تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية: (دراسة ميدانية)

الدكتور/ حسام بن عبدالمحسن العنقري

قسم المحاسبة- كلية الاقتصاد والإدارة- جامعة الملك عبد العزيز

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك الهدف فقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حدد الباحث فرضية أساسية للبحث تمهيداً لاختبارها. وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من العوامل التي تساعد في اختبار مدى صحة فرضية البحث. اختيار وتحديد هذه العوامل تم من خلال الدراسات التي تناولت مواضيع تركيز واقتصاديات السوق وجودة الأداء المهني بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وقد تم تحديد مجتمع الدراسة في ثلاث أطراف رئيسية شملت: مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، والمدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، والفاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. كما تم اختبار فرضية الدراسة من خلال توظيف عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة. وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود موافقة عامة بين أطراف عينة الدراسة الميدانية على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، مما يدعم صحة فرضية البحث.

The Impacts of the Monopoly over the Provision of Audit Service by a Limited Number of Large Professional Firms on the Quality of Professional Conduct in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study

Abstract

This research aims at exploring the impacts of the monopoly over the provision of audit service by a limited number of large professional firms on the quality of professional conduct in the Kingdom of Saudi Arabia. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining and predicting certain phenomenon through reviewing previous researches as well as understanding the current status in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon. Based on ideas drawn from such methodological approach, the researcher had identified the research main hypothesis. This has been examined using questionnaires through which a number of factors have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous researches on the market economics and concentration and quality of professional conduct, together with the researcher's personal understanding of the development of the auditing profession in Saudi Arabia and his interpretation of the difficulties and challenges facing that profession today. The empirical study were conducted over samples of parties representing auditors working for those professional firms holding a significant portion of the Saudi audit market, financial executives of publicly owned companies who used to be audited by such firms, and inspectors working for the quality review program over professional firms. The findings of this research suggest that a general agreement exist amongst the various parties of the research sample supporting the negative impacts of the monopoly over the provision of audit service by a limited number of large professional firms on the quality of professional conduct in the Kingdom of Saudi Arabia, which support the validity of the research main hypothesis.

مقدمة ومشكلة البحث

نشرت مجلة أخبار هيئة المحاسبين الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عددها الثالث والعشرون إحصائيات تشير إلى أن ٧٨% من دخل المكاتب المهنية في المملكة العربية السعودية (١٠٢ مكتب) يتركز في أحد عشر مكتباً يعمل بها ٥٣% من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في السعودية (أخبار هيئة المحاسبين، العدد ٢٣، شوال ١٤٢٠هـ/يناير ٢٠٠٠م، ص. ٢). مثل هذه الإحصائيات تشير إلى أن سوق مهنة المراجعة في السعودية يعد مركزاً في عدد محدود من المكاتب المهنية التي يعمل بها جل ممارسي المهنة. وتشير أيضاً إلى أن وضع مثل ذلك السوق لا يختلف كثيراً عن نظراءه من الأسواق المهنية في كثير من الدول المتقدمة والرائدة في مجال الخدمات المهنية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

الجدير ذكره أنه وعلى الرغم من الجدل الواسع الذي ترتب عن ظهور هذه الإحصائيات بين أطراف المحيط المهني السعودي، إلا أنه - وحسب علم الباحث - لم ينشر أي تعقيب رسمي مرتبط بها حتى اليوم. كما أن دلائل وجسامة تأثير مثل هذه الإحصائيات ينتظر أن تتفاقم بعد صدور القرار الوزاري رقم ٢ بتاريخ ١٤٢٥/١/١٦هـ والمستند إلى قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٤ وتاريخ ١٤٢٤/٩/١٧هـ بحذف الفقرة (ج) من البند (٥/٥/٣) من دليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والمعتمد بموجب القرار الوزاري رقم ١/١ بتاريخ ١٤٢٣/١١/١٥هـ والتي تنص على "ألا يزيد عدد الشركات المساهمة التي يقوم بمراجعتها المحاسب القانوني – فرداً كان أو شريكاً في شركة مهنية - خلال كل سنة عن ثلاث شركات مساهمة فقط". هذا القرار يقدم مثالاً لما يمكن اعتباره ضمن ممارسات اللوبي المحاسبي المستمد من الواقع المعاصر لمهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية، ويؤكد أيضاً بروز دور تكتل ممثلي ممارسي المهنة من محاسبين قانونيين خاصةً وأنهم يشكلون قرابة نصف أعضاء مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التأثير على الأنظمة والقرارات والسياسات المهنة (العنقري، ١٤٢٦هـ).

والمتتبع لما ينشر من دراسات وبحوث ذات علاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة يدرك الدور الكبير الذي كانت ولا تزال تلعبه مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في تسويق شعارات خدمة الصالح العام وإعادة التعريف بنفسها وما يمكن أن تقدمة من خدمات (Daly and Schuler, 1998; Jeppesen,

(Pong and Turley, 1998; Covaleski et al., 2003)، سواءاً كان ذلك بشكل مباشر (1997) أو من خلال المعاهد والهيئات المهنية المنظمة للمهنة والمدارة بواسطة شركاء وممارسين حاليين أو سابقين لهذه المكاتب (Manson and Zaman, 1999; Hendrickson, 2001; Sikka, 2002).

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على علاقة احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بعامل جودة الأداء المهني. أهمية مثل هذا العامل (جودة الأداء المهني) لا تقتصر على ارتباطه المباشر بغالبية مظاهر تنظيم وممارسة مهنة المراجعة، وإنما أيضاً لكونه أساساً جوهرياً لمصداقية المهنة لدى الأطراف المستفيدة منها والمجتمع بشكل عام.

هدف البحث وأهميته

يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عما إذا كان سيطرة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يؤثر على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب

وتأتي أهمية هذا البحث من كونه يناقش ظاهرة واقعية (احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات)، ويتلمس تأثيراتها المحتملة على جودة أداء مثل هذه الخدمة في المملكة العربية السعودية. فهناك حاجة ماسة للعديد من البحوث التي تتناول مظاهر واقع ممارسات مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لتكون أساساً ملائماً لاتخاذ قرارات من شأنها رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء هذه المهنة الهامة، مع التأكيد على ندرة الدراسات التي تناولت موضوع احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية في السعودية وتأثيرها على جودة الأداء المهني. كما أن هذا البحث قد يُشكل نقطة انطلاق نحو إجراء بحوث ودراسات أخرى تتمحور حول علاقة احتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات) على متغيرات أخرى عديدة مثل: تنظيم المهنة، ومستوى ثقة الأطراف المستفيدة بها، ومستوى الأتعاب المهنية وغيرها من المتغيرات.

تطور مهنة المراجعة في السعودية

تعد الفترة الزمنية لتطور مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية قصيرة نسبياً. فممارستها في

المملكة كمهنة تعود فقط لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م)، حينما لاقت أول قبول نظامي من خلال نظام ضريبة الدخل لنفس العام[i]. ولكن رغم قصر تلك الفترة، شهدت مهنة مراجعة الحسابات في السعودية مراحل متعددة من التطور: مروراً بالبدايات حينما كانت تمارس في ظل غياب نظام[ii]؛ إلى ظهور بعض الشروط المتعلقة بأهلية المراجع وحقوقه وواجباته بموجب نظام الشركات لعام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م)؛ إلى ظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام ١٣٩٥هـ (١٩٧٤م)، والذي لم تسعفه محدودية مواده في تحقيق الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة الأساسية من معايير وقواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية وغير ذلك؛ إلى أن صدرت أول معايير مهنية تتعلق بمزاولة المهنة من قبل وزارة التجارة في عام ١٤١٠هـ (١٩٨٩م)[iii]، كنتيجة لجهود حثيثة بذلتها الوزارة بمساعدة أحد المكاتب المهنية الوطنية الرائدة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة[iv] (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ). شهدت تلك المراحل بالإضافة إلى ما سبق توالي عقد مجموعة من الندوات الأكاديمية في جامعة الملك سعود حول "سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة" والتي نتج عن أولها إنشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "الجمعية السعودية للمحاسبة" في عام ١٤٠١هـ (١٩٨١م).

