مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية

اسم المقال: أثر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مهنة المراجعة الحكومية: دراسة ميدانية
اسم الكاتب: سالم بن علي الغامدي
رابط ثابت: https://political-encyclopedia.org/index.php/library/9442
تاريخ الاسترداد: 2026/11/01 15:55 +03

الموسوعة السياسيّة هي مبادرة أكاديمية غير هادفة للربح، تساعد الباحثين والطلاب على الوصول واستخدام وبناء مجموعات أوسع من المحتوى العلمي العربي في مجال علم السياسة واستخدامها في الأرشيف الرقمي الموثوق به لإغناء المحتوى العربي على الإنترنت.
لمزيد من المعلومات حول الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political، يرجى التواصل على info@political-encyclopedia.org

استخدامكم لأرشيف مكتبة الموسوعة السياسيّة – Encyclopedia Political يعني موافقتك على شروط وأحكام الاستخدام المتاحة على الموقع https://political-encyclopedia.org/terms-of-use

تم الحصول على هذا المقال من موقع مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية ورفده في مكتبة الموسوعة السياسيّة مستوفياً شروط حقوق الملكية الفكريّة ومتطلبات رخصة المشاع الإبداعي التي ينضوي المقال تحتها.

جامعة الشارقة
UNIVERSITY OF SHARJAH

مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية

مجلة علمية محكمة



المجلد 22، العدد 2
ذو الحجة 1446هـ / يونيو 2025م

الترقيم الدولي المعياري للدوريات 2339-1996

يونيو 2025م **مجلة جامعة الشارقة للعلوم الإنسانية والاجتماعية** المجلد 22 العدد 2
https//:doi.org/10.36394/jhss/22/2/4

أثـر معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مهنة المراجعة الحكومية: دراسة ميدانية

سالم بن علي الغامدي[1]

تاريخ الاستلام: 2023-11-02 **تاريخ القبول: 2024-04-19**

ملخص البحث:

تهدف هذه الدراسة إلى كشف النقاب عن الآثار المحتملة جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) على خصائص مهنة المراجعة الحكومية في المملكة العربية السعودية. لتحقيق هدف الدراسة، تم توظيف المنهج الوصفي التحليلي المعتمد على توزيع استمارات الاستبانة إضافةً إلى المقابلات الشخصية لتعزيز نتائج الدراسة. توصلت الدراسة إلى وجود آثار محتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية كنتيجة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وهي: زيادة أعباء المراجعة الداخلية، وزيادة جهد وساعات المراجعة الحكومية، وزيادة تكاليف المراجعة الحكومية، وزيادة الطلب على الخدمات الاستشارية. كما أبرزت الدراسة أن هناك اثنين من الآثار المحتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي، وهما: تشجيع الديوان العام للمحاسبة لزيادة خبراته، وتدريب موظفيه، والتأثير على اختيار المراجع الحكومي. وأخيراً، توصلت الدراسة إلى اثنين فقط من الآثار المحتملة على تنظيم سوق مهنة المراجعة الحكومية، وهما: تفعيل وإدراك أهمية لجان المراجعة في القطاع العام، وزيادة الثقة في مهنة المراجعة الحكومية. في المقابل، وجدت الدراسة وجود فروقات ذات دلالة إحصائية بين تصورات المراجعين الحكوميين حول: زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية، وتحسين جودة المراجعة الحكومية، والتأثير على تنظيم سوق مهنة المراجعة الحكومية بشكل عام. النتائج كانت متسقة مع الدراسات السابقة وكذلك النظرية المؤسسية والإيجابية.

الكلمات الدالة: معايير المحاسبة الدولية، مهنة المراجعة الحكومية.

(1) كلية إدارة الأعمال- جامعة الطائف (الطائف – المملكة العربية السعودية)
alabanwee@hotmail.com

المقدمة:

1 - 1 تمهيد:

يعد أداء الأجهزة الحكومية في مختلف دول العالم مهمًّا في إدارة عدد من الأنشطة والبرامج التي تتماشى مع متطلبات التنمية الاقتصادية والاجتماعية بعد أن كان دورها قاصراً على أداء وظائف الدولة التقليدية، ومن البديهي أن تعتمد الأجهزة الحكومية على نظام معلومات محاسبي يتسمُ بالوضوح والعدالة، والذي يكفل لها التخطيط الجيد والرقابة المالية والإدارية الفعالة والشفافية في إبراز وعرض المعلومات المحاسبية التي تساهم في تزويد المستفيدين منها بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة التي تخدم المنظمات الحكومية والاقتصاد القومي، فضلا عن الاستجابة لرغبة الجمهور في الحصول على خدمات أفضل

وفقاً للمعطيات السابقة، نفذّت معظم دول العالم محاولات مختلفة من خلال الجمعيات والمؤسسات المحاسبية العديدة على المستوى العالمي والمحلي بهدف تطوير وتحسين النظام المحاسبي الحكومي، من خلال وجود معايير مهنية موحدة بهدف رفع كفاءة الأجهزة الحكومية، واستجابة للتغيرات الاقتصادية الكبيرة التي يشهدها القطاع العام، وكان من هذه المحاولات هو إنشاء منظمات دولية بهدف تعزيز وتشجيع نقل المعرفة والخبرات بين الجهات العليا للرقابة المالية العامة والمحاسبة، فكانت منظمة (INTOSIA) و(ASOSAI) و(ARABOSAI) والتي تهتم بمعايير الرقابة المالية ورقابة الأداء والتدريب نظرًا لاختلاف الممارسات المحاسبية بين دول العالم، وفي عام (2010م) قدّم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) لتكون لغة موحدة للتقارير المالية في شتى أنحاء العالم (الجزراوي و صالح، 2012).

وفي إطار جهود المملكة العربية السعودية لتنفيذ خطة تحولها الوطني (2020م) وفق خطتها الاستراتيجية (2030م)، صدرت الموافقة على التحول إلى أساس الاستحقاق في الجهات ذات القطاع العام بهدف تطوير النظام المالي في تلك القطاعات، وتحسين النظام المعلوماتي المحاسبي الذي يساعد في تلبية المعايير المهنية اللازمة للمساهمة في إعطاء تصور واضح عن الحقوق والالتزامات المالية المتولدة من العمليات في الجهات الحكومية، والمحافظة على الأصول، وإيجاد أجهزة الحوكمة المناسبة للحفاظ على المال العام، ورفع كفاءة الأجهزة الحكومية، وتوفير آليات رقابة محكمة على التصرفات المالية المتبعة في تلك الجهات، وتحقيق الكفاءة في الإنفاق. (وزارة المالية، 2019). ومع هذا التحول وهذا التوجه، ظهرت بعض المخاوف بأن هذه المعايير غير مناسبة للقطاع العام (Vašiček et al., 2022؛ الوشاح، والنابلسي، وأبو العدوس، 2018)، وخاصة فيما يتعلق باندماج

الأعمـال فـي القطـاع العـام، وكذلـك المشـاكل المتعلقـة بتقييـم الأصـول الثابتـة والماليـة وتكاليـف التدريـب، والمشـاكل المرتبطـة بالإفصـاح لـدى بعـض الـدول، أو المرتبطـة بمهنـة المراجعـة. لـذا يحـاول هـذا البحـث إلـى التعـرف علـى أثـر تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام علـى خصائـص مهنـة المراجعـة الحكوميـة فـي المملكـة العربيـة السـعودية

1 - 2 مشكلة البحث:

تُعـدّ مهنـة المراجعـة فـي القطـاع العـام أداة مهمـة مـن أدوات الحوكمـة التـي تـؤدي دوراً حيويـاً وهامـاً فـي حمايـة الاقتصـاد وتعزيـز تقدُّمـه والمحافظـة علـى المـال العـام، وذلـك مـن خلال مـا تبـرزه مـن تأكيـد عالـي بخصـوص جـودة التقاريـر الماليـة التـي تقدمهـا القطاعـات الحكوميـة، والتـي تخـدم المسـتفيدين منهـا، لترشـيد قراراتهـم؛ لـذا كانـت عمليـة المراجعـة فـي القطـاع العـام مـن أعقـد الممارسـات التـي تواجـه المنظمـات الرقابيـة؛ نظـراً لارتباطهـا بعوامـل عديـدة متداخلـة، أهمهـا عـدم وجـود معاييـر محاسـبة مهنيـة، وكذلـك وجـود أنظمـة ماليـة متعـددة ومتغيـرة. وعلـى هـذا الأسـاس فـإن مشـكلة البحـث تتمحـور فـي أن أي تغييـر يطـرأ علـى هـذه المعاييـر أو البيئـة المسـتخدمة فيهـا (Schadewitz and Vieru, 2010) مـن شـأنه أن يـؤثر عـلـى مهنة المراجعـة من عـدة اتجـاهات مخـتلفة (Li and Yang, 2016) ، أهمـها: نطـاق المراجعـة، وعـدد سـاعات العمـل، وفـريق العمـل، وخـبرة المراجع، وكذلك تكـاليف عملية المـراجعة Zhu and Sun, 2012، حيـث أكـدت دراسـة (Chua and Taylor 2008) أن تطبيـق أي معاييـر دوليـة يُعـد أحـد أهـم آليـات الحوكمـة الأساسـية، والتـي يمكـن أن يكـون لهـا تأثيـر علـى الممارسـات والتنظيمـات الأخـرى، علاوة علـى ذلـك، أوضحـت دراسـة (Polzer et al.2021) أن تبنـي معاييـر المحاسـبة الدوليـة أسـهم فـي تحسـين الشـفافية والمحاسـبة واتخـاذ القـرارات وهـذا مـن شـأنه يسـهل عمليـة مهنـة المراجعـة الحكوميـة، وفـي المملكـة العربيـة السـعودية يعـد مشـروع التحـول مـن الأسـاس النقـدي إلـى أسـاس الاسـتحقاق، وتطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام هـو توافـق فـي تكنولوجيـا الحوكمـة العالميـة؛ لـذا كان مـن المهـم الكشـف علـى أي تأثيـر سـلبي أو إيجابـي، يلحـق بخصائـص ومهـام مهنـة المراجعـة الحكوميـة عنـد تطبيـق معاييـر جديـدة تتعلـق بمهنـة المراجعـة أو المحاسـبة علـى حـد سـواء، وبالأخـص عمليـة المراجعـة الحكوميـة التـي تنفذهـا الأجهـزة الرقابيـة أو المحاسـبية. علـى هـذا الأسـاس، تتمثـل مشـكلة البحـث فـي الإجابـة عـل التسـاؤلات الآتيـة:

