

انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

إيمان بنت حسين الشاطري

باحثة - ماجستير محاسبة

حسام بن عبد الحسن العنقري

أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبد العزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ٢٤/٣/١٤٢٦هـ وقبل للنشر في ٤/٥/١٤٢٦هـ)

المستخلص : يهدف هذا البحث إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التجاوزات المهنية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من المحددات المختارة والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث الثلاث. هذه المحددات تم استخلاصها من خلال مراجعة الدراسات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. وقد اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث على تقسيم مكاتب المراجعة محل البحث إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب صغيرة الحجم، والمكاتب متوسطة الحجم، والمكاتب كبيرة الحجم.

تنتج الدراسة الميدانية كانت متضاربة إلى حد كبير. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة

تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية. وقد اختتمت الدراسة بعدد من التوصيات شملت ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة ونوعية أداء مكاتب المراجعة، وضرورة تحديد حد أدنى لأتعاب المراجعة على أن تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وضع الترتيبات اللازمة وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، وتعريف وتوعية العملاء بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها في المجتمع، وضرورة تحري الدقة في الاختيار والمفاضلة بين المراجعين بتغليب عامل الكفاءة والجودة على عامل الأتعاب المنخفضة، ودعوة المكاتب الصغيرة للاندماج في مجموعات مناسبة تتجمع فيها كافة القدرات والامكانيات والخبرات الفردية لترسيخ مركزها التنافسي داخل السوق وتطوير أساليبها وتوسيع نطاق خدماتها.

١ - الإطار المنهجي للبحث

١ - ١ مقدمة ومشكلة البحث

تمثل خدمة المراجعة سلعة اقتصادية، كما تمثل أتعاب المراجعة مصدراً رئيسياً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة. ومن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مالياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على منفعة تبرر تحملها (راضي، ١٩٩٨م؛ Schleifer and Friedlob, 1997). ويرتبط ذلك بالنوعية والجودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للنهوض بالمهنة، والحفاظة على عملائها الذين يتوقعون نوعية جيدة من الخدمة مقابل ما تكبدوا مقابلها من تكاليف.

المشكلة تظهر عندما يطلب من المكتب المهني تقديم خدمة المراجعة بأعلى مستوى ممكن من الجودة وبأدنى قدر ممكن من الأتعاب. فقد كشفت إحدى تقارير مكتب المحاسبة العامة (General Accounting Office (GAO من خلال برامج مراجعة النظير (Peer Review) على ٥٥٣ مكتب مراجعة عن نسب عالية لنقص جودة المراجعة، وذلك بهدف التعرف على أهم التحديات التي تواجه المهنة خلال الفترة (١٩٩٢-١٩٩٤م) في الولايات المتحدة الأمريكية. وقد أوضح التقرير المشار إليه عن ما نسبته (٧٣٪) نقص في التوثيق لدعم نتائج المراجعة، ونسبة (٣٩٪) أخطاء تتعلق بالإفصاح عن المعلومات المالية، ونسبة (١٣٪) أخطاء إعادة الأحداث المكتشفة في مراجعات سابقة، ولقد قام المكتب بالتعليق على ذلك بأن هذه المشاكل تساهم في تقليل الثقة في المهنة، وتعرض شركات المراجعة للفشل والدعاوى القضائية (Deis and Hill, 1998).

وعلى افتراض وجود تنافس شديد في سوق المراجعة، مما يخلق دافعاً قوياً أمام المكاتب لأن تكون فعالة تكاليفياً لكي تستمر بالعمل. فقد يقبل المكتب أتعاباً متدنية لعمليات المراجعة تدفعه إلى تقليص نطاق عمل المراجعة، أو يقبل أتعاب مراجعة متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلتا الحالتين يخل المكتب بمتطلبات عمله المهنية والنظامية (بماني، ١٤١٢هـ؛ Craswell et. al., 2002).

ونظراً لأهمية مثل تلك الموضوعات في العديد من الدول، وخاصة في ظل التطورات والتغيرات التي تشهدها المهنة ومنها على تزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة، وسيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين أو ما يعرف بالتحول من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر، وظهور ما يعرف "بفجوة التوقعات"، وهي تعبر عن التباين والاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية والمراجعين بشأن مسؤوليات المراجع وجودة وفاعلية أعمال المراجعة (Porter, 1993; Swift et. al., 2000)، نجد أن ذلك يشكل دافعاً قوياً لدى الباحثين لدراسة مثل تلك الظواهر، والتي يتعلق بعض منها بموضوع هذا البحث.

وفي المملكة العربية السعودية يلاحظ التنافس الشديد والقائم بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب، دون أن يكون هناك تحديد لإطار محدد لقياس جودة المراجعة، والذي يمكن على أساسه المقارنة والمفاضلة فيما بينهم (الحميد، ١٤١٦هـ). وعلى الرغم من التطورات السريعة والملاحظة التي شهدتها تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية، إلا أن هناك العديد من المشاكل والمعوقات التي طرأت وفرضت نفسها على المهنة حتى بعد صدور نظام المحاسبين القانونيين للعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) وتوافر واكتمال مقومات تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة من معايير وقواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية على جودة الأداء المهني وبرامج للتعليم المهني المستمر وغير ذلك. من أبرز هذه المشاكل والمعوقات استمرار وتفشي ظاهرة تدني الأتعاب المهنية، حيث يتصف سوق المهنة في المملكة بالتنافس الشديد، والذي نجم عن دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار، وعدم التزام هذه المكاتب بمعايير المهنة وأنظمتها وقواعدها، فضلاً عن أن بعض هذه المكاتب تنهون في مدى الالتزام بالضوابط الرقابية؛ مما أدى إلى تدهور الأداء المهني وقبول المكاتب المخالفة لأتعاب متدنية، وجعل الكثير من العملاء يطالبون بالتخفيض، وبالتالي انعكس ذلك على مستوى الأداء المهني، لأنه في ظل أتعاب متدنية يصعب النهوض بالمهنة وتطويرها (السديري والعنقري، ١٤٢٦هـ/أ/ب، ١٤٢٥هـ؛ العنقري، ١٤٢٤هـ/أ/ب/ج، ١٤٢٥هـ/أ/ب، ١٤٢٦هـ؛ المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

٢-١ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث بصفة رئيسية إلى التعرف على أثر انخفاض مستوى أتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيرات هذا الانخفاض على نمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد منسوبيها وارتكاب التجاوزات المهنية. تحقيق هذا الهدف يتطلب الإجابة على التساؤلات الثلاثة التالية:

- ١- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني، وهل يؤثر انخفاض وتدني الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني؟
- ٢- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة ونمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد منسوبيها، وهل يؤدي انخفاض وتدني الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية؟
- ٣- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة وارتكاب التجاوزات المهنية، وهل يؤدي انخفاض وتدني الأتعاب المهنية إلى تزايد حدة التجاوزات المهنية؟

وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وذلك من خلال إلقاء الضوء على مشكلة هامة وحيوية وهي انخفاض وتدني الأتعاب المهنية وتأثيراتها السلبية على جودة الأداء المهني، ونمو المكاتب المهنية، وتزايد أعداد منسوبيها وطبيعة العلاقات التنافسية بين المكاتب المختلفة، وثقة الدولة والمجتمع بصفة عامة بالمهنيين وما يقومون به من ممارسات، مع التأكيد على ندرة الدراسات التي تناولت موضوع جودة الأداء المهني في البيئة المحلية، وعلاقتها بتحديد أتعاب المراجعة.

٣-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

سيتم تصنيف الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث إلى أربع مجموعات رئيسية تعكس تقسيم هذا القسم الفرعي، تشمل: أولاً، مجموعة الدراسات المتعلقة بتحليل أتعاب المراجعة في الدول المختلفة والعوامل المؤثرة في تحديدها سواء بالنسبة للمراجع أو العملاء ومحاوله إيجاد نموذج عام لتحديد تلك المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب ومدى التباين والاختلاف في أتعاب المراجعة بين مكاتب المراجعة؛ ثانياً، مجموعة الدراسات المتعلقة بتحديد الخصائص الأساسية أو العوامل المؤثرة على جودة أداء المراجعة من خلال وجهة نظر واحدة أو وجهات نظر مختلفة

ومحاولة إيجاد نموذج عام لتحديد تلك المتغيرات لإمكانية قياس جودة أداء عملية المراجعة؛ ثالثاً، مجموعة الدراسات التي تتناول العوامل المؤثرة على استقلال المراجع وكذلك على عملية تغيير المراجع أو تلك العوامل المؤثرة على اختيار المراجع وتأثيراتها على أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني؛ رابعاً وأخيراً، مجموعة الدراسات المتعلقة بدراسة وتحليل سوق المراجعة في بيئات مختلفة لتحديد نوعية السوق وآثاره على أتعاب المراجعة وعلى جودة الأداء المهني.

١-٣-١ تحليل أتعاب المراجعة

نجد أن من أهم المشاكل التي يتعرض لها المراجع البحث عن معايير أو مقاييس محددة وثابتة لتحديد الأتعاب، وذلك لاختلاف الظروف المحيطة في كل حالة من حالات المراجعة. هذا إضافة إلى وجود عدة عوامل واعتبارات يجب مراعاتها عند تحديد الأتعاب ووضع معايير لها. ولقد تعددت الدراسات التي تبحث في إيجاد محددات لأتعاب المراجعة والتي أجريت في بيئات مختلفة وعرضت وجهات نظر مختلفة. والملاحظ أنه لم يتم التوصل إلى نموذج عام مشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد.

فمثلاً، على المستوى الدولي ظهرت العديد من الدراسات، حيث كشفت دراسة (Flesher and Soroosh, 1980) والتي أجريت على المحيط المهني في الولايات المتحدة الأمريكية عن أن (٩٠٪) من المراجعين اتفقوا على أن وقت المراجعة الفعلي، وحجم العمل المطلوب، وتكاليف وأهمية المراجعة للعميل تعد من أهم العوامل التي يجب أن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الأتعاب، بينما لم تلق العوامل الأخرى أي أهمية مثل سمعة العميل ومقدرته على الدفع ومؤشر الأتعاب للسنوات السابقة. مثال آخر دراسة (Anderson and Zeghal, 1994) في كندا توصلت ومن خلال استخدام نموذج الانحدار المتعدد (على أساس أن الأتعاب هي المتغير التابع ومجموعة العوامل الأخرى المؤثرة على الأتعاب مثل حجم مكتب المراجعة، ونوع الصناعة، وتكاليف المراجعة، والعلامة التجارية للشركة، وجودة عملية المراجعة هي المتغيرات المستقلة) إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً وطردياً بين أتعاب المراجعة وعدد محدد من العوامل المستقلة بما فيها جودة المراجعة. دراسة أخرى أجريت في بريطانيا (Breinn et. al., 1994) توصلت إلى أن حجم منشأة العميل، ودرجة تعقيد المراجعة من أهم العوامل في تحديد مستوى أتعاب المراجعة الخارجية، فضلاً عن أن هناك اختلافاً وتبايناً في أتعاب المراجعة بين المراجعين والبيئات التي يعملون بها.

وفي الدول العربية أجريت دراسات مماثلة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة. دراسة (أبو زيد، ١٩٨٥م) مثلاً أظهرت تفاوت تأثير عوامل متعددة على تحديد الأتعاب في مصر منها: حجم منشأة العميل، وتعقيد المراجعة، والوقت الذي يستلزمه تخطيط وتنفيذ إعداد تقرير المراجعة، وقيمة خدمات المراجعة من وجهة نظر العميل، ونطاق مسؤولية المراجع، وطبيعة نشاط المشروع، ومدى دقة وسلامة نظام الرقابة الداخلية للمنشأة، وتوقيت تنفيذ عملية المراجعة. وقد أضافت دراسة (عبد الفتاح، ١٩٩٥م) على المحيط المهني المصري أيضاً عدداً من العوامل الأخرى مثل: مساومة العميل حول الأتعاب، والمنافسة بين المراجعين المزاولين للمهنة، وأكدت على أهمية تأثير ثلاث عوامل محددة شملت حجم العمل، والوقت المستنفد في عملية المراجعة، وحجم المنشأة محل المراجعة، وهو ما تم تأكيده أيضاً بدراسة (راضي، ١٩٩٨م). وبالمثل دراسة (الفضل، ٢٠٠٣م) والتي أجريت في العراق، أظهرت أهمية دور البيئة التي تمارس فيها المهنة على تحديد أهمية المتغيرات المختلفة في تحديد أتعاب المراجعة، وقدمت أدلة مستمدة من واقع البيئة العراقية ومقارنتها بنتائج الدراسات التي تمت في بيئات أخرى عن ارتفاع أثر عوامل محددة في العراق تقل أهميتها في بيئات أخرى؛ حيث اتفقت مع نتائج الدراسات السابقة وخاصة في الدول العربية بشأن محدودية تأثير العوامل المتعلقة بمشاركة العميل في تنفيذ أعمال المراجعة، وتكلفة تغيير المراجع، ووجود صعوبات نظامية في تغييره، والنفوذ الاجتماعي للمراجعين في تحديد أتعاب المراجعة، واختلفت مع نتائج الدراسات السابقة بخصوص عدم تأثير العوامل المتعلقة بعدد التقارير المطلوبة للشركة، ومركزية ولا مركزية فروع وأقسام الشركة، ومركزية ولا مركزية تنفيذ الواجبات والوظائف المحاسبية، ونطاق مسؤولية المراجع.

ولم تختلف دراسة (الحميد، ١٤٠٩هـ) حول العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة في السعودية عن الاتجاه السائد للدراسات المماثلة المرتبطة ببيئات أخرى، سواءً من حيث المنهجية البحثية (اختبار عدد محدد من الفرضيات باستخدام أسلوب الاستبيان المستند إلى مقاييس ومحددات مستمدة من الدراسات السابقة في جمع البيانات الميدانية تمهيداً لاختبارها وتحليلها إحصائياً)، أو من حيث العوامل والمتغيرات المستخدمة (مثل الحجم ودرجة تعقيد أعمال المراجعة ومستويات المخاطر)، ولا حتى من حيث النتائج، حيث أظهرت أن هناك تأثيراً إحصائياً لكل من حجم الشركة (ممثلاً في إجمالي الأصول) وخطر المراجعة (ممثلاً في نسبة المخزون والمدينين) على تحديد أتعاب مراجعة الشركات المساهمة السعودية، وأن مكاتب المراجعة المرتبطة باتفاقيات شراكة أو

تعاون مع شركات عمالية تتقاضى أتعاباً بمعدلات أعلى نسبياً من المكاتب المحلية، وأن هناك تفاوتاً في تأثير العوامل المختلفة على أتعاب المراجعة بين القطاعات والصناعات المختلفة. كما جاءت دراسة (الحميد، ١٤١٥هـ) امتداداً للدراسة المشار إليها في بداية هذه الفقرة، وفيها ركز الباحث على دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين في السعودية. وأشارت نتائج الدراسة إلى تفاوت درجات تأثير العناصر المستخدمة على تحديد أتعاب المراجعة، وأن التأثير الهام شمل بالنسبة للعوامل الكمية مجموعة عناصر القوائم المالية (مثلةً في إجمالي الأصول وإجمالي المدينين وإجمالي المبيعات)، ومجموعة المؤشرات المالية (مثلةً في نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول)، ومجموعة العوامل الكمية الأخرى (مثل عدد الأحداث المالية وحجمها)، في حين شمل بالنسبة للعوامل غير الكمية مجموعة التنظيم الإداري والمالي (مثل تقويم نظام الرقابة الداخلية وفاعلية النظام المحاسبي)، ومجموعة الشكل النظامي للعميل (مثلةً في تعدد أنشطة العميل)، ومجموعة نوعية وضبط العمل داخل المكتب (مثل خبرة المراجع في مراجعة العميل لسنوات سابقة)، وأخيراً مجموعة المحيط المهني (مثلةً في المنافسة في السوق المهني وكون الشركة عميلاً جديداً وسمعة العميل). وقد أوصت الدراسة بضرورة أن يكون هناك ارتباط مباشر بين أتعاب المراجعة والجهد المهني المبذول، والإسراع في إعداد معايير المحاسبة لأهميتها كأساس لإعداد القوائم المالية، وضرورة تقليص دور المنافسة بين المكاتب في تحديد الأتعاب، وضرورة تبني قواعد السلوك المهني كأساس في إتمام عملية المراجعة، وضرورة تفعيل دور الإدارة ذات العلاقة بوزارة التجارة للرقابة على مستويات الأداء المهني، وأخيراً سرعة تبني فكرة لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.

