

آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

سالم بن علي الغامدي و حسام بن عبدالمحسن العنقوي

معيد بقسم التقنية الإدارية - الكلية التقنية بالباحة

وأستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك - قسم المحاسبة

جامعة الملك عبدالعزيز- جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٦/٣/٧هـ وقبل للنشر في ١٤٢٦/٤/٢٣هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك فقد تم توظيف النظرية الايجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ، بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة، والواقع يهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية، فقد حدد الباحثان عدداً من الفرضيات تمهيداً لاختبارها، وتم استخدام أسلوب الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس، والمحددات الخاصة بكل فرضية. تم اختيار وتحديد هذه المقاييس والمحددات من خلال الدراسات التي تناولت موضوع البحث، بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور واقع المهنة في السعودية. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالسعودية قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، فضلاً عن أنه ساهم في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة. بالإضافة إلى ذلك، كشفت نتائج الدراسة الميدانية النقاب عن عدد من المعوقات التي تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وعدد من المشكلات التي ترتبت على تطبيقه.

١ - الإطار المنهجي للبحث

١ - ١ مقدمة

جاءت فكرة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، على مكاتب المراجعة بالملكة العربية السعودية، كجزء من التنظيم الداخلي ضمن المرحلة الثانية من مشروع تطوير مقومات المهنة. فقد حظي تطبيق البرنامج بأهمية بالغة باعتباره أداة رقابية فاعلة، تساعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير، وقواعد السلوك المهني والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما جاء تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالسعودية في (١٣/٩/١٥هـ) (١٩٩٤م)، ك مطلب أساسي وبداية حقيقية لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعين، وضمان استمراريته والارتقاء بمستوى الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة العاملة في السعودية وزيادة الثقة فيها (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ).

ونظراً لأهمية مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، اهتمت معظم الدول بكيفية الارتقاء بمستوى وفاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني. ففي الولايات المتحدة الأمريكية انتشرت الدعاوى القضائية المدنية والجنائية المرفوعة من العديد من الشركات الأمريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، ومقاضاة تلك المكاتب بسبب الأضرار التي لحقت بهذه الشركات وكثرة حالات الإفلاس، مما دفع الهيئات والمنظمات المهنية لوضع قواعد وضوابط لأمر المهنة وإلزام المراجعين بتلك المكاتب بإتباع آداب وسلوك الأداء المهني السليم، ومعاقبة المخالفين (Hendrickson, 2001). في ذلك الوقت أصبح المحاسبون القانونيون، مدركين للحاجة الملحة بأن يكون هناك نظام فعال لمراقبة جودة الأداء المهني. فقد كان للضغط الحكومي في السبعينيات والثمانينيات من القرن الميلادي المنصرم، دور في أن تضع المهنة نظاماً إلزامياً لمراقبة جودة الأداء المهني، كما كان لصدى جلسات استماع لجنة موس (MOSS) ولجنة متكالف (Metcalf) ولجنة دينجيل (Dingell) الأثر الكبير في الاهتمام برقابة جودة الأداء المهني (Claude, 1994; AICPA, 1994). ففي عام (١٩٧٩م) تم تشكيل لجنة مهمتها إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد نتج عن هذه اللجنة إصدار معايير للرقابة النوعية بشكل اختياري. وفي عام (١٩٨٩م) تبني أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (Institute for Certified Public Accountants, AICPA American) برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، الذي كان يسمى فحص الجودة (Quality Review)، إلا أنه في عام (١٩٩٥م) تم تغيير مسمى البرنامج إلى برنامج فحص النظير (Peer Review Program) لتصبح جميع البرامج الرقابية إجبارية على ممارسي المهنة (Mancuso, 1997; AICPA, 1993).

وفي بريطانيا كان من أهم دوافع تنظيم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، تعديل نظام الشركات في عام (١٩٨٩م). وكان من أسباب التعديل أن تكون أحكام نظام الشركات منسجمة مع اللوائح التي أصدرتها المجموعة الأوروبية، ومنها اللائحة الثامنة المتعلقة بالمراقبة على مكاتب المراجعة. وقد تم إصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني في عام (١٩٩١م) ضمن اللائحة التنفيذية للمراجعة وإرشاداتها (يونس، ١٩٩٧م، ص٥٦٨). ويهدف برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في بريطانيا، إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يراعي حساسية الخدمات المهنية التي يقدمونها للعملاء.

وعلى مستوى أستراليا فقد حظيت برامج الرقابة على جودة الأداء المهني، باهتمام كبير عن طريق تأسيس وتحسين أنظمة الجودة؛ فقد أكمل أكثر من (٣٠٠٠) ممارس للمهنة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني خلال السنوات الماضية بهدف تطبيق الإجراءات الرقابية المفروضة عليهم من إدارة تنظيم المهنة، للتأكد من التزامهم بالمعايير المهنية المطلوبة (Morton, 2000). وفي أيسلندا تبنى البرلمان في عام (١٩٨٧م) تشريعاً لتطوير مهنة المراجعة من خلال عمل برامج رقابية لمراقبة جودة الأداء المهني، وقد استفادت أيسلندا من التجربة البريطانية التي ساهمت معها بشكل كبير في تطوير ورقي المهنة (Siquerdur, 2000).

وعلى مستوى الصعيد العربي، أصبح هناك اهتمام متزايد بالمراقبة على جودة الأداء المهني. ففي جمهورية مصر العربية أصدر المعهد المصري للمحاسبين والمراجعين إرشادات المراجعة في عام ١٩٩٢م التي اشتملت على مجموعة من العناصر الرقابية. إلا أن بعض الدراسات مثل دراسة صبحي (١٩٩٧م) ودراسة يونس (١٩٩٧م) ودراسة فراج وإبراهيم (١٩٩٤م) طالبت بضرورة قيام الهيئات المهتمة بتنظيم المهنة بإعداد مشروع برنامج للمراقبة على جودة الأداء المهني. وفي المملكة الأردنية الهاشمية أوصت دراسة نعيمش (١٩٩٦م) بضرورة تطوير نظام مراقبة الجودة والبداية في تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. وعلى المستوى الدولي اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين (International Federation of Accountants, IFAC) بالمراقبة على جودة الأداء المهني عن طريق وضع مجموعة من المعايير الدولية المقترحة لمراقبة الجودة (Standard on Quality International Control, ISQC) والهدف من هذه المعايير الدولية أن تكون رقابة الجودة على مستوى دولي، للتأكد من التزام المراجعين بالمعايير المهنية اللازمة (Andersen, 2002).

وفي المملكة العربية السعودية كان الاهتمام بمراقبة جودة الأداء المهني، نتيجة ظهور مجموعة من العوامل في بيئة المراجعة، أهمها من وجهة نظر الباحثين ما يلي:

١- الظروف التي تمر بها مهنة المحاسبة والمراجعة بالسعودية في الوقت الحاضر، والمحاولات المبذولة لتطويرها، مما أدى إلى ضرورة الاهتمام بمعالجة موضوع مراقبة جودة الأداء المهني (السديري والعنقري، ١٤٢٦هـ/أ/ب، ١٤٢٥هـ).

٢- توافر مقومات أساسية للمهنة مثل (معايير المحاسبة ومعايير المراجعة والجهاز التنظيمي) إذ أن وجود مثل هذه المقومات دفع المهتمين بتنظيم المهنة إلى إيجاد آلية تكفل الرقابة على جودة الأداء للتأكد من التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير، وقواعد السلوك المهني والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ/ب).

٣- ظهور مجموعة من التساؤلات حول جدوى عمل المحاسب القانوني، في المملكة العربية السعودية ومن تلك التساؤلات:

أ. ادعاء البعض أن هناك منشآت تعد قوائم مالية لفترة واحدة، تشمل معلومات مالية مختلفة، وأن المحاسب القانوني يصدر تقريره دون تحفظ رغم اختلافها. وبعضهم يذهب إلى القول أن بعضاً من المراجعين يصدرون تقاريرهم دون أن يقوموا بمراجعة حسابات الشركة (الراشد، ١٤١٥هـ، ص ٣٨٩).

ب. ما يظهر من التفاوت الكبير غير العادي بين الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون للقيام بعمل واحد، بل إن هذا التفاوت أصبح محل تساؤل ليس فقط على مستوى المكاتب وإنما أيضاً على مستوى الجهة التي تشرف عليها، وأرجع البعض سبب هذا التفاوت إلى انخفاض مستوى جودة الأداء المهني بين المكاتب المهنية (الراشد، ١٤١٥هـ؛ الفهيد، ١٤٢٣هـ، ص ٢٨؛ العنقري، ١٤٢٦هـ).

٤- ظهور مخاوف عديدة مرتبطة بمدى استقلالية مراجع الحسابات في السعودية، نتيجة لتوسيع نطاق خدمات المكاتب المهنية، إذ إن بعض المكاتب المهنية تقوم بالجمع بين خدمات المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية لنفس العميل (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب، ٣٠؛ الفهيد، ١٤٢٣هـ، ص ٣٣).

٥- تتركز الخدمات المهنية في مكاتب محده دون سواها من المكاتب الأخرى، فالإحصائيات الحديثة تشير إلى أن (٧٨٪) من دخل المكاتب المهنية يتركز في أحد عشر مكتباً من أصل مائة، ومكتبين مهنيين تعمل بالسعودية (أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٣، شوال ١٤٢٠هـ/يناير ٢٠٠٠م، ص ٢).

١-٢ مشكلة البحث

على الرغم من تطبيق معظم الدول لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إلا أنه وخاصةً في الفترة الأخيرة واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم مأزقاً حقيقياً وحاداً، لا تزال آثاره المدوية تعصف بسمعة المحاسبة والمراجعة، وتجعلها موضع شك كبير وفقدان ثقة ربما لم تعهدها المهنة خلال العقود الأخيرة، ولاسيما في القرن العشرين الميلادي. فبعد حالات الإفلاس المتتالية لبعض الشركات وتكبيد المستثمرين خسائر لا تقل عن ٢٥ مليار دولار، فإن مهنة المراجعة التي أحازت التقارير المالية لهذه الشركات واعترفت بعدالة قوائمها المالية تدخل نفقاً مظلماً من الشك والريبة من قبل المجتمع (مجلة المحاسبة، ١٤٢٣هـ، ص ٥).

في ضوء ذلك، أشارت العديد من الدراسات إلى انخفاض مستوى جودة أداء المراجعين. فقد كشفت دراسة توماس (Thomas et al., 1998) أن من (٣٠٪) إلى (٤٠٪) من عمليات المراجعة كانت دون المستوى المطلوب. ويؤكد سويني (Sweeney, 2002) أن انهيار بعض الشركات هو دليل على فشل الخط الأمامي لإدارة المهنة، وأن هذه الانهيارات وضعت مهنة المراجعة في موقف حرج وأصبحت مهزوزة في نظر المجتمع، وأن مراجعة النظير أصبحت ناقصة لمنع أي كوارث مستقبلية، حيث بلغت خسائر المجتمع ٢٠٠ مليون دولار في السنوات الخمس الماضية. ورجحت دراسة ويلكر وإسكافير (Welker and Schaefer, 1994) (نقلاً عن دراسة Thomas et al., 1998) أن انتهاكات المعايير المهنية ترجع إلى قلة العناية المهنية اللازمة، وقلة النواحي الفنية للمراجعين، وأكدت الدراسة على أهمية فحص الجودة. وجاءت دراسة توماس وسيمان (Thomas and Seaman, 1996) (نقلاً عن دراسة Thomas, 2003) مؤكدة أن انخفاض جودة الأداء المهني كان سببه قلة كفاءة المراجعين. وأشارت دراسات أخرى إلى وجود تباين كبير في مستوى أداء المراجعين مثل دراسة روبرت (Robert, 1997) ودراسة لينوكس (Lennox, 1999) ودراسة مالكولم (Malcolm, 1987).