ولكن ظلت المهنة في السعودية خلال المراحل المذكورة أعلاه تعاني من أمرين أساسيين. يتعلق الأمر الأول بغياب النظام المناسب للتعليم والتدريب المحاسبي والمهني، وبالتالي قلة الموارد البشرية الوطنية المؤهلة (العنقري، ١٤٢٥/ب؛ ١٤٢٤/ج). بينما يتعلق الأمر الثاني بغياب الجهاز المختص بتنظيم المهنة وإدارتها وتطويرها. هذا الغياب للجهاز التنظيمي أدى بدوره إلى غياب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك الإلزامية المتعلقة بممارسة المهنة، وبالتالي صعوبة مقارنة أو الحكم أو مراقبة الأداء المهني. هذه الصعوبات أدت إلى ظهور فجوة بين التطور الاقتصادي ووضع المهنة المواكب لتلك المراحل. فبالرغم من التزايد الملحوظ في أعداد المكاتب المهنية المحلية والدولية إلا أن جودة الأداء المهني كانت تعتمد خلال تلك المراحل على المهنيين أنفسهم.

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في السعودية في شكله الحديث الذي هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ (١٩٩١م). صدور هذا النظام أحدث نقلة نوعية في طبيعة تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. فالنظام من خلال مادته التاسعة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين،

كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويدار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف متعددة مهتمة بالمهنة. وقد استطاعت الهيئة خلال العقد السابق توفير الإمكانات والمقومات الأساسية لتنظيم ممارسة المهنة. كان ذلك من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم إنجاز مهام الهيئة الأساسية التي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) من إعداد وتطوير معايير وقواعد سلوك مهنية، وتنظيم اختبارات الزمالة ودورات التدريب والتعليم المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني لأعضاء المهنة على عدد من اللجان الفنية المتخصصة التي تعمل تحت إشراف مجلس إدارة الهيئة. يتمثل الأساس الذي يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية إذًا في وجود الهيئة وتوالي مخرجات عمل لجانها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية، بالإضافة إلى وجود نظام (نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ/١٩٩١م) يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد في سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الجزاءات التي تطبق على من يخالف أحكام النظام.

ويجدر بنا التأكيد على وجود علاقة متأصلة بين تطور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية وما شهدته بيئة المهنة من أحداث وظروف ومداولات اجتماعية واقتصادية وسياسية. فصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) سبقه تراكم لسلسلة من الأحداث والظروف والمداولات، بدءاً بتأخر التعليم المحاسبي واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة (إدارات الشركات) لتحقيق أهداف محددة (الوفاء بمتطلبات أنظمة الزكاة والضريبة) عندما كانت المهنة تمارس في ظل غياب نظام، ومروراً بصدور مراسيم ملكية لإقرار أنظمة (نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين الأول) تحكم عملية إصدار تراخيص مزاولة المهنة وتحدد بعض واجبات وحقوق الممارسين في ظل فترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وانتهاءً بظهور نتائج جهود عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة (تأسيس الجمعية السعودية للمحاسبة وصدور قرارات وزارية للاسترشاد ومن ثم الالتزام بعدد من المعايير المهنية) والتي جاءت تلبية لنداءات متعددة لإحداث تغيير في أسلوب تنظيم المهنة من قبل الكثير من المهتمين لمواكبة فترة شهدت تقلبات اقتصادية واعتماداً أكبر من قبل الدولة على القطاع الخاص (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ).

وقد واكب الأحداث والظروف والمداولات المذكورة أعلاه عدد من التحولات في مفهوم وطبيعة ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، مروراً بالبدايات حينما كانت المكاتب المهنية تعتمد

بشكل مطلق على تقديم خدمة مراجعة الحسابات بمفهومها الشامل والذي يقتضي ضرورة فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، إلى اعتمادها بشكل مطلق أيضاً على تقديم خدمة مراجعة الحسابات ولكن من منظور علمي يعتمد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة، إلى أن شهد الربع الأخير من القرن الميلادي المنصرم انتشار استخدام منظور المراجعة المستند على النظم (قائم على فكرة إبراز أهمية تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية كأساس لتحديد نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية) والذي تم تدعيمه لاحقاً بمنظور المراجعة المستند على المخاطرة (قائم على فكرة التمييز بين مكونات مخاطر المراجعة وضرورة تركيز إجراءات المراجعة على مناطق العمليات التي تزيد درجة تعرضها إلى أخطاء جوهرية) (العنقري، ١٤٢٦هـ/ب؛ ١٤٢٤هـ/أ).

كما شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في السعودية تطوراً ملحوظاً خلال العقد الفائت خاصةً بعد تبني هذه المكاتب مفاهيم جديدة قائمة على فكرة ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، بما في ذلك مفهوم "المراجعة المبتكرة"[v] ومفهوم "مراجعة الأعمال"[vi] ومفهوم "عملية قياس النشاط"[vii] ومفهوم"إعادة هندسة الأعمال التجارية"[viii] (بكر والعنقري، ١٤٢٨هـ). تبني مثل هذه المفاهيم وغيرها أتاح لمكاتب المراجعة فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب). وقد ساهمت هذه النقلة في إسباغ الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة في السعودية من خدمات مهنية، مما أدى بدوره إلى تغيير المفهوم السائد لأدوار ووظائف هذه المكاتب والقائم تحديداً على ممارسة مراجعة الحسابات وغيرها من الخدمات المحاسبية بشكل يكفل تقديم أفضل خدمة مهنية للمجتمع بصفة عامة (السديري والعنقري، ١٤٢٦هـ/أ/ب؛ ١٤٢٥هـ؛ العنقري، ١٤٢٧هـ).

ختاماً تجدر الإشارة إلى أنه رغم التطور الملحوظ الذي أحدثه صدور وتطبيق نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، إلا أن دلائل واقع المهنة تشير إلى استمرار وجود عدد من المشاكل المتأصلة في بيئة المراجعة السعودية (العتقري، ١٤٢٦هـ/أ؛ المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ). أهم هذه المشاكل يكمن في عدم التزام المكاتب المهنية

الكامل بكثير من الأنظمة والتعليمات المهنية (العنقري، ١٤٢٥هـ/ج)، على الرغم من بدء التنفيذ الكامل لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني المعتمد بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٢ بتاريخ ١٤١٥/٩/١٣هـ (١٩٩٥م)، مما يثير عدداً من التساؤلات المرتبطة بمدى فاعلية هذا البرنامج الرقابي في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة (الغامدي والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ ١٤٢٦هـ؛ Al-Angari and Sherer, 2002). وللأهمية فإن صعوبة التزام المكاتب المهنية بأي متطلبات جديدة مرتبطة بشكل أساسي بتعود أعضاء المهنة على نطاق واسع من الحرية في ممارساتهم خلال المراحل التي سبقت صدور النظام المذكور، كنتيجة طبيعية لقصور الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك المهنية فضلاً عن غياب البرامج الرقابية (العمرو والعنقري، ١٤٢٨هـ). بالإضافة إلى ذلك تعاني بيئة مراجعة الحسابات في السعودية من استمرار وتفشي وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وما لها من آثار سلبية ليس فقط على طبيعة العلاقة التنافسية بين المكاتب المهنية وإنما أيضاً على نوعية ومستوى جودة أداء الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب[ix] (الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ العنقري، ١٤٢٥/أ). كما تعاني بيئة المهنة في المملكة من محدودية عدد المكاتب المهنية، فضلاً عن تفشي ظاهرة احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من هذه المكاتب، وهي الظاهرة التي يتم تناول تأثيراتها على جودة الأداء المهني في هذا البحث.

مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

سيتم تصنيف الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث إلى ثلاث مجموعات رئيسية، كما يتضح من خلال تقسيم هذا القسم الفرعي، تشمل: أولاً، الدراسات المتعلقة باحتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات)؛ ثانياً، الدراسات المتعلقة بتحديد الخصائص الأساسية والعوامل المؤثرة على جودة أداء المراجعة؛ ثالثاً وأخيراً، الدراسات التي تناولت موضوع اقتصاديات السوق المهني وما يتعلق به من عوامل ومتغيرات.