يتضح مما سبق أن نتائج الدراسات السابقة توصلت إلى مجموعة محددة من المتغيرات المستقلة التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، والتي من أهمها حجم المنشأة الخاضعة للمراجعة (Auditee Size)، وتعقيدات عملية المراجعة (Complexity) (متمثلة في عدد الشركات التابعة، أو عدد فروع وأقسام الشركة ونسبة المخزون والمدينين لإجمالي الأصول ووجود عمليات أجنبية)، وخطر المراجعة (Risk) (متمثلاً في تحقيق الشركات لخسائر خلال العام أو الأعوام السابقة، أو وجود تحفظات في تقرير المراجع أو نسبة الأصول المتداولة إلى إجمالي الأصول وكذلك نوعية أنظمة الرقابة الداخلية)، وحجم المراجع (Auditor Size)، ونوع المراجع (متمثلاً في مدى انتمائه لمكتب مراجعة أجنبي)، وتقدير المراجع لمخاطر المساءلة القانونية، وأتعاب الخدمات الأخرى (Non Audit Fees)، وغيرها من المحددات التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة سواء بالزيادة أو التخفيض، والتي

لا زالت محلاً للجدل والنقاش. هذا إضافة إلى أن هناك دراسات (Walker and Johnson, 1996) أشارت إلى اختلاف محددات أتعاب المراجعة وجودة المراجعة باختلاف البيئة السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية لكل دولة، ومتطلبات الإفصاح والمعايير والقواعد السلوكية، وكذلك القيود والأنظمة التي تفرض على المهنة والتي تختلف بين مجموعة الدول المتطورة والدول النامية.

١-٣-٢ الخصائص الأساسية لجودة المراجعة

هناك العديد من الدراسات والأبحاث الميدانية التي أجريت لتحديد الخصائص الأساسية لجودة المراجعة، وباستخدام أساليب متعددة ووجهات نظر مختلفة. مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة (المراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية). حيث يتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين (محمد، ١٤٢١هـ) هما: مفهوم عام، ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبيئة المراجعة؛ ومفهوم تشغيلي، والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

وهناك العديد من الدراسات الميدانية التي تناولت موضوع جودة المراجعة سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة. هذه الدراسات يمكن تقسيمها إلى نوعين، الأول يشمل دراسات عامة تناولت الخصائص والمحددات العامة لجودة أداء المراجعة، والثاني يشمل دراسات ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة (مثل السمعة العامة لمكتب المراجعة، أو حجم المكتب، أو خبرة المراجع بالعمل، أو انخفاض معدل الدعاوى القضائية).

من الدراسات التي تناولت الخصائص العامة لجودة المراجعة المالية، دراسة (Schroeder *et al.*, 1986) والتي أظهرت أن العوامل المتعلقة بفريق المراجعة (مثل مستوى الخبرة ومدى استقلال أعضاء فريق عمل المراجع) أكثر أهمية في التأثير على جودة المراجعة من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (مثل سمعة المكتب وحجمه). وبالمثل توصلت دراسة (Sutton and Lampe, 1991) إلى اتفاق معظم المراجعين محل البحث على أهمية أربع خصائص كمقياس لجودة المراجعة، تشمل: توافر خبرة مهنية لفريق المراجعة، ووجود وسائل اتصال جيدة بين المراجعين والعمل، ووجود نظام

صارم لدى المكتب لنوعية أدائه، وتوافر مصادر جيدة لدى مكتب المراجعة لتقديم خدمات استشارية للعميل. نتائج مماثلة أيضاً قدمت في دراسة (Carcello *et. al.*, 1992) باستثناء وجود تفاوت ملحوظ بين الأطراف محل البحث، حيث ركز مدراء الإدارات المالية والمستخدمون للقوائم المالية على الأهمية القصوى لاتباع المعايير المهنية والاهتمام باحتياجات العميل، في حين ركز المراجعون على خبرات الشريك والفريق المشارك وأسلوب تنظيم مكتب المراجعة والرقابة النوعية فيه. من زاوية أخرى أبرزت دراسة (Behn *et. al.*, 1997) أهمية ربط مفهوم الجودة بتحقيق رضا العميل، وتوصلت إلى أن عوامل الجودة الأكثر أهمية والمرتبطة إيجابياً برضاء العميل تتضمن توافر وسائل فعالة للاتصال، والتدخل التنفيذي في المراجعة، والتفاعل الإيجابي المستمر مع لجنة المراجعة لإشباع احتياجات العميل، والخبرة في الصناعة والتجربة السابقة مع العميل. دراسات أخرى ربطت جودة المراجعة بعامل معين مثل السمعة الجيدة للمكتب (أبو الخير، ٢٠٠٠م؛ Menon and DeAngelo, 1981; Carcello, Willamas, 1991; Stephen, 1996)، أو كبر حجم المكتب المهني (DeAngelo, 1981; Carcello, Willamas, 1991; Stephen, 1996)، أو زيادة عدد ساعات المراجعة (Deis and Giroux, 1996)، أو كفاءة المراجع (Elitzur and Falk, 1996).

وفي البيئة المحلية هناك دراسة (الحמיד، ١٤١٦هـ) والتي أبرزت أهمية عشر خصائص للجودة تشمل: توافر النزاهة والأمانة في الشريك المشرف على العملية، وإلمام فريق العمل بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة، والخبرة السابقة في مراجعة العميل، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومستوى خبرة وتأهيل مدير المراجعة، وعدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية، والسمعة الجيدة للمكتب، وتوافر دليل تفصيلي لأعمال المراجعة، وتوافر دورات منتظمة لأعضاء فريق المراجعة داخل وخارج المكتب.

١-٣-٣ استقلال المراجع وعلاقته بأتعاب وجودة المراجعة

لقد كشفت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيراً على استقلال المراجع، وبالتالي على عملية تغيير المراجع. بمراجع آخر لديه استعداد لقبول مهمة المراجعة بأتعاب أقل وانعكاس ذلك على جودة المراجعة (Copley and Docet, 1993; Craswell *et. al.*, 2002). دراسات مماثلة أكدت على أن انخفاض أتعاب المراجعة يعد من المتغيرات الأكثر أهمية في تغيير المراجع، في ظل انخفاض درجة أهمية عامل جودة أداء مكتب المراجعة (Haskins and Williams, 1990). وقد أكدت دراسة (Simon and Francis, 1988) على أن تخفيض الأتعاب

المصاحب لتغيير المراجع قد ينعكس على جودة أو نوعية المراجعة وكفاءة المراجع الفنية ودرجة استقلاله، وأوصت بضرورة أن يكون هناك حد أدنى للأتعاب للحفاظ على استقلالية المراجع.

وفي البيئة العربية أجريت دراسات مماثلة. ففي الأردن هناك دراسة (علقم والرجي، ١٩٩٧م)، والتي تناولت أسباب تغيير المراجعين من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية سواء المتعلقة بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة (جودة عملية المراجعة، والرغبة في التخصص في قطاع معين، وحجم مكتب المراجعة)، أو المتعلقة بعوامل مرتبطة بالشركة محل المراجعة (تغيير الإدارة، والرغبة في الحصول على خدمات إضافية، والرغبة في كسب ثقة الإدارة، والرغبة في تركيز أعمال المراجعة، والعلاقات الشخصية بين المراجع والإدارة، والتعثر المالي للشركة، وحجم الشركة)، أو المتعلقة بعوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني (الخلاف حول نطاق وإجراءات عملية المراجعة، والخلاف حول طرق الإفصاح المحاسبية وإصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، والخلاف حول تغيير وتطبيق المعايير المحاسبية). في المقابل كشفت دراسة (حشارمه، ٢٠٠٢م) النقاب عن العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، فقد توصلت إلى أن مستوى أتعاب المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على اختيار المراجع من وجهة نظر المراجعين، تليه عوامل أخرى مثل دور مجلس الإدارة في اختيار المراجع، والعلاقات الشخصية، وخبرة المراجع، والتخصص في مجال نشاط الشركة. وفي دراسة أجريت في السعودية (أبو الحسن، ١٩٩٣م) تناولت الأسباب المحتملة لتغيير مراجعي الحسابات، حيث قام الباحث بتصنيف أسباب التغيير في مجموعتين شملت: مجموعة الأسباب الفنية (منها الأسباب المرتبطة بأمور فنية مثل درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية، وإصدار المراجع لتقرير متحفظ)، ومجموعة الأسباب غير الفنية (منها تخفيض الأتعاب، وتغيير الإدارة، والدورية في تغيير المراجعين). وقد أظهرت النتائج أن هناك اتفاقاً عاماً بين فئات الدراسة على أن الأسباب غير الفنية أكثر تعدد أهمية من الأسباب الفنية، فضلاً عن أن هناك اختلافاً حول ترتيب أولوية كل سبب من أسباب التغيير باختلاف حجم مكتب المراجعة.

١-٣-٤ اقتصاديات السوق وتأثيراتها على أتعاب وجودة المراجعة

هناك دراسات ناقشت وحللت خصائص أسواق المراجعة في بيئات مختلفة وعلاقتها بأتعاب وجودة المراجعة. ولقد توصلت معظم الدراسات التي أجريت على أسواق المراجعة المختلفة إلى أن المنافسة تسود معظم هذه الأسواق، حتى في الأسواق التي ترتفع فيها درجة تركيز شركات

المراجعة الكبرى، وأن مظاهرها متعددة ومتفاوتة ومنها التخصص في مراجعة أنواع معينة من الشركات (Pearson and Trompeter, 1994; Cullinan, 1997) واحتكار الشركات المساهمة والعامية بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى (Hogan, 1997). دراسات أخرى قارنت بين الأسواق المختلفة وأكدت أثر ودور البيئة على عاملي الأتعاب وجودة المراجعة (Buijink *et. al.*, 1998)، وأثر طبيعة ونوع السوق (شركات تجارية أو مؤسسات حكومية) على عاملي الأتعاب والجودة (Brown and Raghunandan, 1997).

وقد ناقشت دراسة (Fargher *et. al.*, 2001) العلاقة بين اختلاف أتعاب المراجعة في عشرين دولة وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على جودة المراجعة في تلك الدول، والتي منها تطور المتطلبات القانونية والتنظيمية المعقدة المتعلقة بأعداد التقارير المالي، ومستوى الإفصاح المطلوب، ومستوى المساءلة القانونية؛ وذلك من أجل تفسير العلاقة بين اختيار المراجع وأتعاب المراجعة المختلفة في تلك الدول. كما ناقشت الدراسة روابط الطلب والعرض في سوق خدمات المراجعة للدول محل الدراسة، وذلك بالاستناد إلى أنه يتم التقرير عن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال التفاعل بين طلب العميل وعرض شركة المراجعة. ولقد قام الباحثون بتحديد نماذج للطلب والعرض، واعتمد نموذج الطلب على متغير جودة المراجعة والتي تم ربطها بعامل السمعة التي يتمتع بها المكتب، والاتجاه نحو اختيار مراجع كبير ومعروف. أما بالنسبة لنموذج العرض فقد اعتمد على الأتعاب كمتغير تابع، والتي تم ربطها بمجموعة من المتغيرات المستقلة مثل حجم المراجعة (مقاساً بمجموع الأصول والموجودات)، وتعقيد المراجعة (مقاساً بعدد الشركات التابعة للعميل)، وخطر المراجعة (مقاساً بالخسارة في السنة الحالية)، وحجم المراجع (مقاساً بانتماؤه لشركات المراجعة الكبرى)، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وأيضاً جودة المراجعة كمتغير مستقل في نموذج العرض مع مراعاة الطبيعة التنافسية لسوق خدمات المراجعة. ولقد تم فحص النماذج من خلال الحصول على البيانات الخاصة بأتعاب المراجعة لعدد في الدول محل الدراسة لعام ١٩٩٤م، وتبين أنه لا توجد علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، وأن الاختلاف في الأتعاب بين الدول المختلفة يساوي تقريباً (٦٦٪)، كما ترتبط الأتعاب إيجابياً بحجم منشأة العميل وتعقيد المراجعة، وأن هناك انخفاضاً في أتعاب الشركات المالية بالمقارنة مع أتعاب بعض الصناعات المتخصصة، وأخيراً هناك ارتفاع في الأتعاب في الدول التي تتزايد فيها المتطلبات المهنية والنظامية.

ومن الجدير بالملاحظة أن غالبية الدراسات السابقة توصلت إلى وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، ما عدا دراسة (Copley and Docet, 1993) والتي توصلت فيها الباحثان إلى وجود علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث تقتضي زيادة حدة المنافسة انخفاض أتعاب المراجعة، مما يساهم في زيادة الطلب على الجودة أي أن المنافسة تؤثر إيجابياً في مستوى جودة عملية المراجعة.

ختاماً تجدر الإشارة إلى ندرة الدراسات على أسواق المراجعة في البيئات العربية. وترجع دراسة (أبو الخير، ٢٠٠٠م) أسباب ندرة هذه الدراسات إلى عدم توفر البيانات التي تساعد في تقدير الأنصبه السوقية لمكاتب المراجعة. ولقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية التي لها قوائم مالية منشورة بهدف تحليل سوق خدمات المراجعة لتحديد إلى أي مدى يقترّب سوق المراجعة من المنافسة أو الاحتكار وفق مؤشرات الطلب والعرض في هذا السوق، وآليات التوازن فيه. ولقد توصل الباحث إلى أن سوق المراجعة المصري يعد أكثر تركيزاً وأقل منافسة من الأسواق الأخرى، ولكن يرى أن الخطر يكمن في تزايد سيطرة مجموعة من المكاتب على السوق، مما قد يترتب عليه الاقتراب من حالة الاحتكار، وما يصاحبها من زيادة الموارد المخصصة للمراجعة عن المنفعة التي تعود على المجتمع، إضافة إلى انعكاس ذلك على جودة المراجعة بسبب عدم وجود مستويات بديلة أخرى من الخدمة تهيئ الفرصة لحرية التنقل بين المكاتب. ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من المزايا التي توفرها مكاتب المراجعة الكبرى من حيث جودة المراجعة وتناسبها مع حجم أعمال الشركات الكبيرة ومقدرتها في تحمل ما قد يترتب عن أعمالها من التزامات، إلا أنه لا توجد ضمانات يقدمها الحجم الكبير لهذه المكاتب لتغطية تعويضات الإهمال.

١-٤ منهجية وفرضيات البحث

سيتم في هذا البحث توظيف المنهج الإيجابي (Positive Approach) والذي يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (المطيري و متولي، ٢٠٠٢م). ولقد تم تحديد وصياغة ثلاث فرضيات بالاستناد إلى ما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، لاختبار مدى أثر انخفاض وتدني الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، وهي كالتالي:

- ١- يؤثر انخفاض وتدني الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني.
- ٢- يؤدي انخفاض وتدني الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية.
- ٣- يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى تزايد حدة التجاوزات المهنية.