كما أن التقدم في نظم إعداد ومعالجة البيانات، وتعدد الجرائم التي ترتكب باستخدام الحاسب الآلي أظهرت شكوكاً في مصداقية تقارير المراجعة مما أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة (طلبة، ١٩٩٧م، ص ١٥؛ لطفي، ١٩٩٧م). كل ذلك وجه أصابع الاتهام بشكل غير مباشر إلى الهيئات المسؤولة عن وضع المعايير والسياسات المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء، وإلى الجهات المخولة بالرقابة على أعمال المراجعين وأدائهم المهني.

وعلى مستوى المملكة العربية السعودية، وعلى الرغم من مرور أكثر من عشر سنوات على قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إلا أن هناك تحفظات سبق للمكاتب المهنية أن أبدتها تجاه آلية التطبيق، فضلاً عن ما قد ينجم عن التطبيق من إفشاء معلومات وبيانات ذات طبيعة سرية، مما قد يضر بمصالح المكاتب وعلاقاتها مع العملاء (مجلة المحاسبة السعودية، ١٤٢٠هـ، ص ٨؛ Al-Angari and Sherer, 2002, P.11). وكذلك هناك دلائل في واقع المهنة تشير إلى عدم التزام المكاتب المهنية بكثير من التعليمات والقواعد والمعايير المهنية (العنقري، ١٤٢٤هـ/ج). كما أوضحت دراسة العنقري (١٤٢٤هـ/ب) في استطلاع بين ممارسي المهنة أن نوعية وجودة أداء الخدمات الاستشارية تتفاوت بين المكاتب المهنية، نتيجة لعدم وجود أنظمة ومعايير مهنية تنظم أداء هذه الخدمات. أشارت دراسات واستطلاعات أخرى إلى استمرار وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وتفشي المنافسة غير الشريفة بين المكاتب المهنية لجلب العملاء، مما يتعارض مع قواعد وآداب السلوك المهني (العنقري، ١٤٢٦هـ؛ مجلة المحاسبة السعودية، ١٤٢٣هـ، ص ١٠).

واستناداً إلى ذلك، يرى الباحثان أنه لا يمكن التحقق من مدى جدوى وفعالية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إلا بعد التعرف على آثار تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة، لذا فإن مشكلة هذا البحث تكمن في أن هناك آثاراً وتغيرات طرأت، أو من المنتظر أن تطرأ، على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، التي سوف يكون لها تأثير في نوعية جودة أداء الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة ومستواها، وفي الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية وقواعد السلوك والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما يتوقع أن تكون هناك مشكلات ومعوقات قد تحد من وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات مثل هذا البرنامج؛ مما قد يؤثر على فاعلية تطبيقه. وتتركز مشكلة البحث في التعرف على هذه الآثار والمعوقات والمشكلات.

١-٣ هدف البحث وأهميته

يهدف هذا البحث إلى دراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية عن طريق الإجابة على التساؤلات التالية:

١- هل أدى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني إلى تحسين جودة أداء الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة؟

٢- إلى أي مدى أدى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة للمعايير المهنية وقواعد السلوك والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة؟

٣- هل هناك مشكلات ومعوقات تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني؟

وتنبع أهمية هذا البحث من ضرورة رفع وتحسين مستوى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في السعودية، وتوفير أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقييم متطلبات البرنامج، وكذلك تحديد مدى ملاءمته لبيئة مراجعة الحسابات في السعودية. وتزيد من أهمية هذا البحث في السعودية أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يعتبر من الموضوعات الحديثة التي تتطلب البحث والدراسة.

١-٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

شهدت أدبيات المراجعة خلال الفترة الأخيرة، اهتمام كبير من الباحثين والأكاديميين بالمملكة العربية السعودية في دراسة الظواهر المحيطة ببيئة المهنة، والعوامل المؤثرة فيها والتي قد يكون لها أثر مباشر أو غير مباشر على مهنة مراجعة الحسابات أو على المكاتب المهنية. وقد تم توظيف مجموعة من المناهج البحثية المختلفة سواء المناهج التي تستخدم الطرق والأساليب الإحصائية، أو المناهج الحديثة النوعية والتي نادت بها دراسة المطيري ومتولي (٢٠٠٣م). والحق أن عددًا من هذه الدراسات والبحوث ساهم بشكل كبير في تطوير المهنة بالمملكة العربية السعودية من خلال ما تم تقديمه من نتائج وتوصيات، ومع هذا يرى الكثير من الأكاديميين أن البحوث والدراسات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة مازالت قاصرة عن أداء دورها في تطوير المهنة بالسعودية.

أما ما يرتبط بهدف هذا البحث، فقد اهتمت بعض الدراسات بالجوانب الفنية لتطبيق البرنامج والآثار المترتبة على ذلك مثل دراسة العنقري وشري (2002, Al-Angari and Sherer) التي

اهتمت بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، عن طريق إيضاح وصفاً عن طبيعة ونطاق التغيرات التي طرأت على مكاتب المراجعة، التي تعمل في المملكة العربية السعودية والتي ترتبت نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. واستخدم الباحثان منهجية هايرماس النقدية في إجراء الدراسة الميدانية، وتوصلت الدراسة أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة أثر في الأنشطة الأساسية للمكاتب محل الدراسة؛ مما ترتب عليه حدوث تغيرات متفاوتة. كما أكدت الدراسة أن الآثار التي ترتبت على تطبيق البرامج المفروضة حديثاً كانت مقبولة من قبل عدد من المهنيين وممثلي الأطراف المهتمة بالمهنة، إلا أن هذه الآثار كانت مرفوضة تماماً لدى الغالبية، وأن التغيرات التنظيمية فرضت على مكاتب المراجعة، كما أن بعض مكاتب المراجعة لم تكن مهتمة أو مدركة للتغيرات التنظيمية التي حدثت لديهم وأن التطبيق أدى إلى تغيرات رئيسة أثرت في مكاتب المراجعة.

واهتمت دراسات أخرى بأهمية تطبيق البرنامج كأداة رقابية مثل دراسة يونس (١٩٩٧م) والتي اهتمت بآثار تطبيق فحص النظير لمكاتب المحاسبة والمراجعة في جمهورية مصر العربية، كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني. وتوصلت الباحثة إلى أن عدم وجود برنامج مراقبة جودة الأداء المهني نتج عنه تفاوت في تطبيق إرشادات الرقابة على الجودة، كما أن البرنامج حظي بتأييد واسع من المراجعين للتطبيق في جمهورية مصر العربية.

وقدمت دراسة نعيمش (١٩٩٦م) في المملكة الأردنية الهاشمية مدى إمكانية تطبيق برنامج مراقبة الجودة، على مكاتب المراجعة في الأردن. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة وجود هيئات خارجية تقوم بالرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعين وتفعيل إيقاع العقوبات والجزاءات المهنية عند حدوث أية مخالفات أو انتهاكات للمتطلبات المهنية. وطالبت الدراسة بضرورة الإسراع في تطبيق نظام مراجعة الند أو فحص النظير للرقابي بجودة الأداء المهني.

كما قدمت دراسة إيدر (Elder, 1997) مقارنة بين جودة المراجعة بين القطاع الحكومي والقطاع الخاص، مستندة في ذلك إلى نتائج برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وتوصلت الدراسة إلى أن جودة المراجعة أقل في القطاع الحكومي منها في القطاع الخاص. وأرجع الباحث الأسباب إلى العديد من الاختلافات في برامج مراقبة الجودة، وإلى كفاءة المراجعين، وإلى اختلاف طبيعة عملية المراجعة. وأكدت الدراسة أن نتائج برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تشير إلى وجود مشكلات

أخلاقية متأصلة، وإلى عدم الالتزام بالمعايير في كلا القطاعين. كما أكدت الدراسة أن القائمين على برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في القطاع الخاص أكثر تساهلاً من القطاع الحكومي مع المراجع في عدم الالتزام بالمعايير المهنية اللازمة. وقامت دراسة جاري ودينس (Gary and Dennis, 1998) بأخذ عينة تتكون من ٤٢٢ شركة من شركات المراجعة الصغيرة، وتوصلت الدراسة أن فحص النظر يتحسن بالمراجعات المتعاقبة، وأن الإشراف المباشر على فحص النظر من قبل (AICPA) جعل منه عمليات منظمة بشكل جيد. وأكدت أيضاً أن جودة المراجعة زادت لدى الشركات التي تطبق فحص النظر.

وتناولت دراسة مير وفوجلستر (Meier and Fuglister, 1992) استطلاعاً عن تصورات المراجعين والعملاء عن كيفية تحسين جودة المراجعة. وبينت الدراسة نوعين من الأنشطة لتحسين الجودة، وهما: نشاطات المنع ونشاطات التقييم. وأدرج الباحثان برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ضمن نشاطات التقييم. وقد أظهر الاستطلاع بين المراجعين والعملاء أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني هو أهم نشاطات التقييم كوسيلة هامة لتحسين جودة المراجعة.

واهتمت دراسات أخرى بتكاليف تطبيق البرنامج ومدى تلائمها مع المنافع المرجوة منه ومن هذه الدراسات دراسة لوزي ومككابي (Luzi and McCabe, 1993) التي تناولت مدى معرفة موقف المراجعين من تكاليف ومنافع تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. وتوصلت الدراسة إلى أن البرنامج ساعد في تحسين جودة الأداء المهني، كما أبدى المراجعون ثقة كبيرة في الأساليب والإجراءات المتبعة في البرنامج. حيث أعطت نسبة (٨٢٪) من المراجعين أن البرنامج ساهم في تحسين جودة الأداء المهني، كما تحفظ عدد من المراجعين على أداء البرنامج بنسبة (١٦٪)، وأعطى ما نسبته (١٨٪) رأياً غير إيجابي. واستنتج الباحثان أن منافع البرنامج مبررة لتكاليفه لأن هناك توجهاً إيجابياً كبيراً مع وجود قلق محدود في ما يتعلق بمنافع البرنامج.

من جانب آخر أشارت دراسة نشرت في مجلة (CPA Journal LXVII, 1997) في الولايات المتحدة الأمريكية أن تكاليف مراجعة النظر غير متكافئة بين شركات المراجعة الكبيرة والصغيرة بسبب طبيعة عملية المراجعة، إذ إن تكاليف مراجعة النظر في الشركات الصغيرة أكبر بالمقارنة مع تكاليف شركات المراجعة الكبيرة. وأوصت الدراسة بضرورة تدخل المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لحل الكلفة غير المتكافئة لمراجعات فحص النظر.

من جانب آخر تناولت دراسات أخرى تأثير آلية تطبيق البرنامج على النواحي النفسية للمراجعين مثل دراسة جروميت (Grumet, 2002) التي أكدت أن الربط بين نتائج تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والقرارات التأديبية سوف يؤدي إلى نتائج عكسية. وكشفت الدراسة أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني أدى فعلاً إلى تحسن في جودة الأداء المهني. وأكد الباحث أنه يجب الربط بين نتائج تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وبين التوجيهات الإرشادية، لأن ذلك سوف يعطي نتائج أفضل بكثير مما لو ربطنا مخالفات التطبيق بالقرارات التأديبية فقط.

كما أوضحت دراسة جريج وروبرت (Craig and Robert, 1996) أثر اتخاذ القرار المتعلق بمراقبة الأداء على معدلات الالتزام. وأكدت الدراسة أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كان مكروهاً من بعض المراجعين نتيجة مجموعة من المخاوف، أهمها: كلفة البرنامج، وسرية عملاء المكتب، إلا أن هذه المخاوف بدأت تتقلص نتيجة لإعطاء المراجعين الفرصة الكبيرة لإبداء آرائهم إلى صانعي القرار في (AICPA).

