

ISSN 1993-2003 (Print) / ISSN 2790-1002 (Online) / Volume 20, Number 1, 2006  
1993 - 2006



مجلة  
جامعة الملك عبد العزيز  
الاقتصاد والإدارة

المجلد ٢٠ العدد ١

٢٠٠٦ م  
١٤٢٧ هـ

مركز الدراسات  
جامعة الملك عبد العزيز  
الرياض

## مجلة جامعة الملك عبد العزيز : الاقتصاد والإدارة

### مضام

● مجلة جامعة الملك عبدالعزيز الاقتصادية في مجلدات الألف - ٥ والإدارة والتمويل مركز النشر العلمي بالجامعة. يُجلى النشر في هذا المجلد البرقي الأحدث المأثورة، المقالات علمياً متخصصة لأزيد من ٢٥٠٠ كلمة. مقالات الترجمة وغيرها من الكتب، كما يمكن نشر بعض مستحضرات أبحاث الباحثين ذات النطاق الواسع. ترسل المقالات:

رئيس هيئة التحرير - كلية الاقتصاد والإدارة - ص. ب. ٢٠١ - ٥٠٠٤٠ - جدة ٢١٥٨٤ - المملكة العربية السعودية

● لا تقبل ترقيات بعد التقييم.

● تترك المقالات للنشر بحسب ألا يكون له دليل تاريخي أو مقدمة للنشر في جها أخرى، ولا يقبله للنشر، لا يسمح بتحريرها بتغير الشكل وتبليغها في أية جهة أخرى إلا بمسوغ قديم من رئيس هيئة التحرير.

### التقديم للنشر

● تقدم المقالات من أفضل وصورتين باللغة العربية أو الإنجليزية مسبوقة على اللغة الانكليزية على ورق مقاس (A4) على مستطير وبخط وجاهة خط، مع ترك مساحة كافية هامش، وبترقيم زوايا مستطيلة على شكل الأشكال والمطلوب.

● يشرط أن تقدم المستحضرات، والمقدمات، والمقدمات، والمقدمات والأشكال والتعليق عليها والمراجع في صفحات مستقلة.

### التنسيق

● يوجب التمام على النسخ التالي:

١. عنوان. ٢. اسم المؤلف أو المؤلفين. ٣. عنوان المؤلف أو المؤلفين بشرط الترتيب: ٤. التخصص في حدود ٢٠٠

كلمة باللغة العربية والإنجليزية. ٥. التاريخ. ويستعمل فيه ٩٩٩٩ صفر بدلاً من العشرات أو قبل مع تحديد التقديرات إذا تمكن.

يحدد مقر البحث الأيسر المكان القريسي للمؤلف واللائحة.

يحدد تعريف المصروف المستخدمة كرموز في الموضع الأول المظهرها.

الإشارة إلى تواريخ تكون في رقم مسلسل داخل رقم من مربعاً ٤ أعمقها.

في حالة نقل النسخة ترقيم لتتبع أبحاثها تحت عنوان المراجع ٢ وترتيب جها على حسب اسم العائلة. مستلزمات يستلزمها المظهر جها.

### المستندون

● ترقيم المقالات، ترقيم مستقلة مستقلة عن ترقيم الأشكال، خلال النشر، ويكون لكل منها عنوانه على المقبول. ويصدره أستاذ.

### الأشكال

● يقدم على رقاقة مقوية مع مراعاة أبعادها.

● يتخذ إلى مواضع الأشكال في هامش نشر لتفصيل جها وإسماها في قائمة الأعداد بشكل.

● تباد الأشكال الخطية برسمها بشرط السببي على ورق كلفه أو نسخ مقاس ١٥×١٢ سم أو أوسعها أو أخصها. مع مراعاة مسطحة المظهر والرموز والمظهر جها خاصة في حالة التحرير.

● تقدم الصور العلمية التصويرية جها من نسخ أصغرها مقوماً على ورق مقاس ١٥×١٢ سم أو أوسعها أو أخصها.

● لا تقبل الصور الفوتوغرافية إلا إذا كان كلاً يكون ثلاثة أبعادية.

### مستلزمات الطبع

● تراجع المؤلفات لطرح الطبع الأولى أسابيع أو ثلاثة أصفحات، على ألا يتجاوز الرقعة أكثر من ١٢ ساعة.

● يعطى على المؤلفات الأصفحة أو المصروف، أو التعديل، ويخصص على التجربة الصفحات.

### التسليم

● يحصل المؤلف المؤلفات التي تحت على ٥٠ نسخة من كل بحث دون مقابل.

● يحصل المؤلف المؤلفات التي تحتها مائة على ذلك فضلاً عن نسخة من المخطوطات. وعلى المؤلف المؤلفات التي تحتها التسلسلات الإضافية قبل الإتمام الطبع ويكون التسلسل عليها.

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

إيمان حسين الشافري، وحسام عبد المحسن العفري

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبد العزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٣٦/٣/٢٤هـ وقبل للنشر في ١٤٣٦/٥/٤هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، بالإضافة إلى تأثيره على استمرارية المكاتب المهنية وزيادة هذه التخصصات في سوق المراجعة، علاوة على زيادة التحولات المهنية. وتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان لتتمثل على عدد من المحددات المتعددة، والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرصة من فرصيات البحث الثالث. 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 مثل البحث إلى ثلاث مجموعات تمثلت المكاتب صغيرة الحجم، والمكاتب متوسطة الحجم، والمكاتب كبيرة الحجم.

نتائج الدراسة الميدانية كانت متضاربة إلى حد كبير. فليس الرغم من أنها أظهرت عدم وجود تأثير كبير لانخفاض الأتعاب

المهنية على جودة الأداء المهني، إلا أنها أظهرت أيضاً أن هذا الانخفاض يؤدي إلى ظروف تشغيل عن المهنة وعدم اجتناب الكفاءات المهنية، وكذلك زيادة هذا الانكسار، وزيادة التحويلات المهنية. كما أظهرت الدراسة الميدانية ارتفاع درجة تأثير طساهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لمكاتب المراجعة صغيرة الحجم، عن درجة تأثيرها بالنسبة للمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعرضاً واستعداداً لمسألة الإحراج، التي فرحت في ظل استمرار قلبي طساهرة انخفاض الأتعاب المهنية. وقد اختلفت الدراسة بعدد من التوصيات تسببت ضرورة تفعيل دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتغلب على أوجه القصور فيه لضمان تحسين جودة وتوعية أداء مكاتب المراجعة، وضرورة تنفيذ حد أدنى لأتعاب المراجعة عكس أن تتولى الهيئة السعودية لمهنيين القانونيين وضع ترتيبات اللازمة، وضبط صلبة الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، والتعريف وتوعية العملاء بأهمية المهنة ونورها ووظيفتها في المجتمع، وضرورة تحري الثقة في الاختيار والمفاضلة بين المراجعين، بتغليب عامل الكفاءة والعودة على عامل الأتعاب المنخفضة، ودعوة المكاتب الصغيرة للانضمام في مجموعات مهنية، لتجمع فيها كفاءة الخبرات والإمكانات والخبرات الفنية، لتوسيع 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 مستخدماً رئيساً من مصادر إيرادات مكاتب المراجعة، تسعى المكاتب إلى تعظيمه بهدف الحصول على أفضل عائد ممكن من ممارسة المهنة. وعن ناحية أخرى تمثل تلك الأتعاب عبئاً مادياً على المنشآت الخاضعة للمراجعة، وهي تكلفة تنفق في سبيل الحصول على معلومة تبرز نخطها (إرنست، ١٩٩٨، Schleifer and Friedlob، 1997)، ويرتبط ذلك بتوعية وال جودة التي تقدم بها تلك الخدمة، والتي تعد ضرورية للمكاتب التي تسعى للتبويض بالمهنة، والمحافظة 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، ويأتي قدر ممكن من الأتعاب. فقد كشفت إحدى تقارير مكتب المحاسبة العامة (GAO) General Accounting Office، من خلال برامج مراجعة للتظهير (Peer Review) على ٥٥٢ مكتب مراجعة عن نسب عالية للفحص جودة المراجعة، وذلك بهدف التعرف على أهم التخصصات 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 والدعوى 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 يقلل المكاتب أتعاب متدنية لمعاملات المراجعة تدفعه إلى تخليص نطاق عمل المراجعة، أو يقلل أتعاب مراجعة متدنية على أمل أن يتم تعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية من نفس العميل، وفي كلا الحالتين يخل المكتب بمعتقدات عملاء المهنة ولتطابقية (إماني، ١٤١٢هـ - Crawwell 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 متنوعة من المكاتب على التصويب الأكبر من العملاء، وتزايد عمليات تغيير المراجعين أو ما يعرف بالتحويل من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر، وظهور ما يعرف بفجوة التوفيق، وهي تعبر عن التباين والاختلاف بين توقعات مستخدمي القوائم المالية، والمراجعين بشأن مسؤوليات المراجع وجودة وقاطعية أعمال المراجعة (Potter, 1993; Swift).

(2000, p. 47)، نجد أن تلك بشكل دافعا قويا لدى الباحثين لدراسة مثل تلك الظواهر، والتي يتعلّق بعض منها بموضوع هذا البحث.

وفي المملكة العربية السعودية بالتحديد نلاحظ التناقض الشديد والتفاهم بين مكاتب المراجعة في تحديد الأتعاب، دون أن يكون هناك توحيد لإطار محدد لقياس جودة المراجعة، والذي يمكن على أساسه المقارنة والمفاضلة فيما بينهم (الحديد، ١٤١٦هـ). وعلى الرغم من التطورات السريعة والملحوظة 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 ١٤١٦هـ (١٩٩١م)، وتوفر واكتمال مقومات تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة من معايير وقواعد سلوك مهنية، وبرامج رقابية على جودة الأداء المهني وبرنامج للتعليم المهني المستمر وغير ذلك. ومن أبرز هذه المشاكل والمعوقات استمرار وتفاقم ظاهرة تنامي الأتعاب المهنية، حيث يتصاف سوق المهنة في المملكة بالتناقض الشديد، والذي نجم عن دخول العديد من المكاتب للمجال المهني والسعي للمنافسة 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 للبهوض بالمهنة وتطويرها (الستيري والعفري، ١٤٢٦هـ/أب، ١٤٢٥هـ؛ العفري، ١٤٢٤هـ/أب/ج، ١٤٢٥هـ/أب، ١٤٢٦هـ؛ المطيري والعفري، ١٤٢٣هـ).

### ١.٢ هدف البحث وأهميته

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 مسووبيها وارتكاب التجاوزات المهنية. تحقيق هذا الهدف يتطلب الإجابة على التساؤلات الثلاثة التالية:

١- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني، وهل يؤدي انخفاض وتكثي الأتعاب المهنية على جودة الأداء المهني؟

٢- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة ونمو المكاتب المهنية وتزايد أعداد مسووبيها، وهل يؤدي انخفاض وتكثي الأتعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب كفاءات المهنة؟

٣- ما هي العلاقة بين أتعاب المراجعة وارتكاب التجاوزات المهنية، وهل يؤدي انخفاض وتكثي الأتعاب المهنية إلى تزايد حدة التجاوزات المهنية؟

وتدبر أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء مهنة المراجعة في السعودية، وتلك من خلال إلقاء الضوء على مشكلة هامة وحيوية وهي انخفاض وتكثي الأتعاب المهنية، وتأثيراتها السلبية على جودة الأداء المهني، ونمو المكاتب المهنية، وتزايد أعداد مسووبيها 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.

### ١.٣ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

سيتم تصنيف الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث إلى أربع مجموعات رئيسية تعكس تقسيم هذا القسم لثلاثي، تشمل: أولاً، مجموعة الدراسات المتعلقة بتحليل أتعاب المراجعة في الدول المختلفة والعوامل المؤثرة في تحديدها، سواء بالنسبة للمراجع أو العملاء ومحاولة 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 وأثره 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. وقد 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 منسق عليه، يحدد المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد.

فمثلاً، على المستوى الدولي ظهرت العديد من الدراسات، حيث كشفت دراسة فليشر وسوروش (Flesher and Sorosh, 1980) والتي أجريت على المحيط الهندي 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 الأخطاء، بينما لم تلحق العوامل الأخرى أي أهمية مثل سمعة العميل ومقرته على الدفع ومؤشر الأخطاء للسنوات السابقة، مثال آخر دراسة أندرسون وزيجال (Anderson and Zeghal, 1994) في كندا توصلت ومن خلال استخدام نموذج الاحتمال المتعدد، (على أساس أن الأخطاء هي المتغير التابع ومصنوعة العوامل الأخرى المؤثرة على الأخطاء مثل حجم مكتب المراجعة، ونوع الصناعة، وتكاليف المراجعة، والعلامة التجارية للشركة، وجودة عملية المراجعة هي المتغيرات المستقلة) إلى أن هناك ارتباطاً إيجابياً وطردياً بين أخطاء المراجعة وعدد محدد من العوامل المستقلة، بما فيها جودة المراجعة. ودراسة أخرى أجريت في بريطانيا (Breim *et al.*, 1994) توصلت إلى أن حجم منشأة العميل، ودرجة تعقيد المراجعة من أهم العوامل في تحديد مستوى أخطاء المراجعة الخارجية، فضلاً عن أن هناك اختلافاً وشابهاً في أخطاء المراجعة بين المراجعين والبيانات التي يعملون بها.

