



ALbaha University

العدد العشرون ... محرم ١٤٤١ هـ - سبتمبر ٢٠١٩ م

ردمك (النشر الإلكتروني): ٧٤٧٢-١٦٥٢

ردمك: ٧١٨٩-١٦٥٢

# مجلة جامعة الباحة

للعولم الإنسانيّة

دورية - علمية - محكمة



مجلة علمية تصدر عن جامعة الباحة



المملكة العربية السعودية

وزارة التعليم

جامعة الباحة

وكالة الجامعة للدراسات العليا والبحث العلمي

مجلة جامعة الباحة للعلوم الإنسانية

تصدر عن جامعة الباحة

مجلة دورية — علمية — محكمة

# مجلة جامعة الباحة للعلوم الإنسانية

رندمء (النشر الإلكتروني): ١٦٥٢-٧٤٧٢

رندمء: ١٦٥٢-٧١٨٩

العدد العشرون ... مجرم ١٤٤١هـ - سبتمبر ٢٠١٩م

## المحتويات

- التعريف بالمجلة .....  
الهيئة الاستشارية لمجلة جامعة الباحة للعلوم الإنسانية .....  
المحتويات.....  
أحكام الضحل والتبسم: دراسة فقهية مقارنة..... 1  
د. علي بن محمد الزيلعي  
مفهوم الإغراء بين الدرس النحوي والواقع اللغوي..... 44  
د. علي بن عامر علي الشهري  
شركة الشخص الواحد: في نظام الشركات السعودي الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/3 وتاريخ 1437/1/28هـ..... 62  
د. مساعد بن حمد عبدالله الشريدي  
درجة ممارسة قادة وقائدات المدارس الحكومية للقيادة التشاركية وعلاقتها بالرضا الوظيفي من وجهة نظر المعلمين والمعلمات في منطقة الحدود الشمالية في المملكة العربية السعودية..... 91  
د. أحمد بن زيد الدعجاني  
فعالية البيانات التصويرية التفاعلية (Infographic) في تنمية مهارات المفاهيم الجغرافية في مادة الدراسات الاجتماعية والتربية الوطنية لدى طلاب الصف الثالث المتوسط..... 118  
د. هزاع بن عامر أبافيرين الشمري  
أثر برنامج معرفي سلوكي في خفض الانسحاب الاجتماعي لدى عينة من المراهقين اللاتين في مدينة إربد..... 154  
د. مهدي "محمد سعيد" ربابعة  
فعالية برنامج علاجي في خفض اضطراب الشخصية التجنبية لدى الطلاب المكفوفين..... 181  
د. محمد مسعد عبد الواحد مطاوع ..... د. رفاعي شوقي أحمد حسين  
دراسة تقويمية لواقع تطبيق مبادئ إدارة الجودة الشاملة في التدريب التربوي..... 226  
د. صلاح صالح درويش معمار  
القدرات الفنية الإبداعية لطلاب المرحلة المتوسطة بمنطقة الباحة في ضوء اختبار تورانس الصورة الشكلية (ب)..... 253  
د. أحمد إبراهيم أحمد الغامدي  
واقع برامج اللغة الإنجليزية في السنة التحضيرية بجامعة الملك خالد وسبل تطويرها من وجهة نظر أعضاء هيئة التدريس..... 286  
د. صالح بن مشرف الشهري  
تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية..... 310  
د. مرعي بن علي عبدالله العمري  
مقارنة نسب أعداد معلمي المرحلة الابتدائية إلى أعداد الطلاب بالمملكة العربية السعودية ومقارنتها مع دول أخرى في سياق اكتساب اللغة الثانية: دراسة للأعوام 2015/2007..... 330  
Comparison of the Student-Teacher Ratio in the Primary Schools of Saudi Arabia with Other Countries in the Context of Second Language Acquisition: 2007-2015.....  
د. عبد العزيز بن مشيب الشهراني

رئيس هيئة التحرير:

أ.د. أحمد بن سعيد قشاش

أستاذ بكلية العلوم والآداب ببلجرشي

أعضاء هيئة التحرير:

د. مكين بن حوفان القرني (نائب رئيس هيئة التحرير)

أستاذ مشارك بقسم اللغة العربية

كلية العلوم والآداب بقلوة جامعة الباحة

د. سعيد بن أحمد عيخان الزهراني

أستاذ مشارك بقسم الدراسات الإسلامية

كلية العلوم والآداب بالمنذف جامعة الباحة

د. عبد الله بن خميس العمري

أستاذ مشارك بقسم اللغة العربية

كلية العلوم والآداب ببلجرشي جامعة الباحة

د. محمد بن حسن الشهري

أستاذ مشارك بقسم الدراسات الإسلامية

كلية الآداب والعلوم الإنسانية جامعة الباحة

د. خديجة بنت مقبول الزهراني

أستاذ مشارك بقسم الإدارة والتخطيط التربوي

كلية التربية جامعة الباحة

د. محمد بن عبد الكريم علي عطية

أستاذ مشارك بقسم الإدارة والتخطيط التربوي

كلية التربية جامعة الباحة

(مدير التحرير)

رندمء النشر الورقي: 7189 — 1652

رندمء النشر الإلكتروني: 7472 — 1658

رقم الإيداع: 1963 — 1438

ص. ب: 1988

هاتف: 00966 17 7274411 / 00966 17 7250341

تحويلة: 1314

البريد الإلكتروني: buj@bu.edu.sa

الموقع الإلكتروني: https://portal.bu.edu.sa/ar/web/bujhs

## تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية<sup>١</sup>

د. مرعي بن علي العمري

الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة

كلية إدارة الأعمال في جامعة الباحة

### الملخص:

اتجهت كثير من دول العالم إلى تطبيق معايير القوائم المالية الدولية (IFRS)، إلا أن أكثر الدراسات ركزت في محتواها على الدول المتقدمة، ويهدف هذا البحث إلى معرفة الفوائد المرجوة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بيئة الأعمال السعودية، وما المعوقات التي قد تطرأ في مرحلة التطبيق، وبيّنت نتائج الدراسة بعض الفوائد المرجوة من تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في بيئة الأعمال السعودية، كتحسين نوعية المعلومات المحاسبية والتعزيز من ثقة مستخدمي هذه القوائم، إلا أنه من ناحية أخرى هناك عدم استعداد لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية، وكذلك تطبيق بعض من المعايير في الوقت الحالي كميّار القيمة العادلة، والذي قد يكون له أبعاد سلبية، ومن توصيات الدراسة ضرورة استحداث لجان مختصة لمتابعة تطبيق المعايير وقياس فعالية التطبيق على أرض الواقع.

الكلمات المفتاحية: المملكة العربية السعودية؛ معايير التقارير المالية الدولية.

## The Implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in Saudi Arabia

Dr. Maree A. Alamri

Assistant Professor, Department of Accounting

Faculty of Business Administration at Albaha University

### Abstract:

Many countries have embraced IFRSs (International Financial Reporting Standards) as the accounting and auditing standards for their countries. The accounting regulatory body in Saudi Arabia, SOCPA (Saudi Organization for certified public accountants) has also followed this and has made the adoption of IFRS mandatory for all listed companies for financial statements as of 1st January 2017. This paper will focus on the benefits of IFRS and issues or problems arising within the implementation of The views of the respondents are analyzed showing variations in opinions but mainly that IFRS would enhance user's confidence in financial statements on whilst the current Saudi context is not ready for implementation of some of the IFRSs such as fair value as it may result in misuse. This research concludes by recommending implementation committee to be established in order to assist companies in converging to IFRS and to insure a successful implementation is achieved.

**Keywords:** Kingdom of Saudi Arabia, International Financial Reporting Standards (IFRS).

<sup>١</sup> يشكر الباحث عمادة البحث العلمي في جامعة الباحة على الدعم المقدم لإنجاز هذه الدراسة.

