

تطوير نماذج أتعاب عملية المراجعة لتشمل متطلبات معايير

التقارير المالية الدولية IFRS

ابتسام نافل حسين

الملخص:

حاولت الباحثة في هذا البحث طرح نموذج تحليلي لمحددات تحديد أتعاب عملية المراجعة في ضوء معايير التقارير المالية الدولية مبنى بصفة أساسية على مدى التغيير في العوامل المؤثرة في أتعاب المراجعة ومنها حجم عميل المراجعة، حجم مكتب المراجعة، درجة تعقيد عملية المراجعة، مخاطر المراجعة، وأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة والناتج عن تطبيق معايير IFRS ، وذلك من خلال أربع محاور: المحور الأول عرض فيه معايير التقارير المالية الدولية بين المفهوم والأهمية، والمحور الثاني تناول تحليل معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة وعلاقتها بعملية المراجعة، والمحور الثالث تم فيه تحليل العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة ومعايير التقارير المالية الدولية، والمحور الرابع يتناول مجموعة من المتطلبات لقياس تأثير تطبيق معايير IFRS على مراحل عملية المراجعة، وقد توصلت الباحثة لعدة نتائج أهمها: أن هناك معايير محددة لها تأثير كبير على معدى القوائم المالية ومراجعي حساباتها تتمثل في IFRS1, IFRS2, IFRS3, IFRS7, IFRS8, IFRS9، زيادة أتعاب المراجعة نتيجة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية وخاصة في السنة الأولى لعملية التبنى، وأوصت الباحثة بضرورة صياغة نماذج مطورة لتحديد أتعاب عملية المراجعة في ظل تطبيق معايير IFRS للمحافظة عليها والوصول بها إلى نفس المستويات التي شهدتها قبل تبنى تلك المعايير.

Abstract:

In this research, the researcher tried to present an analytical model of the determinants of audit fees in the light of the International Financial Reporting Standards (IFRS). The model is mainly based on the extent of change in factors which impact on audit fees, including; the size of audit client, the size of audit firm, audit complexity, audit risks, the fees of other services rather than audit which are resulting from the implementation of IFRS. Further, this is achieved through four main dimensions as following; in the first dimension, we present the IFRS between concept and importance. Then, the second dimension addresses the analysis of relevant International Financial Reporting Standards and their relationship with audit. Moreover, in the third dimension, the relationship between audit fees and the IFRS is analyzed. Finally, the fourth dimension addresses a collection of requirements for measuring the impact of applying the IFRS to audit stages. The researcher found a collection of findings as following. Firstly, some particular standards have a great impact on financial statement preparers and auditors and these standards are represented by the following: IFRS1, IFRS2, IFRS3, IFRS7, IFRS8 and IFRS9. Also, audit fees increase as a result of applying the IFRS, especially in the first year of adoption. Furthermore, the researcher recommends formulating developed models in order to determine audit fees in the light of applying the IFRS so as to maintain them and reach the same levels that they have witnessed before adopting those standards.

أولاً: طبيعة المشكلة:

في ظل العولمة المالية والتكنولوجية وإزدياد الشركات متعددة الجنسيات وتطبيق الإتفاقيات والمعاهدات على النطاق الدولي ظهرت الحاجة إلى وجود معايير محاسبية عالية الجودة، والإتجاه نحو تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS، ومع هذه التطورات يظهر دور المراجع فى التقييم الفعال والمستمر فى ضوء الإصدارات المتطورة للمعايير المحاسبية (IFRS)، والتحقق من مدى صحة تطبيق هذه المعايير ومراعاة الإصدارات المتطورة منها، ويتطلب القيام بعملية المراجعة بذل جهد ووقت من قبل المراجع، وينعكس هذا الجهد والوقت فى تكاليف إنجاز هذه الخدمة من فحص ومخاطرة والتقرير عنها، ولا شك أن هذه التكاليف تدخل فى تشكيل سعر خدمة المراجعة؛ والتي تعرف بأتعاب المراجعة وهى مبالغ نقدية يحصل عليها المراجع من العميل نظير قيامه بأداء عملية مراجعة حسابات ذلك العميل وإصدار تقرير برأيه الفنى المحايد، وتعتبر عملية تحديد أتعاب المراجعة من العمليات المعقدة التى تواجه المراجع وعميل المراجعة فى آن واحد.

وحيث أن عمليات تطبيق معايير IFRS تمثل بالنسبة لمراجعي الحسابات عاملاً هاماً يأخذونه فى الإعتبار عند أداء عمليات المراجعة وإحتساب أتعابهم، وحيث أن المعايير الدولية تنطوى على قدر كبير من المرونة تتمثل فى اختيارات بديلة متعددة تسمح للإدارة أن تختار من بينها عند تحديد السياسات المحاسبية المستخدمة لإعداد القوائم المالية، كما تتضمن بدائل متعددة للإعتراف والقياس، وتشمل إرشادات عامة يمكن تطبيقها فى مجالات مختلفة، حيث تعتمد أكثر على المبادئ والمفاهيم، والتي يتطلب تطبيقها ممارسة الحكم المهني على نطاق واسع، كما تتسم بالتعقيد وتتضمن مصطلحات عدم التأكد فى حين لا توفر إرشادات محددة لتفسير المعايير، وعلى هذا النحو فإن معايير IFRS لا تتطلب فقط ممارسة الحكم المهني على نطاق واسع، وإنما تتطلب توافر مستوى مرتفع من المهنية والمهارة والخبرة للمحاسبين المهنيين سواء معدى القوائم المالية أو المراجعين.⁽¹⁾

ومن ثم يجب على المراجعين فى ضوء إعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير الجديدة أن يتعرفوا على القواعد التنظيمية المحاسبية الجديدة المرتكزة على الـ IFRS، وضمان أن القوائم المالية كاملة ومعدة وفقاً لتلك المعايير، وحيث أن تبنى الـ IFRS أصبح له تكلفة كبيرة، وتُعد تكلفة عملية المراجعة المتزايدة على أنها أحد أكبر التكاليف وثيقة الصلة بعملية تبنى معايير IFRS، ومن ثم يمكن تلخيص مشكلة البحث

في التساؤل الآتي وهو كيف أن اعتماد معايير التقارير المالية الدولية IFRS من شأنه أن يؤثر على أتعاب عملية المراجعة؟

ثانياً: أهمية البحث:

ترجع أهمية هذا البحث للإعتبارات الآتية:

١. قلة الدراسات العربية التي توضح العلاقة بين معايير التقارير المالية الدولية وعملية المراجعة، وبالتالي تعد هذه الدراسة خطوة للدمج بين أمور المحاسبة والمراجعة في ظل التحديات الجديدة التي تواجه مراجعي الحسابات في بيئة تحكمها معايير IFRS.

٢. تزايد أهمية معايير التقارير المالية الدولية خاصة في الأونة الأخيرة وتأثيراتها.

٣. التعرف على مدى التغيير في أتعاب المراجعة في ظل بيئة معقدة تحكمها معايير

IFRS.

ثالثاً: أهداف البحث:

تسعى الدراسة إلى الإطلاع على التغيير الحادث في بيئة المراجعة من جهة وتطبيق معايير التقارير المالية الدولية من جهة أخرى، وذلك لبيان أثر ذلك التطبيق على أتعاب عملية المراجعة، ويتم تحقيق هذا الهدف من خلال تحقيق الأهداف الفرعية الآتية:

١. دراسة معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة وعلاقتها بعملية المراجعة.

٢. التعرف على مدى التغيير الحادث في أتعاب عملية المراجعة في ظل بيئة معايير التقارير المالية الدولية IFRS.