وعلى ضوء متغيرات الدراسة، تم تحديد أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. ولقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات (Schroeder *et. al.*, 1986; Sutton and Lampe, 1991; Behn *et. al.*, 1997)؛ عبد المجيد، ١٩٩٤م؛ الحميد، ١٤١٦هـ) في استخلاص المحددات والمقاييس التي تحكم جودة الأداء المهني. أما بالنسبة للمحددات التي تتعلق بالأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، فقد تم الاعتماد على دراسات كلاً من (Haskins and Williams, 1990; Craswell *et. al.*, 2002؛ أبو الحسن، ١٩٩٣م). أما بالنسبة للمحددات والمقاييس التي تختص بالتجاوزات المهنية فقد تم الاعتماد في غالبيتها على استقراء الواقع العملي في ممارسة المهنة، وبعض التجاوزات المهنية المواكبة لانخفاض الأتعاب المهنية. وسوف يتم استخدام مقياس (ليكرت) ذي النقاط الخمس بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥) إلى موافق (٤) إلى غير متأكد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١) لتوضيح الدرجات المقابلة لرأي المشترك في الاستبيان.

وتحقيقاً لأهداف البحث، سيتم تبويب استمارة الاستبانة بما يتلاءم مع الطريقة التي سيتم بها اختبار كل فرضية من الفرضيات الثلاثة، وذلك من خلال توظيف عدد من المحددات التي سيعتمد عليها في التعامل مع كل فرضية من تلك الفرضيات (انظر الجدول (١-١) أدناه) كما يلي:

- ١- الخصائص التي تحكم جودة الأداء المهني (٣٠ خاصية).
- ٢- الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية (٢٢ سبباً).
- ٣- التجاوزات المهنية المواكبة لانخفاض وتدني الأتعاب المهنية (١٨ تجاوزاً مهنيًا).

جدول (١-١). المحددات والمقاييس التي سيتم توظيفها في التعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث.

وصف خصائص جودة الأداء المهني	وصف الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية	وصف التجاوزات المهنية
١	نقص الوعي الاجتماعي العام بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها	عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل
٢	دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار	عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة
٣	مطالبية العملاء بالتخفيض المستمر لأتعاب المراجعة	إهمال تنفيذ إجراءات مراجعة هامة ومؤثرة
٤	عدم توافر نموذج عام ومشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد أتعاب المراجعة بشكل ثابت ومحدد	التهاون في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية
٥	عدم وجود إطار محدد لقياس جودة المراجعة مما أدى إلى عدم التميز بين مستويات الجودة المقدمة وبالتالي انخفاض قيمة عملية المراجعة من وجهة نظر العميل.	القبول بالأتعاب المنخفضة كوسيلة لجذب العملاء بصرف النظر عن كلفة العمل المطلوب تنفيذه
٦	زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها	الحصول على خدمات أخرى من العميل مقابل القبول بأتعاب منخفضة لعمل المراجعة
٧	عدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء المهني في مراقبة أداء مكاتب المراجعة	محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها
٨	قدرة ورغبة العملاء على تغيير المراجعين كمحاولة للضغط لتخفيض أتعاب المراجعة	فقدان المراجع لاستقلاله نتيجة تعرضه لمساومة الإدارة عند اعتماد أتعاب المراجعة
٩	تصاعد الضغط على المراجعين لمواجهة تأثيرات اعتماد الأتعاب على نتائج المراجعة	التنافس غير الشريف بين مكاتب المراجعة للحصول على عملية المراجعة
١٠	سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء	الحرص على تنامي العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة لتحقيق أهداف خاصة
١١	انخفاض أتعاب مراجعة المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية	تجنب إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي من أجل الاحتفاظ بعميل المراجعة
١٢	تطور وتعقيد الأنظمة والقيود التي تفرض على المهنة (بما فيها متطلبات أنظمة السعودة والتعليم المستمر)	عدم الملائمة بين قدرات المكتب وحاجات الشركات لخبرات وكفاءات متخصصة

وصف خصائص جودة الأداء المهني	وصف الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية	وصف التجاوزات المهنية
١٣	الالتزام بتطبيق متطلبات المعايير المهنية	عدم اهتمام العميل بالاقترحات المقدمة من المراجع بشأن تطوير النظم المحاسبية والرقابية المطبقة
١٤	إلمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها	الاتجاه نحو تقديم الخدمات الاستشارية والتي أصبحت تشكل جزءاً هاماً من دخل مكاتب المراجعة مقارنة بدخل أتعاب المراجعة
١٥	التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بآداب وسلوك المهنة	اتجاه الشركات الكبرى نحو المكاتب العالمية الكبرى للتمتع بمزايا الشهرة والاسم الكبير للمكتب
١٦	اهتمام الشريك بعملية المراجعة التي يشرف عليها	تفضيل العملاء للمراجعين ذوي الخبرة بالصناعة
١٧	توافر وسائل اتصال جيدة ومباشرة بين المراجع والعميل	السماح لبعض المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة تتطلب مهارات وخبرات عالية تفوق قدرات هذه المكاتب
١٨	توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق المراجعة	عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب
١٩	مشاركة المراجع الرئيسي في عمليات المراجعة المختلفة	عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب المراجعة
٢٠	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق العمل	انخفاض الأهمية النسبية لأتعاب المراجعة عن الأهمية النسبية لأتعاب الخدمات الأخرى
٢١	توافر خبرة لدى المراجع وفريق المراجعة في صناعة العميل بشكل خاص	تأثير ودور الإدارة في تعيين المراجع مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب الخلافات مع الإدارة
٢٢	الاتصال بالمراجع السابق	تمتع بعض أصحاب المكاتب بالنفوذ الاجتماعي الذي يؤهلهم للحصول على عمليات مراجعة بغض النظر عن تأثير عملي المنافسة ونوعية الخدمة

وصف خصائص جودة الأداء المهني	وصف الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية	وصف التجاوزات المهنية
٢٣	زيادة عدد الساعات المنصرفة في عملية المراجعة	
٢٤	فاعلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واقتراح وسائل لتلافي أوجه القصور فيه	
٢٥	الالتزام بالجدول الزمني لتنفيذ تفاصيل خطة المراجعة	
٢٦	عدم اشتراك المراجع في إتمام العمل المحاسبي للعميل	
٢٧	دقة واكتمال التوثيق في ملف أوراق المراجعة	
٢٨	التفاعل الفعال والمستمر مع لجنة المراجعة للشركة محل المراجعة	
٢٩	إشعار مجلس إدارة الشركة بنتائج المراجعة باستمرار	
٣٠	الالتزام بإصدار تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير	

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة أجزاء: احتوى الجزء الأول منها على مجموعة من الأسئلة العامة عن مكتب المراجعة (منها الشكل النظامي للمكتب، وعدد وجنسيات ملاك ومنسوبي المكتب من المهنيين، ومتوسط الخبرة لملاك ومنسوبي المكتب من المهنيين)، إضافة إلى ثلاثة أسئلة تحدد بشكل عام مدى إلمام المشارك بالاستبيان بالنقاط الثلاثة التي تعتمد عليها الفرضيات. وتضمن القسم الثاني ثلاثين خاصية تحكم جودة الأداء المهني، في حين تضمن القسم الثالث اثنين وعشرين سبباً من المفترض أن تؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وبالتالي الحد من اجتذاب الكفاءات المهنية، أما القسم الرابع والأخير فقد تضمن ثمانية عشر تجاوزاً مهنيًا من المفترض أن توأكب انخفاض مستوى الأتعاب المهنية. وقد تم ترك مساحة خاصة في آخر كل قسم لإضافة أي محددات أخرى من كل مشارك، وأرفق مع الاستبانة خطاب يوضح أهمية البحث وبعض الأمور والتعليمات الهامة.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تحديد مجتمع الدراسة في ممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم الطرف الأساسي في تحديد أثر وانعكاس انخفاض الأتعاب المهنية على

جودة أدائهم المهني. وقد تم القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في المملكة العربية السعودية، من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة (بناء على خطاب رقم ١٠/١٤٩ بتاريخ ١٤٢٥/٨/٢١هـ من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ردًا على استفسار أرسل من الباحثين). واحتوى البيان على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لهم بالعمل في المملكة وعدد الشركاء ومكان عملهم وعناوينهم وأرقام هواتفهم. وتم إرسال وتوزيع الاستبيان على أصحاب تلك المكاتب، تم استلام (٧٢) استبيانًا أي ما نسبته (٢٩,٦٤٪) من إجمالي الاستبيانات الموزعة على المراجعين القانونيين، وهي نسبة صالحة للتحليل، ولقد تم استخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين بالاستبيان. وتم اختبار فرضيات الدراسة من خلال توظيف الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- تحليل النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة البحث.
- ٢- اختبار χ^2 "مربع كاي" للاستقلال، والذي يستخدم لدراسة العلاقة بين متغيرين من المتغيرات الوصفية الموجودة بالمجتمع بحيث يكون لكل متغير مستويان أو أكثر، ومن ثم يتم تصنيف العينة حسب مستويات كل متغير من المتغيرين، ووضعها في جدول يسمى جدول التوافق.
- ٣- اختبار ANOVA، وهو اختبار معلمي لتحليل التباين يستخدم لتحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية في النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة، وهل تعد ذات دلالة إحصائية أي أنها فروق حقيقية أو أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.
- ٤- اختبار LSD المعلمي البعدي، ويستخدم في حالة وجود فروق معنوية في النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة عند تطبيق اختبار ANOVA، ويتم إجراء الاختبار لكل طرفين من الأطراف في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة، وذلك لتفسير نتائج التحليل المعلمي للتباين، وتحديد أي المقارنات الثنائية هي السبب في وجود الاختلاف المعنوي.
- ٥- اختبار T test "ت" لعينة واحدة من طرف واحد، وهو أحد الاختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره ومتوسط افتراضي له دلالة معينة في البحث لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين، وسيتم إجراء هذا الاختبار لاختبار صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

٢ - نتائج الدراسة الميدانية

١-٢ توصيف وتحليل بيانات عينة البحث

يوضح الجدول رقم (١-٢) الشكل النظامي لمكاتب المراجعة محل البحث:

جدول (١-٢). الشكل النظامي للمكاتب المشاركة في الاستبيان.

النسبة	التكرار	الشكل النظامي
٪٨٣	٦٠	مكتب فردي
٪١٧	١٢	شركة مهنية
٪١٠٠	٧٢	المجموع

وقد لوحظ عند تفرغ الإجابات على أسئلة الاستبيان، وخاصة القسم الأول منها والمتعلقة بعدد منسوبي المكتب التفاوت الكبير في تلك الأعداد، والذي قد يؤدي إلى اختلاف الآراء حول أسئلة الاستبيان تبعاً لحجم المكتب. ولذا تم الاعتماد في إجراء هذا التحليل منذ البداية على تقسيم معين لأحجام المكاتب على حسب عدد منسوبيها إلى ثلاث مجموعات، حيث تراوح عدد منسوبي المكاتب من خلال الاستبيان ما بين (٢-١٣٤) موظفًا بما فيهم الملاك بمتوسط ١٥ موظف في المكتب بصفة عامة، وعلى اعتبار أن ٣٣٪ (الثالث) من المكاتب لديها أقل من ٨ موظفين و(٦٦٪) (ثلثي) المكاتب لديها ١٣ موظفًا. ويوضح الجدول رقم (٢-٢) تقسيم المكاتب المشاركة بالاستبيان حسب حجم مكتب المراجعة إلى ثلاث مجموعات.

جدول (٢-٢). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب حجم مكتب المراجعة.

النسبة	عدد المكاتب	حجم المكتب	عدد المنسوين	المجموعة
٪٣١,٩	٢٣	صغير	أقل من ٨	الأولى
٪٣٣,٣	٢٤	متوسط	ما بين ٨ إلى ١٣	الثانية
٪٣٤,٧	٢٥	كبير	أكثر من ١٣	الثالثة

يلاحظ من الجدول (٢-٢) أن هناك تقارباً في أعداد تلك المكاتب التي تعتبر صغيرة الحجم والتي بلغ عددها ٢٣ مكتباً من إجمالي المكاتب، والمكاتب متوسطة الحجم ٢٤ مكتباً، والمكاتب كبيرة الحجم والذي بلغ عددها ٢٥ مكتباً. ويوضح الجدول رقم (٣-٢) توزيع المشاركين في الاستبيان حسب جنسياتهم.

جدول (٢-٣). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب جنسياتهم.

مالك	سعودي	٩٠	٨٨,٢٤٪
	غير سعودي	١٢	١١,٧٦٪
موظف	سعودي	٢٠٦	٢٠,٥٤٪
	غير سعودي	٧٩٧	٧٩,٤٦٪

يلاحظ من الجدول (٢-٣) زيادة نسبة الملاك السعوديين (٨٨,٢٤٪) عن نسبة الملاك الأجانب، بينما انخفضت نسبة الموظفين السعوديين عن نسبة الأجانب، حيث تعتمد هذه المكاتب على أعداد هائلة من الموظفين غير السعوديين، حيث بلغت هذه النسبة (٧٩,٤٦٪). ويوضح الجدول رقم (٢-٤) خصائص العينة المختارة حسب المجموعات الثلاثة من حيث التأهيل الأكاديمي والمهني، ومتوسط سنوات الخبرة لملاك ومنسوبي المكاتب محل الدراسة.

وبصفة عامة، يتضح من الجدول رقم (٢-٤)، بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة بالنسبة لمستوى التأهيل الأكاديمي لمالك أو ملاك وموظفي المكاتب من المهنيين، أن نسبة درجة البكالوريوس كانت أعلى نسبة حيث بلغت (٨٦,١٨٪)، بينما كانت نسب المؤهلات الأكاديمية الأخرى منخفضة، حيث بلغت نسبة الحاصلين على درجة الماجستير (٦,٥٪)، وبلغت نسبة الحاصلين على درجة الدكتوراه (١,٠٢٪)، أما نسبة الحاصلين على درجة الدبلوم فقد بلغت (٦,٣٪). وبالنسبة لمستوى التأهيل المهني لملاك ومنسوبي المكتب من المهنيين فقد بلغت نسبة الحاصلين على الزمالة السعودية (٣٣,٣٣٪)، في حين أن نسبة الحاصلين على الزمالة الأمريكية بلغت (١٦,٦٧٪)، ونسبة الحاصلين على الزمالة البريطانية بلغت (٦,٤٣٪)، أما النسبة الأكبر والتي بلغت (٤٣,٥٧٪) فقد كانت للحاصلين على زمالات أخرى مثل زمالة الجمع العربي للمحاسبين القانونيين، والزمالة المصرية، والزمالة الهندية، وغيرها والتي تركزت في منسوبي هذه المكاتب من المقيمين الأجانب من جنسيات مختلفة. وبالنسبة لمتوسط سنوات الخبرة يلاحظ أن مراجعي الحسابات الذين تزيد خبراتهم عن ١٠ سنوات بلغت نسبتهم (٥٥,٨٦٪)، كما أن نسبة الذين تتراوح خبراتهم ما بين ٥ إلى ١٠ سنوات بلغت (٢٩,١٨٪)، بينما بلغت نسبة الذين تقل سنوات خبراتهم عن ٥ سنوات (١٤,٩٦٪).

جدول (٢-٤). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب المؤهل الأكاديمي والمهني ومتوسط سنوات الخبرة.