تهدف التقارير المالية الى تقديم بيانات مفيدة عن الأداء المالي للمنشأة إلى مستخدمي هذه القوائم (المستخدمين - users) من المستثمرين وأصحاب المصالح، وقد تختلف نوع المعلومات المحاسبية المراد تقديمها للمستخدمين بحسب المتطلبات النظامية إضافة إلى تلك التي يرغب المستثمرون وأصحاب المصالح الاطلاع عليها باختلاف المجتمعات، وقد أدى هذا الى الاختلاف في محتوى وشكل وطريقه عرض التقارير المالية حول العالم وكذلك إلى اختلاف في مستوى الإفصاح في التقارير المالية (Dunne, T., Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Hannah, G., Helliari, C., Power, D. Veneziani, M; Jackling, B., Howieson, B. and Natoli, R., 2012; Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R., 2008;) Armstrong, Barth, (Jagolinzer, and Riedl 2010; Soderstrom and Sun 2007; Ball 2006; إن وجود هذه الاختلافات أدى إلى بذل الجهود والسبل من مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB لإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية تهدف إلى التقارب والتجانس في محتوى التقارير المالية لجعل المنشآت في معظم الدول تتبع نهجاً محاسبياً متجانساً عند إعداد القوائم المالية والإفصاح عنها وكذلك الحفاظ على الاستقرار الاقتصادي عالمياً 2014 Schroeder et. al., إن المحور الأساس الذي تركّزت عليه معايير التقارير المالية الدولية IFRS هو فكرة تجانس التقارير المالية حول العالم بحيث يسهل على المستثمرين من جميع أرجاء العالم معرفه ومقارنه وتحليل واستنتاج القرارات الاقتصادية المتعلقة باستثماراتهم المالية.

اتّباعاً لهذا النهج، اتجهت الكثير من دول العالم إلى تطبيق -أو التحول أو التوافق مع - معايير التقارير المالية الدولية IFRS والتي أدت إلى استجلاب كثير من الدول لهذه المعايير، والتي قد تم تطبيقها حتى الآن فيما يقارب ١٧٠ دولة (٢٠١٧، IFRS) بعض الدول المطبقة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS قامت بتطبيقها للفوائد المرجوة من التطبيق والتي تم سردها في الدراسات السابقة إلا أن البعض الآخر قاموا بتطبيق المعايير كأحد الضغوطات السياسيّه علي تلك الدول لتمكن من الحصول على اقتراطات مالية أو كأحد الشروط للانضمام الى

منظمات عالميه (Hassaan Rankin and Lu. 2014; Nurunnabi, 2014; Hamidaha, 2015)

قامت المملكة العربية السعودية ممثلة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (الجهة المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية) بالبدا في مشروع التحول الى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في عام ٢٠١٢ (Alzeban, ٢٠١٦) معايير التقارير المالية الدولية IFRS ليست جديدة على مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية حيث إن جميع الشركات التي تقع تحت إشراف مؤسسة النقد (SAMA) البنوك وشركات التأمين في المملكة العربية السعودية ملزمه بتطبيق هذه المعايير حسب الأنظمة الصادرة من مؤسسه النقد

(Alzeban, ٢٠١٦) وقد أوضحت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين خلال حقبة تطبيق المعايير السعودية أنه يمكن للشركات الاستعانة بمعايير التقارير المالية الدولية في حال عدم توفر معيار سعودي لذلك. كما ان الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين هي الجهة الرقابية والإشرافية على مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية والمخولة بإصدار المعايير والإجراءات المتعلقة بمهنة المحاسبة ولكن هناك أيضا جهات أخرى يقتضي نظامها في المملكة العربية السعودية أن تكون الجهة المشرفة للمؤسسات والشركات التي تندرج تحتها ، مؤسسه النقد<sup>١</sup> تعتبر احد هذه الجهات والتي اعتمدت تطبيق المعايير الدولية عند إصدار التقارير المالية للقطاع المالي منذ ٢٠٠٢ (المطيري والسلمان، ٢٠١٢).

### ٢,١ أهمية الدراسة:

إن دراسة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية ذات أهمية بالغة وخاصة في الأسواق الناشئة حيث كثرت الدراسات في هذا السياق على الدول ذات اسواق متقدمة؛ مما أدى إلى نداءات من الباحثين لمعرفة مدى تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على البيئة السعودية يتطلب وجود دراسات وابحاث حول هذا التحول وخاصة طرح التساؤل حول الفوائد والمعوقات والتحديات للتحوّل الى معايير القوائم المالية الدولية ، إن تحول المملكة العربية السعودية الى المعايير الدولية يعتبر من أكبر وأهم الخطوات التي تخطوها مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية منذ تأسيس الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين وقد تم إلزام الشركات المدرجة في سوق الأسهم بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS ابتداء من اول يناير ٢٠١٧ وعلى الشركات غير المدرجة البدء في التطبيق من أول يناير ٢٠١٨.

أظهرت الدراسات السابقة ان الدول تنهج منهجين عند تطبيق المعايير الدولية: الالزامي أو الاختياري، لقد اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الطريقة الإلزامية للتطبيق الا ان هناك تباين في وجهات النظر في الدراسات السابقة حول نتائج اتباع هذا النهج (DeFond, M., Hu, X., Hung, Christensen, 2015) (M. and Li, S., 2011). إن جميع هذه العوامل (وغيرها) يقودنا الى الهدف من الدراسة واسئلة البحث.

**٣,١ هدف الدراسة:** تهدف هذه الدراسة إلى تحديد ومعرفة الفوائد المرجوة من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والعوامل التي قد تؤثر على عملية التحول إليها وسيتم الوصول الى هذا الهدف عبر إشراك الأطراف ذوي العلاقة في الدراسة كي يتم الإجابة على أسئلة البحث التي سيتم عرضها في السياق التالي.

<sup>١</sup> تعتبر مؤسسة النقد الجهة الرقابية على جميع الشركات والمؤسسات المالية.

## ٤,١ أسئلة الدراسة:

هناك سؤالان رئيسان هما:

١. ما الفائدة المرجوة من تطبيق معايير التقارير المالية الدولية؟

٢. ما العوامل التي تساهم/ تعيق عملية التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية؟

## ٥,١ منهجية الدراسة:

يعتمد إجراء هذا البحث على المنهج (الوصفي بصورته المسحية)؛ لتحقيق هدف الدراسة، حيث تم توظيف هذا المنهج من خلال المقابلات الشخصية مع الأطراف ذوي العلاقة من محاسبين، ومراجعين خارجيين، ومدراء شركات والهيئات التشريعية، مثل هيئة المحاسبين القانونيين، وكذلك من خلال توزيع قائمة استقصاء على هؤلاء إضافة إلى الأكاديميين من أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، ومن ثم معرفة آرائهم حول تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية.

## ٦,١ أدوات جمع البيانات:

لوصول إلى هدف الدراسة تم الاعتماد على المقابلات الشخصية لمعرفة الآراء حول ظاهرة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية، وكذلك تم استخدام قائمة الاستقصاء لجمع البيانات اللازمة من الأطراف ذوي العلاقة من عينة مجتمع الدراسة، وقد تم ترتيب الإجابات على مقياس ليخترت (Likert scale) ذي الخمس نقاط لقياس مدى موافقة أو عدم موافقة المشاركين في الدراسة على العبارات المدرجة في قائمة الاستقصاء بحيث ١ = موافق بشدة ٢ = موافق ٣ = لا ادري ٤ = غير موافق ٥ = غير موافق بشدة، وقد تم الأخذ في الاعتبار العديد من الدراسات السابقة عند إعداد قائمة الاستقصاء وبالتحديد دراسة ( Morris et al 2014) والذين قاموا بدراسة حول تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في استراليا أيضا، تم إدراج عدد من العوامل التي ظهرت من خلال المقابلات الشخصية وإدراجها ضمن قائمة الاستقصاء.

تم تقسيم الاستبانة إلى قسمين: **القسم الأول** يحتوي على الأسئلة الديموغرافية للمستجيبين للاستبانة وذلك لكي يتم إعطاء القارئ تفاصيل أكثر عن المستجيبين والتي أيضا مفادها تقسيم المستجيبين: أما **القسم الثاني** فيحتوي على مجموعة من الأسئلة حول تطبيق معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية.

## ١,٦,١ صدق وثبات أدوات الدراسة:

١,١,٦,١ صدق أدوات الدراسة: وللتحقق من صدق قائمة الاستقصاء تم عرض محتواها على عينة من الأكاديميين في أقسام المحاسبة في عدد من الجامعات للتأكد من وضوح العبارات وقابليتها للفهم، وأن الأسئلة المسردة في قائمة الاستقصاء تتناسب مع الهدف من هذه الدراسة.