٣. طرح نموذج مطور لمحددات تحديد أتعاب عملية المراجعة لتشمل متطلبات معايير التقارير المالية الدولية.

٤. توفير مجموعة من المتطلبات لقياس تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على مراحل عملية المراجعة الخارجية.

رابعاً: خطة البحث:

في ضوء مشكلة البحث وأهميته وتحقيقاً لأهدافه، فقد تم تقسيم خطة هذا البحث إلى:

المحور الأول: معايير التقارير المالية الدولية بين المفهوم والأهمية.
المحور الثاني: معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة وعلاقتها بعملية المراجعة.
المحور الثالث: تحليل العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة ومعايير التقارير المالية الدولية.

المحور الرابع: المتطلبات اللازمة لقياس تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على مراحل عملية المراجعة.

المحور الأول: معايير التقارير المالية الدولية بين المفهوم والأهمية:

لقد بُذلت جهود كبيرة لتطوير المعايير الدولية والتي أسفرت عن نتائج هامة من خلال إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC لتصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وصدور معايير التقارير المالية الدولية والتي إكتسبت قبولاً عالمياً، وبالتالي تحتاج الأطراف المهتمة بالقوائم المالية إلى معرفة الإطار الفكري الجديد الذي يحكم المحاسبة وما تحتويه من مفاهيم وسياسات جديدة، ويتم ذلك من خلال العناصر التالية:

أولاً: تطور المعايير الدولية للمحاسبة وصدور معايير IFRS

لاقت معايير المحاسبة الدولية تطور تاريخي ملحوظ لمواكبة العولمة وما حدث بها من تغيرات، ولتناول ذلك التطور يتم مناقشة عدة نقاط رئيسية وهي:

١) تطور معايير المحاسبة الدولية وصولاً إلى معايير IFRS:

تحتوي معايير المحاسبة الدولية IAS كثيراً من الثغرات ونواحي القصور التي تجعلها عاجزة في أحيان كثيرة عن معالجة نقاط جوهرية وهامة، وأهم الانتقادات التي تتوجه لها: (١)

- أ- عدم وجود إرشادات محددة بخصوص تطبيق بعض المعايير المحاسبية، وكذلك عدم وجود معايير تتعامل بطريقة مباشرة مع بعض المواقف.
- ب- وجود بعض المبادئ المحاسبية الغامضة، كما أن البعض الآخر يتضمن بدائل متعددة سواء في قواعد القياس أو الإفصاح، مما يوفر فرصاً واسعة للإختلاف في تطبيقها من قبل المحاسبين.

ج- المهنية والحرص الذي يوليه مراجعي الحسابات نحو الإثارة في تقاريرهم، من الممكن أن يصبح أمراً بلا مضمون أو معنى بسبب وجود هذا القدر الكبير من البدائل في تطبيق القواعد المحاسبية التي تحتويها تلك المعايير.

ومن ثم قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بإدراج بعض التعديلات والتغييرات وذلك تلافياً للإستغلال السيئ للمعايير القديمة IAS، ومن أهمها: (١)

أ- العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية) والمعالجة البديلة في معايير التقارير المالية الدولية IFRS، والإكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة وذلك بهدف توحيد وعدم فتح المجال للإختيار بين عدة بدائل.

ب- إضافة مرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي، فتأتي أهمية معايير التقارير المالية الدولية IFRS من دورها في تحديد الإجراءات التي يطبقها المحاسب في الواقع العملي.

ج- العمل على إلغاء التناقضات والتعارض الموجود بين بعض المعايير، بالإضافة إلى إزالة أي غموض قد يكتنف تلك المعايير.

ومن ثم تستنتج الباحثة أسباب الحاجة إلى تطوير المعايير المحاسبية الدولية، والتي تتمثل في:

أ- إستجابة للطلب المتزايد على قوائم مالية أكثر شفافية وقابلة للمقارنة دولياً.

ب- الرغبة في تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وخصوصاً بين المعايير الأمريكية والمعايير الدولية، حيث يشكل رأس المال أمريكا ٤٠% من حجم أسواق رأس المال في العالم.

ج- توعية كل من المحاسبين والمراجعين بأهمية المعايير المحاسبية والمحتوى المعلوماتي لها وضرورة الإلتزام بتطبيقها.

(٢) ماهية معايير التقارير المالية الدولية:

تعرف معايير التقارير المالية الدولية بأنها: "مجموعة من المعايير المحاسبية وتفسيراتها صادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، وتهدف إلى تطوير حزمة من المعايير المحاسبية عالية الجودة، ومفهومه وقابله للتطبيق لمساعدة المشاركين في سوق رأس المال العالمي وباقي المستخدمين لإتخاذ قرارات إقتصادية سليمة" (٤)

وتهدف معايير التقارير المالية الدولية إلى توفير مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية المطبقة على الصعيد العالمي، الحد من تنوع التقارير المالية الدولية، توفير

لغة مالية مشتركة تُمكن المستثمرين من المقارنة بسهولة أكبر للنتائج المالية، وتذنية مخاطر التحايل وعدم دقة القوائم والتقارير المالية، مما يؤدي إلى تحسين وفتح فرص متنوعة وجديدة من الاستثمار^(٥)، وذلك من خلال إدخال التحسينات على المعايير القائمة، إزالة التناقضات، إلغاء أو التقليل من البدائل المتاحة، وصدور معايير جديدة. وترى الباحثة أنه ؛ لا تعتبر معايير التقارير المالية الدولية IFRS بمنأى عن معايير المحاسبة الدولية IAS، وإنما جاءت معايير التقارير المالية الدولية IFRS الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB دعماً وتفسيراً وتوضيحاً لمعايير المحاسبة الدولية IAS، حيث تعد بمثابة بلورة للمعايير القديمة، بمعنى إجراء تعديلات على بعضها وإلغاء بعض منها مقابل إصدار معايير جديدة مقابلة لها، وإصدار معايير لموضوعات غير موجودة، عالية الجودة وأقرب ما تكون مهياً للتطبيق على المستوى العالمي.

ثانياً: الفرص المتعلقة بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية وتحدياتها:

معايير التقارير المالية الدولية مثل أي سياسة محاسبية جديدة لديها منافع وتواجهها تحديات، فمثل هذه المعايير المصدرة بواسطة IASB صممت لتدعيم القابلية للمقارنة وتحسين الشفافية وزيادة جودة التقارير المالية، وبالرغم من ذلك يواجه تطبيق تلك المعايير مجموعة من التحديات، وسيتم تناول ذلك من خلال مناقشة النقاط الرئيسية التالية:

١) الفرص المتعلقة بإعداد التقارير وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS، وتتمثل في الجدول التالي:^(١)

جدول رقم (١)

الفرص	الإطراف المستفيدة
١- تمثيل العمليات الاقتصادية بعدالة: وذلك من خلال توحيد الممارسات والسياسات المحاسبية للتأكد من أن العمليات الاقتصادية تم تمثيلها بعدالة. ٢- تحقيق متطلبات الإفصاح الشامل: والتي تتطلب إيضاح المبادئ المستخدمة عند تطبيق IFRS من قبل معدى القوائم المالية. ٣- القضاء على الحاجة لإجراء تعديلات محاسبية: إن تطبيق IFRS يؤدي إلى استخدام مجموعة واحدة من المعايير بين الدول، فيما يتعلق بالتسويات المحاسبية بين الشركات الغابضة والتابعة أثناء عملية الاندماج.	المساهمين المقرضين المحللين المؤسسة
٤- المساعدة في اتخاذ قرارات أكثر فعالية: إن إعداد التقارير المالية سيكون باستخدام IFRS، لذلك فإن معدى التقارير لديهم الفرصة في الحصول على معلومات وإفصاحات تساعدهم على اتخاذ القرارات بفعالية.	