في المقابل هناك دراسات أكدت على أهمية تطبيق البرنامج، حيث أوضحت دراسة جاجان وبول (Jagan and Paul, 2000) أن فحص النظر يعتبر من أهم العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني، وأكدت على أن شركات المراجعة التي تشترك في فحص النظر تتمتع بأداء متميز. كما قدمت دراسة توماس (Thomas et al., 1998) توضيحاً عن العلاقة بين فحص الجودة والانتهاكات في المعايير المهنية والتدريب والتعليم المستمر. وأكدت الدراسة أن انخفاض جودة الأداء، كانت بأسباب غياب التعليم والتدريب المستمر. وأشار الباحثون أن فحص الجودة هو آلية فعالة لتحسين جودة الأداء، وأكدوا أن هناك علاقة عكسية بين فحص الجودة والانتهاكات في المعايير المهنية. وكشفت الدراسة أيضاً عن أهم الانتهاكات في المعايير المهنية، وأن الجزء الأكبر كان انتهاكات أخلاقية، إما الجزء الآخر فيتضمن الجهل بالمعايير وعدم بذل العناية المهنية اللازمة على الرغم من أن (٩٥٪) من المراجعين قد حصلوا على التدريب اللازم.

كما تناولت دراسة طلبة (١٩٩٧م) أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات. وأوضحت الدراسة أن جودة المراجعة تزيد في حالة معرفة المراجع أن أداءه سوف يخضع لفحص النظر. وأخيراً قدمت دراسة فراج وإبراهيم (١٩٩٤م) تحليلاً للرقابة على جودة الأداء المهني للمراجعة ومعاييرها، ومدى تطبيق مقومات ومعايير وإجراءات الرقابة على المهنة، وتوصلت إلى أن

جودة الأداء تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها حجم المكتب، وحجم منشأة العميل، وأتباع المراجعة، ومراجعة الزملاء (فحص النظير).

١-٥ منهجية وفرضيات البحث

ارتبط تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بمجموعة من العوامل المختلفة، فقد أشار كلاود (Claude, 1994) إلى أنه عند صدور معايير الرقابة النوعية عام ١٩٧٩م في الولايات المتحدة الأمريكية لم تكن شركات المحاسبة والمراجعة تعطيها اهتماماً كبيراً، ولكن مع صدور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني أصبحت الشركات أكثر جدية في الاهتمام برقابة الجودة. ويؤكد دينس (Dennis, 1997) أن برامج رقابة الجودة كانت تبدو رهيبية للمكاتب المهنية، ولكن مع مرور الوقت أصبحت هذه البرامج أكثر قابلية لدى ممارسي مهنة مراجعة الحسابات. كما يوضح جريج وروبرت (Craig and Robert, 1996) أن البرنامج هو أسلوب أو إجراء يبعث الاطمئنان للجمهور وللجهات الرقابية بأن المراجعين يتصرفون وفق أسلوب صحيح. ويشير فرانك (Frank, 1995) أيضاً إلى أن برنامج مراقبة جودة الأداء المهني هو عملية تربوية وعلاجية وأن البرنامج ليس تأديبياً، وأن شركات المراجعة ليس من الضروري أن تواجه نتائج فاشلة. ويرى مانكوسو (Mancuso, 1991) أن تأسيس نظام رقابة الجودة يؤدي إلى الالتزام بالمعايير، وتخفيض أخطار رفع الدعاوى القضائية، وزيادة الكفاءة والفاعلية لدى موظفي المكتب.

وعلى الرغم من دور برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الكبير في تحسين جودة أداء المراجعين، إلا أن بعض الباحثين والممارسين للمهنة يرون أن دور البرنامج مازال قاصراً عن أداء دوره بشكل أفضل. حيث يرى سويني (Sweeney, 2002) أن مراجعة النظير أصبحت ناقصة لمنع أية كوارث مستقبلية، وأن المعهد الأمريكي ينوي اتخاذ خطوات هامة لتحسين جودة الأداء، وذلك عن طريق الالتزام بمستوى عالٍ من معايير الجودة. ويؤكد براون (Brown, 2003) بأن المهنة في حاجة فعلية لإعادة النظر في تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، فخلال السنوات الماضية كانت هناك مجموعة من حالات الفشل في فحص النظير.

وخلاصة ذلك، أن دراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تتطلب من الباحثين فهماً جيداً لبيئة المراجعة بالسعودية، وكذلك الاستفادة من الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة في بناء مقاييس ومحددات يستطيع الباحثان من خلالها اختبار الفرضيات المرتبطة بهذا البحث.

وعلى هذا الأساس، واستناداً إلى تقسيم لوغلين (Laughlin, 1995) فإن هذا البحث يعتمد على تبني النظرية الإيجابية لدراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. ويلقى هذا النموذج قبولاً واسعاً في البحوث المحاسبية. كما تم صياغة الفرضيات التالية كأساس للتعرف على آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتي سيتم تناولها في الدراسة الميدانية. تشمل هذه الفرضيات ما يلي:

١- أدى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني إلى تحسين جودة أداء الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.

٢- أدى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني إلى الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة بالسعودية في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

٣- توجد هناك مشكلات ترتبت على مكاتب المراجعة، ومعوقات تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

وسيقوم الباحثان باختبار هذه الفرضيات على ضوء مجموعة من المقاييس والمحددات التي تم استقراؤها من الدراسات السابقة بالإضافة إلى إلمام الباحثان بمراحل تطور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. تشمل هذه المحددات والمقاييس ما يلي (انظر الجدول رقم ١):

١- دلائل تأثير تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في تحسين جودة أداء الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية (٣٠ أثر).

٢- تجاوزات بعض ممارسي المهنة رغم تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة (٢٣ تجاوز).

٣- معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بالسعودية (٢٢ عائق).

٤- المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة بالسعودية نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة المهني الأداء المهني (٢٢ مشكلة).

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

م	الآثار	التجاوزات	المعوقات	المشاكل
١	عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية.	الجمع بين خدمات المراجعة والاستشارة لنفس العميل.	بيان بالقضايا المرفوعة على المكتب.	كشف أسرار عملاء المكتب.
٢	عدم صدور أي قرارات تأديبية تخص المكتب.	المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة.	معرفة الدورات التدريبية التي تم حضورها بواسطة منسوبي المكتب من المهنيين.	سهولة إطلاع المنافسين على أسرار المكتب.
٣	الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني.	الإعلان عن المكتب ونشاطه.	بيان بأسماء العملاء وأنشطتهم الأساسية.	أمكانية استغلال بعض المعلومات التي يتيحها البرنامج ضد المكتب.
٤	الالتزام بمتطلبات التدريب والتعليم المستمر لمنسوبي المكتب.	مساومة العميل حول الأتعاب.	بيان بأنواع الخدمات المقدمة بواسطة المكتب لعملائه.	زيادة الأعباء المالية للمكتب مقابل الوفاء بمتطلبات البرنامج.
٥	الالتزام بأنظمة السعودية المفروضة على المكتب.	قيام بعض المراجعين بمراجعة حسابات الشركات التي يكون هناك شكوك حول مدى استقلاليتهم تجاهها.	بيان بعدد عملاء المكتب.	زيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب.
٦	زيادة الاهتمام بالإجراءات الرقابية للمكتب.	قيام بعض موظفي المكتب بأعمال إدارية وافية للعملاء.	بيان بأنواع الأنشطة التي يزاؤها المكتب بجانب أنشطة المراجعة.	تدني مستوى الثقة بين المكاتب المهنية والهيئة.
٧	زيادة الاهتمام بالإشراف على أعمال المكتب.	تغاضي المراجع المسئول عن عدم التزام العملاء بمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.	بيان بأسماء الشركاء (سعوديين - غير سعوديين).	خروج العديد من المكاتب المهنية من السوق نتيجة عدم قدرتها على الوفاء بمتطلبات البرنامج.
٨	تخطيط احتياجات المكتب بالشكل المطلوب.	وضع عمولة أو سمسة مقابل الحصول على عمليات مراجعة.	بيان بأسماء المحاسبين القانونيين العاملين بالمكتب.	ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج.
٩	اشراك المكتب في الندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية.	عدم الالتزام بالنسب المقررة للسعودة بالمكتب.	بيان بأسماء العاملين الفنيين بالمكتب.	قلق العديد من المكاتب تجاه جدية الفاحصين ومستوى تأهيلهم.
١٠	ارتياح ورضا العملاء عن مستويات الأداء.	قيام الشركاء بالتوقيع على تقرير المراجعة دون الاشتراك في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة والتي يفترض أن تتم تحت إشرافهم.	بيان بالمعلومات الشخصية عن صاحب المكتب أو الشركاء فيه.	احتياج بعض متطلبات البرنامج إلى تجهيزات وإمكانات متخصصة.
١١	زيادة النشاط المهني للمكتب من خلال توسيع نطاق الخدمات.	محدودية أو انعدام الإفصاح عن بعض السياسات المحاسبية والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.	بيان عن عمليات المراجعة التي تعاقدها عليها المكتب.	تكاليف تطبيق البرنامج قد تفوق المنافع العائدة منه.

م	الآثار	التجاوزات	المعوقات	المشاكل
١٢	زيادة اهتمام المراجعين بتنفيذ التزاماتهم تجاه العملاء.	عدم الاهتمام باستقلال فريق العمل.	إيضاح تركيبة الهيكل التنظيمي للمكتب.	أن بعض متطلبات البرنامج لا تتسق مع أهدافه المرجوه.
١٣	أن المكاتب المهنية أصبحت تأخذ عملية المراجعة بجدية أكبر.	تساهل المراجع في المعايير التي يعتقد أنها غير ضرورية أثناء تقديم الخدمات المهنية رغم التزامها.	بيان عن الجهات التي يتعامل معها المكتب.	لا يتم مناقشة مشكلات البرنامج وإبداء الملاحظات والمقترحات مع الهيئة السعودية للمحاسبين بصفة دورية.
١٤	وضوح أهمية الشراكة أو التعاون مع مكتب مراجعة عالمي بهدف الاستفادة من خبراته.	لا يعطي المراجعون أهمية كافية لمخاطر المراجعة.	إقرار بالتزام المحاسب القانوني بالمتطلبات النظامية.	لم تؤخذ آراء أصحاب المكاتب قبل تطبيق البرنامج.
١٥	زيادة اهتمام المكتب بالتطورات المهنية.	استخدام السلطة والنفوذ الاجتماعي من بعض المكاتب في سبيل الحصول على عمليات المراجعة وغيرها من الخدمات المهنية.	بيان عن المعلومات العامة للمكتب.	انخفاض مستوى دخل المكاتب.
١٦	تغيير وإصلاح بعض التنظيمات الإدارية داخل المكتب.	عدم الإفصاح في تقرير المراجعة عن الشكوك حول استمرارية المنشأة نتيجة تخوف بعض المراجعين من المسؤولية.	مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي اتخذها المكتب للالتزام بمعايير الرقابة النوعية.	ارتفاع تكاليف الفحص.
١٧	زيادة مصداقية المكاتب المهنية تجاه خدمة المجتمع.	محدودية التوثيق وعدم اكتمال أوراق وملف المراجعة.	بيان عن إجمالي الأتعاب التي يتقاضها المكتب.	عدم استمرار بعض العاملين الأجانب على الرغم من الحاجة الماسة إلى خبراتهم.
١٨	الحد من ارتكاب مخالفات مهنية ونظامية بواسطة أعضاء المكتب.	عدم القيام بالتقرير للجهات المختصة في حالات وجود اختلاس أو تلاعب لدى المنشأة محل المراجعة.	الالتزام بمعايير الرقابة النوعية (الاستقلال والالتزام بقواعد سلوك المهنة - تخصيص المساعدين للعمليات - المشورة - الإشراف - التوظيف - تطوير وتدريب الموظفين - تقييم أداء الموظفين وترقيتهم - قبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم - الالتزام بأحكام النظام ولوائحه - الفحص الداخلي الدوري).	تهديد عدم استمرار الأنشطة الرئيسية للمكتب.
١٩	الحد من احتكار عدد محدود من المكاتب لتقديم الخدمات المهنية.	تخفيض الأتعاب مقابل تقليص نطاق عملية المراجعة.	الالتزام بتطبيق رقابة نوعية للتأكد من التزام منسوبي المكتب بالمعايير والإجراءات والسياسات المطلوبة (الفحص الداخلي).	عدم مناسبة توقيت الفحص الدوري.