٢,١,٦,١ ثبات أداة الدراسة: للتحقق من ثبات الاتساق الداخلي قائمة الاستقصاء تم استخدام معادلة الثبات كرومباخ الفا (Cronbach alpha) ان هذه المعادلة ينتج عنها قيمة بين صفر كحد ادنى و واحد كحد اعلى حيث اذا كانت النتيجة واحد يكون دليل على ثبات البيانات واذا كانت النتيجة صفر فهذا يعني عدم وجود ثبات في البيانات وقد أضاف الإحصائيون ان نتيجته كرومباخ الفا اعلى من ٠,٦ تفيد بثبات البيانات ، وقد اظهر تحليل كرومبا الفا للبيانات نتيجة ٠,٦٩٠ والتي تعتبر مقبولة في مثل هذه الدراسات كما أشارت فايلد، ٢٠٠٩ (Field, 2009).

#### ٧,١ مجتمع الدراسة وعينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من:

- مراجعي الحسابات المرخصين لمزاولة مهنة المراجعة كما في دليل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وقد تم إرسال الاستبانة الإلكترونية على جميع مكاتب المحاسبة المرخصة<sup>١</sup>.
- المدراء الماليين والمحاسبين في الشركات المدرجة في سوق الأسهم السعودي، وتم ذلك عبر موقع تداول يظهر بيانات الشركات المدرجة في سوق الأسهم.
- الأكاديميين في أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية. وقد تم إرسال الاستبانة الإلكترونية الى عينه من أقسام المحاسبة في هذه الجامعات.
- الجهات الرقابية والتشريعية مثل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال.

#### ٨,١ حدود الدراسة:

تم إجراء الدراسة بالأخذ في الاعتبار المحددات التالية:

- الاعتماد على قائمة الاستقصاء كأداة لجمع البيانات إضافة إلى المقابلة الشخصية؛ لذلك فإن نتائج الدراسة مبنية على المعلومات المقدمة من الفئات المشاركة في الأدوات.
- عدم القدرة على تعميم نتائج الدراسة، وذلك كون الدراسة اشتملت فقط على بعض الفئات من معدي ومستخدمي التقارير المالية وأصحاب المصالح.

#### ثانياً: الإطار النظري

#### ١,٢ تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية:

يسهم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS في تحسين نوعيه ودرجه الإفصاح والشفافية للمعلومات المقدمة في التقارير المالية (Poudel, G., Hellmann, A., & Perera 2014) وأيضاً يسهم في قابلية المقارنة ما

<sup>1</sup> <http://www.socpa.org.sa/Socpa/Licensed-Accountants/License-01-03-2018.aspx> مكاتب المراجعة المرخصة في موقع الهيئة.

بين التقارير المالية للشركات على النطاق الدولي ويتضح ذلك في تعريف المجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) بأن أحد أهدافها هو: "تطوير (بما يخدم المصلحة العامة) مجموعة موحّدة من معايير إعداد القوائم المالية بحيث تكون ذات جودة عالية ومقبولة ومفهومة وقابلة للتطبيق على نطاق دولي، تكون هذه المعايير مبنية على مبادئ واضحة. يجب على هذه المعايير أن تتطلب جودة عالية من الإفصاح والشفافية والقابلية للمقارنة للمعلومات التي تصدر في التقارير المالية والا فصاحات المالية الأخرى وذلك كي تساعد المستثمرين والمستخدمين لهذه المعلومات المالية من اتخاذ قراراتهم الاقتصادية"<sup>1</sup>.

وقد أسهم مجلس معايير المحاسبة الدولي الى تطبيق هذه المعايير في أكثر من ١٧٠ دولة حتى الان (٢٠١٧, IASPLUS) و قد أسهمت كثير من الدراسات في إثراء البحوث حول أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على كثير من المتغيرات المحاسبية والاقتصادية مثل: السيولة، تكلفة رأس المال، ومستوى الإفصاح، وكذلك إلى معرفة العوامل والأسباب التي تؤثر في تطبيق المعايير الدولية ونتائجها على سوق المال.

وقد ذكرت الادبيات ذات العلاقة فوائد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS حيث تعزز من الاستثمار في أسواق المال في الدول المطبقة لهذه المعايير حيث وجد بيرقمان داسك هومبوق و بوب (٢٠١٢) ان هناك ارتفاعاً ملحوظاً في حجم التداول بعدما اعتمدت الدول محل الدراسة اعتماد تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS (Brüggemann, Daske, , Homburg and Pope. 2012).

وأيضاً وجدت دراسة دي فوند هونق ولي ٢٠١١ أن التطبيق الإلزامي لمعايير المحاسبة الدولية يؤدي الى زيادة في استقطاب رؤوس الأموال من صناديق الاستثمارات الأجنبية. (DeFond, M., Hu, X., Hung, M. and Li, S 2011) كما وجدت دراسة ارمسترونق، بارث، جاقولينزر وريدل (٢٠١٠) ان ردت فعل اسواق المال الأوروبية في عام ٢٠٠٥ كانت ايجابية عندما تم الإعلان عن التحول الى معايير التقارير المالية الدولية . (Armstrong, Barth, Jagolinzer and Riedl, 2010) ، كذلك اوضحت دراسة داسك هايل ليز، و فيردي (٢٠٠٨) ان تطبيق المعايير الدولية يؤدي إلى تحسين في مستوى السيولة في الأسواق المالية (Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, 2008).

إلا أن دراسة كريستين، لي، والكر وزنك (Christensen, H.B., Lee, E., Walker, M. and Zeng, C., 2015) أبدت أن مقدار الفائدة المرجوة من تطبيق المعايير التقارير المالية الدولية IFRS تتراوح على حسب طرق التطبيق التي تحتذى في أي دولة، حيث إن الأثر الناجمة من التطبيق تكون أكبر عندما يكون التطبيق اختياري، وليس إلزامياً كما أضاف الباحثون أن هناك علاقة بين الفائدة المرجوة من تطبيق المعايير التقارير المالية

<sup>1</sup> <https://www.iasplus.com/en-gb/standards/other/preface>



الدولية IFRS بمقدار القناعة لدى معدي هذه التقارير لمبدأ الافصاح والشفافية في التقارير المالية، وقد وجهت هذه الدراسة انتقادات حول مقدار الفائدة من تبني فكره التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية واثرها في تحسين جودة التقارير المالية (Christensen, H.B., Lee, E., Walker, M. and Zeng, C., 2015) بالإضافة الى ذلك فقد وجد بال (٢٠٠٦) لدراسته التي طبقت على ٤ دول شرق آسيوية قامت بتطبيق المعايير الدولية ان نتاج التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية أدى إلى تطبيق شكلي للمعايير دون أي تغيير جوهري في أسس ومبادئ إعداد التقارير المالية (Ball, ٢٠٠٦).

وقد يرى البعض أن السبب وراء القصور في التطبيق لهذه الدول هو عدم وجود فاعلية في التطبيق وعدم وجود إشراف ورقابة من الجهات المشرعة على عملية التطبيق، لذلك ليس المطلوب فقط التطبيق الإلزامي ولكن يجب أن يكون هناك تطبيق إلزامي فعال، حيث إن الإلزام الضعيف قد يولد فرصة للشركات بالتلاعب بحيث تستخدم طرق محاسبية مختلفة لنفس الأحداث الاقتصادية (De George, E.T., Li, X. and Shivakumar. 2016)، أيضا تغيير المعايير المحاسبية لا يكفي لتحسين جودة التقارير المالية بحد ذاته دون الالتفات إلى عوامل أخرى، حيث وجدت دراسة بال روبن ويو (Ball, R., Robin, A. and Wu, J. 2003) انه عند النظر في تطبيق بعض دول شرق آسيا لمعايير التقارير المالية الدولية كانت التقارير المالية ذات جودة متدنية مقارنة بالدول الأوروبية المطبقة.

