

فاعلية مراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية

ريم عمر محمد العرو و حسام عبدالمصن العفري

قسم المحاسبة - جامعة الملك عبدالعزيز

جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٣٢هـ، وقبل النشر في ١٤٣٣هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى تقييم مراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية إذ التي تشمل المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الرقابة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأخطاء والتظلمات المهنية أمام هيئات المهنة والمجتمع بصفة عامة) من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المراكز في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من آثارها السلبية. وللتحقيق لذلك تم تطبيق المنهجية الإيجابية التي تعتمد على القياس والتأثير بظواهر معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعريفات وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظواهر، وإثباتا لعلاقات هذه المتغيرات تحت صياغة فرضيات البحث كأسس للدراسة الميدانية، والتي تم إجرائها باستخدام أسلوب

١- هناك عوامل من شأنها أن تؤثر على تنظيم المهنة بالسعودية نتيجة لوجود هياكل مهنية خالصة وعربية، على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في المملكة، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٢- هناك عوامل من شأنها أن تؤثر على تنظيم المهنة بالسعودية في حالة الانضمام للاتحادات منظمة التجارة العالمية، على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في المملكة، بما فيها: معايير وقواعد السلوك وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

وقد تم الاستناد في تطوير المنهج التحري في هذا البحث من خلال ربط نتائج عدد من الدراسات المتعلقة ببيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وبالأخص في تحديد المشاكل والتحديات المعاصرة التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، والتي سيتم التركيز عليها دون غيرها عند إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، وتشتمل كسل من: دراسة (السديري والعتري، ١٤٢٥هـ) عن ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية، ودراسة (العتري، ١٤٢٥هـ/ج) عن آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحطبة على مكاتب المراجعة في السعودية، ودراسة (العتري، ١٤٢٤هـ/أب) عن توسيع نطاق الخدمات المهنية، وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، ودراسة (العتري، ١٤٢٥هـ/أب) عن الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة في السعودية، ودراسة (المنضيري والعتري، ١٤٢٢هـ) عن الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء الاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ودراستي (الغمدني والعتري، ١٤٢٦هـ؛ Al-Angari and Sherif, 2002) عن تأثير تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مهنة مراجعة

الحسابات في السعودية، ودراسة (الشاطري والتعقري، ١٤٢٧هـ) عن العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة، والتعرف على أسباب وأثار مشكلة تنفي أتعاب المراجعة في السوق السعودية، وأخيراً دراسي (الحميد، ١٤٠٩هـ، ١٤١٥هـ) عن تحديد العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية في السعودية.

ختاماً، فيما يتعلق بأسلوب جمع البيانات والتمني على تحقيق هدف البحث وما تم استعراضه من دراسات سابقة، والتي كان لها أثر فعال في تصميم وطريقة وأساليب البحث، سيتم الاعتماد على قائمة الاستبيان، والتي تم تصميمها في ستة أجزاء. حيث اشتمل الجزء الأول على بعض الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهلات العلمية والمهني، إضافة إلى سؤاليين متعلقين بمدى معرفة المحاسبين على الاستبيان بمركزات مهنة المراجعة من معايير للمراجعة، وقواعد السلوك المهني، والضوابط الزمالية، وبرامج لتعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وقنوات الاتصال، وأيضاً مدى معرفتهم (المحاسبين) بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، فيما اشتملت الأجزاء الخمس المتبقية من قائمة الاستبيان على: عوامل المشاكل والتحديات التي تواجه المهنة؛ حيث احتوى الجزء الثاني على: عوامل تعبر عن مشكلة مضمونية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية؛ واحتوى الجزء الثالث على عوامل متعلقة بمشكلة استمرار وقسبي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة. أما الجزء الرابع فقد احتوى على عوامل متعلقة بمشكلة احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، بينما احتوى الجزء الخامس والسادس على: عوامل متعلقة بالتحديات التي تواجه مهنة المراجعة في السعودية وهما وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

وتم توزيع قائمة الاستبيان على مكاتب المراجعة في السعودية، وعلى الأطراف ذات العلاقة بالهيئة. كما تم تصميم الاستمارة وفقاً لمقاييس (بيكرت) المكون من خمس نقاط تتراوح من (٥) إلى (١)، حيث يدل رقم (٥) على أن المشكلة ذات أهمية كبيرة جداً بينما يدل رقم (١) على أن المشكلة عديمة الأهمية. أما فيما يتعلق بمحتجم البحث فيكون من الآتي:

١- المراجعين المتخصصين الممارسين في السعودية (أعضاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين) والذين يعرّفون عن وجهة نظر معارسي مهنة المراجعة. وقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان بمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بتاريخ ١٠٧-١٠٢٤ هـ الموافق ٢٠-١١-٢٠٠٤ م. وقد انتهى البيان على تحصيل عن مكاتب المراجعة والمدى وجودها في السعودية. حيث بلغ إجمالي مكاتب المحاسبين القانونيين بالسعودية ١١٨ مكتباً، كما بلغ إجمالي عدد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة بالسعودية ١٦٨ محاسب قانوني. وقد تم اختيار ١٠٠ استبيان على المراجعين المتخصصين الممارسين للمهنة في السعودية وتم استلام ٨٣ استمارة أي بما نسبته (٨٣%) من الاستبيانات الموزعة.

٢- الأطراف المستفيدة من خدمات مراجعي الحسابات في السعودية، وتشمل كلاً من المراء الماليين والمستثمرين ومسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأكاديميين العاملين في الجامعات السعودية، والمحاسبين والمكاتب القانونية والاقتصاديين. وتم اختيار عينة عشوائية تتكون من كل من المراء الماليين العاملين في الشركات المساهمة السعودية والتي يتبع عددها ١٠٦ شركة مساهمة سعودية كما هو موضح في الموقع الخاص بوزارة التجارة والصناعة السعودية على شبكة الإنترنت. وأيضاً عينة عشوائية من المستثمرين ومسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأكاديميين العاملين في الجامعات السعودية، والمحاسبين والمكاتب القانونية

والاقتصاديين. وقد قام الباحثان بتوزيع ٢٠٠ استمارة على عينة عشوائية مكونة لمختلف أطراف هذه الفئة، واستلموا ٩٧ استمارة أي بما نسبته (٤٨,٥)٪ من الاستبيانات الموزعة.

وقد تم اختيار فرضيات الدراسة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- مقياس ليكرت.
 - ٢- اختبار فرق المتوسطين للامعلمي Mann-Whitney.
 - ٣- اختبار الفرق بين المتوسطات للامعلمي Kruskal-Wallis.
- كما تم تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاحصائية (SPSS).

٢- بيانات الدراسة الميدانية

٢-١ محدودية الالتزام بالمعيار وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية

يبين الجدول (١) أهمية كل عامل من العوامل السبعة لمحدودية التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمتطلبات المعايير وقواعد السلوك وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

وقد قام الباحثان بتحليل كل فقرة من الفقرات المدرجة بالجدول (٢) لتعديد إجابات المراجعين القانونيين، والأطراف ذات العلاقة حسب أعلى تكرار، ومن ثم إجراء مقارنة بين المتوسطات الحسابية لأطراف العينة، ليستم تحديدهم لوجه التشابه والاختلاف بين إجابات طرفي العينة، وتم التوصل إلى ما يلي:

جدول (7) نتائج اختبار الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية

الفرضيات	مدرسة الفصحى		مدرسة النور		مدرسة ابن سينا		مدرسة البساتين		مدرسة العلم		مدرسة القدس		مدرسة الفلاحين		مدرسة الكوكب	
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري
ف 1: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.35	0.45	2.28	0.42	2.41	0.48	2.32	0.46	2.25	0.44	2.38	0.47	2.30	0.45	2.42	0.49
ف 2: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.45	0.50	2.38	0.47	2.52	0.55	2.48	0.52	2.40	0.50	2.55	0.53	2.45	0.51	2.60	0.56
ف 3: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.55	0.55	2.48	0.52	2.65	0.60	2.60	0.58	2.52	0.56	2.70	0.63	2.55	0.60	2.80	0.68
ف 4: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.65	0.60	2.58	0.57	2.75	0.65	2.70	0.63	2.62	0.61	2.85	0.68	2.65	0.65	2.95	0.73
ف 5: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.75	0.65	2.68	0.62	2.85	0.70	2.80	0.68	2.72	0.66	2.95	0.73	2.75	0.70	3.05	0.78
ف 6: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.85	0.70	2.78	0.67	2.95	0.75	2.90	0.73	2.82	0.71	3.05	0.78	2.85	0.75	3.15	0.83
ف 7: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	2.95	0.75	2.88	0.72	3.05	0.80	3.00	0.78	2.92	0.76	3.15	0.83	2.95	0.80	3.25	0.88
ف 8: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.05	0.80	2.98	0.77	3.15	0.85	3.10	0.83	3.02	0.81	3.25	0.88	3.05	0.85	3.35	0.93
ف 9: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.15	0.85	3.08	0.82	3.25	0.90	3.20	0.88	3.08	0.86	3.35	0.93	3.15	0.90	3.45	0.98
ف 10: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.25	0.90	3.18	0.87	3.35	0.95	3.30	0.93	3.18	0.91	3.45	0.98	3.25	0.95	3.55	1.03
ف 11: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.35	0.95	3.28	0.92	3.45	1.00	3.40	0.98	3.28	0.96	3.55	1.03	3.35	1.00	3.65	1.08
ف 12: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.45	1.00	3.38	0.97	3.55	1.05	3.50	1.03	3.38	1.01	3.65	1.08	3.45	1.05	3.75	1.13
ف 13: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.55	1.05	3.48	1.02	3.65	1.10	3.60	1.08	3.48	1.06	3.75	1.13	3.55	1.10	3.85	1.18
ف 14: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.65	1.10	3.58	1.07	3.75	1.15	3.70	1.13	3.58	1.11	3.85	1.18	3.65	1.15	3.95	1.23
ف 15: لا توجد فروق معنوية بين الفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية بين المدارس المختلفة.	3.75	1.15	3.68	1.12	3.85	1.20	3.80	1.18	3.68	1.16	3.95	1.23	3.75	1.20	4.05	1.28

في مجال الكفاءة الذاتية للفرضيات المتعلقة بمتغير الكفاءة الذاتية

أولاً: حصول ٦ عوامل من أصل ١٠ عوامل على لفتي آراء طرفي اللجنة وهي:

١- تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية فسي أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور نظام المحاسبين للتكوين الحسابي، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على اعتبارها من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تقريباً، فقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ والأطراف ذات العلاقة ٣,٦ وبذلك اتفق الطرفان على أهمية هذا العامل.

٢- عدم ملاءمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة مراجعة الحسابات السعودية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهني، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين ٢,٦ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٢,٧.

٣- عدم وضوح متطلبات الأنظمة المهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم موافقتهم على اعتبارها من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك المهني، وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٥.

٤- عدم وضوح استراتيجية وتيات صدور الأنظمة المهنية الملزمة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٧.

٥- عدم فاعلية دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تقديم العون والمساعدة للمكاتب، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجاباتهم متساوياً تماماً، فقد بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٩.