<p>١- الاستعانة بالخبراء الاستشاريين في مجال IFRS: إن المنشآت سوف تحتاج إلى قدر كبير من التوجيهات والإرشادات من المهنيين وذوى الخبرة والمتدربين جيداً على تطبيق IFRS، لذلك سيتم الاستعانة بالخبراء الاستشاريين في مجال IFRS، أو سيتم توفير فرص لتدريب المحاسبين والمديرين داخل المنشأة والمراجعين.</p> <p>٢- تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات: إن إعداد التقارير المالية وفقاً لمعايير IFRS يعتبر عامل مساعد من أجل تحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات على نطاق عالمي، وذلك لأن التحدث بنفس اللغة يساعد في تبسيط إجراءات عملية المراجعة، وتحديد المخاطر التي قد تتعرض لها عملية المراجعة ومحاوله تخفيضها.</p>	<p>مهمة المحاسبة والمراجعة</p>
---	--------------------------------

٢) تحديات تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS وأساليب التغلب عليها:

على الرغم من المزايا العديدة التي تحققها معايير التقارير المالية الدولية وتبنى معظم دول العالم لها، إلا أن هناك بعض العوائق التي تحول دون تطبيق تلك المعايير نتيجة إتصاف تلك المعايير بسمات عامة هي^(٧): (١) أنها معدة وفقاً للعوامل البيئية والقيم المجتمعية للدول الغربية المتقدمة، (٢) تتضمن بدائل للإعتراف والقياس وتسمح للإدارة بحرية الاختيار من بينها، (٣) تحدد متطلبات عامة يتطلب تطبيقها ممارسة مستوى مرتفع من الحكم المهني، (٤) تتسم بعض المعايير بالتعقيد دون أن تتضمن إرشادات محددة لتفسير تلك المعايير (الإفتقار إلى تفسير موحد)، (٥) الإفتقار إلى إرشادات تطبيق تفصيلية للمعايير الدولية، (٦) التوسع في تطبيق مقاييس القيمة العادلة، (٧) تضمين مساحة أكبر للتفسير بالنسبة لقضايا القياس بالمقارنة مع معايير المحاسبة الدولية السابقة.

وحيث أن معايير IFRS راعت الدول المتقدمة في إصداراتها وتجاهلت بعض الشئء الدول النامية، وبالتالي كان لا بد من إيجاد طرق وأساليب للتغلب على ذلك تتمثل في:^(٨)

- ١- يتكون العالم من مجموعتين من الدول (متقدمة - نامية) وإحداث التوافق الدولي لا بد أن يكون السعى إلى هذه المهمة من خلال الطرفين وليس من طرف الدول المتقدمة فقط كما هو الحال عليه في الوقت الحالي.
 - ٢- أن تقوم الدول النامية بتبنى تطبيق أجزاء من المعايير المحاسبية الدولية التي تتماشى مع البيئة والظروف الاقتصادية والاجتماعية الخاصة بها.
 - ٣- إيجاد جهة محددة تكون لها القوة الإلزامية للدول في إتباع المعايير الإقليمية بعد التعديل للمعايير الدولية تراعى ظروف الدول وخاصة الدول النامية.
- كما أن مشكلة تعقيد بعض المعايير الدولية والتي تؤدي إلى إختلاف جوهرى فى الأحكام المهنية، يمكن التغلب عليها عن طريق ضمان الإتساق فى تفسير المعايير فيما بين معدى القوائم المالية للشركات المختلفة والمراجعين، وكذلك فى رفع مستوى البنية

التحتية للتقرير المالي في الأجل الطويل من خلال إعداد عدد كافٍ من المحاسبين والمراجعين ذوي مستوى مرتفع من المهنية، ويجب أن يتضمن المعيار تفسير موحد وواضح ومحدد، حيث أنه بدون هذا التفسير يصعب الحكم على ما إذا كان الحكم المهني قد تم بدون تحيز، كما يمكن التغلب على مشكلة إفتقار المعايير الدولية للإرشادات التفصيلية، وما يترتب عليها من إعاقة التطبيق العملي للمعايير عن طريق إضافة إحدى خصائص القواعد وهي قدر كبير من إرشادات التطبيق التفصيلية إلى معايير التقارير المالية الدولية.^(١)

المحور الثاني: معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة وعلاقتها بعملية المراجعة:
يمكن توفير بصيرة بشأن جوانب IFRS التي تثبت أنها الأكثر تكلفة للإلتزام بها، فيبدو أن هناك معايير لها تأثير أكبر على معدى القوائم المالية ومراجعي حساباتها، ويتم بيان دور مراجع الحسابات في التأكد والتحقق من إلتزام المنشآت بتطبيق تلك المعايير وأثر ذلك على عملية المراجعة من خلال الجدول التالي:^(١٠)

جدول رقم (٢)

دور المراجع عند إعداد القوائم المالية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية المرتبطة وأثر ذلك على عملية المراجعة

المعيار	دور المراجع عند إعداد القوائم المالية في ضوء معايير التقارير المالية الدولية التالية وأثر ذلك على عملية المراجعة
IFRS 1 تبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة	١- التحقق من إعادة تقييد الأصول والالتزامات وحقوق الملكية في هذه المعايير. ٢- التأكد من الاعتراف والقياس والإفصاح للأصول والالتزامات التي تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية وعدم الاعتراف بأى أصول والالتزامات بخلاف ذلك. ٣- التأكد من الإفصاح عن أثر تطبيق هذه المعايير على القوائم المالية. إن إلتزام المنشآت بتطبيق هذا المعيار يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية المعدة لأول مرة على أساس IFRS تشمل معلومات مالية عالية الجودة والتي تحقق الشفافية لمستخدميها، مما يخلق حالة من الإطمئنان لدى المستثمرين، إلا أنه في الوقت نفسه يتطلب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، والاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلبها معايير التقارير المالية الدولية، علاوة على أن تلك المعايير جديدة وغير مألوفة ومن ثم فإنها تحتاج إلى المزيد من الجهد والوقت من قبل معدى القوائم المالية ومراجعي حساباتها.
IFRS 2 المدفوعات المبينة على أساس الأسهم	١- التأكد من قيام المنشآت بتطبيق القيمة العادلة على السلع والخدمات وما يقابلها من أدوات الملكية. ٢- التأكد من وضع إطار للمعالجة المحاسبية لقيام المنشآت بمنح جزء من أسهمها للعاملين كمكافآت للمديرين أو الأدوات التنفيذية أو حتى منح أسهمها لأطراف أخرى مثل بعض الموردين في مقابل خدمات متميزة. ٣- التأكد من إعترااف المنشآت بعمليات الدفع على أساس الأسهم وإدراج القيم المدفوعة في قوائمها المالية. إن إلتزام المنشآت بتطبيق هذا المعيار يزيد من جودة التقارير المالية ويساهم في تسهيل إجراءات المراجعة، إلا أنه في الوقت نفسه يفرض على هذه المنشآت أن تعترف بحساب المدفوعات المتعلقة بالأسهم بالقيمة العادلة وفي ظروف معينة يتطلب المعيار نماذج لتسعير الخيارات الشخصية في تحديد القيمة العادلة والتي تعد