مكتب كبير		مكتب متوسط		مكتب صغير			
النسبة %	العدد	النسبة %	العدد	النسبة %	العدد		
0.88	6	0.00	0	3.96	4	دكتوراه	المهنة
5.15	35	9.31	19	9.90	10	ماجستير	
89.84	610	77.45	158	79.21	80	بكالوريوس	
4.12	28	13.24	27	6.93	7	دبلوم	
24.61	79	42.86	18	75.44	43	سعودية	الجنسية
18.38	59	11.90	5	10.53	6	أمريكية	
4.05	13	21.43	9	8.77	5	بريطانية	
52.96	170	23.81	10	5.26	3	أخرى	
14.83	97	14.95	32	15.91	14	أقل من ٥	الخبرة
28.90	189	29.44	63	30.68	27	بين ٥ إلى ١٠	
56.27	368	55.61	119	53.41	47	أكثر من ١٠	

أما بالنسبة لكفاءة المكاتب محل الدراسة فسيتم قياسها استناداً إلى أوزان العناصر الثلاثة التالية. العنصر الأول المؤهل الأكاديمي ومستوياته (٤ × الدكتوراه، ٣ × الماجستير، ٢ × البكالوريوس، ١ × الدبلوم). العنصر الثاني الخبرة ومستوياتها (١ × أقل من ٥ سنوات، ٢ × ما بين ٥ إلى ١٠ سنوات، ٣ × أكثر من ١٠ سنوات). العنصر الثالث الزمالة ومستوياتها (سعودية، أمريكية، بريطانية، أخرى). الجدول رقم (٢-٥) يوضح الحد الأدنى والأعلى للكفاءة النسبية للمكاتب على اختلاف أحجامها، علماً بأن الكفاءة المثلى لكل مكتب (أن يكون كل موظفي المكتب حاصلين على أعلى المؤهلات والخبرات) تم إيجادها على حدة، ومن ثم إيجاد الكفاءة النسبية التي يتم احتسابها بالمعادلة التالية:

$$\text{الكفاءة النسبية} = \frac{\text{الكفاءة الفعلية}}{100\%} \times \text{الكفاءة المثلى}$$

جدول (٢-٥). الحد الأدنى والأعلى للكفاءة النسبية للمجموعات الثلاثة.

حجم المكتب	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط
صغير	٣٣,٣٣	٩٣,٧٥	٥٣,١٧
متوسط	١٨,٠٦	٨٩,٧٧	٥١,٦٧
كبير	١٤,٤٢	٧٦,٩٢	٥١,١٣

ويلاحظ من الجدول (٢-٥) أن الحد الأدنى في الكفاءة النسبية (١٤,٤٢٪)، والحد الأعلى للكفاءة النسبية (٩٣,٧٥٪). وعلى هذا الأساس سوف يتم تقسيم الكفاءات إلى ثلاث مستويات (منخفضة، ومتوسطة، ومرتفعة) على اعتبار أن ٣٣٪ (الثالث) من المكاتب كفاءتها كانت أقل من (٤٨,٣٪)، و(٦٦٪) (الثلاثين) من المكاتب لديها كفاءة أقل من (٥٧,٨٪). وعلى هذا الأساس أيضاً اعتبرت المكاتب التي لديها كفاءة أقل من (٤٨,٣٪) كفاءتها منخفضة، وما بين (٤٨,٣٪ - ٥٧,٨٪) كفاءتها متوسطة، وما أعلى من (٥٧,٨٪) كفاءتها مرتفعة. والجدول رقم (٢-٦) يربط ما بين الكفاءات بمستوياتها (منخفضة، ومتوسطة، ومرتفعة) وأحجام المكاتب بمستوياتها (صغير، ومتوسط، وكبير).

جدول (٢-٦). توزيع الكفاءات على المكاتب على اختلاف أحجامها.

الإجمالي	فئات الكفاءات			حجم المكتب
	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	
٢٢	١٠ ٪١٤,٣	٤ ٪٥,٧	٨ ٪١١,٤	صغير العدد النسبة
٢٤	٦ ٪٨,٦	٩ ٪١٢,٩	٩ ٪١٢,٩	متوسط العدد النسبة
٢٤	٩ ٪١٢,٩	٩ ٪١٢,٩	٦ ٪٨,٦	كبير العدد النسبة
٧٠	٢٥ ٪٣٥,٧	٢٢ ٪٣١,٤	٢٣ ٪٣٢,٩	الإجمالي النسبة

يلاحظ من الجدول رقم (٢-٦) أن أعلى نسبة كانت للكفاءات المرتفعة حيث بلغت (٣٥,٧٪) بالنسبة لإجمالي المكاتب. وبالنسبة للمكاتب صغيرة الحجم كانت أعلى نسبة (١٤,٣٪) من الكفاءات المرتفعة، تليها المكاتب كبيرة الحجم حيث بلغت هذه النسبة (١٢,٩٪)، ثم المكاتب المتوسطة حيث بلغت أقل نسبة من الكفاءات المرتفعة (٨,٦٪). وبصفة عامة نجد أنه

لا توجد فروق كبيرة بين الكفاءات في المكاتب على اختلاف أحجامها. ولدراسة العلاقة ما بين كفاءة المكتب وحجمه سوف يتم استخدام اختبار مربع كاي:

$$\chi^2 = \frac{\sum_i \sum_j (O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

حيث: i تمثل الصفة الأولى

j تمثل الصفة الثانية

O تمثل القيمة المشاهدة

E القيمة المتوقعة = مجموع تكرارات الصف × مجموع تكرارات العمود

المجموع الكلي

وهذه الصيغة تتبع توزيع مربع كاي بدرجات حرية = (عدد مستويات الصفة الأولى - 1) × (عدد مستويات الصفة الثانية - 1). وبإيجاد قيمة مربع كاي المحسوبة والتي تساوي (3,859) ومقارنتها بقيمة مربع كاي الجدولية والتي تساوي (9,488) عند درجة حرية (4) ومستوى معنوية (0,05)، نجد أن قيمة مربع كاي المحسوبة أقل من القيمة الجدولية لمربع كاي، مما يدل على أنه لا توجد دلالة إحصائية أي لا توجد علاقة بين حجم المكتب وكفاءته وبالتالي فإن كفاءة المكتب لا تعتمد على حجمه. وللتعرف على مدى إلمام المشاركين بالمشكلة محل البحث وبالتالي قدرتهم على الإجابة على أسئلة الاستبيان، تم توجيه ثلاثة أسئلة تتعلق كل منها بأحد فرضيات البحث. توضح الجداول من رقم (2-7) إلى رقم (2-9) النتائج الإحصائية لإجابات المشاركين على الأسئلة الثلاثة على التوالي.

يلاحظ من الجدول (2-7) أن غالبية المشاركين في الاستبيان على اختلاف أحجام مكاتبهم يرون أن لديهم إلماماً جيداً أو إلماماً تاماً بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط في المكاتب صغيرة الحجم نسبة (42,5٪)، ولدى المكاتب متوسطة الحجم (44,4٪).

جدول (٢-٧). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إلمامهم بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني.

جودة الأداء المهني							حجم المكتب
المتوسط	الإجمالي	إلمام تام	إلمام جيد	إلمام متوسط	إلمام محدود	غير ملم تمامًا	
٤,٥٢	٢٣	١٢	١١	٠	٠	٠	العدد صغير
	%١٠٠	%٥٢,٢	%٤٧,٨	%٠	%٠	%٠	النسبة
٤,٥٤	٢٤	١٤	٩	١	٠	٠	العدد متوسط
	%١٠٠	%٥٨,٣	%٣٧,٥	%٤,٢	%٠	%٠	النسبة
٤,٤٤	٢٥	١٢	١٢	١	٠	٠	العدد كبير
	%١٠٠	%٤٨	%٤٨	%٤	%٠	%٠	النسبة

جدول (٢-٨). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إلمامهم بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على الاستمرار في العمل المهني واجتذاب الكفاءات المهنية.

الاستمرار في العمل المهني واجتذاب الكفاءات المهنية							حجم المكتب
المتوسط	الإجمالي	إلمام تام	إلمام جيد	إلمام متوسط	إلمام محدود	غير ملم تمامًا	
٤,٥٢	٢٣	١٢	١١	٠	٠	٠	العدد صغير
	%١٠٠	%٥٢,٢	%٤٧,٨	%٠	%٠	%٠	النسبة
٤,٣٨	٢٤	١٣	٩	١	٠	١	العدد متوسط
	%١٠٠	%٥٤,٢	%٣٧,٥	%٤,٢	%٠	%٤,٢	النسبة
٤,٤٨	٢٥	١٤	٩	٢	٠	٠	العدد كبير
	%١٠٠	%٥٦	%٣٦	%٨	%٠	%٠	النسبة

ويلاحظ من الجدول (٢-٨) أن غالبية المشاركين في الاستبيان من المكاتب الصغيرة وكبيرة الحجم يرون أن لديهم إلمامًا تامًا بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على الاستمرار في العمل المهني وعلى اجتذاب الكفاءات المهنية، حيث بلغ المتوسط على التوالي (٤,٥٢) و(٤,٤٨)، بينما بلغ المتوسط في المكاتب متوسطة الحجم (٤,٣٨)، أي أن غالبية المشاركين في الاستبيان في هذه المكاتب يرون أن لديهم إلمامًا جيدًا بأثر انخفاض الأتعاب على الاستمرار في العمل المهني واجتذاب الكفاءات المهنية.

جدول (٢-٩). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إلمامهم بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على زيادة التجاوزات المهنية.

زيادة التجاوزات المهنية							حجم المكتب
المتوسط	الإجمالي	إلمام تام	إلمام جيد	إلمام متوسط	إلمام محدود	غير ملم تمامًا	
٤,٤٣	٢٣	١٢	١٠	٠	١	٠	العدد صغير
	%١٠٠	%٥٢,٢	%٤٣,٥	%٠	%٤,٣	%٠	النسبة
٤,٣٨	٢٤	١٣	٩	١	٠	١	العدد متوسط
	%١٠٠	%٥٤,٢	%٣٧,٥	%٤,٢	%٠	%٤,٢	النسبة
٤,٠٤	٢٥	٨	١٤	١	٠	٢	العدد كبير
	%١٠٠	%٣٢	%٥٦	%٤	%٠	%٨	النسبة

كما يلاحظ من الجدول (٢-٩) أن غالبية المشاركين في الاستبيان على اختلاف أحجام المكاتب يرون أن لديهم إلماماً جيداً بأثر انخفاض أتعاب المراجعة على زيادة التجاوزات المهنية. وبصفة عامة نجد أن غالبية المشاركين في الاستبيان في هذه المكاتب على اختلاف أحجامها لديهم إلمام تام أو إلمام جيد بتلك المحددات التي تم توظيفها للتعامل مع فرضيات البحث الثلاثة.

٢-٢ تحليل استجابات المشاركين بالاستبيان للمجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة

لقد تم تحليل استجابات آراء المشاركين بالاستبيان حول ٧٠ خاصية وسبب وتجاوز مهني تم تصنيفها في استمارة الاستبيان تحت ثلاثة أقسام رئيسية، وذلك باحتساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصلت عليها كل خاصية باستخدام مقياس ليكرت، وكذلك احتساب النسبة المئوية للاستجابات لكل خاصية وسبب وتجاوز مهني، والجدول (٢-١٠) و (٢-١١) و (٢-١٢) تحتوي على تحليل لتلك الاستجابات لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة محل الدراسة.

٢-٢-١ تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على خصائص جودة الأداء المهني

طلب من المشاركين في الاستبيان تحديد رأيهم في ٣٠ خاصية لجودة الأداء المهني والتي يمكن أن تتأثر بانخفاض أتعاب المراجعة، ولقد تم تحليل آراء المشاركين على أساس تقسيم المكاتب إلى ثلاثة مجموعات (مكاتب صغيرة الحجم، ومتوسطة الحجم، وكبيرة الحجم). ولقد تم احتساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصلت عليها كل خاصية من مقياس ليكرت وكذلك النسبة المئوية لآرائهم في تلك الخاصية، وفيما يلي تحليلاً لتلك الآراء التي يلخصها الجدول رقم (٢-١٠) وما عليه من نقاط.

جدول (٣-١٠): تحليل استجابات المجموعات الثلاثة لمستوى المراجعة بتسمية لكل المقابض أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني

رقم الأسئلة	مجموعة ١			مجموعة ٢			مجموعة ٣			البيانات						
	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %	النظر متوسط النسبة %							
1	4.00	44.00	20.00	24.00	4.00	3.13	8.30	25.00	29.20	3.52	39.10	13.00	17.40	21.70	8.70	13.00
2	3.28	8.00	44.00	20.00	24.00	4.00	3.13	8.30	25.00	3.48	26.10	26.10	26.10	13.00	8.70	13.00
3	3.44	16.00	44.00	20.00	24.00	4.00	3.38	8.30	25.00	3.83	34.80	43.50	4.30	4.30	4.30	13.00
4	3.60	32.00	32.00	8.00	20.00	8.00	3.46	20.80	33.30	3.96	52.20	13.00	17.40	13.00	4.30	4.30
5	3.00	4.00	36.00	24.00	28.00	8.00	2.54	25.00	16.70	3.36	22.70	31.80	13.60	9.10	13.00	13.00
6	3.24	8.00	36.00	12.00	20.00	4.00	2.92	25.00	29.20	3.52	39.10	13.00	17.40	21.70	8.70	13.00
7	3.70	8.00	32.00	40.00	12.00	8.00	3.04	34.80	26.10	3.57	30.40	21.70	30.40	8.70	8.70	13.00
8	3.44	12.00	48.00	16.00	20.00	4.00	3.04	13.00	26.10	3.78	39.10	30.40	13.00	4.30	13.00	13.00
9	2.96	20.00	20.00	12.00	32.00	16.00	2.33	20.80	20.80	3.00	13.00	30.40	21.70	13.00	21.70	13.00
10	3.32	4.00	48.00	32.00	8.00	8.00	2.88	8.30	25.00	3.57	26.10	30.40	30.40	13.00	4.30	4.30
11	2.80	4.20	20.80	37.50	29.20	8.30	2.58	20.80	33.30	3.17	17.40	17.40	34.80	26.10	4.30	4.30
12	2.96	4.00	28.00	36.00	24.00	8.00	2.38	16.70	25.00	2.73	4.50	22.70	36.40	13.60	22.70	13.00
13	2.92	12.00	24.00	28.00	16.00	20.00	2.71	12.50	16.70	3.04	21.70	8.70	39.10	13.00	17.40	17.40
14	3.20	16.00	44.00	8.00	8.00	24.00	2.42	8.30	20.80	3.09	17.40	30.40	17.40	13.00	21.70	13.00
15	3.12	21.00	28.00	12.00	8.00	28.00	2.50	8.30	20.80	3.22	26.10	17.40	26.10	13.00	17.40	17.40
16	3.12	20.00	28.00	10.00	8.00	24.00	2.75	20.80	16.70	3.22	21.70	30.40	17.40	8.70	21.70	13.00
17	3.24	20.00	32.00	12.00	24.00	12.00	2.71	16.70	12.50	3.13	21.70	17.40	21.70	30.40	8.70	8.70
18	3.16	8.00	28.00	44.00	12.00	8.00	3.04	16.70	33.30	3.35	8.70	34.80	43.50	8.70	4.30	4.30
19	3.25	12.50	37.50	20.80	20.80	8.30	2.75	25.00	25.00	3.22	26.10	21.70	17.40	17.40	17.40	17.40
20	3.28	16.00	32.00	28.00	12.00	12.00	2.63	4.30	25.00	3.35	13.00	39.10	30.40	4.30	13.00	13.00
21	3.40	16.00	40.00	20.00	16.00	8.00	2.83	17.40	4.30	3.55	22.70	45.50	9.10	9.10	13.60	13.60
22	3.32	12.00	40.00	24.00	16.00	8.00	3.00	4.30	33.30	3.35	21.70	30.40	21.70	13.00	13.00	13.00
23	2.16	8.00	8.00	28.00	36.00	28.00	1.88	4.20	25.00	2.43	8.70	8.70	26.10	30.40	26.10	26.10
24	3.40	12.00	48.00	20.00	8.00	12.00	2.45	9.10	27.30	3.43	34.80	13.00	30.40	4.30	17.40	17.40
25	3.44	12.00	48.00	20.00	12.00	8.00	2.92	12.50	29.20	3.48	30.40	26.10	17.40	13.00	13.00	13.00
26	3.20	16.00	28.00	32.00	8.00	16.00	2.63	4.30	20.80	3.32	27.30	22.70	22.70	9.10	18.20	18.20
27	3.04	20.00	24.00	16.00	20.00	20.00	2.42	4.30	20.80	2.68	18.20	18.20	9.10	22.70	31.80	31.80
28	3.12	12.00	36.00	24.00	8.00	20.00	2.88	16.70	20.80	3.00	17.40	17.40	26.10	26.10	13.00	13.00
29	3.17	8.30	33.30	29.20	25.00	4.20	2.75	4.30	20.80	2.87	8.70	30.40	13.00	34.80	13.00	13.00
30	3.24	12.00	36.00	28.00	12.00	12.00	2.42	8.30	16.70	3.30	26.10	26.10	13.00	21.70	13.00	13.00
31	3.12	21.00	20.00	20.00	16.00	20.00	2.79	20.80	16.70	2.91	21.70	21.70	8.70	21.70	26.10	26.10

لقد نتج عن تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة حول ٣٠ خاصية من خصائص جودة الأداء المهني التي يمكن أن تتأثر بانخفاض أتعاب المراجعة ما يلي:

١- إجماع المشاركين بالاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة على أن أكثر خصائص جودة الأداء المهني تتأثرًا بانخفاض أتعاب المراجعة هي خاصية ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي، حيث كان متوسط الدرجات أعلى من ٣,٥ درجة من مقياس ليكرت. ولعل هذه النتيجة تعد منطقية وتتفق مع نتائج الدراسات السابقة والتي ترى أن هذه المكاتب من شركات المراجعة الكبرى تتقاضى أتعابًا مرتفعة قياسًا بالمكاتب الأخرى، على أساس أنها تقدم جودة مراجعة عالية يستفيد العملاء من عوائدها في مقابل التكاليف المرتفعة للأتعاب، وفي ظل انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية يصعب تحقيق مثل هذه الخاصية من خصائص جودة الأداء المهني.