احتكار تقديم الخدمات المهنية

أبرزت بحوث عديدة أجريت على مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على سبيل المثال دور المهنة عندما يتم تنظيمها ذاتياً (أي بواسطة أعضاء المهنة الممارسين) في توزيع الثروات والسيطرة على المجتمع وقرارات أفراده ومؤسساته من خلال استخدام السلطة

الاقتصادية والسياسية (Baker, 1993; Mitchell et al., 2001; Arnold, 2005; Barett et al., 2005; Cooper and Robson, 2006). هذه البحوث أشارت إلى أن المكاتب المهنية الكبرى على وجه التحديد تحتكر تقديم الخدمات للشركات الكبرى، فضلاً عن أنها تؤثر بشكل مباشر على صياغة المعايير وقواعد السلوك والأنظمة والتعليمات المهنية بشكل عام. كما كشفت النقاب عن تبني المهنيون في أمريكا وبريطانيا خلال فترات مختلفة عدد من الاستراتيجيات لتفادي آثار التغييرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بالمهنة بهدف الحفاظ على مواقعهم المميزة كممارسين ومنظمين. من هذه الاستراتيجيات سياسة الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال محاولة تلبية رغباتهم في تخفيض مقدار الأتعاب المهنية أو تقديم خدمات إضافية دون مقابل؛ وسياسة الحفاظ على العلاقات مع الأطراف الأخرى بخلاف العملاء مثل المؤسسات المالية والأكاديمية والإعلامية والخيرية بهدف تكوين تصور مثالي عن دور المهنة في خدمة المجتمع من خلال توسيع نطاق الخدمات المهنية ودعم البحث العلمي والمساهمة بفاعلية في معالجة القضايا الوطنية الهامة والمؤثرة؛ وأخيراً سياسة تكوين انطباع مميز عن دور المكتب المهني وأهمية ما يقدمه من خدمات مهنية للعملاء وللاقتصاد وللمجتمع بشكل عام من خلال إبراز أهمية المعرفة والخبرة التي يستند إليها أعضاء المكتب ومستوى ونوعية الخدمات التي يشاركون في تقديمها.

بحوث أخرى أبرزت أهم ردود فعل أعضاء المهنة في أمريكا وبريطانيا لمواجهة التطورات والأحداث المحيطة (مثل تنوع وزيادة عدد القضايا وبالأخص تلك التي تتعلق بتورط عدد من المكاتب المهنية بقضايا سقوط شركات عملاقة) بهدف حماية ثقة المجتمع والدولة وبالتالي استمرار ما يكفله وضع التنظيم الذاتي من مزايا (Sikka, 1997; Fearnley and Hines, 2003; Alles et al., 2004; Caramanis, 2005). شملت ردود الفعل هذه إبرازاً لأهمية أدوار لجان المراجعة في الشركات المساهمة في الحفاظ على استقلالية المحاسب القانوني عن إدارات الشركات محل المراجعة، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحفاظ على مستوى أداء أعضاء المهنة، ومعايير المراجعة المتعلقة بفجوة التوقعات في تضييق نطاق أو إسقاط الفجوات الموجودة بين الممارس والمستفيدين حول دور المحاسب القانوني وطبيعة عملة ومسئولياته أمام العميل والأطراف الثالثة.

كما أبرزت بحوث أخرى عديدة جهود المعاهد والهيئات والمكاتب المهنية في تسويق شعار خدمة

الصالح العام منذ بداية ظهور المهنة بشكلها الحديث في أمريكا وبريطانيا، بالإضافة إلى صياغة معايير وأنظمة المهنة بشكل يتيح الجدل في الحكم على مستوى جودة الأداء. والمهم أن نتائج مثل هذه البحوث تؤكد على أن هذه الظروف مكنت المهنيون ليس فقط من الحفاظ على احتكارهم لتقديم وتنظيم خدماتهم المهنية التقليدية واحتكار تقديم خدمات أخرى أكثر ربحية كالاستشارات المالية والإدارية وغيرها، وإنما أيضاً من تغطية أدوارهم وممارساتهم غير السليمة في تمكين وتغطية عمليات الغش والتلاعب والتهرب الضريبي وغسيل الأموال...الخ (Mitchell et al., 1998; Ferguson and Stokes, 2002; Power, 2003; Mitchell, A. and Sikka, 2004).

الخصائص الأساسية لجودة المراجعة

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

وهناك العديد من الدراسات الميدانية التي تناولت موضوع جودة المراجعة سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة (Fracis, 2004). 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 بالعميل، أو انخفاض معدل الدعاوى القضائية).

من الدراسات التي تناولت الخصائص العامة لجودة المراجعة المالية، دراسة (Schroeder et al., 1986) والتي أظهرت أن العوامل المتعلقة بفريق المراجعة (مثل مستوى الخبرة ومدى استقلال أعضاء

فريق عمل المراجع) أكثر أهمية في التأثير على جودة المراجعة من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (مثل سمعة المكتب وحجمه). وبالمثل توصلت دراسة (Sutton and Lampe, 1991) إلى اتفاق معظم المراجعين محل البحث على أهمية أربع خصائص كمقياس لجودة المراجعة، تشمل: توافر خبرة مهنية لفريق المراجعة، ووجود وسائل اتصال جيدة بين المراجعين والعميل، ووجود نظام صارم لدى المكتب لنوعية أدائه، وتوافر مصادر جيدة لدى مكتب المراجعة لتقديم خدمات استشارية للعميل. نتائج مماثلة أيضاً قدمت في دراسة (Carcello et al, 1992) باستثناء وجود تفاوت ملحوظ بين الأطراف محل البحث، حيث ركز مدراء الإدارات المالية والمستخدمون للقوائم المالية على الأهمية القصوى لاتباع المعايير المهنية والاهتمام باحتياجات العميل، في حين ركز المراجعون على خبرات الشريك والفريق المشارك وأسلوب تنظيم مكتب المراجعة والرقابة النوعية فيه. من زاوية أخرى أبرزت دراسة (Behn et al, 1997) أهمية ربط مفهوم الجودة بتحقيق رضا العميل، وتوصلت إلى أن عوامل الجودة الأكثر أهمية والمرتبطة إيجابياً برضاء العميل تتضمن توافر وسائل فعالة للاتصال، والتدخل التنفيذي في المراجعة، والتفاعل الإيجابي 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 (أبو الخير، ٢٠٠٠م) (Menon and Willamas,1991; Stephen, 1996; Jeong and Rho, 2004)، أو كبر حجم المكتب المهني (DeAngelo, 1981; Carcello, 1990; Becker et al,1998; Kane and Velury, 2004)، أو زيادة عدد ساعات المراجعة (Deis and Giroux, 1996)، أو كفاءة المراجع (Elitzur and Falk, 1996)، أو تأثير تركيبة مجلس إدارة منشأة العميل (O'Sullivan, 2000).

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

اقتصاديات السوق

هناك دراسات ناقشت وحللت خصائص أسواق المراجعة في بيئات مختلفة. ولقد توصلت معظم الدراسات التي أجريت على أسواق المراجعة المختلفة إلى أن المنافسة تسود معظم هذه الأسواق، حتى في الأسواق التي ترتفع فيها درجة تركيز شركات المراجعة الكبرى، وأن مظاهرها متعددة ومتفاوتة ومنها التخصص في مراجعة أنوع معينة من الشركات (Pearson and Trompeter, 1994; Cullinan, 1997) واحتكار الشركات المساهمة والعامة بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى (Hogan, 1997; Willekens and Achmadi, 2003). دراسات أخرى قارنت بين الأسواق المختلفة وأكدت أثر ودور البيئة على عاملي الأتعاب وجودة المراجعة (Buijink et al, 1998)، وأثر طبيعة ونوع السوق (شركات تجارية أو مؤسسات حكومية) على عاملي الأتعاب والجودة (Brown and Raghunandan, 1997; Louis, 2005).