وفي الدول العربية أجريت دراسات مماثلة لمعرفة أهم العوامل المؤثرة في تحديد أخطاء المراجعة، دراسة أبو زيد (أبو زيد، ١٩٨٥م) مثلاً أظهرت تفاوت تأثير عوامل متعددة على تحديد الأخطاء في مصر منها: حجم منشأة العميل، وتعقيد المراجعة، والوقت الذي يستلزمه تطبيق 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 أنضات دراسة عبد الفتاح (عبد الفتاح، ١٩٩٥م) على المحيط لمهني المصري أيضاً عدداً من العوامل الأخرى مثل: مسؤومية العميل حول الأخطاء، والتناقض بين المراجعين المزاويلين للمنشأة، وأكدت على أهمية تأثير ثلاث عوامل محددة شملت حجم العمل، والوقت المستغرق في عملية المراجعة، وحجم المنشأة محل المراجعة، وهو ما تم تأكيده

أيضاً بدراسة راضي (راضي، ١٩٩٨م). ويُمثل دراسة الفضل (الفضل، ٢٠٠٣م) والتي أجريت في العراق، أظهرت أهمية دور البيئة التي تمارس فيها المهنة على تحديد أهمية المتغيرات المختلفة في تحديد أتعاب المراجعة، وقدمت كُلة مستمدة من واقع البيئة العراقية ومقارنتها بنتائج الدراسات التي تمت في بيئات أخرى، عن ارتفاع أثر عوامل محددة في العراق نقل أهميتها في بيئات أخرى، حيث تكلفت 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، والتفويض الاجتماعي للمراجعين في تحديد أتعاب المراجعة، واختلفت مع نتائج دراسات 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 (الحميد، ٢٠٠٩هـ) حول العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة في السعودية، عن الاتجاه السائد للدراسات المماثلة المرتبطة ببيئات أخرى، سواء من حيث المنهجية البحثية، (اختيار عدد محدد من الفرضيات باستخدام أسلوب الاستبيان، الاستناد إلى مقاييس ومحددات مستمدة من دراسات سابقة في جمع البيانات الميدانية، تمهيداً لاختبارها وتحليلها إحصائياً)، أو من حيث العوامل والمتغيرات المستخدمة، (مثل الحجم ودرجة تعقد أعمال المراجعة ومستويات المخاطر)، ولا حتى من حيث النتائج، حيث أظهرت أن هناك تأثيراً إحصائياً لكل من حجم الشركة (مستلماً في إحصائي الأصول) وخطر المراجعة، (مستلماً في نسبة المعززون والمدققين) على تحديد أتعاب مراجعة لشركات المساهمة السعودية، وأن مكاتب المراجعة المرتبطة باتفاقيات شراكة أو تعاون مع شركات عالمية 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 (الحميد، ١٤١٥هـ) استناداً للدراسة المشار إليها في بداية هذه الفقرة، وفيها ركزت الباحثة على دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة، من وجهة نظر المراجعين في السعودية. ولتأثير نتائج الدراسة إلى تفاوت درجات تأثير العناصر المستخدمة على تحديد أتعاب المراجعة، وأن للتأثير الهام مثل بالنسبة للعوامل الكمية مجموعة عناصر القوائم المالية (ممثلة في إجمالي الأصول وإجمالي الدينين وإجمالي المبيعات)، ومجموعة المؤشرات المالية (ممثلة في نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول)، ومجموعة العوامل لقيمة الأخرى (مثل عدد الأحداث المالية وحجمها)، في حين مثل بالنسبة للعوامل غير الكمية مجموعة التنظيم الإداري والمالي (مثل تطبيق نظام الرقابة الداخلية وفاعلية النظام المحاسبي)، ومجموعة الشكل النظامي للعمل (ممثلة في تعدد أنشطة العمل)، ومجموعة نوعية وتهيئة العمل داخل المكتب (مثل خبرة المراجع في مراجعة العميل لسنوات سابقة)، وأخيراً مجموعة المحيط المهني (ممثلة في المنافسة في السوق المهني وكون الشركة صلباً جديداً وسعة 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 لرقابة على مستويات الأداء المهني، وأخيراً مراجعة تبني فكرة لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.

لتقديم خدمات استشارية للعميل. نتائج ماثلة أيضاً قدمت في دراسة كازسيلو (Carcello *et al.*, 1992) باستثناء وجود تفاوت ملحوظ بين الأطراف محل البحث، حيث ركز متراء الإدارات المالية والمستخدمون للقوائم المالية على الأهلية القصوى لاتباع لمعايير المهنية والالتزام باحتياجات العميل. في حين ركز المراجعون على خبرات الشريك والفريق المشارك وأساليب تنظيم مكتب المراجعة والرقابة النوعية فيه. من زاوية أخرى أبرزت دراسة بين (Behn *et al.*, 1997) أهمية ربط مفهوم الجودة بتحقيق رضا العميل، وتوصلت إلى أن عوامل الجودة الأكثر أهمية والمرتبطة إيجابياً برضاء العميل تتضمن توفير وسائل فعالة للاتصال، والتنظيم التنفيذي في المراجعة، والتفاعل الإيجابي والمستمر مع لجنة المراجعة لإشباع احتياجات العميل، والخبرة في الصناعة والتجربة السابقة مع العميل. دراسات أخرى ربطت جودة المراجعة بعامل معين مثل السمعة الجيدة للمكتب (أو الخبر، 2000م، Meron and Williams، 1996؛ Stephen، 1991) أو كبر حجم المكتب المهني (DeAngelo، 1981) أو زيادة عدد ساعات المراجعة (Deis، 1998؛ Becker *et al.*، 1990؛ Carcello، 1990) أو كفاءة المراجع (Flitzur and Falk، 1996).

وفي البيئة المحلية هناك دراسة العميد (الحديد، 1٤١٦هـ) والتي أبرزت أهمية عشر خصائص للجودة تشمل: توفير النزاهة والأمانة في الشريك المشرف على العملية، وإمداد فريق العمل بمعايير لمعايير ومعايير المراجعة، والخبرة السابقة في مراجعة العميل، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومستوى خبرة وتأهيل مدير المراجعة، وعدم وجود فضائل على المكتب تتعلق بمفاعلات نظامية، والسمعة الجيدة للمكتب، وتوفير دليل تفصيلي لأعمال المراجعة، وتوفير دورات منتظمة لأعضاء فريق المراجعة داخل وخارج المكتب.

يتضح مما سبق أن نتائج الدراسات السابقة توصفت 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 شركات التابعة، أو عدد فروع وقسم الشركة ونسبة المخزون والمدينين لإجمالي الأصول ووجود صفقات أجنبية)، وخطر المراجعة (Risk) (متمثلاً في تحقيق الشركات لخصائر خلال العام أو الأعيان 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 امتثاله لمكتب مراجعة أجنبي)، وتقدير المراجع لمخاطر المسألة القانونية، وأتعاب الخدمات الأخرى (Non Audit Fees) وغيرها من المحددات التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة سواء بالزيادة أو التخميص، والتي لا زالت محللاً 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، ومنطلقات الإصلاح والمعايير والقواعد السلوكية، وكذلك القيود والأظمة 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 أحرقت 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 يتخذ مفهوم جودة المراجعة بمستويين (محدد، ١٤٢١هـ) هما: مفهوم عام، ويتخذ من خلال

وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويحيز عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إبتداعاً 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 بالخطئ والبرامج والموازنات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقرير عنها.

وهذا العديد من الدراسات الميدانية التي تناولت موضوع جودة المراجعة، سواء من خلال لمفهوم 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 سكرودر (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 ستون ولانج (Sutton and Lampo, 1991) إلى اتفاق معظم المراجعين محل البحث على أهمية أربع خصائص كمقياس لجودة المراجعة، تشمل: توفر خبرة مهنية لفريق المراجعة، ووجود وسائل اتصال جيدة بين المراجعين والعمل، ووجود نظام صارم لدى المكتب لتوعية أدائه، وتوفر مصادر جيدة لدى مكتب المراجعة

### ١.٣.٢ استقلال المراجع وعلاقته بتعب وجودة المراجعة

لقد كشفت العديد من الدراسات أن المنافسة بين مكاتب المراجعة هي أكثر العوامل تأثيراً على استقلال المراجع، وبالتالي على عقلية تغيير المراجع بمراجع آخر لديه استعداد لقبول مهمة المراجعة بتعب أقل وتعكس ذلك على جودة المراجعة (Copley and Dozet, 1993; Craswell et al., 2002). درستت مسألة أكدت على أن انخفاض تعب 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 سيمون وفرانكنس (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 والرجبي (علقم والرجبي، ١٩٩٧م)، والتي تناولت أسباب تغيير المراجعين من قبل الشركات المساهمة العامة الأردنية، سواء المتعلقة بعوامل مرتبطة بمكتب المراجعة (جودة عقلية 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، والتعرض المالي للشركة، وحجم الشركة)، أو المتعلقة بعوامل مرتبطة بتطبيق معايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني (الخلاف حول نطاق وإجراءات عقلية المراجعة، والخلاف حول طرق الإفصاح المحاسبية وإصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، والخلاف حول تغيير

وتطبيق المعايير المحاسبية)، في المقابل كثفت دراسة خشارمه (خشارمه، ٢٠٠٢م) نقاب عن العوامل المؤثرة في اختيار مراجع الحسابات في الشركات المساهمة العامة الأردنية، فقد توصلت إلى أن مستوى تعاب المراجعة من أهم العوامل المؤثرة على اختيار المراجع من وجهة نظر المراجعين، تليه عوامل أخرى مثل نور 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 شعلت: مجموعة الأسباب لظية (منها الأسباب المرتبطة بأمر فنية مثل درجة التحفظ في تطبيق وتفسير المبادئ المحاسبية، والخلاف حول طرق العرض والإفصاح في القوائم المالية، وإصدار المراجع لتقرير متحفظ)، ومجموعة الأسباب غير لظية (منها تفضيل الأتعاب، وتغيير الإدارة، والدورية في تغيير المراجعين). وقد أظهرت النتائج أن هناك تفاعلاً عالياً بين فئات الدراسة على أن الأسباب غير الظية تعد أكثر أهمية من الأسباب الظية، فضلاً عن أن هناك اختلافاً حول ترتيب أولوية كل سبب من أسباب التغيير باختلاف حجم مكتب المراجعة.

#### ١.٣.٤ اقتصاديات السوق وتأثيراتها على تعاب وجودة المراجعة

هناك دراسات ناقشت وحللت خصائص أسواق المراجعة في بيئات مختلفة، وعلاقتها بالتعاب وجودة المراجعة. وقد 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 (Paton and Tromper, 1994; Cullinan, 1997) والعمالة بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى (Hogan, 1997). دراسات أخرى قلّبت



بين الأسواق المختلفة ولتكت لُر ودور الهيئة على علملي الألعاب وجوده للمراجعة (Bujirik et al. 1998)، وأثر طبيعة ونوع سوق (شركات تجارية أو مؤسسات حكومية) على علملي الألعاب وجوده (Brown and Raghunandan, 1997).

وقد ناقشت دراسة (Faragher et al., 2001) العلاقة بين الاختلاف ألعاب المراجعة في عشرين دولة، وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على جودة المراجعة في تلك الدول، والتي منها تطور التشريعات القانونية والتنظيمية للمعدة المتعلقة بأعداد التقارير المالية، ومستوى الإفصاح المطلوب، ومستوى المساهمة القانونية؛ وذلك من أجل تفسير العلاقة بين اختيار المراجع وألعاب المراجعة المختلفة في تلك الدول. كما ناقشت الدراسة روابط الطلب والعرض في سوق خدمات المراجعة للدول محل الدراسة، وذلك بالاستناد إلى أنه يتم تقرير عن جودة المراجعة وألعاب المراجعة من خلال التفاعل بين طلب العميل وعرض شركة المراجعة. ولقد قام الباحثون بتحديد نماذج لطلب والعرض. واعتمد نموذج لطلب 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 الألعاب كمتغير تابع، والتي تم ربطها بمجموعة من المتغيرات المستقلة مثل حجم المراجعة (مقاساً بمجموع الأصول والوجودات)، وتعدد المراجعة (مقاساً بعدد الشركات التابعة للعميل)، وخطر المراجعة (مقاساً بالخسارة في سنة الحالية)، وحجم المراجع (مقاساً بالنسبة 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 بالألعاب المراجعة لعدد في الدول محل الدراسة لعام ١٩٩٤م، وتبين أنه لا توجد علاقة عكسية بين ألعاب المراجعة وجوده

لمراجعة، وأن الاختلاف في الأتعاب بين الدول المختلفة يساوي تقريباً (١٦٦)، كما ترتبط الأتعاب إيجابياً بحجم منشأة العميل وتعقيد المراجعة، وأن هناك اختلافاً 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 كوبلي وديكوت (Copley and Docet, 1993) والتي توصل فيها الباحثان إلى وجود علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة عملية المراجعة، حيث تقتضي زيادة حدة المنافسة تخفّض 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 (أبو الخير، ٢٠٠٠م) أسباب ندرة هذه الدراسات إلى عدم توفر البيانات، التي تساعد في تقدير الأنصبة السوقية لمكاتب المراجعة. ولقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية، التي لها قوائم مالية منتورة بهدف تحليل سوق خدمات المراجعة، لتحديد إلى أي مدى يقترب سوق المراجعة من المنافسة أو الاحتكار. وفق مؤشرات الطلب والعرض في هذا السوق، واليات التوازن فيه. ولقد توصل الباحث إلى أن سوق المراجعة المصري بعد 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 يساعدها من زيادة المورد المتخصصة للمراجعة عن المنافسة التي تعود على المجتمع، إضافة إلى انعكاس ذلك على جودة المراجعة بسبب عدم وجود

مستويات بنيتة أخرى من الخدمة، تبين الفرصة لحرية التنقل بين المكاتب. ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من المزايا التي توفرها مكاتب المراجعة الكبرى، من حيث جودة المراجعة وتناسيها مع حجم أعمال الشركات الكبيرة، ومقدرتها في تحمل ما قد يترتب عن أصلها من التزامات، إلا أنه لا توجد ضمانات يقدمها الحجم الكبير لهذه المكاتب لتغطية تعويضات الإهمال.