1. مـا الآثـار (الإيجابيـة أو السـلبية) المحتملـة علـى خصائـص مهنـة المراجعـة الحكوميـة فـي المملكـة العربيـة السـعودية نتيجـة تبنـي معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام؟
2. هـل يوجـد اختـلاف ذو دلالـة إحصائيـة بيـن أراء المراجعيـن الحكومييـن حـول تلـك الآثـار؟

1 - 3 هدف وأهمية البحث:

تهدف هذه الدراسة بشكل رئيس إلى التعرف على الآثار المحتملة نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خصائص مهنة المراجعة الحكومية في المملكة العربية السعودية، من خلال تقصي أراء المراجعين الحكوميين، وكذلك ما إذا كان هناك اختلاف ذو دلالة إحصائية بين تصوراتهم حول تلك الآثار. ويجدر التنويه، إلى أن تقصي تصورات فئة المراجعين الحكوميين سوف يعكس معرفة جيدة عن موضوع البحث. وتنبع أهمية هذه الدراسة من ندرة الأبحاث في أدبيات المهنة؛ لذا تتجلى أهمية البحث من خلال ما يلي:

أولاً- الأهمية العلمية:

1. الإسهام في إثراء أدبيات المحاسبة والمراجعة بالمعرفة العلمية حول آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية كدولة تتمتع باقتصاد متين ومزدهر.
2. تسليط الضوء على الآثار المترتبة نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وانعكاساتها على مهنة المراجعة الحكومية.
3. إمكانية أن تكون الدراسة أداة لمزيد من الدراسات والأبحاث المستقبلية حول مدى جدوى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وانعكاساتها على مهنة المراجعة الحكومية.

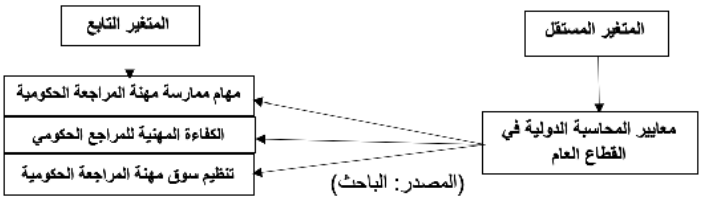
ثانياً- الأهمية العملية:

1. قد تسهم هذه الدراسة في مساعدة أصحاب القرار في التنبؤ بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المراجعة الحكومية، وكذلك الاستفادة من الإيجابيات وتفادي السلبيات المتوقعة.
2. مساعدة الممارسين المهنيين في قطاع المراجعة الحكومية على معرفة التحديات والمشاكل المتوقعة نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

1 - 5 متغيرات البحث وحدوده:

تمثل متغيرات الدراسة في الشكل أدناه:

شكل رقم (1) متغيرات البحث



كمـا تمثـل حـدود الدراسـة تطبيقهـا فـي المملكـة العربيـة السـعودية، علـى المراجعيـن الحكومييـن العامليـن فـي الأجهـزة الرقابيـة (الديـوان العـام للمحاسـبة(1))، خلال عـام 2023م.

2 - الإطار النظري للبحث:

2 - 1 مشروع تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالقطاع العام في المملكة العربية السعودية:

نشـأت فكـرة التحـول مـن الأسـاس النقـدي إلـى أسـاس الاسـتحقاق وتطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام كأحـد ركائـز رؤيـة المملكـة العربيـة السـعودية (2030) المعنيـة بتحسـين جـودة الحسـابات الماليـة فـي القطـاع الحكومـي وتعزيـز الشـفافية فـي التقاريـر الماليـة. حيـث صـدر القـرار القاضـي بتحـول جميـع القطاعـات الحكوميـة مـن الأسـاس النقـدي إلـى أسـاس الاسـتحقاق. وقـد تـم تبنّـي منهجيـة وإسـتراتيجية للتحـول بشـكل تدريجـي مـن خلال دراسـة البيئـة، وتشـكيل اللجـان المختلفـة مـروراً بالتدريـب وتقديـم الاستشـارات للجهـات الحكوميـة ومسـاعدتها وفقـاً للخطـة المعـدة لذلـك. ويُتوقـع أن تنتهـي جميـع الجهـات الحكوميـة مـن الوفـاء بمتطلبـات التحـول، وعـرض التقاريـر الماليـة فـي وقـت محـدد.

(1) يعتبر المراجع الحكومي الأول للأجهزة الحكومية وهو الجهاز الأعلى للرقابة المالية والمحاسبة، ويتصل تنظيمياً بالملك مباشرة.

2 - 2 مراجعة الأدبيات:

شهدت الدراسات في حقل المحاسبة والمراجعة خلال الحقبة الأخيرة اهتمامًا متزايدًا من المهتمين من مختلف دول العالم فيما يتعلق بدراسة تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ومدى مناسبتها للبيئة المهنية لكل دولة على حدة، أما ما يختص بهدف هذا البحث، فقد اهتم عدد قليل من الدراسات السابقة ببعض الجوانب الهامة لخصائص مهنة المراجعة، فيما أغفلت جوانب أخرى، مستخدمة مجموعة من الأساليب البحثية المختلفة؛ سواء المناهج التي تهتم بالأساليب الإحصائية أو تلك المناهج النوعية بأنواعها المختلفة، وعلى الرغم من قلة عدد هذه الدراسات، إلا أنها أسهمت -وبشكل معقول- في تسليط الضوء، وكشف النقاب عن الآثار المتوقعة لتبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خصائص مهنة المراجعة الحكومية، غير أن هذه المحاولات ما زالت تحتاج إلى المزيد من البحث والتقصي لفهم تلك الآثار بشكل يخدم مهنة المراجعة الحكومية، ويساعد في تطويرها

ومع هذا ركز عدد من الدراسات على جوانب مهمة ومختلفة على خصائص مهنة المراجعة؛ على سبيل المثال أكدت عدد من الدراسات، مثل: Beerbaum (2020) و Tawiah (2021) والمعصراوي (2019) أن تبنّي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) سوف يسهم بشكل كبير في الشفافية في التقارير المالية، وتعزيز المصداقية في بياناتها؛ ومن ثم سوف ينعكس على تعزيز الثقة في مهنة المراجعة الحكومية. علاوة على ذلك، وظفت دراسة Opanyi (2016) في كينيا المنهج التجريبي؛ إذ تم استقصاء (19) من المسؤولين في البرلمان حول جدوى معايير المحاسبة الدولية، وتوصلت الدراسة إلى أن تبنّي معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام ربما يخدم عملية المقارنة، والوقتية في التقارير، وجودتها إلا أن قابلية الفهم ربما سوف تكون صعبة للكثير؛ مما يجعل مهنة المراجعة الحكومية أكثر تعقيداً.

دراسة Mnif and Gafsi (2020) والتي نفذت استقصاء يشمل (116) عنصر حول معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام باستخدام مجتمع قدرة (100) كيان حكومي من عدة دول مختلفة، أكدت أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يسهل عملية المراجعة، والتحليل المالي، ويعزز الثقة في التقارير المالية.

في سيرلانكا، قدمت دراسة Hodgdon et al. (2009) أن توجه الدولة بالتدريج لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يسهم في تحسين المصداقية والشفافية في التقرير المالي، وأنها تحظى بدعم من البنك الدولي، وأكدت الدراسة أن مهنة المراجعة الحكومية جاهزة أن تواكب التغيرات المهنية. فيما جاءت دراسة García (2014) بتأكيدات أن معايير المحاسبة

الدولية في القطاع العام تسهم بشكل كبير في تحسين الشفافية والرقابة الداخلية، كم أنها تساعد في إيجاد التقارير بشكل منتظم، وتعطي فرصة جيدة للمقارنة بين مختلف القوائم المالية. وفي كندا – أيضاً-استخدمت دراسة Vivian and Maroun (2018) البيانات الإحصائية الوصفية والكمية لجمع معلومات الدراسة، وتوصلت إلى أن هناك تفضيلات لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بهدف توحيد العمل في القطاعين العام والخاص، إلا أن هناك مخاوف ومقاومة لتطبيق المعايير الدولية من قبل الوحدات الحكومية ترتبط بالإفصاح وبعض التعديلات المحاسبية خاصة فيما يتعلق بتقييم الأصول، وهذا ربما يكون معضلة لمهنة المراجعة الحكومية.

ومن خلال تبنّي إجراء المقابلات وتحليل الدراسات السابقة، توصلت دراسة Beerbaum (2020) إلى أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام أسهم في تحسين عملية إدارة التكلفة، والتحكم في التكاليف السياسية، ومراقبة الأصول بشكل أفضل، كما أن مخرجات مهنة المراجعة الحكومية سوف تكون أكثر وضوحًا مما سبق، إلا أن الدراسة أكدت أن أساس الاستحقاق ربما لا يكون صالحًا للحكومات المركزية ويبدو أن الأساس النقدي يكون أفضل لها، كما أن الجهات التي لا تهدف للربح أو قياس الأداء ليس من الضروري أن تستخدم أساس الاستحقاق. ومن خلال عينة غطت (77) دولة من عام 2008م وحتى 2015م، أكدت دراسة Kartiko et al. (2017) أن تبني تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي سوف يعزز الشفافية في التقرير المالي، وتحسن معدلات الإفصاح، إلا أن الدراسة أكدت أن هناك مجموعة من المعوقات، والتي تحتاج خبراء لدراستها قبل الشروع في تبني المعايير الدولية، أهمها: جاهزية البنية الحكومية، واستعداد مهنة المراجعة الحكومية

من جهة أخرى، أوضحت دراسة Grossi and Soverchia (2011) و Jieoma (2014) أن الإصلاحات المحاسبية التي تجريها الدول في القطاع العام من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام من شأنها أن تحسن الموثوقية والشفافية في التقارير المالية والرقابة الداخلية، وكذلك سوف تعزز جودة المراجعة. فيما أكدت دراسة Lucan et al. (2015) أن هناك ارتباطًا وثيقًا بين جودة المراجعة الداخلية وجودة المراجعة الخارجية في القطاع العام في رومانيا، وأن الاهتمام بدور المراجعة الداخلية أصبح ضروريًا جداً، خاصة في ظل تغيير المعايير المهنية؛ إذ إن فاعلية المراجعة الداخلية سوف تسهم في تحسين أداء المراجعة الخارجية.