٦- قناعة القائمين على المكاتب المهنية من مالكة وشركاء بصعوبة إحداث تغييرات على نظم وسيناسات العمل المستخدمة لديهم خاصة بالنسبة للمكاتب التي ترتبطها مع شركات مهنية خارجية عقود والتقيات تعاون أو شركة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,١.

ثانياً: ظهور اختلاف في آراء طرفي العينة حول ٤ عوامل من أصل ١٠ عوامل مسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية على النحو التالي:

١- غياب الرادع العقابي الذي يحول دون تمكين القائمين على المكاتب المهنية من مالكة وشركاء من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وقد اختلف المتوسط، حيث كان متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٦ بينما انخفض متوسط إجابة المراجعين إلى ٣,١.

٢- ارتفاع التكاليف المنخرفة أن تلجدها المكاتب المهنية إذا مسا أرائت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية، حيث أدى المراجعون موافقتهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن عدم تأكدها من أن هذا العامل من العوامل السلبية لمحتوية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وقد اختلف المتوسط بينهما حيث كان متوسط إجابة المراجعين ٣.٥ بينما انخفض متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة إلى ٣.١.

٣- افتقر المكاتب للكفاءات المهنية التي تستلزم فهم وتغذية متطلبات الأنظمة المهنية، حيث أدى المراجعون عدم تأكدهم، بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم موافقتهم، على اعتبارها من العوامل السلبية لمحتوية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢.٨.

٤- معدونية عدد المكاتب المهنية المتزامنة بتطبيق الأنظمة المهنية المترتبة، حيث أدى المراجعون موافقتهم، بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدها من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل السلبية لمحتوية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تقريباً فقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣.٥ والأطراف ذات العلاقة ٣.٣.

٢-٢ استمرار ونقصي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

يبين الجدول (٢) أهمية كل عامل من العوامل السلبية لاستمرار ونقصي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تلجدها المكاتب المهنية عن معايير المراجعة التي تتعاقد على إنجازها على الرغم من توفر مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

يوضح من الجدول (٢) ما يلي:

أولاً: حصول ٨ عوامل من أصل ١٠ عوامل على اتفاق كامل من طرفي العينة، وذلك على النحو التالي:

- ١- موثقة ظروف ومقتضيات سوق المهني المعطى، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.
- ٢- إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم تجاه أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين ٣,٢ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٣ مما يدل على أهمية هذا العامل.
- ٣- عدم وجود مسطرة موحدة ومترجمة تحكم تحديد أتعاب المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.
- ٤- عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

الاستعانة مع توظيف عدد معتدل من العوائل في اعتبار كل فرصة من الفرص المتاحة محل البحث. وعند التفاعل في تنفيذ هذه العوائل حتى الأهداف التي تمثلت برزت نظم مهنة مراجعة الحسابات، وما تواجهه المهنة في السعودية من مشاكل وتحديات معاصرة. وتتمثل نتائج الدراسة الميدانية التي تتم وجود اتفاق مطلق بين أعضاء المهنة المعنيين من جانب، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية إذ التي شملت مجانبية الالتزام بالمعايير وقواعد الشوك وغيرها من الأنظمة المهنية، واستمرار ونقص الخبرة الكافية لأعضاء المهنة، وانخفاض مستوى الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، ووجود هيئات مهنية خليجية وعربية، والاضمحلال السعودي للأدوات المنظمة للتجارة العالمية) كما تشير نتائج البحث أيضا إلى وجود فروق معنوية، وغابت مبررات عوامل أخرى لنفس هذه المتغيرات، بالرغم من التساقط الأطراف محل الدراسة حول مدى معرفتهم بمبررات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وفي ختام البحث أوصى الباحثان بعدد من التوصيات منها التفرغ الأكاديميين في تعيين القوائم التي تدرس مهنة المحاسبة والمراجعة، والعمل على تقليل كلفة المراجعة بحيث تتناسب مع العهد المهني المتداول، وانضمام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التبعيات اللازمة في جعلها الإستراتيجية لتهيئة لمواجهة متطلبات التنمية السعودية المنظمة لتجارة العالمية. وخاتمة، أبرز الباحثان عددا من التوصيات التي يطلب إجراء بعض.

١- الإطار المنهجي للبحث

١.١ مقدمة

يعود ظهور ممارسة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية كمهنة إلى ما يقارب ستة عقود من الزمن. خلال تلك العقود مرت المهنة بالعديد من التغيرات في مفهوم وأهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتيجة للتغيرات الظروف والأحداث المولدة، مروراً بفترة شهدت غياباً تاماً للأنظمة المهنية، إلى دستور نظام الشركات في عام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م) ونظام المحاسبين القانونيين الأول في عام ١٣٩٤هـ (١٩٧٤م) والَّذان فتقرا إلى الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة، ووصولاً إلى نتائج جهود العديد من الأطراف المهتمة

٥- إمكانية عدم الإفصاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تذكهم من أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٣ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٢.

٦- عدم نقل العملاء للمستثمرين لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التريجي لأشغالهم التجارية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٧ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٧- محتوية عدد المكاتب المهنية التي تستخدم سياسات واضحة وملائمة لتحديد أتعاب عمليات المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساويًا تمامًا حيث بلغ ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٨- عدم فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في دعم المكاتب المهنية من خلال قبول تقدير المكاتب للأتعاب بشكل موضوعي. حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٧ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

ثالثًا: حصول عاملين من أصل عشرة عوامل على اختلاف في آراء طرفي العينة وهما:

١- إمكانية تقليص نطاق وعقد إجراءات التخصيص لكون التعرض للمساعدة النظامية، حيث أبدى المراجعون عدم تأييدهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض آتاعب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,١ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢- إمكانية تقليص تكاليف العمليات من خلال التحكم بمستويات الرواتب التي يتقاضاها مسوؤو المكتب من المهنيين (استقدام مهنيين أجانب أو توظيف سعوديين محدودتي الكفاءة المهنية)، حيث أبدى المراجعون عدم تأييدهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض آتاعب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٣ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢-٣ ابتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب

يبين الجدول (٣) أهمية كل عامل من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، على الرغم من توفر مركاترات تنظيم المهنة في السعودية.

يتضح من الجدول (٣) ما يلي:

أولاً: لم تختلف كثيراً آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول محور ابتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، حيث تم الحصول على ٩ عوامل من أصل ١٠ عوامل مسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب وهي كالتالي:

زیر نظر محمد عمرو و مسام عبدالمنعم الطرقي

ردیف	معلومات شخصی		معلومات تحصیلی		معلومات شغلی		معلومات خانوادگی		توضیحات
	نام و نام خانوادگی	تاریخ تولد	مدرسه / دانشگاه	مقطع تحصیلی	شغل	محل کار	وضعیت خانوادگی	تعداد فرزند	
۱	محمد عمرو	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۲	مسام عبدالمنعم	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۳	محمد عمرو	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۴	مسام عبدالمنعم	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۵	محمد عمرو	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۶	مسام عبدالمنعم	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۷	محمد عمرو	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۸	مسام عبدالمنعم	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۹	محمد عمرو	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲
۱۰	مسام عبدالمنعم	۱۳۸۵	مدرسه	دیپلم	مدرس	اصفهان	متاهل	۲	تولد: ۱۳۸۵، تحصیلات: دیپلم، شغل: مدرس، محل کار: اصفهان، وضعیت خانوادگی: متاهل، تعداد فرزند: ۲

تعداد کل: ۱۰ نفر (۵ نفر از آقایان و ۵ نفر از خانمها)

١ - شهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٩ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٦ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢ - انخفاض مستويات الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المحترقة من صلاتها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساويًا تمامًا ٢,٦.

٣ - قناعة البنوك ولجان المراجعة في الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحترقة دون غيرها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٤,٠ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٤ - عدم وجود قيود تحد من تجاوز عدد ساعات عمل مالك وشركاء المكاتب المحترقة لحدود المفولة والمعارف عليها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥.

٥ - محدودية عدد المكاتب التي تستطيع مراجعة شركات الكبرى، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,١ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٣ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٦- استخدام العقود والعلاقات الشخصية التي ينشع بها مسالك وشركاء المكاتب المحترفة، حيث أدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٩ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٤,١ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٧- الزيادة النسبية في حجم العنقبة الاستيعابية للمكاتب المحترفة مقارنة مع غيرها من المكاتب، حيث أدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٧ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٨- وضوح وفاعلية السياسات التسويقية التي تستخدمها المكاتب المحترفة، حيث أدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكيدهم من أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٢ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٩- محدودية عدد الشركات المهنية الكبرى في ظل انتشار المؤسسات المهنية الفردية، حيث أدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل كسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.

تلخيصاً: حصل عامل واحد من العوامل السببية لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب على اختلاف في الآراء بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة وهو: العقود النظامية التي تعد من تولد مكاتب

مهنية أجنبية قادرة على مقارعة المكاتب المحترفة، حيث أدى المراجعون موافقتهم، بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدها من هذا العامل كسبب لابتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣.٤ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣.١.

٢-٤ وجود هيئات مهنية خليجية وعربية

يبين الجدول (٤) أهمية كل عامل من العوامل المدرجة فيه في التأثير على تنظيم مهنة المراجعة في السعودية نتيجة لوجود هيئات مهنية خليجية وعربية، على الرغم من توفر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.

ويستخرج من الجدول (٤) ما يلي:

أولاً: التلق طرفاً معينة على أهمية غالبية العوامل بما فيها:

١- توجه السعودية نحو تفعيل الاتفاقيات الخليجية والعربية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣.٦ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة إلى ٣.٤.

٢- توافي صدور أنظمة مهنية شاملة بواسطة الهيئات المهنية الخليجية والعربية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣.٦ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣.٤.

٣- بروز أهمية التكتلات المهنية الإقليمية في ظل عصر العولمة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣.٩ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣.٦.

٤- ضرورة الاستفادة من خبرات الدول العربية الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٩ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٨.

٥- أهمية التمثل الإقليمي في تسهيل الانضمام للكليات عالمية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٩ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٧.

٦- صعوبة استثناء أنشطة المحاسبة والمراجعة من الفعاليات التعاونية في المعاملات الاقتصادية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٦ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٥.

٧- لتشارك كواتر متعددة فاعلة في مجالس إدارات ولجان الهيئات المهنية العربية والخليجية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٩ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٧.

٨- حرص الدول العربية والخليجية التي لم تول اهتماما ملحوظا بالمهنة على الاستفادة من خبرات الدول التي سبقها في توفير إطار شامل لتنظيم المهنة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٨ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٥.

ثانياً: حصول عاملين من أصل عشرة عوامل على اختلاف في إجابات طرفي العينة على النحو التالي:

١- مراعاة الهيئات المهنية الخليجية والعربية لأظمة ومتطلبات العمل المهني في السعودية، حيث أدى المراجعون مواقفهم بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدها من أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٦ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٣.

٢- دعم الملموظ الذي تحظى به الهيئات المهنية والخليجية والعربية، وارتفاع مستوى ما تركز به من إمكانيات مادية وبشرية، حيث أبدى المراجعون مواقفهم، فيما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدها من أهمية هذا العامل في التأثير على وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وقد وصل متوسط إجابات المراجعين إلى ٣,٧ بينما بلغ متوسط الأطراف ذات العلاقة ٣,٣.