#### 1.4 منهجية البحث وفرضياته

سيتم في هذا البحث تطبيق 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 وموتلي، 2006م). ولقد تم تحديد وصياغة ثلاث فرضيات بالاستناد إلى ما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية، التي تم إجراؤها على مكاتب مراجعة لتي تعمل في المملكة العربية السعودية، لاختبار مدى أثر انخفاض وتدني الأعباء المهنية على جودة الأداء المهني، وهي كالتالي:

- 1- يؤثر انخفاض وتدني الأعباء المهنية على جودة الأداء المهني.
- 2- يؤدي انخفاض وتدني الأعباء المهنية إلى عزوف المهنيين عن مهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية.
- 3- يؤدي انخفاض الأعباء المهنية إلى تزايد حدة التجاوزات المهنية.

وعلى ضوء متغيرات الدراسة، تم تحديد أسلوب الإحصائية كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث، ولقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتعميم الاستمارة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات قائلية: Behn et al. (1997)؛ Schroeder et al. (1980)؛ Sutton and Lampe (1993)؛ 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 انجذاب الكفاءات المهنية، فقد تم الاعتماد على دراسات كل من: (Haskins and Williams, 1990; Crowell et al., 2002)؛ أبو الحسن، ١٩٩٣م. أما بالنسبة للمحددات والمقاييس التي تخلص بالتجاوزات المهنية فقد تم الاعتماد في غالبيتها على استقراء الواقع العملي في ممارسة المهنة، وبعض التجاوزات المهنية المواقية لانخفاض الأعباء المهنية. وسوف يتم استخدام مقياس (بكرت) ذي نقاط 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 تدوين إشارة الاستبانة بما يتواءم 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) كما يلي:

- ١- الخصائص التي تحكم جودة الأداء المهني (٣٠ خاصية).
- ٢- الأسباب التي يمكن أن تؤدي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم انجذاب الكفاءات المهنية (٢٢ سبباً).
- ٣- التجاوزات المهنية المواقية لانخفاض ونسب الأعباء المهنية (١٨ تجاوزاً مهنيّاً).

وقد تم تقسيم الاستبانة إلى أربعة أجزاء: احتوى الجزء الأول منها على مجموعة من الأسئلة العامة عن مكتب المراجعة (منها لشكل النظامي للمكتب، وعدد جنسيات مالك ومندوبي المكتب من المهنيين، ومتوسط الخبرة لمالكه

رقم	وصف خصائص جودة الأداء المهني	وصف الأسباب المؤدية إلى ظروف المهنيين عن المهنة واهتمام المصائب الكفالات المهنية	وصف التجاوزات المهنية
19	مشاركة المراجع الزبون في عمليات المراجعة لمختلفة	عدم إلمام المراجعين عن أداء المراجعة	
20	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والمهني لأعضاء فريق العمل	لضعف الأهمية نسبياً لألعاب المراجعة عن الأهمية نسبياً لألعاب الخدمات الأخرى	
21	نواظر خيرة لدى المراجعين وفريق المراجعة في صناعة العمل بشكل خاص	تأثير دور الإدارة في تعيين المراجعين مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب العلاقات مع الإدارة	
22	الإصلاص بالمراجعين لسبق	تراجع بعض أعضاء المصائب وتكفؤوا الاجتماعي الذي يؤثر على الحصول على عمليات مراجعة بعض المراجعين عن تأثير عملي المتنامية وتوعية خضعة	
23	زيادة عدد فاعات المنصرف في عملية المراجعة		
24	ناطقة فاعل وبقية نظام فاعلة فاعلة وفراجح وسائل كفاية توجه للصور فيه		
25	الالتزام بالعمول فاعل كفاية خطة المراجعة		
26	عدم تأخر المراجعين في إصدار العمل الشخصي للعمل		
27	نفاة والتكامل التوثيق في ملف أورتق المراجعة		
28	التفاعل الفعال والمستمر مع لجنة المراجعة للشركة مع المراجعة		
29	بتنظيم مجلس إدارة الشركة وبتنظيم المراجعة باستمرار		
30	الالتزام بالمتطلبات المهنية المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير		

جدول (1) - المتعدّدات والتفويض التي سيتم توطينها في التعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث.

رقم	وصف خصائص جودة الأداء السجري	وصف الأسباب المؤدية إلى ظروف المهنيين عن المهنة وعدم انخراطهم للتقديرات المهنية	وصف التباينات المهنية
1	مجم مكاتب المراجعة وشبورتها	لغس الرعي الانشائي لعام بأعباء مهنية وبورها ووظائفها	عدم التمرس على ترقية وغير مهنية لشكك لفضل
2	كفاءة جودة المكاتب المراجعة	عدم توفر العديد من المكاتب لشكل المهني والسعي المتخارفة في الأستمر	عدم التمرس على إعداد خطة وفترة لتفويض مهنية المراجعة
3	ارتباط مكاتب المراجعة مع مكاتب مزاولة علمي	مزاولة المكاتب المتخصصين في استمر المكاتب المراجعة	إعجاب تلقيا إيجابيات مزاولة مهنية وموازنة
4	توفر تعلم إلكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة	عدم توفر مبرمج علم ومشاركة أو مطلق عليه بعدد المتغيرات التي يتوجب عليها تحديد أبعاد المراجعة بشكل آت ومحدد	قهارون في الالتزام بالتحليل وتواجد أدوات مهنية وغيرها من التكنولوجيات الحديثة
5	الإشراف الكافي والفعال على أعمال المراجعة	عدم وجود إشراف محدد تقني جودة المراجعة مما أدى إلى عدم التميز بين مستويات جودة المراجعة وبالتالي انخفاض كفاءة مهنية المراجعة من وجهة نظر لفضل	القول بالأعمال المتقدمة كوسيلة لجذب أعضاء بصرف النظر عن كفاءة العمل المعلنون
6	توفر نظام تعليم فرعية لوجبة إقليمية	زيادة تكاليف مهنية المراجعة من أدوات قائمة عليها	الحصول على خدمات لغوي من لفضل ممثل القول بأعمال منخفضة لفضل المراجعة
7	توفر نظام لفضل التنظيم والتدريب المستمر لتدوير المكاتب من لفضلين	عدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء السجري في مراقبة أداء مكاتب المراجعة	محدودة تقني من نقل لفضل المراجعة للقول من تكاليف تقنياتها وإشغرها
8	التخصص أو محدودية التخصص للخدماتية عند المكاتب	قوة براعة لفضل على غير المراجعين كمتخصصين في المراجعة لتخصص لفضل المراجعة	لغالب المراجعين لا يملكون كفاءة لتعويض لفضل المراجعة عند الحاجة لأعمال المراجعة
9	توفر خبرة سابقة لدى المكاتب في مراجعة لفضل لفضل	عدم اعتماد لفضل على المراجعين المؤهبة لتفويض الأعمال على نتائج المراجعة	التفويض لفضل المراجعة من مكاتب المراجعة لفضل المراجعة على مهنية المراجعة
10	توفر وسائل لفضل لفضل لفضل	ميطرة مجموعة محدودة من المكاتب على التصديب الأكبر من المصالح	التمرس على تفتيش العلاقات الشخصية مع إدارة لفضل لتفويض أهداف لفضل

جدول (٦) تابع

٢	وصف خصائص جودة الأداء المهني	وصف الأسباب المؤدية الي عزوف المهنيين عن المهنة وعدم إعجاب الكفاءات المهنية	وصف التحديات المهنية
١١	استعداد المكاتب المحاسبية الإحصائية الثلاثة في تقديم خدمات مراجعة	تفتقر مكاتب مراجعة مكاتب المحاسبة بطريقة إلكترونية معتمدة	تحتاج إعداد خبري متعلق أو الاستماع من إزاء أفراد من أجل الاتفاق على مراجعة
١٢	حصول منتقلات المراجع وأعضاء فريق عمل المراجعة على أداء أي عملية مراجعة	تطور وتغير الأنظمة والقواعد التي تؤثر على كيفية إجراء عمليات المراجعة	عدم إمكانية التعامل مع فرق المكاتب ومحاكاة الشركات الخيرية وكمايات متخصصة
١٣	الالتزام بتطبيق متطلبات المهنة	عدم اهتمام كسب بالقرارات المقدمة من المراجع بشأن تطوير نظم المحاسبة وإرفاقية العملية	انحد نسبة كسب لدى المكاتب مثل مطلق على انخفاض معدلات إرفاق مع عدم أخذ كفاءة المهنة في الاعتبار
١٤	إتمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالتصوير والمعاينة العملية المتعارف عليها	الاعتماد على تكبير الخدمات الاستشارية والتي أصبحت تشكل جزءاً هاماً من عمل مكاتب المراجعة مقارنة بمكاتب المحاسبة	عدم الالتزام بمطالعات عملية كسباً نظراً لارتفاع كسب المعاملات أمور لمهنيين كسبيين
١٥	إتمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداء وبنوك مهنة	تجاهل الشركات الكبرى نحو المكاتب العملية كالتوجه لتتبع مزوا لتجربة والاسم كالتصوير	عدم كفاءة بالمطالعات العملية والمهنية كالمراجعة بالأسواق والتوافق
١٦	إتمام فريق عملية المراجعة التي يتعرف عليها	تجاهل أعضاء المراجعين ذوي الخبرة والمهنية	عدم الاهتمام بتطوير فرق العمل المهنية والتحديث للمعلومات المتعلقة بمكاتب المراجعة
١٧	توفر وسائل الاتصال جيدة ومباشرة بين المراجع والمعمل	إسراع المصنوع المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة للشركات وممارسات وخبرات عالية تتوافق مع فرق هذه المكاتب	تقديم عروض مراجعة خدمات الشركات كالتوجه للتربية المهنية والتي تتفق القارئين بين كسب المكاتب المراجعة ومهم كسب كالتوجه إلقاء خدمة المراجعة وبعد يسير في إمكانية تحقيق الالتزام بأداء المطالعات المهنية والقانونية
١٨	توفر مستوى عالٍ من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى فريق وأعضاء فريق المراجعة	عدم توفر خدمات جودة وكفاءة المراجعة حيث تفتقر المكاتب المتخصصة في العمل الأساسي في المحاسبة والتخليق بين المكاتب	التسليم على الصناديق المالية والمركز كسب الشركات دون إقبال بأصل كسب والمراجعة

ومنسوبي المكتب من المهنيين)، إضافة إلى ثلاثة أسئلة تحدد بشكل عام مدى إلمام المشاركين بالاستبيان بالنقاط الثلاثة، فتي 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 جدولاً مهنية من المفترض أن تولد انخفاض مستوى الأتباع المهنية. وقد تم ترك مساحة خاصة في آخر كل قسم لإضافة أي ملاحظات أخرى من كل مشارك، وأرفق مع الاستبانة خطاب يوضح أهمية البحث وبعض الأمور والتعليمات الهامة.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تحديد موضع الدراسة، في ممارسي مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، باعتبارهم لطرف الأساسي في تحديد أثر وانعكاس انخفاض الأتباع المهنية على جودة أدائهم المهني. وقد تم القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في المملكة العربية السعودية، من وقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة (بناء على خطاب رقم ١٠/١٤٩ بتاريخ ١٤٢٥/٨/٢١هـ من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رداً على استفسار أرسل من الباحثين). ولتحوى إتيان على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لهم بالعمل في المملكة وعدد شركاء ومكان عملهم وعلاؤيتهم وأرقام هواتفهم. وتم إرسال وتوزيع الاستبيان على أصحاب تلك المكاتب، ثم استلام (٧٢) استباناً أي ما نسبته (٦٤.٢٩٪) من إجمالي الاستبانات الموزعة على المراجعين القانونيين، وهي نسبة صالحة للتعميم، ولقد تم استخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركين بالاستبيان. وتم اقتصار فرضيات الدراسة من خلال توظيف الأساليب الإحصائية التالية:



- 1- تحليل النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة البحث.
- 2- اختبار  $\chi^2$  مربع كاي' للاستقلال، والذي يستخدم لدراسة علاقة بين متغيرين من المتغيرات الوصفية الموجودة بالمجتمع بحيث يكون لكل متغير مستوىان أو أكثر، ومن ثم يتم تصنيف العينة حسب مستويات كل متغير من المتغيرين، ووضعها في جدول يسمى جدول التوافق.
- 3- 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 تصدفة.
- 4- اختبار LSD المعلمي البعدي، ويستخدم في حالة وجود فروق معنوية في النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد العينة عند تطبيق الاختبار 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.
- 5- اختبار 'ت' (T-test) 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، ويتم إجراء هذا الاختبار لاختبار صحة الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة.

## ٢. نتائج الدراسة الميدانية

## ٢.١ توصيف وتحليل بيانات عينة البحث

يوضح الجدول رقم (٢). الشكل التفاضلي لمكاتب المراجعة محل البحث:

جدول (٢). الشكل التفاضلي لمكاتب المشاركة في الاستبيان.

النسبة	التكرار	الشكل التفاضلي
٤٨٢	٦٠	مكتب فردي
٤٦٧	١٢	شركة مهنية
٤٦٠٠	٧٢	المجموع

وقد لوحظ عند تفريغ الإجابات على أسئلة الاستبيان، وخاصة القسم الأول منها والمتعلقة بعدد منسوبي المكتب تفاوت كبير 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) موظفاً بما فيهم المالك بمتوسط ١٥ موظف في المكتب بصفة عامة، وعلى اعتبار أن ٢٣ (ثلث) من المكاتب لديها أقل من ٨ موظفين و(١٦٦) (ثلثي) المكاتب لديها ١٢ موظفاً. ويوضح الجدول رقم (٣) تقسيم المكاتب المشاركة بالاستبيان حسب حجم مكتب المراجعة إلى ثلاث مجموعات.