٢- ارتفاع درجة أهمية ثمان خصائص من خصائص جودة الأداء المهني بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغرى عن درجة أهميتها بالنسبة لمكاتب المراجعة المتوسطة والكبيرة في تأثرها بانخفاض أتعاب المراجعة وهي كالآتي:

- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة.
- توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين.
- فاعلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية.
- ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملي لأعضاء فريق العمل.
- توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العميل.
- الإشراف الكافي والملائم على أعضاء فريق المراجعة.

مما سبق يتضح أنه بالنسبة لخاصية حجم مكتب المراجعة وشهرته أن هذه النتيجة تتفق مع النتائج التي توصلت إليها غالبية الدراسات السابقة، والتي ربطت جودة المراجعة بحجم مكتب المراجعة، حيث أن جودة عملية المراجعة غير مستقلة عن حجم المراجعة حتى في حالة امتلاك شركات المراجعة الصغرى كفاءات مماثلة لتلك المكاتب الكبرى، وذلك بسبب تمتعها باقتصاديات الحجم الكبير في إنتاج خدمة المراجعة، والذي يحقق لها وفرة في التكاليف ويمكنها من تقديم الخدمة بمستوى أفضل عما تقدمه باقي المكاتب حتى في ظل انخفاض أتعاب المراجعة. وأيضًا بسبب أن

أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب الكبرى تمثل جزءاً أقل أهمية من أهمية الأتعاب التي يتقاضاها المكتب الصغير. كما نجد أيضاً بالنسبة للسمعة الجيدة لمكتب المراجعة أنها اتفقت مع نتائج الدراسات السابقة والتي ربطت السمعة الجيدة بأتعاب المراجعة، حيث أن السمعة الجيدة للمراجع تؤثر إيجابياً على أتعاب المراجعة وعلى الجودة التي تقدمها تلك المكاتب. لذلك فإنه من المنطقي أن يؤثر انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية على السمعة الجيدة لتلك المكاتب، وخاصة صغيرة الحجم منها والتي لم تشق طريقها في سوق المراجعة في ظل التنافس الشديد. ومن الملاحظ على باقي خصائص جودة الأداء المهني التي سبق ذكرها، والتي ارتفعت درجة أهميتها في تأثرها بانخفاض أتعاب المراجعة بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغرى عن درجة أهميتها بالنسبة لمكاتب المراجعة المتوسطة والكبرى، أن غالبيتها تشكل أعباء مادية إضافية على مثل هذه المكاتب تعمل على تجنبها في ظل انخفاض أتعاب المراجعة.

٣- اتفقت غالبية آراء المكاتب في المجموعات الثلاثة على بقية خصائص جودة الأداء المهني (٢١ خاصية)، على اعتبار أن تأثير انخفاض أتعاب المراجعة كان متوسطاً أو محدوداً على هذه الخصائص. وفي رأي الباحثين أن إعطاء هذه الخصائص درجة أهمية متوسطة أو محدودة قد يرجع إلى عدة اعتبارات منها أن بعض من هذه الخصائص يتعلق بمهام ومسؤوليات المراجعين الإلزامية، مثل: ضمان استقلال المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة، والالتزام بتطبيق متطلبات المعايير المهنية، والإلمام بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، والاتصال بالمراجع السابق، وعدم اشتراك المراجع في إتمام العمل المحاسبي للعميل... الخ. ومن الممكن أن يكون السبب هو أن تأثير انخفاض أتعاب المراجعة غير واضح وغير ملموس حتى للمراجعين أنفسهم بالنسبة لبعض هذه الخصائص، وقد يكون السبب هو أنه قد لا يرجع تأثير هذه الخصائص بانخفاض أتعاب المراجعة وإنما لعوامل أخرى. ومن هذه الخصائص على سبيل المثال انخفاض أو محدودية الدعاوى القضائية ضد المكتب، وتوافر وسائل اتصال فاعلة لدى المكتب، واستخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة، والالتزام بإصدار تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير... الخ. أو قد يكون حصول هذه الخصائص على قدر متوسط أو محدود من الأهمية بسبب تحفظ المراجعين في الإجابة على اعتبار أن إعطاء هذه الخصائص درجة مرتفعة من الأهمية قد يسيء بالسمعة الجيدة لمكاتبهم.

دول (٢-١١): تحليل استجابات المجموعات الثلاثة لمراجعة التصويب المؤدية لثروف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنة

مستدات	كلية				متوسط				مدرسة				مجموع			
	المتوسط الحسابي	المتوسط %	المتوسط %	المتوسط %	المتوسط الحسابي	المتوسط %	المتوسط %	المتوسط %	المتوسط الحسابي	المتوسط %	المتوسط %	المتوسط %				
١. تلحق فرعي الإحصاء علم باهنية لسهولة إجرائها	4.04	28.00	56.00	8.00	8.00	29.20	25.00	12.50	29.20	4.20	4.18	54.50	22.70	13.60	4.50	4.50
٢. نظرات العديد من مكاتب العمل وليس تطارية في الأجر	4.00	24.00	60.00	8.00	8.00	62.50	29.20	4.20	4.20	4.35	4.55	72.70	18.20	4.50	4.50	4.50
٣. مشكلة حسابات المحاسبين ليست كافية لسهولة العمل	3.88	28.00	41.00	16.00	12.00	41.70	45.80	8.30	8.30	4.20	4.50	68.20	22.70	4.50	4.50	4.50
٤. عند فر السراج علم وبشركه او مكاتب اخرى بعد الفترات التي يتركها تحديد كالم لسهولة العمل	3.92	28.00	56.00	12.00	12.00	37.50	21.80	8.30	8.30	4.27	4.27	50.00	33.40	4.50	4.50	4.50
٥. عدم توفر برامج حاسب الورد لسهولة العمل	4.08	32.00	48.00	12.00	8.00	37.50	40.80	12.50	8.30	4.41	4.41	50.00	27.30	4.50	4.50	4.50
٦. عدم قدرة المراجعة من وجهة نظر المحاسب	3.40	8.00	57.00	12.00	28.00	37.50	37.50	8.30	8.30	4.14	4.14	45.50	36.40	4.50	4.50	13.60
٧. زيادة تكاليف عمل المراجعة في فترات التجهيز	3.68	16.00	60.00	4.00	16.00	12.50	25.00	20.80	29.20	12.50	3.55	27.30	36.40	4.50	4.50	9.10
٨. عدم قدرة المراجعة على إجراء عملها	3.72	28.00	36.00	20.00	12.00	41.70	41.70	12.50	4.20	4.36	4.36	59.10	27.30	4.50	4.50	9.10
٩. تصاعده التكاليف على المراجعة	3.40	16.00	40.00	16.00	24.00	40.80	41.70	12.50	12.50	3.91	3.91	36.40	36.40	4.50	4.50	18.20
١٠. صعوبة العمل في المراجعة	4.16	44.00	64.00	8.00	12.00	37.50	37.50	8.30	4.20	4.59	4.59	53.50	33.40	4.50	4.50	4.50
١١. انخفاض كالم المراجعة حسب المراجعة	4.08	40.00	44.00	16.00	16.00	54.20	33.30	4.20	4.20	4.77	4.77	81.80	13.60	4.50	4.50	4.50
١٢. عدم اهتمام المحاسبين بالقرارات المراجعة	3.64	24.00	40.00	16.00	16.00	25.00	45.80	4.20	12.50	3.86	3.86	50.00	9.10	22.70	13.60	4.50
١٣. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	4.00	24.00	64.00	12.00	12.00	20.80	54.20	8.30	12.50	4.09	4.09	45.50	27.30	18.20	9.10	9.10
١٤. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.48	20.00	48.00	4.00	16.00	25.00	50.00	12.50	8.30	4.23	4.23	50.00	36.40	4.50	4.50	13.60
١٥. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	4.32	48.00	44.00	8.00	8.00	50.00	33.30	8.30	8.30	4.45	4.45	68.20	22.70	4.50	4.50	4.50
١٦. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.64	16.00	48.00	20.00	16.00	8.70	34.80	30.40	21.70	3.22	3.22	25.00	30.00	15.00	30.00	30.00
١٧. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.52	8.00	56.00	20.00	12.00	16.70	37.50	8.30	29.20	3.81	3.81	33.30	33.30	19.00	9.50	4.80
١٨. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.84	28.00	48.00	8.00	12.00	37.50	37.50	8.30	12.50	4.19	4.19	47.00	38.10	4.80	4.80	4.80
١٩. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.16	16.00	28.00	24.00	20.00	37.50	20.80	8.30	25.00	4.05	4.05	47.00	19.00	23.80	9.50	4.80
٢٠. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.28	12.00	40.00	16.00	28.00	16.70	50.00	12.50	16.70	4.05	4.05	47.00	28.60	9.50	9.50	4.80
٢١. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	3.72	8.00	68.00	17.00	12.00	8.30	41.70	29.20	12.50	4.10	4.10	42.00	33.30	14.30	14.30	9.50
٢٢. عدم قدرة المحاسبين على إجراء عملهم	4.00	40.00	40.00	4.00	12.00	50.00	25.00	8.30	16.70	4.62	4.62	76.20	9.50	14.30	14.30	9.50

٢-٢-٢ تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية
يبين الجدول رقم (١١-٢) وما عليه من نقاط تحليلاً لآراء المشاركين في الاستبيان لكل
مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة حول ٢٢ سبباً من الأسباب المؤدية إلى عزوف
المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية المتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة.

نتائج التحليل كما يتضح من الجدول رقم (١١-٢) أظهرت ما يلي:

١- أيدت غالبية الآراء ١٤ سبباً من الأسباب المتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة والمؤدية إلى
عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، حيث كان متوسط الدرجات أعلى من
٣,٥ درجة من مقياس ليكرت وهي كالتالي:

- دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار.
- عدم وجود إطار محدد لقياس جودة المراجعة مما أدى إلى عدم التمييز بين مستويات
الجودة المقدمة وبالتالي انخفاض قيمة عملية المراجعة من وجهة نظر العميل.
- سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء.
- انخفاض أتعاب مراجعة المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية.
- اتجاه الشركات الكبرى للمكاتب العالمية الكبرى للتمتع بمزايا الشهرة والاسم الكبير للمكتب.
- تمتع بعض أصحاب المكاتب بالنفوذ الاجتماعي الذي يؤهلهم للحصول على عمليات
مراجعة بغض النظر عن تأثير عاملي المنافسة ونوعية الخدمة.
- عدم توافر نموذج عام مشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي تتوقف عليها أتعاب
المراجعة بشكل ثابت ومحدد.
- مطالبة العملاء بالتخفيض المستمر لأتعاب المراجعة.
- عدم اهتمام العميل بالاقترحات المقدمة من المراجع بشأن تطوير النظم المحاسبية والرقابية المطبقة.
- قدرة ورغبة العملاء على تغيير المراجعين كمحاولة للضغط لتخفيض أتعاب المراجعة.
- عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المخفضة هي العامل
الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب.
- تطوير وتعقيد الأنظمة والقيود التي تفرض على المهنة (مما فيها متطلبات السعودية والتعليم المستمر).
- نقص الوعي الاجتماعي العام بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها.

- الاتجاه نحو تقديم الخدمات الاستشارية والتي أصبحت تشكل جزءاً هاماً من دخل مكاتب المراجعة مقارنة بدخل أتعاب المراجعة.

ومما سبق يتضح أن مثل هذه النتيجة بالنسبة للأسباب السابقة تتفق مع نتائج الدراسات السابقة، وخاصة الدراسات التي أجريت في البيئة المحلية لمهنة المراجعة، ومن الملاحظ على غالبية هذه المتغيرات أنها تمثل بعض الأمور أو الظواهر التي تشير إلى الواقع العملي في ممارسة مهنة المراجعة في البيئة المحلية.

٢- لقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لباقي الأسباب (٨ أسباب) في هذا القسم من الدراسة عن اختلاف درجة التأييد والموافقة عليها بين المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، على اعتبار أنها من الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، إلا أنه من الجدير بالذكر ارتفاع درجة تأييد و موافقة المكاتب صغيرة الحجم عن درجة تأييد المكاتب متوسطة الحجم وكبيرة الحجم بالنسبة لهذه المتغيرات، وهي كالتالي:

- زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها. ولعل مثل هذه النتيجة سبق التطرق إليها على أساس انخفاض أهمية أتعاب المراجعة بالنسبة للمكاتب كبيرة الحجم عن أهميتها بالنسبة للمكاتب الصغيرة. وإضافة إلى ما سبق ذكره نجد أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها عمالؤها الذين تتقاضى منهم أتعاباً مرتفعة تغطي تكاليفها، لذلك انخفضت أهمية هذا السبب بالنسبة للمكاتب الكبيرة والمتوسطة عن مكاتب المراجعة الصغرى التي ارتفعت درجة تأييدها لهذا السبب، وقد يترتب على ذلك أن مكاتب المراجعة الصغرى تجد نفسها تقف أمام بدلين إما الاستمرارية في تقديم خدمة المراجعة في ظل أتعاب منخفضة دون الاهتمام بنوعية الخدمة، أو عدم الاستمرارية في تقديم الخدمات المهنية بسبب الخسائر التي سيتكبدها المكتب الصغير الذي يحرص على تقديم الخدمة بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة.

- تصاعد الضغط على المراجعين لمواجهة تأثيرات اعتماد الأتعاب على نتائج المراجعة.
- تأثير ودور الإدارة في تعيين المراجع مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب الخلافات مع الإدارة. ويدل ارتفاع درجة تأييد و موافقة المكاتب صغيرة الحجم لهذا السبب على زيادة حدة هذه الضغوط التي تمارس على المكاتب صغيرة الحجم في ظل التنافس الشديد بين هذه المكاتب، مما يجعل

المكاتب صغيرة الحجم أكثر تعرضاً واستعداداً لمسايرة هذه الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، مما قد يحول دون تقديم مستويات عالية من الجودة.