وأشارت دراسة Tawiah (2021) التي استخدمت تحليل بيانات (77) دولة نامية من عام 2005م وحتى 2017م أن هناك علاقة عكسية بين تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام وعمليات الفساد، وأكدت الدراسة أن الدول النامية التي تطبق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تتمتع بعمليات منظمة ومحوكمة، وتقل فيها عمليات الفساد، وهذا سوف يسهل عملية المراجعة الحكومية، ويحسن جودة أدائها، وكذلك تقليل مخاطر

المراجعة. وفي اليونان يرى Ball (2015) أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام سوف يجنب القطاع العام المزيد من الخسائر؛ لأنها سوف تجعل الحكومة أكثر تركيزًا على الحوكمة والإدارة، في المقابل سوف تعزز الثقة في التقارير المالية المنشورة، وتسهيل مهمة المراجعة الحكومية، والتي حتمًا سوف تنعكس على ثقة الدائنين والمستثمرين.

في دولة الأردن توصلت دراسة الوشاح وآخرين (2018) أن معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام تؤدي إلى شفافية ودقة وشمولية الإفصاح؛ وبالتالي كفاءة الإفصاح، وجودة التقارير المالية، وأوصت الدراسة على الشروع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، مع الأخذ في الاعتبار لزيادة وعي العاملين في القطاع الحكومي من خلال التدريب المستمر، وتحسين أداء جهاز الرقابة الحكومي.

من جهة أخرى، بعث بعض الدراسات عدد من المخاوف، مثل دراسة Matekelem and Komba (2020) ودراسة Mssusa et al. (2020) الذين نفذوا الاستقصاء في تنزانيا مستخدمين عدد من العوامل الديمغرافية مثل التعليم والتأهيل المهني والجنس، حيث اشاروا إلى وجود بعض المشاكل المتعلقة بالتكاليف العالية للتحول فيما يتعلق بالخبراء والتدريب، والانعكاسات بشكل كبير على وظائف المراجعة، إضافة إلى ذلك كان أشاروا إلى مجموعة من المعوقات التي ربما تكون عقبة في تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، والتي يستلزم إجراء إصلاحات اقتصادية سابقة. دراسة García (2014) التي ابرزت فوائد من تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، إلا أنها أبرزت مخاوف من طريقة معالجة وتقويم الأصول، والتي تعتبر أهم أسئلة تثار في أدبيات المحاسبة، وهذا سوف يكون تحديًا لمهنة المراجعة. وفي استقصاء أجرته جمعية المحاسبين البريطانيين (ACCA, 2015) حول الفوائد والمزايا المحتملة من تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام، توصل الاستقصاء إلى احتمال وجود تحديات ومعوقات مهمة ربما تؤثر على ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة على حد السواء، كان أهمها التدريب. وفي إيطاليا قامت دراسة Catalano et al. (2016) بمحاولة استكشاف مدى تطبيق الجامعات الإيطالية لأساس الاستحقاق، وتوصلت الدراسة إلى أن الجامعات الإيطالية لا تطبق أساس الاستحقاق بالشكل المطلوب، وأن معدل نسبة التطبيق منخفض جداً، وأكدت الدراسة أن معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام لم تكن فاعلة في مساعدة الجامعات، وحل بعض المشاكل المحاسبية خاصة تلك المرتبطة بالتقييم، كما أن المراجعة الحكومية غير جاهزة لاكتشاف الأخطاء. وفي ليبيريا، تبنت دراسة Salia and Abyaawien (2018) استبانة لجمع معلومات البحث بهدف دراسة أثر تطبيق المعايير الدولية في القطاع العام، وتوصلت الدراسة التي شملت المحاسبين والمراجعين الداخليين والخارجيين إلى أن تنفيذ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يؤدي إلى التكاليف الباهظة لتطبيق المعايير في مهنة المحاسبة والمراجعة. من جهة أخرى أكدت دراسة Lombrano and Zanin (2013)، والتي استخدمت منهج دراسة الحالة، أن استخدام

معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام هو مجرد تقليد لما يحدث في القطاع الخاص، وأن هناك مجموعة من المشاكل، أهمها المقدرة على تحليل التكلفة والعائد، وهذه مشكلة كفاءة اقتصادية تشكل تحديًا لمهنة المراجعة الحكومية. كما أكدت دراسة Matekelem and Komba (2020) على ضرورة التعليم والتدريب للمراجعين على التعامل مع معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ لتطوير معارفهم والحصول على الشهادات المهنية المختلفة، على سبيل المثال: CPA أو ACCA. دراسة Nagy (2017) أكدت أن استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام يتطلب أن يؤخذ بعين الاعتبار التكاليف، والتدريب عند الشروع في تطبيق معايير المحاسبة الدولية، وكذلك تطوير مهنة المراجعة الحكومية بما يواكب التغيرات المهنية. كما أشارت دراسة Vašiček et al. (2022) التي نفذت في بعض الدول الأوروبية أن مراجعة الأداء ما زالت أقل من المتوقع، والمقدمة من الأجهزة العليا للرقابة خاصة مع تحول العديد من الدول إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأن هذا يشكل تحديًا مهمًا.

يلاحظ -من خلال استعراض الدراسات- السابقة مايلي:

1. هناك تضارب في نتائج الدراسات حول تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مهنة المراجعة الحكومية، وهذا يُشجع الدراسة لمزيد من التقصي والمعرفة.
2. أن أغلب تركيز الدراسات السابقة تمحور حول أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على مخرجات النظام المحاسبي دون الاهتمام بشكل مباشر بمهنة المراجعة الحكومية، وحتى الدراسات التي تناولت بعض خصائص مهنة المراجعة كانت -بشكل عام- في حقل المراجعة في القطاع الخاص دون إعطاء تركيز لخصائص المهنة في القطاع العام.
3. هناك ندرة في أدبيات مهنة المحاسبة والمراجعة حول أثر تطبيق معاييرالمحاسبة الدولية في القطاع العام في الوطن العربي بشكل عام والمملكة العربية السعودية بشكل خاص.

لذا تبنت هذه الدراسة الفجوة في الدراسات لتكون انطلاقاً لهدف الدراسة، وهو أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خصائص مهنة المراجعة الحكومية، وتحقيقاً للهدف والتساؤلات السابقة، تم صياغة الفرضيات الثانوية الآتية:

1. يوجد آثار (إيجابية أو سلبية) محتملة على مهام ممارسة مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
2. يوجد آثار (إيجابية أو سلبية) محتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3. يوجد آثار (إيجابية أو سلبية) محتملة على تنظيم مهنة المراجعة الحكومية بالمملكة العربية السعودية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

4. لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين اراء المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على مهام ممارسة مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

5. لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين اراء المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

6. لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين اراء المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على تنظيم مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

2 - 3 نظرية البحث:

تُعد النظرية الاقتصادية (Economy Theory) رائدة في أدبيات المحاسبة للتنبؤ بالعلاقة بين وجود معايير محاسبية مهنية حديثة وخصائص المراجعة (Rayegan et al., 2012). حيث أكدت الدراسات السابقة أن تبني معايير جديدة أدى إلى التأثير على خصائص مهنة المراجعة، على سبيل المثال: مخاطر وجهد وتكاليف عملية المراجعة. إلا أن النظرية الاقتصادية ربما تغفل مجموعة من الجوانب الأخرى؛ لذا ظهرت في أدبيات المحاسبة النظرية الاجتماعية المؤسسية (Institutional Sociology Theory) التي تفسر أن تبني معايير، أو قواعد محاسبية جديدة يكون نتيجة للتقليد، أو نتيجة ضغوط لمقابلة هذه المتطلبات، إلا أن هذه القواعد ربما لن تكون فاعلة؛ لأنها جاءت بشكل إجباري أو تقليد لمنظمات أخرى (Sarens and Abdolmohammad, 2011). من جهة أخرى، تتبنى النظرية الإيجابية (Positive Theory) فكرة التكاليف السياسية؛ حيث ترى أن الحكومات تفرض قوانين أو أنظمة لخدمة المجتمع والاقتصاد؛ ونتيجة لذلك يترتب عليها زيادة الضغط على المنظمات لتحسين تنظيم معين، مثل: تحسين الخدمات المالية، وتحسين معدلات الإفصاح، وعدالة التقارير المالية؛ وبالتالي يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف على المنظمات، والتي تسعى إلى تخفيضها (Watts and Zimmerman, 1986)، وخلاصة للنظريات السابقة، نجد أن تبني أي معايير جديدة من شأنها أن يكون لها آثار محتملة، سواء على خصائص ممارسة مهنة المحاسبة أو ممارسة عملية مهنة المراجعة.

3 - منهجية البحث:

3 - 1 تمهيد:

إن دراسة ظاهرة جديدة حيز التطبيق، يستدعي توظيف المنهج الوصفي التحليلي لوصف الظاهرة؛ إذ إنّ أغلب الدراسات السابقة التي تناولت تأثير تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وأثرها المحتمل، سواء على التقارير المالية أو خصائص ممارسة مهنة المراجعة، وظفت نفس المنهج السابق. وبما أن هذه الدراسة تهدف إلى دراسة آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خصائص مهنة المراجعة الحكومية؛ فإنها عمدت إلى تقصي آراء المراجعين الحكوميين؛ لذلك -وعلى هذا الأساس-فإن الدراسة سوف تستخدم المنهج الوصفي التحليلي من خلال استخدام أداة الاستبانة للإجابة عن أسئلة وفرضيات البحث، كما أنه سوف يتم توظيف أداة المقابلات (face-to face) كأداة ثانوية لدعم نتائج البحث من خلال الحصول على مزيد من الآراء فيما يخص الآثار المتوقعة على خصائص مهنة المراجعة الحكومية.