٢-٥ الضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية

يبين الجدول (٥) أهمية كل عامل من العوامل في التأثير على تنظيم المهنة بالسعودية في حالة الانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، على الرغم من توفر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

ويتضح من الجدول (٥) ما يلي:

أولاً: حصول غالبية العوامل على التفاق في إجابات طرفي العينة وذلك عكس النحو التالي:

١- توالي قنوم شركات مهنية أجنبية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة مواقفهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٥.

المرادفات	المرادفات	المرادفات					المرادفات							
		المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات	المرادفات				
...
...
...
...
...
...
...
...

جدول (١٠) تأثير البروتينات الغشائية على مرادفة العصارات في المملكة ...

بالمهنة في المملكة، والتي كان من أهمها إنشاء أول جمعية محاسبية سعودية بواسطة أعضاء قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود، وتلقب مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة بواسطة أحد المكاتب المهنية لتوضيحية بتمويل من وزارة التجارة (العقري، ١٤٢٤هـ/). وقد استقرت المهنة بعد دستور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ على توأمة عدد من المركزات المهنية الإنسانية، تشمل: المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، واختيار قنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة، والتعليمات المهنية لممارسي المهنة، وللمجتمع بصفة عامة، وجود مثل هذه المركزات يعود بشكل أساسي إلى دستور نظام المحاسبين القانونيين المتكور، والذي نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ليدافع بها مسؤوليات العمل على تنظيم وإدارة وتطوير المهنة في المملكة (العقري، ١٤٢٣هـ).

وقد ساهم وجود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبسبب ممارستها لمهامها الأساسية، بشكل مباشر خلال العقد السابق في ظهور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بشكلها الحديث التي هي عليه اليوم. فقد تمكنت الهيئة من توفير عدد من المركزات التي تعتمد عليها في تنظيم المهنة، من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم مهامها الأساسية على عدد من اللجان الفنية المتخصصة، تشمل: لجنة معايير المحاسبة، ولجنة معايير المراجعة، ولجنة سلوك وأداب المهنة، ولجنة التعليم والتدريب المهني المستمر، ولجنة مراقبة جودة الأداء المهني، ولجنة اختبارات زمالة الهيئة، ولجنة العلاقات العامة والإعلام، ولجنة المراجعة الداخلية، ولجنة الخدمات الاستشارية (تكوين اللجان الفنية المتخصصة سنت الأوتس) تم بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢/٤ وتاريخ ٢٩/٦/١٤١١هـ (١٩٩٣م)، في حين تم إضافة الثلاث لجان الأخيرة مع قرار مجلس إدارة الهيئة في أعضائه

٢- ارتفاع في معدلات رواتب المهنيين السعوديين، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٤.

٣- انضمام المكاتب المحلية الصغرى في شركات مهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط الإجابات متساوياً تقريباً حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٤,٠ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٩.

٤- بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب، حيث أبدى المراجعون موافقتهم بشدة، فيما أبدت الأطراف ذات العلاقة موافقتها على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد تجاوز متوسط الإجابات (٤) حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٤,٢ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٤,٠.

٥- توجيه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٤,٠ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٧.

٦- تعديل متطلبات أنظمة السعودة (توطين الوظائف) المفروضة على المكاتب المهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط الإجابات متساوياً تقريباً، حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٣,٧ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٦.

٧- تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاوله المهنة في السعودية، وفيما يتعلق بشروط الحصول على زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على تضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٣,٨ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٤.

٨- توجه نحو تطبيق المعايير وقواعد السلوك المهنية لدولية عوضاً عن السعودية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل في التأثير على تضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٢.

ثانياً: حصول عاملين من العوامل العشر على اختلاف في إجابات طرفي العينة وهما:

١- تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتملك حصة شراكة في المكاتب المهنية لتخوله ممارسة مراجعة الحسابات، حيث أبدى المراجعون موافقتهم بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدتها من أهمية هذا العامل في التأثير على تضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٣,٦ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٣.

٢- تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل في التأثير على تضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة موافقتها عليه، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٦,٨ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣,٠.

٢- اختبارات فرضيات البحث

اعتمد الباحثان على الاختبارين التاليين لتقييم مدى صحة فرضيات:

- ١- اختبار فرق المتوسطين للامعنى (مان- ويتني Mann-Whitney) أو U: يعتبر هذا الاختبار بديل (لامعنى) للاختبار t الخاص بالفروق بين متوسطي مجتمعين، والمبني على أساس عينتين مستقلتين. أي أن هذا الاختبار سيقبل للاختبار، بل أفضل منه، ويستخدم إذا كانت العينتان مختارتين من مجتمعين لا يتبعان توزيعاً طبيعياً. ولتوضيح هذا الاختبار نفترض أن لدينا عينتين مستقلتين: الأولى حجمها n_1 والثانية حجمها n_2 . وقد تم اختبارهما من مجتمعين متصلين ومستقلين لاختبار فرض العدم والخاص بعدم وجود فرق بين المتوسطين، حيث يتم دمج مشاهدات العينتين معا في عينة واحدة، ثم يتم ترتيب هذه المشاهدات تصاعدياً، ويتم إعطاء الرتبة ١ لأصغر مشاهدة، والرتبة ٢ للمشاهدة التي تليها وهكذا حتى نصل لأعلى رتبة لأكبر مشاهدة. فلو فرض أن W هي مجموع ترتيب المناظرة لمشاهدات إحدى العينتين، هنا نستخدم الإحصاء التالي:

$$U = W - \frac{n_1(n_1+1)}{2}$$

وإذا كانت كل من n_1 و n_2 أكبر من ٨ فإنه يمكن إثبات أن U تتبع تقريباً

$$\text{توزيعاً طبيعياً وسطه } \frac{n_1n_2(n_1+n_2+1)}{12} \text{ وشيأته } \frac{n_1n_2}{12}$$

وعلى ذلك فإننا نستخدم الإحصاء التالي، والذي يتبع توزيعاً طبيعياً قريباً:

$$Z = \frac{U - \frac{n_1n_2}{12}}{\sqrt{\frac{n_1n_2(n_1+n_2+1)}{12}}}$$

اختبار فرق المتوسطين للامعنى 'مان-ويتني' يتم إجراؤه لمعرفة ما إذا كان يوجد فرق معنوي (جوهرى) بين متوسط إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة بعزى إلى أحد العوامل الديموغرافية، وذلك بوضع فرض العدم كـ: "متوسطا الإجابتين متساوي، أو بمعنى آخر لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين

متوسطي إجابتي العينتين بالنسبة للعوامل المذكورة. أما لفرض البديل H_1 : متوسطا الإجابتين غير متساويين، أي بمعنى آخر توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين في إجابات العينة. فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (H_0) وقبول الفرض البديل (H_1). أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (H_0) ورفض الفرض البديل (H_1). أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

٦- اختبار الفرق بين المتوسطات اللامعلمية Kruskal-Wallis أو اختبار H: ويعتبر هذا الاختبار بديلاً لا معلمياً لاختبار تحليل التباين في التوجه واحد، وهو مبني على مجموع الرتب. فلو فرض أن لدينا K عينة عشوائية مستقلة الأولى حجمها n_1 والثانية حجمها n_2 وهكذا. وأن هذه العينات تم اختيارها من مجتمعات منسفة عددها k. ومن ثم يتم اختبار فرض العدم، والذي ينص على عدم وجود فرق بين المتوسطات. في هذا الاختبار يتم منح مشاهدات العينات في عينة واحدة، ويتم إعطاء رتب لهذه المشاهدات تصاعدياً. فإذا كانت R_i هي مجموع الرتب للمشاهدات التي تنتمي للعينة رقم i، ولتسى عدد أفرادها n_i وكانت $n = \sum_{i=1}^k n_i$

فإن اختبار H مبني على الإحصاء التالي:

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{i=1}^k \frac{R_i^2}{n_i} - 3(n+1)$$

والذي يتبع تقريباتاً توزيع مربع كاي بدرجات حرية $K-1$.

اختبار الفرق بين المتوسطات اللامعلمية كروسكال-واليس-الانس يتم إجراؤه لمعرفة ما إذا كان يوجد فرق معنوي (جوهرى) بين متوسط إجابات العينة على

الأسئلة المتعلقة بأراء يعزى إلى أحد العوامل الديموغرافية، وذلك بوضع فرض العدم كـ H_0 : جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة بالنسبة لكل من العوامل المذكورة، أما الفرض البديل فـ H_1 : ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية أي بمعنى آخر توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات في إجابات العينة. فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (٠.٠٥) يتم رفض الفرض العدم (ف٠) وقبول الفرض البديل (ف١)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠.٠٥) فبم قبول فرض العدم (ف٠) ورفض الفرض البديل (ف١)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة.

١-٣ نوع العمل

لاختيار إذا كان هناك فرق معنوي يعزى إلى نوع العمل حصول محاور الدراسة، تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney عند مستوى معنوية (٥%) كالتالي:

يتضح من الجدول (٦) تجاوز احتمالات غالبية المحاور (٠.٠٥) تلك تسم قبول فرض العدم، ورفض الفرض البديل، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة، بينما حصل محور واحد، وهو محور وجود هبات مهنية خليجية وعربية على احتمال ٠.٠٤ (أقل من ٠.٠٥) لذلك تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة، ومما يدل على عدم وجود فرق معنوي يعزى إلى نوع العمل حول أهمية جميع المحاور، فيما عدا محور وجود هبات مهنية خليجية وعربية.

جدول (٦). تطبيق اختبار Mann-Whitney.

المتغير	Z	Mann-Whitney (U)	المتوسط	التباين	نوع العزل	المتغير
مراجعة حسابات	٠,٠٠٤	١٠٠٣	١٠٠٠٠,٠٠	١٠٠٠٠,٠٠	١٠٠	١
مراجعة حسابات						٢
مراجعة حسابات						٣
مراجعة حسابات						٤
مراجعة حسابات						٥
مراجعة حسابات						٦
مراجعة حسابات						٧
مراجعة حسابات						٨
مراجعة حسابات						٩
مراجعة حسابات						١٠
مراجعة حسابات						١١
مراجعة حسابات						١٢
مراجعة حسابات						١٣
مراجعة حسابات						١٤
مراجعة حسابات						١٥
مراجعة حسابات						١٦
مراجعة حسابات						١٧
مراجعة حسابات						١٨
مراجعة حسابات						١٩
مراجعة حسابات						٢٠

٢-٢ سنوات الخبرة

لاختبار إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأشراف ذات العلاقة يعزى إلى سنوات الخبرة حول محور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (5%) كالتالي:

جدول (٧). تطبيق اختبار Kruskal-Wallis.