م	الآثار	التجاوزات	المعوقات	المشاكل
٢٠	تحقيق سمعة جيدة لمكاتب المراجعة بالسعودية.	التواطؤ مع العميل بغرض تخفيض إقراره الزكوي.	فحص البيانات الدورية التي يقدمها المكتب (الفحص السنوي) من قبل الفاحص.	عدم مناسبة توقيت الفحص السنوي.
٢١	استخدام الجودة كميزة تنافسية وسلاح تسويقي لجذب العملاء.	إهمال المهام المرتبطة بإعداد وتصنيف وتوثيق برنامج المراجعة.	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية المرتبطة ارتباطاً مباشراً بالعمليات (مثل فحص أوراق العمل، وأخذ عينة من عمليات المراجعة للمكتب، الخ...) من قبل الفاحص.	عدم توافر الكفاءات السعودية المهنية المتخصصة.
٢٢	زيادة الاهتمام بتدريب منسوبي المكتب على المراجعة باستخدام الحاسب الآلي.	إهمال اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية.	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية الغير مرتبطة بالعمليات بشكل مباشر مثل (سياسة التوظيف، وقبول العملاء، والالتزام بلوائح المحاسبين القانونيين، الخ...) من قبل الفاحص.	ارتفاع تكاليف تشغيل السعوديين.
٢٣	وضع جزاءات متدرجة من إدارة المكتب في حالة عدم التزام منسوبي المكتب بتطبيق معايير الرقابة النوعية.	عدم الاتصال بالمراجع السابق.		
٢٤	تغيير بعض أدوار ومهام منسوبي المكتب.			
٢٥	تغيير السياسات الداخلية المتعلقة بتوظيف وترقية منسوبي المكتب.			
٢٦	زيادة استقلالية المهنيين من منسوبي المكتب خلال أداء مهامهم.			
٢٧	توافر نظم جديدة ومتطورة ودورات تدريبية فاعلة للرفعي بمستوى منسوبي المكتب.			
٢٨	زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي لمنسوبي المكتب.			
٢٩	زيادة كفاءة وفاعلية موظفي المكتب.			
٣٠	تغيير بعض استراتيجيات المكتب تجاه طبيعة وأنواع ما يمارسه من أنشطة مهنية.			

٢ - نتائج الدراسة الميدانية

اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية على استمارة استبانة تم إعدادها بما يتلاءم مع أهداف الدراسة، بهدف اختبار الفرضيات التي وضعها الباحثان مسبقاً. وعلى ضوء ما سبق فقد تم تقسيم استمارة الاستبانة إلى خمسة أجزاء، إذ احتوى الجزء الأول على مجموعته من الأسئلة العامة (الديموغرافية) التي اهتمت بتحديد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي والمهني لممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية، إضافة لأربعة أسئلة تحدد مدى إدراك ومعرفة ممارسي المهنة لمضمون عناصر الاستبانة. وتدور هذه الأسئلة حول معرفتهم عن آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة، وكذلك تجاوزات ممارسي المهنة في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات المهنية على الرغم من تطبيق البرنامج، وكذلك المشكلات والمعوقات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. أما الأجزاء الأربعة المتبقية من قائمة الاستبانة فهي تحتوي على مجموعة من المحددات والمقاييس المستقاة من عدة دراسات مختلفة بغرض توظيفها في التعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث.

وقد قام الباحثان بإجراء التحليل الإحصائي لإجابات عينة البحث على الاستبانة التي تم توزيعها على العينة باستخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- عمل جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة البحث.
- ٢- حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مشابه لمقياس ليكرت.
- ٣- إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي " ف " للبيانات العامة وهي الوظيفة، وسنوات الخبرة والتأهيل الأكاديمي، والتأهيل المهني بالنسبة لكل من:

- أ. آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة.
- ب. تجاوزات بعض ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في المعايير والقواعد والتعليمات.
- ج. معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وكذلك مشكلات تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

وذلك بوضع فرض العدم (ف.) : لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة، أما الفرض البديل (ف١) فتوجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة. فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠,٠٥) فإننا نرفض فرض العدم (ف.) ونقبل الفرض البديل (ف١) أي أنه توجد

فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة، وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف والفرق. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠,٠٥) نقبل فرض العدم (ف.) ونرفض الفرض البديل (ف١) أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة.

لقد تم في الجزء الأول من الاستبانة توزيع ممارسي المهنة في السعودية حسب وظائفهم، حيث يوضح الجدول رقم (٢) عدد ونسبة الرد على الاستبانة من خلال توزيع ممارسي المهنة حسب وظائفهم داخل مكتب المراجعة.

جدول (٢) توزيع ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حسب وظائفهم داخل المكتب.

النسبة	العدد	مراجعي الحسابات حسب وظائفهم
٪١١,٨	١١	١- مالك للمكتب
٪١٠,٨	١٠	٢- شريك في المكتب
٪٢٠,٤	١٩	٣- مدير المكتب
٪٥٧	٥٣	٤- مراجع في المكتب
٪١٠٠	٩٣	الإجمالي

ويلاحظ من الجدول رقم (٢) أن أكثر تصنيف للعينة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حسب وظائفهم كانوا من المراجعين داخل المكتب، حيث سجلوا أعلى نسبة وهي (٥٧٪).

كما يوضح الجدول رقم (٣) عدد سنوات الخبرة لفئات مراجعي الحسابات بالسعودية كما يلي:

جدول (٣) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة							مراجعو الحسابات
الإجمالي	لم يذكر	أكثر من ١٠ سنوات	٧-١١	٤-٦	١-٣	أقل من سنة	
١١	٠	١٠	١	٠	٠	٠	(مالك للمكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٠	٪٩٠	٪١٠	٪٠	٪٠	٪٠	
١٠	٠	٩	١	٠	٠	٠	(شريك في المكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٠	٪٩٠	٪١٠	٪٠	٪٠	٪٠	
١٩	٠	١٧	١	١	٠	٠	(مدير المكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٠	٪٩٠	٪٥	٪٥	٪٠	٪٠	
٥٣	٠	١٣	٦	١٣	١٣	٨	(مراجع في المكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٠	٪٢٤,٥	٪١١,٤	٪٢٤,٥	٪٢٤,٥	٪١٥,١	
٩٣	٠	٤٩	٩	١٤	١٣	٨	(الإجمالي) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٠	٪٥٢,٦	٪٩,٧	٪١٥,١	٪١٤	٪٨,٦	

ويلاحظ من الجدول أعلاه أن مراجعي الحسابات الذين تتراوح خبراتهم أكثر من عشر سنوات، سجلوا أعلى نسبة وقدرها (٦, ٥٢٪)، من بين فئات الخبرات الأخرى، وقد كان للملاك والشركاء ومديري المكاتب النصيب الأوفر من الخبرة العالية إذ سجلوا ما يقارب (٩٠٪). في حين تفاوتت هذه النسب لدى المراجعين بالمكتب. ويعتبر الباحثان هذه النتائج للخبرات مقبولة بشكل جيد من حيث تطوير أداء المراجعين؛ لأن الخبرة تعد أحد العوامل الهامة المرتبطة بجودة الأداء المهني. ويوضح الجدول رقم (٤) التأهيل الأكاديمي لفئات مراجعي الحسابات بالسعودية كما يلي:

جدول (٤) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب التأهيل الأكاديمي.

التأهيل الأكاديمي							مراجعو الحسابات
الإجمالي	لم يذكر	دكتوراه	ماجستير	دبلوم عالي	بكالوريوس	دبلوم	
							(مالك للمكتب)
١١	٠	٢	٣	١	٥	٠	العدد
٪١٠٠	٪٠	٪١٨,٢	٪٢٧,٢	٪٩,١	٪٤٥,٥	٪٠	النسبة
							(شريك في المكتب)
١٠	٠	١	٣	٠	٦	٠	العدد
٪١٠٠	٪٠	٪١٠	٪٣٠	٪٠	٪٦٠	٪٠	النسبة
							(مدير المكتب)
١٩	٠	١	٢	٢	١٤	٠	العدد
٪١٠٠	٪٠	٪٥,٣	٪١٠,٥	٪١٠,٥	٪٧٣,٧	٪٠	النسبة
							(مراجع في المكتب)
٥٣	٠	٠	٤	٣	٤٦	٠	العدد
٪١٠٠	٪٠	٪٠	٪٧	٪٦	٪٨٧	٪٠	النسبة
							(الإجمالي)
٩٣	٠	٤	١٢	٦	٧١	٠	العدد
٪١٠٠	٪٠	٪٤,٣	٪١٢,٩	٪٦,٠	٪٧٦,٣	٪٠	النسبة

يلاحظ أن معدلات التأهيل الأكاديمي لمراجع الحسابات كما يظهرها الجدول السابق كالآتي: ما نسبته (٣, ٧٦٪) من العينة هم من حملة شهادة البكالوريوس، ثم يليه ما نسبته (٩, ١٢٪) من حملة شهادة الماجستير، ثم ما نسبته (٥, ٦٪) من حملة الدبلوم (العالي) بعد الجامعي، في حين أن نسبة حملة شهادة الدكتوراه بين مراجعي الحسابات سجلت ما نسبته (٣, ٤٪) وتكون معدومة لحملة الدبلوم (أقل من البكالوريوس) إذ إن النسبة لهؤلاء تساوي صفر.

كما يوضح الجدول رقم (٥) التأهيل المهني لفئات مراجعي الحسابات بالسعودية كما يلي:

جدول (٥) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب التأهيل المهني.

التأهيل المهني							مراجعو الحسابات
الإجمالي	زمالة عربية	زمالة أوربية	زمالة بريطانية	زمالة أمريكية	زمالة سعودية	لا يوجد	
١١	١	٠	٠	١	٣	٦	(مالك للمكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٩,١	%٠	%٠	%٩,١	%٢٧,٣	%٥٤,٥	
١٠	٠	٠	٠	١	٤	٥	(شريك في المكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٠	%٠	%٠	%١٠	%٤٠	%٥٠	
١٩	٤	٠	٠	١	٢	١٢	(مدير المكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٢١,١	%٠	%٠	%٥,٢	%١٠,٥	%٦٣,٢	
٥٣	٣	٠	١	٣	٨	٣٨	(مراجع بالمكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٥,٧	%٠	%١,٩	%٥,٧	%١٥	%٧١,٧	
٩٣	٨	٠	١	٦	١٧	٦١	(الإجمالي) العدد النسبة
%١٠٠	%٨,٥	%٠	%١,١	%٦,٥	%١٨,٣	%٦٥,٦	

يلاحظ من الجدول السابق أن (٦٥,٥٪) من عينة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لا يوجد لديهم تأهيل مهني. وقد تفاوتت هذه النسبة بين فئات الممارسين، إذ سجل المراجعون العاملون في المكاتب أعلى نسبة وهي (٧١,٧٪)، ثم جاءت نسبة مديري المكاتب في المرتبة الثانية بنسبة (٦٣,٢٪)، كما سجلت نسبة ملاك المكاتب (٥٤,٥٪) والشركاء ما نسبته (٥٠٪). والحقيقة إن يحمل هذه النسب مرتفعه نسبياً وتعطي مؤشرات غير مطمئنة على أداء هؤلاء المراجعين. ويبين الجدول إن الزمالة السعودية احتلت المرتبة الأولى بين المراجعين المؤهلين إذ سجلت نسبة (١٨,٣٪) قياساً بالمؤهلات المهنية الأخرى، وجاءت الزمالات العربية في المرتبة الثانية مسجلة ما نسبته (٨,٥٪) وتبعته الزمالة الأمريكية مسجلة نسبة (٦,٥٪)، وجاءت الزمالة البريطانية في المرتبة الأخيرة مسجلة نسبة (١,١٪).