وقد ناقشت دراسة (Fargher et al, 2001) العلاقة بين اختلاف أتعاب المراجعة في عشرين دولة وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على جودة المراجعة في تلك الدول، والتي منها تطور المتطلبات القانونية والتنظيمية المعقدة المتعلقة بأعداد التقارير المالي، ومستوى الإفصاح المطلوب، ومستوى المساءلة القانونية؛ وذلك من أجل تفسير العلاقة بين اختيار المراجع وأتعاب المراجعة المختلفة في تلك الدول. كما ناقشت الدراسة روابط الطلب والعرض في سوق خدمات المراجعة للدول محل الدراسة، وذلك بالاستناد إلى أنه يتم التقرير عن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال التفاعل بين طلب العميل وعرض شركة المراجعة. ولقد قام الباحثون بتحديد نماذج للطلب والعرض، واعتمد نموذج الطلب على متغير جودة المراجعة والتي تم ربطها بعامل السمعة التي يتمتع بها المكتب، والاتجاه نحو اختيار مراجع كبير ومعروف. أما بالنسبة لنموذج العرض فقد اعتمد على الأتعاب كمتغير تابع، والتي تم ربطها بمجموعة من المتغيرات المستقلة مثل حجم المراجعة (مقاساً بمجموع الأصول والموجودات)، وتعقيد المراجعة (مقاساً بعدد الشركات التابعة للعميل)، وخطر المراجعة (مقاساً بالخسارة في السنة الحالية)، وحجم المراجع (مقاساً بانتمائه لشركات المراجعة الكبرى)، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وأيضاً جودة المراجعة كمتغير مستقل في نموذج العرض مع مراعاة الطبيعة التنافسية لسوق خدمات المراجعة. ولقد تم فحص النماذج من خلال الحصول على البيانات الخاصة بأتعاب

المراجعة لعدد في الدول محل الدراسة لعام ١٩٩٤م، وتبين أنه لا توجد علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، وأن الاختلاف في الأتعاب بين الدول المختلفة يساوي تقريباً ٦٦%، كما ترتبط الأتعاب إيجابياً بحجم منشأة العميل وتعقيد المراجعة، وأن هناك انخفاضاً في أتعاب الشركات المالية بالمقارنة مع أتعاب بعض الصناعات المتخصصة، وأخيراً هناك ارتفاع في الأتعاب في الدول التي تتزايد فيها المتطلبات المهنية والنظامية.

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

الأساس النظري للبحث

سيتم في هذا البحث توظيف المنهج الإيجابي (Positive Approach) والذي يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة والواقع بهدف الوصول إلى مجوعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م). ولقد تم تحديد وصياغة فرضية واحدة بالاستناد إلى ما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة من مجتمع الدراسة، لاختبار مدى أثر سيطرة عدد محدود من المكاتب

المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب، وهي كالتالي:

(يؤثر احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية سلبياً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب).

ولقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات (Schroeder et al, 1986; Behn et al., 1997; Sutton and Lampe, 1991; Fracis, 2004; Jeong and Rho, 2004) (عبد المجيد، ١٩٩٤م؛ الحميد، ١٤١٦هـ) في استخلاص العوامل التي تحكم جودة الأداء المهني، والتي سيتم ذكرها في القسم الخاص بالدراسة الميدانية.

أدوات جمع وتحليل البيانات

وعلى ضوء متغيرات الدراسة، تم تحديد أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. وسوف يتم استخدام مقياس (ليكرت) ذي النقاط الخمس بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥) إلى موافق (٤) إلى غير متأكد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١) لتوضيح الدرجات المقابلة لرأي المشترك في الاستبيان.

ولتحقيق هدف البحث فقد تم تحديد مجتمع الدراسة في ثلاث أطراف رئيسية:

١- مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على حصة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، باعتبارهم طرف أساسياً في تحديد أثر وانعكاس احتكارهم لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة أدائهم المهني.

٢- المدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، باعتبارهم طرفاً أساسياً في تحديد أثر وانعكاس تعاملهم مع أحد المكاتب المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات التي يقدمها لهم ذلك المكتب.

٣- الفاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة، باعتبارهم

طرفاً هاماً في الحكم على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية.

أخيراً وليس آخراً، تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار فرضية الدراسة من خلال توظيف الأساليب الإحصائية التالية:

١- إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). أي أن زيادة قيمة المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة علي مجتمع الدراسة.

٢- عمل جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الجزء الأول من بيانات الاستبانة.

٣- حساب المتوسط المرجح لإجابات أطراف العينة.

٤- إجراء اختبار χ^2 "مربع كاي للاستقلالية بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية، وذلك بمقابلة فرض العدم (ف٠: لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني) بالفرض البديل (ف١: توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠٥) يتم رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. وبالمثل إذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠١) فيتم رفض فرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. في المقابل، إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠,٠٥) فلا يتم رفض فرض العدم (ف٠) بل يتم رفض الفرض البديل (ف١)، أي لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني.

٥- اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" بين متوسط إجابات العينة علي الأسئلة المتعلقة بمحاور الدراسة حسب نوع العمل الحالي، وسنوات الخبرة، ومستوي التأهيل الأكاديمي، ومستوي التأهيل المهني، ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات. يتم ذلك بوضع فرض العدم "ف." (جميع

متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعني آخر لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل)، أما الفرض البديل "ف١" (ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعني آخر توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠٥)، فهذا يعني رفض فرض العدم (ف.) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل وبالتالي فإن اختلاف العمل الحالي لعينة البحث له تأثير علي إجابات العينة، وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف أو الفرق. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠,٠٥)، وهذا معناه قبول فرض العدم (ف.) ورفض الغرض البديل (ف١)، أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل وبالتالي فإن اختلاف العمل الحالي لعينة البحث ليس له تأثير علي إجابات العينة. وهكذا بالنسبة لسنوات الخبرة، ومستوي التأهيل الأكاديمي، ومستوي التأهيل المهني، ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف النقاب عما إذا كان سيطرة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يؤثر على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب. يتم في هذا القسم استعراض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة من مجتمع البحث، على النحو التالي:

١- مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على حصة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية. وقد تم تحديد هذه المكاتب وعددها ثمانية مكاتب يشكل دخلها ما يزيد بقليل عن ٧٠ % من إجمالي دخل المكاتب المهنية في المملكة العربية السعودية (١٠٠ مكتب) ويعمل بها ما يزيد بقليل عن ٤٥ % من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في السعودية. تم ذلك من خلال القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في المملكة العربية السعودية، من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة (بناء على خطاب رقم

١١/٥٣١ بتاريخ ١٤٢٧/١٠/١٤هـ من أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رداً على استفسار أرسل من الباحث). واحتوى البيان على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لهم بالعمل في السعودية وأعداد الشركاء والموظفين المهنيين في المكتب الرئيسي (والفروع إن وجدت) وأعداد العملاء وقيم أتعاب عمليات المراجعة، بالإضافة إلى العناوين وأرقام الهواتف. وتم إرسال وتوزيع ٢٠ استبيان على عدد من العاملين بكل مكتب من تلك المكاتب بما في ذلك الملاك، تم استلام ٩٩ استبياناً أي ما نسبته ٦١,٩ % من إجمالي الاستبيانات المرسلة، وهي نسبة صالحة للتحليل.

٢- المدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة. وتم إرسال استبيان واحد باسم المدير المالي لكل شركة من الشركات المساهمة الدرجة في سوق المال السعودي وعددها ٨٥ شركة، تم استلام ٣٨ استبياناً أي ما نسبته ٤٤,٧ % من إجمالي الاستبيانات المرسلة، وهي نسبة صالحة للتحليل.

٣- الفاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. وتم إرسال استبيان واحد لكل فاحص بعدد إجمالي ٢٩ فاحص (بناء على خطاب بدون رقم بتاريخ ١٤٢٧/١٠/١٦هـ من أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رداً على استفسار أرسل من الباحث عن أسماء وعناوين الفاحصين المشاركين في برنامج الفحص الدوري لمكاتب المحاسبة منذ أن تم البدء بتطبيقه وحتى الآن)، تم استلام ١٧ استبياناً أي ما نسبته ٥٨,٦ % من إجمالي الاستبيانات المرسلة، وهي نسبة صالحة للتحليل.

مستوى مصداقية البيانات

تم إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل "ألفا كرونباخ" والذي يأخذ قيماً تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). وقد أظهرت النتائج أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمحور الرئيس لأسئلة الاستبانة والمتضمن لعدد ٣٤ عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات بلغت (٠,٩٨٩١)، مما يدل على وجود ثبات بدرجة مرتفعة جداً في إجابات عينة الدراسة الميدانية على أسئلة الاستبانة.

توصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين

بتلخيص بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية حسب نوع العمل، نجد أن الغالبية العظمى من مراجعي الحسابات وذلك بنسبة بلغت ٦٤,٣ % ، في حين كان ٢٤,٧ % من المديرين الماليين لدى الشركات المساهمة السعودية، و ١١ % فقط من الفاحصين لدى برامج مراقبة جودة الأداء المهني.

ومن حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن الغالبية العظمى من أصحاب الخبرة المتوسطة (من ثلاث إلى خمس سنوات) وأيضاً الخبرة العالية (أكثر من ١٠ سنوات) وذلك بنسبة بلغت٢٤,٧ %، في حين كان ٢٢,١ % من أصحاب الخبرة المتوسطة (من سنة إلى ثلاث سنوات)، و ١٨,٨ % من العينة من أصحاب الخبرة المتوسطة (من خمس سنوات إلى عشر سنوات). أما اقل نسبة من المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية فكانت من أصحاب الخبرة المحدودة (أقل من سنة) وذلك بنسبة بلغت ٩,٧ %.

أما بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية حسب التأهيل الأكاديمي، فتظهر أن الغالبية العظمى كانت من حاملي درجة البكالوريوس وذلك بنسبة بلغت ٨١,٢ %، في حين كان ٩,٧ % من المشاركين حاصلين على درجة الماجستير، و ٤,٥ % فقط من حاملي درجة الدبلوم. أما اقل نسبة من المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية فكانت لحاملي درجة الدكتوراه وذلك بنسبة بلغت ١,٩ %.

وفيما يتعلق بمستوى التأهيل المهني، أظهرت بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية أن الغالبية العظمى ليس لديهم أي زمالات مهنية وذلك بنسبة بلغت ٤٨,١ %. وبلغت نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمالة سعودية ١٩,٥ %، في حين كانت نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمالة أمريكية ٧,٨ %، و نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمالة بريطانية ٣,٢ %. بعض المشاركين أجابوا بأن لديهم شهادتي زمالة، سعودية وأمريكية بنسبة 7.8 %، وبريطانية وأمريكية بنسبة 1.3 %.

أما ما يتعلق بمستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أظهرت بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم معرفة جيدة وذلك بنسبة بلغت ٤٥,٥ %، تلاهم من لديهم معرفة متوسطة وذلك بنسبة بلغت ٢٢,١ %،

ثم من لديهم معرفة تامة وذلك بنسبة بلغت ١٧,٥ %، ثم من لديهم معرفة محدودة وذلك بنسبة بلغت ١٤,٣ %، وأخيراً من لا توجد لديهم معرفة أو أن معرفتهم باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي معدومة ونسبتهم تمثل ٠,٦ % فقط من إجمالي عدد المشاركين.

أخيراً فيما يتعلق بمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم معرفة جيدة وذلك بنسبة بلغت ٤٨,٧ %، تلاهم من لديهم معرفة تامة وذلك بنسبة بلغت ٢٢,٧ %، ثم من لديهم معرفة متوسطة وذلك بنسبة بلغت ١٨,٨ %، ثم من لديهم معرفة محدودة وذلك بنسبة بلغت ٩,٧ %، علماً بأنه لم تسجل أي حالة إجابة بعدم وجود معرفة أو أن المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات معدومة.

تحليل إجابات المشاركين بالاستبيان

طلب من كافة المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية تحديد وجهة النظر الخاصة في ما إذا كان: احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية يؤثر سلبياً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب، من خلال تحديد مستوى الموافقة على تأثيرها السلبي لعدد ٣٤ عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. وقد اتضح من إجابات المشاركين ما يلي:

١- وافق غالبية المشاركون وبنسب تراوحت بين ٦١ % و ٦٦,٩ % على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على ٢٢ عامل من إجمالي ٣٤ عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات، حسب الترتيب التالي، علماً بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات على هذه العوامل بقيم بلغت مابين ٣,٤٠ و ٣,٦٣:

- توافر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق العمل المشارك بكل عملية مراجعة.
- توافر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين.
- ضمان استقلال المحاسب القانوني المشرف على العملية وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة.

- إلمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة والتزامهم بمتطلبات المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة في السعودية.
- الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة السعودية عند تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بتقديم كافة البيانات والمعلومات التي يطلبها المراجع وفريق عمله خلال تنفيذ أي عملية المراجعة.
- التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بمتطلبات قواعد سلوك وآداب المهنة السعودية عند تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- توافر إشراف كافي وملائم على أعمال أعضاء فريق المراجعة لكل عملية مراجعة
- ملائمة الأتعاب التي يتقاضاها المكتب عن تنفيذ كل عملية مراجعة قياساً بحجم العملية والجهد المبذول بها.
- اهتمام ومشاركة الشريك بعملية المراجعة التي يشرف عليها.
- إشعار مجلس إدارة المنشأة محل المراجعة بنتائج المراجعة باستمرار.
- الاعتماد على أدلة وقرائن مراجعة كافية ومن مصادر متنوعة في تدعيم آراء المراجعة للعمليات المختلفة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- توافر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب.
- دقة واكتمال التوثيق في ملف أوراق المراجعة للمنشآت محل المراجعة.
- توافر وسائل اتصال جيدة ومباشرة بين المراجع وإدارات المنشآت محل المراجعة.
- توافر وسائل اتصال فاعلة لدى المكتب.
- زيادة فاعلية الاستفادة من فحص وتقيم نظام الرقابة الداخلية لعمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- غياب تأثير الروابط الاقتصادية بين المراجع وإدارات منشآت العملاء، بشكل يضمن أن لا يكون المراجع تابعاً وممثلاً لها.
- توافر نظام مناسب لقبول العمليات الجديدة وقبول استمرار العمليات السابقة.

- ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي مبني على التزام الأول بمتطلبات الجـــودة في الأداء.
- التفاعل الفعال والمستمر مع لجنة المراجعة للمنشأة محل المراجعة.
- وضوح واكتمال دليل إجراءات المراجعة الخاص بالمكتب.

٢- أما باقي عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات وعددها ١٢، فقد أظهر المشاركون عدم تأكدهم من تأثرها السلبي نتيجة احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، حسب الترتيب التالي:

- توافر درجه ملائمة من التفاهم والانسجام بين أعضاء فريق العمل لكل عملية مراجعة.
- الالتزام بإصدار تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير عن كل عملية.
- توافر نظم إلكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- الالتزام بالجدول الزمني لتنفيذ تفاصيل خطة المراجعة لكل عملية.
- زيادة فاعلية الاستفادة من استخدام أساليب المراجعة التحليلية لعمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- توافر خبرة لدى المراجع وفريق المراجعة في طبيعة صناعة العملاء وموقفهم بالمقارنة مع منافسيهم.
- عدم اشتراك المراجع في إتمام العمل المحاسبي لمنشآت العملاء.
- توافر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العملاء.
- استخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد على تنفيذها.
- انخفاض أو محدودية الدعاوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.
- توافر إمكانية الاستفادة من الاتصال بالمراجع السابق لعمليات المراجعة الجديدة التي يقبلها المكتب.
- زيادة عدد الساعات المنصرفة في عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.

٣- بلغت درجة الموافقة الإجمالية على كافة العوامل المدرجة في تساؤل الاستبانة مستوى "موافق"

وبنسبة موافقة بلغت ٦١,١ % ومتوسط مرجح يبلغ ٣,٤٣.