من ناحية أخرى ليس من المحتم أن ينتج عن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS النتائج الإيجابية المذكورة سابقا حيث كان هناك تحفظ في أدبيات الدراسة حول تعميم نتائج تطبيق المعايير الدولية في جميع الدول، إن ظهور نتائج إيجابية لدولة قامت بتطبيق المعايير الدولية لا يحتم ان تعكس دول أخرى نفس النتائج من التطبيق، وذلك لوجود اختلاف في طبيعة كل دولة من ناحية: شكل ونوع هيكل رأس المال واختلافات في أنظمة الحكومة والتركيبية الاجتماعية والاقتصادية، لهذه الأسباب يصعب تعميم النتائج المتعلقة بالتطبيق على جميع الدول (Fox, A., Hannah, G., Helliar, Brüggemann, U., Daske, H., Homburg, C. and Pope, 2013) C. and Veneziani, M., 2013 ; Hope, 2006; Ding, Y., Jeanjean, T. and Stolowy, H., 2005; (Ramanna and Sletten, 2014; Judge, W., Li, S. and Pinsker, R., 2010; Clements, Neill, and Stovall, 2010).

تعد المعايير المحاسبية أحد ركائز النظام الاقتصادي والرأس مالي، لذلك عندما يتم تفضيل نهج محاسبي موحد (على سبيل المثال :معايير التقارير المالية الدولية IFRS ) قد يؤدي هذا إلى تبني نوع موحد من الأنظمة الاقتصادية والرأسمالية، تفضيل نهج موحد للقيام بالتعاملات الاقتصادية قد يقتضي أن لا تصاغ هذه التعاملات

بطرق مختلفة بحجة أن هذه الطريقة هي أفضل من الطرق الأخرى الموجودة (Walker, 2010) ومن ناحيه أخرى أيضا الأسلوب المتبع في التعاملات الاقتصادية التي يعتمد فيها علي توافر المعلومات المالية والمحاسبية قد يكون من الأنسب تطبيق المعايير الدولية بها أكثر من الدول التي لا تعتد بذلك (De George, Li and Shivakumar, 2016).

وقد يكون المثال الأنسب لهذا السياق هو معيار القيمة العادلة (معيار التقرير المالي الدولي ١٣) والذي يكون استخدامه في الدول المتقدمة مبني على المعلومات المتاحة في السوق يمكن الاعتماد عليها ولكن عند تطبيق هذا المعيار في الأسواق الناشئة فإنها تتصف بالقصور في الأنظمة التشريعية، ولذلك قد يؤدي تطبيق هذا المعيار الى التلاعب في عملية الإفصاح (Fiechter and Farkas 2017)

ذكرت الأدبيات الفائدة المرتبطة بتطبيق أو الموازنة مع معايير التقارير المالية الدولية ولكن نلفت انتباه القارئ الى بعض الجواب السلبية حيث قد يقتضي تطبيق معايير التقارير المالية الدولية أن يكون لمنظمة أجنبية القدرة على التأثير على الممارسات المحاسبية في هذه الدولة دون أن يكون لها أي مساءلة وهو السبب المتوقع لعدم تطبيق الولايات المتحدة لهذه المعايير<sup>١</sup>.

## ٢,٢ تطبيق معايير القوائم المالية الدولية في المملكة العربية السعودية:

عند النظر في الدراسات السابقة نجد هناك القليل من المراجع التي ركزت على معايير المحاسبة الدولية في المملكة العربية السعودية وسيتم في هذا الجزء سرد للأدبيات المتعلقة بذلك.

دراسة هيراث والسلمي ٢٠١٧ (Heather and Alsuliman, 2017) والتين قاما فيها بمراجعة نقدية للأدبيات المتعلقة بالمعايير الدولية في البيئة السعودية واستنتجا أنه يجب الأخذ في الاعتبار العوامل المحلية عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المملكة مثل الأنظمة الشرعية ومناهج المحاسبة التي تدرّس في الجامعات السعودية والثقافة المحلية، يجب أخذ هذه العوامل في الاعتبار كي يكون هناك تطبيق ناجح للمعايير الدولية (Heather and Alsuliman, 2017)

دراسة القحطاني (2010) (Alkhtani, 2010) الذي ناقش إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في بيئة المملكة العربية السعودية والذي استنتج الباحث من هذه الدراسة أن تطبيق المعايير الدولية في البيئة السعودية سيكون له فوائد ايجابية إلا أنه من المحتمل أن يكون هناك صعوبات مصاحبة في مرحلة التطبيق ، وأضاف الباحث أنه سيكون هناك صعوبة لدى المحاسبين في فهم المعايير لكونها معايير جديدة على البيئة السعودية ولا

<sup>١</sup>الولايات المتحدة تسمح للشركات الأجنبية باستخدام معايير اعداد التقارير المالية الدولية لمزيد من التفاصيل حول عدم تطبيق الولايات Gelter, M., & Eroglu, Z. G. K. (2014) المتحدة للمعايير الدولية انظر بحث

يوجد لديهم القدرة على الإلمام ببعض مفاهيمها مضيفاً أنه من المتوقع أن تكون هناك إشكالات في فهم و تطبيق المعايير الدولية رقم ٣٢ و ٣٩ ومعايير القوائم المالية الدولية ٢ و ٧ و ٨.

وكان لدى دراسة القحطاني (2010) بعض التحفظات حول تطبيق معيار القيمة العادلة في تقييم الأصول وذلك لأنه لا يوجد سوق فعال للتقييم وكذلك عدم وجود متخصصين في هذا المجال وان دور الجهات الرقابية ضعيف ولن يساهم في التطبيق الفعال. وأضاف القحطاني (2010) أنه كي يكون تطبيق المعايير فعالاً لا بد من تقوية دور الجهات الرقابية والتنفيذية.

قام المطيري والسلمان ٢٠١١ (Almotairy and Alsalman, 2011) بدراسة حول تطبيق المعايير الدولية في بيئة المملكة العربية السعودية وأضاف الباحثان أنه يجب على الجهات التنظيمية في المملكة العربية السعودية (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وزارة التجارة، هيئة سوق المال، ومؤسسة النقد) القيام بعمل مشترك لتذليل الصعاب لكي يتم تطبيق المعايير الدولية في المملكة وذكرنا بعض المقترحات التي ينبغي على الجهات المنظمة المشاركة في مواجهتها مثل:

١. التأكد من أن جميع الشركات قامت بتطبيق التعليمات الصادرة مع وضع رقابة على التطبيق وفرض غرامات على الإخلال بالتطبيق.
٢. تبني الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين دورات تدريبية مكثفة للموظفين في إدارتها فيما يختص بالمعايير الدولية أسوة بمؤسسة النقد.
٣. يجب على أقسام المحاسبة في الجامعات والكليات المعنية أن تقوم بإضافة ما يتعلق بالمعايير الدولية في مناهجها الدراسية.
٤. من التحديات الموجودة عدم وجود المختصين في مجال المعايير الدولية ولكي يتم مواجهه هذا التحدي سيكون هناك طلب على المحاسبون والمراجعون الذين لديهم خبر في مجال المعايير الدولية. بعدما تم عرض الأدبيات المتعلقة بالمعايير الدولية وتلك المتعلقة بالمملكة العربية السعودية ينتقل سياق الدراسة الى عرض نتائج الدراسة:

### ثالثاً: نتائج الدراسة:

في هذا الجزء من الدراسة سيتم عرض النتائج التي تم جمعها من المقابلات الشخصية وقائمة الاستقصاء. ويبين الجدول (١) قائمة بالمقابلات الشخصية والذي سيتم عرض نتائجها في الإطار المناسب مع نتائج قوائم الاستقصاء والتي تم معالجة هذه الأخيرة عن طريق برنامج التحليل الاحصائي (SPSS) ولمعرفة نوعيه الاختبارات التي ستجرى على العينة يجب أولاً اختبار ما إذا كانت البيانات المجمعة من قائمة الاستقصاء ذات توزيع طبيعي أم

غير طبيعي (Normally/non-normally distributed). لذلك تم إجراء اختبار شابيرو ولك (shapiro wilk) لإختبار اعتدالية توزيع البيانات وقد تم رفض فرضية الاختبار التي تفترض أن العينة ذات توزيع طبيعي أي أن العينة ذات توزيع غير طبيعي لذلك وجب استخدام طرق معالجة البيانات ذات التوزيع غير الطبيعي كاختبارات مان وتني وكروسكال والس (Kruskal-Wallis, Mann-Whitney) والتي تعد اختبارات لا معلمية (Non-parametric tests) لاختبار الفروقات فيما بين المجموعات، وتبين الجداول من ١ الى ٤ وصف ديموغرافي للعينة المشاركة في المقابلات الشخصية وقائمة الاستقصاء.