من جانب آخر وضع الباحثان أربع نقاط تحدد بشكل عام مدى معرفة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بالقضايا محل البحث، بما في ذلك مدى إدراك ومعرفة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتجاوزات الموجودة في المحيط المهني على الرغم من تطبيق البرنامج، وأهم المعوقات التي قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات البرنامج، وأهم المشكلات التي ترتبت نتيجة لتطبيق البرنامج بحيث تتدرج الإجابات من المعرفة المعدومة إلى المعرفة التامة.

يوضح الجدول رقم (٦) توزيع عينة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة المهني على مكاتب المراجعة. كما يوضح الجدول رقم (٧) توزيع عينة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بتجاوزات ممارسي المهنة على الرغم من تطبيق برنامج مراقبة جودة المهني على مكاتب المراجعة. ويظهر الجدول رقم (٨) توزيع عينة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بالمعوقات التي قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بتحقيق متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وكذلك معرفتهم بالمشكلات التي ترتبت أو من المنتظر أن تترتب على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

جدول (٦) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب معرفتهم بآثار تطبيق البرنامج.

مراجعو الحسابات	مدى المعرفة بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني				
	معرفة معدومة	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة
(مالك للمكتب) العدد النسبة	٠ ٪٠	٠ ٪٠	٠ ٪٠	٨ ٪٧٣	٣ ٪٢٧
(شريك في المكتب) العدد النسبة	٠ ٪٠	٠ ٪٠	١ ٪١٠	٥ ٪٥٠	٤ ٪٤٠
(مدير المكتب) العدد النسبة	١ ٪٥,٢	١ ٪٥,٢	١ ٪٥,٢	١٣ ٪٦٨,٤	٣ ٪١٦
(مراجع بالمكتب) العدد النسبة	٣ ٪٥,٦	٩ ٪١٧	١٩ ٪٣٦	١٧ ٪٣٢	٥ ٪٩,٤
(الإجمالي) العدد النسبة	٤ ٪٤,٣	١٠ ٪١١	٢١ ٪٢٢,٥	٤٣ ٪٤٦,٢	١٥ ٪١٦

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى معرفة عناصر العينة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يعد جيد، إذ سجلت النسبة (٦٢,٢)٪ من المعرفة الجيدة والتامة، وجاءت في المرتبة الثانية المعرفة المتوسطة إذ سجلت نسبة قدرها (٢٢,٥)٪. في المقابل سجلت المعرفة المحدودة لدى أفراد العينة ما نسبته (١١)٪، كما سجلت المعرفة المعدومة نسبة ضئيلة جداً ما نسبته (٤,٣)٪. وبشكل عام ظهر لنا المتوسط الحسابي بمقدار (٣,٥٩) وهذا يعني أن معرفة ممارسي المهنة بآثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كانت على درجة جيدة.

جدول (٧) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب معرفتهم بالتجاوزات على الرغم من تطبيق البرنامج.

مدى المعرفة بالتجاوزات المهنية						مراجعو الحسابات
الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	معرفة معدومة	
١١	١	٣	٦	١	٠	(مالك للمكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٩,١	%٢٧,٣	%٥٤,٥	%٩,١	%٠	
١٠	٠	٣	٥	٢	٠	(شريك في المكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٠	%٣٠	%٥٠	%٢٠	%٠	
١٩	١	٦	٦	٥	١	(مدير المكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٥,٣	%٣١,٦	%٣١,٦	%٢٦,٢	%٥,٣	
٥٣	٢	١٧	٢٠	١١	٣	(مراجع بالمكتب) العدد النسبة
%١٠٠	%٣,٨	%٣٢,١	%٣٧,٧	%٢٠,٨	%٥,٦	
٩٣	٤	٢٩	٣٧	١٩	٤	(الإجمالي) العدد النسبة
%١٠٠	%٤,٣	%٣١,٢	%٣٩,٨	%٢٠,٤	%٤,٣	

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى معرفة عناصر العينة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالتجاوزات المهنية للمراجعين يعد شبه متوسط، حيث سجلت المعرفة المتوسطة أعلى نسبة وهي (٣٩,٨٪)، إلا أنه في المقابل كانت هناك نسبة مقبولة - إلى حد ما - من المعرفة الجيدة والتامة حيث سجلت مجتمعة (٣٥,٥٪). كما يلاحظ أن معدلات معرفة الملاك والشركاء والمديرين للتجاوزات غير مقبولة لأن الغالبية من هؤلاء لديهم خبره طويلة في ممارسة المهنة والمفترض أن تكون معرفتهم جيدة بهذه التجاوزات على أقل تقدير. في المقابل كانت المعرفة المعدومة بين ممارسي المهنة ضئيلة إذ سجلت بمقدار (٤,٣٪)، وسجلت المعرفة المحدودة بـ (٢٠٪)، وبشكل عام أظهر المتوسط الحسابي لدرجة المعرفة مقدار (٣,١١) وهذا يعني أن معرفة أفراد العينة للتجاوزات المهنية كانت متوسطة.

جدول (٨) توزيع المشاركين بالاستبانة حسب معرفتهم بمعوقات الوفاء بالمتطلبات وكذلك المشكلات.

مدى المعرفة بمعوقات ومشاكل تطبيق البرنامج						مراجعو الحسابات
الإجمالي	معرفة التامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	معرفة معدومة	
١١	٢	٥	٤	٠	٠	(مالك للمكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪١٨,٢	٪٤٥,٤	٪٣٦,٤	٪٠	٪٠	
١٠	١	٢	٦	٠	١	(شريك في المكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪١٠	٪٢٠	٪٦٠	٪٠	٪١٠	
١٩	١	١١	٥	١	١	(مدير المكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٥,٣	٪٥٧,٨	٪٢٦,٣	٪٥,٣	٪٥,٣	
٥٣	٢	١٨	٢٢	٨	٣	(مراجع بالمكتب) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٣,٨	٪٣٤	٪٤١,٥	٪١٥	٪٥,٧	
٩٣	٦	٣٦	٣٧	٩	٥	(الإجمالي) العدد النسبة
٪١٠٠	٪٦,٥	٪٣٨,٦	٪٣٩,٨	٪٩,٧	٪٥,٤	

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى معرفة مكونات عناصر العينة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بمعوقات ومشكلات تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تراوح بين شبه متوسط إلى جيد، حيث سجلت المعرفة المتوسطة ما نسبته (٣٩,٨٪)، إلا أنه في المقابل سجلت ما نسبته (٣٨,٦) من المعرفة الجيدة بين ممارسي المهنة، في حين أن المعرفة المحدودة سجلت نسبة قدرها (٩,٧٪)، كما سجلت المعرفة المعدومة نسبة ضئيلة جداً تقدر بـ(٥,٤٪). وبشكل عام ظهر لنا المتوسط الحسابي بمقدار (٣,٣١) وهذا يعني أن معرفة ممارسي المهنة بالمشكلات والمعوقات كانت على مستوى متوسط.

٣- تحليل ومناقشة النتائج

سيتم تقسيم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية إلى أربع أجزاء، حيث يوضح كل جزء تحليل آراء أفراد العينة بالنسبة لكل محور من محاور الاستبانة، إضافة إلى نتائج اختبار تحليل التباين الأحادي ونتائج اختبار فرضيات البحث.

أولاً: آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في تحسين جودة الأداء نتج عن استطلاع آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حول عدد من الآثار المحتملة لتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على تحسين جودة الأداء المهني اتفاق الغالبية العظمى على حدوثها، إذ حصلت هذه الآثار على (٣,٨٥) كمتوسط حسابي والذي يقع في درجة موافق حسب مقياس ليكرت.

وقد أظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على حدوث آثار تطبيق البرنامج المستقصى عنها بلغت (٤,٦٦٪)، في حين أن فئة غير الموافقين على هذه الآثار بلغت (٥,٨٠٪)، في حين بلغت نسبة فئة المحايدين أو غير المتأكدين من هذه الآثار (١,٢٤٪).

كما أظهرت النتائج تأييد كبير من ممارسي المهنة حول ٨ آثار نتجت عن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقد حصلت هذه الآثار على (٤) نقاط فأكثر كما هي موضحة في الجدول رقم (٩).

جدول (٩) الآثار التي اتفق عليها ممارسو المهنة بشكل كبير.

رقم	آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني	المتوسط الحسابي
١	الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني	٤,٣٣
٢	الالتزام بمتطلبات التدريب والتعليم المستمر لمنسوبي المكتب	٤,١٣
٣	زيادة الاهتمام بالإشراف على أعمال المكتب	٤,١٦
٤	زيادة الاهتمام بالإجراءات الرقابية على المكتب	٤,١٨
٥	زيادة اهتمام المكتب بالتطورات المهنية	٤,١٠
٦	تحقيق سمعة جيدة لمكاتب المراجعة بالسعودية	٤,٢٣
٧	استخدام الجودة كميزة تنافسية وسلاح تسويقي لجذب العملاء	٤,٠٠
٨	زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي لمنسوبي المكتب	٤,٠٦

من جانب آخر أظهرت النتائج اتفاق ممارسي مهنة مراجعة الحسابات على (٢٠) أثرًا من أصل (٣٠) أثرًا ولكن بدرجات تأييد منخفضة عن الآثار الثمانية السابقة. وقد جاءت درجات التأييد ما بين أقل من (٤ إلى ٣,٤) حسب مقياس ليكرت. ويظهر الجدول رقم (١٠) الآثار المتفق عليها من قبل ممارسي المهنة ولكن بدرجات تأييد منخفضة.

جدول (١٠) الآثار التي اتفق عليها ممارسي المهنة بتأييد منخفض.

الدرجة	آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني	رقم
٣,٦٣	عدم وجود قضايا على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية	١
٣,٥٨	عدم صدور أي قرارات تأديبية تخص المكتب أو احد أعضائه	٢
٣,٦٦	تغيير وإصلاح بعض التنظيمات الإدارية داخل المكتب	٣
٣,٧٢	الالتزام بأنظمة السعودية المفروضة على المكتب	٤
٣,٩٦	زيادة مصداقية المكاتب المهنية تجاه خدمة المجتمع	٥
٣,٩٥	زيادة كفاءة وفاعلية موظفي المكتب في تنفيذ مهامهم المختلفة	٦
٣,٩٢	تخطيط احتياجات المكتب بالشكل المطلوب	٧
٣,٨٨	اشترك المكتب في الندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية	٨
٣,٨٤	ارتياح ورضاء العملاء عن مستويات الأداء	٩
٣,٤٩	زيادة النشاط المهني للمكتب من خلال توسيع نطاق الخدمات	١٠
٣,٩٢	زيادة اهتمام المراجعين بتنفيذ التزاماتهم تجاه العملاء	١١
٣,٩٠	أن المكاتب المهنية أصبحت تأخذ عملية المراجعة بجدية أكثر	١٢
٣,٥٨	وضوح أهمية الشراكة أو التعاون مع مكتب مراجعة عالمي بهدف الاستفادة من خبراته	١٣
٣,٩٢	زيادة الاهتمام بتدريب منسوبي المكتب على المراجعة بالحاسب الآلي	١٤
٣,٨٨	وضع جزاءات متدرجة من إدارة المكتب في حالة عدم التزام منسوبي المكتب بتطبيق رقابة الجودة	١٥
٣,٥٦	تغيير بعض استراتيجيات المكتب تجاه طبيعة وأنواع ما يمارسه من أنشطة مهنية	١٦
٣,٨٨	الحد من ارتكاب مخالفات مهنية ونظامية بواسطة أعضاء المكتب	١٧
٣,٥١	تغيير السياسات الداخلية المتعلقة بتوظيف وترقية منسوبي المكتب	١٨
٣,٧٨	زيادة استقلالية المهنيين من منسوبي المكتب خلال أداء مهامهم المختلفة	١٩
٣,٩٢	توافر نظم جديدة ومتطورة ودورات تدريبية فاعلة للرقمي بمستوى منسوبي المكتب	٢٠

في المقابل كان هناك أثران فقط تفاوتت فيهما آراء أفراد العينة بين الموافقة وعدم الموافقة وهما: الحد من احتكار عدد محدود من المكاتب المهنية لتقديم الخدمات، وتغيير بعض أدوار ومهام منسوبي المكتب كما هو موضح في الجدول رقم (١١).