المعيار	صوت العروة	ن	مجموع الرتب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال P	النتيجة
١. محدودية التمدد	أقل من ستة	٦٠	١٤٠٠,٥	١,٦	٠,٣٩١	غير ذات دلالة
	٦-١٠	٢٥	٢١٤٢,٥			
	١٠-١٥	٢٦	٢٥٥٦,٥			
	١٥-٢٠	٢٦	٢٩٢٠,٥			
	أكثر من ٢٠	٢٠	١١٢٤,٥			
٢. استمرارية العروة	أقل من ستة	٦٠	١٤٠٠,٥	١٤,٥	٠,٠٠٠٤	ذات دلالة
	٦-١٠	٢٥	٢٢٢٥,٥			
	١٠-١٥	٢٦	٢٩٤٢,٥			
	١٥-٢٠	٢٦	٣٠٨٦,٥			
	أكثر من ٢٠	٢٠	١٢٢٠,٥			
٣. استمرارية العروة	أقل من ستة	٦٠	١٤٠٠,٥	١٤,٦	٠,٣٣٣	غير ذات دلالة
	٦-١٠	٢٥	٢٠٤٠,٥			
	١٠-١٥	٢٦	٢٤٥٤,٥			
	١٥-٢٠	٢٦	٢٦١٤,٥			
	أكثر من ٢٠	٢٠	١٠١٤,٥			
٤. عدم حدوث إصابة	أقل من ستة	٦٠	١٤٠٠,٥	٣,٥	٠,٤٢٦	غير ذات دلالة
	٦-١٠	٢٥	٢٠٢٢,٥			
	١٠-١٥	٢٦	٢٣٠٠,٥			
	١٥-٢٠	٢٦	٢٥٥٤,٥			
	أكثر من ٢٠	٢٠	١٢٢٤,٥			
٥. استخدام العروة	أقل من ستة	٦٠	١٤٠٠,٥	١,٩	٠,٣١٦	غير ذات دلالة
	٦-١٠	٢٥	٢١٧٠,٥			
	١٠-١٥	٢٦	٢٥٤٤,٥			
	١٥-٢٠	٢٦	٢٦٧٤,٥			
	أكثر من ٢٠	٢٠	١٠٤٤,٥			

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة تظهر نتائج الاختبارات التفرقة التي بذلت عليها الدراسة في الجدول (٧) كما يلي:

- ١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٣٩٦ مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.
- ٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٠٠٥ مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، والذي يقضي بوجود لاختلاف معنوي بين متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة، أي أن هناك فروقا معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.
- ٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٣٣٣ مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.
- ٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٤٣٢ مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.
- ٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٧١٦ مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.
- وقد تم إجراء مجموعة من الاختبارات (U) Mann-Whitney لتعديد فئات سنوات الخبرة المشببه في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحدود استمراري ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة عند مستويات معنوية (2٥) كالتالي:

جدول (A) - تعاديل العنصر للكحول باستخدام اختبار (U) Mann-Whitney.

سنوات الخبرة (1)	سنوات الخبرة (2)	Mann-Whitney (U)	Z	الأهمية	الدلالة
أقل من سنة	3-1	97,0	1,06	0,114	غير ذات
أقل من سنة	6-4	26,0	3,06	0,002	ذات
أقل من سنة	10-7	107,0	2,19	0,028	ذات
أقل من سنة	أكثر من 10	357,0	0,00	0,984	غير ذات
3-1	6-4	231,0	1,78	0,076	غير ذات
3-1	10-7	107,0	1,17	0,244	غير ذات
3-1	أكثر من 10	887,0	0,88	0,380	غير ذات
6-4	10-7	261,0	0,62	0,537	غير ذات
6-4	أكثر من 10	625,0	3,00	0,002	ذات
10-7	أكثر من 10	1124,0	2,22	0,028	ذات

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (A) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين ذوي الخبرة الأقل من سنة، والأطراف ذات العلاقة الذين تتراوح خبراتهم بين 6-4 بالنسبة لمحور استمرار ونقسي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين ذوي الخبرة الأقل من سنة، والأطراف ذات العلاقة الذين تتراوح خبراتهم بين 10-7 بالنسبة لمحور استمرار ونقسي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين الذين تتراوح خبراتهم بين (6-4) والأطراف ذات العلاقة الذين تجاوزت خبراتهم عشر سنوات بالنسبة لمحور استمرار ونقسي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين الذين تتراوح خبراتهم بين (10-7) والأطراف ذات العلاقة الذين تجاوزت خبراتهم عشر سنوات بالنسبة لمحور استمرار ونقسي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.

٣-٢ التسهيل الأكاديمي

لاختبار ما إذا كان هناك فرق يعزى إلى التسهيل الأكاديمي حول محاور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (20) كالتالي:

جدول (٩). الفرق الذي يعزى إلى التسهيل الأكاديمي حول محاور الدراسة.

التسهيل الأكاديمي	ن	مجموع الترتيب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال P	المحور
١. معدونية الالتزام والمصائب	١٦	٨٥٢,٩٦	٥,١	٠,٢٢٩	١. معدونية الالتزام والمصائب وإيجاد السبلوك وغيرها من الأنشطة المهنية
٢. تكنولوجيا	١٢	١٠٥٧٤,٠٦			
٣. ماستر	١٢	٥٢٦,٥١			
٤. دكتوراه	٣	٢٢٨,٢			
٥. أخرى	٣	٢٢٢,٥٤			
٢. استكمال وتبني قدرات	١٦	٨٥٦,٥٦	٣,٧	٠,٤٤٤	٢. استكمال وتبني قدرات تخصص كتاب المراجعة
٣. تكنولوجيا	١٢	١١٦٠١,٦٥			
٤. ماستر	١٢	١٠٠٧,٥			
٥. دكتوراه	٣	٢٥٨,٠٩			
٦. أخرى	٣	٢٠٠,٤٩			
٣. استكمال تقديم الخدمات المهنية	١٦	٨٥٦,٥٦	١,٩	٠,٥٥٢	٣. استكمال تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المالكين
٤. تكنولوجيا	١٢	١١٢٢١,٣٦			
٥. ماستر	١٢	١١٢٢,٥			
٦. دكتوراه	٣	٥١١,١			
٧. أخرى	٣	١٦٨,٥١			
٤. وجود هيئات مهنية خاضعة	١٦	٨٥٢,٩٦	١٤,١	٠,٠٠٧	٤. وجود هيئات مهنية خاضعة وحرية
٥. تكنولوجيا	١٢	١٢٢٥٥,٣٦			
٦. ماستر	١٢	٩١١,٠٤			
٧. دكتوراه	٣	٢٠٨,٥			
٨. أخرى	٣	٢٨٠			
٥. اعتماد التسمية للأقسام	١٦	٩٤١,٥٦	١٠,٥	٠,٠٢٢	٥. اعتماد التسمية العالمية نظمة التجارة العالمية
٦. تكنولوجيا	١٢	١٥٠١٢,٣٦			
٧. ماستر	١٢	١٠٩٤,٠٢			
٨. دكتوراه	٣	٢٠٩٤,٩			
٩. أخرى	٣	١٤١,٥١			

الربع للثورة الثالثة بتاريخ ٩/٩/١٤٢٢هـ - (٢٠٠١م)). مخرجات عمل هذه اللجنة تمثل المرتكزات الأساسية التي يقوم عليها اليوم تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (الرائد، ١٤٠٣هـ).

٢-١ مشكلة البحث

سبق الإشارة إلى أن تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة يقوم اليوم على عدد من المرتكزات الأساسية، وعلى الرغم من توافر مثل هذه المرتكزات وغيرها فإن دلائل الواقع تشير إلى أن المهنة مزالت تواجه عدداً من المشاكل المعاصرة؛ بدءاً من محدودية تقييد الممارسين بمتطلبات المعايير - وقواعد السلوك المهنية، وبرامج لتعليم المهني المستمر وغير ذلك من أنظمة (العائدي والعفري، ١٤٢٦هـ؛ العفري، ١٤٢٧هـ/١٤٢٥هـ/أب، ج، ١٤٢٤هـ/أب)، ومروراً بنصف سنوي وقلة عدد الكوادر المهنية الوطنية المؤهلة (Abdeen and Yavas, 1985)، وانتهاءً بما يسود العلاقات التنافسية بين المكاتب المهنية من شواهد غير صحية ساهمت في استمرار ونقش وجود ضائقة انخفاص الأتعاب المهنية (الشاطري والعفري، ١٤٢٧هـ؛ العفري، ١٤٢٥هـ/أب، ج، الحفيد، ١٤١٥هـ) فضلاً عن احتكار تقديم حل الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب الكبرى (السديري والعفري، ١٤٢٦هـ/أب، ١٤٢٥هـ)، فالإحصائيات الحديثة تشير إلى أن (٧٨٪) من دخل المكاتب المهنية في المملكة (١٠٢ مكتب) يتركز في أحد عشر مكتباً يعمل بها (٥٣٪) من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في المملكة (المركز الهنئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٣، شوال ١٤٢٠هـ/يناير ٢٠٠٠م، ص. ٢).

بالإضافة إلى ذلك، تواجه مهنة مراجعة الحسابات في المملكة عدداً من التحديات المعاصرة (المعظري والعفري، ١٤٢٣هـ)، منها على سبيل المثال: ما قد يترتب عن الاتفاقيات الخليجية أو العربية المتعلقة بتنظيم المهنة، وما قد يترتب عن انضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة يظهر لتسليح الاختبارات الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (٩) كما يلي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٢٩) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٤٤) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٧٥٢) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٧) أقل من (٥%) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

0- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (0.33) أقل من (0.05) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات الأكاديمية المتشعبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمعور وجود هياكل مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (0.05) كالتالي:

جدول (10). المؤهلات الأكاديمية المتشعبة للاختلاف في المعور الرابع.

التأهيل الأكاديمي (١)	التأهيل الأكاديمي (٢)	Mann-Whitney U	Z	الاحتمال الدلالة
تأهيل أكاديمي	بكالوريوس	213.5	1.71	0.087
تأهيل أكاديمي	ماجستير	66.0	0.66	0.512
تأهيل أكاديمي	دكتوراه	109.0	0.59	0.556
تأهيل أكاديمي	أخرى	18.0	0.44	0.662
بكالوريوس	ماجستير	221.5	1.81	0.070
بكالوريوس	دكتوراه	117.5	3.07	0.002
بكالوريوس	أخرى	81.0	1.66	0.098
ماجستير	دكتوراه	181.5	0.36	0.719
ماجستير	أخرى	18.0	0.20	0.838
دكتوراه	أخرى	39.0	0.28	0.761

وتشير النتائج الطاهرة بالجدول (10) إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين لحاصلين على البكالوريوس و آراء الأطراف ذات العلاقة لحاصلين على الدكتوراه بالنسبة لوجود هياكل مهنية خليجية وعربية. أما بالنسبة لمعور الضمان السعودية لالتقبات منظمة التجارة العالمية، فقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات الأكاديمية المتشعبة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (0.05) كالتالي:

جدول (١١). تحديد المزايا النسبية للاختلاف في المحاور الخماس.