جدول (١) عدد المقابلات الشخصية وجهة عمل المشارك

رمز المشارك	جهة العمل
١	الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين
٢	الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين
٣	الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين
٤	أستاذ جامعي
٥	مراجع خارجي (شريك)
٦	عضو مجلس معايير المحاسبة الدولي (سابقاً)
ست مقابلات	الإجمالي

يبين الجدول (١) إجمالي عدد المقابلات الشخصية، وكذلك الجهة المرتبط بها.

جدول (٢) نتائج قائمة الاستقصاء للمجموعات

م	المجموعة	عدد الاستبانات	النسبة الى اجمالي الاستبانات المستلمة
١	الجهات الرقابية	٥	٪٧,٥
٢	المحاسبون القانونيون	١٧	٪٢٥,٧
٣	المحاسبون في الشركات	٢٠	٪٣٠,٣
٤	أكاديميون	١٦	٪٢٤,٢
٥	أخرون	٨	٪٩,٠١
	الإجمالي	٦٦	٪١٠٠

يبين الجدول (٢) تقسيم للمجموعات المشاركة في قوائم الاستقصاء ونسبة ردود كل مجموعة إلى إجمالي العينة.

جدول (٣) المؤهل الأكاديمي والمهني

المؤهل المهني		المؤهل الأكاديمي	
٧	الزمالة الأمريكية	٢٤	بكالوريوس
١٣	الزمالة البريطانية	٢٨	ماجستير
١٣	الزمالة السعودية	١٢	دكتوراه

<sup>١</sup> يعد اختبار شابيرو ويلك اختبار اعتدالية العينة بحيث تكون موزعة توزيعاً طبيعياً يتم افتراض أن العينة موزعة توزيعاً طبيعياً وقد تم إجراء الاختبار وتم رفض الفرضية بذلك تعتبر العينة موزعة بطريقه غير مستوي.

يبين الجدول (٣) المؤهل الأكاديمي والمهني (إن وجد) للمشاركين في قائمة الاستقصاء.

جدول (٤) القطاعات التي ينتمي إليها افراد العينة

العدد	القطاع
٧	القطاع المالي والمصرفي
٤	الاستثمار الصناعي
٨	مكاتب المراجعة
٤	الطاقة والكهرباء
٢٣	الجهات الحكومية
٢٠	آخرون
٦٦	الإجمالي

يبين الجدول (٤) عدد الاستجابات بناءً على الجهة التي ينتمي إليها المستجيب لقائمة الاستقصاء.

أ- الشركات السعودية والتحول إلى معايير المحاسبة الدولية:

وكخطوة أولية لهذه الدراسة كان من الواجب توجيه سؤال مهم للقائمين على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية وهو لماذا تم اعتماد المعايير المحاسبة والمراجعة الدولية في المملكة العربية السعودية وأفاد الأستاذ (١) حول هذه القضية بأن: "العالم جميعه أصبح يخطو نحو التحول إلى المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية والاتحاد الأوروبي له ١٠ سنوات منذ ان بداء بتطبيق المعايير... اعتقد ان التحول الى المعايير الدولية محتم على الجميع"، إلا أن كلمة "محتم على الجميع" كان من الواجب الوقوف عندها والسؤال لماذا الولايات المتحدة لم تقم بالتحول إلى معايير المحاسبة الدولية حيث أفادت الأستاذة (٥) أن: "المعايير المحاسبية الامريكية US GAAP تعمل ضمن إطار موحد ومرتبطة بالنظام الضريبي والقانوني.. إلخ لذلك من الصعب التغيير".

إلا أن الأستاذ (٦) كان له رأي آخر حيث أفاد بأن: "الولايات المتحدة لا تخضع لأحد ولا تريد إلا أن تكون هي المتحكمة في القرار وخاصة تلك التي تطبق عليها. ومعايير المحاسبة الدولية لا تخضع لرأي الولايات المتحدة، وإنما يتم اتخاذ الرأي فيها في لندن، فلذا لا أعتقد أنها ستتحوّل لمعايير المحاسبة الدولية".<sup>١</sup>

كما أضاف الأستاذ (ج) إيضاح متعلق بالارتباطات المادية والتي كانت أحد الأسباب المؤدية للتحول إلى المعايير الدولية: "أن التكلفة والجهد الذي تقوم به الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لكي تصدر معيارًا واحدًا باهظة، قد تصل في بعض الأحيان إلى مليون ريال للمعيار الواحد، وكذلك قلة الموارد المالية للهيئة".

كما أوضح الأستاذ (ب) أن من الأسباب التي أدت إلى التحول إلى المعايير الدولية عدم الثقة في المعايير السعودية الحالية؛ حيث أنها كانت عبارة عن ترجمة للمعايير الأمريكية عند استجلائها، ولم يتم تطويرها أو تحديثها

<sup>١</sup> مقاله (2014) Gelter, M., & Eroglu, Z. G. K. تعرض باستطراد تحول الولايات المتحدة الى المعايير المحاسبة الدولية.

منذ ذلك الحين، أما بالنسبة للنواحي التي لم يكن لها معيار سعودي، يتم تطبيق المعايير الأمريكية حتى عام ٢٠٠٤ وتم الاتفاق على وجوب تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الأحوال التي لا يغطيها معيار سعودي. يبين الجدول (٥) إجابات المشاركين في قوائم الاستقصاء لأول محور من الاستبانة وبالتحديد حول عبارة "الشركات السعودية تدعم تطبيق معايير المحاسبة الدولية" والذي يوضح وجود بعض الاختلاف في وجهات نظر المشاركين في الدراسة حول دعم الشركات للتحويل إلى معايير المحاسبة الدولية؛ حيث وجدت الدراسة أن المشاركين من الجهات الحكومية يتفوقون مع هذه العبارة والذي هو متوقع، ذلك لأن الجهات الحكومية هي التي سنت هذا التغيير. أما بقية المجموعات المشاركة فهناك اختلافات واضحة في وجهات النظر والذي يتضح من نتيجة الانحراف المعياري في النتائج المبينة بالجدول. وقد يكون السبب في ذلك القطاعات التي ينتمي إليها المشاركون، القطاع المالي (البنوك وشركات التأمين) لن يكون هناك أثر جوهري في كونهم قد سبقوا القطاعات الأخرى في تطبيق المعايير الدولية. أما القطاعات الأخرى، فهو تغيير جوهري لهم لذلك قد يكون لديهم تحفظات للتحويل إلى المعايير الدولية.

الجدول (٥) الشركات السعودية تدعم تطبيق معايير المحاسبة الدولية<sup>١</sup>

المتوسط الحسابي للمجموعات					إجمالي المتوسط الحسابي	العبارة
أخرى	أفراد	أسر	محاسب قانوني	القطاع الحكومي		
٢,٦٧	٢,٧٥	٢,٤٥	٢,٨٨	٢,٠٠	٢,٦٣	الشركات السعودية تدعم التحويل الى المعايير عداد القوائم المالية الدولية
٠,٥١	١,٢٣	١,٢٣	١,٥٣	٠,٧٠	١,٢٤	الانحراف المعياري

يبين الجدول (٥) إجمالي المتوسط الحسابي للعينه وكذلك المتوسط الحسابي للمجموعات.

### الفوائد المرجوة من تطبيق المعايير الدولية:

يبين الجدول (٦) آراء المشاركين حول محور فوائد تطبيق معايير المحاسبة الدولية، والذي يبين أن غالبية المشاركين في الدراسة كانوا على وفاق حول العبارة "تطبيق معايير القوائم المالية الدولية يعزز من ثقة المستخدمين" (بمتوسط حسابي قدره ١,٩٥)، وكذلك "يعزز من القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للشركات" (بمتوسط حسابي قدره ١,٦١) و "يحسن من نوعية المعلومات المقدمة للمستخدمين" (بمتوسط حسابي قدره ١,٩٥).