عملية معقدة وغير دقيقة مما ينعكس على عمل المراجع وزيادة درجة تعقيد ومخاطر عملية المراجعة.	
<p>١- التحقق من إفصاح المنشآت عن مبررات تجميع الأعمال ونسبة حق التصويت التي تم الحصول عليها، والقيمة العادلة للمقابل الذي تم تحويله في عملية الاندماج.</p> <p>٢- التأكد من الإعراف بصورة منفصلة عن الشهرة بالأصول المدمجة والإلتزامات المرتبطة بها وكذلك شرح تفصيلي للعوامل التي أدت إلى الإعراف بالشهرة باعتبارها هي رحيق التعاون بين المنشأتين.</p> <p>٣- التأكد من الإعراف بأصول و الإلتزامات المنشأة المدمجة القابلة للتحديد بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج، وأن أي حقوق أقلية تم تقييمها بنسبتها إلى صافي أصول المنشأة المدمجة أو بالقيمة العادلة.</p> <p>إن تطبيق هذا المعيار وتركيزه على القيمة العادلة يبعد المراجع الخارجي عن التحيز لدى تكوينه لحكمه المهني مع ترشيد هذا الحكم، كما أن رسوم إنخفاض قيمة الشهرة في ظل هذا المعيار تعكس القيمة الاقتصادية للشهرة فقط في حالة تحقق المراجع الخارجي من هذا الإنخفاض مما ينعكس إيجابياً على جودة عملية المراجعة، كما يتطلب المعيار من المنشأة الدامجة الإعراف بأصول و الإلتزامات المنشأة المدمجة القابلة للتحديد بقيمتها العادلة في تاريخ الاندماج، وإيه حقوق أقلية في المنشأة المدمجة يتم تقييمها أيضاً بالقيمة العادلة أو بنسبة حقوق الأقلية إلى صافي أصول المنشأة المدمجة.</p>	IFRS 3 اندماج الأعمال
<p>١- التحقق من الإفصاح عن مدى جوهرية الأدوات المالية وتأثيرها على القوائم المالية للمنشأة.</p> <p>٢- التحقق من الحد الأدنى من المعلومات التي يجب الإفصاح عنها للأدوات المالية.</p> <p>٣- التحقق من الإفصاح عن مخاطر التركيز، ومخاطر الإلتئمان، ومخاطر السيولة، ومخاطر السوق.</p>	IFRS 7 الأدوات المالية: الإفصاح
<p>يلقى المعيار إلزاماً على المراجع الخارجي بضرورة تغيير أدوات وإجراءات وبرامج المراجعة في ضوء مدخل الخطر لما يحيط بالإفصاح عن الأدوات المالية من مخاطر، ومن ثم يتطلب الإلتزام بمتطلبات هذا المعيار جهد أكبر من قبل مراجعي الحسابات، كما أن الإعتماد على مفهوم القيمة العادلة يعمل على زيادة درجة تعقيد عملية المراجعة وزيادة مخاطرها، فستدعى متطلبات معايير التقارير المالية الدولية للأدوات المالية جهداً كبيراً وتنطوى على مراجعة الحسابات الأكثر تعقيداً.</p>	
<p>١- التحقق من الإفصاح عن الإيرادات والنفقات ونتيجة الأعمال والأصول والالتزامات لكل قطاع بصورة منفصلة حتى لو كان يقدم خدماته لباقي قطاعات المنشأة.</p> <p>٢- التحقق من الإفصاح عن الخدمات والمنتجات المسببة للإيرادات.</p> <p>٣- التحقق من إفصاح المنشآت عن القواعد الإستراتيجية في صورة كمية للقطاع الذي يكون صافي أرباحه أو حجم إيراداته أو حجم أصوله أكثر من ١٠% بالإضافة إلى التأكد من إلتزام المنشآت بالإفصاح عن القطاعات التي لا تحقق هذه النسب.</p> <p>يؤثر ما سبق بشكل إيجابي على جودة عملية المراجعة لأن المراجع الخارجي يقيم أيضاً رؤية مدير عمليات المنشأة فيما يتعلق باتخاذ القرارات الداخلية لتخفيض موارد المنشأة وتقييم الأداء مما يجعل المستثمرين في حالة مشاهدة كاملة لجميع قطاعات المنشأة مما يضيف الثقة على تقرير مراجع الحسابات، كما أنه من ناحيته</p>	IFRS 8 القطاعات التشغيلية

<p>أخرى يتطلب المزيد من الجهد من قبل مراجعي الحسابات نظراً لما يتطلبه للتحقق من الإفصاح عن الإيرادات والنفقات ونتيجة الأعمال والأصول والالتزامات وغيرها لكل قطاع بصورة منفصلة، والذي ينعكس بدوره في الأتعاب المتزايدة.</p>	
<p>١- التأكد من أنه تم قياس الأصول المالية بالقيمة العادلة أو بتكلفة الإستحواذ على الأصل إذا لم يكن مدرجاً بأسواق المال. ٢- التحقق من الإفصاح عن مكاسب أو خسائر الأصول المالية التي يتم قياسها</p>	<p>IFRS 9 الأدوات المالية: القياس</p>
<p>بالقيمة العادلة، وكذلك الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستهلكة ضمن أرباح وخسائر المنشأة ٣- التأكد من عرض المكاسب أو الخسائر في القيمة العادلة للإستثمار في أدوات حقوق الملكية ضمن قائمة الدخل الشامل. يساهم هذا المعيار في تحسين قدرة المستخدمين على فهم إعداد التقارير المالية للأدوات المالية من خلال تقليل عدد فئات التصنيف، وتوفير مبرر أكثر وضوحاً للقياس وتطبيق منهج إنخفاض قيمة واحدة على كافة الأصول المالية، كما يلقى على مراجع الحسابات ضرورة الإهتمام بنظم الرقابة الداخلية للمنشآت التي تتعامل بالأدوات المالية، بالإضافة إلى عبء مراجعة معلومات وبيانات قائمة الدخل الشامل مما يترتب عليه زيادة في أتعاب عملية المراجعة.</p>	

المحور الثالث: تحليل العلاقة بين أتعاب عملية المراجعة ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS:

تبنى معايير التقارير المالية الدولية IFRS أصبح له تكلفة كبيرة، وقد صنفت أتعاب عملية المراجعة على انها أحد أكبر التكاليف المرتبطة بال-IFRS، ومن ثم سوف يتم التطرق للعناصر الرئيسية التالية:

أولاً: التأثير المتناقض لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على أتعاب عملية المراجعة:

يتسبب تطبيق معايير IFRS في زيادة أتعاب عملية المراجعة، وهذه الزيادة في أتعاب عملية المراجعة من فترة ما قبل تبني IFRS إلى فترة ما بعد تبني IFRS والتي يطلق عليها فرق أتعاب المراجعة المرتبط بمعايير IFRS ترتبط إيجابياً بالزيادة في تعقيد عملية المراجعة، والتي تستلزم المزيد من الجهد من قبل مراجعي الحسابات وتنعكس بواسطة الأتعاب العالية، إلا أنه في الوقت نفسه فرق أتعاب المراجعة المرتبط بمعايير IFRS ينخفض مع التحسينات في جودة تقارير المراجعة والتي تحدث بسبب تبني معايير IFRS، كما ينخفض في ظل النظام القانوني القوي، فتبنى

معايير IFRS يؤدي إلى التحول في نظام الإفصاح، وهذا التحول يترتب عليه ليس فقط تحول في تعقيد مهمة المراجعة، ولكن أيضاً تحول في جودة التقارير المالية مع مستوى بسيط من التغيير في النظام القانوني.⁽¹¹⁾