جدول (٣). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب حجم مكتب المراجعة.

النسبة	عدد المكاتب	حجم المكتب	عدد المنسوبيين	المجموعة
٣١,٩	١٢	صغير	أقل من ٨	الأولى
٣٣,٢	١٤	متوسط	ما بين ٨ إلى ١٣	الثانية
٣٤,٧	١٥	كبير	أكثر من ١٣	الثالثة

بإلحاح من الجدول (٣) 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 والتي بلغ عددها ٢٥ مكتباً. ويوضح الجدول رقم (٤) توزيع المشاركين في الاستبيان حسب جنسيتهم.

جدول (٤). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب جنسيتهم.

٢٨٨,٢٤	٩٠	سعودي	مالك
٢١١,٧٦	١٢	غير سعودي	
٢٢٠,٥٤	٢٠٦	سعودي	موظف
٢٧٩,٤٦	٢٩٧	غير سعودي	

بالإضافة من الجدول (٤) زيادة نسبة المالك السعوديين (٨٨,٢٤٪) عن نسبة المالك 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 (٥) خصائص عينة الدراسة المختارة حسب المجموعات الثلاثة من حيث التأهيل الأكاديمي والمهني، ومتوسط سنوات الخبرة لمالك ومنسوبي المكاتب محل الدراسة.

وبصفة عامة، يتضح من الجدول رقم (٥)، بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة بالنسبة لمستوى التأهيل الأكاديمي لمالك أو مالك 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 البكالوريوس فقد بلغت (٦,٣٪). وبالنسبة لمستوى التأهيل المهني لمالك ومنسوبي المكتب من المهنيين فقد بلغت نسبة الحاصلين على ترخيص السعودية

رقم (٧) يربط ما بين الكفاءات بمستوياتها (منخفضة، متوسطة، مرتفعة) وأحجام المكاتب بمستوياتها (صغير، متوسط، كبير).

جدول (٧). توزيع الكفاءات على المكاتب على اختلاف أبعادها.

حجم المكاتب	فئات الكفاءات			الإجمالي
	مرتفعة	متوسطة	منخفضة	
صغير العدد	١٠	٤	٨	٢٢
النسبة	٤٥,٥	١٨,٢	٣٦,٣	
متوسط العدد	٦	٩	٩	٢٤
النسبة	٢٥,٠	٣٧,٥	٣٧,٥	
كبير العدد	٩	٩	٦	٢٤
النسبة	٣٧,٥	٣٧,٥	٢٥,٠	
الإجمالي	٢٥	٢٢	٢٣	٧٠
النسبة	٣٥,٧	٣١,٤	٣٢,٩	

بالإضافة من الجدول رقم (٧) أن أعلى نسبة كانت للكفاءات المرتفعة حيث بلغت (٣٥,٧) بالنسبة لإجمالي المكاتب. وبالنسبة للمكاتب صغيرة الحجم كانت أعلى نسبة (٤٥,٥) من الكفاءات المرتفعة، تليها المكاتب كبيرة الحجم حيث بلغت هذه النسبة (٣٧,٥)، ثم المكاتب المتوسطة حيث بلغت أقل نسبة من الكفاءات المرتفعة (٢٥,٠). وبصفة عامة نجد أنه لا توجد فروق كبيرة بين الكفاءات في المكاتب على اختلاف أبعادها، والدراسة العلاقة ما بين كفاءة المكاتب وحجمه سوف يتم استخدام اختبار مربع كاي:

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

حيث:  $O_{ij}$  تعادل الصفة الأولى

$E_{ij}$  تعادل الصفة الثانية

$O$  تعادل القيمة المشاهدة

$E$  القيمة المتوقعة = مجموع تكرارات الصف × مجموع تكرارات العمود  
المجموع الكلي

(٢٣,٣٣)٪، 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 المجمع العربي للمحاسبين لقانونيين، والزمالة المصرية، والزمالة الهندية، وغيرها والتي تركزت في مشورتي هذه المكاتب من المقيمين الأجانب من جنسيات مختلفة، وبالنسبة لمتوسط سنوات الخبرة يلاحظ أن مراحمسي الضحايا 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 (٥). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب المؤهل الأكاديمي والمهني ومتوسط سنوات الخبرة.

	مكتب كبير		مكتب متوسط		مكتب صغير	
	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪	العدد	النسبة ٪
الخبرة	٠,٨٨	٦	٠,٠٠	٠	٣,٩٦	٤
	٥,١٥	٣٥	٩,٣١	١٩	٩,٩٠	١٠
	٨٩,٨٤	٦١٠	٧٧,٤٥	١٥٨	٧٩,٢١	٨٠
	٤,١٢	٢٨	١٣,٢٤	٢٧	٦,٩٣	٧
	٢٤,٦١	٧٩	٤٢,٨٦	١٨	٧٥,٤٤	٤٣
الزمالة	١٨,٣٨	٥٩	١١,٩٠	٥	١٠,٥٣	٦
	٤,٠٥	١٣	٢١,٤٣	٩	٨,٧٧	٥
	٥٢,٩٦	١٧٠	٢٣,٨١	١٠	٥,٢٦	٣
المهنة	١٤,٨٣	٩٧	١٤,٩٥	٣٢	١٥,٩١	١٤
	٢٨,٩٠	١٨٩	٢٩,٤٤	٦٣	٣٠,٦٨	٢٧
	٥٦,٢٧	٣٦٨	٥٥,٦١	١١٩	٥٣,٤١	٤٧

أما بالنسبة لكفاءة المكاتب محل الدراسة فسيتم قياسها استناداً إلى أوزان العناصر الثلاثة التالية. العنصر الأول المؤهل الأكاديمي ومستوياته (٤٤) الدكتوراه، ٣٣ الماجستير، ٢٢ دكتوريس، ١١ دبلوم). العنصر الثاني الخبرة ومستوياتها (١١ أقل من ٥ سنوات، ٢٢ ما بين ٥ إلى ١٠ سنوات، ٣٣ أكثر من ١٠ سنوات). العنصر الثالث الزمالة ومستوياتها (سعودية، وأمريكية، وبريطانية، وأخرى). والجدول رقم (٦) يوضح الحد الأدنى والأعلى للكفاءة النسبية للمكاتب على اختلاف أبحاثها، علماً بأن الكفاءة المثلى لكل مكتب (إن يكون كل موظفي المكتب حاصلين على أعلى المؤهلات والخبرات) ثم إيجادها على حدة، ومن ثم إيجاد الكفاءة النسبية التي يتم اعتمادها بالمعادلة التالية:

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

جدول (٦). الحد الأدنى والأعلى للكفاءة النسبية لمجموعات الثلاثة.

حجم المكتب	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط
صغير	٣٢,٣٣	٩٢,٧٥	٥٢,١٧
متوسط	٢٨,٠٦	٨٩,٧٧	٥٦,٦٧
كبير	٢٤,٤٢	٧٦,٩٢	٥١,١٢

ويلاحظ من الجدول (٦) أن الحد الأدنى في الكفاءة النسبية (٢٤,٤٢)، والحد الأعلى للكفاءة النسبية (٩٢,٧٥). وعلى هذا الأساس سوف يتم تقسيم الكفاءات إلى ثلاث مستويات (منخفضة، ومتوسطة، ومرتفعة) على اعتبار أن ٣٣ (ثلث) من المكاتب كفاءتها كانت أقل من (٤٨,٣)، و (٦٦) (اثنان) 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

وهذه الصيغة تتبع توزيع مربع كاي بدرجات حرية = (عدد مستويات الصفة الأولى - 1 × عدد مستويات الصفة الثانية - 1). وبايجاد قيمة مربع كاي المحسوبة والتي تساوي (٣,٨٥٩) ومقارنتها بقيمة مربع كاي الجدولية والتي تساوي (٩,٤٨٨) عند درجة حرية (٤) ومستوى معنوية (٠,٠٥)، 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 الجدول من رقم (٨) إلى رقم (١٠) النتائج الإحصائية لإجابات المشاركين على الأسئلة الثلاثة على التوالي.

جدول (٨). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إلمامهم بأثر التفاضل ألعاب البراعة على جودة الأداء المهني.

جودة الأداء المهني							حجم المكتب
المتوسط	الإجمالي	إلمام تام	إلمام جيد	إلمام متوسط	إلمام محدود	غير متأكد تماماً	
١,٥٧	٢٣	١٢	١١	٠	٠	٠	العدد
	٢٧٠٠	١٥٢,٢	١١٧,٨	٢٠	٢٠	٢٠	النسبة
١,٥٤	٢٤	١٤	٩	١	٠	٠	العدد
	٢٧٠٠	١٥٨,٣	١٣٧,٥	٢٤,٢	٢٠	٢٠	النسبة
١,٤٤	٢٥	١٧	١٧	١	٠	٠	العدد
	٢٧٠٠	٢٤٨	٢٤٨	٢٤	٢٠	٢٠	النسبة

وبالاحاط من الجدول (٨) أن غالبية المشاركين في الاستبيان على اختلاف أحجام مكاتبهم يرون أن لديهم إيماناً جيداً أو إيماناً تاماً بأثر انخفاض أسعار المراجعة على جودة الأداء المهني، حيث بلغ المتوسط في المكاتب الصغيرة الحجم نسبة (٧٤,٥٢) - ولدى المكاتب متوسطة الحجم (٤٠,٥٤) - ولدى المكاتب كبيرة الحجم بلغ (٤٤,٤٤).

جدول (٩). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إيمانهم بأثر انخفاض أسعار المراجعة على الاستمرار في العمل المهني واجتذاب الكفاءات المهنية.

حجم المكتب	العدد نسبة تاماً	إيمان محدود	إيمان متوسط	إيمان جيد	إيمان تام	الإجمالي	المتوسط
صغير	٠ ٠%	٠ ٠%	٠ ٠%	١١ ١٠٠%	١٢ ١٠٠%	١٢	١,٥٢
متوسط	١ ١٤,٢%	٠ ٠%	١١,٢ ١١,٢%	٩ ٣٧,٥%	١٣ ٤٤,٢%	٢٤	٤,٣٨
كبير	٠ ٠%	٠ ٠%	١٨ ١٨%	٩ ٣٦%	١٤ ٥٦%	٢٥	٤,٤٨

وبالاحاط من الجدول (٩) أن غالبية المشاركين في الاستبيان من المكاتب الصغيرة وكبيرة الحجم، يرون أن لديهم إيماناً تاماً بأثر انخفاض أسعار المراجعة على الاستمرار في العمل المهني، وعلى اجتذاب الكفاءات المهنية، حيث بلغ المتوسط على التوالي (٤,٥٢) و(٤,٤٨)، بينما يبلغ المتوسط في المكاتب متوسطة الحجم (٤,٣٨)، أي أن غالبية المشاركين في الاستبيان في هذه



المكاتب يرون أن لديهم إماماً جيداً يؤثر التخفيض الأتعب على الاستمرار في العمل المهني واجتذاب الكفاءات المهنية.

جدول (١٠). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب مدى إيمانهم بتأثير التخفيض لتعب المراجعة على زيادة التجاوزات المهنية.

زيادة التجاوزات المهنية							حجم المكتب
المؤثر	غير متو تماماً	إمام محدود	إمام متوسط	إمام جيد	إمام تام	الإجمالي	
١,٤٣	٠	١	٠	٠	١٢	١٣	عدد صغير
	٠%	١٤,٣%	٠%	٠%	١٥٢,٢%	١٧٠%	النسبة
٤,٣٨	١	٠	١	٩	١٣	٣٤	عدد متوسط
	٢,٩%	٠%	٢,٩%	٢٧,٠%	٣٨,٢%	١٧٠%	النسبة
٤,٠٤	٢	٠	١	١٤	٨	٢٥	عدد كبير
	٧,٦%	٠%	٢,٤%	٥٦,٠%	٣٢%	١٧٠%	النسبة

كما يلاحظ من الجدول (١٠) أن غالبية المشاركين في الاستبيان عكس اختلاف أحجام المكاتب، يرون أن لديهم إماماً جيداً يؤثر التخفيض لتعب المراجعة على زيادة قنوازيات المهنية، وبصفة عامة نجد أن غالبية المشاركين في الاستبيان في هذه المكاتب على اختلاف أحجامها، لديهم إمام تام أو إمام جيد بذلك المحددات التي تم توطينها 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، وتلك باحساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصلت عليها كل خاصية باستخدام مقياس ليكرت، وكذلك احساب النسبة المئوية للاستجابات لكل خاصية وسبب وتجاوز مهني، والجداول (١١) و (١٢) و (١٣) 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 احساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصلت عليها كل خاصية من مقياس ليكرت، وكذلك النسبة المئوية لأرائهم في تلك الخاصية، وفيما يلي تحليلاً لتلك الآراء التي يتخصصها الجدول رقم (١١) وما عليه من نقاط.

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 للمشاركين بالاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، على أن أكثر خصائص جودة الأداء المهني تتأثر بانخفاض أتعاب المراجعة، هي خاصية ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي، حيث كان متوسط لدرجات أعلى من ٣,٥ درجة من مقياس ليكرت. وتعمل هذه النتيجة

المتغير	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى	المتوسط	الانحراف المعياري	الحد الأدنى	الحد الأعلى
1	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
2	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
3	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
4	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
5	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
6	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
7	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
8	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
9	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
10	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
11	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
12	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
13	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
14	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
15	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
16	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
17	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
18	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
19	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00
20	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00	3.50	0.50	3.00	4.00

جدول (13) نتائج اختبار مان-ويتني U للتحقق من الفرضيات المتعلقة بجودة الأداء المهني

مصدر: الباحث

تعد منعقدة وتتفق مع نتائج الدراسات السابقة والتي ترى أن هذه المكاتب من شركات المراجعة الكبرى، تتقاضى أتعاباً مرتفعة قياساً بالمكاتب الأخرى، على أساس أنها تقدم مراجعة ذات جودة عالية يستفيد العملاء من عوائدهم، في مقابل التكاليف المرتفعة للتأهب، وفي ظل انخفاض أتعاب المراجعة فسي السعوية يصعب تحقيق مثل هذه الخاصية من خصائص جودة الأداء المهني.