3 - 2 مجتمع البحث:

يتكون مجتمع البحث من المراجعين الحكوميين، ويشمل: (موظفي الديوان العام للمحاسبة)، وبعض الخبراء المراجعين في وزارة المالية، والبنك الدولي الذين تم مقابلتهم شخصياً. كما سوف يكون تنفيذ البحث بالتطبيق على المملكة العربية السعودية بالديوان العام للمحاسبة. وتبرز أهمية التركيز على هذا المجتمع بسبب المعرفة الجيدة أو المعقولة، والخبرة الكافية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وذلك من خلال مشاركتهم في العديد من اللجان الحكومية، علاوةً على كون الديوان العام للمحاسبة يعد المراجع الحكومي والذي يقوم بمراجعة الحسابات الختامية للمؤسسات الحكومية

3 - 3 تحديد عينة البحث:

يعد التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) من التجارب الحديثة في المملكة العربية السعودية، والتي تحتاج إلى عينة لديهم اطلاع ومعرفة جيدة، ووعي كافٍ، وعلى اعتبار أن المجتمع محل البحث -تقريباً- محدد ومتجانس، إلا أن تطبيق العينات المختلفة قد يكون محفوفًا بعدد من المخاطر لعدد من الأسباب؛ أهمها عدم اليقين بأن كل مجتمع المراجعين الحكوميين محل الدراسة يملك اطلاع ومعرفة تامة بالتحول إلى أساس الاستحقاق، وبمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بمستوى يخدم أغراض البحث؛ لذا فإن توظيف العينة غير العشوائية وخاصة الحكمية (Judgmental sampling) أو الكرة الثلجية (Snow Ball) قد

تكون الأكثر مناسبة في مثل هذه الدراسة ؛ لأن اختيار مفردات العينة يتم بناءً على الخبرة في الظاهرة محل البحث .(Hussey and Hussey, 1997) كما أن طريقة اختيار مثل أسلوب هذه العينة يساعد في إثراء المعرفة حول هذه الظاهرة.

وبناءً على ما سبق؛ فقد تم توظيف أحد أساليب العينة الحكمية، وتسمى الكرة الثلجية (Snow Ball)، حيث تم انتقاء عينة حكمية قدرها (200) شخص من المراجعين الحكوميين بالديوان العام للمحاسبة من عدد (621) مراجع حكومي للإجابة عن استمارة الاستبانة، والتي يُمكن فيها لأفراد العينة توجيه الاستبانة إلى أفراد آخرين يتوقع أن يكون لديهم اطلاع وفهم جيد في الظاهرة محل البحث، إضافةً إلى أنه تم استخدام أسلوب العينة السابق على أفراد المقابلات الشخصية، والتي شملت عدد (10) من المراجعين الحكوميين بالديوان، وخبراء بوزارة المالية والبنك الدولي. الجدير بالذكر، لم يشمل مجتمع الدراسة الأكاديميين بسبب بعدهم عن الممارسة، حيث لا يسمح للأكاديميين في المملكة بممارسة مهنة المراجعة بالتزامن مع العمل الأكاديمي، كذلك، عدد من الدراسات مثل Dechow and Skinner (2000) أكدت أن الأكاديميين لديهم دائم تصور يختلف عن الممارسين مما قد يؤثر على النتائج، كما لم تشمل المراجعين الداخليين نظرا لعدم توافر عدد كافي لديهم الخبرة حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

3 - 4 أسلوب جمع البيانات واختبارها:

من خلال الطريقة المختلطة (Mixed Methods or Multiple Methods)، وظف هذا البحث نمط من الأساليب البحثية المتعددة، والذي يستخدم أسلوبين (الكمي والنوعي) (Quantitative and Qualitative Method)، حيث يوظف فيه أكثر من طريقة لجمع بيانات الدراسة؛ لتسهم بشكل معقول في زيادة المصداقية، والاعتماد على نتائج الظاهرة محل الدراسة (Hussey and Hussey, 1997). على هذا الأساس؛ فقد تم توظيف قائمة الاستبانة، واستخدام آلية المقابلات الشخصية، وهما أكثر الطرق ملاءمة لمثل ذلك النوع من الدراسات؛ إذ شملت قائمة الاستبانة التي وجهت إلى المراجعين الحكوميين على (14) عنصرًا ، تمثل الآثار المحتملة على خصائص مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وكذلك أسئلة المقابلات الشخصية، حيث تم اختيار هذه الآثار بناءً على نتائج الدراسات السابقة، ومن خلال عمل قائمة استقصاء بعد اختبارها (Piolt-Study) تتضمن الاستفادة من آراء عدد من المراجعين الحكوميين والخبراء؛ حيث أجابوا عن الأسئلة، والتعليق على مدى شمولية عناصر الاستبانة، والمقابلات الشخصية بواسطة البريد الإلكتروني والتواصل الشخصي، وقد تمخضت ملاحظاتهم في إعداد قائمة الاستقصاء بصورتها النهائية.

3 - 5 طريقة توزيع الاستبانة وإجراء المقابلات الشخصية:

أرسلت قائمة الاستبانة بعد اختبارها وتعديلها إلى (200) مراجع حكومي بالديوان العام للمحاسبة بالمملكة العربية السعودية من خلال الخطوات الآتية:

1. تم إرفاق خطاب موجه من الباحث إلى المستجيب مع كل استمارة استبانة، ضُمّن فيه هدف الدراسة، والإجراءات الهامة لإكمال البحث، على أن يتم تزويدهم بنسخة من نتائج الدراسة لاحقاً.
2. تم توزيع استمارة الاستبانة مناولة باليد، والبريد الإلكتروني، وبواسطة تقنية ملء الاستبانة عن طريق الإنترنت (Estebyancom).

أما فيما يتعلق بالمقابلات الشخصية، والتي هدفت إلى تعزيز نتائج البحث من خلال الفهم العميق للظاهرة، وكذلك لدعم منهجية الدراسة؛ فقد تم إجراء عدد (10) مقابلات شخصية (Semi-structured interviews)، مقسمة على النحو التالي: (5) مراجعين حكوميين، وعدد (5) خبراء من وزارة المالية والبنك الدولي من أفراد عينة البحث. حيث تمت صياغة أسئلة المقابلة مسبقاً، مع الأخذ في الاعتبار حدوث أي أسئلة جديدة أثناء المقابلة.

3 - 6 الاختبارات الإحصائية:

استخدم البحث بعض التحليلات الضرورية؛ للتحقق من الصدق الظاهري لاستمارة الاستبانة، وكذلك اختبار الموثوقية أو المصداقية (Reliability) باستخدام (Cronbach's Alpha)، والذي يعتبر من أبرز المقاييس الحالية لاختبار صدق الاستبانة، وأظهرت النتيجة (0,839)، وهي نتيجة تدل على ثباتها ومصداقيتها؛ حيث إنها أكبر من نسبة الحد الأدنى (60%) المقبولة إحصائياً (Black,1999). كما تم اختبار التوزيع الطبيعي لأسئلة البحث (Normality) باستخدام اختبار (Kolmogorov-Smirnov and Shapiro-Wilk test)، وأظهرت النتائج أنها تتبع توزيعًا طبيعيًّا، بمعدل أعلى من 5%، وهذا يؤكد بأن توزيع الإجابات طبيعي، كما جاء اختبار (Levene test) المتعلق بالتباين أعلى من 5%، وهدا يعني ضرورة استخدام الاختبارات المعلمية (parametric testing) ، في المقابل تم عمل اختبار بيرسون (Pearson correlations) الأكثر ملاءمة للاختبارات المعلمية للتأكد من صدق المحتوى الداخلي لاستمارة الاستبانة للتأكد من عدم وجود علاقات احصائية مؤثرة، وجاءت النتائج في الحد المقبول، وعدم وجود ارتباطات مؤثرة عند مستوى دلالات إحصائية مقبولة وفقاً للدراسات السابقة. وفقاً لما سبق: تم تحديد مجموعة من العوامل الديموغرافية على أساس الوظيفة، والخبرة، والمؤهلات؛ بهدف زيادة الثقة في خصائص العينة المختارة وكفاءتها. لذلك، وظفت الدراسة اختبار (One Sample T-Test) المعلمي

لإظهار أسباب الاختلافات بين آراء العينة. ومما يجدر التنويه به، أن الدراسة لم تستخدم برنامج (Nvivo)، لتبويب وتحليل نتائج المقابلات الشخصية؛ بسبب أن عدد المقابلات قليل؛ لذلك تم تبويب وتحليل بيانات المقابلات يدوياً (Manual Coding)

4 - نتائج البحث:

4 - 1 تحليل استمارة الاستبانة:

4 - 1 - 1 العناصر الديموغرافية لعينة البحث:

كما تم الإشارة سابقاً، أرسلت قائمة الاستقصاء بعد اختبارها وتعديلها إلى (200) مراجع حكومي في الديوان العام للمحاسبة، كما يوضح الجدول رقم (1) أدناه:

جدول رقم (1) توزيع عينة البحث على أساس الوظيفة

عينة البحث	استبانات مرسلة		استبانات مستلمة	
حسب الوظيفة	العدد	(%)	العدد	(%)
مدير عام المراجعة أو مساعد المدير العام	25	100	22	88
مشرف	45	100	31	69
مراجع	130	100	117	90
المجموع	200	100	170	85

وبشكل عام، تمثلت الاستجابة في المرحلة الأولى على (99) استمارة، بينما بلغت في المرحلة الثانية (71) استمارة من عينة البحث، وعليه بلغ إجمالي الاستجابات (170) فرداً، حيث يمثل معدل الاستجابة (85%)، حيث يعتبر معدل جيد

جدول رقم (2) توزيع عينة البحث على أساس الخبرة

عينة البحث حسب الخبرة العملية	مدير عام أو مساعد مدير		مشرف		مراجع		الإجمالي	
	العدد	%	العدد	%	العدد	%	العدد	%
أكثر من 15 سنة	22	100	28	90	54	46	104	61
من 10 سنوات إلى 15 سنة	0	0	3	10	33	28	36	21

من 5 سنوات إلى 10 سنوات	0	0	0	19	16	19	0	11
أقل من 5 سنوات	0	0	0	11	10	11	0	7
المجموع	22	100	31	100	100	117	100	100

تبرز الأرقام في الجدول السابق رقم (2)، أن عينة البحث الذين تتباين خبراتهم العملية أكثر من (15 سنة) يشكلون تقريبا (61%) في الفئة الأعلى بين درجات الخبرات الأخرى، فيما جاء في الدرجة الثانية أصحاب الخبرة الذين تتباين خبراتهم بين (10 سنوات إلى 15 سنة) بنسبة (21%)، وجاء في الدرجة الثالثة أفراد العينة الذين تتباين خبراتهم ما بين (5 إلى 10 سنوات) مسجلين (11%) من أفراد العينة، بينما أصحاب الخبرة أقل من (5 سنوات) احتلوا الفئة الأخيرة مسجلين (7%)، وتعتبر هذه النسب معقولة بين أفراد العينة؛ حيث إن التنبؤ بأثر تبني معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على خصائص مهنة المراجعة الحكومية يحتاج إلى خبرة عملية كافية؛ ومن ثم فإن آراء العينة ينتظر أن تكون مفيدة ومثمرة.