<sup>١</sup> تم عمل الاختبار الإحصائي (كروسكال والس (Kruskal-wallis) والذي نتج عنه قيمه  $P\text{-value} = 0.671$  وبذلك يتم قبول الافتراض انه لا يوجد فروقات

ذات دلالة إحصائية بين إجابات المجموعات لهذه الفقرة، مرفقه نتائج الاختبار في الملحق رقم ٢

جدول (٦) فوائد تطبيق المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية<sup>١</sup>

المتوسط للمجموعات					الجملي المتوسط	العبرة
أخرى	أكاديمي	محاسب	محاسب قانوني	القطاع الحكومي		
٢,٣٣	٢,٣١	١,٨٥	١,٥٩	٢,٠٠	١,٩٥	تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعزز من ثقة مستخدمي القوائم المالية
٢,٠٠	١,٧٥	١,٣٥	١,٥٣	٢,٠٠	١,٦١	تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يعزز من القدرة على المقارنة بين القوائم المالية للشركات
٢,١٧	١,٦٩	١,٤٠	١,٥٣	١,٦٠	١,٥٩	تطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية يحسّن نوعية المعلومات المقدمة لمستخدمي هذه القوائم

من النتائج المدرجة في جدول (٦) يتضح أن هناك إتفاقاً من المشاركين في الدراسة حول الفوائد المتوقعة أن تنعكس على القوائم المالية في حال تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، إلا أنه كان هناك اختلافات في الآراء حول مدى جاهزية بيئة الأعمال السعودية لتطبيق المعايير؛ حيث أضاف أحد المشاركين في قائمة الاستقصاء من مجموعة "المحاسبين" أن بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية غير جاهزة لتطبيق المعايير الدولية وخاصة المنشآت الصغيرة والمتوسطة؛ حيث إن تكلفة التحول إلى المعايير الدولية لهذه المنشآت عالية.

**معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة السعودية:**

استعرض عضو المقابلة الشخصية (٥) أنه قد يكون هناك عوائق وصعوبات من تطبيق المعايير الدولية التالية المعيار رقم (٩) الأدوات المالية، والمعيار رقم (١٥) الإيرادات، والمعيار رقم (١٦)، والمعيار رقم (٢٤) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، وقد يكون السبب حول صعوبة تطبيق المعيار رقم ٢٤ يعود لكون غالبية الملكية في السوق الاسهم السعودي يعود الى الملكية عائلية (Alamri, 2014).

كما أضاف عضو المقابلة نفسه حول الجانب المضيء للبيئة السعودية عند تطبيق المعايير أن: "من حسن الحظ أن معايير المحاسبة العالمية مطبقة في كثير من دول العالم ويوجد شروحات وتفسيرات واسعة لأغلب المعايير وهذا سيكون له دور مساعد للشركات السعودية في عملية التطبيق"

من ناحية قائمة الاستقصاء المتعلقة بمحور "معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة السعودية"، فقد تم إدراج عدد من العبارات المتعلقة بهذا المحور والموضحة في الجدول رقم (٧) مرتبة تنازلياً حسب نتيجة المتوسط الحسابي، إذ ترى المجموعات المشاركة أن عبارة "عدم القدرة على فهم المعايير الدولية وتفسيراتها" من

<sup>١</sup> تم عمل الاختبار الإحصائي (كروسكال والس (Kruskal-wallis) والذي نتج عنه قيمة P-value أكبر من 0.05 وبذلك يتم قبول الافتراض انه لا يوجد فروقات ذات دلالة إحصائية بين إجابات المجموعات لهذه الفقرة، مرفقه نتائج الاختبار في الملحق رقم ٢

العوامل التي قد تؤدي إلى صعوبة في التطبيق، والذي قد يؤدي إلى الوقوع في الأخطاء عند التطبيق، وهذه النتيجة تتفق مع نتائج دراسة القحطاني ٢٠١٢ الذي توصل إلى أن هناك صعوبة لدى المحاسبين في فهم المعايير لكونها معايير جديدة على البيئة السعودية، وليس لديهم القدرة على الإلمام ببعض المفاهيم، خاصة تلك المتعلقة بإبداء رأي مهني "professional judgment".

وفي هذا السياق أوضح بعض المشاركين في الدراسة أن هناك بعض المشكلات في ترجمة المعايير من اللغة الإنجليزية إلى اللغة العربية؛ حيث يرى البعض أن الترجمة "سيئة" على حد تعبير أحد المحاسبين المشاركين في قائمة الاستقصاء، وأنه يجب الاستعانة بالمعيار باللغة الإنجليزية. ومن جهة أخرى كانت نتيجة المجموعة "القطاع الحكومي" مختلفة؛ حيث لا يتفوقون مع بقية المجموعات فيما يخص هذه العبارة (متوسط حسابي ٣,٢٠) والذي قد يفيد بأن نظرهم للمعايير في صورتها الحالية واضحة.

واعتبر المشاركون في الدراسة أن غياب السوق الكفاء (efficient market) أحد العوامل التي تعيق تطبيق بعض من معايير التقارير المالية الدولية بمتوسط حسابي قدره ٢,١٩، كذلك "تكلفة تطبيق المعايير" كانت من العناصر التي إتفق عليها المشاركون في قائمة الاستقصاء بأن لها أثراً على تطبيق معايير التقارير المالية الدولية والذي هو أيضاً في اتفاق مع الدراسات السابقة. أما بالنسبة للعبارة الأخيرة في هذا المحور وهي "معايير التقارير المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة" فلم يوافقوا عليها المشاركون بمتوسط حسابي بلغ ٣,٨٨، والذي يوضح أن لدى المشاركون قناعة بأن المعايير الدولية قد تكون مناسبة للدول الناشئة ولكن لن يكون التطبيق بدون تكلفة أو صعوبات مثل العوامل المذكورة في بداية جدول (٧).

جدول (٧) معوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في البيئة السعودية

العبارة	إجمالي المتوسط الحسابي	القطاع الحكومي	محاسب قانوني	محاسب	أكاديمي	أخرى
عدم فهم معايير القوائم المالية الدولية وتفاسيرها يؤدي إلى صعوبة تطبيقها.	٢,٠٨	٣,٢٠	٢,١٨	٢,٠٠	١,٧٥	٢,٠٠
إن غياب السوق الكفاء في بيئة الأعمال السعودية يعيق من تطبيق بعض من معايير المحاسبة الدولية كمييار القيمة العادلة.	٢,١٩	٢,٠٠	٢,٢٤	٢,٢٠	٢,٠٦	٢,٥٠
ارتفاع تكاليف تطبيق معايير القوائم المالية الدولية فيما يتعلق بتدريب موظفي القسم المالي يعيق تطبيق هذه المعايير.	٢,٤٢	٣,٢٠	٢,٢٩	٢,٧٠	٢,٠٠	٢,٣٣
ارتفاع تكاليف تطبيق معايير اعداد القوائم المالية الدولية مثل تكاليف تغيير النظم المحاسبية يعيق تطبيق هذه المعايير.	٢,٤٤	٣,٢٠	٢,٥٩	٢,٢٠	٢,٢٥	٢,٦٧
لا يوجد لدى الإدارة العليا التنفيذية للشركات القناعة بأهمية تطبيق معايير القوائم المالية الدولية.	٢,٨٨	٣,٠٠	٢,٤٧	٢,٩٠	٣,٤٤	٢,٣٣
الواقع الحالي لمهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية يعيق تطبيق معايير القوائم المالية الدولية.	٣,٠٥	٣,٨٠	٢,٩٤	٢,٩٥	٣,٠٠	٣,٥٠
معايير القوائم المالية الدولية معدة لتناسب الدول المتقدمة.	٣,٢٠	٣,٠٠	٣,٠٠	٣,٠٠	٣,٦٣	٣,٥٠



وأضاف أحد المشاركين في الدراسة أن "مستوى الوعي بالمعايير الدولية غير كاف أيضاً على مستوى الجهات الرقابية"، كما أضاف محاسب آخر أنه "لا يوجد محاسبون مؤهلون لكي يعملوا في الشركات في المملكة والذي يعد عائق من معوقات تطبيق المعايير"، وفي السياق ذاته يرى بعض المشاركين تأجيل إلزام التطبيق سنتين أو ثلاث سنوات؛ حيث يترتب على عملية التطبيق مصاريف متعلقة بالتدريب والتي تعد عبء إضافي على الشركات.