مستوى معرفة فئات العينة بموضوع الدراسة

لتحديد التفاوت الذي قد يحدث بين كل فئة من الفئات محل البحث (مراجعي الحسابات، والمدراء الماليين، والفاحصين) في مدى المعرفة بأساسيات موضوع البحث، تم إجراء اختبار مربع كاي للاستقلالية للعلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بكل من: اقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، وخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

فيما يتعلق بالعلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، تم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم: لا توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

الفرض البديل: توجد علاقة بين نوع العمل و مستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

وكما يظهر في الجدول وقم (١)، بلغت قيمة مربع كاي ٢٠,٦٩٧ وباحتمال معنوية ٠,٠٠٨ وهو أقل من مستوى المعنوية ٠,٠١، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين نوع العمل ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

جدول رقم (١): العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة المراجعة السعودي

		مستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي					
		معرفة معدومة	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	إجمالي
نوع العمل	مراجع حسابات	1	18	24	44	10	97
	مدير مالي		3	9	19	8	39
	فاحص		1	1	7	9	18
	إجمالي	1	22	34	70	27	154

أما العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، فقد تم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم: لا توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

الفرض البديل: توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

وكما يظهر في الجدول رقم (٢)، بلغت قيمة مربع كاي ١٩,٣١٩ وباحتمال معنوية ٠,٠٠٤ وهو أقل من مستوى المعنوية ٠,٠١، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (٢): العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات

		مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات				
		معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	إجمالي
نوع العمل	مراجع حسابات	12	18	52	15	97
	مدير مالي	2	11	16	10	39
	فاحص	1		7	10	18
	إجمالي	15	29	75	35	154

مدى تفاوت إجابات فئات العينة

لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً للفئة التي ينتمي إليها كل مشارك (مراجعي حسابات، ومدراء ماليين، وفاحصين)، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" (ANOVA) بين جهة العمل وبين محور الدراسة، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠):جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لفئات نوع العمل الثلاثة محل الدراسة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لنوع العمل.

الفرض البديل (ف١) : ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لفئات نوع العمل الثلاثة محل الدراسة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لنوع العمل.

وكما يظهر في الجدول رقم (٣)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف نوع العمل، أي أن اختلاف نوع العمل للمشاركين من مختلف الفئات الثلاثة ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٣): تحليل التباين تبعاً لنوع العمل

نوع العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
مراجع حسابات	٩9	3.27	1.24	0.13	0.388	0.817	غير دال
مدير مالي	٨3	3.60	1.04	0.17			
فاحص	٧1	3.87	0.76	0.18			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وقد تم إجراء نفس الاختبار لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لعدد سنوات الخبرة، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لأعداد سنوات الخبرة المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لعدد سنوات الخبرة.

الفرض البديل (ف١): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لأعداد سنوات الخبرة المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لعدد سنوات الخبرة.

وكما يظهر في الجدول رقم (٤)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف عدد سنوات الخبرة، أي أن اختلاف عدد سنوات الخبرة للمشاركين على اختلاف مستويات خبراتهم ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٤): تحليل التباين تبعاً لعدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعوية	الدلالة
أقل من سنة	7	4.16	0.25	0.09	1.827	0.127	غير دال
من سنه إلى ثلاث	125	3.43	1.14	0.10			
من ثلاث إلى خمس سنوات	15	3.52	1.00	0.26			
من خمس إلى عشر سنوات	3	2.33	2.31	1.33			

عدد سنوات الخبرة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
أكثر من ١٠	4	2.68	1.92	0.96			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وبالمثل، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لاختلاف درجات تأهيلهم الأكاديمي، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل الأكاديمي المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للتأهيل الأكاديمي.

الفرض البديل (ف١): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل الأكاديمي المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لدرجات التأهيل الأكاديمي.

وكما يظهر في الجدول رقم (٥)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف درجات التأهيل الأكاديمي، أي أن اختلاف التأهيل الأكاديمي للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٥): تحليل التباين تبعاً لدرجات التأهيل الأكاديمي

التأهيل الأكاديمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
دبلوم	7	4.16	0.25	0.09	1.827	0.127	غير دال
بكالوريوس	125	3.43	1.14	0.10			
ماجستير	15	3.52	1.00	0.26			
دكتوراه	3	2.33	2.31	1.33			
أخرى	4	2.68	1.92	0.96			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور

الدراسة تتفاوت تبعاً لاختلاف درجات تأهيلهم المهني، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل المهني المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للتأهيل المهني.

أمام الفرض البديل (ف١): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل المهني المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لدرجات التأهيل المهني.

وكما يظهر في الجدول رقم (٦)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف درجات التأهيل المهني، أي أن اختلاف التأهيل المهني للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٦): تحليل التباين تبعاً لدرجات التأهيل المني

التأهيل المهني	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
لا يوجد	74	3.34	1.16	0.13	0.782	0.585	غير دال
زمالة سعودية	30	3.43	1.12	0.20			
زمالة أمريكية	12	3.35	1.41	0.41			
زمالة بريطانية	5	3.64	1.12	0.50			
أخرى	19	3.73	1.00	0.23			
زمالة سعودية وأمريكية	12	3.25	1.39	0.40			
زمالة بريطانية وأمريكية	2	4.74	0.17	0.12			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وتم أيضاً إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لمستويات المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق

خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

الفرض البديل (ف١): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

وكما يظهر في الجدول رقم (٧)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف مستويات المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي أن اختلاف مستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٧): تحليل التباين تبعاً لمستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي

مستوى المعرفة باقتصاديات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
معرفة معدومة	1	3.74	.	.	0.216	0.929	غير دال
معرفة محدودة	22	3.27	1.05	0.22			
معرفة متوسطة	34	3.36	1.22	0.21			
معرفة جيدة	70	3.46	1.10	0.13			
معرفة تامة	27	3.54	1.38	0.27			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وبالمثل، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لمستويات المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف٠): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة

مراجعة الحسابات.

الفرض البديل (ف١): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

وكما يظهر في الجدول رقم (٢٨)، يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف مستويات المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي أن اختلاف مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات للمشاركين له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (٨): تحليل التباين تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات

مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
معرفة محدودة	15	2.86	1.06	0.27	3.158	0.027	دال
معرفة متوسطة	29	3.07	1.18	0.22			
معرفة جيدة	75	3.65	1.01	0.12			
معرفة تامة	35	3.50	1.38	0.23			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

ولمعرفة مستويات المعرفة التي يوجد بينها هذا الفرق، تم إجراء اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D)، وتبين - كما يتضح في الجدول رقم (٩) - وجود فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين من ذوي المعرفة الجيدة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات من جهة والمشاركين من ذوي المعرفة المحدودة أو المتوسطة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات من جهة أخرى، وأن هذا الفرق المعنوي لصالح المشاركين من ذوي المعرفة الجيدة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (٩): اختبارات المقارنة

	مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات (١)	مستوى المعرفة بخصائص حودة أداء خدمة مراجعة الحسابات (٢)	الفرق	احتمال المعنوية	الدلالة لصالح
المحور	معرفة حيدة	معرفة محدودة	0.78	0.016	معرفة حيدة
	معرفة حيدة	معرفة متوسطة	0.58	0.021	معرفة جيدة

٢-٦ اختبار فرضية الدراسة

حيث أنه – وبشكل عام – توجد موافقة على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، وهو ما أشارت إليه نتائج اختبارات تحليل التباين حسب نوع العمل وسنوات الخبرة ودرجات التأهيل الأكاديمي ودرجات التأهيل المهني ومستوى المعرفة باقتصاديات السوق (من جدول رقم (٣) إلى جدول رقم (٧) بعدم وجود دلالة إحصائية، مما يدل على عدم وجود اختلاف حول الموافقة على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني، وهو ما يدعم صحة فرضية الدراسة. وبالنظر إلى نتائج اختبار تحليل التباين حسب مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات (جدول رقم (٨) – وهو الاختبار الوحيد الذي أظهرت نتائجه وجود دلالة إحصائية – يتضح أن الاختلاف في الرأي أتى دالاً لصالح أصحاب المعرفة الجيدة (جدول (٨). فلم تكن هناك اختلاف بين آراء أصحاب المعرفة الجيدة وأصحاب المعرفة التامة في إبداء الموافقة على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني، وذلك ما يزيد من دعم صحة فرضية الدراسة.

الخلاصة والخاتمة

الخلاصة

يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك الهدف فقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة

لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حدد الباحث فرضية أساسية للبحث (يؤثر احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية سلبياً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب). وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من العوامل التي تساعد في اختبار فرضية البحث. اختيار وتحديد هذه العوامل تم من خلال الدراسات التي تناولت مواضيع تركيز واقتصاديات السوق وجودة الأداء المهني بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وقد تم تحديد مجتمع في ثلاث أطراف رئيسية شملت: مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة الدراسة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، والمدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، والفاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. كما تم توظيف عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل إجابات المشاركين ومن ثم اختبار مدى صحة فرضية البحث. وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود موافقة عامة بين أطراف عينة الدراسة الميدانية على التأثير السلبي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، مما يدعم صحة فرضية البحث.