التأهيل الأكاديمي	التأهيل الأكاديمي (١)	التأهيل الأكاديمي (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
دبلوم	بكالوريوس	٥١٢,٥	١,٧١	٠,٠٨٧	غير ذات	
دبلوم	ماجستير	٦٦,٠	٠,٦٦	٠,٥١٢	غير ذات	
دبلوم	دكتوراه	١٤٩,٠	٠,٤٩	٠,٥٥٦	غير ذات	
دبلوم	أخرى	١٤,٠	٠,٥٤	٠,٦٦٩	غير ذات	
بكالوريوس	ماجستير	٥٥١,٥	١,٥١	٠,٠٧٠	غير ذات	
بكالوريوس	دكتوراه	١١٧١,٥	٣,٠٧	٠,٠٠٢	ذات	
بكالوريوس	أخرى	٥٤,٠	١,٦٦	٠,٢٠٨	غير ذات	
ماجستير	دكتوراه	١٥١,٥	٠,٣٦	٠,٧٢٩	غير ذات	
ماجستير	أخرى	١٨,٠	٠,٢٠	٠,٨٣٨	غير ذات	
دكتوراه	أخرى	٣٩,٠	٠,٣٥	٠,٧٠٤	غير ذات	

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١١) إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات كل من المراجعين الحاصلين على البكالوريوس وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الدكتوراه فيما يتعلق بالانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

٣-٤ التأهيل المهني

لاختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى التأهيل المهني حول محاور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (0,05) كالتالي:

جدول (١٢). تحديد الفروق التي تعزى للتأهيل المهني.

المحور	التأهيل المهني	ن	مجموع الترتيب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	ثلاثة
١. محاسبية الأكثر من المعلمين وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	لا يوجد	١٢١	١١٥١٧,٧٥	٤,٨	٠,٢٧٧	محرر دال
	رخصة سعودية	٢٢	٢٢٤٦,٩٦			
	رخصة أمريكية	١٣	١٢٢١,٠٦			
	رخصة بريطانية	٤	٤١٢			
	أخرى	١٠	٩٥٤			
٢. استشارات وتفسي مشاهرة التفاضل ألعاب المرجمة	لا يوجد	١٢١	١١٢٨٠,٤٦	٩,٠	٠,٠٠١	محرر دال
	رخصة سعودية	٢٢	٢١١٤,٥٤			
	رخصة أمريكية	١٣	١٦٧٧			
	رخصة بريطانية	٤	٣١٤			
	أخرى	١٠	٩٩٤,٥			
٣. امتلاك تقويم الخدمات المهنية بواسطة حساب مستودع من المكاتب	لا يوجد	١٢١	١١٢٧٤,٧	٤,٩	٠,٢٩٨	محرر دال
	رخصة سعودية	٢٢	١٤٠٣,٤٦			
	رخصة أمريكية	١٣	١,٤٥٧,٩٤			
	رخصة بريطانية	٤	٥٠٠			
	أخرى	١٠	٧٧٤			
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	لا يوجد	١٢١	١١٢٥١,٥٩	٢٦,٨	٠,٠٠٠	دال
	رخصة سعودية	٢٢	٤١٠,٥٤			
	رخصة أمريكية	١٣	١١٤٦,٨٣			
	رخصة بريطانية	٤	٢٢٠,٥٢			
	أخرى	١٠	١٢٢١			
٥. تنظيم السعودية لائحات منظمة التجارة العالمية	لا يوجد	١٢١	١١٢٢٩,٣٦	٩٩,٦	٠,٠٠٠	دال
	رخصة سعودية	٢٢	١٣١٢,٥٠٦			
	رخصة أمريكية	١٣	١٥١٤,٤٥			
	رخصة بريطانية	٤	٤٧٢,٥٢			
	أخرى	١٠	١١٥٦			

وفي ضوء نتائج التحليل السابق في استجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة

تظهر نتائج اختبار فرومنس التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (١٢) كالتالي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٢١٧) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٦٦) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٢٩٨) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أن هناك فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أن هناك فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

وقد تم إجراء مجموعة من الاختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد المؤهلات المهنية النسبية في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحدود وجود هبات مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:
جدول (١٤). تعتمد المؤهلات المهنية نسبية للاختلاف في المحور الرابع.

التأهيل المهني (١)	التأهيل المهني (٢)	Mean Wilcoxy (٣)	Z	الاحتمال الدالة
لا يوجد	زمالة سعودية	٢٥١,٠	٤,٦٥	٠,٠٠٠
لا يوجد	زمالة أمريكية	٦٦٣,٠	١,٢٢	٠,٢٢٧
لا يوجد	زمالة بريطانية	٢٢٢,٥	٠,٢٢	٠,٨٢١
لا يوجد	أخرى	٤٦١,٠	١,٤٩	٠,٠٤٩
زمالة سعودية	زمالة أمريكية	٣٩,٥	٣,٤٩	٠,٠٠٠
زمالة سعودية	زمالة بريطانية	٣٨,٠	٠,٤٣	٠,٦٦٥
زمالة سعودية	أخرى	٢٩,٠	٣,٢٢	٠,٠٠١
زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	٢٢,٠	٠,٤٤	٠,٦٢٢
زمالة أمريكية	أخرى	٥٩,٠	٠,٤٠	٠,٦٨٨
زمالة بريطانية	أخرى	٢٤,٠	٠,٢٢	٠,٨٢٢

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١٢) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة السعودية فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة البريطانية فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

كما تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات المهنية المشيئة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمصور انضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية عند مستويات معنوية (Z₀₅) كالآتي:
جدول (١٤). تحديد المؤهلات المهنية المناسبة لاختلاف في المحور الخامس.

التأهل المهني (١)	التأهل المهني (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
لا يوجد	زمالة سعودية	988,0	٢,٢٦	٠,٠٢٨	دال
لا يوجد	زمالة أمريكية	٢١٤,٠	١,٤٤	٠,٠٠٠	دال
لا يوجد	زمالة بريطانية	١٦٤,٠	١,٢٦	٠,٢٠٧	غير دال
لا يوجد	أخرى	٤٢٠,٠	١,٨٨	٠,٠٦٠	غير دال
زمالة سعودية	زمالة أمريكية	٢٠,٠	٢,٩٠	٠,٠٠٠	دال
زمالة سعودية	زمالة بريطانية	١٩,٠	١,٨١	٠,٠٧٦	غير دال
زمالة سعودية	أخرى	٥٢,٠	٢,٢٨	٠,٠١٤	دال
زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	١٩,٥	١,٥٤	٠,١٢٢	غير دال
زمالة أمريكية	أخرى	٢١,٠	٢,١٠	٠,٠٣٧	دال
زمالة بريطانية	أخرى	١٩,٠	٠,٤٢	٠,٦٦٧	غير دال

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١٤) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة السعودية فيما يتعلق بانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة الأمريكية فيما يتعلق بانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

3- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة الأمريكية فيما يتعلق بالانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

4- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بالانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

5- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة الأمريكية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بالانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

3-5 مدى المعرفة بمركبات تنظيم المهنة

لاختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى مدى المعرفة بمركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (5%)، كالتالي:

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة، تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها لدراسة في الجدول (15) كما يلي:

1- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (0.061) أكثر من (5%) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

2- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (0.059) أكثر من (5%) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

جدول (١٥) - تحديد المعرفة بمرتبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

المهنة	مستوى المعرفة	ن	مجموع الترتيب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	الدلالة
١. محاسبية الإلتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	معرفة متقدمة	٦	١٢٢,٥	٩,٠	٠,٠٦٦	غير ذات
	معرفة متوسطة	٢٣	١٠١٩,٠٧			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٣٢٥,٢١			
	معرفة جيدة	٦٤	٥٢٢٧,٦			
٢. إلمام بالمشاكل والقضايا الخاصة بالمهنة	معرفة متقدمة	٦	٦١٧	٩,١	٠,٠٥٦	غير ذات
	معرفة متوسطة	٢٣	١١٢٧,٩			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢١٠٣,٥١			
	معرفة جيدة	٦٤	٥٣٥٨,٠٨			
٣. إلمام بالأساليب والخدمات المهنية بواسطة عند محدود من المكاتب	معرفة متقدمة	٦	٥٧	٥,٦	٠,٠٨٥	غير ذات
	معرفة متوسطة	٢٣	١٥٨٧,٤٦			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢١٨٧,٠٤			
	معرفة جيدة	٦٤	٦١٠٨,٦٦			
٤. وجود هيئات مهنية خالصة وعربية	معرفة متقدمة	٦	١٥٥	٦,٦	٠,١٦٣	غير ذات
	معرفة متوسطة	٢٣	١٢٩٤,٠٥			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٠٠,٤٤			
	معرفة جيدة	٦٤	٦٤٢٢,٠١٦			
٥. انضمام المحاسبين للتكافؤات النظامية التجارية العالمية	معرفة متقدمة	٦	٤٧,٥	٦,٤	٠,١٧٢	غير ذات
	معرفة متوسطة	٢٣	١٩٧٧,٠١١			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٥٣,٠٤			
	معرفة جيدة	٦٤	٤١٦٦,٦١			
	معرفة ناعمة	٦٤	٦١١٦,٦٤			

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٨٥) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمبرنكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٦٣) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمبرنكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٧٢) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمبرنكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٣-٦ مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة

لاختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (٥٪):

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (١٦) كما يلي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٢) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

إضافة إلى ذلك، تعد التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في جميع المجالات، وبخاصة الاقتصادية والمحاسبية سببا هاما لإيجاد ما يكفل لمهنة مراجعة الحسابات الإشراف والتأقلم (أوغزالي، ١٩٩٦م). ف تطوير مهنة مراجعة الحسابات أصبح ضرورة ملحة تقتضيها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الأقطار الشامية، وفي السعودية على وجه الخصوص. وتعود أهمية هذا التطور إلى أهمية الدور الذي تلعبه مهنة مراجعة الحسابات في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الرقابة الفاعلة على المشاريع والخطط الاقتصادية، وما توفره من بيانات ومعلومات تساهم في متابعة وتقييم أداء رقابة على مثل هذه المشاريع والخطط. كما أن تزايد الوعي الاجتماعي بأهمية دور مراجع الحسابات يهيئ المناخ المناسب لإحداث التطوير المناسب، سواء بتحويل متطلبات الأنظمة التي تحكم ممارسة المهنة، أو بتوفير مفهوم حديث لمسئوليات والتزامات أعضاء المهنة، أو باستحداث أدوات جديدة لتنظيم ممارسة المهنة، أو غير ذلك من التغييرات.

وللأهمية، تعد مراحل تطور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية شاهدا على ضرورة مواكبة المهنة للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة. فكل مرحلة شهدت عددا من التحولات في مفهوم وأهمية وطبيعة مراجعة الحسابات سواء من حيث التنظيم أو الممارسة. والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام مرتبط تحديداً بمسائل المهنة، وما يجب أن يتم عمله لمواكبة المشاكل والتحديات المعاصرة، ويتطلب التعامل مع مثل هذا السؤال إجراء تقييم لمرئيات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بما فيها المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، و برامج لتعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وأخيراً قنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة، والتعليمات المهنية لممارسي المهنة، والمجتمع بصفة عامة.

جدول (١٦). تعديده مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة.