٦- 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 كالتالي:

- حجم مكتب المراجعة وشهرته.
- السمعة الجيدة لمكتب المراجعة.
- توفر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر، لمنسوبي المكتب من المهنيين.
- فاعلية فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية.
- توفر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية.
- ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعملية لأعضاء فريق العمل.
- توفر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العميل.
- الإتراف 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 استهلاك شركات المراجعة الصغرى كمصادر مماثلة لتلك المكاتب الكبرى، وذلك بسبب اعتمادها باقتصائيات الحجم الكبير في إنتاج خدمة المراجعة، والذي يخلق لها وفرة فسي للتكاليف وبمكافأة من تقديم الخدمة بمستوى أفضل، عما تقدمه باقي المكاتب حتى في ظل

تخفيض آداب المراجعة. وأيضاً بسبب أن آداب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب الكبرى، تمثل جزءاً أقل أهمية من أهمية الأتعاب التي يتقاضاها المكاتب الصغيرة. كما نجد أيضاً بالنسبة للسمعة الجيدة لمكتب المراجعة أنها تلتفت مع نتائج الدراسات السابقة، والتي ربطت السمعة الجيدة بآداب المراجعة، حيث أن السمعة الجيدة للمراجع تؤثر إيجابياً على آداب المراجعة وعلى الجودة التي تقدمها تلك المكاتب. لذلك فإنه من المنطقي أن يؤثر انخفاض آداب المراجعة في السعودية على السمعة الجيدة لتلك المكاتب، وخاصة صغيرة الحجم منها، والتي لم تنشئ طريقها في سوق المراجعة في ظل التدقيق الشديد. ومن الملاحظ على باقي خصائص جودة الأداء المهني التي سبق ذكرها، والتي ارتفعت درجة أهميتها في تأثرها بانخفاض آداب 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 فسي ظل انخفاض آداب المراجعة.

3- التفت غالبية آراء المكاتب في المجموعات الثلاثة على بقية خصائص جودة الأداء المهني (21 خاصة)، على اعتبار أن تأثير انخفاض آداب 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، والإلتزام بالمعايير والقيود المحاسبية المتعارف عليها، والاتصال بالمراجع السابق، وعدم نشر ذلك المراجع في إمام تعمل المحاسبي لتعديل... الخ. ومن الممكن أن يكون السبب هو أن تأثير انخفاض آداب المراجعة غير واضح وغير ملموس، حتى المراجعين 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 الدعاوي القضائية ضد المكاتب، وتوافر وسائل التواصل فاعلة لدى المكاتب، واستخدام المكاتب للأستراتيجيات 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 مراقبة من الأهمية، قد يسيء بالسمعة الجيدة لمكاتبهم.

#### ٢.٢.٢ تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على عزوف المهنيين عن المهنة

##### وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية

يبين الجدول رقم (١٢) وما عليه من نقاط، تحليلاً لأراء 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 (١٢) أظهرت ما يلي:

١- أبدت غالبية الأراء ٦٤ سبباً من الأسباب المتعلقة بانخفاض أتعاب المراجعة، والمؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، حيث كان متوسط التدرجات أعلى من ٣,٥ درجة من مقاييس ليكسرت وهي كالتالي:

دخول العديد من المكاتب المجال المهني والسعي للمضاربة في الأسعار.

- عدم وجود إطار محدد لتقييم جودة المراجعة، مما أدى إلى عدم التمييز بين مستويات الجودة المقدمة، وبالتالي انخفاض قيمة عملية المراجعة من وجهة نظر العميل.

رقم	اسم الجمعية	الرمز	العضوية	الميزانية	الاعتماد	الخدمات	البرامج	الأنشطة	النتائج	ملاحظات
1	جمعية تنمية المرأة	101	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
2	جمعية تنمية الشباب	102	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
3	جمعية تنمية الطفولة	103	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
4	جمعية تنمية البيئة	104	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
5	جمعية تنمية الثقافة	105	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
6	جمعية تنمية الرياضة	106	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
7	جمعية تنمية الفنون	107	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
8	جمعية تنمية العلوم	108	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
9	جمعية تنمية الصحة	109	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
10	جمعية تنمية الزراعة	110	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
11	جمعية تنمية السياحة	111	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
12	جمعية تنمية الإعلام	112	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
13	جمعية تنمية الإسكان	113	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
14	جمعية تنمية النقل	114	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
15	جمعية تنمية الاتصالات	115	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
16	جمعية تنمية التجارة	116	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
17	جمعية تنمية الصناعة	117	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
18	جمعية تنمية الخدمات	118	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
19	جمعية تنمية التعليم	119	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
20	جمعية تنمية التدريب	120	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
21	جمعية تنمية البحث	121	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
22	جمعية تنمية النشر	122	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
23	جمعية تنمية التوزيع	123	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
24	جمعية تنمية التسويق	124	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
25	جمعية تنمية العلاقات	125	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
26	جمعية تنمية المبيعات	126	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
27	جمعية تنمية الخدمات	127	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
28	جمعية تنمية الاتصالات	128	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
29	جمعية تنمية التجارة	129	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها
30	جمعية تنمية الصناعة	130	100	100	100	100	100	100	100	الجمعية تعمل بنشاط في برامجها

المختصر سنوي اتحاد التجمعات والتربية على هوية 2017 كالتالي: امانة مدينته ...

- سيطرة مجموعة محدودة من المكاتب على التصيب الأكبر من العملاء.
- انخفاض أتعاب مراجعة المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية.
- تجاه الشركات الكبرى للمكاتب العالمية الكبرى، للتمتع بمزايا الشهرة والاسم الكبير للمكتب.
- تمنع بعض أصحاب المكاتب بالتفوق الاجتماعي، الذي يؤولهم للحصول على عمليات مراجعة بغض النظر عن تأثير عملي المنافسة ووجوهة الخدمة.
- عدم توفر 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 بالافتراضات المتقدمة من المراجع، بشأن تطوير النظم المحاسبية والرقابية المحيطة.
- قسوة ورعية العملاء على تغيير المراجعين، كمحاولة للتضغط لتخفيض أتعاب المراجعة.
- عدم توفر ضمانات ل جودة وكفاءة المراجعة، حيث تعتبر الأتعاب المخفضة هي العامل الأساسي في المنافسة والاختيار بين المكاتب.
- تطوير وتعقيد الأنظمة والقيود التي تفرض على المهنة (بما فيها متطلبات التسعير والتعويض المستمر).
- نقص الوعي الاجتماعي العام بأهمية المهنة ودورها ووظائفها.
- 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 العملية لمهنة المراجعة، ومن ملاحظ على غالبية هذه المتغيرات أنها تمثل بعض الأمور أو الظواهر، التي تشير إلى الواقع العملي في ممارسة مهنة المراجعة في البيئة العملية.

٢- لقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي بالنسبة لمعظم الأسباب (٨ أسباب)، في هذا القسم من الدراسة عن اختلاف درجة التأييد والمواقفة 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 ومواقفة المكاتب الصغيرة 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 لتتطرق إليها على أساس انخفاض أهمية ألعاب المراجعة، بالنسبة للمكاتب كبيرة الحجم عن أهميتها بالنسبة للمكاتب الصغيرة، وإضافة إلى ما سبق نذكر، نجد أن مكاتب المراجعة الكبيرة لديها عمالها الذين تلقوا مساهمات ألعاباً مرتفعة تغطي تكاليفها، لذلك تخفضت 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 ديلين، إما الاستمرارية في تقديم خدمة المراجعة في ظل ألعاب منخفضة دون الاهتمام بأوعية الخدمة، أو عدم الاستمرار في تقديم الخدمات المهنية بسبب الخسائر التي يسببها المكتب الصغرى، الذي يحرص على تقديم الخدمة بأعلى مستوى من الكفاءة والجودة.

- تساعد الضغط على المراجعين لتوجيه تأثيرات اعتماد الألعاب على نتائج المراجعة.



• تأثير ودور الإدارة في تعيين المراجع مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب الخلافات مع الإدارة. ويقل ارتفاع درجة تأييد وموافقة المكاتب صغيرة الحجم لهذا السبب، على زيادة حدة هذه الضغوط التي تعارض 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 وتفاقم ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، مما قد يحول دون تقديم مستويات عالية من الجودة.

• تضليل العملاء للمراجعين ذوي الخبرة والصناعة.  
 • السماح لبعض المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة، لتغلب مهارات وخبرات عالية تفوق فترة هذه المكاتب. نجد أن السببين السابقين حصلوا 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 لثباتها المكاتب المتوسطة، بينما انخفضت درجة تأييد المكاتب كبيرة الحجم، مما يعطي مؤشراً على ارتفاع تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة بالنسبة للمكاتب الصغيرة، لثباتها المكاتب المتوسطة بينما المكاتب كبيرة الحجم لديها صلاحيات الذين تتقاضى منهم أتعاباً مرتفعة، مما أدى إلى انخفاض حدة ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية بالنسبة لهذه المكاتب الكبرى.

• عدم فاعلية نظم مراقبة جودة الأداء المهني، شابت الأراء حول هذا السبب، حيث ارتفعت درجة تأييد المكاتب الكبيرة الحجم، وثبتها 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 العنصر، وأنه لا زال في مرحلة التطوير والتعديل.

### ٢.٢.٣ تأثير التفاضل لألعاب المراجعة على زيادة التجاوزات المهنية

يبين الجدول رقم (١٣) والتقاط لتي تليه تعسفاً لأراء المشاركين في الاستبيان، لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، حول ١٨ تجاوزاً مهنياً موثقاً لا تخضع الألعاب المهنية.

لقد نتج عن تحليل آراء المشاركين في الاستبيان، لكل مجموعة من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة حول ١٨ تجاوزاً مهنياً، يمكن أن نستنتج من مكاتب المراجعة في ظل انخفاض ألعاب المراجعة ما يلي:

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

- التفاضل غير الشريف بين مكاتب المراجعة للحصول على عمليّة المراجعة، ويرى الباحث أن هذا التجاوز هو السبب الرئيس وراء استمرار ظاهرة التفاضل لألعاب المراجعة، ومن ثم زيادة حدة التجاوزات المهنية.
- محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة للتقليل من تكاليف تنفيذها وإنجازها. ويرى الباحث أنه في ظل انخفاض الألعاب المهنية تعبر هذه النتيجة مقبولة إلى حد ما، حيث إن مكاتب المراجعة على اختلاف أحجامها تحاول أن تحقق للفعالية في التكلفة، ولينا حتى لا يتحمل العميل أعباء ضخمة ولكن بشرط ألا يمس تقليص نطاق أعمال المراجعة إجراءات هامة ومؤثرة.
- القول بالألعاب 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 لتعيين لدى المكاتب بشكل مطلق على انخفاض معدلات الرواتب، مع عدم أخذ تكافؤ المهنية في الاعتبار.
  - فقدان المراجع لاستقلاليته نتيجة تعرضه لمسومة الإدارة عند اعتماد ألعاب المراجعة.
  - عدم الالتزام بمتطلبات أنظمة السعودية نظراً لارتفاع النسبي لمعدلات أجور المهنيين السعوديين.
  - عدم التلامح بين قدرات المكاتب وحاجات الشركات لخدمات وكفاءات متخصصة.
  - تقديم عروض لمراجعة حسابات الشركات تفقر للدقة الواقية، والتي تحقق التوازن بين تقدير ألعاب المراجعة وحجم الجهد اللازم لأداء خدمة المراجعة، وبما يسهم في إمكانية تحقيق الالتزام بكافة المتطلبات المهنية والنظامية.
  - تجنب إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي من أجل الاحتفاظ بعامل المراجعة.
  - الحصول على خدمات أخرى من العميل مقابل القول بألعاب منخفضة.
- وعلل هذه النتيجة تشير إلى أن ظاهرة انخفاض ألعاب المراجعة لكثير تأثيراً على مكاتب المراجعة الصغيرة، من حيث صدور مثل هذه التجاوزات المهنية من تأييدها على المكاتب الكبيرة والمتوسطة، وهذا يدعم ما سبق التطرق إليه وتداولته الدراسات السابقة، والتي ترى أن مكاتب المراجعة الكبرى تحرس على المحافظة على سمعتها، حيث تشكل ألعاب المراجعة التي تقلصها جزءاً أقل

أهمية من أهمية الألعاب التي يتقاضاها المكاتب الصغيرة، مما يحثه لكثير استعداداً للقيام بهذه التجاوزات المهنية في ظل انخفاض أسعار المراجعة، مما يؤدي إلى أن بعض المكاتب قد تنهون في الالتزام بشك الضوابط الرقابية والمعايير المهنية وقواعد سلوك المهنة، مما يساهم في تدهور الأداء المهني و حدوث مثل هذه التجاوزات.

