعة المشتريات، ومراجعة المستودعات. كما أن هذا الفصل يحتوي على عدد من الحالات العملية التي تفيد في الربط بين التأصيل العلمي والعملي.

الفصل التاسع عشر: تقارير المراجعة الداخلية التنفيذية

يستعرض هذا الفصل تقرير المراجعة الداخلية والتصنيفات المختلفة للتقرير وكل ما يتعلق بمراحل كتابة التقرير وأهداف التقرير والخصائص التي يجب توافرها في التقارير الجيدة ومحتوى تقرير المراجعة الداخلية.

الفصل العشرون: حالات متنوعة في المراجعة الداخلية

يركز هذا الفصل على هدف التدريب على الحالات العملية في المراجعة الداخلية، من خلال تدريب الطالب على تحديد المخاطر وإجراءات المراجعة اللازمة للتحقق.

العرض الانتقادي للكتاب:

أ. الملاءمة للمقررات الدراسية:

الكتاب يعرض في صورة واضحة ومفصلة موضوعاته المختلفة. ويشتمل على كم من المعلومات يمكن أن تكون كافية بدرجات مختلفة وفقاً للمستوى الذي يدرس فيه:

1. بالنسبة لمرحلة البكالوريوس: هيكل الكتاب وأسلوب العرض يوحي بأن الكتاب موجه إلى طلاب المرحلة الجامعية الأولي، وهذه المرحلة الدراسية تتطلب الكثير من الأشكال والجداول والمقارنات لإيصال المعلومات بشكل أكثر يسر وسهولة.
2. بالنسبة للدراسات العليا: يعتبر الكتاب كافياً إلى حد كبير، ولكن في العديد من الفصول وكثير من المواضيع يتم السرد التفصيلي بشكل مبالغ فيه وخاصة الفصول الأولى من الكتاب.

ب. ملاءمة الكتاب للممارسين والتطبيق العملي:

يمثل الكتاب عنصراً مهماً وحيوياً لهذه الفئات، ولكنه يحتاج إلى المزيد من الحالات التطبيقية المتنوعة والمتخصصة لتغطية الإجابات المختلفة للمشاكل التي تبدو في الحالات غير العادية.

ج. الإضافات التي ينفرد بها الكتاب بالمقارنة بالمراجع الأخرى:

يتميز الكتاب بالخصائص الآتية:

1. الإخراج الجيد من حيث الغلاف والطباعة، والخطوط والتمييز بين مستوى العناوين الرئيسية والفرعية.
2. تقسيم الكتاب بطريقة سلسة خلال منهج واضح.
3. تغطية جميع الجوانب المتعلقة بالمراجعة الداخلية من الجانب النظري أو التطبيقي في شمول وتقسيم منتظم.
4. المقارنة المتعمقة والمفصلة بين المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية، حيث اعتمدت على معايير مختلفة تغطي جميع الأبعاد.
5. الرجوع إلى عدد كبير من المراجع في جميع فصول الكتاب، وهذا يبرز إصرار المؤلفين على توخي الأمانة العلمية وإثراء موضوعات الكتاب.

د. طريقة العرض والعمق:

يلاحظ القارئ التسلسل والوضوح، حيث أن الكتاب بصفة عامة مقسم بطريقة جيدة ويغطي الجوانب المختلفة للمراجعة الداخلية من الجانبين النظري والتطبيقي مما يظهر انسجام محتويات الكتاب مع عنوانه.

هـ. مقترحات لتطوير الكتاب:

هناك بعض المقترحات التي أرى الأخذ بها في الاعتبار عند إعادة طبع الكتاب، أوجزها في الآتي:

1. إضافة موضوعات جديدة للكتاب أو بعمق أكثر سواءً ضمن الفصول أو في فصول منفصلة عن أدلة المراجعة وأوراق العمل والخدمات الاستشارية والخدمات التأكيدية الأخرى، ومتابعة نتائج عملية المراجعة.
2. التركيز بصورة أكثر على المراجعة على أساس المخاطر تطبيقاً للمعايير الدولية للمراجعة الداخلية، وتوضيح المقصود به والمقارنة بينه وبين المراجعة على الأساس التقليدي.
3. إضافة بعض المقارنات والأشكال الإيضاحية لإيصال المعلومات بشكل أكثر سهولة وخاصة لطلاب مرحلة البكالوريوس.

Accounting Research

A Specialized Semiannual Journal

Publisher

SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION

Volume (15) No. (1)

1445H - 2024G

SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION
الجمعية السعودية للمحاسبة
1981 1401

Accounting Research

A Specialized Semiannual Journal

Publisher: SAUDI ACCOUNTING ASSOCIATION

ARTICLES IN ARABIC

Implementation of the International Financial Reporting Standards for Small and Medium Enterprises IFRS for SMEs: Insights from Saudi Arabia

Amer Mohammed Al-Shehri
Accounting Department - College of Business- King Khalid University

Exploring Best Practices Regarding The Mandatory Change of The External Auditor in The Kingdom of Saudi Arabia

Dr. Azzam AlSuhaibani
Accounting Department - College of Business Administration - King Saud University

Viewing For Book

Internal Auditing: Theory and Practice

By

Dr. Abdelrahman A. AlTuwaijri
Dr. Ali A. AlNawdel
Dr. Muhammad A. AlAbbas
Dr. Muhammad A. AlShatwi
Dr. Hussein M. AlNafaabi

View

Dr. Ahmed Youssef M. Abdelrahman
Accounting Department - College of Business Administration
King Saud University

Volume (15) No. (1) , 1445H - 2024G