جدول رقم (3) توزيع عينة البحث على أساس المؤهل العلمي

عينة البحث على أساس المؤهل العلمي	جميع أفراد العينة	
	العدد	%
مؤهل دراسات عليا أو دبلوم عالي في تخصص المحاسبة أو المراجعة	23	14
بكالوريوس محاسبة أو مراجعة	141	83
دبلوم محاسبة	0	0
مؤهلات أخرى غير محاسبية ويمارسون المراجعة	6	3
المجموع	170	100

فيما يخص التعليم، يبرز الجدول رقم (3) توزيع عينة البحث تبعاً للمؤهل العلمي؛ حيث يوضح الجدول أعلاه أن أكبر عدد من أفراد العينة يحملون مؤهل البكالوريوس في تخصص المحاسبة والمراجعة مسجلين ما نسبته (83%)، ويعود السبب في ذلك أن ممارسة مهنة المراجعة في الديوان العام للمحاسبة تتطلب البكالوريوس كحد أدنى؛ لذا فإن أغلب المراجعين الحكوميين يحملون مؤهل البكالوريوس، بينما جاء في المرتبة الثانية حاملي شهادة الدراسات العليا أو الدبلوم العالي ما نسبته (14%) من أفراد العينة، في حين أن حاملي الشهادات الأخرى غير المحاسبية شكلوا (3%)، و تشير النتائج أن التأهيل العلمي

للعينة المختارة يبعث مؤشرات مطمئنة على استمارات الاستبانة ، كما تجدر الإشارة إلى أن أفراد العينة من حاملي الشهادات المهنية قليل جداً.

من جهة أخرى، يبرز الجدول رقم (4) توزيع عينة البحث تبعاً لمعرفتهم بمعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ويستنتج من الجدول أن معرفة عينة البحث تتراوح بين تامة وجيدة؛ إذ أشارت المعرفة التامة (58%) بين أفراد العينة، بينما أشارت المعرفة الجيدة (24%) في حين أشارت المعرفة المتوسطة والمحدودة (13%) و (5%) على التوالي، وتعتبر النسب السابقة مؤشرًا مطمئناً لفهم عينة البحث بعناصر الاستبانة؛ وبالتالي الحصول على إجابات مثمرة؛ حيث إنه تم استخدام العينة الثلجية بعناية لاختيار مفردات العينة؛ نظراً لحداثة وتعقيد موضوع البحث

جدول رقم (4) توزيع عينة البحث على أساس معرفتهم بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام: (IPSASs)

عينة البحث تبعاً لمعرفتهم بـ (IPSASs)	رأي عينة العينة	
	عدد	%
معرفة تامة	98	58
معرفة جيدة	41	24
معرفة متوسطة	22	13
معرفة محدودة	9	5
المجموع	170	100

بشكل عام؛ فإن سرد تحليل العوامل الديموغرافية كان الهدف الأساسي منه التأكد من كفاءة أفراد العينة في الإجابة عن استمارة الاستبانة، وزيادة موثوقية نتائج البحث، إضافةً إلى إمكانية استخدام العناصر في تقصي الاختلافات في التصورات بين أفراد العينة إذا دعت الضرورة؛ إذ أشارت العديد من الدراسات السابقة أن تصورات أفراد العينة على أساس المستويات الوظيفية تكون مختلفة خاصة عند تطبيق معايير أو مفاهيم جديدة؛ ومن ثم فإن تحليل هذه الآراء قد يقود البحث إلى مزيد من النتائج المفيدة. كما أن البحث تجاهل بعض اختبار العوامل الديمغرافية لأنها لا ترتبط بالإجابة عل تساؤلات أو فرضيات البحث، ولكن كان الهدف منها الحصول على مؤشرات مطمئنة على فهم عينة البحث بعناصر الاستبانة والمقابلات.

4 - 1 - 2 مناقشة تحليل عناصر الاستبانة:

شملت استمارة الاستبانة التي وزعت على مفردات العينة (14) أثر مقسمة على ثلاث مجموعات، يتوقع أن تكون من أهم الآثار على خصائص مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، والتي تم استخلاصها من الدراسات السابقة، ومن محيط الممارسة المهنية في المملكة العربية السعودية. وتدور هذه الأسئلة حول عدد من العناصر(الآثار) المختلفة التي يتوقع حدوثها، وقد أبرز الاستقصاء جملةً من المعلومات الهامة والمفيدة، والتي تم مقابلتها بالمقابلات الشخصية التي أجريت مع أفراد العينة؛ حتى يكون هناك تصورًا متكاملاً، وفهمًا واضحاً عن جملة الآثار المختلفة.

4 - 1 - 2 - 1 تحليل ومناقشة المجموعة الأولى (الآثار المحتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية):

بشكل عام أظهرت نتائج الاستبانة أربعة آثار من بين ستة فيما يتعلق بالمجموعة الأولى، والمرتبطة بالآثار المحتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية كنتيجة لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، حيث أظهر الجدول رقم (5) حسب الأهمية النسبية هذه الآثار على النحو التالي: زيادة أعباء المراجعة الداخلية، وزيادة جهد وساعات المراجعة الحكومية، وزيادة تكاليف المراجعة الحكومية، وزيادة الطلب على الخدمات الاستشارية

جدول رقم (5) تصورات عينة البحث حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية (0.001 (P* *** P< 0.01 **P< 0.05 : p

الآثار المحتملة	المتوسط الحسابي	الرتبة	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	One Sample T-Test
1- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة تكاليف المراجعة الحكومية.	4	3	0.444	0.511	
2- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية.	3,5	4	0.598	0.401	**
3- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة مخاطر المراجعة الحكومية.	2,5	6	0.717	0.307	

4- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة جهد وساعات المراجعة الحكومية.	4	2	0.418	0.576	
5- تطبيق IPSASs سوف يسهم في تحسين جودة المراجعة الحكومية.	2,7	5	0.802	0.303	**
6- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة أعباء المراجعة الداخلية في القطاع العام	4.2	1	0.413	0.522	

حيث يبين الجدول رقم (5) أن الغالبية من أفراد العينة (70 % فأكثر) يرجحون أربعة آثار متوقع حدوثها، كما جاء في متوسط العينة على النحو التالي: زيادة أعباء المراجعة الداخلية (4.2)، وزيادة جهد وساعات عمل المراجعة الحكومية (4)، وزيادة تكاليف المراجعة الحكومية (4)، وزيادة الطلب على الخدمات الاستشارية (3.5)؛ وعلى هذا الأساس تم قبول الفرض الأول حول توقع الدراسة عن وجود آثار محتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام بالمملكة العربية السعودية.

في المقابل يوضح الجدول رقم (5) السابق وجود اختلافات ذات دلالات إحصائية بين تصورات المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، وشملت عنصرين، هما: زيادة الطلب على الخدمات الاستشارية، وتحسين جودة المراجعة الحكومية. وعلى هذا الأساس فإنه قد تم رفض قبول الفرض الأول القائل: بأنه لا يوجد اختلاف ذو دلالة إحصائية بين تصورات المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

هذه النتائج طبيعية إلى حد ما؛ فأغلب الدراسات السابقة أكدت نتائج البحث فيما يخص الآثار الأربعة السابقة، والمتوقع حدوثها على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية في المملكة العربية السعودية، وجاءت متسقة مع ما جاء في الدراسات السابقة، مثل: دراسة Tawiah (2021) و Mssusa et al. (2020) , Ball (2015) و Matekelem and Komba (2020).

كما أن النتائج -السابقة الذكر- تعطي تأييدًا للنظرية الاجتماعية المؤسسية والنظرية الإيجابية، والتي سبقت مناقشة افتراضاتها سابقًا.

4 - 1 - 2 - 2 تحليل ومناقشة المجموعة الثانية (الآثار المحتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي):

يظهـر الجـدول رقـم (6) نتائـج الاسـتبانة المتعلقـة بالآثـار المحتملـة علـى الكفـاءة المهنيـة للمراجـع الحكومـي نتيجـة تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام. حيـث أظهـر الجـدول أن (80%) مـن تصـورات المراجعيـن الحكومييـن أيـدت اثنيـن مـن الآثـار المحتملـة علـى الكفـاءة المهنيـة للمراجـع الحكومـي، وهمـا: تشـجيع الديـوان العـام للمحاسـبة لزيـادة خبراتـه وتدريـب موظفيـه، والتأثيـر علـى اختيـار المراجـع الحكومـي.

حيث يظهر الجدول رقم (6) أن متوسط أفراد العينة كان على النحو التالي: تشجيع الديوان العام للمحاسبة لزيادة خبراته، وتدريب موظفيه (4,5)، والتأثير على اختيار المراجع الحكومي (4) على هذا الأساس؛ تم قبول الفرض الثاني حول توقع الدراسة حول وجود آثار محتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية. في المقابل نجد أن نتائج التحليل الإحصائي أظهرت عدم وجود اختلافات ذات دلالات إحصائية بين تصورات المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ لذا فإنه تم قبول الفرض الخامس. هذه النتائج جاءت متسقة مع ما جاء في الدراسات السابقة، مثل: دراسة الوشاح وآخرون (2018)، و Matekelem and Komba (2020) وتعتبر النتائج السابقة متسقة مع افتراضات النظرية الاجتماعية المؤسسية والنظرية الإيجابية.