3- لفتت عناية أراء المشاركين في الاستبيان من المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، على عدم تأييدهم أو انخفاض نسبة تأييدهم بالنسبة لبعض التجاوزات المهنية (6 تجاوزات مهنية) وهي كالتالي:

- عدم الحرص على دراسة وفهم طبيعة نشاط العميل.
- عدم الحرص على إعداد خطة وإلية لتلقيد عملية المراجعة.
- إهمال تلقيد إجراءات مراجعة هامة ومؤثرة.
- التنهون في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهنية، وغيرها من الضوابط الرقابية.
- أحرص على تاسي العلاقات الشخصية مع إدارة شركة لتحقق أهداف خاصة.
- عدم التقيد بالمتطلبات النظامية والمهنية المرتبطة بالإتراء والتوثيق.
- وأعل هذه النتيجة قد تشير إلى أن تأثير انخفاض أسعار المراجعة على حدوث مثل هذه التجاوزات المهنية لا يظهر بشكل واضح، بالنسبة للمجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

1- حصل تجاوز مهني على تأييد وموافقة المكاتب كبيرة الحجم، بينما انخفضت نسبة لتأييد في المكاتب الصغيرة والمتوسطة بنسب متقاربة، وهو عدم الاهتمام بنواقر البرامج التدريبية وتحديث المعلومات للعاملين بمكاتب المراجعة. وفي تصور الباحثين أن ذلك قد يرجع إلى زيادة عدد المتسولين لدى المكاتب

الكثيرة، وفي ظل انخفاض أعباء المراجعة يصعب الاهتمام بتوافر مثل هذه البرامج للتدريب، حيث تشكل أعباء مادية إضافية على مكاتب المراجعة.

5- لفتت غالبية آراء المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة على معارضة تجاوز المهني، الذي يختص بالتصديق على الحسابات الختامية والمركز المالي للشركات، دون القيام بأعمال الفحص والمراجعة. ونشير هذه النتيجة إلى عدم تدهور الأداء المهني إلى هذه الدرجة التي نرى للمهنة، حيث بعد هذا لتجاوز المهني من لمخاطر التجاوزات المهنية والتي تفسد جوهر المهنة.

#### 4.2.4 تحليل استجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بغض

##### التفكير 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 نتج 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 (14)، و (15)، و(16) توضح ترتيب المتغيرات تبعاً لأهميتها وفقاً لآراء المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

تشير المتوسطات الحسابية في الجدول (11) إلى أن غالبية المتغيرات الخاصة بخصائص جودة الأداء المهني تحظى بدرجة متوسطة من الأهمية، حيث إن المتوسط العام لاستجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة يعادل (3.052)، بينما نجد في الجزء السابق عند أخذ حجم المكتب في الاعتبار، اختلف آراء المشاركين بالمكاتب الصغيرة الحجم عن آراء المشاركين بالمكاتب المتوسطة، والكثيرة حول درجة تأثير خاصتين من

خصائص جودة الأداء المهني، حيث حصلت هذه الخصائص على متوسط حسابي في المكاتب الصغيرة يزيد عن 3,5 درجة من مقياس ليكرت، بينما انخفضت متوسطات الاستجابات في المكاتب المتوسطة الحجم وكبيرة الحجم.

جدول (11). ترتيب خصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بتقلص ألعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين لمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	الخاصية
الأولى	3,67	ازدياد مكاتب المراجعة مع مكاتب مراجعة عالمي
الثانية	3,55	السعة الجيدة لمكاتب المراجعة
الثالثة	3,44	توفر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمندوبي المكاتب من المهنيين
الرابعة	3,29	حجم مكاتب المراجعة وتبهرته
الخامسة	3,28	فاعلية العمل وتقييم نظام الرقابة الداخلية والمخارج وماتل لتلاقي أوجه القصور فيه
السادسة	3,27	توفر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية
السابعة	3,26	ارتفاع مستوى التأهيل المهني والعمل لأعضاء فريق العمل
الثامنة	3,25	توفر خبرات سابقة لدى المكاتب في مراجعة أعمال العميل
التاسعة	3,23	الإشراف الكافي والملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة
العاشر	3,22	توفر خبرات لدى المراجع وفريق المراجعة في صناعة العميل بشكل خاص
الحادية عشرة	3,18	توفر وسائل اتصال جيدة ومباشرة بين المراجع والعميل
الثانية عشرة	3,10	زيادة عدد الساعات المنصرفة في عملية المراجعة
الثالثة عشرة	3,08	مشاركة المراجع الرئيس في عمليات المراجعة المختلفة
الرابعة عشرة	3,07	توفر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والتفاني لدى الشرك وأعضاء فريق المراجعة



الترتيب	المتوسط الحسابي	الخاصية
الرابعة عشرة	٣,٠٧	توفر مستوى عالٍ من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشركاء وأعضاء فريق المراجعة
الخامسة عشرة	٢,١٥	الالتزام بالجدول الزمني لتفويض تفاصيل خطة المراجعة
السادسة عشرة	٢,٠٣	إتقان المراجع وأعضاء فريق المراجعة بأداب وسلوك المهنة
السابعة عشرة	٢,٠٣	إتقان الشركاء بعملية المراجعة التي يشرف عليها
الثامنة عشرة	٢,٠٠	دقة واكتمال الوثائق في ملف أوراق المراجعة
التاسعة عشرة	٢,٩٩	إتقان محاسب إدارة الشركة بنتائج المراجعة باستمرار
العشرون	٢,٩٧	توفر نظم إلكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة
الواحدة والعشرون	٢,٩٥	إتقان المراجع وأعضاء فريق المراجعة بالمعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها
الثانية والعشرون	٢,٩٤	الالتزام بالصدق في تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير
الثالثة والعشرون	٢,٩٢	تفاعل فعّال 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	٢,٨٩	توفر وسائل اتصال فاعلة لدى المكتب
السابعة والعشرون	٢,٧٦	إتقان أو مدى تلبية الدعاوى القضائية ضد المكتب
الثامنة والعشرون	٢,٧١	عدم التردد المراجع في إتمام العمل المحاسبي للعطل
التاسعة والعشرون	٢,٦٩	استخدام المكتب للأساليب الإحصائية المتقدمة في تنفيذ عمليات المراجعة
الثلاثون	٢,١٦	الاتصال بالمراجع السابق

جدول (١٥) - ترتيب الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية المتوقعة بتخفيض ألعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين في الاستبيان لمجموعة واحدة وبتد.

الترتيب	المتوسط الحسابي	السبب
الأول	٤,٤٦	سفورة مجموعة متعادلة من المكاتب على التصيب الأكبر من العملاء
الثاني	٤,٣٥	انخفاض ألعاب مراجعة المكاتب المحلية مقارنة بالمكاتب المرتبطة بمكاتب عالمية
الثالث	٤,٣٥	دخول العديد من المكاتب المحلل المهني والسعي التنافسية في الأسعار
الرابع	٤,٣٤	انخفاض الشركات الكبرى نحو المكاتب العالمية الكبرى، لتتمتع بمزايا الشهرة والاسم الكبير للمكتب
الخامس	٤,٢٢	انخفاض بعض أصحاب المكاتب بالعودة الاجتماعي الذي يؤهلهم للحصول على عضلات مر لعملاء، بعض النظر عن تأثير عاملي المنافسة وتوعية الخدمة
السادس	٤,١٩	عدم توفر نماذج عام ومشارك أو منافع عالية بعدد المتغيرات، التي يتوقف عليها تحديد ألعاب 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	منظلية العملاء بالتفويض المستمر لألعاب المراجعة
التاسع	٤,١٥	قدرة ورغبة العملاء على تغيير المراجعين كمحاولة لتسليط لتفويض ألعاب المراجعة
العاشر	٣,٩٨	عدم توفر ضمانات لجودة وكفاءة المراجعة، حيث تعتبر الألعاب المتخفضة هي العامل الأساسي في التفاضلة والاختيار بين المكاتب
الحادي عشر	٣,٩٥	عدم اعتماد العميل بالآثار ايجابية المقدمة من المراجع بشأن تطوير نظم المحاسبية والرقابية المتطرفة
الثاني عشر	٣,٨٩	انخفاض الوعي الاجتماعي لعام بأهمية الشهرة ونورها، ووظيفتها
الثالث عشر	٣,٨٦	انخفاض قيمة الخدمات الاستشارية، والتي أصبحت تشكل جزءاً هاماً من محل مكاتب المراجعة مقارنة بنظر ألعاب المراجعة

الترتيب	المتوسط الحسابي	السبب
الرابع عشر	3,80	زيادة تكاليف عملية المراجعة عن العوائد الناتجة عنها
الخامس عشر	3,70	تأثير وبور الإدارة في تعيين المراجع مما يزيد الضغط على المراجع لتجنب العلاقات مع الإدارة
السادس عشر	3,70	تطور وتعقد الأنظمة والقيود التي تفرض على المهنة (بما فيها متطلبات أنظمة السعودة والتعليم المستمر)
السابع عشر	3,64	انخفاض الأهمية النسبية لألعاب المراجعة عن الأهمية النسبية لألعاب الخدمات الأخرى
الثامن عشر	3,59	تصاعد الضغط على المراجعين لمواجهة تأثيرات اعتماد الألعاب على نتائج المراجعة
التاسع عشر	3,58	عدم إمكانية الإفصاح عن ألعاب المراجعة
العشرون	3,53	السماح لبعض المكاتب ذات الإمكانيات المحدودة بتقديم خدمات مراجعة تتطلب مهارات وخبرات عالية تفوق قدرات هذه المكاتب
الواحد والعشرون	3,45	تحويل العملاء للمراجعين ذوي الخبرة بالتصديعة
الثاني والعشرون	3,39	عدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء المهني في مراقبة أداء مكاتب المراجعة

يتضح من الجدول رقم (15) والذي يوضح ترتيب متغيرات القسم الثالث من الدراسة، وخاصة بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية والمتعلقة بانخفاض أسباب المراجعة، وفقاً لأراء المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم المكتب، أن غالبية المتغيرات الخاصة بهذه الأسباب تغطي بدرجة كبيرة من التأييد، فيما عدا المتغير الخاص بعدم فعالية نظام مراقبة جودة الأداء المهني فسي 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 14 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

تأيد أكثر لهذه المتغيرات بدرجات ملحوظة، ولتي ساهمت في ارتفاع المتوسط العام لاسجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة.

يتضح من الجدول رقم (١٦) والذي يوضح ترتيب متغيرات قسم الرابع من الدراسة، والخاصة بالتجاوزات المهنية التي يمكن أن تصدر من مكاتب المراجعة، في ظل نقشي واستمرار ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وفقاً لآراء المشاركين كمجموعة واحدة، وأن ٦ من المتغيرات حصلت على تأييدهم وموافقتهم، وحصلت ١٢ من المتغيرات على عدم تأييدهم من تسائر انخفاض أتعاب المراجعة على هذه التجاوزات المهنية، بينما عندما تم أخذ حجم المكاتب في الاعتبار حصلت ٣ تجاوزات مهنية على تأييد وموافقة ثامة من المجموعات الثلاثة، وحصلت ٧ تجاوزات مهنية على تأييد وموافقة ثامة من مجموعة الأولى المتمثلة في المكاتب صغيرة الحجم، وانخفضت هذه النسبة في المكاتب المتوسطة والكبيرة الحجم، كما تفتت غالبية الآراء فسي المجموعات الثلاثة بالنسبة لبعلي التجاوزات المهنية (٦ تجاوزات مهنية) على عدم تأييدهم من تأثير انخفاض الأتعاب عليها، وهي تعادل ٥٠٪ من تجاوزات المهنية التي أظهرها التحليل لآراء المشاركين كمجموعة واحدة. كما يلاحظ انخفاض المتوسط العام لآراء المشاركين في الاستبيان، كمجموعة واحدة بالنسبة للتجاوز المتعلقة بعدم الاهتمام بتوفير البرامج التدريبية وتحديث المعلومات للعاملين بمكتب المراجعة، ولكن عندما أخذ حجم مكاتب في الاعتبار حصل هذا التجاوز على موافقة وتأييد المشاركين بالمكاتب كبيرة الحجم، وانخفضت هذه الدرجة في المكاتب صغيرة الحجم ومتوسطة الحجم. ومما سبق للضح الفائدة التي تحققت عند تقسيم لمكاتب إلى ثلاث مجموعات على أساس حجم مكتب، والتي ساهمت على إجراء تحقيقات أكثر دقة ووضوح منها في حالة عدم أخذ حجم مكتب المراجعة في الاعتبار عند إجراء هذه التحليلات.