يمكن الاستنتاج مما سبق أنه بناءً على آراء المشاركين في الدراسة والتي تمثلت في عدم وجود الاستعداد الكافي لبعض الشركات في تطبيق المعايير الدولية؛ نظراً لاعتقاد البعض بعدم جاهزية بيئة الأعمال السعودية لذلك. وكان الجزء الأخير من قائمة الاستقصاء مخصصاً ليقوم المشاركون بتحديد أي من معايير التقارير المالية الدولية التي يرون أن لها التأثير الأكبر في إعداد القوائم المالية في الشركات السعودية والمعروض نتائجه في الجدول (٨).

جدول (٨) وجهه نظر المشاركين حول معايير التقارير المالية الدولية التي سيكون لها الأثر الأكبر على الشركات السعودية

المعيار	التكرار	
IFRS (13) fair value	المعيار (١٣) (قياس القيمة العادلة)	13
IFRS(9) financial instruments	المعيار (٩) (الأدوات المالية)	9
IAS (16) Property Plant and Equipment	المعيار (١٦) (العقارات والآلات والمعدات)	4
IFRS(15) Revenue from contracts with costumers	المعيار (١٥) (الإيرادات من العقود مع العملاء)	7
IAS (24) related party disclosures	المعيار (٢٤) (الإفصاحات عن الأطراف ذوي العلاقة)	3

من الجدول (٨) يتبين أن آراء المشاركين غالباً ما تكرر المعيار الدولي رقم (١٣) قياس القيمة العادلة والذي يعتقدون أنه سيكون له أثر كبير في إعداد القوائم المالية للشركات السعودية حيث كانت هذه النتيجة على وفاق مع الأدبيات و ما تم سرده في الجزء المتعلق برأي المشارك في قوائم الاستقصاء؛ حيث يرى البعض أنه من الصعب تطبيق هذه المعيار في البيئة السعودية تحديداً؛ حيث إنه لا يوجد سوق لقياس القيمة العادلة، وهذا قد يؤدي إلى التلاعب من قبل البعض في قياس القيمة العادلة عند احتساب الأصول مثلاً، وفي هذا السياق جاء قرار مجلس إدارة هيئة سوق المال والذي تم إعلانه على موقع هيئة السوق المالية بتاريخ ١٦/١٠/٢٠١٦، والقاضي بالإلتزام بتطبيق "خيار نموذج التكلفة لقياس قيمة العقارات، والآلات والمعدات والعقارات الاستثمارية والأصول غير الملموسة عند تطبيق معايير المحاسبة الدولية لمدة ثلاث سنوات ابتداءً من تاريخ تطبيقها"، وهذا يقتضي عدم تطبيق المعيار الدولي رقم ١٣ قياس القيمة العادلة، كما أضاف عضو المقابلة (٤) "أن قرار الهيئة جاء متأخر ولم يستعرض مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في المحادثات الأولية وذلك لأن هيئة سوق المال ناقشت بعض

<sup>١</sup> تعميم هيئة سوق المال حول الإلتزام بخيار نموذج التكلفة <https://www.cma.org.sa/Market/Documents/IFRS-c6.pdf>

والشركات المساهمة حول هذا المعيار أوضحوا من خلالها وجود مشكلات في قياس القيمة العادلة قد تؤدي إلى التلاعب بقيمة الأصول لذلك تم تأجيل التطبيق لحين وجود سوق جيد للقيمة العادلة<sup>١</sup>، وأوضح عضو المقابلة "أن من أسباب قرار الهيئة لمنع استخدام خيار نموذج القيمة العادلة هو التخوف من إساءة الاستخدام التي قد يحدث مثلاً في قطاع العقار حيث الفروقات الناتجة عن القيمة السوقية تعالج في قائمة الدخل"، وفي هذا السياق يجب لفت انتباه القارئ إلى أن لجنة مراجعة المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولي International Accounting Standards Board (IASB) (post implementation review-IFRS 13) قامت بمراجعة لهذا المعيار بعدما رصد مجلس معايير المحاسبة الدولي صعوبة ومشكلات عند تطبيق هذا المعيار في كثير من الدول حيث وجهت لهم استفسارات كثيرة منذ صدور المعيار بعد الإلزام المالية في عام ٢٠٠٩ وقد نفذ مجلس معايير المحاسبة الدولي مراجعة لهذا المعيار في سياق مراجعة المعايير الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولي وذلك باخذ الملاحظات من الأطراف ذوي العلاقة والتي تمت خلال عام ٢٠١٧ وقد توصل مجلس معايير المحاسبة الدولي الى ان "المعيار رقم ١٣ يعمل بشكل مقبول فيما يتعلق بالإفصاح، أيضاً مجلس معايير المحاسبة الدولي بصدد إصدار مستخلص لنتائج المراجعة للمعيار وأيضاً صرح المجلس ببعض الملاحظات التي تمت مناقشتها<sup>١</sup> على سبيل المثال: أوضح المشاركون في التقرير (post implementation review-IFRS 13) أن الشركات وجدت صعوبة في الإفصاح لمعلومات القيمة العادلة للمستوى الأول والثاني من الإفصاح حسب التصنيف الهرمي للقيمة العادلة<sup>٢</sup> وأن تكلفة الإفصاح عن تلك المعلومات يفوق الفائدة المرجوة من الإفصاح عنها.

كما وضحت نتائج المقابلات الشخصية أن قد يكون لكل معيار تأثيراً مختلفاً على حسب القطاع حيث أن المعيار رقم (١٥) سيكون له التأثير الأكبر على قطاع الاتصالات على سبيل المثال وذلك لطبيعة هذه القطاعات فيما يتعلق باحتساب الإيرادات.

### ثالثاً: ملخص النتائج وتوصيات الدراسة

توصلت هذه الدراسة إلى مجموعة من النتائج:

١. هناك فوائد مرجوة من تطبيق معايير القوائم المالية الدولية في بيئة الاعمال السعودية كتحسين نوعية المعلومات المحاسبية والتعزيز من ثقة مستخدمي هذه القوائم.
٢. عدم استعداد بعض المنشآت لتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية.

<sup>١</sup> <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/june/iasb-and-fasb/audio/ap6-audio.mp3>

<sup>٢</sup> فقرة ٧٠ من متطلب المعيار الدولي للتقارير المالية (١٣).

٣. عدم جاهزية بيئة الأعمال السعودية؛ لتطبيق بعض المعايير الدولية، حيث قد يكون لتطبيقها أبعادًا سلبية مثل معيار القيمة العادلة (IFRS 13)؛ وذلك بسبب عدم جاهزية بيئة الأعمال في المملكة العربية السعودية لتطبيقها.

### توصيات الدراسة:

توصي هذه الدراسة بمجموعة من التوصيات:

١. تقديم دورات تدريبية وحلقات نقاش وورش عمل من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين متعلقة بتطبيق معايير اعداد القوائم المالية الدولية وأيضا من الجهات الأكاديمية والمهنية.
  ٢. تشكيل لجان على مستوى كل القطاعات المدرجة في السوق ودراسة كيفية تطبيق هذه القطاعات للمعايير الدولية ومواجهه إشكالات التطبيق والحلول المقترحة على مستوى كل قطاع.
  ٣. الإلزام الفعّال للشركات بتطبيق المعايير؛ حيث إن الإلزام الضعيف يمكن أن يولد عدم القابلية للمقارنة بحيث يكون لدى المنشآت فرصه للتلاعب.
  ٤. إعادة النظر في الترجمة المتعلقة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية وتجويدها.
  ٥. إضافة ترجمة الشروحات والاستفسارات عن المعايير التي تصدر من مجلس المعايير المحاسبة الدولي وعدم الاكتفاء فقط بترجمة المعايير.
  ٦. وضع ممثل من المملكة العربية السعودية في مجلس معايير المحاسبة الدولي وفي لجنة تفسير المعايير أسوة بالتجربة الكندية التي تعتبر من أفضل الدول في تطبيق المعايير الدولية ولما لهذه الخطوه من نفع على مهنة المحاسبة في المملكة.
  ٧. قيام فريق عمل ممثل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال بدراسة حول جاهزية بيئة الاعمال السعودية وسوق القيمة العادلة لتطبيق معيار المحاسبة الدولي (١٣) قياس القيمة العادلة.
  ٨. على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التضامن وإشراك الجهات التنظيمية الأخرى فيما يخص مهنة المحاسبة من إصدار المعايير التي تفرض على الشركات المدرجة.
  ٩. إجراء مزيد من الدراسات حول تطبيق المعايير للتعرف على المشكلات المحاسبية لدى الشركات المساهمة والمنشآت الصغيرة والمتوسطة والمتعلقة بتطبيق المعايير الدولية.
- إن هذه الدراسة قد اكتسبت أهميتها من كونها أول دراسة ميدانية تقتبس آراء اصحاب العلاقة من الجهات التنظيمية والتشريعية ومعدّي التقارير من محاسبين ومراجعين معتمدين حول ظاهرة تطبيق معايير إعداد القوائم المالية السعودية بعد قرار التحول وأيضا كون الدراسة الميدانية تزامنت مع مرحلة ما قبل التطبيق الفعلي