- تفضيل العملاء للمراجعين ذوي الخبرة بالصناعة.
- السماح لبعض المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة تتطلب مهارات وخبرات عالية تفوق قدرة هذه المكاتب. نجد أن السببين السابقين حصلاً على تأييد وموافقة المكاتب صغيرة الحجم وكبيرة الحجم بينما انخفضت درجة تأييد المكاتب متوسطة الحجم بنسب متقاربة.

- عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب المراجعة.
- انخفاض الأهمية النسبية لأتعاب المراجعة عن الأهمية النسبية لأتعاب الخدمات الأخرى. ويلاحظ على السببين السابقين ارتفاع درجة تأييد المكاتب صغيرة الحجم تليها المكاتب المتوسطة، بينما انخفضت درجة تأييد المكاتب كبيرة الحجم مما يعطي مؤشراً على ارتفاع تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة بالنسبة للمكاتب الصغيرة، تليها المكاتب المتوسطة بينما المكاتب كبيرة الحجم لديها عمالؤها الذين تتقاضى منهم أتعاباً مرتفعة مما أدى إلى انخفاض حدة ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لهذه المكاتب الكبرى.

- عدم فاعلية نظام مراقبة جودة الأداء المهني، تباينت الآراء حول هذا السبب حيث ارتفعت درجة تأييد المكاتب الكبيرة الحجم، وتليها المكاتب الصغيرة، أما المكاتب متوسطة الحجم فقد أبدت معارضتها وعدم تأييدها لهذا السبب، هذا التباين قد يرجع إما لاعتبارات خاصة بهذه المكاتب أو بسبب حداثة النظام وأنه لا زال في مرحلة التطوير والتعديل.

٢-٢-٣ تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على زيادة التجاوزات المهنية

يبين الجدول رقم (٢-١٢) والنقاط التي تليه تحليلاً لآراء المشاركين في الاستبيان لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة حول ١٨ تجاوزاً مهنيًا مواكباً لانخفاض الأتعاب المهنية.

لقد نتج عن تحليل آراء المشاركين في الاستبيان لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة

حول ١٨ تجاوزاً مهنيًا يمكن أن تصدر من مكاتب المراجعة في ظل انخفاض أتعاب المراجعة ما يلي:

١- أيدت غالبية آراء المشاركين في الاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة ٣ تجاوزات مهنية وهي:

- التنافس غير الشريف بين مكاتب المراجعة للحصول على عملية المراجعة. ويرى الباحثان أن هذا التجاوز هو السبب الرئيسي وراء استمرار ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، ومن ثم زيادة حدة التجاوزات المهنية.

- محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها. ويرى الباحثان أنه في ظل انخفاض الأتعاب المهنية تعتبر هذه النتيجة مقبولة إلى حد ما حيث أن مكاتب المراجعة على اختلاف أحجامها تحاول أن تحقق الفعالية في التكلفة، وأيضاً حتى لا يتحمل العميل أعباء ضخمة ولكن بشرط ألا يمس تقليص نطاق أعمال المراجعة إجراءات هامة ومؤثرة.

- القبول بالأتعاب المنخفضة كوسيلة لجذب العملاء بصرف النظر عن كلفة العمل المطلوب تنفيذه. ويصدر هذا التجاوز لأنه يتم تعويض هذه الخسارة بعد ذلك عن طريق الحصول على خدمات أخرى من العميل.

٢- حصلت ٧ تجاوزات مهنية على تأييد وموافقة المكاتب الصغيرة بينما انخفضت درجة التأييد لهذه التجاوزات المهنية بالنسبة للمكاتب كبيرة الحجم والمتوسطة وهي كالتالي:

- اعتماد سياسة التعيين لدى المكتب بشكل مطلق على انخفاض معدلات الرواتب، مع عدم أخذ الكفاءة المهنية في الاعتبار.
- فقدان المراجع لاستقلاله نتيجة تعرضه لمساومة الإدارة عند اعتماد أتعاب المراجعة.
- عدم الالتزام بمتطلبات أنظمة السعودية نظراً للارتفاع النسبي لمعدلات أجور المهنيين السعوديين.
- عدم الملاءمة بين قدرات المكتب وحاجات الشركات لخبرات وكفاءات متخصصة.
- تقديم عروض لمراجعة حسابات الشركات تفتقر للدراسة الوافية، والتي تحقق التوازن بين تقدير أتعاب المراجعة وحجم الجهد اللازم لأداء خدمة المراجعة، وبما يساهم في إمكانية تحقيق الالتزام بكافة المتطلبات المهنية والنظامية.
- تجنب إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي من أجل الاحتفاظ بعميل المراجعة.
- الحصول على خدمات أخرى من العميل مقابل القبول بأتعاب منخفضة.

ولعل هذه النتيجة تشير إلى أن ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة أكثر تأثيراً على مكاتب المراجعة الصغيرة من حيث صدور مثل هذه التجاوزات المهنية من تأثيرها على المكاتب الكبيرة والمتوسطة، وهذا يدعم ما سبق التطرق إليه وتناولته الدراسات السابقة، والتي ترى أن مكاتب المراجعة الكبرى تحرص على المحافظة على سمعتها حيث تشكل أتعاب المراجعة التي تتقاضاها جزءاً أقل أهمية من أهمية الأتعاب التي يتقاضاها المكتب الصغير، مما يجعله أكثر استعداداً للقيام بهذه التجاوزات المهنية في ظل انخفاض أتعاب المراجعة مما يؤدي إلى أن بعض المكاتب قد تنهون في الالتزام بتلك الضوابط الرقابية والمعايير المهنية وقواعد وسلوك المهنة، مما يساهم في تدهور الأداء المهني وحدوث مثل هذه التجاوزات.

٣- اتفقت غالبية آراء المشاركين في الاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة على عدم تأكدهم أو انخفاض نسبة تأييدهم بالنسبة لبعض التجاوزات المهنية (٦ تجاوزات مهنية) وهي كالتالي:

- عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل.
- عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة.
- إهمال تنفيذ إجراءات مراجعة هامة ومؤثرة.
- التنهون في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية.
- الحرص على تنامي العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة لتحقيق أهداف خاصة.
- عدم التقيد بالمتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بالإشراف والتوثيق.
- ولعل هذه النتيجة قد تشير إلى أن تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على حدوث مثل هذه التجاوزات المهنية لا يظهر بشكل واضح بالنسبة للمجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

٤- حصل تجاوز مهني على تأييد وموافقة المكاتب كبيرة الحجم، بينما انخفضت نسبة التأييد في المكاتب الصغيرة والمتوسطة بنسب متقاربة، وهو عدم الاهتمام بتوافر البرامج التدريبية وتحديث المعلومات للعاملين بمكتب المراجعة. وفي تصور الباحثين أن ذلك قد يرجع إلى زيادة عدد المنسويين في المكاتب الكبيرة وفي ظل انخفاض أتعاب المراجعة يصعب الاهتمام بتوافر مثل هذه البرامج التدريبية، حيث تشكل أعباء مادية إضافية على مكاتب المراجعة.

٥- اتفقت غالبية آراء المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة على معارضة تجاوز المهني الذي يختص بالتصديق على الحسابات الختامية والمركز المالي للشركات دون القيام بأعمال الفحص

والمراجعة. وتشير هذه النتيجة إلى عدم تدهور الأداء المهني إلى هذه الدرجة التي تسيء للمهنة، حيث يعد هذا التجاوز المهني من أخطر التجاوزات المهنية والتي تمس جوهر المهنة.

٢-٢-٤ تحليل استجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم

مكتب المراجعة

لقد تم في الجزء السابق من التحليل توصيف استجابات المشاركين في الاستبيان حول كل عنصر من العناصر التي تضمنتها المتغيرات الثلاثة محل الدراسة بالنسبة لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة وفق حجم المكتب. ولمعرفة الاختلافات التي يمكن أن تنتج في حالة عدم أخذ حجم المكتب في الاعتبار عند إجراء هذا التحليل، تم إيجاد المتوسطات الحسابية لاستجابات المشاركين كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة. والجدول رقم (٢-١٣)، و (٢-١٤)، و (٢-١٥) توضح ترتيب المتغيرات تبعاً لأهميتها وفقاً لآراء المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

تشير المتوسطات الحسابية في الجدول (٢-١٣) إلى أن غالبية المتغيرات الخاصة بخصائص جودة الأداء المهني تحظى بدرجة متوسطة من الأهمية، حيث أن المتوسط العام لاستجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة يعادل (٣,٠٥٢)، بينما نجد في الجزء السابق عند أخذ حجم المكتب في الاعتبار اختلاف آراء المشاركين بالمكاتب الصغيرة الحجم عن آراء المشاركين بالمكاتب المتوسطة والكبيرة حول درجة تأثر ثمانية خصائص من خصائص جودة الأداء المهني، حيث حصلت هذه الخصائص الثمانية على متوسط حسابي في المكاتب الصغيرة يزيد عن ٣,٥ درجة من مقياس ليكرت، بينما انخفضت متوسطات الاستجابات في المكاتب المتوسطة الحجم وكبيرة الحجم.

جدول (٢-١٣). ترتيب خصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بانخفاض أتعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين كمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	الخاصية
الأولى	٣,٦٧	ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي
الثانية	٣,٥٥	السمعة الجيدة لمكتب المراجعة
الثالثة	٣,٤٢	توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين
الرابعة	٣,٢٩	حجم مكتب المراجعة وشهرته
الخامسة	٣,٢٨	فاعلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية واقتراح وسائل لتلافي أوجه القصور فيه
السادسة	٣,٢٧	توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية
السابعة	٣,٢٦	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق العمل
الثامنة	٣,٢٥	توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العميل
التاسعة	٣,٢٣	الإشراف الكافي والملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة
العاشرة	٣,٢٢	توافر خبرة لدى المراجع وفريق المراجعة في صناعة العميل بشكل خاص
الحادية عشرة	٣,١٨	توافر وسائل اتصال جيدة ومباشرة بين المراجع والعميل
الثانية عشرة	٣,١٠	زيادة عدد الساعات المنصرفة في عملية المراجعة
الثالثة عشرة	٣,٠٨	مشاركة المراجع الرئيسي في عمليات المراجعة المختلفة
الرابعة عشرة	٣,٠٧	توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق المراجعة
الخامسة عشرة	٣,٠٥	الالتزام بالجدول الزمني لتنفيذ تفاصيل خطة المراجعة
السادسة عشرة	٣,٠٣	التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداب وسلوك المهنة
السابعة عشرة	٣,٠٣	اهتمام الشريك بعملية المراجعة التي يشرف عليها
الثامنة عشرة	٣,٠٠	دقة واكتمال التوثيق في ملف أوراق المراجعة
التاسعة عشرة	٢,٩٩	إشعار مجلس إدارة الشركة بنتائج المراجعة باستمرار
العشرون	٢,٩٧	توافر نظم إلكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة
الواحدة والعشرون	٢,٩٥	إلمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ الأخلاقية المتعارف عليها
الثانية والعشرون	٢,٩٤	الالتزام بإصدار تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير
الثالثة والعشرون	٢,٩٣	التفاعل الفعال والمستمر مع لجنة المراجعة للشركة محل المراجعة
الرابعة والعشرون	٢,٩٠	الالتزام بتطبيق متطلبات المعايير المهنية
الخامسة والعشرون	٢,٨٩	ضمان استقلال المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة
السادسة والعشرون	٢,٨٦	توافر وسائل اتصال فاعلة لدى المكتب
السابعة والعشرون	٢,٧٦	انخفاض أو محدودية الدعاوى القضائية ضد المكتب
الثامنة والعشرون	٢,٧١	عدم اشتراك المراجع في إتمام العمل المحاسبي للعميل
التاسعة والعشرون	٢,٦٩	استخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة
الثلاثون	٢,١٦	الاتصال بالمراجع السابق

جدول (٢-١٤). ترتيب الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية المتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	السبب
الأول	٤,٤٦	سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء
الثاني	٤,٣٥	انخفاض أتعاب مراجعة المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية
الثالث	٤,٣٥	دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار
الرابع	٤,٣٤	اتجاه الشركات الكبرى نحو المكاتب العالمية الكبرى للتمتع بمزايا الشهرة والاسم الكبير للمكتب
الخامس	٤,٢٣	تمتع بعض أصحاب المكاتب بالنفوذ الاجتماعي الذي يؤهلهم للحصول على عمليات مراجعة بغض النظر عن تأثير عملي المناقشة ونوعية الخدمة
السادس	٤,١٩	عدم توافر نموذج عام ومشترك أو متفق عليه يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد أتعاب المراجعة بشكل ثابت ومحدد
السابع	٤,١٨	عدم وجود إطار محدد لقياس جودة المراجعة مما أدى إلى عدم التميز بين مستويات الجودة المقدمة وبالتالي انخفاض قيمة عملية المراجعة من وجهة نظر العميل
الثامن	٤,١٧	مطالبة العملاء بالتخفيض المستمر لأتعاب المراجعة
التاسع	٤,١٠	قدرة ورغبة العملاء على تغيير المراجعين كمحاولة للضغط لتخفيض أتعاب المراجعة
العاشر	٣,٩٨	عدم توافر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة حيث تعتبر الأتعاب المنخفضة هي العامل الأساسي في المفاضلة والاختيار بين المكاتب
الحادي عشر	٣,٩٥	عدم اهتمام العميل بالاقترحات المقدمة من المراجع بشأن تطوير النظم المحاسبية والرقابية المطبقة
الثاني عشر	٣,٨٩	نقص الوعي الاجتماعي العام بأهمية المهنة ودورها ووظيفتها
الثالث عشر	٣,٨٥	الاتجاه نحو تقديم الخدمات الاستشارية والتي أصبحت تشكل جزءاً هاماً من دخل مكاتب المراجعة مقارنة بدخل أتعاب المراجعة
الرابع عشر	٣,٨٠	زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها
الخامس عشر	٣,٧٠	تأثير ودور الإدارة في تعيين المراجع مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب الخلافات مع الإدارة
السادس عشر	٣,٧٠	تطور وتعقيد الأنظمة والقيود التي تفرض على المهنة (بما فيها متطلبات أنظمة السعودة والتعليم المستمر)
السابع عشر	٣,٦٤	انخفاض الأهمية النسبية لأتعاب المراجعة عن الأهمية النسبية لأتعاب الخدمات الأخرى
الثامن عشر	٣,٥٩	تصاعد الضغط على المراجعين لمواجهة تأثيرات اعتماد الأتعاب على نتائج المراجعة
التاسع عشر	٣,٥٨	عدم إلزامية الإفصاح عن أتعاب المراجعة
العشرون	٣,٥٣	السماح لبعض المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة تتطلب مهارات وخبرات عالية تفوق قدرات هذه المكاتب
الواحد والعشرون	٣,٤٥	تفضيل العملاء للمراجعين ذوي الخبرة بالصناعة
الثاني والعشرون	٣,٣٩	عدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء المهني في مراقبة أداء مكاتب المراجعة