جدول (١١) الأثران اللذان اختلف حوليهما ممارسو المهنة.

م	آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	الدرجة
١	الحد من احتكار عدد محدود من المكاتب لتقديم الخدمات المهنية	٤٠,٩	٢٤,٨	٣,٣٢
٢	تغيير بعض أدوار ومهام منسوبي المكتب	٤٥,٢	١٤	٣,٣٩

وقد قام الباحثان بعد التوصل إلى هذه النتائج، بعمل اختبار تحليل التباين الأحادي لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول هذا المتغير. وأظهر الاختبار رفض الفرض البديل، وقبول فرض العدم الذي يقضي بأنه لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة حول آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

كما نتج عن التحليل الإحصائي الذي قام به الباحثان قبول الفرض الأول من الدراسة الذي يقضي بأن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يؤدي إلى تحسين جودة أداء الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. إذ تم اختبار الفرض من إجابات العينة على الجزء الثاني من قائمة الاستبانة المرتبط بالآثار، والتي كانت العينة في غالبيتها توافق عليها، وبدرجات متفاوتة، فقد أظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة حول هذه الآثار ما قيمته (٣,٨٥) وهذه القيمة تقع في درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت، علماً بأن الآثار المستقصى عنها تعكس مجموعة من المقاييس لجودة الأداء المهني والتي تم استنباطها من مجموعة الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

ثانياً: تجاوزات ممارسي المهنة في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات، والأنظمة المهنية الأخرى تم استطلاع آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية حول وجود التجاوزات في المعايير المهنية وقواعد السلوك والتعليمات وغيرها من الأنظمة الأخرى ذات العلاقة، وأظهرت النتائج اتفاق غالبية المشاركين على عدم وجود غالبية التجاوزات، التي استفسر عنها الباحثان في الجزء الثالث من قائمة الاستبانة، إذ حصلت هذه التجاوزات على (٢,٠٦) كمتوسط حسابي والذي يقع في درجة غير موافق حسب مقياس ليكرت.

كما أظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على وجود هذه التجاوزات، على الرغم من تطبيق البرنامج بلغت (٢٤,٥٪)، في حين أن فئة عدم الموافقين على هذه التجاوزات بلغت نسبتهم (٥٠,٩٪)، في حين بلغت نسبة المحايدين أو غير المتأكدين من وجود هذه التجاوزات (٢٤,٦٪).

وأظهرت النتائج أيضاً عدم موافقة ممارسي المهنة حول (١٣) تجاوزاً من التجاوزات المهنية المستخدمة في قائمة الاستبانة، حيث حصلت على نقاط تقع في درجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٢).

جدول (١٢) التجاوزات التي لم يوافق عليها ممارسو المهنة.

الدرجة	التجاوزات	رقم
٢,٥٨	المنافسة غير الشريفة بين مكاتب المراجعة	١
٢,٢٧	تغاضي المراجع المسؤول عن عدم التزام العملاء بمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	٢
٢,٤٧	وضع عمولة أو سمسة مقابل الحصول على عملية مراجعة	٣
٢,٤٣	قيام بعض موظفي المكتب بأعمال إدارية وفنية للعملاء	٤
٢,٤٦	محدودية أو انعدام الإفصاح عن بعض السياسات المحاسبية والتي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية	٥
٢,٣٥	عدم الاهتمام باستقلال فريق العمل	٦
٢,٤٦	تساهل المراجع في المعايير التي يعتقد أنها غير ضرورية أثناء تقديم الخدمات المهنية رغم إلزاميتها	٧
٢,٥٧	لا يعطي المراجعون أهمية كافية لمخاطر المراجعة	٨
٢,٣٤	عدم القيام بالتقرير للجهات المختصة في حالات وجود اختلاس أو تلاعب لدى المنشأة محل المراجعة	٩
٢,٥٢	تخفيض الأتعاب مقابل تقليص نطاق عملية المراجعة	١٠
٢,٢٤	التواطؤ مع العميل بغرض تخفيض إقراره الزكوي	١١
٢,٤٨	إهمال المهام المرتبطة بإعداد وتصنيف وتوثيق برنامج المراجعة	١٢
٢,٥١	إهمال اتخاذ الإجراءات اللازمة فيما يتعلق بالأحداث اللاحقة التي قد يكون لها تأثير جوهري على القوائم المالية	١٣

من جانب آخر أظهرت النتائج تفاوت في آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حول (١٠) تجاوزات من أصل (٢٣) اثر، ولكن بدرجات محايدة أو عدم التأكد. وقد جاءت الدرجات ما بين (٢,٦) إلى (٣,٣٩) حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٣).

ويلاحظ من الجدول رقم (١٣) أن هناك تجاوزان كانا يميلان إلى درجة الموافقة أكثر من عدم الموافقة وهما: الجمع بين خدمات المراجعة والاستشارة لنفس العميل، ومساومة العميل حول الأتعاب.

وقد قام الباحثان بعد التوصل إلى هذه النتائج بعمل اختبار تحليل التباين الأحادي لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول هذا المتغير. ونتج عن الاختبار رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم الذي يقضي بأنه لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة حول التجاوزات في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة.

جدول (١٣) التجاوزات التي اختلف حولها ممارسي المهنة.

م	التجاوزات	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة موافق محاييد	الدرجة
١	الإعلان عن المكتب ونشاطه	٣٠,١٪	٣١,٢٪	٣٨,٧٪	٢,٩٩
٢	مساومة العميل حول الأتعاب	٣٩,٨٪	٣٠,١	٣٠,١٪	٣,٠٩
٣	قيام بعض المراجعين بمراجعة حسابات الشركات التي يكون هناك شكوك حول مدى استقلاليتهم تجاهها	٢٤,٧٪	٤٧,٤٪	٢٨٪	٢,٦١
٤	استخدام السلطة والنفوذ الاجتماعي من بعض المكاتب في سبيل الحصول على عمليات المراجعة وغيرها من الخدمات المهنية	٣٢,٣٪	٤٩,٥٪	١٨٪	٢,٧٢
٥	عدم الإفصاح في تقرير المراجعة عن الشكوك حول استمرارية المنشأة نتيجة تخوف بعض المراجعين من المسؤولية	٢٦,٩٪	٥١,٦٪	٢١,٥٪	٢,٦٢
٦	محدودية التوثيق وعدم اكتمال أوراق وملف المراجعة	٢٥,٨٪	٤٩,٥٪	٢٤,٧٪	٢,٦٢
٧	عدم الالتزام بالنسب المقررة للسعودة بالمكتب	٢٣,٧٪	٤٥,٢٪	٣١,٢٪	٢,٧٤
٨	قيام الشركاء بالتوقيع على تقرير المراجعة دون الاشتراك في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة والتي يفترض أن تتم تحت إشرافهم	٢٢,٦٪	٤٨,٤٪	٢٩٪	٢,٦١
٩	الجمع بين خدمات المراجعة والاستشارة لنفس العميل	٣٨,٧٪	٢٣,٧٪	٣٧,٦٪	٣,١٦
١٠	عدم الاتصال بالمراجع السابق	٣١,٢٪	٤٠,٩٪	٢٨٪	٢,٩٠

كما نتج عن التحليل الإحصائي قبول الفرض الثاني من الدراسة الذي يقضي بأن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يؤدي إلى الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة في المملكة العربية السعودية. إذ تم اختبار الفرض من واقع إجابات العينة على الجزء الثالث من قائمة الاستبانة المرتبط بالتجاوزات، وأظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة حول هذه التجاوزات ما قيمته (٢,٦٠) وهذه القيمة تقع في درجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت. ويجدر الإشارة إلى أن جميع التجاوزات التي استقصى عنها الباحثان قد تم استنباطها من نتائج البحوث والدراسات التي ارتبطت بدراسة واقع المحيط المهني في المملكة العربية السعودية على مدار العديد من السنوات.

ثالثاً: معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني

نتج عن استطلاع آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية حول معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تفاوت في آراء الممارسين للمهنة، إذ حصلت هذه المتطلبات على (٢,٩٧) و(٣,٣٣) كمتوسط حسابي يقع في درجة محايد أو غير متأكد حسب مقياس ليكرت. وأظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على أن صعوبة متطلبات البرنامج تمثل عائقاً يحول دون وفاء مكاتب المراجعة بها بلغت (٤٣٪)، في حين بلغت نسبة عدم الموافقين (٣٦٪)، ونسبة عدم المتأكدين (٢١٪).

وأظهرت النتائج كذلك موافقة أفراد العينة على متطلب واحد فقط من المتطلبات المدرجة في قائمة الاستبانة على اعتبار أن تحقيقه بواسطة مكاتب المراجعة يعد صعب للغاية، كما يتضح في الجدول رقم (١٤).

جدول (١٤) اتفاق ممارسو المهنة على اعتبار المتطلب عائقاً.

الدرجة	المتطلب	رقم
٣,٤٣	الالتزام بمعايير الرقابة النوعية (الاستقلال، والالتزام بقواعد سلوك المهنة، وتخصيص المساعدين للعمليات، والإشراف، والتوظيف، وتطوير وتدريب العاملين وترقيتهم، وقبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، والالتزام بأحكام النظام ولوائحه، والفحص الداخلي)	١

من جانب آخر أظهرت النتائج تفاوت آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حول (٢١) متطلباً من أصل (٢٢) من متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، ولكن بدرجات محايدة أو عدم تأكد. وقد جاءت هذه الدرجات ما بين (٢,٦) إلى (٣,٣٩) حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٥) والجدول رقم (١٦).

جدول (١٥) تفاوت آراء ممارسي المهنة فيما يخص متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (الفحص السنوي) فيما إذا كانت تمثل عائقاً لتحقيق متطلبات البرنامج.