جدول رقم (١٦). ترتيب التجاوزات المهنية في ظل انخفاض ألعاب المراجعة من وجهة نظر المشاركين في الاستبيان كمنجوعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	التجاوز
الأول	٤,١٠	التأخر غير الشريف بين مكاتب المراجعة للحصول على عملية المراجعة
الثاني	٣,٨٨	محاولة تقليص نطاق أعمال المراجعة لتقليل مسن تكاليف تنفيذها وإجازتها
الثالث	٣,٨٧	القول بألعاب المتكفئة كوسيلة تجنب العملاء بصرف النظر عن كلفة العمل المطلوب لتفويده
الرابع	٣,٥٧	اعتماد سياسة التعميم لدى المكتب بشكل مطلق على انخفاض معدلات التروايب، مع عدم أخذ الكفاءة المهنية في الاعتبار
الخامس	٣,٤٩	المصروف على خدمات أخرى من العميل مقابل القول بألعاب متخصصة لعمل المراجعة
السادس	٣,٤٥	فقدان المراجع لاستقلاليته نتيجة تعرضه لمساومة الإدارة عند اعتماد ألعاب المراجعة
السابع	٣,٤١	عدم الالتزام بمشغلات لعملة الموعودة، نظراً لارتفاع التعميم لمعدلات أعمار المهنيين السعوديين
الثامن	٣,٤٠	تقديم عروض لمراجعة حسابات الشركات ناقصة للتراسية الوافية، والتي تخلق التوازن بين تدبير ألعاب المراجعة وحجم الجهد اللازم لأداء خدمة المراجعة، وبما يسهم في إنكبابية تحقيق الأثر من بكفاءة المتطلبات المهنية والنظامية
التاسع	٣,٣٤	عدم العلاقة بين قدرات المكتب وخدمات الشركات لغيرهات وكفاءات متخصصة
العاشر	٣,٣٣	عدم الاهتمام بتوفير البرامج الترميزية وتصنييف المعلومات للمعايير بشكل المراجعة
الحادي عشر	٣,٢٧	تجنب إصدار تقرير متحفظ أو الإنشاج عن إبداء رأي من أجل الاحتفاظ بعمل المراجعة
الثاني عشر	٣,٢٥	الحرج من طلي تلملي العلاقات الشخصية مع إدارة الشركة لتحقيق أهداف خاصة
الثالث عشر	٣,١٧	إعمال تنفيذ إجراءات مراجعة عامة وموارة
الرابع عشر	٣,١٧	عدم الحرج من طلي إعداد خطة وافية لتنفيذ عملية المراجعة
الخامس عشر	٣,١٦	عدم الحرج من طلي تربية وفهم طبيعة نشاط العميل
السادس عشر	٣,١٣	عدم التفاه بالمشغلات المهنية والنظامية وبالترافق والوقوف المهتمين في الأثر من بالمعايير وقواعد السلوك المهنية وغيرها من الضوابط المهنية
السابع عشر	٣,٠٦	التصديق على حسابات الختامية والمركز المالي للشركات دون القيام بأعمال المصمم والمراجعة

## 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، والجنود رقم (١٨) بالخص نتائج هذا الاختبار على المتغير الثاني والذي ظهرت فيه الفروق الإحصائية. جدول (١٨). تطبيق اختبار LSD لمقارنة أداء كل مجموعتين على حدة في ظل المتغير الثاني للدراسة.

حجم المكاتب	الفروق بين المتوسطين	الخطأ المعياري	قيمة ت
أ	(I - J)	للفروق بين المتوسطين	المصوبة
متوسط	* ٠,٣٨١٤	٠,١٥٦٢٩	٢,٤٤٧٧١٩
صغير			
كبير	* ٠,٤٣٢٢	٠,١٥٤٨٨	٢,٧٥٦٧٧٩
صغير	* - ٠,٣٨١٤	٠,١٥٦٢٩	٢,٤٤٧٧١٩
متوسط			
كبير	- ٠,١٥٠٨	٠,١٥٦٤١	- ٠,٩٦٧٤٤٩
صغير	* ٠,٤٣٢٢	٠,١٥٤٨٨	٢,٧٥٦٧٧٩
كبير	- ٠,١٥٠٨	٠,١٥٦٤١	- ٠,٩٦٧٤٤٩
متوسط			

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

### ٢.٣ اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات فسي المجموعات الثلاث

بعد إجراء التوصيف السابق لاستجابات المشاركين في الاستبيان حول كل عنصر من العناصر التي تضمنتها المتغيرات الثلاثة حصل للدراسة، لكل مجموعة من مكاتب المراجعة على حدة، ومن ثم كمجموعة واحدة سيتم في هذا القسم الفرعي إجراء اختبار ANOVA، لتحليل المعنى للتباين لتحديد ما إذا كان هناك فروق معنوية لاستجابات أفراد العينة، وهل تعد ذات دلالة إحصائية أو أنها تعود لأخطاء الصدفة، ويخلص الجدول رقم (١٧) نتائج هذا الاختبار.

جدول (١٧). تطبيق اختبار ANOVA على المتوسط الحسابي لدرجات المتغيرات فسي المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

متغيرات الدراسة	مصدر التباين	مجموع التمرجات	درجة الحرية	متوسط التمرجات	نسبة التباين الثانية (ف)
خصائص جودة الأداء المهني	بين المجموعات داخل المجموعات الإجمالي	٣,٦٧٣ ٥٤,٥٧٩ ٥٩,٢٥٢	٢ ٦٩ ٧١	١,٨٣٧ ٠,٨٠٥	٢,٢٨٠
الأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم إعجاب الكليات المهنية	بين المجموعات داخل المجموعات الإجمالي	٢,٢٥١ ١٩,٠٨٩ ٢١,٦٢٩	٢ ٦٨ ٧٠	١,١٢٥ ٠,٢٨١	٢,٥٤٣
التصورات المهنية	بين المجموعات داخل المجموعات الإجمالي	١,٢١٧ ٤٥,٨٤٧ ٥٧,١٦٤	٢ ٦٨ ٧٠	٠,٦٥٨ ٠,٦٧٤	٠,٩٧٧

حيث إن :

فـ (النسبة الفئوية) - متوسط التكرارات من المجموعات - التباين بين المجموعات  
 متوسط التكرارات داخل المجموعات - التباين داخل المجموعات

يتضح من الجدول رقم (17) أن قيمة النسبة الفئوية صغيرة للمتغير الأول، وغير دالة إحصائية حيث إن قيمة فـ<sup>2</sup> (الجدولية) عند (0.05، 69.2) تساوي 3.129، وقيمة فـ<sup>2</sup> المحسوبة تساوي 2.280 أي أن فـ<sup>2</sup> الجدولية أكبر من فـ<sup>2</sup> المحسوبة بدرجات حرية 2 للتباين الكبير، و 69 للتباين الصغير عند مستوى معنوية 0.05، أي أنه لا توجد فروق معنوية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة، بالنسبة للمتغير الأول الخاص بخصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بانخفاض ألعاب المراجعة.

وبالنسبة للمتغير الثاني الخاص بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم استجاب الكفاءات المهنية المتعلقة بانخفاض الألعاب المهنية، نجد أن قيمة فـ<sup>2</sup> الجدولية عند (0.05، 68.2) تساوي 3.131، وقيمة فـ<sup>2</sup> المحسوبة تساوي 4.543 أي أن فـ<sup>2</sup> الجدولية أصغر من قيمة فـ<sup>2</sup> المحسوبة عند درجات حرية 2 للتباين الكبير، و 68 للتباين الصغير عند مستوى معنوية 0.05، 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 ونفسي ظاهرة انخفاض ألعاب المراجعة، نجد أن قيمة فـ<sup>2</sup> الجدولية عند (0.05، 68.2) تساوي 3.131، وقيمة فـ<sup>2</sup> المحسوبة تساوي 0.977، أي أن قيمة فـ<sup>2</sup> الجدولية أكبر من قيمة فـ<sup>2</sup> المحسوبة عند درجات حرية 2 للتباين الكبير، و 68 للتباين الصغير عند مستوى معنوية 0.05، أي أنه لا توجد دلالة إحصائية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة فيما يتعلق بالمتغير الثالث للدراسة.



وستخدم هذه الدراسة إحصائية الاختبار ت:

$$\text{حيث أن: ت المحسوبة} = \frac{\text{الفرق المطلق بين المتوسطين}}{\sqrt{\left(\frac{1}{n_1} + \frac{1}{n_2}\right)}}$$

حيث:

ن<sub>1</sub>: عدد مفردات المتغير (حجم المكاتب) الأول.

ن<sub>2</sub>: عدد مفردات المتغير (حجم المكاتب) الثاني.

نقارن قيمة ت<sup>١</sup> المحسوبة بقيمة ت<sup>٢</sup> الجدولية عند درجات حرية (عند المفردات - عدد المتغيرات (أحجام المكاتب)) ومستوى معنوية ٠,٠٠٥ وبالنسبة للمتغير الثاني نرجع الحرية تساوي ٧٦ - ٣ - ٦٨. ومن الجدول رقم (١٨) 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<sup>١</sup> المحسوبة تساوي ٣,٧٥٦٧٧٩، وقيمة ت<sup>٢</sup> الجدولية بدرجات حرية ٦٨ عند مستوى معنوية ٠,٠٠٥ تساوي ١,٩٩٥١٦٨، وبما أن قيمة ت<sup>١</sup> المحسوبة أكبر من قيمة ت<sup>٢</sup> الجدولية، يمكن القول بأنه توجد فروق جوهرية بين المتوسطات الحسابية للدرجات المتغيرات بين مجموعة المكاتب صغيرة الحجم ومجموعة المكاتب كبيرة الحجم.

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

نجد من الجدول رقم (١٨) أن قيمة ت<sup>١</sup> المحسوبة تساوي ٣,٢٦٧٦١٩، وقيمة ت<sup>٢</sup> الجدولية بدرجات حرية ٦٨ عند مستوى معنوية ٠,٠٠٥ تساوي ١,٩٩٥١٦٨، وحيث إن ت<sup>١</sup> المحسوبة أكبر من ت<sup>٢</sup> الجدولية، لذا فإنه توجد فروق جوهرية بين المتوسطات الحسابية للدرجات 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 (١٨) أن قيمة  $t$  المحسوبة تساوي ٠,٤٥٦٧٤٩ وقيمة  $t$  الجدولية عند درجات حرية ٦٨ ومستوى معنوية ٠,٠٥ تساوي ١,٩٩٥٤٦٨، وحيث إن قيمة  $t$  المحسوبة أقل من  $t$  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 نسبت فيها مجموعة المكاتب صغيرة الحجم، وذلك لأنها أعطت درجات تأثير أكبر من مجموعة المكاتب كبيرة الحجم، ومجموعة المكاتب متوسطة الحجم بالنسبة للإجابات على أسئلة القسم الثالث من الدراسة، وللخاصة بالأسباب المؤدية إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية في ظل انخفاض أسعار المراجعة.

#### ٣.٥ اختبار الفرضيات

في هذا القسم الفرعي سيتم اختبار الفرضيات التي بنيت عليها الدراسة، وحيث إن الفرضيات الثلاثة للدراسة تليس أهمية ودرجة تأثير انخفاض أسعار المراجعة في السعودية على المقاييس المتغيرة، أي أنها تليس اتجاه متغيرات الدراسة ولا تليس العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة، لذا سيتم الاعتماد على إجراء اختبار  $t$  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 اختبار المقاييس رقم ٣ من مقاييس ليكرت (الذي يتكون من خمس مستويات من ١-٥) وهو التوسيط 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 (١٩) يوضح المتوسط العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة.

جدول (١٩). المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتغيرات الدراسة.

متغيرات الدراسة	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
متغير الأول	٧٢	٢,٠٥٥٢	٠,٩١٣٥٣	٠,١٠٧٦٦
المتغير الثاني	٧١	٢,٩٢٢٠	٠,٥٥٦٠٠	٠,٠٦٥٩٩
المتغير الثالث	٧١	٢,٢٥٧٢	٠,٨٢٠٨٣	٠,٠٩٧٤١

حيث إن:

$$t \text{ المحسوبة} = \frac{\text{المتوسط} - 3}{\text{الخطأ المعياري}}$$

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

#### ١- اختبار الفرضية الأولى

الفرضية العدمية (ف٠) لا يوجد تأثير كبير لانخفاض الأعباء على جودة الأداء المهني، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف٠: غ،  $3 \geq$ )، حيث تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقاييس الأولى، والتي تخاصن بخصائص جودة الأداء المهني المتأثرة بانخفاض أعباء المراجعة. الفرضية البديلة (ف١) يوجد تأثير كبير لانخفاض أعباء المراجعة على جودة الأداء المهني، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف١: غ،  $3 <$ ). ونجد أنه عند إجراء اختبار  $t$  لعينة واحدة وبإيجاد قيمة  $t$  المحسوبة والتي تساوي ٠,٥١٣ ومقارنتها بقيمة  $t$

الجدولية بدرجات حرية (٧٢-١) ومستوى معنوية ٠,٠٠٥، والتي تستلزم ١,٦٦٦٥٩٩. نجد أن قيمة  $t$ -الجدولية أكبر من قيمة  $t$ -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 الألعاب على جودة الأداء المهني.

#### ٢- اختبار الفرضية الثانية

الفرضية العدمية (ف٠) لا يؤدي انخفاض الألعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية. وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف٠:  $X \geq 3$ )، حيث  $X$  تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقاييس الثنائي، والذي يختص بالأسباب المولدة إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية والمتعلقة بانخفاض ألعاب المراجعة. الفرضية البديلة (ف١) يؤدي انخفاض الألعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف١:  $X < 3$ ). وباستخدام قيمة  $t$ -المحسوبة عند إجراء اختبار  $t$ -لعينة واحدة والتي تساوي ١٣,٩٧٢، وبمقارنتها بالقيمة الجدولية عند درجات حرية (٧١-١) وعند مستوى معنوية ٠,٠٠٥، والتي تساوي ١,٦٦٦٩١٥، نجد أن قيمة  $t$ -المحسوبة أكبر من قيمة  $t$ -الجدولية، لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي، وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة، التي تشير إلى أنه يؤدي انخفاض الألعاب المهنية إلى عزوف المهنيين عن المهنة وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية.

#### ٣- اختبار الفرضية الثالثة

الفرضية العدمية (ف٠) لا يؤدي انخفاض الألعاب المهنية إلى زيادة التحاوزات المهنية. وسيتم التعبير عنها رياضياً: (ف٠:  $X \geq 3$ )، حيث  $X$  تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقاييس الثلاث، والذي يختص

بالتجاوزات المهنية التي تستدر من مكاتب المراجعة في ظل استمرار شاعرة تخفيض الأتعاب المهنية. للفرصية التبيلة (ف:) يؤدي انخفاض الأتعاب المهنية إلى زيادة التجاوزات المهنية، ويتم التعبير عنها رياضياً: (ف: ع. < ٣). وعند إجراء اختبار ت- لعينة واحدة وإيجاد قيمة ت- المحسوبة فهي 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 ونقل 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 لتجاوزات المهنية. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استمارة استبيان تشمل على عدد من المحددات المعشّرة، والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث الثلاثة. هذه المحددات تم استخلاصها من خلال مراجعة للدراسات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعتها وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. وقد اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية فهي بأنهما 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 مكاتب 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 لمكاتب المتوسطة الحجم والكبيرة الحجم، مما يجعل المكاتب الصغيرة أكثر تعهداً واستعداداً لمسيرة الأوضاع التي فرضت في ظل استمرار نقشي 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 للتأثير 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 بنور المراجع وطبيعة عمله، ولتأكيد 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، مثلما أن تسهم في إيفاء الثقة على القوائم المالية للشركات محل المراجعة.