الخاتمة

في ختام هذا البحث يود الباحث طرح عدد من التوصيات، مستنداً إلى ما تم التوصل إليه من نتائج:

١- ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بنشر البيانات التي تظهر للمستفيدين مخاطر تركيز سوق الخدمات المهنية على جودة أداء هذه الخدمات، وبالأخص إجمالي دخل كل مكتب بالمقارنة مع عدد الشركاء فيه. مثل هذه المقارنة قد تثير تساؤلات هامة عن مصداقية توافر الحد الأدنى من الوقت والجهد الإشرافي المطلوب بذله من الشركاء محدودي العدد لتغطية جميع العمليات التي يتعاقد مكتبهم على إنجازها سنوياً.

٢- التأكيد على أهمية ربط عدد الشركاء في كل مكتب مهني بعدد وأحجام العمليات التي يقبلها المكتب سنوياً، وضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع سقف أعلى لعدد

ساعات عمل الشركاء في المكاتب المهنية سنوياً، من خلال الاسترشاد بالأنظمة المطبقة في الدول الرائدة في مجال تنظيم المهنة.

٣- دعوة أصحاب الشركات لتحري الدقة في اختيارهم للمراجعين والمفاضلة فيما بينهم، على ألا يكون أساس الاختيار هو حجم المكتب أو ارتباطه بشركة مهنية دولية كبرى، ولكن بالتركيز على عامل الكفاءة والجودة، وبالتالي إمكانية تقليص حدة تركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات.

٤- بالنسبة لمكاتب المراجعة الصغرى والتي لم تتمكن من احتلال مركز تنافسي جيد داخل سوق المراجعة، يؤيد الباحث ضرورة التباحث والتفاهم فيما بينها بهدف الاندماج في مجموعات مناسبة تضم كل مجموعة عدداً من مكاتب المراجعة ضمن شركة واحدة تتجمع فيها كافة القدرات والإمكانات المادية المتاحة بهدف ترسيخ مركزها التنافسي داخل السوق.

٥- الاهتمام بإعداد الدراسات والبحوث التي تسهم في إظهار المشكلات والمعوقات التي تواجه المهنة باستخدام أساليب ومنهجيات ووسائل جمع بيانات مختلفة، لتكوين قاعدة بحثية ملائمة لتدعيم وتصويب عملية اتخاذ القرارات الموجهة لتنظيم المهنة والارتقاء بمستوى أداء العاملين فيها.

كما يود الباحث في ختام هذا البحث إبراز عدد من الموضوعات والقضايا التي تتطلب إجراء بحوث مستقبلية:

١- علاقة احتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات) على متغيرات أخرى عديدة مثل: تنظيم المهنة، ومستوى ثقة الأطراف المستفيدة بها، ومستوى الأتعاب المهنية وغيرها من المتغيرات.

٢- أسباب وتبعات محدودية عدد الشركاء في ملكية المكاتب الدولية الكبرى في المملكة العربية السعودية.

٣- العوامل التي ساهمت في تمكين وتساهم في استمرار سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى على تقديم خدمة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

الهوامش

١- نص نظام ضريبة الدخل لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م) في مادته السادسة عشر على اعتبار البيانات المحاسبية المقدمة من قبل دافعي الضرائب سليمة إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع معترف به دولياً.

٢- يعود ذلك إلى غياب النظام والجهاز الخاص بتنظيم ممارسة المهنة، مما أدى إلى أن تكون تلك الممارسة متروكة بالكامل لاجتهادات ورغبات الممارسين والذين تتفاوت خلفياتهم الأكاديمية والعملية. هذا الغياب للنظام والجهاز التنظيمي بالإضافة إلى صعوبة وجود هوية مشتركة لأساليب ممارسة مهنة المراجعة في المملكة يعودان بدورهما إلى محدودية أحجام وأشكال الأنشطة الاقتصادية لتلك الفترة بالإضافة إلى غياب التعليم المحاسبي وتأخر عملية التطور الاقتصادي بشكل عام.

٣- شملت تلك المعايير أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام وسبعة معايير مراجعة تضمنت معيار التأهيل المهني الكافي، ومعيار الحياد والموضوعية والاستقلال، ومعيار العناية المهنية اللازمة، ومعيار التخطيط، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة، ومعيار التقارير.

٤- ترتبط هذه الجهود بمشروع "تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة" والذي تم تنفيذه بواسطة مكتب عبدالعزيز الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون بتمويل من وزارة التجارة.

٥- يقتضي مفهوم المراجعة المبتكرة (Audit Innovation) أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء، وبالتالي أمكانية أن تتضمن عملية المراجعة تقديم استشارات وغير ذلك من الخدمات المهنية (Ernst & Young, 1994).

٦- يقتضي مفهوم مراجعة الأعمال (Business Audit) أن يتم التركيز في عملية مراجعة الحسابات على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما أيضا تساهم في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991) .

٧- يقتضي مفهوم عملية قياس النشاط (Business Measurement Process) قيام المكتب المهني بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواءً المرتبطة بالقوائم

المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية (Bell et al., 1997).

٨- يقتضي مفهوم إعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) أن يلعب المكتب المهني دوراً أساسياً في تبني منشأة معينة لفكر جديد يقتضي إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995; Brands, 1998).

٩- لمزيد من التفاصيل حول أبعاد هذه القضية يمكن الرجوع إلى نشرة المحاسبة الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة في عددها الأول (محرم ١٤١٥هـ/يونيو ١٩٩٤م)، والثاني (ربيع ثاني ١٤١٥هـ/سبتمبر ١٩٩٤م)، والثالث (رجب ١٤١٥هـ/١٩٩٤م).

قائمة المراجع

المراجع العربية:

أبو الخير، مدثر طه (٢٠٠٠م)، "درجة التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر"، المجلة العلمية التجارة والتمويل، العدد الأول، ص ص ١-٣٥، (طنطا: كلية التجارة، جامعة طنطا، ٢٠٠٠م).

الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٦هـ)، "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٥، العدد ٣، ص ص٤٠٥-٤٥١، (الرياض: معهد الإدارة العامة، ١٤١٦هـ).

السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ)، "فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسئولياتهم في المملكة العربية السعودية"، مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ ابريل ٢٠٠٥م).

السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب)، "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي

الرابع حول الريادة والإبداع: إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (عمان: جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م).

السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ)، "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ٢، ص ص ١٣٥-١٧٧، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م).

الشاطري، إيمان حسين والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد ١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٧هـ/٢٠٠٦م).

العمرو، ريم عمر والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٨هـ)، "فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢١، العدد ١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٨هـ/٢٠٠٧م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ)، "مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن عمليات الغش"، الندوة الحادية عشر لسبل تطوير المحاسبة حول دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الأوراق المالية، (الرياض: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٤-١٥ ذو القعدة ١٤٢٧هـ/٥-٦ ديسمبر ٢٠٠٦م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ)، من يحاسب المحاسب القانوني؟، (جدة: مطابع السروات).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب)، "نحو تقارير مراجعة أكثر وضوحاً وفائدةً بالنسبة لمستخدميها في المملكة العربية السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٧، العدد ١، ص ص ٣-٤٨، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، ١٥٢٦هـ/٢٠٠٥م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (1425هـ/أ)، "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب

المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٤، ص ص ٢٣٩-٢٨٦، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب)، "توطين (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، الملتقى التقني الأول، (الباحة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ج)، "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، ص ص ١٦٥-٢٠٣، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، (القصيم: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/أ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، (جدة: مطابع السروات).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ب)، "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٧، العدد ٢، ص ص 115-151، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٤هـ/٢٠٠٣م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ج)، "الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودة على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأولى ١٤٢٤هـ/٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٣م).

الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ)، "هل ساهم تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من التجاوزات المهنية لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية؟"، مؤتمر أخلاقيات الأعمال ومجتمع المعرفة، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٩-٢١ ربيع الأول ١٤٢٧هـ/١٧-١٩ ابريل ٢٠٠٦م).