ومن ثم يتضح أن تبنى معايير IFRS له تأثيرين وثيقى الصلة بأتعاب المراجعة وهما الأول: أنه من الممكن أن تعمل على تحسين جودة التقارير المالية، لأن معايير IFRS تعتبر بصفة عامة معايير ذات جودة عالية، ومناصري معايير IFRS يدعون أن تبنى تلك المعايير يؤدي إلى ارتفاع مستوى جودة عمليات الإفصاح، كما أنه موجهه بدرجة أعلى نحو القيمة العادلة والتي تؤكد على وجهه النظر الحقيقية والعادلة من الناحية الحرفية والمضمون، وبالتالي حدوث تحسينات في جودة التقارير المالية والتي تعمل على خفض أتعاب المراجعة. الثاني: تبنى IFRS يعمل على زيادة تعقيد عملية المراجعة، لأن IFRS شاملة، موجهه نحو القيمة العادلة، ومركزة على المبادئ فإن إستخدامها يتطلب من المحاسبين والمراجعين أداء التقديرات المعقدة وإستخدام قدر أكبر من الحكم المهني، ومن ثم فالتحول لأعلى في تعقيد عملية المراجعة يعمل على زيادة أتعاب المراجعة، وهذان العاملان يلعبان دوراً بالغ الأهمية في تفسير التنوعات والإختلافات العرضية في التغييرات في أتعاب المراجعة التي تحدث بسبب تبنى IFRS، وتأثير تبنى IFRS على الأتعاب يتم تحديده من خلال أيا من القوتين المذكورتين تُهيمن على الأخرى.⁽¹²⁾

وتبنى معايير IFRS يعمل على زيادة كلا من جودة التقارير المالية وتعقيد عملية المراجعة، ويؤدي إلى زيادة (إنخفاض) أتعاب المراجعة، فلو التأثير الإيجابي للزيادة في تعقيد عملية المراجعة هو المهيمن على التأثير السلبي لتحسين جودة التقارير المالية على أتعاب عملية المراجعة، فيكون تأثير تطبيق معايير IFRS إيجابي على أتعاب المراجعة، ومن ثم فإن الزيادة في تعقيد عملية المراجعة أو الزيادة في جودة التقارير المالية أيهما العامل المهيمن هو المؤثر في تحديد التغيير في أتعاب عملية المراجعة، إلا أنه يتضح أن التأثير الإيجابي للزيادة في تعقيد عملية المراجعة يهيمن على التأثير السلبي للتحسن في جودة عملية المراجعة مما ينعكس على الأتعاب⁽¹³⁾، ومن ثم يمكن القول أن معايير IFRS تؤدي بصفة عامة إلى ارتفاع أتعاب عملية المراجعة.

وبناءً على ما سبق تحاول الباحثة الوقوف على تأثير تطبيق معايير IFRS على جودة التقارير المالية، وترى أن التحسينات في جودة التقارير المالية الناتجة عن تبنى

معايير IFRS لا يمكن أن تُفسر الانخفاض في أتعاب عملية المراجعة بشكل يهيمن على زيادة تعقيد عملية المراجعة والنتائج عن تبني تلك المعايير الجديدة، والمزيد من الجهد المطلوب من قبل مراجعي الحسابات والذي ينعكس بدوره على زيادة الأتعاب، كما أن البعض لا يدعم فكرة أن معايير التقارير المالية الدولية وحدها تُحسن من نوعية التقارير المالية.

فالزيادة في أتعاب المراجعة تعد أحد أكبر التكاليف المرتبطة بمعايير IFRS، وتتضح تلك الزيادة فيما يلي: (14)

١- تتطلب معايير التقارير المالية الدولية IFRS تكلفة عالية متمثلة في تكلفة الاستعانة بمكاتب مراجعة وبيوت خبرة عالمية لإمكانية الإلتزام بمتطلبات تلك المعايير، كما أن تكلفة الحكم المهني السليم الذي تتطلبه معايير IFRS مرتفعة بارتفاع مقدار الخبرة اللازمة للمحاسبين والمراجعين.

٢- تزايد مستوى تعقيد عميل المراجعة في ظل معايير IFRS، يؤدي إلى زيادة الجهد المبذول من قبل مراجعي الحسابات، والذي ينعكس في أتعاب المراجعة العالية، فالشركات الضخمة والمعقدة التي تستخدم معايير IFRS تدفع قسط أتعاب مراجعة ضخم مقارنة بالشركات الصغيرة الأقل تعقيداً والتي تستخدم معايير IFRS أيضاً.

٣- تتسم معايير IFRS بكونها فكرية ومرتكزة على المبادئ بدرجة عالية، بالإضافة إلى تقارير القيمة العادلة المتزايدة بسبب اعتماد تلك المعايير، كل ذلك يتطلب زيادة الجهود من قبل المراجع ومن ثم زيادة أتعابه.

٤- مناداه هذه المعايير باستخدام المحاسبة عن القيمة العادلة في ضوء (IFRS 13) تتطلب تقديرات موضوعية من قبل المعدين مما أدى إلى زيادة مخاطر التقاضي ضد المراجعين وزيادة تعقيدات عملية المراجعة نتيجة إعادة التصنيف والتقييم التي استلزمها هذه المعايير مما نتج عنه زيادة التكاليف الإضافية للمراجعة. (15)

٥- المزيد من الخدمات الاستشارية التي تلقتها الشركات من مراجعي حساباتها من أجل فهم الآثار الشاملة المترتبة على قواعد IFRS، والإنتساب إلى مؤسسات المراجعة الكبرى لتوافر الخبرة بعملية المراجعة وفقاً لتلك المعايير، وحتى يتوافر للمراجعين الموارد المرتبطة بتلك المعايير ويكونوا على قدر أكبر للإمداد بخدمات مراجعة أفضل، ومن ثم يتم احتساب أتعاب مراجعة أعلى.

٦- المزيد من المخاطر التي تواجه المراجعين أثناء تجهيزهم لعملية المراجعة عند اتباع المعايير المحاسبية الجديدة، فالمراجعون ينظرون إلى التحول لمعايير IFRS

على أنه يشتمل على مستوى كبير من الخطر، وبالتالي طالبوا بمستوى مرتفع من الأتعاب.

٧- تزايد مخاطر التقاضي، فإن المراجع يقوم برفع أتعاب المراجعة ليحصل على احتياطي مقابل مصروفات التقاضي المتوقعة، فالتعويضات ومخاطر التقاضي الإضافية تنتج عن عدم قدرة المراجعين على الإعتماد على القواعد الراسخة كأحد أساليب الدفاع عن أنفسهم، نظراً لإعتماد تلك المعايير على المبادئ وتطلبها للمزيد من الحكم المهني.

٨- المؤسسات المحاسبية لا بد أن تسمح للمراجعين بتلقى المزيد من التعليم والتأهيل المهني فيما يتعلق بمعايير IFRS، فيتطلب من منظمي مهنة المراجعة ضرورة التأكد من توافر الخبرة اللازمة لدى المراجعين الخارجيين، حتى تدفعهم للعمل في ظروف عالية الخطورة وعالية الضغوط، ومن ثم يجب على المراجع أن يحسن بشكل مستمر من تأهيله العلمي والعملية، مما يتطلب منه المزيد من الوقت والجهد والذي ينعكس في أتعابه.

٩- تفرض متطلبات التقارير بالنسبة للمدفوعات المرتكزة على الأسهم، صفقات الأدوات المالية المعقدة، الإضرار بأرصدة شهرة المحل والأرصدة غير الملموسة الأخرى أكبر المشاكل بالنسبة للمراجعين مع الشركات المطالبة بتطبيق معايير IFRS، حيث ينظر إليها من قبل المراجعين على أنها تشتمل على أكبر المخاطر وتتطلب منهم جهداً وخبرة أكبر، ليتمكنوا من ضمان الإمتثال للمعايير الجديدة، بما يتسبب بدوره في تكاليف مراجعة أكبر.