المعور	مدى المعرفة	ن	مجموع الترتيب	Kruskal-Wallis (P)	الاحتمال	دلالة
١. معاونة الأتسزارة بالمعايير وقواعد الأتسزارة وغيرها من الأنظمة المهنية	معرفة معروفة	٩	٥١٩,١٨	١٧,٣	٠,٠٠٢	دال
	معرفة معروفة	١٠	٧٨٥			
	معرفة متوسطة	١٣	٣٠٩٣,٥٨			
	معرفة جيدة	٧٢	١٧٧٢,٣٩			
	معرفة نادرة	١٦	٥١٨,٥٨			
٢. ائسزارة وائسزارة ائسزارة ائسزارة ألعاب الترامعة	معرفة معروفة	٩	٤٥٥	١١,٧	٠,٠٠٠	دال
	معرفة معروفة	١٠	٦٥٢			
	معرفة متوسطة	١٣	٣٣٠٠,٣٧			
	معرفة جيدة	٧٢	١٨٤١,٣٩			
	معرفة نادرة	١٦	٤٤٠,٩٢			
٣. ائسزارة ائسزارة ائسزارة المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب	معرفة معروفة	٩	٥١٥,٠٢	١٠,١	٠,٠٢٨	دال
	معرفة معروفة	١٠	٥١١,٥			
	معرفة متوسطة	١٣	٣٨١١,٦٥			
	معرفة جيدة	٧٢	١٨٨٩,٢			
	معرفة نادرة	١٦	٥٧٧,٦٨			
٤. وجود هيئات مهنية علمية وعربية	معرفة معروفة	٩	٣١٨,٩٩٦	٢١,٥	٠,٠٠٠	دال
	معرفة معروفة	١٠	٧٧٢			
	معرفة متوسطة	١٣	٣٨٥٠,٦٥			
	معرفة جيدة	٧٢	١٠٨٨٠,٣٢			
	معرفة نادرة	١٦	٥٢٦٠,٥٦			
٥. ائسزارة ائسزارة ائسزارة ائسزارة ائسزارة ائسزارة	معرفة معروفة	٩	١٠٣,٥٤	١٠,٧	٠,٠٣١	دال
	معرفة معروفة	١٠	٥٥٧			
	معرفة متوسطة	١٣	٣٥١٥,٦٨			
	معرفة جيدة	٧٢	١٢٤٥,١٦			
	معرفة نادرة	١٦	٥٠٨٩,٤			

٢- اختيار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٢٠) أقل من (٢٥)

مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

3- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (0.038) أقل من (20) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

4- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (0.000) أقل من (20) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

5- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (0.031) أقل من (20) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

يتضح أن هناك فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات حول جميع المحاور، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور محتوية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية عند مستويات معنوية (20) كالتالي:

جدول (١٧). اختبار مدى المعرفة بالمشكلات المحاسبية في وجود الاختلاف في المسور الأول.

الدرجة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	مدى المعرفة (٢)	مدى المعرفة (١)
غير ذل	٠,٣٦٦	٠,٩٠	٣١٠,٠	معرفة محدودة	معرفة معنوية
ذل	٠,٠٥٠	١,٩٦	١١٣,٠	معرفة متوسطة	معرفة معنوية
ذل	٠,٠٢٦	٢,٩٢	١٧٦,٥	معرفة جيدة	معرفة معنوية
ذل	٠,٠١٢	٣,٨٩	٢٤٠,٠	معرفة تامة	معرفة معنوية
غير ذل	٠,٥٩١	٠,٦٤	٢٠٩,٠	معرفة متوسطة	معرفة محدودة
غير ذل	٠,٣٦٢	٠,٩١	٢٩٤,٠	معرفة جيدة	معرفة محدودة
غير ذل	٠,١١٧	١,٥٧	١٥٢,٠	معرفة تامة	معرفة محدودة
ذل	٠,٠١٠	٢,٩٦	١١٠,٦,٥	معرفة جيدة	معرفة متوسطة
ذل	٠,٠٠٢	٣,١١	١١١,٥	معرفة تامة	معرفة متوسطة
ذل	٠,٠٢٥	٢,١٩	١٢٤,٦	معرفة تامة	معرفة جيدة

وتشير نتائج الجدول (١٧) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمعدونية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمعدونية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

- ٣- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتعدومة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة القائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحتودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.
- ٤- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحتودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.
- ٥- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة القائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحتودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.
- ٦- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة القائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحتودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.
- كما تم إجراء مجموعة من الاختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتشعبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور استمراري ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة عند مستويات معنوية (0.05) كالتالي:

جدول (١٨). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المحاسبية في وجود اختلاف في المعيار التقني.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mean-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
معرفة معنوية	معرفة محدودة	11.0	-0.9	0.371	غير ذات
معرفة معنوية	معرفة متوسطة	117.0	1.95	0.050	ذات
معرفة معنوية	معرفة جيدة	199.0	2.19	0.031	ذات
معرفة معنوية	معرفة تامة	174.0	2.17	0.032	ذات
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	109.0	1.77	0.076	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة جيدة	207.0	1.89	0.058	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة تامة	178.0	1.91	0.057	غير ذات
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	198.0	1.99	0.046	غير ذات
معرفة متوسطة	معرفة تامة	195.0	1.97	0.048	غير ذات
معرفة جيدة	معرفة تامة	171.0	1.73	0.084	غير ذات

وتشير نتائج الجدول (١٨) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار ونفسي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار ونفسي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

3- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار ونقسي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

وبالمثل، تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسوبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحدود اختبار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب عند مستويات معنوية (2.0) كالتالي:

جدول (19). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسوبة في وجود اختلاف في المحور الثالث.

مدى المعرفة (1)	مدى المعرفة (2)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
معرفة معنوية	معرفة محدودة	87.0	-1.21	0.225	غير ذات
معرفة معنوية	معرفة متوسطة	137.0	1.38	0.166	غير ذات
معرفة معنوية	معرفة جيدة	112.0	1.59	0.11	غير ذات
معرفة معنوية	معرفة تامة	128.0	1.78	0.075	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	138.0	1.81	0.069	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة جيدة	168.0	2.31	0.021	ذات
معرفة محدودة	معرفة تامة	121.0	1.97	0.046	ذات
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	103.0	1.17	0.239	غير ذات
معرفة متوسطة	معرفة تامة	80.0	1.60	0.109	غير ذات
معرفة جيدة	معرفة تامة	129.0	1.81	0.069	غير ذات

وتشير نتائج الجدول (19) إلى التالي:

1- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة القائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بالتحكم في تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب.

كما تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتشعبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمصور وحسود هيئات مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (5%) كالتالي:

جدول (٢٠). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتشعبة في وجود اختلاف في المصدر الرابع.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الأحتمال	الدلالة
معرفة معنوية	معرفة محدودة	٢٤٠	٢,٥٥	٠,٠١١	ذات
معرفة معنوية	معرفة متوسطة	٥٤٠	٢,٣٦	٠,٠٠٢	ذات
معرفة معنوية	معرفة جيدة	١٥٢,٠	٢,٥٦	٠,٠٠٩	ذات
معرفة معنوية	معرفة قائمة	٥٢,٠	٢,٥٦	٠,٠٠٠	ذات
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١٤٦,٠	-٠,٨٩	٠,٣٧٢	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٢٢١,٠	٠,٥٢	٠,٥٧٥	غير ذات
معرفة محدودة	معرفة قائمة	١٢٤,٠	٢,٠٦	٠,٠٤٠	ذات
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١٤٥,٠	-٠,٤٠	٠,٤٤٢	غير ذات
معرفة متوسطة	معرفة قائمة	٧٠,٢,٥	٢,٣٦	٠,٠١٦	ذات
معرفة جيدة	معرفة قائمة	١٠٩٤,٠	٢,٦١	٠,٠٠٢	ذات

وتشير نتائج الجدول (٢٠) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

- ٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المعنومة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- ٣- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المعنومة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- ٤- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المعنومة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- ٥- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- ٦- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- ٧- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين نوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، نوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

وبالنسبة لمعور انضمام السعودية للانقلابات منظمة التجارة العالمية، تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمسكلات المشبوبة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (0.05) كالتالي:

جدول (٢١) - تحديد مدى المعرفة بالمسكلات المشبوبة في وجود اختلاف في المعور الخامس.

الفرقة	الاختلاف	Z	Mann-Whitney (U)	مدى المعرفة (٢)	مدى المعرفة (١)
غير ذاك	٠,٥٦٦	٠,٦٦	٣٩,٠	معرفة معنوية	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,٤٠٣	٠,٨٤	١٥٩,٠	معرفة متوسطة	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,٣٤٦	٠,٩٤	٣٦٦,٥	معرفة جيدة	معرفة معنوية
ذاك	٠,٠١٤	٢,٤٢	١٠١,٠	معرفة لئيمة	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,٥٦٤	٠,٠٥	٢١٢,٠	معرفة متوسطة	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,٧١٧	٠,٣٦	٢٢٨,٥	معرفة جيدة	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,٠٢٧	١,٥٠	١٤١,٥	معرفة لئيمة	معرفة معنوية
غير ذاك	٠,١٨١	٠,٤٤	١٤٧٧,٠	معرفة جيدة	معرفة متوسطة
ذاك	٠,٠٠٥	٢,٥٦	١٤٧,٥	معرفة لئيمة	معرفة متوسطة
ذاك	٠,٠٦٦	٢,١٦	١٢١٥,٠	معرفة لئيمة	معرفة جيدة

وتشير نتائج الجدول (٢١) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمسائل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة اللئيمة بالمسائل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بانضمام السعودية للانقلابات منظمة التجارة العالمية.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمسائل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة اللئيمة بالمسائل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بانضمام السعودية للانقلابات منظمة التجارة العالمية.

3- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة لتامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بانضمام السعودية لالتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

4- الخلاصة والنتائج والتوصيات

4-1 الخلاصة

قدم هذا البحث نقياً لمرتزكات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، والتي تشمل المعايير المهنية، وأواعد السلوك المهني، واختبارات لزمالة المهنة، وبرامج لتعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأخطاء والتعليقات المهنية لممارسي المهنة وللمجتمع بصفة عامة، من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتزكات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من أثارها السلبية. وقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على التفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع، بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، واستناداً لمقتضيات هذه النظرية تم صياغة فرضيات البحث كأساس للدراسة الميدانية، والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب الاستبيان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختبار كل فرضية من الفرضيات محل البحث. واعتمد الباحثان في تحديد هذه العوامل على الأدبيات التي تناولت مرتزكات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات وما تواجهها المهنة في السعودية من مشاكل وتحديات معاصرة.

4-2 نتائج الدراسة الميدانية

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

٣-١ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم فاعلية مرنكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر أعضاء المهنة الممارسين، والأطراف ذات العلاقة بالمهنة، مثل هذا التقييم سيتم توجيهه تحديداً إلى قياس فاعلية كل من المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، والخصائص الزماتية المهنية، وبرامج لتعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة وللمنتسب بصفة عامة. ويعتمد الحكم على مدى فاعلية المرنكزات المذكورة من خلال تحديد مدى ملائمتها والسجامتها وموائمتها للظروف، والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة. استناداً إلى ذلك، يهدف هذا البحث إلى الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن لمرنكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، التعامل مع المشاكل، والتحديات التي تواجهها، والحد من آثارها السلبية؟

وتكمن أهمية هذا البحث بشكل أساسي في افتقار أدبيات المراجعة إلى دراسات مماثلة، فضلاً عن أهمية المواضيع المرتبطة بمستقبل المهنة في السعودية. كما أن حساسية المرحلة الحالية المتقلبة التي يشهدها المحيط الاقتصادي في السعودية تبرز أهمية البحث العلمي كأساس لأي قرار مرتبط بالاقتصاد الوطني. ومن المؤكد، فإن مهنة مراجعة الحسابات تعد أحد الدعائم الأساسية لاقتصاد أي دولة، بالإضافة إلى ذلك لا يخفى على أي مهتم أو متابع لوضع المهنة في السعودية ما يحيط بها من مشاكل وتحديات تتطلب المعالجة، على الرغم من توفر المرنكزات التنظيمية التي لم تظهر نون المرور بمشاكل وتحديات وتكبت مراحل زمنية منصرمة.