جدول رقم (6) تصورات عينة البحث حول آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي (0.001 P * 0.01 > P** 0.05 > p*):**

الآثار المحتملة	المتوسط الحسابي	الرتبة	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	One Sample T-Test
1- تطبيـق IPSASs سـوف يسـهم فـي التأثيـر علـى اختيـار المراجع الحكومـي.	4	2	0.444	0.511	
2- تطبيـق IPSASs سـوف يسـهم فـي تشـجيع الديـوان العـام للمحاسـبة لزيـادة خبراتـه وتدريـب موظفيـه.	4.5	1	0.598	0.401	

3- تطبيق IPSASs سوف يسهم في تحسين أداء المراجع الحكومي.	2.7	3	0.617	0.307	
4- تطبيق IPSASs سوف يسهم في زيادة مخاوف المراجعين الحكوميين من الفشل المحتمل في عملية المراجعة الحكومية نتيجة تعقيد المعايير؛ لذا سوف يكونون أكثر حذر.	2.5	4	0.818	0.576	

4 - 1 - 2 - 3 تحليل ومناقشة المجموعة الثالثة (الآثار المحتملة على تنظيم مهنة المراجعة الحكومية):

يظهر الجدول رقم (7) نتائج الاستبانة المتعلقة بالآثار المحتملة على تنظيم مهنة المراجعة الحكومية نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. حيث أظهر الجدول أن (73%) من تصورات المراجعين الحكوميين أيدت اثنين فقط من الآثار المحتملة على تنظيم سوق مهنة المراجعة الحكومية، وهما: تفعيل وإدراك أهمية لجان المراجعة في القطاع العام، وزيادة الثقة في مهنة المراجعة الحكومية.

حيث يظهر الجدول أدناه أن متوسط أفراد العينة كان على النحو التالي: تفعيل وإدراك أهمية لجان المراجعة في القطاع العام (3.7)، وزيادة الثقة في مهنة المراجعة الحكومية (3.6) على هذا الأساس تم قبول الفرض الثالث حول توقع الدراسة عن وجود آثار محتملة على تنظيم سوق مهنة المراجعة الحكومية جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام في المملكة العربية السعودية. في المقابل نجد أن نتائج التحليل الإحصائي أظهرت وجود اختلافات ذات دلالات إحصائية بين تصورات المراجعين الحكوميين حول الآثار المحتملة على التأثير على تنظيم سوق مهنة المراجعة بشكل عام نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ لذا فإنه قد تم رفض الفرض السادس. النتائج السابقة جاءت متسقة مع ما جاء في الدراسات السابقة، مثل: دراسة Mssusa et al. (2020) و Catalano et al. (2016)، من جهة أخرى تُعد النتائج السابقة متسقة مع افتراضات النظرية الاجتماعية المؤسسية والنظرية الإيجابية.

جدول رقم (7) تصورات عينة البحث حول آثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام على تنظيم مهنة المراجعة الحكومية (0.001 (*P *** P < 0.01 **P < 0.05 > p >

الآثار المحتملة	المتوسط الحسابي	الرتبة	الانحراف المعياري	معامل الارتباط	One Sample T-Test
1- تطبيق IPSASs سوف يسهم في تفعيل وإدراك أهمية لجان المراجعة في القطاع العام.	3.7	1	0.633	0.506	
2- تطبيق IPSASs سوف يؤدي إلى زيادة الثقة في مهنة المراجعة الحكومية.	3.6	2	0.371	0.518	
3- تطبيق IPSASs سوف يزيد من هيمنة المكاتب الدولية (BIG4) في احتكار خدمات المراجعة من خلال الطلب على الخدمات الاستشارية.	2.4	3	0.427	0.407	
4- تطبيقIPSASs سوف يؤدي إلى التأثير على تنظيم سوق مهنة المراجعة بشكل عام.	2.3	4	0.601	0.476	***

4 - 1 - 3 تحليل نتائج المقابلات الشخصية:

يُعد استخدام الطريقتين الكمية والنوعية (Quantitative and Qualitative Approaches) معاً أمر مفيد؛ للحصول على فهم جيد للتأثير المتوقع على خصائص المراجعة الحكومية نتيجة استخدام معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ بسبب أن تطبيق هذه المعايير يعد تجربة حديثة في المملكة العربية السعودية.

وحيث إن عدد المقابلات (10 مقابلات)، والتي استخدمت كأداة ثانوية (Secondary Data)، تم استنباط أسئلتها من أسئلة الاستبانة، وتحليل نتائجها يدوياً (Manual Coding)؛ ويرجع السبب في العدد المحدود للمقابلات لقلة تجاوب وتخوف بعض المراجعين من المقابلات.

وبما أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يكون حديثًا على البيئة السعودية، والتي يتوقع -أيضًا- أن يكون لها تأثير هام على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية؛ يعتقد ممثل البنك الدولي فريجيت ذلك:

"أن تطبيق أساس الاستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يكون له تأثير كبير على منهجية المراجعة في الديوان العام للمحاسبة، وكذلك على إدارات المراجعة الداخلية، أعتقد أن مخاطر عملية المراجعة سوف تزيد".

من جهة أخرى، زيادة جهد وساعات عمل المراجعة جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام حظي بتأييد واسع بين الدراسات السابقة، وهذا ما أكده أحد المسؤولين في المراجعة المالية في الديوان من خلال المقابلة قائلاً:

"مما لا شك فيه أن التوجه لتطبيق المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يسهم في زيادة جهد المراجعة؛ لأن التأثير سوف يكون على عملية التخطيط وعدد ساعات العمل"

خلاف المراجعة المالية، يرى مسؤول تنفيذي عن الرقابة على الأداء بالديوان أنه لن يكون هناك تأثير على آليات عمل رقابة الأداء التي ينقذها الديوان قائلاً:

"معايير الرقابة على الأداء معايير متغيرة وليست ثابتة كالمراجعة المالية، وهي أخلاقية أكثر من محاسبية؛ فلا أعتقد أن تطبيق المعايير الدولية سوف يؤثر على منهجية رقابة الأداء في الديوان العام للمحاسبة"

من جهة أخرى، ووفقًا لما جاء في بعض الدراسات عن احتمالية التأثير على المراجعة الداخلية في الجهات الحكومية، يرى أحد الممارسين لها في الديوان، قائلاً:

"مما لا شك فيه أن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، سوف يوثر على مهام المراجعة الداخلية في القطاع الحكومي، والتي سوف تشهد أعباء أكثر مما سبق؛ فنحن نتحدث عن معايير محاسبية جديدة خلاف ما سبق مجرد التأكد من تطبيق لوائح مالية".

وفيما يخص زيادة التكاليف، أشارت العديد من الدراسات السابقة أن زيادة التكاليف داخل القطاعات الحكومية أمر حتمي بسبب التطوير والتدريب من جهة، واستخدام تقنيات جديدة من جهة أخرى؛ للوفاء بمهام تطبيق المعايير الدولية، هذا ما أكده أحد الخبراء بوزارة المالية موضحاً بقوله:

"إن تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام سوف يسهم في زيادة التكاليف داخل القطاعات الحكومية، وكذلك الديوان العام للمحاسبة، وتشمل هذه التكاليف تطوير الأنظمة الحاسوبية، والتدريب، والتطوير، وكذلك الوفاء ببعض متطلبات تنظيم مهنة المراجعة الحكومية"

مـن جهـة أخـرى، أشـارت العديـد مـن الدراسـات أن تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام سـوف يسـهم فـي تحسـين جـودة المراجعـة، هـذا تـم تأكيـده مـن أحـد المراجعيـن بالديـوان، قـائلا:

"فـي رأيـي الشـخصي يوجـد علاقـة مباشـرة بين تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدولية فـي القطاع العـام، وزيـادة جـودة المراجعـة؛ فـي السـابق كان جُـلّ المراجعـة الحكوميـة علـى الإيـرادات والمصروفـات، لكـن الآن فمراجعـة الأصـول والالتزامـات أصبحـت ضروريـة؛ وبالتالـي تقريـر المراجعـة سـوف يكـون أشـمل وأفضـل ممـا سـبق"

وانطلاقـاً مـن اسـتعداد الديـوان العـام للمحاسـبة لتطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطاع العـام يـرى أحـد مـدراء المراجعـة بالديـوان، وخبيـر بـوزارة الماليـة ذلك:

"مـع تطبيـق المعاييـر الدوليـة للمحاسـبة فـي القطـاع الحكومـي، أعتقـد الديـوان العـام للمحاسـبة يحتـاج إلـى زيـادة عـدد موظفيـه، وتدريبهـم، وتطبيـق هـذه المعاييـر سـوف يؤثـر علـى عمليـة اختيـار المراجـع".

ومـن جهـة أخـرى رأت الدراسـات السـابقة أن تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام، سـوف يـؤدي إلـى ظهـور تنظيمـات أخـرى تؤثـر علـى مهنـة المراجعـة الحكوميـة، وهـذا مـا أكـده أحـد مـدراء المراجعـة وخبيـر بـوزارة الماليـة، مؤكديـن:

"فـي اعتقـادي التحـول إلـى أسـاس الاسـتحقاق سـوف يقـود إلـى التأثيـر علـى مهنـة المراجعـة الحكوميـة فـي المملكـة، مـن خلال ظهـور تنظيمـات أخـرى، علـى سـبيل المثـال آليـات للحوكمـة، وإدارة للمخاطـر، ولجـان مراجعـة؛ وهـذا سـوف ينعكـس بالإيجـاب علـى تطويـر الأداء المالـي الحكومـي، وكذلـك جـودة المراجعـة"

أما فيما يخص استفادة القطاعات الحكومية من خدمات مكاتب المحاسبة القانونية، نظرًا لخبرتها الكبيرة، جراء تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام رأى مشرف مراجعة ذلك:

"أتوقـع بشـكل كبيـر أن تطلـب الدولـة مـن القطاعـات الحكوميـة الاسـتفادة مـن مكاتـب المحاسـبة القانونيـة لمراجعـة التقاريـر الماليـة التـي تصدرهـا، أو تقديـم الخدمـات الاستشـارية لهـا بسـبب خبرتهـا الكبيـرة"

وبشـكل عـام، كانـت نتائـج المقابلات الشـخصية تعـزز نتائـج الاسـتبانة، كمـا أنهـا أوضحـت الأسـباب التـي لـم تكشـف عنهـا أداة الاسـتبانة؛ وبالتالـي يمكـن القـول: إن هنـاك آثـارًا متوقعـة علـى خصائـص مهنـة المراجعـة الحكوميـة، ربمـا تحـدث كنتيجـة تبنـي معاييـر المحاسـبة الدوليـة (IPSASs) فـي القطـاع العـام بالمملكـة العربيـة السـعودية.