يتضح من الجدول رقم (٢-١٤) والذي يوضح ترتيب متغيرات القسم الثالث من الدراسة، والخاصة بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية والمتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة وفقاً لآراء المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم المكتب أن غالبية المتغيرات الخاصة بهذه الأسباب تحظى بدرجة كبيرة من التأييد، فيما عدا المتغير الخاص بعدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء المهني في مراقبة أداء مكاتب المراجعة، والذي حصل على درجة متوسطة من الأهمية. بينما نجد في الجزء الفرعي السابق عندما أخذ حجم المكتب في الاعتبار أن هناك ١٤ سبباً حصل على تأييد تام من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، بينما انخفضت المتوسطات الحسابية لدرجات باقي المتغيرات بالنسبة لمكاتب المراجعة المتوسطة والكبيرة الحجم، إلا أن مكاتب المراجعة صغيرة الحجم أعطت نسبة تأييد أكبر لهذه المتغيرات بدرجات ملحوظة، والتي ساهمت في ارتفاع المتوسط العام لاستجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

يتضح من الجدول رقم (٢-١٥) والذي يوضح ترتيب متغيرات القسم الرابع من الدراسة والخاصة بالتجاوزات المهنية التي يمكن أن تصدر من مكاتب المراجعة في ظل تفتيش واستمرار ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وفقاً لآراء المشاركين كمجموعة واحدة أن ٦ من المتغيرات حصلت على تأييدهم وموافقتهم، وحصلت ١٢ من المتغيرات على عدم تأكدهم من تأثر انخفاض أتعاب المراجعة على هذه التجاوزات المهنية، بينما عندما تم أخذ حجم المكتب في الاعتبار حصلت ٣ تجاوزات مهنية على تأييد وموافقة تامة من المجموعات الثلاثة، وحصلت ٧ تجاوزات مهنية على تأييد وموافقة تامة من المجموعة الأولى المتمثلة في المكاتب صغيرة الحجم، وانخفضت هذه النسبة في المكاتب المتوسطة والكبيرة الحجم، كما اتفقت غالبية الآراء في المجموعات الثلاثة بالنسبة لباقي التجاوزات المهنية (٦ تجاوزات مهنية) على عدم تأكدهم من تأثير انخفاض الأتعاب عليها، وهي تعادل ٥٠٪ من التجاوزات المهنية التي أظهرها التحليل لآراء المشاركين كمجموعة واحدة. كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام لآراء المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بالنسبة للتجاوز المتعلق بعدم الاهتمام بتوافر البرامج التدريبية وتحديث المعلومات للعاملين بمكتب المراجعة، ولكن عندما أخذ حجم المكتب في الاعتبار حصل هذا التجاوز على موافقة وتأييد المشاركين بالمكاتب كبيرة الحجم، وانخفضت هذه الدرجة في المكاتب صغيرة الحجم ومتوسطة الحجم. ومما سبق تتضح الفائدة التي تحققت عند تقسيم المكاتب إلى ثلاث مجموعات على أساس حجم مكتب، والتي ساعدت على إجراء تحليلات أكثر دقة ووضوح منها في حالة عدم أخذ حجم مكتب المراجعة في الاعتبار عند إجراء هذه التحليلات.

جدول رقم (٢-١٥). ترتيب التجاوزات المهنية في ظل انخفاض أتعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	التجاوز
الأول	٤,١٠	التنافس غير الشريف بين مكاتب المراجعة للحصول على عملية المراجعة
الثاني	٣,٨٨	محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها
الثالث	٣,٨٧	القبول بالأتعاب المنخفضة كوسيلة لجذب العملاء بصرف النظر عن كلفة العمل المطلوب تنفيذه
الرابع	٣,٥٧	اعتماد سياسة التعيين لدى المكتب بشكل مطلق على انخفاض معدلات الرواتب مع عدم أخذ الكفاءة المهنية في الاعتبار
الخامس	٣,٤٩	الحصول على خدمات أخرى من العميل مقابل القبول بأتعاب منخفضة لعمل المراجعة
السادس	٣,٤٥	فقدان المراجع لاستقلاله نتيجة تعرضه لمساومة الإدارة عند اعتماد أتعاب المراجعة
السابع	٣,٤١	عدم الالتزام بمتطلبات أنظمة السعودية نظراً للارتفاع النسبي لمعدلات أجور المهنيين السعوديين
الثامن	٣,٤٠	تقديم عروض لمراجعة حسابات الشركات تفتقر للدراسة الوافية والتي تحقق التوازن بين تقدير أتعاب المراجعة وحجم الجهد اللازم لأداء خدمة المراجعة وبما يسهم في إمكانية تحقيق الالتزام بكافة المتطلبات المهنية والنظامية
التاسع	٣,٣٤	عدم الملاءمة بين قدرات المكتب وحاجات الشركات لخبرات وكفاءات متخصصة
العاشر	٣,٣٣	عدم الاهتمام بتوافر البرامج التدريبية وتحديث المعلومات للعاملين بمكتب المراجعة
الحادي عشر	٣,٢٧	تجنب إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي من أجل الاحتفاظ بعميل المراجعة
الثاني عشر	٣,٢٥	الحرص على تنامي العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة لتحقيق أهداف خاصة
الثالث عشر	٣,١٧	إهمال تنفيذ إجراءات مراجعة هامة ومؤثرة
الرابع عشر	٣,١٧	عدم الحرص على إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة
الخامس عشر	٣,١٦	عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل
السادس عشر	٣,١٣	عدم التقيد بالمتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بالإشراف والتوثيق
السابع عشر	٣,٠٦	التهاون في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط الرقابية
الثامن عشر	٢,٥٨	التصديق على الحسابات الختامية والمركز المالي للشركات دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة

٢-٣ اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات في المجموعات الثلاث

بعد إجراء التوصيف السابق لاستجابات المشاركين في الاستبيان حول كل عنصر من العناصر التي تضمنتها المتغيرات الثلاثة محل الدراسة لكل مجموعة من مكاتب المراجعة على حده، ومن ثم كمجموعة واحدة سيتم في هذا القسم الفرعي إجراء اختبار ANOVA لتحليل المعلمي للتباين لتحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية لاستجابات أفراد العينة، وهل تعد ذات دلالة إحصائية أو أنها تعود لأخطاء الصدفة، ويلخص الجدول رقم (٢-١٦) نتائج هذا الاختبار.

جدول (٢-١٦). تطبيق اختبار ANOVA على المتوسط الحسابي لدرجات المتغيرات في المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

متغيرات الدراسة	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفائية (ف)
خصائص جودة الأداء المهني	بين المجموعات	٣,٦٧٣	٢	١,٨٣٧	٢,٢٨٠
	داخل المجموعات	٥٥,٥٧٩	٦٩	٠,٨٠٥	
	الإجمالي	٥٩,٢٥٢	٧١		
الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية	بين المجموعات	٢,٥٥١	٢	١,٢٧٥	٤,٥٤٣
	داخل المجموعات	١٩,٠٨٩	٦٨	٠,٢٨١	
	الإجمالي	٢١,٦٣٩	٧٠		
التجاوزات المهنية	بين المجموعات	١,٣١٧	٢	٠,٦٥٨	٠,٩٧٧
	داخل المجموعات	٤٥,٨٤٧	٦٨	٠,٦٧٤	
	الإجمالي	٤٧,١٦٤	٧٠		

حيث أن :

$$F(\text{النسبة الفائية}) = \frac{\text{متوسط المربعات بين المجموعات}}{\text{متوسط المربعات داخل المجموعات}} = \frac{\text{التباين بين المجموعات}}{\text{التباين داخل المجموعات}}$$

يتضح من الجدول رقم (٢-١٦) أن قيمة النسبة الفائية صغيرة للمتغير الأول وغير دالة إحصائية حيث أن قيمة "ف" (الجدولية) عند (٢, ٦٩, ٠,٠٥) تساوي ٣,١٢٩، وقيمة "ف" المحسوبة تساوي ٢,٢٨٠ أي أن "ف" الجدولية أكبر من "ف" المحسوبة بدرجات حرية ٢ للتباين الكبير و ٦٩ للتباين الصغير عند مستوى معنوية ٠,٠٥، أي أنه لا توجد فروق معنوية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة بالنسبة للمتغير الأول الخاص بخصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بانخفاض أتعاب المراجعة.

وبالنسبة للمتغير الثاني الخاص بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية المتعلقة بانخفاض الأتعاب المهنية نجد أن قيمة "ف" الجدولية عند (٢، ٦٨، ٠،٠٥) تساوي ٣،١٣١، وقيمة "ف" المحسوبة تساوي ٤،٥٤٣ أي أن "ف" الجدولية أصغر من قيمة "ف" المحسوبة عند درجات حرية ٢ للتباين الكبير و٦٨ للتباين الصغير عند مستوى معنوية ٠،٠٥، أي أنه توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة بالنسبة للمتغير الثاني للدراسة.

وبالنسبة للمتغير الثالث الخاص بالتجاوزات المهنية التي يمكن أن تصدر من مكاتب المراجعة في ظل استمرار وتفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة نجد أن قيمة "ف" الجدولية عند (٢، ٦٨، ٠،٠٥) تساوي ٣،١٣١، وقيمة "ف" المحسوبة تساوي ٠،٩٧٧، أي أن قيمة "ف" الجدولية أكبر من قيمة "ف" المحسوبة عند درجات حرية ٢ للتباين الكبير و٦٨ للتباين الصغير عند مستوى معنوية ٠،٠٥، أي أنه لا توجد دلالة إحصائية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة فيما يتعلق بالمتغير الثالث للدراسة.

٢-٤ دراسة الفروق بين استجابات كل مجموعتين على حدة

مما سبق يتضح وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة بالنسبة للمتغير الثاني، وحتى يمكن تحديد المجموعة التي تسببت في وجود هذا الاختلاف المعنوي بالنسبة للمتغير الثاني للدراسة سيتم إجراء اختبار LSD لعمل مقارنات ثنائية متعددة بين متوسطات درجات المتغيرات بين كل مجموعتين من المجموعات الثلاثة في ظل المتغير الثاني الذي ظهرت فيه فروق ذات دلالة إحصائية، والجدول رقم (٢-١٧) يلخص نتائج هذا الاختبار على المتغير الثاني والذي ظهرت فيه الفروق الإحصائية.

جدول (٢-١٧). تطبيق اختبار LSD لمقارنة آراء كل مجموعتين على حدة في ظل المتغير الثاني للدراسة.

قيمة "ت" المحسوبة	الخطأ المعياري للفرق بين المتوسطين	الفرق بين المتوسطين (i - j)	حجم المكتب j i
٣,٢٦٧٦١٩	٠,١٥٦٣٩	٠,٣٨١٤ *	متوسط صغير
٣,٧٥٦٧٧٩	٠,١٥٤٨٨	٠,٤٣٢٢ *	كبير
٣,٢٦٧٦١٩	٠,١٥٦٣٩	٠,٣٨١٤ - *	صغير
٠,٤٥٦٧٤٩	٠,١٥١٤١	٠,٠٥٠٨	متوسط كبير
٣,٧٥٦٧٧٩	٠,١٥٤٨٨	٠,٤٣٢٢ - *	صغير
٠,٤٥٦٧٤٩	٠,١٥١٤١	٠,٠٥٠٨ -	كبير متوسط

- قيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية ٦٨ ومستوى معنوية ٠,٠٥ = ١,٩٩٥٤٦٨ الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وتستخدم هذه الدراسة إحصائية الاختبارات:

الفرق المطلق بين المتوسطين

حيث أن: ت المحسوبة =

$$\sqrt{\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}}$$

حيث:

n₁ عدد مفردات المتغير (حجم المكتب) الأول.

n₂ عدد مفردات المتغير (حجم المكتب) الثاني.

تقارن قيمة "ت" المحسوبة بقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية (عدد المفردات - عدد

المتغيرات (أحجام المكاتب)) ومستوى معنوية ٠,٠٥، وبالنسبة للمتغير الثاني درجة الحرية تساوي

٧١ - ٣ = ٦٨. ومن الجدول رقم (٢-١٧) يمكن تحديد نتائج تطبيق اختبار LSD كما يلي:

١ - المقارنة بين مجموعة المكاتب الصغيرة الحجم ومجموعة المكاتب الكبيرة الحجم:

نجد من الجدول السابق أن قيمة "ت" المحسوبة تساوي ٣,٧٥٦٧٧٩، وقيمة "ت" الجدولية

بدرجات حرية ٦٨ عند مستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩٥٤٦٨، وبما أن قيمة "ت"

المحسوبة أكبر من قيمة "ت" الجدولية، يمكن القول بأنه توجد فروق جوهرية بين المتوسطات

الحسابية لدرجات المتغيرات بين مجموعة المكاتب الصغيرة الحجم ومجموعة المكاتب الكبيرة الحجم.

٢ - المقارنة بين مجموعة المكاتب صغيرة الحجم ومجموعة المكاتب متوسطة الحجم:

نجد من الجدول رقم (٢-١٧) أن قيمة "ت" المحسوبة تساوي ٣,٢٦٧٦١٩، وقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية ٦٨ عند مستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩٥٤٦٨، وحيث أن "ت" المحسوبة أكبر من "ت" الجدولية، لذا فإنه توجد فروق جوهرية بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات بين مجموعة المكاتب صغيرة الحجم ومجموعة المكاتب متوسطة الحجم.

٣ - المقارنة بين مجموعة المكاتب المتوسطة الحجم ومجموعة المكاتب كبيرة الحجم:

نجد من الجدول رقم (٢-١٧) أن قيمة "ت" المحسوبة تساوي ٠,٤٥٦٧٤٩، وقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية ٦٨ ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩٥٤٦٨، وحيث أن قيمة "ت" المحسوبة أقل من "ت" الجدولية، لذا فإنه لا توجد فروق جوهرية بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات بين مجموعة المكاتب متوسطة الحجم ومجموعة المكاتب كبيرة الحجم.

يتضح من الاختبار السابق أن هذه الفروق المعنوية تسببت فيها مجموعة المكاتب صغيرة الحجم، وذلك لأنها أعطت درجات تأييد أكبر من مجموعة المكاتب كبيرة الحجم ومجموعة المكاتب متوسطة الحجم بالنسبة للإجابات على أسئلة القسم الثالث من الدراسة والخاصة بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية في ظل انخفاض أتعاب المراجعة.

٢-٥ اختبار الفرضيات

في هذا القسم الفرعي سيتم اختبار الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة. وحيث أن الفرضيات الثلاثة للدراسة تقيس أهمية ودرجة تأثير انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية على المقاييس المختارة، أي أنها تقيس اتجاه متغيرات الدراسة ولا تقيس العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة، لذا سيتم الاعتماد على إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة من طرف واحد والذي يستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره ومتوسط افتراضي له دلالة معينة في البحث، لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين.

وسوف يتم اختيار المقياس رقم ٣ من مقاييس ليكرت (الذي يتكون من خمس مستويات من ١-٥) وهو الوسيط ليمثل الوسط الافتراضي ومن ثم مقارنته بمتوسط المتغير المراد اختباره لكل فرضية لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين، والذي

يعتبر مؤشراً باتجاه إبراز أهمية التأثير أو مستوى الإدراك، والعكس في حالة عدم وجود فرق معنوي ذي دلالة إحصائية حيث يعتبر مؤشراً باتجاه قلة الأهمية أو ضعف مستوى الإدراك. والجدول رقم (٢-١٨) يوضح المتوسط العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة.

جدول (٢-١٨). المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتغيرات الدراسة.