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص السنوي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١	بيان بالقضايا المرفوعة على المكتب	٣٥,٥٪	٤٠,٩٪	٢٣,٧٪	٢,٩٦
٢	معرفة الدورات التدريبية التي تم حضورها بواسطة منسوبي المكتب من المهنيين	٣٩,٨٪	٣٦,٦٪	٢٣,٧٪	٣,٠٥
٣	بيان بأسماء العملاء وأنشطتهم الأساسية	٣٧,٦٪	٤١,٩٪	٢٠,٤٪	٣,٠٠
٤	بيان بأنواع الخدمات المقدمة بواسطة المكتب لعملائه	٣٩,٨٪	٣٧,٦٪	٢٢,٦٪	٣,٠٢

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص السنوي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
٥	بيان بعدد عملاء المكتب	٪٣٤,٤	٪٤٢	٪٢٣,٧	٢,٩١
٦	بيان بأنواع الأنشطة التي يزاولها المكتب بجانب عملية المراجعة	٪٣٧,٧	٪٣٦,٦	٪٢٥,٨	٢,٩٨
٧	بيان بأسماء الشركاء (سعوديين - غير سعوديين)	٪٤٠,٩	٪٤٢	٪١٧,٢	٣,٠٢
٨	بيان بأسماء المحاسبين القانونيين العاملين بالمكتب	٪٣٧,٧	٪٤٦,٢	٪١٠,١٦	٢,٩٢
٩	بيان بأسماء العاملين الفنيين بالمكتب	٪٣٨,٧	٪٤٣,١	٪١٨,٣	٢,٩٦
١٠	بيان بالمعلومات الشخصية عن صاحب المكتب أو الشركاء فيه	٪٣٨,٨	٪٤٠,٩	٪٢٠,٤	٢,٩٦
١١	بيان عن عمليات المراجعة التي تعاقدها المكتب	٪٣٨,٧	٪٤٣	٪١٨,٣	٢,٩٨
١٢	إيضاح تركيبة الهيكل التنظيمي للمكتب	٪٣٧,٧	٪٣٩,٨	٪٢٢,٦	٢,٩٨
١٣	بيان عن الجهات التي يتعامل معها المكتب	٪٤٠,٩	٪٤٤,١	٪١٥,١	٪٢,٩٤
١٤	إقرار بالالتزام المحاسب القانوني بالمتطلبات النظامية	٪٤١,٩	٪٤٢	٪١٦,١	٣,٠١
١٥	بيان عن المعلومات العامة للمكتب	٪٣٨,٧	٪٤٣	٪١٨,٣	٢,٩٤
١٦	مذكرة إيضاحية عن الإجراءات التنفيذية التي أتخذها المكتب للالتزام بمعايير الرقابة النوعية	٪٣٨,٧	٪٣٩,٨	٪٢٢,٥	٢٢,٩
١٧	بيان عن أجمالي الأتعاب التي يتقاضاها المكتب	٪٣٥,٥	٪٣٧,٦	٪٢٦,٩	٢,٩٥

جدول (١٦) تفاوت آراء ممارسي المهنة فيما يخص متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (الفحص الدوري) فيما إذا كانت تمثل عائقاً لتحقيق متطلبات البرنامج.

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص السنوي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١٨	الالتزام بتطبيق رقابة نوعية (الفحص الداخلي)	٪٥١,٧	٪٣٢,٣	٪١٦,١	٣,٣٨
١٩	فحص البيانات الدورية (الفحص السنوي)	٪٤٨,٤	٪٣٠,١	٪٢١,٥	٪٣,٢٨
٢٠	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية (المرتبطة مباشرة بالعمليات)	٪٤٩,٤	٪٢٨	٪٢٢,٦	٪٣,٢٨
٢١	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية (الغير مرتبطة بشكل مباشر بالعمليات)	٪٤٤,١	٪٢٨	٪٢٨	٣,٢٨

يلاحظ من الجدول رقم (١٥) والجدول رقم (١٦) أن هناك متطلبات كانت تميل إلى درجة الموافقة أكثر من عدم الموافقة على اعتبار أنها تمثل عائقاً لتحقيق متطلبات البرنامج، وشملت هذه المتطلبات ما يلي: بيان بأنواع الخدمات المقدمة بواسطة المكتب لعملائه، وبيان بأنواع الأنشطة التي يزاولها المكتب بجانب عملية المراجعة، ومعرفة الدورات التدريبية التي تم حضورها بواسطة منسوبي

المكتب، والالتزام بتطبيق رقابة نوعية (الفحص الداخلي)، وفحص البيانات الدورية (الفحص السنوي)، وفحص السياسات وإجراءات الرقابة المرتبطة مباشرة بالعمليات، وفحص السياسات وإجراءات الرقابة غير المرتبطة مباشرة بالعمليات.

كما يلاحظ أيضاً ارتفاع درجة مخاوف ممارسي مهنة مراجعة الحسابات من المتطلبات المرتبطة بالفحص الدوري أكثر من المتطلبات المرتبطة بالفحص السنوي، ويرجع الباحثان الأسباب إلى أن تطبيق الفحص الدوري يمثل حاجساً لدى العديد من الممارسين للمهنة، وهذا ما أكدته النتائج السابقة، إذ أظهرت المتوسط الحسابي لمتطلبات البرنامج فيما يخص الفحص الدوري ما قيمته (٣,٣٣) على مقياس ليكرت وهي درجة مقارنة جداً لدرجة الموافقة التي تبدأ من (٤, ٣)، في حين أن الدرجة المتعلقة بمتطلبات البرنامج فيما يخص الفحص السنوي كانت بمقدار (٢,٩٧) على مقياس ليكرت، وهي درجة جاءت في المنتصف بين الموافقة وعدم الموافقة. ومع هذا يرى الباحثان أن هذه المخاوف سوف تتلاشى تدريجياً عند تطبيق الفحص الدوري بشكل منتظم على مكاتب المراجعة.

وقد قام الباحثان بعد التوصل إلى هذه النتائج بعمل اختبار تحليل التباين الأحادي لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول المتغير. ونتج عن الاختبار رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي يقضي بأنه توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة حول معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تبعاً للوظيفة وسنوات الخبرة.

كما نتج عن التحليل الإحصائي الذي أجراه الباحثان قبول الجزء الأول من الفرض الثالث من الدراسة والذي يقضي بوجود معوقات تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، حيث تأرجحت النتائج بين الموافقة وعدم الموافقة على غالبية المتطلبات وبدرجات متفاوتة، وأظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة فيما يخص متطلبات الفحص السنوي ما قيمته (٢,٩٧)، وكذلك المتوسط فيما يخص الفحص الدوري (٣,٣٣)، مما يدل على وقوعها بدرجة محاييد أو عدم التأكد حسب مقياس ليكرت، علماً بأن جميع المتطلبات المستقصى تعكس المتطلبات الحقيقية لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

رابعاً: المشكلات المترتبة على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني

أظهر استطلاع آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية حول المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تفاوت في آراء غالبية الممارسين للمهنة، إذ حصلت هذه المشكلات على (٢,٩٨) كمتوسط حسابي وهو يقع في درجة محايد أو غير متأكد حسب مقياس ليكرت.

وأظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على المشكلات التي ترتبت أو من المنتظر أن ترتب على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بلغت (٣٢٪)، في حين أن نسبة فئة غير الموافقين على هذه المشكلات بلغت (٣٨٪)، وبلغت نسبة المحايدين أو غير المتأكدين (٣٠٪).

كما أظهرت النتائج موافقة ممارسي المهنة على مشكلتين من المشكلات المدرجة في قائمة الاستبانة على اعتبارهما من المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، بحيث حصلتا على نقاط تقع في درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت كما هي موضحة في الجدول رقم (١٧).

جدول (١٧) المشكلات المتفق على أنها ترتبت عن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

الدرجة	المشكلة	رقم
٣,٤٩	ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج	١
٣,٥٩	ارتفاع تكاليف تشغيل السعوديين	٢

من جانب آخر أظهرت النتائج عدم موافقة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات على (٣) مشكلات من أصل (٢٢) مشكلة، فقد حصلت هذه المشكلات على نقاط تقع في درجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٨).

جدول (١٨) المشكلات التي لم ترتب عن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

الدرجة	المشكلة	رقم
٢,٥١	كشف أسرار عملاء المكتب	١
٢,٥٩	سهولة إطلاع المنافسين على أسرار المكتب	٢
٢,٤١	تدني الثقة بين المكاتب المهنية وبين الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	٣

من جانب آخر أظهرت النتائج تفاوت بين آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حول (١٧) مشكلة من أصل (٢٢) مشكلة ولكن بدرجات محايدة أو عدم التأكد. وقد جاءت درجات المحايدة ما بين (٢,٦) إلى (٣,٣٩) حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٩).

جدول (١٩) المشكلات التي تفاوتت آراء ممارسي المهنة حولها.

م	المشكلة	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١	إمكانية استغلال بعض المعلومات ضد المكتب	٢٣,٧%	٥٣,٨%	٢٢,٦%	٢,٦٢
٢	زيادة الأعباء المالية للمكتب نتيجة الوفاء بمتطلبات البرنامج	٤٢%	٢٥,٨%	٣٢,٣%	٣,١٨
٣	زيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب	٣٨,٧%	٢٨%	٣٣,٣%	٣,١٧
٤	قلق العديد من المكاتب تجاه جدية الفاحصين ومستوى تأهيلهم	٤٢%	١٩,٤%	٣٨,٧%	٣,٣١
٥	احتياج بعض متطلبات البرنامج إلى تجهيزات وإمكانات متخصصة	٤٤,١%	١٩,٣%	٣٦,٦%	٣,٢٦
٦	تكاليف تطبيق البرنامج قد تفوق المنافع العائدة منه	١٩,٤%	٥١,٦%	٢٩%	٢,٦٩
٧	أن بعض متطلبات البرنامج لا تتسق مع أهدافه المرجوة	١٩,٤%	٤٦,٣%	٣٤,٤%	٢,٧٣
٨	لا يتم مناقشة مشكلات البرنامج وإبداء الملاحظات والمقترحات مع الهيئة السعودية بصفة دورية	٣٤,٤%	٣٢,٣%	٣٣,٣%	٣,١٠
٩	لم تؤخذ آراء أصحاب المكاتب قبل تطبيق البرنامج	٣٠,٢%	٤٣%	٢٦,٩%	٢,٨٨
١٠	انخفاض مستوى دخل المكاتب	٣١,٢%	٣٤,٤%	٣٤,٤%	٣,٠٤
١١	ارتفاع تكاليف الفحص	٣٧,٧%	٣١,٢%	٣١,٢%	٣,١٤
١٢	الضغوط التي ترتبت عن فرض أنظمة السعودية وخاصة فيما يتعلق بصعوبة استمرار بعض المهنيين الأجانب على الرغم من الحاجة الماسة إليهم	٤٦,٢%	٢٩%	٢٤,٦%	٣,٣٠
١٣	تهديد عدم استمرار الأنشطة الرئيسية للمكتب	٢١,٥%	٥٠,٦%	٢٨%	٢,٧٠
١٤	عدم مناسبة توقيت الفحص الدوري	١٥,١%	٣٩,٨%	٤٥,٢%	٢,٧٧
١٥	عدم مناسبة توقيت الفحص السنوي	١٥,١%	٤٠,٨%	٤٤,١%	٢,٨٠
١٦	عدم توافر الكفاءات السعودية المهنية المتخصصة	٣٦,٦%	٣٣,٣%	٣٠,١%	٣,١٤
١٧	خروج العديد من المكاتب المهنية من السوق نتيجة عدم قدرتها على الوفاء بمتطلبات البرنامج	٣٣,٤%	٢٩%	٣٧,٦%	٣,٠٦

ويلاحظ من الجدول رقم (١٩) أن هناك مشكلات كانت تميل آراء ممارسي المهنة حولها إلى درجة الموافقة أكثر من عدم الموافقة كونها تمثل مشكلات ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق البرنامج وهي : زيادة الأعباء المالية للمكتب نتيجة الوفاء بمتطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب، وقلق العديد من المكاتب المهنية تجاه بعض الفاحصين أو تأهيلهم، واحتياج بعض متطلبات البرنامج إلى تجهيزات وإمكانات متخصصة، وعدم مناقشة مشاكل

البرنامج وإبداء الملاحظات بصفة دورية، وارتفاع تكاليف الفحص، والضغط التي ترتبت عن فرض أنظمة السعودية وخاصة فيما يتعلق بصعوبة استمرار المهنيين غير السعوديين رغم الحاجة الماسة إليهم، وعدم توافر الكفاءات السعودية المهنية المتخصصة.