حيث إن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أصدرت القرار بإلزام الشركات المساهمة بتطبيق المعايير الدولية ابتداء من الأول من يناير ٢٠١٧ وقد تم عمل المقابلات الشخصية وإستقصاء لآراء عينه الدراسة خلال عام ٢٠١٦ و ٢٠١٧ والتي تعكس آراء عينه خلال فترة التحول. وجب أيضا لفت انتباه القارئ إلى بعض القيود المصاحبة لهذه الدراسة خلال فترة التطبيق بحيث يكون التركيز في هذه الفترة منصباً على الجوانب الحالية المتعلقة بتطبيق معايير إعداد القوائم المالية الدولية في المملكة العربية السعودية وقد يغفلون عن تلك المتعلقة بالأبعاد والعوامل التي لها تأثير مستقبلي على بيئة الاعمال السعودية. أيضا وفيما يخص قوائم استقصاء الرأي فقد يكون هناك سوء لفهم بعض العبارات من قبل المشاركين في قائمة الاستقصاء.

### قائمة المراجع:

- Alamri, M. A (2014) Corporate Governance and The Board of Directors in Saudi Listed Companies: An institutional perspective. Unpublished PhD Thesis, University of Dundee
- Alkhtani, Sultan S. (2010) The relevance of international financial reporting standards to Saudi Arabia: stakeholder perspectives. Unpublished PhD thesis, University of Stirling.
- AlMotairy, O.S. and AlTorky, K.H., 2012. A Survey of the Accounting Curriculum and IFRS Universities in Saudi: Academic Perspectives. Journal of Administrative and Economics Science, 5(2).
- Almotairy, O.S. and Alsalman, A.M., 2011. Challenges facing adopting IFRS in Saudi Arabia. In The 1st annual journal of international accounting research conference, June 14–17, 2011, Xiamen, China.
- Alzeban, A., 2016. Factors influencing adoption of the international financial reporting standards (IFRS) in accounting education. Journal of International Education in Business, 9(1), pp.2-16.
- Armstrong, C.S., Barth, M.E., Jagolinzer, A.D. and Riedl, E.J., 2010. Market reaction to the adoption of IFRS in Europe. The accounting review, 85(1), pp.31-61.
- Ball, R., 2006. International Financial Reporting Standards (IFRS): pros and cons for investors. Accounting and business research, 36(sup1), pp.5-27.
- Ball, R., Robin, A. and Wu, J.S., 2003. Incentives versus standards: properties of accounting income in four East Asian countries. Journal of accounting and economics, 36(1-3), pp.235-270.
- Brüggemann, U., Daske, H., Homburg, C. and Pope, P., 2012. How do individual investors react to global IFRS adoption AAA 2010 Financial Accounting and Reporting Section (FARS) Paper?. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1458944> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1458944>.

- Clements, C.E., Neill, J.D. and Stovall, O.S., 2010. Cultural diversity, country size, and the IFRS adoption decision. *Journal of Applied Business Research*, 26(2), p.115.
- Christensen, H.B., Lee, E., Walker, M. and Zeng, C., 2015. Incentives or standards: What determines accounting quality changes around IFRS adoption?. *European Accounting Review*, 24(1), pp.31-61.
- Daske, H., Hail, L., Leuz, C. and Verdi, R., 2008. Mandatory IFRS reporting around the world: Early evidence on the economic consequences. *Journal of accounting research*, 46(5), pp.1085-1142
- DeFond, M., Hu, X., Hung, M. and Li, S., 2011. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability. *Journal of Accounting and Economics*, 51(3), pp.240-258.
- De George, E.T., Li, X. and Shivakumar, L., 2016. A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, 21(3), pp.898-1004.
- Ding, Y., Jeanjean, T. and Stolowy, H., 2005. Why do national GAAP differ from IAS? The role of culture. *The international journal of accounting*, 40(4), pp.325-350.
- Dunne, T., Fifield, S., Finningham, G., Fox, A., Hannah, G., Helliari, C., Power, D. and Veneziani, M., 2008. The implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland. Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Field, A., 2009. *Discovering statistics using SPSS*. Sage publications.
- Fiechter, P. and Novotny-Farkas, Z., 2017. The impact of the institutional environment on the value relevance of fair values. *Review of Accounting Studies*, 22(1), pp.392-429.
- Fox, A., Hannah, G., Helliari, C. and Veneziani, M., 2013. The costs and benefits of IFRS implementation in the UK and Italy. *Journal of Applied Accounting Research*, 14(1), pp.86-101.
- Hassan, E.A.; Rankin, M.; Lu, W. (2014), The Development of Accounting Regulation in Iraq and the IFRS Adoption Decision: An Institutional Perspective, *The International Journal of Accounting of Accounting*
- Hamidaha; Triyuwono, I.; Sukoharsono, E. G.; Djamhuri, A. (2015), The Hegemony of International Interests on IFRS Adoption in Indonesia: an Accounting Ecology Perspective, *Procedia - Social and Behavioral Sciences* 211 (2015) 104 – 110.

- Herath, Siriyama & H. Alsulmi, Fareedah. (2017). International Financial Reporting Standards (Ifrs): The Benefits, Obstacles, and Opportunities for Implementation in Saudi Arabia. International Journal of Social Science and Business. 2. 1-18.
- Hope, O.K., Jin, J. and Kang, T., 2006. Empirical evidence on jurisdictions that adopt IFRS. Journal of international accounting research, 5(2), pp.1-20.
- Jackling, B., Howieson, B. and Natoli, R., 2012. Some implications of IFRS adoption for accounting education. Australian Accounting Review, 22(4), pp.331-340.
- Judge, W., Li, S. and Pinsker, R., 2010. National adoption of international accounting standards: An institutional perspective. Corporate Governance: An International Review, 18(3), pp.161-174.
- Morris, R.D., Gray, S.J., Pickering, J. and Aisbitt, S., 2013. Preparers' perceptions of the costs and benefits of IFRS: Evidence from Australia's implementation experience. Accounting Horizons, 28(1), pp.143-173.
- Nurunnabi, M., 2014. 'Does accounting regulation matter?': An experience of international financial reporting standards implementation in an emerging country. Research in Accounting Regulation, 26(2), pp.230-238.
- Poudel, G., Hellmann, A., & Perera, H. (2014). The adoption of International Financial Reporting Standards in a non-colonized developing country: The case of Nepal. Advances in Accounting, 30(1), 209–216.
- Ramanna, K. and Sletten, E., 2014. Network effects in countries' adoption of IFRS. The Accounting Review, 89(4), pp.1517-1543.
- Soderstrom, N.S. and Sun, K.J., 2007. IFRS adoption and accounting quality: a review. European Accounting Review, 16(4), pp.675-702.
- Walker, M., 2010. Accounting for varieties of capitalism: The case against a single set of global accounting standards. The British accounting review, 42(3), pp.137-152.



p-ISSN: 1652 - 7189

e-ISSN: 1658 - 7472

Issue No.: 20 ... Muharram 1441 H – September 2019

# Albaha University Journal of Human Sciences

Periodical - Academic - Refereed

Published by Albaha University

017 7223212 دار المنار للطباعة

Email: [buj@bu.edu.sa](mailto:buj@bu.edu.sa)

<https://portal.bu.edu.sa/ar/web/bujhs>