5 - النتائج والتوصيات:

في ظل تنامي التغيرات الاقتصادية السريعة التي يشهدها العالم بشكل عام، والمملكة العربية السعودية بشكل خاص؛ سعت المملكة إلى البدء في برنامج التحول إلى أساس الاستحقاق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ سعياً منها لتحسين أصالة التقارير المالية من خلال تحسين الإفصاح وتعزيز الشفافية؛ لذا جاء هذا البحث بهدف كشف النقاب عن الآثار المتوقعة نتيجة تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام (IPSASs) على خصائص مهنة المراجعة الحكومية في المملكة العربية السعودية، وكذلك عما إذا كان هناك اختلاف بين تصورات المراجعين الحكوميين حول هذه الآثار. ولتحقيق ذلك، انتهج هذا البحث المنهج الوصفي التحليلي مستخدماً أداة الاستبانة كأداة رئيسة لجمع المعلومات والبيانات، ومن ثم الإجابة عن أسئلة البحث، وفرضياته، بالإضافة إلى استخدام المقابلات الشخصية كأداة ثانوية تعزز نتائج البحث، كما أن تحديد أفراد العينة من المراجعين الحكوميين في المملكة العربية السعودية بالديوان العام للمحاسبة جاء لكونهم يملكون الخبرة الكافية، والإدراك الجيد في معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛ سواء من خلال عملهم في اللجان التنفيذية لمشروع التحول، أومن خلال عملهم المهني المرتبط بمهنة المراجعة الحكومية

وعلى هذا الأساس؛ تم توزيع (200) استمارة استبانة، وقد بلغ إجمالي الردود (170)، أي ما نسبته (85%)، بالإضافة إلى أنه تم تنفيذ (10) مقابلات شخصية للحصول على معلومات أكثر عن الظاهرة لدعم نتائج البحث.

بين ما مجموعة (14) أثرًا متوقعًا تم اختياره من تجارب الممارسين، ونتائج الدراسات السابقة، وكذلك المحيط المهني بالمملكة العربية السعودية؛ توصلت هذه الدراسة إلى احتمالية ظهور أربعة آثار من بين ستة فيما يتعلق بالمجموعة الأولى، والمرتبطة بالآثار المحتملة على ممارسة مهنة المراجعة الحكومية كنتيجة لتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام، وهي: زيادة أعباء المراجعة الداخلية، وزيادة جهد وساعات المراجعة الحكومية، وزيادة تكاليف المراجعة الحكومية، وزيادة الطلب على الخدمات الاستشارية. كما أبرزت الدراسة أن هناك اثنين من الآثار المحتملة على الكفاءة المهنية للمراجع الحكومي، وهما: تشجيع الديوان العام للمحاسبة لزيادة خبراته وتدريب موظفيه، والتأثير على اختيار المراجع الحكومي. وأخيراً، توصلت الدراسة إلى اثنين فقط من الآثار المحتملة على تنظيم سوق مهنة المراجعة الحكومية، وهما: تفعيل وإدراك أهمية لجان المراجعة في القطاع العام، وزيادة الثقة في مهنة المراجعة الحكومية.

فـي المقابـل توصلـت الدراسـة إلـى وجـود فروقـات ذات دلالـة إحصائيـة بيـن تصـورات المراجعيـن الحكومييـن حـول: زيـادة الطلـب علـى الخدمـات الاستشـارية، وتحسـين جـودة المراجعـة الحكوميـة، والآثـار المحتملـة علـى التأثيـر علـى تنظيـم سـوق مهنـة المراجعـة الحكوميـة بشـكل عـام.

نتائـج البحـث تتسـق مـع نتائـج الدراسـات السـابقة كمـا أشـير فـي نتائـج التحليـل، ومـع النظريـة الاجتماعيـة المؤسسـية والنظريـة الإيجابيـة والتـي تـرى أن تبنـي أي ممارسـات مهنيـة أو معاييـر محاسـبية أو تنظيميـة جديـدة مـن قبـل المنظمـات يكـون نتيجـة للضغـوط أو الإلـزام (مـن قبـل الحكومـات أو المنظمـات المهنيـة) لمقابلـة تنظيـم محـدد، ولهـذا ربمـا لا تكـون فاعلـة؛ لأنهـا جـاءت بشـكل الزامـي أو تقليـد لجهـات أخـرى كنـوع مـن المنافسـة، مـن أجـل: تحسـين الإفصـاح، أو جـودة التقاريـر الماليـة؛ ممـا يترتـب عليهـا زيـادة التكاليـف

وبتحليـل الفرضيـات السـابقة، نجـد أن التحـول إلـى معاييـر المحاسـبة الدوليـة جـاء كتنظيـم جديـد يجـب الالتـزام بـه مـن قبـل الجهـات الحكوميـة؛ وبالتالـي ربمـا يترتـب علـى عليـه -كمـا توصلـت نتائـج الدراسـة-إلى آثـار متوقعـة علـى خصائـص مهنـة المراجعـة الحكوميـة فـي المملكـة العربيـة السـعودية.

ويعتقـد أن تكـون هـذه النتائـج مفيـدة لممارسـي مهنـة المراجعـة الحكوميـة بشـكل عـام، والأجهـزة الرقابيـة فـي المملكـة العربيـة السـعودية، وكذلـك لمنظمـي مهنـة المحاسـبة والمراجعـة الحكوميـة والأكاديمييـن لتطويـر مهنـة المراجعـة الحكوميـة بمـا يتوافـق مـع التطـورات والتحديـات الجديـدة.

الدراسـات المتوقعـة فـي المسـتقبل والتـي تهتـم بهـدف هـذه الدراسـة، ربمـا يكـون مـن الحظـوة لهـا عمـل اختبـارات إحصائيـة لدراسـة العلاقـة بيـن التحـول إلـى معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام، وتأثيرهـا بشـكل خـاص علـى مهنـة المراجعـة الداخليـة، وكذلـك التكاليـف الداخليـة للأجهـزة الرقابيـة، أخيـرًا، تظَهـر محـددات (Limitations) الدراسـة فـي قلـة حجـم عينـة البحـث نتيجـة لقلـة المهتميـن، ومـن يملكـون التفَطـن المعقـول لمعاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام، وبعـض الصعوبـات مثـل التخـوف مـن المقـابلات الشـخصية، خاصـة لـدى موظفيـن الديـوان.

اخيـراً، توصـي هـذه الدراسـة أن يكـون هنـاك عمـل مشـترك فاعـل ومسـتمر؛ لتحسـين جـودة المراجعـة الحكوميـة بشـكل عـام، وجـودة المراجعـة الداخليـة بشـكل خـاص مـن خـلال التعليـم والتدريـب المسـتمر لمقابلـة تحديـات تطبيـق معاييـر المحاسـبة الدوليـة فـي القطـاع العـام. كمـا توصـي الدراسـة لتحديـث وتطويـر منهجيـة المراجعـة الحكوميـة لـدى موظفـي الديـوان العـام للمحاسـبة والإعـداد لمعاييـر مهنيـة لمهنـة المراجعـة الحكوميـة تواكـب التغيـرات فـي بيئـة المهنـة.

قائمة المصادر والمراجع:

أولاً- المراجع العربية:

الجـزراوي، إبراهيـم محمـد علي، وصالـح، عبـد الهـادي سـلمان (2012). معـايير المحاسـبة الحكوميـة وأهميتهـا في تطويـر النظـام المحـاسبي الحكومـي بالعـراق. مجلـة المـثنى للعلـوم الإدارة والاقتصـاد، 2(3)، 162-141.

المـعصراوي، غـازي حمـادة. (2019). دراسـة تحليليـة نقديـة لتـبني معـايير المحاسـبة الدوليـة في القطـاع العـام باسـتخدام النظريـة المؤسسـية ونظريـة الشـيكات الاقتصاديـة. مجلـة العلـوم الإداريـة والاقتصاديـة. جامعـة القصيـم *13 (2)، 67 - 90.*

وزارة الماليـة (2019). أهـداف مشروع التحـول إلى أسـاس الاسـتحقاق في المملكـة العربيـة السـعودية. تقريـر وزارة الماليـة، *2*، 12-1.

الوشـاح، عبـد الفتـاح والنابـلسي، زينـب وأبـو العـدوس، مـراد (2018). تطبيـق معيـار الإفصـاح على المعلومـات الماليـة للقطـاع الحكومـي العـام ودورة في رفـع كفـاءة الإفصـاح المحـاسبي للتقاريـر الماليـة. مجلـة الجامعـة الإسلاميـة للدراسـات الاقتصاديـة والإداريـة، *27*(2)، 205-183. https://doi.org/10.33976/1444-026-004-008

ثانياً- المراجع الأجنبية:

ACCA (2015). IPSAS implementation: status and challenge. *ACCA Journal*, (3), 89-90.

Ball, I. (2015). Would IPSAS help Greece?" *Public Money & Management*, *6* (2) 398-417. https://doi.org/10.1080/09540962.2015.1076954

Beerbaum, D. (2020). The future of audit after the Wirecard accounting scandal-proposal for a change in the payment model. *Aalto-School of Business.8*,1-12. SSRN: https://ssrn.com/abstract=3836806. https://doi.org/10.2139/ssrn.4164941

Black, T. (1999). Doing quantitative research in the social sciences, (London: SAGE Publications Ltd).