وقد قام الباحثان بعد التوصل إلى هذه النتائج بعمل اختبار تحليل التباين الأحادي لتحديد ما إذا كان هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول هذا المتغير. ونتج عن الاختبار رفض الفرض البديل وقبول فرض العدم الذي يقضي بأنه لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة حول المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

كما نتج عن التحليل الإحصائي الذي قام به الباحثان قبول الجزء الثاني من الفرض الثالث للدراسة والذي يقضي بأنه توجد مشكلات ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إذ تراوحت إجابات مكونات عناصر العينة بين الموافقة وعدم الموافقة على غالبية المشكلات. فقد أظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة فيما يخص هذه المشكلات (٢,٩٨) وهو يقع في درجة محايد أو عدم التأكد حسب مقياس ليكرت. وتجدد الإشارة إلى أن جميع المشكلات والتي استقصى عنها الباحثان قد تم استنباطها بمحور ودراسات سابقة واستطلاعات قامت بها مجلة المحاسبة السعودية.

٤ - خلاصة وخاتمة

يهدف هذا البحث إلى دراسة آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في السعودية. وقد تم توظيف النظرية الإيجابية في هذه الدراسة، وهي نظرية قائمة على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢ م).

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني قد ساهم بشكل كبير في تحسين جودة الخدمات المهنية والحد من تجاوزات ممارسي المهنة في المعايير وقواعد السلوك والتعليمات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود بعض المعوقات التي قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات البرنامج، وكذلك وجود بعض المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

وفي ختام هذا البحث يود الباحثان طرح التوصية التي خلصا إليها بعد إجراء الدراسة وهي: ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ممثلة في لجنة مراقبة جودة الأداء المهني بإعداد دراسة شاملة عن مدى فاعلية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كأحد ركائز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، ومدى مساهمته في الارتقاء بمستوى أداء الخدمات المهنية المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة. فقد أفرزت الدراسة الميدانية نتائج تشير بأن هناك عدد من متطلبات البرنامج أثارت مخاوف ممارسي المهنة (مثل متطلبات البرنامج المرتبطة بالفحص الدوري)، فضلاً عن المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (مثل ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمنسوبي المكتب، والضعف التي ترتبت عن فرض أنظمة السعودية)، وكذلك المعوقات التي تحد من التزام مكاتب المراجعة بجميع متطلبات البرنامج (مثل الالتزام بالفحص الداخلي، والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمتها). إضافةً إلى ذلك، فإن التجربة العملية لتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني خلال الخمس سنوات المنصرمة تمخض عنها عدد من المصاعب المتعلقة بندرة الفاحصين المؤهلين، وقلة الإمكانيات المادية، وعدم توافر مدير متفرغ للبرنامج مما تسبب في تأخير تنفيذ الفحص الدوري على غالبية المكاتب ولعدد من السنوات. أهمية مثل هذه الدراسة لا تقتصر على تحديد مواطن الضعف في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني من واقع تجربة تنفيذه العملية وبما يتلاءم مع ظروف وإمكانيات مكاتب المراجعة، وإنما أيضاً التأثير الإيجابي المنتظر منها في النهوض بمستوى أداء المهنة والحفاظ على ثقة المستفيدين منها في المملكة العربية السعودية.

المراجع

أولاً : المراجع العربية

- أخبار هيئة المحاسبين، نشرة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٤٢ .
- برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الصادر بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٢ وتاريخ ١٣/٩/١٤١٥ هـ (١٢/٢/١٩٩٥ م).
- الخاسبة، دورية ربع سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، الأعداد من ١ إلى ٣٨ .
- ندوات سبل تطوير مهنة الخاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، الأولى حتى التاسعة (١٤٠١ هـ إلى ١٤٢٣ هـ). الرياض: قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.
- نظام المحاسبين القانونيين، الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ في تاريخ ١٢/٥/١٤١٢ هـ (١٩٩١ م) ولائحته التنفيذية.

الكتب والبحوث المنشورة

- الراشد، عبدالعزيز (١٤١٥هـ) "مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية"، الندوة السادسة حول سبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة، (الرياض: جامعة الملك سعود-قسم المحاسبة)
- السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالحسن (١٤٢٥هـ) "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ٢، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م).
- السديري، فهده سلطان والعنقري، حسام عبدالحسن (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 عبدالحسن (١٤٢٦هـ/ب) "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثير تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: إستراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (عمان: جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م).
- صبيحي، محمد حسني (١٩٩٧) "مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد ١، (جمهورية مصر العربية: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال).
- طلبة، علي إبراهيم (١٩٩٧) "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، مجلة الإداري، العدد ٦٩، سلطنة عمان.
- العنقري، حسام عبدالحسن (١٤٢٤هـ/أ) "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، (جدة: مطابع السروات).
- العنقري، حسام عبدالحسن (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 ١١٥-١٥١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٤هـ/٢٠٠٣م).
- العنقري، حسام عبدالحسن (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).
- العنقري، حسام عبدالحسن (١٤٢٥هـ/أ) "توطين (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، الملتقى التقني الأول، (الباحة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م).
- العنقري، حسام عبدالحسن (١٤٢٥هـ/ب) "آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م)، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، (القصيم: قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م).

- العنقري، حسام عبدالحسن (١٤٢٦هـ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، *مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين*، مقبول للنشر، العدد ٦٤، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م).
- فراج، ثناء عطية وإبراهيم، أمال محمد (١٩٩٤) "نحو إطار لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعة والرقابة عليها: دراسة تطبيقية، *المجلة المصرية للدراسات التجارية*، المجلد ١٨، العدد ٤، (جمهورية مصر العربية: المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة).
- الفهيد، عبدالله، وهيجسون، أ، (١٤٢٣هـ) دراسة أثر تقنية المعلومات على مهنة المراجعة في المملكة، *الندوة التاسعة لسبل تطوير مهنة المحاسبة في المملكة*، (الرياض: جامعة الملك سعود-قسم المحاسبة).
- لطفي، ليلى عبد الحميد (١٩٩٧) "أثر استخدام النظم الالكترونية في المراجعة على كفاءة الأداء المهني للمراجع"، *المجلة العلمية لكلية التجارة*، العدد ١٣، (جمهورية مصر العربية: جامعة الأزهر، فرع جامعة الأزهر للبنات).
- المطيري، عبيد ومتولي، طلعت عبدالعظيم (٢٠٠٢م) "المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغياها عن البحوث المحاسبية، *المجلة العربية للمحاسبة*، المجلد ٥، العدد (مملكة البحرين: جامعة البحرين).
- نعيمش، ولي (١٩٩٦م) "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات ومفهومها وأهميتها"، *مجلة المحاسب القانوني*، العدد ٩٥، (الأردن: عمان).
- يونس، فايزة محمود (١٩٩٧) "مراجعة النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني"، *المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة*، العدد ٣، (جمهورية مصر العربية: القاهرة، جامعة عين شمس).

ثانياً : المراجع الإنجليزية

- AICPA (1994) "Official Releases: Standards for Performing and Reporting on Quality", *Journal of Accountancy*, SF, 177(3): 6-22.
- AICPA (1993) "Official Releases: Quality Review Standards Interpretations", *Journal of Accountancy*, New York, 175.
- Al-Angari, H. and Sherer, M. (2002) "The Implementation 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*, 16(2): 21-36.
- Andersen, A. (2002) "Andersen Peer Review Finds Firm Complies with Industry's Rules", *Wall Street Journal*, 14(37), (Eastern edition), New York: Jan 3.
- Brown, L. (2003) "Is it Time for Change in Peer Review", *Catalyst*, Dublin: Nov/Dec.
- Claude, C. (1994) "Tackling Common Quality Control Deficiencies", *Pennsylvania CPA Journal*, United States, 65(1).
- Craig, E. and Robert, W. (1996) "Procedural Fairness in the Peer and Quality Review Programs", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, SF, 15(1).
- Dennis, A. (1997) "Peer Reviews and Misconceptions: a Refresher Course", *The National Public Accounting*, Washington: 42(4): 15-41.
- Elder, R. (1997) "A Comment on Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, Sarasota, 11(1).
- Frank, B. (1995) "You have Failed Peer Review...have you Really?", *Pennsylvania CPA Journal*, United States, 66(6): 84-101.
- Gary, C. and Dennis, M. (1998) "The Association between Auditor Quality and Auditor Size: an Analysis of Small CPA Firms", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, SF, 3(2): 11-37.

- Grumet, L.** (2002) "Peer Review: Raising the Bar for Audit Quality", *The CPA Journal*, New York, **72**(7).
- 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*, **12**(2).
- Jagan, K. and Paul, C.** (2000) "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not for Profit Sector", *Journal of International Auditing*, SF, **9**(2): 3-13.
- Laughlin, R.C.** (1995) "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle-Range Thinking", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, **8**(1).
- Lennox, C.** (1999) "Audit Quality and Auditor Size: an Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses", *Journal of Business, Finance & Accounting*, **26**(7/8).
- Luzi, A. and McCabe, R.** (1993) "Managing Partners' Perceptions of Peer Review", *Auditing of Journal*, Sarasota, **12**(2).
- Malcolm, L.** (1987) "Perceptions of the Audit Review Process in Large Public Accounting Firms", *Ohio CPA Journal*, United States, **46**(1).
- Mancuso, M.** (1997) "New standards for performing peer review", *The CPA Journal*, United States, **76**(6).
- Mancuso, M.** (1991) "The Road to Quality", *The CPA Journal*, New York, **61**(9).
- Meier, H. and Fuglister, J.** (1992) "How to Improve Audit Quality: Perceptions of Auditors and Clients", *Ohio CPA Journal*, United States, **51**(3).
- Morton, J.** (2000) "Deadline Looms for Quality Reviews", *Australian CPA*, Melbourne, **70**(8).
- Robert, N.** (1997) "The Nature of Audit Quality Conflict of Paradigms: an Empirical Study of Internal Audit Quality Throughout the United Kingdom Public Sector", *International Journal of Auditing*, **1**(2).
- Sigurdur, T.** (2000) "Auditing the Auditor: a Peer Review of the Icelandic National Audit Office", *International Journal of Governmental Auditing*, SF, **27**(4).
- Sweeney, P.** (2002) "In Enron's Wake: Calls for reform", *Financial Executive*, Morristown, **18**(2): 66-84.
- Thomas, C., Davis, E. and Seaman, L.** (1998) "Quality Review, Continuing Professional Education, Experience and Substandard Performance: an Empirical Study", *Accounting Horizons*, Sarasota: **12**(4):13-27.
- Thomas, C.** (2003) "Research about Audit Quality", *The CPA Journal*, New York, **44**(1): 21-48.

The Impacts of Implementing Quality Review Program on Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study

SALIM ALI AL-GHAMDI

Assistant Lecturer

*Administrative Technology Department,
Technical College, Baha, Saudi Arabia*

HUSSAM A. AL-ANGARI

Associate Professor

*Department of Accounting
Faculty of Economics and Administration
King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

ABSTRACT. This research aims at exploring the impacts of implementing quality review program on audit firms 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 through reviewing available related literature as well as understanding the development and current status of a particular phenomenon in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon (Almotairi and Metwalli, 2002). Based on ideas drawn from such a methodological approach, the researcher has identified a number of selected hypotheses which have been examined using questionnaires through which a number of measures for each hypothesis have been used. Selecting and determining these measures were facilitated by issues taken from previous research, together with the researchers' understanding of the development of the auditing profession in Saudi Arabia and of the difficulties and challenges facing that profession today. The findings of this research suggest that implementing the quality review program on audit firms in the Kingdom has led to the enhancement of the quality of professional services provided by audit firms. It has also helped to eliminate professionals' misconduct by controlling their compliance with the profession's standards, ethical codes and other related rules. Moreover, results of the research had uncovered a number of hindrances that prevented audit firms from fulfilling all the requirements of the quality review program and together with a number of problems that result from the program's implementation over targeted firms.