١- اتفاق الأطراف محل الدراسة على معرفتهم الجيدة بمرتكبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية من معايير مهنية، قواعد سلوك وأداب المهنة، اختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وثقوات الإتصال التي تكفل إحصاء الأنظمة والتعليمات المهنية للممارسي المهنة وللمجتمع بصفة عامة.

٢- لا توجد فروق معنوية بين آراء المحييين تعزى إلى نوع العمل حول جميع المحاور فيما عدا محور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

٣- لا توجد فروق معنوية بين آراء المحييين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة حول جميع المحاور فيما عدا محور استمرار ونقسي ظاهرة الخفاض ألعاب المراجعة، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد الفئات المسببة في وجود الاختلاف معنوي عند مستويات معنوية (٥٪).

٤- لا توجد فروق معنوية بين آراء المحييين تعزى إلى التأهل الأكاديمي حول جميع المحاور، فيما عدا محوري وجود هيئات مهنية خليجية وعربية والعضام السعودية لائتلافات منظمة للتجارة العالمية، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد الفئات المسببة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (٥٪).

٥- لا توجد فروق معنوية بين آراء المحييين تعزى إلى التأهل المهني حول جميع المحاور، فيما عدا محوري وجود هيئات مهنية خليجية وعربية والعضام السعودية لائتلافات منظمة للتجارة العالمية، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد الفئات المسببة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (٥٪).

٦- لا توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى مدى المعرفة بمركزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات حول جميع المحاور.

٧- توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات والتي تشمل:

- معنوية التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمتطلبات المعايير، وقواعد السلوك، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة، والتعليمات المهنية على الرغم من توفر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

- استمرار ونفسي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تقلصها مكاتب المهنة عن عضلات المراجعة، على الرغم من توفر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

- احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، على الرغم من توفر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

- وجود هبات مهنية خلبية وعربية على الرغم من تسافر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

- انضمام السعودية لاتفاقيات منظمة للتجارة العالمية، على الرغم من توفر مراكز تنظيم المهنة في السعودية.

وإذ تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد الفئات المسببة في وجود الاختلاف معنوي عند مستويات معنوية (0.05)، مثل هذا الاختلاف يؤكد على وجود اختلاف في درجة وعي المجتمع السعودي بشكل عام بمدى تأثير هذه المشاكل، والتحديات على مستقبل مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

٤-٣ التوصيات

على ضوء ما أبرزته الدراسة الميدانية من نتائج، يقدم الباحثان التوصيات التالية:

- ١- ضرورة زيادة نسبة مشاركة الأكاديميين في رسم السياسات ومسئوليات الأنظمة والقوانين التي تفس مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال زيادة عدد المقاعد المخصصة للأكاديميين في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأجائها التخصصية، ليس فقط لما لديهم من معرفة، وإنما أيضاً لتكويرهم عبر ممارستهم وبالتالي أكثر موضوعية وأبعد عن التحيز.

- ٢- العمل على تأمين أتعاب المراجع بحيث تتناسب مع الجهد المهني المبذول، وبالتالي إمكانية الوصول للخدمة المطلوبة، من خلال وضع قواعد استرشادية عامة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، يمكن الأخذ بها من قبل لجان المراجعة أو مجالس الإدارات أو الملاك في المنشآت في تحديد الأتعاب المنفوعة للمراجعين.

- ٣- اعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لتجديلات قانونية في خطتها الاستراتيجية، حتى تتمكن السعودية من الانضمام لاتفاقيات منظمة تجارة عالمية، وبالأخص إعادة صياغة المادة الثانية من النظام، والمنطقة بشرط السعوية لتتعد في سجل المحاسبين القانونيين، ومراجعة شرط التفريغ لمزاولة المهنة.

ختاماً، يود الباحثان إلقاء الضوء على المناطق البحثية المطلوب تدعيمها وإزلاها بالدراسات والبحوث:

- ١- التأهيل العلمي والمهني وتأثيره على جودة الأداء المهني.
- ٢- احتياجات مستخدمي خدمات المراجعة مقابل اتجاهات المهنة وفقرتها على مقابلة تلك الاحتياجات.
- ٣- آثار احتكار الخدمات المهنية من قبل المكاتب الكبرى في السعودية.
- ٤- تقييم فاعلية اختبارات الرقابة السعودية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو غزالة، طلال (١٩٩١م) أسس تطوير مهنة المراجعة في السعودية: مطبعة المحاسب القانوني العربي، العدد ٦٩، (ديسمبر).
- أخبار هيئة المحاسبين، (١٤٢٠هـ) الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٢، (شوال).
- توفيق، محمد شريف (١٤٠٨هـ) رؤية مستقبلية نحو المحاسب الرئيسية لتطوير مهنة المحاسب المحاسبية في المملكة العربية السعودية: مطبعة الإدارة العامة، العدد ٥٥، الرياض: معهد الإدارة العامة، محرم ١٤٠٨هـ.
- توفيق، محمد شريف، وعبدالقادر، محمود حسن (٢٠٠٤م) نحو آلية ماثلة لبناء معايير المحاسبية المالية العربية والإسلامية: حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجي: دراسة توثيقية اختيارية مقارنة المؤتمر الرابع لتوثيق مبادئ نظمات الأعمال أداء التكامل العربي في مواجهة تحديات العولمة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (ديسمبر).
- توفيق، محمد شريف، وقديوس، حمدي محمود (١٤١٢هـ) كراسة اختيارية لاستخدام المنطق الأجنبي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية: مطبعة الإدارة العامة، العدد ٧٢، الرياض: معهد الإدارة العامة.
- المحمود، تركي راجي، وإبراهيم، محمد زيدان (١٤١٧هـ) "مشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت: دراسة ميدانية" مطبعة الإدارة العامة، العدد ٣٩، العدد ١، الرياض: معهد الإدارة العامة، (شوال).
- المحمود، تركي، وقفايش، محمود، ورمضان، صليل (١٩٩٨م) "المصاعب التي تواجه منطقي الحسابات في الأردن" مطبعة مؤلة للبحوث والدراسات، العدد ٧، العدد ١، الأردن: جامعة مؤنة.
- الصعيد، عبدالرحمن إبراهيم (١٤١٥هـ) لتعديت أعباء المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للحوائل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين" مطبعة جامعة الملك سعود، العلوم الإدارية، العدد ٧، العدد ١، الرياض، جامعة الملك سعود.

العنزي، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٩هـ) العوامل التي تؤثر على تحديد أسعار الأراضي الزراعية: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: مجلة الإدارة العامة، العدد ٥٩، الرياض: معهد الإدارة العامة، (محرر).

نتيبات، علي (٢٠٠١م) دراسة تطبيقية لدى السجون وأصناف ومسئوليات منطقي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير الشفافية الدولية: مجلة دراسات، العدد ٢١، العدد ١، ص: ٢٣-٤٩.

الرشد، عبد العزيز راشد (١٤٠٣هـ) أسباب تطور معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية: الندوة الثانية لمنتدى تطوير المحاسبة في المملكة، الرياض، جمعية المحاسبة السعودية.

الرشد، وائل إبراهيم (١٤٢٢هـ) تشكل بيئة المحاسبة والمراجعة بثقافة الكوينة: مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، العدد ٧، العدد ٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

السديري، فهد سلطان، والعنزي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ) كفاءة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسئولياتهم في المملكة العربية السعودية مؤثر الاقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخامسة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/ ٢٥-٢٧ أبريل ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان، والعنزي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ) أسباب كفاءة التوقعات المرتبطة بمفاهيم الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثير تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة المؤثر العنزي السديري، عمان: جامعة فيلتاليفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/ ١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان والعنزي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ) زهد ملائح فعوى للتوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد ١٨، العدد ٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

السعيدة، منصور إبراهيم (١٩٩٦م) كفاءات التي تولاه شاطئي الوظائف المحاسبية في محافظات الجنوب في الأردن: مجلة مؤلفات البحوث والدراسات، العدد ١١، العدد ١، الأردن: جامعة مؤتة.

- السلطان، عبدالرحمن محمد (١٤١٩هـ) سعودة سوق العمل في المملكة العربية السعودية: الأبعاد والمعوّلات والطول المقترحة مجلة الإدارة العامة، المجلد ٢٨، العدد ٢، الرياض: معهد الإدارة العامة، (١٤١٥هـ).
- الطغري، إيمان حسين، والظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٧هـ) انخفاض مستوى أعباء المراجعة والتأثر على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد ١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.
- الشمس، مصطفى أحمد (٢٠٠٢م) دراسة تطبيقية لثقافة لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي المجلة العربية للعلوم الإدارية، المجلد ٩، العدد ١، الكويت: جامعة الكويت، (١٤١٠هـ).
- الشمري، عبد حامد معروف (١٤١٤هـ) معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استنفاذها في نظم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية: دراسة تطبيقية مقارنة، الرياض: الإدارة العامة للبحوث في معهد الإدارة العامة.
- الظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٧هـ) من برهانت المطالب القانوني، جدة: مطابع سروات.
- الظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٥هـ) انخفاض مستوى أعباء المراجعة والتأثر على مكتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٤، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.
- الظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٥هـ-أب) توظيف (سعود) مكتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: العنقري النفس الأول، الساحة: الكلية للقبية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.
- الظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٥هـ/أح) آثار الالتزام بمعايير المراجعة المطبقة على مكتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، العدد العاشرة لسنن تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والثقافية ونورهما في نجم الركاب والمساهمة في الشركات السعودية، القسم: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٥هـ/١٥-١٦ أكتوبر ٢٠٠٣م.
- الظفري، حسام عبدالمنصن (١٤٢٤هـ/أ) مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطابع سروات.

الطغري، حسام عبدالمنعم (١٤٢١هـ-ب) توسيع نطاق الخدمات الصحية والتأهيل 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".

القاسمي، سالم علي، والطغري، حسام عبدالمنعم (١٤٢٦هـ-ب) أثر 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.

غريبة، سالم محمد (١٩٨٩م) معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد ١، العدد ١، بنغازي: اللجنة القومية للبحوث العلمي، (الطريف).

قليل، أحمد محمد عبد الرؤوف (٢٠٠٠م) معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية مجلة أفاق جديدة، العدد ٢، السنة الرابعة، المنوفية: كلية التجارة، جامعة المنوفية، (الربط).

محمد، منير، ونور، عبدالقاسم (٢٠٠٤م) تأثير الخبرة الشخصية على المشاكل التي تواجه مائقي الحسابات القانونيين في الأردن" مجلة دراسات، المجلد ٣٦، العدد ١.

الطغري، عبيد سعد، والطغري، حسام بن عبد المنعم (١٤٢٢هـ-ب) دور المستفيدين المهنية المحاسبية والمراجعة السعودية في ضوء لوائح منظمة التجارة العالمية مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص: ٢٩٧-٣٥١، الرياض: معهد الإدارة العامة.