ومما سبق يتضح للباحثة أن تأثيرات IFRS على أتعاب المراجعة كان مرتكزاً من جهة على فكرة أن أتعاب المراجعة لها تأثيرين متناقضين، التأثير الإيجابي يرتبط بتعقيد عملية المراجعة والتأثير السلبي يرتبط بالتحسن في جودة التقارير المالية، إلا أنه بصفة عامة تبنى معايير IFRS يعمل على زيادة أتعاب المراجعة إلى مستوى مرتفع في كلا من سنة التبنى والسنوات اللاحقة، ويدعم ذلك أن تعقيد مهام عملية المراجعة هو القوة المحركة خلف زيادة أتعاب عملية المراجعة، بالإضافة إلى أن تأثير اللجوء إلى مكاتب المراجعة الكبرى، وكذلك الخدمات الإستشارية الأخرى بخلاف المراجعة التي يؤديها المراجع لعميل المراجعة للإمتثال لمتطلبات IFRS، وحجم عميل المراجعة وتعقد عملياته، وتعقيد عملية المراجعة والخطر المرتبط بعملية المراجعة في ظل IFRS كل ذلك أثر على أتعاب

عملية المراجعة من جهة أخرى، ومن ثم تُعد تكلفة عملية المراجعة المتزايدة أحد أكبر التكاليف وثيقة الصلة بعملية تبني معايير IFRS، وبالتالي لا بد من تطوير نموذج لتحديد أتعاب عملية المراجعة لتشمل متطلبات الـ IFRS، والوصول لمستوى مناسب من الأتعاب في الأجل الطويل.

ثانياً: النموذج المطور لمحددات تحديد أتعاب عملية المراجعة الخارجية في ظل معايير التقارير المالية الدولية IFRS :

تعرض الباحثة نموذج تحليلي لأتعاب المراجعة لتحليل التأثير على أتعاب عملية المراجعة جراء التغيير في كلا من مستوى تعقيد عملية المراجعة، مخاطر المراجعة، أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، الإتجاه لمراجعي حسابات Big 4، والنتائج عن تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS، مستعيناً بالنموذج المطور لمحددات تحديد أتعاب المراجعة الخارجية من منظور المخاطر والذي حدده د. أحمد زكي حسين متولى⁽¹⁶⁾، وتوضح الباحثة النموذج فيما يلي:

$$\text{Log Fee} = b_0 + b_1 \text{ IFRS} + b_2 \text{ Log Assets} + b_3 \text{ Auditor} + b_4 (\text{SQ subs} + \text{Foreign}) + b_5 (\text{Invrec} + \text{Opinion} + \text{Litigation Risk}) + b_6 \text{ Log Other Services} + U$$

وتفسير الرموز السابقة كالآتي:

اللوغاريتم الطبيعي لأتعاب عملية المراجعة	:Log Fee
مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا تم إعداد القوائم المالية للمنشأة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية	:IFRS
اللوغاريتم الطبيعي لجملة الأصول	:Log Assets
مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا كانت منشأة المراجعة من Big 4	:Auditor
الجذر التربيعي لعدد العناصر (المنشآت التابعة) المدمجة بالقوائم المالية	:SQ subs
نسبة المنشآت التابعة الأجنبية إلى جملة المنشآت التابعة	:Foreign
اللوغاريتم الطبيعي لتعرض المراجع لخطر التقاضي	:Litigation Risk
نسبة عناصر المخزون وحسابات القبض إلى جملة الأصول	:Invrec
مؤشر يأخذ قيمة تعادل واحداً صحيحاً إذا اعتمد كل من معدى القوائم المالية والمراجعين على الحكم المهني	:Opinion
اللوغاريتم الطبيعي للخدمات الاستشارية الأخرى	:Log Other Services
مصطلح للخطأ المتبقي عن تحليل الإنحدار	:U

وتعقيباً على النموذج السابق ترى الباحثة مجموعة من الإعتبارات تتمثل في: يتضح فى المعادلة السابقة أن أتعاب عملية المراجعة تمثل المتغير التابع واللى تعتمد على متغيرات تفسيرية مستقلة، حيث أن متغير (IFRS) يرتبط بالزام الشركات بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية وإعداد القوائم المالية وفقاً لها، والمتغير المفسر للوغار يتم الطبعى للأصول يرتبط بحجم عميل المراجعة، ويرتبط المتغير (Auditor) بحجم مكتب المراجعة، ويرتبط المتغيران (SQ subs + Foreign) بدرجة تعقيد عملية المراجعة، ويرتبط (Invrec + Opinion + Litigation Risk) بدرجة مخاطر المراجعة، وأخيراً المتغير المفسر للوغار يتم الطبعى للخدمات الإستشارية الأخرى يرتبط بأتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، ويصاغ النموذج الكمي تأسيساً على العوامل التالية:

- ١- يعد حجم عميل المراجعة من أهم العوامل المؤثرة فى تحديد أتعاب عملية المراجعة فى ظل إعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير IFRS.
 - ٢- يتزايد الطلب على مراجعى Big 4 من قبل عملاء المراجعة فى ظل معايير IFRS والذى ينعكس بدوره على الأتعاب.
 - ٣- تزداد درجة تعقيد عملية المراجعة فى ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، واللى تتطلب زيادة جهد المراجع ومن ثم الأتعاب المتزايدة.
 - ٤- تتطلب عملية التحول إلى معايير IFRS الحكم المهنى من قبل معدى القوائم المالية ومراجعى حساباتها، ومن ثم زيادة درجة المخاطر، وزيادة أتعاب المراجعة للتعويض عن ذلك.
 - ٥- تعد الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة، واللى يتزايد الطلب عليها فى فترة التحول إلى معايير IFRS أحد محددات أتعاب عملية المراجعة.
 - ٦- تزداد أتعاب عملية المراجعة بصفة عامة فى ظل معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وخاصة فى السنة الأولى لعملية تبنى تلك المعايير.
- ويتضح أن تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS يعمل على زيادة أتعاب عملية المراجعة بمستوى مرتفع فى كلا من سنة التبنى والسنوات اللاحقة، إلا أنه يمكن التأكيد على أن أتعاب المراجعة تكون أعلى فى السنة الأولى لعملية التبنى منها فى السنوات اللاحقة وذلك يرجع إلى الأسباب الآتية:^(١٧)
- ١- الزيادة فى تعقيد عملية المراجعة فى سنة التبنى المبدئية تشتمل على عنصر مؤقت وهو العلم والمعرفة بالقواعد الجديدة وفقاً لمعايير IFRS، لأن الأمر يستغرق وقتاً

وجهداً بالنسبة للمراجعين للإلمام بالعلم والمعرفة فيما يتعلق بقواعد IFRS الجديدة، والذي يقل بعد السنة الأولى من تبني معايير IFRS، حيث أنهم سوف يصبحوا أكثر دراية بتنفيذ تلك المعايير في السنوات اللاحقة لعملية التبني.

٢- في السنة الأولى لتبني معايير IFRS، تكون الشركات مطالبة بتطبيق تلك المعايير بأثر رجعي على سنة واحدة قبل تبني IFRS بغرض تأسيس القوائم المالية المقارنة وفقاً لمتطلبات IFRS 1، وإذا كان المراجعون مطالبين بمراجعة هذه البيانات المكررة، فإن هذا يعمل على زيادة تكاليف عملية المراجعة أيضاً.