٣- ضرورة وجود نموذج يحدد أتعاب المراجعين بما يتناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم، ولتأكيد على أهمية التوصيات التي تدرى ضرورة تحديد سقف لنسبة الأتعاب المراجعة لا يجوز التزول عنه، وذلك من خلال تصنيف المراجعين

على أساس خصائص معينة من حيث الحجم والشكل التنظيمي، وذلك لضمان حد أدنى من جودة المراجعة. ويتم ذلك التصنيف بواسطة هيئة 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 والمراقبة نوعية الأداء.

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

5- دعوة أصحاب الشركات لتعري الثقة 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.

6- بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغرى، والتي تعض من الدراسة لمبدئية أنها أكثر تعرضاً للضغوط الخارجية في ظل التنافس الشديد بين المكاتب، وأكثر استعداداً للقيام بالتجاوزات المهنية لمسيرة الأوضاع الراية في ظل انخفاض أتعاب المراجعة، يؤيد الباحثون وجهات النظر التي ترى ضرورة التباحث والتفاهم فيما بين هذه المكاتب الصغيرة، والتي لم تتمكن من احتلال مركز تنافسي جيد داخل سوق المراجعة للاستماع في مجموعات مناسبة، تضم كل مجموعة عدداً من مكاتب المراجعة ضمن شركة واحدة تجمع فيها كافة القدرات، والإمكانات المالية المتاحة بهدف ترسيخ مركزها التنافسي داخل السوق.

7- 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، ٧٧ : ٣٩-٧١.
- أبو الكبر، ميثاقه (٢٠٠٠م) أوجه التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارنة لطبيعة السوق في مصر، المطلة العلمية، التجارة والنموذج، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول: ٣٥-١.
- أبو زيد، حسن محمد حسين (١٩٨٥م) العوامل لتحديد أتعاب عملية المراجعة، مجلة المال والتجارة، ١٩٣ : ٣-١٨.
- الحمد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤٠٩هـ) العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المسافرة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: ٥٩ : ٧١-٩٥.
- الحمد، 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 الاقتصادية، ٧ : ٥٣-٩٧.
- الحمد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٦هـ) خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المالي في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة ٣٥ : ٤٠٤-٤٥١.
- خشارفة، حسين علي (٢٠٠٢م) العوامل المؤثرة في اختيار نطاق الحسابات الخارجية في الشركات المسافرة الأردنية: دراسة ميدانية، مجلة دراسات، ٣٠ (١): ١-٩١.
- راضي، محمد سامي (١٩٩٨م) تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، دراسة تشخيصية على جمهورية مصر العربية، المطلة العلمية للمحاسبة، من ٢ (١) : ٧٧-٣٣.
- السايفي، فهد سلطان والعفري، حسان عبدالحسن (١٤٢٥هـ) رصد ملاحظ حول التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٨ (٢) : ١٢٥-١٧٧.
- السايفي، فهد سلطان والعفري، حسان عبدالحسن (١٤٢٦هـ) أجواء التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل محاسبي مهنة مراجعة الحسابات وسننوتاتهم في المملكة



لتفحص مستوى أمتاب، الترجمة والتأثر على جودة الأداء لتجارب دراسة ميدانية ... ١٦١

العربية السعودية، مؤاتر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ إبريل ٢٠٠٥م.

السوري، فهد سلطان والحفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ-أب) أحوال التوقعات المرتبطة بتقومات الوفاء بماتكليات الأطراف المتساقطة وتأثر التعليم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتقنيات المعاصرة، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول التريانة والإبداع استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، عمان: جامعة فياتلغيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م.

عبد الفتاح، عبد الرحمن محمد (١٩٩٥م) نموذج مقترح لقياس أمتاب مراجع الحسابات، مجلة للتكافؤ، العدد الثاني والثالث (العدد الرابع والعشرون): ٩٧-٩٢.

عبد المجيد، ماهر مصطفى (١٩٩١م) العوائق المسببة لأمتاب مراجع الحسابات: دراسة ميدانية على سوق العمل بالمملكة العربية السعودية، للقياس: مطابع جامعة الملك سعود- فرع القصيم، مركز البحوث وتنمية الموارد البشرية، ص ص: ٣٨-٥.

ظفر، محمد أحمد والرجبي، محمد تيسير (١٩٩١م) 'عوائق تغيير نطاق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العالمة الأردنية: دراسة ميدانية'، مجلة دراسات، ٢٤(١): ١٨٥-٢٠٤.

الحفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ-أب) مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطابع السروك.

الحفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ-أب) توسيع نطاق الخدمات المهنية والتأثر على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٧(٣): ١١٥-١٥١.

الحفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ-أب) الأثر الشاملة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسلسلة سعودية 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 حنديل الأول ١٤٢٤هـ/٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٣م.

الحفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ-أب) توظيف (سعود) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الملتقى العلمي الأول، ليلعة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م.

العفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ-١٤٠٣هـ) آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٨(١)، العدد العشرة لسبب تطوير المعايير حول الإصلاح المحاسبي والتنافسية ونورها في دعم الثقة والمساواة في الشركات السعودية، التميمي: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م.

العفري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ) انخفاض مستوى أرباح المراجعة وتأثيره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة المعاصرة والإدارة والتأمين، ٢٢٩-٢٣٥، ١٤١.

الفضل، مؤيد محمد علي (٢٠٠٣م) تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أرباح المراجعة المالية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين، مجلة افق الفسادية، ٢٤(٩١): ٢٣٠-٢٦١.

محمد، فهم أبو العزم (١٤٢١هـ) مفهوم جودة المراجعة، مجلة المعاصرة، ٢٥: ٦٤-٢٧. المطيري، عبيد سعد والعفري، حسام بن عبد المحسن (١٤٢٣هـ) تطور الاستقلالية المهنية المحاسبية والمراجعة السعودية في ضوء التغيرات منسقة للتجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٤٢(٣): ٤٩٧-٣٥١.

المطيري، عبيد سعد ومولوي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م) كفاءة البيئة المحاسبية (التقني والتدري) وعلاقتها مع السمعة العربية في المحاسبة، المجلة العربية للمحاسبة، ٥(١): ٣٧-٤١.

يماني، عبد الله فاسم (١٤٢٢هـ) دراسة استشارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحتلي الاستشارة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، ٧١: ١٨٣-٢٢٩.

### لتقاء المراجع الأجنبية

- Anderson, T. and Zanghi, B. (1984) "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from Canadian Market", *Accounting and Auditing Research*, 24(9): 195-207.
- Becker, C.L., Dechow, M.L., Jambhata, J. and Subramanyam, K.R. (1988) "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1): 1-24.
- John, B.K., Carcello J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson R.R. (1997) "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Clients of Big 6 Firms", *Accounting Overviews*, 11(1): 7-24.
- Brevis, T., Peel, M.J. and Roberts R. (1994) "Audit Fee Determinants of Independent & Subsidiary Listed Companies in the UK-An Exploratory Study", *The British Accounting Review*, 26(2): 101-121.
- Brown, C.B. and Raghunandan, K. (1997) "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, 11(1): 72-75.
- Dutjani, W., Matjene, S. and Mawawon, H. (1995) "Competition in Auditing Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany Versus the Netherlands", *Contemporary Accounting Research*, 15(2): 385-404.
- Carcello, J.V. (1990) "A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms", unpublished Ph.D. thesis, Georgia State University, p.609.
- Carcello, J.V., Hermanson, R.R. and McGrath, N.E. (1992) "Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepares and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, : 1-15.
- Copley, P. and Davis, M. (1993) "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, : 88-98.
- Crawford, A., Stokes, D.J. and Loughran, J. (2002) "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, 33(2): 253-275.
- Callinan, C.P. (1997) "Audit Pricing in the Pension Plan Audit Market", *Accounting and Business Research*, 27(2): 91-98.
- Dechow, L.E. (1981) "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(2): 183-199.
- Deis, B.R. and Gleason, 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. (1988) "An Application of Box-Cox Method to the Simultaneous Equations Model of Demand and Supply of Audit Services", *Contemporary Accounting Research*, 38(1): 83-98.
- Elitzar, R. and Fahn, H. (1996) "Priced Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(3): 247-260.
- Fargher N., Taylor, M.R. and Simon, B.T. (2001) "The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", *The International Journal of Accounting*, 36(4): 407-421.
- Fisher, D.L. and Sorensen, J. (1988) "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accounting*, February, 2 : 27-32.
- Hendriks, M. and Williams, B. (1991) "A Contingent Model Big Eight Auditor Change", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Spring : 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): 67-88.
- Manson, K. and Williams, B. (1991) "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The Accounting Review*, April, 66(2): 313-328.
- Parsons, T. and Trautman, G. (1994) "Competition in Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, : 115-135.
- Porter, R. (1985) "An Empirical Study of the Audit Expectation- Performance Gap", *Accounting and Business Research*, 24(6): 24-31.
- Schleifer, L. and Friedlob, G.V. (1997) "Understand the Audit Process to Save on Audit Fees", *Business Forum*, 32(1): 67-72.

- Sekrestar, M.S., Solomon, I. and Vickrey, D. (1986) "Audit Quality: the Perceptions of Audit-Committee Chairperson & Audit Partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Fall, 36-52.
- Simon, D.T. and Francis, J.R. (1998) "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Test of Price Cutting and Price Recovery", *The Accounting Review*, 48(2): 253-269.
- Stephen, T. (1996) "Auditor Reputation and Irregular Public Offerings by Foreign Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 5(2): 249- 260.
- Sutton, S.G. and Lampe, J.C. (1991) "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", *Accounting and Business Research*, Summer: 235-246.
- Swift, T.A., Humphrey, C. and Gao, V. (2008) "Great Expectations: the Dubious Financial Legacy of Quality Audit", *British Journal of Management*, 19(1): 33-62.
- Walker, K.B. and Johnson E.N. (1996) "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and Firm Structure in Non-U.S. Market for Auditing 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-Shari and Hussam A. Al-Angari

*Department of Accounting  
Faculty of Economics and Administration  
King Abdulaziz 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 firm 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 developments of the auditing profession in the Kingdom of Saudi Arabia. The researchers have relied 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, increasing the chances of attracting new qualified professionals and increasing the severity of competition and professional misconduct and violations. The study also revealed that these 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 activating the reporting 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 maximum limit on audit fees along with a controlling and regulatory role 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 encouraging 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.

**General**

• A national periodical owned by KAU in the fields of Economics and Administration and published by the KAU Scientific Publishing Centre. The following are to be published in this journal: Original works (technical notes not exceeding 1200 words), review articles, book reviews, Abstracts of Masters Degree theses could be published if they represent an outstanding level. Materials to be sent to:

Editor in Chief, Faculty of Economics and Administration, P.O. Box 9030,  
Jeddah 21961, Saudi Arabia.

- All requests are reviewed by special referees.
- Materials submitted should represent original works not previously published, not being considered for publication elsewhere, and if accepted not to be published in the same form in any language without written consent of the editor-in-chief.

**Typeset**

- Text should be submitted in duplicate, either in Arabic or English, double spaced, on only one side of A4 size paper.
- Leave one inch margin on all sides.
- Consequently number the including tables and figures.
- Abstracts, tables, captions and references should be submitted in separate sheets.

**Writing**

- Papers should be classified into:
  1. Title.
  2. Authors (names).
  3. Affiliation of authors (no mailing address).
  4. Abstract, not exceeding 200 words, to be submitted in both Arabic and English.
  5. Text to be in three or fewer grades of headings and usual headings if possible.
- Indicate on the left margin, in pencil, the appropriate positions for the insertion of tables and figures.
- Letter symbols used should be defined wherever they first appear.
- References are to be identified in the text by numbers in square brackets [ ] Also at the end of the text, presented under the heading References, the cited literature should be listed in an alphabetical order, according to the family. Every reference must be fully and explicitly complete.

**Tables**

- Tables should be numbered consecutively, independent of figure numbers. Title of table to be placed above it and its number beneath.

**Illustrations**

- Original illustrations should be submitted flat in protect-by-wrapclips and not folded.
- Indicate, in pencil, the position of each on the margin of the text, or mark a copy of each in the right position on the text.
- Line drawings should be drawn on Indian ink or blue paper not exceeding 23 x 28 cm or half of width that size, taking into consideration thickness of letters, symbols and lines, especially when to be reduced.
- Photographs, black & white, should be of high quality glossy original prints of maximum size 23 x 28 cm or half of double that size.
- Coloured figures are not acceptable, unless colours have a scientific indication.

**Proofs**

- Two sets of proofs, one galley and one page proof, have to be checked by the corresponding author, in 72 hours of acceptance.
- No alteration is allowed, especially on the page proofs.

**Reprints**

- No free reprints per paper will be supplied.
- Additional reprints could be ordered on returning page proofs, according to the rates of the Scientific Publishing Centre.

JKAU: Econ. & Adm., Vol. 20 No. 1, pp. 1-54 (2008), pp. 1-1497 (Arabic) (2006 A.D. - 1427 A.H.) ISSN 1210-0107



**Journal of  
KING ABDULAZIZ UNIVERSITY  
Economics and Administration**

**VOLUME 20 Number 1**

**2006 A.D.**

**1427 A.H.**

Scientific Publishing Centre  
King Abdulaziz University  
Jeddah