الطغري، عبيد سعد، ومتولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م) المتاحج المهنية المعاصرة (التفسيري والنقدي) ونماذجها عن البحوث العربية في المحاسبة مجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٥، العدد ١، ص: ١-٢٧، البحرين: جامعة البحرين.

الوايل، وائل علي (١٤١٠هـ-ب) أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية مجلة جامعة الملك سعود: العلوم الإدارية، المجلد ٤، العدد ٢، الرياض: جامعة الملك سعود.

الوايل، وائل علي (١٤١٠هـ-ب) معايير المحاسبة السعودية: دراسة ميدانية للتحديات المهنية إعداد المعايير مجلة الإدارة العامة، العدد ٦٦، الرياض: معهد الإدارة العامة، (تول).

الوابل، وليد علي، وجمعة، إسمايل إبراهيم (١٩٧٧ هـ) "أوضاع التطعيم المحاسبي في الجامعات السعودية: دراسة مقارنة" مجلة المحاسبة، العدد ١٢، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، (نوال).

لتقاء المراجع الإنجليزية

- Aldren, A.M. and Yous, H. (1981) "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia", *International Journal of Accounting*, 20(2): 111-23.
- Al-Anqari, B. and Sherr, M. (2002) "The Implementation of Quality Review Program on Audit Firms in Saudi Arabia: An Illustration of Change Process in a Transitional Economy", *Journal of King Abdulaziz University, Economics and Administration*, 14(2): 21-36, *The ICA Annual Congress*, (Adren, April 2001).
- Baker, C.R. (1983) "Self-Regulation in the Public Accounting Profession: the Structural Response of the large Public Accounting Firm to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2): 66-80.
- Hendriksen, B. (2004) "Some Comments on the Impact of the Economic Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firm", *Critical Perspectives on Accounting*, 12(2): 159-166.
- Milner, P. (1998) "On the Interrelationships between Accounting and the State", *Accounting Organizations and Society*, 15(4): 313-338.
- Mitchell, A., Sikka, P. and Wilmet, H. (1998) "Sweeping it under the Carpet, the Role of Accountancy Firms in Money Laundering", *Accounting Organizations and Society*, 23(5): 589-607.
- Sikka, P. (1997) "Regulating the Auditing Profession", Chapter 7, pp: 126-145, in Sherr, M. and Tarley, 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*, 26(2): 97-125.
- Wilmet, H. (1999) "Organizing the Profession: a Theoretical & Historical Examination of the Development of Major Accountancy Bodies in the UK", *Accounting, Organizations and Society*, 11(5): 88-112.

The Effectiveness of Major Regulatory Pillars upon which the Auditing Profession in the Kingdom of Saudi Arabia is Based: An Empirical Study

Reem Omar M. Al-Arro and Hussam A. Al-Angari

*Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration
King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

Abstract: This research aims at evaluating major regulatory pillars upon which the auditing profession in the Kingdom of Saudi Arabia is based (including professional standards, ethical codes of professional conduct, fellowship examinations, continuous professional education programs, quality review programs, and communication channels that assure the delivery of rules and regulations to auditors and society in general) through measuring the effectiveness of such regulatory pillars in dealing and coping with the difficulties and challenges facing the Saudi auditing profession's environment and revisiting its negative effects. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining, and predicting certain phenomenon through reviewing previous literature 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 a methodological approach, the research hypotheses, upon which the empirical research provided by this paper is based, have been identified. These have been examined using questionnaires through which a number of factors for each hypothesis have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous literature that deal with auditing regulatory pillars and with the contemporary difficulties and challenges facing the Saudi auditing environment. The findings of this research suggest that a consensus does not seem to exist between auditors on the one hand and related parties on the other hand on their knowledge of difficulties and challenges facing the Saudi auditing environment. The significance of some aspects related to the factors explored in the empirical research (including the violation of compliance with professional standards, ethics and other rules and regulations by auditors, the persistence and spread of existing "low-balling" concept (i.e. low level audit fees) within the Saudi audit environment, the monopoly over professional services by a limited number of professional firms, the existence of regional professional bodies, and the affiliation to the World Trade Organization by Saudi Arabia. Moreover, there are differences in the responses of parties under research regarding other aspects related to the same factors, even though, these parties agreed on their knowledge of major regulatory pillars upon which the auditing profession in Saudi Arabia. The paper is concluded by providing some recommendations, such as participation of academics in constructing the laws of accounting and auditing, ensuring the existence of fair balance between fees and effort in all audit assignments, and the consideration that should be placed by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) on various required changes on its strategic plan that would enable Saudi Arabia to achieve the requirements of the World Trade Organization. The researchers also recommended some future research topics.

١-٤-١ مراجعة الأبيبيات ذات العلاقة

تزايدت خلال العقدتين السابقتين الدراسات والبحوث التي تستند إلى منهجيات بحثية نقدية، وتفسيرية في كشف الثقب عن الطبيعة الشائكة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وعند من الدول المتقدمة. وقد أوضحت هذه الدراسات والبحوث أن تنظيم المهنة لا يرتبط فقط بأمر قنية محددة، بل إنه مرتبط أيضا بالمجتمع وبالوضع الاقتصادي والسياسي التي توجد وتعمل به المهنة (Sikka, 1997). وقد انصب تركيز الباحثين على شكل التنظيم الذاتي (عندما يتم تنظيم المهنة بواسطة المهنيين أنفسهم) وشمل عددا من المحاور الأساسية، منها كشف الثقب عن دور مكاتب المراجعة الكبرى في استخدام أجوة التوقعات في الحفاظ على مكانتها كمنظمة للمهنة وبسيطرة على تقديم الخدمات فسي أن واحد (Miller, 1990)، وتحليل مواقع المهنيين القائمين على المعاهد المهنية في ردود الفعل التي صدرت منهم تجاه عدد من المتغيرات الاقتصادية والقياسية (Baker, 1993)، ومناقشة روابط العلاقات السببية بين المهنة والمجتمع والحكومات (Willmott, 1999; Sikka, 2002)، وكشف الثقب عن دور المهنيين في تسهيل إتمام عمليات غير شرعية يحتاج نصل إلى غسل الأموال (جرائم التبييض) باستخدام أساليبهم الغامضة. وذلك على الرغم من وجودهم على هرم التنظيم المهني، ومصادفتهم على شعاعات حماية الصالح العام (Mitchell et al. 1998)، بالإضافة إلى كشف الثقب عن أثر السلامة وقوة الاقتصادية التي تمارسها المعاهد المهنية ومكاتب المحاسبة الكبرى، ليس فقط لاحتكار التنظيم وتقديم خدمات مهنة للمحاسبة، ولكن أيضا لاحتكار تنظيم وتقديم خدمات مهنية أخرى إدارية ومالية وقانونية. (Hendrickson, 2001).

وفي المقابل، كان تركيز الدراسات والبحوث التي أجريت على الدول العربية منصبا على كشفت الثقب عن المشاكل المتعلقة بتنظيم وممارسة مهنة

المحاسبة والمراجعة في هذه الدول. منها على سبيل المثال دراسة (عربية، ١٩٨٩م) والتي أبرز فيها أهمية وجود معايير وفواحد سلوك مهني في الجماهيرية الليبية، ودراسات (السعيدة، ١٩٩٦م؛ الحمود وأخرون، ١٩٩٨م؛ محمد ونور، ٢٠٠٤م؛ زبيبات، ٢٠٠٤م) والتي تناولت المصاعب التي يواجهها المهنيون بالملكة الأردنية الهاشمية بشكل تفصيلي، وأسبابها وطرق علاجها، ودرجة أهميتها، ودراسات (الحمود وإبراهيم، ١٤١٧هـ؛ قرالشد، ١٤٢٣هـ) عن المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت، ودرجة أهميتها وتأثيرها على تنظيم وتطوير المهنة، ودراسة (أبيد، ٢٠٠٠م) عن معايير المراجعة المتلائمة للممارسة المهنية في اليمن، وبشكل عام، توصيات لدراسات التي تناولت البيئات العربية كانت لا تخرج عن إبراز أهمية صناعة معايير وفواحد سلوك مهنية محلية أو تطبيق مبادئها الدولية، بالإضافة إلى إبراز أهمية التعليم والإعلام المحاسبي في النهوض بمستوى الوعي المحاسبي لمختلف الأطراف المستفيدة من المهنة في المجتمعات محل الدراسات.

أما الدراسات والبحوث التي أُجريت على بيئة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، فقد تسحورت حول ثلاثة أبعاد رئيسية. يتعلق البعد الأول: بكيفية بناء معايير، وفواحد سلوك، وألظمة مهنية محلية مناسبة وصالحة للتطبيق (توفيق، ١٤٠٨هـ؛ الوائل، ١٤١٠هـ؛ أ.ب. توفيق وقانوس، ١٤١٢هـ؛ توفيق وسدقناح، ٢٠٠٤م). أما البعد الثاني: فيتعلق بدراسة إمكانية تطبيق المعايير وفواحد السلوك الدولية عوضاً عن المحلية (الشمرعي، ١٤١٤هـ؛ الشامي، ٢٠٠٢م). أخيراً - وليس آخراً - البعد الثالث كان تركيزه منصباً على: استعراض ومناقشة ومعالجة أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية، بما فيها آثار استمرار ونقش وجود طساهرة لخصائص الإعجاب المهنية (السعيد، ١٤٠٩هـ، ١٤١٥هـ؛ العنزي، ١٤٢٥هـ؛ الشاطري والعنزي، ١٤٢٧هـ)، وأسباب وأثار ندرة الكوادر الوطنية المؤهلة

تمارسه المهنة (الوائل وجمعة، ١٤١٧هـ- السلطان، ١٤١٩هـ- العفري، ١٤٢٥هـ/ب)، ولانكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب (العفري، ١٤٢٤هـ/ب)، وصعوبة التزام المهنيين بالأخسة والتعليمات المقرمة (Al-Anqari, and Shere, 2002)، العفري، ١٤٢٥هـ/ج؛ السنوري والعفري، ١٤٢٦هـ/أ،ب)، وأخيراً آثار تصادم الملكية العربية السعودية بالثقافات منظمة التجارة العالمية (المعزري والعفري، ١٤٢٣هـ).

٥-١ منهجية وفرضيات البحث

اعتمد هذا البحث على توصيف النظرية الإبحانية، والتي تقوم على الشرح والتفسير، والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول لمجموعة من التعريف، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (المعزري وسولي، ٢٠٠٦م). وقد بحثت صياغة الفروض التالية، كأسس للدراسة الميدانية التي يقدمها للبحث:

١- هناك عوامل تحد من التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمتطلبات المعايير، وقواعد السلوك، وبرامج التعليم المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٢- هناك عوامل مسببة لاستمرار وتقليص ظاهرة انخفاض الأرباح المهنية التي تقلصها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة التي تتعاقد على إنجازها، على الرغم من توفر مرتكزات تنظيم المهنة في السعودية، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية، وبرنامج التعليم المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٣- هناك عوامل مسببة لانحياز تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على الرغم من توفر مرتكزات تنظيم المهنة في السعودية، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية وبرنامج التعليم المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.