متغيرات الدراسة	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
المتغير الأول	٧٢	٣,٠٥٥٢	٠,٩١٣٥٣	٠,١٠٧٦٦
المتغير الثاني	٧١	٣,٩٢٢٠	٠,٥٥٦٠٠	٠,٠٦٥٩٩
المتغير الثالث	٧١	٣,٣٥٧٢	٠,٨٢٠٨٣	٠,٠٩٧٤١

حيث أن :

$$ت المحسوبة = \frac{المتوسط - ٣}{الخطأ المعياري}$$

وسيتم مقارنة قيمة "ت" المحسوبة بقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية (عدد المفردات - ١) ومستوى معنوية ٠,٠٥ عند إجراء اختبار كل فرضية من الفرضيات الثلاثة كما يلي:

١ - اختبار الفرضية الأولى

الفرضية العدمية (ف.) لا يوجد تأثير كبير لانخفاض الأتعب على جودة الأداء المهني، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف.: $\gamma \geq ٣$)، حيث γ تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقياس الأول والتي تختص بخصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بانخفاض أتعاب المراجعة. الفرضية البديلة (ف١) يوجد تأثير كبير لانخفاض أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف١.: $\gamma < ٣$). ونجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي ٠,٥١٣ ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (٧٢-١) ومستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ١,٦٦٦٥٩٩، نجد أن قيمة "ت" الجدولية أكبر من قيمة "ت" المحسوبة، وذلك يعني أنه لا توجد دلالة إحصائية أي لا يوجد فرق معنوي. عليه فإننا نقبل الفرضية العدمية، والتي تدل على أنه لا يوجد تأثير كبير لانخفاض الأتعب على جودة الأداء المهني.

٢ - اختبار الفرضية الثانية

الفرضية العدمية (ف.) لا يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية. وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف.: $\chi^2 \geq 3$)، حيث χ^2 تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقياس الثاني والذي يختص بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية والمتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة. الفرضية البديلة (ف١) يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف١.: $\chi^2 < 3$). وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة والتي تساوي ١٣,٩٧٢، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية عند درجات حرية (٧١-١) وعند مستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ١,٦٦٦٩١٥، نجد أن قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة "ت" الجدولية. لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي، وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أنه يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية.

٣ - اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية العدمية (ف.) لا يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى زيادة التجاوزات المهنية. وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف.: $\chi^2 \geq 3$)، حيث χ^2 تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقياس الثالث، والذي يختص بالتجاوزات المهنية التي تصدر من مكاتب المراجعة في ظل استمرار ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية. الفرضية البديلة (ف١) يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى زيادة التجاوزات المهنية، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف١.: $\chi^2 < 3$). وعند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة التي تساوي ٣,٦٦٧ وبمقارنتها بقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية (٧١-١) وعند مستوى معنوية ٠,٠٥ والتي تساوي ١,٦٦٦٩١٥، نجد أن قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة "ت" الجدولية. لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي، وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، أي أن انخفاض الأتعاب المهنية يؤدي إلى زيادة التجاوزات المهنية.

٣ - الخلاصة والتوصيات

يهدف هذا البحث إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة حدة المنافسة في سوق المراجعة وزيادة التجاوزات المهنية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشتمل على عدد من المحددات المختارة والتي تم توطينها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث الثلاث. هذه المحددات تم استخلاصها من خلال مراجعة الدراسات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. وقد اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث على تقسيم مكاتب المراجعة محل البحث إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب صغيرة الحجم، والمكاتب متوسطة الحجم، والمكاتب كبيرة الحجم. ولقد اتضحت فائدة هذا التقسيم من خلال إجراء تحليلات أكثر دقة ووضوحاً منها في حالة عدم أخذ حجم مكتب المراجعة في الاعتبار عند إجراء هذه التحليلات.

نتائج الدراسة الميدانية كانت متضاربة إلى حد كبير. فعلى الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة حدة المنافسة، وزيادة التجاوزات المهنية. كما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسيرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية.

وفي الختام وبالاستناد إلى نتائج هذا البحث يورد الباحثان فيما يلي عدداً من التوصيات:

١- الدعوة إلى ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ووضع الآليات المناسبة لضمان التزام جميع المكاتب المهنية بتطبيق متطلبات معايير الرقابة النوعية لمكتب المراجعة، وذلك من خلال العمل على التغلب على أوجه القصور في البرنامج نظراً للأثر الإيجابي الذي قد يتحقق من ذلك التوجه من خلال تحسين جودة ونوعية أداء المكاتب.

٢- عقد الندوات والمحاضرات الهادفة إلى نشر الوعي لدى عملاء المراجعة لتعريفهم بدور المراجع وطبيعة عمله، والتأكيد على أن عمله لم يعد قاصراً على التصديق على القوائم المالية

للمنشأة لتقديمها للجهات الرسمية حسب متطلبات النظام، بل إن دوره أكبر من ذلك بما يقدمه من خدمات مهنية، منتظر أن تسهم في إضفاء الثقة على القوائم المالية للشركات محل المراجعة.

٣- ضرورة وجود نموذج يحدد أتعاب المراجعين بما يتناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم، والتأكيد على أهمية التوصيات التي ترى ضرورة تحديد سقف أدنى لأتعاب المراجعة لا يجوز النزول عنه، وذلك من خلال تصنيف المراجعين على أساس خصائص معينة من حيث الحجم والشكل النظامي، وذلك لضمان حد أدنى من جودة المراجعة. ويتم ذلك التصنيف بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لأنها الجهة الأكثر قدرة على وضع الترتيبات اللازمة، وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة مع التركيز في نفس الوقت على مسألة المتابعة ومراقبة نوعية الأداء.

٤- ضرورة تحديد نموذج لمتغيرات الجودة، وذلك من خلال تفعيل برنامج جودة الأداء المهني، وفي ضوء نتائج هذه المراقبة الفعالة التي قد تساعد في تحديد إطار عام لجودة المراجعة.

٥- دعوة أصحاب الشركات لتحري الدقة في اختيارهم للمراجعين والمفاضلة فيما بينهم، على ألا يكون أساس الاختيار هو الاعتبارات الشخصية، وانخفاض مستوى الأتعاب، ولكن بالتركيز على عامل الكفاءة والجودة، مما يلعب دوراً هاماً في تقليص دور المنافسة بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب.

٦- بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغرى والتي اتضح من الدراسة الميدانية أنها أكثر تعرضاً للضغوط الخارجية في ظل التنافس الشديد بين المكاتب، وأكثر استعداداً للقيام بالتجاوزات المهنية لمسايرة الأوضاع الراهنة في ظل انخفاض أتعاب المراجعة، يؤيد الباحثان وجهات النظر التي ترى ضرورة التباحث والتفاهم فيما بين هذه المكاتب الصغيرة، والتي لم تتمكن من احتلال مركز تنافسي جيد داخل سوق المراجعة للاندماج في مجموعات مناسبة تضم كل مجموعة عدداً من مكاتب المراجعة ضمن شركة واحدة تتجمع فيها كافة القدرات والإمكانات المادية المتاحة بهدف ترسيخ مركزها التنافسي داخل السوق.

٧- الاهتمام بإعداد الدراسات والبحوث التي تبحث في المشكلات والمعوقات التي تواجه المهنة باستخدام أساليب ومنهجيات ووسائل جمع البيانات مختلفة، والتي تساعد على التطوير المستمر لمستوى أداء العاملين في هذه المهنة.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو الحسن، علي أحمد (١٩٩٣م)، "الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، ص ٣٩-٧٤، (الرياض: معهد الإدارة العامة).
- أبو الخير، مدثر طه (٢٠٠٠م)، "درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ١-٣٥.
- أبو زيد، حسن محمد حسين (١٩٨٥م)، "اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عملية المراجعة"، مجلة المال والتجارة، العدد ١٩٣، السنة السابعة عشر، ص ٣-١٨.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤٠٩هـ)، "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٥٩، ص ٧١-٩٥.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٥هـ)، "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين"، مجلة جامعة الملك سعود: العلوم الإدارية، الرياض: جامعة الملك سعود، المجلد ٧، ص ٥٣-٩٧.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٦هـ)، "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد ٣٥، العدد ٣، ص ٤٠٥-٤٥١.
- السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ)، "فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومستولياتهم في المملكة العربية السعودية"، مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ ابريل ٢٠٠٥م).
- السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب)، "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثير تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (عمان: جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م).
- السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ)، "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ٢، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م).
- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٤، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م).

- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/أ)، "توطين (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، الملتقى التقني الأول، (الباحة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م).
- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب)، "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، (القصيم: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م).
- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/أ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، (جدة: مطابع السروات).
- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ب)، "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٧، العدد ٢، ص ص ١١٥-١٥١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٤هـ/٢٠٠٣م).
- العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ج)، "الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودة على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأولى ١٤٢٤هـ/٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٣م).
- الفضل، مؤيد محمد علي (٢٠٠٣م)، "تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة المالية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين"، مجلة آفاق اقتصادية، مركز البحوث والتوثيق، المجلد ٢٤، العدد ٩٤، ص ص ٢٣٠-٢٦٤.
- المطيري، عبيد سعد ومتولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م)، "المناهج البحثية المعاصر (التفسيري والنقدي) وغياها عن البحوث العربية في المحاسبة"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٥، العدد ١، ص ص ١-٣٧.
- المطيري، عبيد سعد والعنقري، حسام بن عبد المحسن (١٤٢٣هـ)، "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص ص ٤٩٧-٣٥١.
- خشارمة، حسين علي (٢٠٠٢م)، "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة دراسات، الأردن: الجامعة الأردنية: كلية العلوم الإدارية، المجلد ٣٠، العدد ١، ص ص ١-٢١.
- راضي، محمد سامي (١٩٩٨م)، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد الأول، ص ص ٣٣-٧٧.
- عبد الفتاح، عبد الرحمن محمد (١٩٩٥م)، "نموذج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات"، مجلة التكاليف، العدد الثاني والثالث، السنة الرابعة والعشرون، ص ص ٦٢-٩٧.

- عبد المجيد، ماهر مصطفى (١٩٩٤م)، العوامل المحددة لأتباع مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على سوق العمل بالمملكة العربية السعودية، (القصيم: مطابع جامعة الملك سعود- فرع القصيم، مركز البحوث وتنمية الموارد البشرية، ص ص ٣٨-٥).
- علقم، محمد أحمد والرجبي، محمد تيسير (١٩٩٧م)، "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية"، مجلة دراسات، الأردن، الجامعة الأردنية، المجلد ٢٤، العدد ١، ص ص ١٨٥-٢٠٤.
- محمد، فهيم أبو العزم (١٤٢١هـ)، "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، العدد ٢٥، ص ص ٢٤-٢٧.
- يماني، عبد الله قاسم (١٤١٢هـ)، "دراسة اختيارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحللي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، العدد ٧١، ص ص ١٨٣-٢٢٩.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Anderson, T. and Zeghal, D. (1994), "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from Canadian Market", *Accounting and Business Research*, 24(95): 195-207.
- Becker, C.I., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998), "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1): 1-24.
- Behn, B.K., Carcello J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson R.H. (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Client of Big 6 Firms" *Accounting Horizons*, 11(1): 7-24.
- Breinn, T., Peel, M.J. and Roberts R. (1994), "Audit Fee Determinates of Independent & Subsidiary Unquoted Companies in the UK-An Exploratory Study", *The British Accounting Review*, 26(2): 101-121.
- Brown, C.D. and Raghunandan, K. (1997), "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, 11(1): 72-75.
- Buijink, W., Maijoor, S. and Meuwissen, R. (1998), "Competition in Auditing Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany Versus the Netherlands", *Contemporary Accounting Research*, pp. 385-404.
- Carcello, J.V. (1990) "A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms", Georgia State University, pp. 67-85.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and Mcgrath, N.T. (1992), "Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepares and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 1-15.
- Copley, P. and Docet, M. (1993), "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 88-98.
- Craswell, A., Stokes, D.J. and Loughton, J. (2002), "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, 33(2): 253-275.
- Cullinan, C.P., (1997), "Audit Pricing in the Pension Plan Audit Market", *Accounting and Business Research*, 27(2): 91-98.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(3): 183-199.
- Deis, D.R. and Giroux, G. (1996), "The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(1): 55-76.

- Deis, D.R. and Hill, R.C.** (1998), "An Application of Boo Strap Method to the Simultaneous Equations Model of Demand and Supply of Audit Services", *Contemporary Accounting Research*, **15**(1): 83-99.
- Elitzur, R. and Falk, H.** (1996), "Planned Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, **15**(3): 247-269.
- Fargher N., Taylor, M.H. and Simon, D.T.** (2001), "The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", *The International Journal of Accounting*, **36**(4): 407-421.
- Flesher, D.L. and Soroosh, J.** (1980), "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accountancy*, pp. 27-32.
- Haskins, M. and Williams, D.** (1990), "A Contingent Model Big Eight Auditor Change", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 55-74.
- Hogan E.C.** (1997), "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self-Selection Analysis", *The Accounting Review*, **72**(1): 67-86.
- Menon, K. and Williams, D.** (1991), "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The Accounting Review*, pp. 313-328.
- Pearson, T. and Trompeter, G.** (1994), "Competition in Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, pp. 115-135.
- Porter, B.** (1993), "An Empirical Study of the Audit Expectation- Performance Gap", *Accounting and Business Research*, **24**(93).
- Schleifer, L. and Friedlob, G.T.** (1997), "Understand the Audit Process to Save on Audit Fees", *Business Forum*, pp. 67-72.
- Schroeder, M.S., Solomon, L., and Vickrey, D.** (1986), "Audit Quality: the Perceptions of Audit-Committee Chairperson & Audit Partners", *Auditing : A Journal of Practice and Theory*, pp. 86-94.
- Simon, D.T. and Francis, J.R.** (1988), "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Test of Price Cutting and Price Recovery", *The Accounting Review*, pp. 255-269.
- Stephen, T.** (1996), "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **5**(2): pp. 249– 260.
- Sutton, S.G. and Lampe, J.C.** (1991), "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", *Accounting and Business Research*, pp. 275-288.
- Swift, T.A., Humphrey, C. and Gor, V.** (2000), "Great Expectations the Dubious Financial Legacy of Quality Audit", *British Journal of Management*, **11**(1): 13-62.
- Walker, K.B. and Johnson E.N.** (1996), "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and Fee Structure in Non-U.S Market for Auditor Services", *The International Journal of Accounting*, **31**(1): 1-18.

The Reduction of Audit Fee Level and its Impacts on the Quality of Professional Performance: an Empirical Study on Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia

EMAN H. AL-SHATRI

Lecturer

and

HUSSAM A. AL-ANGARI

Associate Professor

Department of Accounting

Faculty of Economics and Administration

King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

ABSTRACT. This study aims at exploring the impact of low level audit fees on the quality of professional performance, as well as its impacts on firms continuation, increase of competition in the audit market and professional breaches. To achieve that, a questionnaire has been designed based on certain elements for each of the three hypotheses of the study. These elements were derived from previous studies together with a consideration of the nature and development of the auditing profession in the kingdom of Saudi Arabia. The researchers have related most of the analysis of the empirical data to the size of audit firms under research, ranging from small, medium and large firms.

The results of the empirical study were contradictory to a large extent. These results revealed that although no major effects were caused by the reduction of audit fees on the quality of professional performance, such a reduction has generated other matters including, reducing the willingness of being a professional within the audit industry, minimizing the chances of attracting new qualified professionals and increasing the severity of competition and professional misconduct and violations. The study also revealed that there were more effects on smaller firms compared with larger firms. These small firms were seen to be more ready to accept the damages caused by the reduction of audit fees, and thus being unable to maintain an accepted level of professional performance and avoid violation. The study concludes by providing a number of recommendations, including the necessity of actuating the expecting role of the quality review program in order to ensure improvement in the quality of the performance of audit firms, the necessity of imposing a minimum limit on audit fees along with a controlling and regulatory roles played by the Saudi Organization for Certified Public Accountants, the necessity of increasing public awareness of the role and function of the auditing profession within society, the necessity of encouraging accuracy in selecting and comparing auditors as well as concentrating on quality and qualification rather than on the low fee factor, and encourage small firms to merge in suitable groups where they can consolidate their capabilities, qualifications and experiences in order to strengthen their position in the market, develop their professional methods and expand the scope of their professional services.