٣- السنة التي يتم فيها إعداد التقارير لأول مرة وفقاً لمعايير IFRS، تقوم مؤسسات المراجعة بزيادة أتعابها عن الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة التي إحتاجها عملاؤها من أجل التحول إلى العملية المحاسبية الجديدة وفقاً لتلك المعايير.

٤- تطوير وتدريب رأس المال البشري، تعديلات كتيبات المراجعة المحددة والتوجيهات والإرشادات الإجرائية المحددة، وتحديث نماذج القوائم المالية تمثل تكاليف تنشأ جراء التحول إلى IFRS والتي تحدث عادة مرة واحدة عند تبني تلك المعايير.

المحور الرابع: المتطلبات اللازمة لقياس تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على مراحل عملية المراجعة:

يتضح أن تعقيد عملية المراجعة، خطر المراجعة، أتعاب المراجعة الأخرى بخلاف المراجعة، الاتجاه لمراجعي Big-4، ومن ثم أتعاب عملية المراجعة تشهد زيادة في السنوات التالية لعملية تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وتلك التأثيرات السلبية الكلية في الأجل القصير بالنسبة لمهنة المراجعة قد تعطى الدعم لمنتقدي IFRS.

ويمكن القول أنه يمكن تلاشي تلك التأثيرات السلبية تدريجياً في الأجل الطويل، فالمراجعين يمكنهم زيادة جودة عملية المراجعة من خلال كسب المعرفة والإلمام بمعايير IFRS واكتسابهم لمهارات جديدة ومعقدة في مجال إدارة الأدوات المالية بما فيها المشتقات وتحديد القيمة العادلة لها في ظل توافر الدعم بواسطة المديرين للتطبيق الصحيح لمعايير IFRS، وهذا يمكن أن يؤدي إلى خفض تعقيد عملية المراجعة في الأجل الطويل.

وتطبيق الأنظمة الرقابية الملائمة واكتساب مهارات ومعارف متخصصة لتقدير المخاطر سوف تعمل على خفض التحريف المادي وتقلل من خطر حدوث أخطاء

جوهرية، والتي تتطلب من مراجع الحسابات فهم كيفية إدارة المنشأة للمخاطر العامة، وإستراتيجيتها في إدارة الأصول والخصوم، كما تتطلب جمع قدر كافٍ ومناسب من أدلة الإثبات بشأن تطابق المعالجة المحاسبية المتبعة من جانب المنشأة مع معايير التقارير المالية الدولية وسلامة عرض نتائج القياس، مما يسمح للمراجعين بزيادة خطر الكشف من خلال خفض أداء الإجراءات الجوهرية الضخمة، وهذه العوامل سوف تؤدي إلى خفض مخاطر المراجعة مقارنة مع مستوى مخاطر المراجعة التي شهدتها بعد اعتماد معايير IFRS.⁽¹⁸⁾

كما ترى الباحثة أن تدريب المراجعين على معايير IFRS وتحسين التفاعل بين فريق عمل مراجعة الحسابات على نطاق عالمي، وتوافر أسلوب الشك المهني لدى المراجع طوال مراجعته، وإدراك أى تحريف هام ومؤثر ينتج عن تطبيق تلك المعايير الجديدة سيمكنهم من أداء الحكم المهني بشكل سليم، وبالتالي فمستوى خطر التقاضي بالنسبة لإرتباطات المراجعة يمكن أن ينخفض فى المستقبل، فإعتماد معايير IFRS تتحدى مراجعى الحسابات على المدى القصير، إلا أنه وفقاً لهذه المتطلبات من المحتمل أن تعود إلى نفس المستويات التي شهدتها قبل تبني معايير IFRS.

ويجب على المراجعين قياس تأثير القواعد المحاسبية الجديدة على عملهم، ومراعاتها فى كل مرحلة من مراحل عملية المراجعة، حيث أن كل مرحلة تتأثر بتلك القواعد الجديدة وفقاً لمعايير IFRS، فيجب على مراجعى الحسابات مراعاتها خصيصاً فى:⁽¹⁹⁾

1- عندما يخطط مراجعى الحسابات لعملية المراجعة (الـ ISA 300): تخطيط مراجعة القوائم المالية).

2- مرحلة فهم مراجعى الحسابات لطبيعة الأعمال والمخاطر ويقيمون الأهمية النسبية (الـ ISA 315): تحديد وتقييم مخاطر الأخطاء الجوهرية من خلال فهم المنشأة وبينتها، الـ ISA 320: الأهمية النسبية فى تخطيط وأداء عملية المراجعة، الـ ISA 330: إجراءات مراقب الحسابات لمواجهة المخاطر المُقيّمة، الـ ISA 450: تقييم الأخطاء الجوهرية المكتشفة من خلال عمل مراقب الحسابات لمواجهة التطور فى المعايير المحاسبية).

3- عندما يفهم المراجعون النظام المحاسبى والرقابى وعندما يتعرفون على، يوتقون ويختبرون الإجراءات الرقابية (الـ ISA 240): مسئوليات المراجع تجاه الغش عند مراجعة القوائم المالية، ISA 250: اعتبار القوانين والقواعد التنظيمية فى

- مراجعة القوائم المالية، ISA 265: توصيل نواقص الكفاءة فى الرقابة الداخلية إلى أولئك المسؤولين عن الحوكمة والإدارة).
- ٤- قيام مراجعى الحسابات بأداء الإجراءات اللاحقة، والحصول على أدلة المراجعة (ISA 500: أدلة المراجعة، ISA 520: الإجراءات التحليلية، ISA 530: إختيار عينة المراجعة، ISA 540: مراجعة التقديرات المحاسبية بما فى ذلك التقديرات المحاسبية للقيمة العادلة، والإفصاحات وثيقة الصلة).
- ٥- عندما يستنتج مراجعوا الحسابات، ويعدون التقارير حول عملية المراجعة (الـ ISA 700: تكوين الرأى وإعداد التقارير حول عملية مراجعة التقارير المالية، الـ ISA 705: التعديلات على الرأى فى تقرير المراجع المستقل، ISA 706: توكيد الفقرات ذات الأهمية والفقرات الهامة الأخرى فى تقرير المراجع المستقل).
- ولا يمكن ضمان نجاح تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS إلا عن طريق إجراء تغيير بالشكل الذى ينتج عنه مجموعات من المحاسبين والمراجعين ذوى مستوى مرتفع من الخبرة والتأهيل المهنى بما يمكنهم من القيام بالحكم المهنى المناسب بصورة صحيحة وعادلة.^(٢٠)

ووفقاً لما سبق ترى الباحثة أنه يمكن أن تعود مستويات (الطلب المتزايد على مراجعى Big-4، تعقيد عملية المراجعة وجهد المراجع، خطر عملية المراجعة، أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة) ومن ثم أتعاب عملية المراجعة مرة أخرى فى المدى الطويل إلى نفس المستويات التى شهدتها قبل تبني معايير IFRS، وذلك إذا ما تم إدارة عملية التحول بشكل صحيح بواسطة المعدين والمراجعين، ومما لا شك فيه أن معايير IFRS تفرض الكثير من التحديات بالنسبة لعملية المراجعة، ولكن يجب التغلب على أى نوع من هذه التحديات، والتشجيع على إعتناق المجموعة الدولية الجديدة من المعايير المحاسبية والإستفادة من منافعها فى الأجل الطويل، ومحاولة التغلب على أى نوع من التحدى فى المدى القصير.