Catalano, G., Catalano, F., and Erbacci, A. (2016). Accrual accounting in Italian universities: a technical perspective. *International Journal of Public Sector Management*, *28* (6), 494-508. https://doi.org/10.1108/IJPSM-02-2015-0026

Chen, L.(2003). Government accounting: An assessment of theory purposes and standards. *Public Money & Management*, *23*, (1),13-20. https://doi.org/10.1111/1467-9302.00336

Chua. W., and Taylor, S. (2008). The rise and rise of IFRS: An examination of IFRS diffusion. J. *Account. Public Policy, 9* (22), 462–473. https://doi.org/10.1016/j.jaccpubpol.2008.09.004

Cohen, S. (2012). Cash versus accrual accounting measures in Greek municipalities: Proxies or not for decision-making? *International Journal of Accounting, Auditing and Performance, Evaluation, 8* (3), 33-51. https://doi.org/10.1504/IJAAPE.2012.047807

García, M. F. (2014). Developments and challenges in public sector accounting. *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, *26* (2), 345-366. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-26-02-2014-B005

Grossi, G., and Soverchia, M. (2011). European commission adoption of IPSAS to reform financial reporting. *Journal of Accounting, Finance, and Business Studies*, *47* (4), 44-78. https://doi.org/10.1111/j.1467-6281.2011.00353.x

Hodgdon, C., Tondkar, R. H., Adhikari, A., and Haress, D. W. (2009). Compliance with international financial reporting standards and auditor choice: new evidence on the importance of the statutory audit. *The International Journal of Accounting*, *7 (3)*, 33–55. https://doi.org/10.1016/j.intacc.2008.12.003

Hussey, J. and Hussey, R. (1997). Business research: a practical guide for undergraduate and postgraduate students. *New York PALGRAVE*. 181-184.

Ijeoma, N. O. (2014). The impact of international public sector accounting standard (IPSAS) on reliability, credibility and integrity of financial reporting in state government administration in Nigeria. *International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engraining Research*, *2* (3), 12-27.

Kartiko, S., Rossieta, D., Martani, D., and Wahyuni, T. (2017). Measuring accrual-based IPSAS implementation and its relationship to central government fiscal transparency". *BAR*. *6* (2), 17-29, http://www.anpad.org.br/bar. https://doi.org/10.1590/1807-7692bar2018170119

Laswed, F., and Redmayn, N. (2015). IPSAS or IFRS as the framework for public sector financial reporting? New Zealand preparers' perspectives. *Australian Accounting Review, 2* (6), 175-183. https://doi.org/10.1111/auar.12052

Li, X., and Yang, H. (2016). Mandatory financial reporting and voluntary disclosure: The effect of mandatory IFRS adoption on management forecasts". *The Accounting Review, 91* (3), 933-953. https://doi.org/10.2308/accr-51296

Lombrano, A., and Zanin, L. (2013). IPSAS and local government consolidated financial statements—proposal for a territorial consolidation method. *Public Money & Management*, *4* (3), 22-35. https://doi.org/10.1080/09540962.2013.836004

Lucan, A., Hlaciuc, E., and Zaiceanu, A. (2015). The impact and results of the internal audit activity exercised in the public sector in Romania". *Emerging Markets Queries in Finance and Business*, *32* (2), 32, 394 – 399. https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01409-4

Matekelem, C., and Komba, V. (2020). The influence of demographic attributes in the implementation of accrual-based international public sector accounting standard. *Journal of Economics and Business*, *3* (1), 374-385.

Mnif, Y., and Gafsi, Y. (2020). A contingency theory perspective on the analysis of central government accounting disclosure under International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). *Meditari Accountancy Research,* 28 (6), 1089-1117.

Mssusa, N., Chalu, H. and Temu, T. (2020). The role of external audit services in the implementation of IPSAS in Tanzania. *RSEA Journal*, *10* (3), 65-91.

Nagy, C. (2017). Performance of the public sector based on IPSAS. *Analele Universităţii .Eftimie Murgu" Reşiţa. Fascicola II Studii Economice,* Anul XXIV Central, *7* (3), 11-28.

Nurunnabi, M. (2017). Auditors' perceptions of the implementation of International Financial Reporting Standards (IFRS) in a developing country. *Journal of Accounting in Emerging Economies, 7* (1), 108-133. https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2015-0009

Opanyi, R. (2016). The Effect of adoption of international public sector accounting standards on quality of financial reports in public sector in Kenya. *European Scientific Journal, 12(2), 46-80.* https://doi.org/10.19044/esj.2016.v12n28p161

Polzer, T., Adhikari, P., Nguyen, C., and Nguyen, L. (2021). Adoption of the international public sector accounting

standards in emerging economies and low-income countries: a structured literature review *Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management*, 35(3), 309-332. https://doi.org/10.1108/JPBAFM-01-2021-0016

Rayegan, E., Parveizi, M., Kamaran, N, and Emami, M. (2012). governmental accounting: an assessment of theory, purposes and standards. *Journal of Contemporary Research in Business*, *3* (9), 34-55.

Salia, H., and Abyaawien, W. (2018), F. (2018). The implantation of international public sector accounting standards in Liberia: analysis of the benefits and challenges. *European Journal of Business, Economics and Accountancy*, *6* (6), 22-41.

Sarens., G, and Abdolmohammad., A. (2011). Monitoring effects of the internal audit function: agency theory versus other explanatory Variables. *International Journal of Auditing, 15*, 1-20. https://doi.org/10.1111/j.1099-1123.2010.00419.x

Schadewitz, H., and Vieru, M. (2010). Impact of IFRS transition complexity on audit non- audit fees: Evidence from small and medium-sized listed companies in Finland". *LTA 1*, *10*, 4-11. https://doi.org/10.2139/ssrn.1413120

Tawiah, V. (2021). The impact of IPSAS adoption on corruption in developing countries. *Financial Accountability and Management, 7* (3), *17-34.*

Tudor, A. (2010). Romanian public institutions financial statement on the way of harmonization with IPSAS. *Accounting and Management Information System, 9* (3), 422-447.

Vašiček, V., PoljaševiĆ, J., and JovanoviĆ, T. (2022). The development and impact of performance audits – The case of Croatia, Bosnia and Herzegovina, and Slovenia. *Viešoji politika ir administravimas*, *21* (4), 156-167.

Vivian, B., and Maroun, M. (2018). Progressive public administration and new public management in public sector accountancy: *Meditari Accountancy Research*, *26* (1), 44-.61. https://doi.org/10.1108/MEDAR-03-2017-0131

Watts, R., and Zimmerman, J.L. (1986). Positive accounting theory. First Edition. *New Jersey:* Prentice-Hall, Inc.

World Bank. (2001). Bangladesh country financial accountability assessment report. Bangladesh Country Management Unit, *Financial Management Unit- South Asia, (13), 127-151.*

Zhu,K and Sun, H. (2012). The reform of accounting standards and audit Pricing. *China Journal of Accounting Research, 5* (3), 187-198. https://doi.org/10.1016/j.cjar.2012.05.002

الترجمة الصوتية لمصادر ومراجع اللغة العربية: Romanized Arabic References:

ʾawalā- al-marājiʿu al-ʿarabiyatu

aljazrāwiyu ʾibrāhīmu muḥamadu ʿalīn waṣāliḥun ʿabdi alhādī salmāna (2012). maʿāyīru almuḥāsabati alḥukūmiyati waʾihamyatuhā fī taṭwīri al-niẓāmi almuḥāsibī alḥukwamyi bi-l-ʿirāqi mijalatu almuthanā lil-ʿulūmi alʾidāratu wa-l-iāqtiṣādu 2(3)، 141-162.

almaʿṣarāwiyu ghāzī ḥamādata (2019). dirāsatun taḥlīliyatun naqdiyatun litabanī maʿāyīra almuḥāsabati al-dawliyati fī alqiṭāʿi alʿāmi biāstikhdāmi al-naẓariyati almuʾuassiyati wanaẓariyati alshayakāti al-aqtiṣādiyati mijalatu alʿulūmi alʾidāriyati wa-l-iāqtiṣādiyati jāmiʿatu alqaṣīmi 13 (2)، 67-90.

wizāratu almāliyati (2019). ʾahdāfu mashrūʿi al-taḥawuli ʾilā ʾasāsi aliāstiḥqāqi fī almamlakati alʿarabiyati al-suʿūdiyati taqrīru wizārati almāliyati 2، 1-12.

alwishāḥu ʿabdu alfatāḥi wa-l-nāblsiyu zaynabu waʾabū alʿadwasi murād (2018(. taṭbīqu miʿyāri alʾifṣāḥi ʿalā almaʿlūmāti almāliyati lil-qiṭāʿi alḥukwamyi alʿāmi wadawratun fī rafʿi kafāʾati alʾifṣāḥi almuḥāsibī lil-taqārīri almāliyati mijalatu aljāmiʿati alʾislāmiyati lil-dirāsāti al-aqtiṣādiyati wa-lʾidāriyati 27(2)، 183-205. https://doi.org/10.33976/1444-026-004-008

The Impact of International Public Sector Accounting Stan Dards on the Government Auditing Profession: A filed Study

Salim Ali Alghamdi[1]

Abstract:

This study aims to explore the potential impacts of implementing International Public Sector Accounting Standards (IPSASs) on the characteristics of the government auditing profession in Saudi Arabia. To achieve the study's objective, a descriptive-analytical approach was employed, based on the distribution of questionnaires in addition to personal interviews to enhance the study's results. The study revealed potential effects on the practice of the government auditing profession due to the implementation of IPSASs, including increased internal audit responsibilities, heightened government audit efforts and hours, rising government audit costs, and growing demand for consulting services. Furthermore, the study concluded that two potential impacts on the professional efficiency of government auditors, namely: encouraging the General Court of Audit to enhance its expertise, providing training for its staff, and influencing the selection of governmental auditors. Finally, the study identified only two potential effects on the regulation of the government auditing profession's market: activating and acknowledging the significance of audit committees in the public sector and boosting confidence in the government auditing profession. On the other hand, the study found statistically significant differences in the perceptions of government auditors regarding: the increased demand for consulting services, improved government audit quality, and the overall impact on the government auditing profession's market. The results were consistent with previous studies as well as institutional and positive theories.

Keywords: International Public Sector Accounting Standards, government auditing profession.

(1) College of Business Administrative - Taif University (Taif – K.S.A.)
alabanwee@hotmail.com