الغامدي، سالم علي والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ)، "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد ٢، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م).

المطيري، عبيد سعد والعنقري، حسام عبدالمحسن (1423هـ)، "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص ص ٤٩٧-٥٣١، (الرياض: معهد الإدارة العامة، رجب ١٤٢٣هـ/سبتمبر ٢٠٠٢م).

المطيري، عبيد سعد ومتولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م)، "المناهج البحثية المعاصر (التفسيري والنقدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٥، العدد ١، ص ص ١- ٣٧، (المنامة: جامعة البحرين).

بكر، سارة عبدالله والعنقري،حسام عبدالمحسن(١٤٢٨هـ)،"القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث"،مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة،(عمان:جامعةالزيتونة الأردنية الخاصة،٢٨ربيع الأول إلى ١ربيع الثاني ١٤٢٨هـ/١٦-١٨ ابريل ٢٠٠٧م).

محمد، فهيم أبو العزم (١٤٢١هـ)، "مفهوم جودة المراجعة"، مجلة المحاسبة، العدد ٢٥، ص ص ٢٤-٢٧، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، ١٤٢١هـ).

المراجع الأجنبية:

Al-Angari, H. and Sherer, M. (1423H), "The Implementation of Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration, Vol. 16, No. 2, pp. 21-36, (Jeddah: King

Abdulaziz University, 1423H/2002), the EAA 24th Annual Congress, (Athens, Muharram 1422H/April 2001).

Alles, M.G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2004), "Restoring Auditor Credibility: Tertiary Monitoring and Logging of Continuous Assurance Systems", International Journal of Accounting Information Systems, Vo. 5, pp. 183-202.

Arnold, P.J. (2005), "Disciplining Domestic Regulation: the World Trade Organization and the Market for Professional Services", Accounting, Organization and Society, Vol. 30, pp. 299-330.

Baker, C.R. (1993), "Self-Regulation in the Public Accounting Profession: the Structural Response of the large Public Accounting Firms to a Changing Environment", Accounting, Auditing & Accountability Journal, Vol. 6, No. 2, pp. 68-80.

Barett, M., Cooper, D. and Jamal, K. (2005), "Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits", Accounting, Organizations and Society, Vol. 30, pp. 1-24.

Becker, C.l., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998), "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", Contemporary Accounting Research, V. 15, No. 1, pp. 1-24.

Behn, B.K., Carcello J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson R.H. (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Client of Big 6 Firms" Accounting Horizons, V. 11, No. 1, pp. 7-24.

Brown, C.D. and Raghunandan, K. (1997), "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", Accounting Horizons, V. 11, No. 1, pp. 72-75.

Buijink, W., Maijoor, S. and Meuwissen, R. (1998), "Competition in Auditing Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany Versus the Netherlands", Contemporary Accounting Research, pp. 385-404.

Caramanis, C.V. (2005), "Rationalization, Charisma and Accounting Professionalization: Perspectives on the Intra-Professional Conflict in Greece, 1993-2001", Accounting, Organizations and Society, Vol. 30, pp. 195-221.

Carcello, J.V. (1990) "A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms", (Georgia State University, pp.67-85).

Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and Mcgrath, N.T. (1992), "Audit Quality

Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepares and Financial Statement Users", Auditing: A Journal of Practice and Theory, pp. 1-15.

Cooper, D.J. and Robson, K. (2006), "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization", Accounting, Organizations and Society, Vol. 31, pp. 415-44.

Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. and Rittenberg, L. (2003), "Jurisdictional Disputes over Professional Work: the Institutionalization of the Global Knowledge Expert", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp. 323-55.

Cullinan, C.P. (1997), "Audit Pricing in the Pension Plan Audit Market", Accounting and Business Research, V. 27, No. 2, pp. 91-98.

DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics, V. 3, Issue. 3, pp. 183-199.

Daly, B.A. and Schuler, D.K. (1998), "Redefining a Certified Public Accounting Firm", Accounting, Organisations and Society, Vol. 23, No. 5/6, pp. 549-567.

Deis, D.R. and Giroux, G. (1996), "The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality", Journal of Accounting and Public Policy, V. 15, Issue. 1, pp. 55-76.

Elitzur, R. and Falk, H. (1996), "Planned Audit Quality", Journal of Accounting and Public Policy, V. 15, Issue. 3, pp 247-269.

Fargher N., Taylor, M.H. and Simon, D.T. (2001), "The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", The International Journal of Accounting, V. 36, Issue. 4, pp. 407-421.

Fearnley, S. and Hines, T. (2003), "the Regulatory Framework for Financial Reporting and Auditing in the United Kingdom: the Present Position and Impending Changes", the International Journal of Accounting, Vol. 38, pp. 215-33.

Ferguson, A. and Stokes, D. (2002), "Brand Name Audit Pricing, Industry Specialization, and Leadership Premiums Post-Big 8 and Big 6 Mergers", Contemporary Accounting Research, Vol. 19, No. 1, pp. 77-110.

Fracis, J.R. (2004), "what do we know about Audit Quality", the British Accounting Review, Vol. 36, pp. 345-68.

Hendrickson, H. (2001), "Some Comments on the Impact of the Economic

Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firms", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 12, No. 2, pp. 159-166.

Hogan E.C. (1997), "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self-Selection Analysis", The Accounting Review, V. 72, No. 1, pp. 67-86.

Jeong, S.W. and Rho, J. (2004), "Big Six Auditors and Audit Quality: the Korean Evidence", the International Journal of Accounting, Vol. 39, pp. 175-96.

Jeppesen, K.K. (1998), "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", The European Accounting Review, Vol. 7, No. 3, pp. 517-٥٣٩.

Kane, G.D. and Velury, U. (2004), "the Role of the Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: an Empirical Investigation", Journal of Business Research, Vol. 57, pp. 976-83.

Louis, H. (2005), "Acquirers' Abnormal Returns and the Non-Big 4 Auditor Clientele Effect", Journal of Accounting & Economics, Vol. 40, pp. 75-99.

Manson, S. and Zaman, M. (1999), "Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report", Accounting Forum, Vol. 23, No. 1, pp. 11-34.

Menon, K. and Williams, D. (1991), "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", The Accounting Review, pp. 313-328.

Mitchell, A. and Sikka, P. (2004), "Accountability of the Accountancy Bodies: the Peculiarities of a British Accountancy Body", the British Accounting Review, Vol. 36, pp. 395-414.

Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H. (2001), "Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination", Critical Perspectives on Accounting, Vol. 12, No. 5, pp. 527-55.

Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H. (1998), "Sweeping it under the Carpet: the Role of Accountancy Firms in Money Laundering", Accounting, Organisations and Society, Vol. 23, No. 5/6, pp. 589-607.

O'Sullivan, N. (2000), "the Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies",

British Accounting Review, Vol. 32, pp. 397-414.

Pearson, T. and Trompeter, G. (1994), "Competition in Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration Audit Fees", Contemporary Accounting Research, pp. 115-135.

Pong, C. and Turley, S. (1997), "Audit Firms and Audit Market", Chapter 7, pp. 85-101, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), Current Issues in Auditing, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).

Power, M.P. (2003), "Auditing and the Production of Legitimacy", Accounting, Organizations and Society, Vol. 28, pp. 379-94.

Schroeder, M.S., Solomon, Land Vickrey, D. (1986), "Audit Quality: the Perceptions of Audit-Committee Chairperson & Audit Partners", Auditing : A Journal of Practice and Theory, pp. 86-94.

Sikka, P. (1997), "Regulating the Auditing Profession", Chapter 7, pp. 129-45, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), Current Issues in Auditing, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).

Sikka, P. (2002), "The Politics of Restructuring the Standard Setting Bodies: the Case of the UK's Auditing Practices Board", Accounting Forum, Vol. 26, No. 2, pp. 97-125.

Stephen, T. (1996), "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies", Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, V. 5, Issue. 2, pp. 249– 260.

Sutton, S.G. and Lampe, J.C. (1991), "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", Accounting and Business Research, pp. 275-288.

Willekens, M. and Achmadi, C. (2003), "Pricing and Supplier Concentration in the Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition?", the International Journal of Accounting, Vol. 38, pp. 431-55.