المحور الخامس: النتائج والتوصيات:

أولاً- النتائج:

1. وجود اتجاه متزايد نحو تبني معايير التقارير المالية الدولية IFRS حول العالم، ووجود دور مرتقب لمراجعى الحسابات عند إعداد القوائم المالية وفقاً لتلك المعايير.

٢. يؤثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بصفة عامة على عملية المراجعة، بينما يتأثر دور المراجع وإدارة عملية مراجعته بصفة خاصة عند تطبيق IFRS 1 (IFRS 2 - IFRS 3 - IFRS 7 - IFRS 8 - IFRS 9).

٣. وجود إنعكاسات لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS على العوامل المؤثرة في أتعاب عملية المراجعة تتمثل في (مراعاة حجم عميل المراجعة ومخاطره ومدى تعقد عملياته، الاتجاه لمراجعي Big 4، تعقد عملية المراجعة، زيادة درجة مخاطر عملية المراجعة، زيادة أتعاب الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة).

٤. تزداد أتعاب عملية المراجعة عند مراجعة قوائم مالية معدة وفقاً لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS خاصة في السنة الأولى لعملية تبني تلك المعايير.

٥. هناك مجموعة من المتطلبات اللازمة لقياس تأثير تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS على مراحل عملية المراجعة.

ثانياً- التوصيات:

١- عمل دورات تدريبية لمعدى القوائم المالية والمراجعين لفهم التطور الذي طرأ على المعايير المحاسبية، وحضور ساعات تدريب مستمر تتعلق بمعايير التقارير المالية الدولية وآليات تطبيقها لتأهيلهم لتطوير مهاراتهم ومعارفهم وكيفية تطوير أعمال الحكم المهني لديهم.

٢- ضرورة صياغة نماذج مطورة لتحديد أتعاب عملية المراجعة في ظل تطبيق معايير التقارير المالية الدولية IFRS للمحافظة عليها والوصول بها إلى نفس المستويات التي شهدتها قبل تبني تلك المعايير.

المراجع:

- 1- ا.د. أحمد بسيوني محمد شحاتة، " مدخل مقترح لتكثيف معايير التقرير المالي الدولية وفقا لمقومات بيئة التقرير المالي فى الدول العربية "، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلد الخمسون، يناير ٢٠١٣م، ص ٤-٦.
- 2- Neil Parkinson, " Road to IFRS " , North American Insurance Conference , 2007, P.2.
- 3- www.ifrs.com.
- 4- Qingliang Tang et al., "The Impact of IFRS on the Role of Auditors in Earnings Quality of European Companies ", *Working Paper*, Feb.15, 2011, p3.
- ٥- د. أمال محمد محمد عوض، " تحليل العلاقة بين محاسبة القيمة العادلة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في إطار المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبدالعزيز، ٢٠١٣م، ص ١٦٠.
- ٦- ولاء ربيع عبد العظيم أحمد، " التجارب الدولية لتطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS فى ضوء النشر الإلكتروني للقوائم المالية "، مجلة الفكر المحاسبى، مجلة علمية متخصصة فى نشر الأبحاث والبحوث المحاسبية، جامعة عين شمس، المجلد ١٧، عدد خاص، ٢٠١٣م، ص ١٤٥-١٤٦.
- ٧- ا.د. أحمد بسيوني محمد شحاتة، "مرجع سبق ذكره"، ص ١، ٨، ٩.
- ٨- د. إسماعيل محمود إسماعيل، " دور الإفصاح فى توفير التوافق المحاسبى الدولى (رفع درجة الانسجام فى الممارسة المحاسبية)، مجلة الفكر المحاسبى، مجلة علمية متخصصة تصدر عن قسم المحاسبة والمراجعة بكلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الثانى، ٢٠٠٨م، ص ١٩٩-٢٠١.
- ٩- ا.د. أحمد بسيوني محمد شحاتة، "مرجع سبق ذكره"، ص ١٧-١٩.
- ١٠- د. أحمد زكى حسين متولى، " تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات اعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية مع دراسة ميدانية "، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، العدد الرابع، ٢٠١٣م، ص ٥٠٨-٥١٢.
- 11- For more details:
 - Jeong Bon kim et al., "The Impact of Mandatory IFRS Adoption on Audit Fee: Theory and Evidence", *Working Paper*, June 23, 2011, p2-4.

- Mara Cameran & Pietro Perotti, "Audit Fees and IAS/IFRS Adoption: Evidence From the banking Industry " , *JEL CODES: M41, G21*, 2012, p. a.

12- Jeong Bon kim et al., **Op. Cit**, pp 5, 8.

13- Jeong Bon kim et al., **Op. Cit**, p8-9.

14- **For more details:**

- Emmanuel T. De George et al., "The effects of mandated IFRS adoption on the cost of the audit function", **Working Paper** ,The University of Melbourne, Victoria, Australia 3010, January 2007, pp.a, 24, 28.

- Ole Friis and Mogens Nielsen, "Audit fees and IFRS accounting, Is information costly?", *Discussion papers on Business and Economics*, No.3, 2010, pp. 1, 21.

- Hsiao Lun lin And Ali- Ru Yen, "The Effects of IFRS Adoption on Audit Fees

for Listed Companies in china", *Working Paper*, National Chiao-Ton University and Northeastern University, 2010, p 15 – 16.

- د. جمال على محمد يوسف، د. جيهان طه خليل، " متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية في المملكة العربية السعودية "، مجلة الشروق للعلوم التجارية، المعهد العالي للحاسبات وتكنولوجيا المعلومات بالشروق، العدد الرابع، يونيو ٢٠١٠م، ص١٣٧.

١٥- د. أحمد زكى حسين متولى، " تحليل تفضيلات المراجعين لاستراتيجيات اعداد المعايير المحاسبية وانعكاساتها على تطوير مراحل المراجعة الخارجية مع دراسة ميدانية "، مرجع سبق ذكره، ص٥٠٥.

١٦- أحمد زكى حسين متولى، " مدخل مقترح لقياس مدى تأثير الأبعاد المتعددة للمخاطر على تحديد أتعاب المراجعة الخارجية"، رسالة دكتوراه، كلية التجارة بالإسماعيلية، جامعة قناة السويس، ٢٠٠٤م، ص١٨٧. بتصرف من الباحثة.

17- For more details:

- Ole Friis and Mogens Nielsen, **Op. Cit**, p.3.
- Paul A. Griffin et. al., "Governance Regulatory Changes IFRS adoption, and New Zealand audit and non-audit fees: Empirical evidence", *Working Paper*, Accounting & Finance, 31. Dec. 2008, p.11.
- Emmanuel T. De George et al., "The effects of mandated IFRS adoption on the cost of the audit function", **Op. Cit.**, p 29.
- Kevin A. Diehl, "The Real Cost of IFRS: The Relationship between IFRS Implementation and audit, Tax and other Auditor Fees", *International Research Journal of Finance and Economics*, 2010,p.97.

18- Francisco Rodriguez Galvez, " **Impact of mandatory adoption of IFRS on the US independent audits** ", Working Paper Series , Thesis Submitted in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Master of Science in Accounting , Lindenwood University, May.21,2012, p63.

19- Adela Socol, "IFRS Adopting Process in Romanian Banks – Impact on Independent Audit of Financial Statements ", **Annales Universitatis Apulensis Oeconomica** , 14(2) , 2012, p447.

٢٠- محمد محمد محمد حبيبة، " العلاقة بين أسس وضع معايير المحاسبة المالية وإدارة الأرباح وأثرها على تكيف معايير المحاسبة الدولية في بيئة الأعمال المصرية"، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، ٢٠١٢م، ص٨٦.