مجلة جامعة الملك عبدالعزيز : الاقتصاد والإدارة، مج ١٩، ع ٢، ص ص ١-٢٢٠ (جمادى الآخرة ١٤٢٦هـ/يوليو ٢٠٠٥م)
ردمد ١٣١٩-١٦٥٨

مجلة جامعة الملك عبدالعزيز
الاقتصاد والإدارة

المجلد ١٩ العدد ٢

٢٠٠٥م
١٤٢٦هـ

مركز النشر العلمي
جامعة الملك عبدالعزيز
جدة

- **عام**
- مجلة نصف سنوية تصدر عن الجامعة في مجالات الاقتصاد والإدارة وينشر فيها مركز النشر العلمي بالجامعة. يقبل للنشر في هذه المجلة البحوث الأصيلة، المكملة، المترجمة عن اللغات الأخرى، والتي لم يسبق نشرها في أي مكان آخر. وتعرض الكتب التي يمكن نشر بعض مستخلصاتها أيضاً على الأعضاء ذات الشأن لتقييمها. وترسل المواد إلى:

رئيس هيئة التحرير - كلية الاقتصاد والإدارة - ص. ب ٨٠٢٠١، جدة ٢١٥٨٩ - المملكة العربية السعودية

- لا تنشر المواد إلا بعد التحكيم.
- المواد المقدمة للنشر يجب ألا يكون قد سبق نشرها أو مقدمة للنشر في جهة أخرى. وإذا قبلت للنشر، لا يسمح بنشرها بنفس الشكل أو بشكل آخر في أية جهة أخرى إلا بتصريح كتابي من رئيس هيئة التحرير.

- **التقديم للنشر**
- تقدم المواد من أصل وصورتين باللغة العربية أو الإنجليزية مرسومة على الآلة الكاتبة على ورق مقاس (A4) على صفحة واحدة فقط، مع ترك مواصفة لكل هامش، ومرقمة ترقيماً متسلسلاً في ذلك الأشكال والجداول.
- يشترط أن تقدم المخططات والرسوم أصلية، وواضحة، ومعاونة الأشكال والتعليق عليها والمراجع في صفحات مستقلة.

- **الكتابة**
- يرتب كما يلي على النحو التالي:

١- عنوان. ٢- اسم المؤلف (المؤلفين). ٣- عنوان المؤلف أو المؤلفين بنفس الترتيب. ٤- المستخلص في حدود ٢٠٠ كلمة باللغتين العربية والإنجليزية. ٥- نص. ويستحسن فيه ألا تزيد صفحات من العناوين أو أقل مع ترك الهامش الأيسر للتعليق التحريري للجداول والأشكال.

- يحدد على الهامش الأيسر للتعليق التحريري للجداول والأشكال.
- يجب تعريف الحروف المستخدمة كرموز في المواضع الأولى لظهورها.
- الأرقام داخل المراجع تكون بترقيم متسلسل داخل كوسر مربعة [ ] عشوائية.
- في نهاية المقال الكتب المراجع التي أشير إليها تحت عنوان: المراجع وترتب هجائياً على حسب اسم العائلة، مستكملة بياناتها كما يلي عن الآتي:

- **الجـــداول**
- ترقم الجداول ترقيماً متسلسلاً مستقلاً عن ترقيم الأشكال خلال النص، وتكون لكل منها عنوان واضح الجداول، ومصدره أسفله.

- **الأشـــكال**
- تقدم في أغلفة منفصلة مع دراسة عند وضعها.
- يشار إلى مواضع الأشكال في هامش النص أو تفصيل حضورها في أماكنها المحددة بالنص.
- تعد الأشكال الخطية مرسومة بالحبر الصيني على ورق كلك أو زاوج مقاس ١٣×٨ سم أو أصغر أو أكبر، مع مراعاة سمك الخطوط والرموز والحروف خاصة في حالة التصغير.
- تعد الصور الفوتوغرافية المراد طباعتها من نسخ أصلية مطبوعة على ورق لماع مقاس ١٣×٨ سم أو أصغر أو أكبر.
- لا تقبل الصور المأخوذة بالآلة الكاتبة أو مشابهة.

- **أعمـــال الطبـــع**
- مراجع المؤلف أخر شيء للطبع الأول لنسخة المستخدمة، على ألا تستغرق مراجعة أكثر من ٤٨ ساعة.
- يحظر على المؤلف الإضافة أو الحذف أثناء التعديل، ويقتصر على التجارب المصححة.

- **المستـــلات**
- يحصل المؤلف على ٥٠ مستلة من كل بحث بدون مقابل.
- يتحمل المؤلف التكاليف الزائدة على ذلك طبقاً لسعر التكلفة، وعلى المؤلف المراسلين طلب المستلات الإضافية قبل الإحالة للطبع، ويكون السداد مقدماً.

مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، مج ١٨، ع ٢، ص ص: ١٥١ - ٢٢٤، ربيع الآخر ١٤٢٥هـ / مايو ٢٠٠٤م

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

صالح علي الغامدي و حسام عبدالمحسن العقيلي

معيد بقسم المحاسبة الإدارية - الكلية الفنية بالباحة

وأستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك - قسم المحاسبة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٤/٣/٧هـ وقبل للنشر في ١٤٢٤/٤/٢٣هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى كشف النقاب عن آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك فقد تم توظيف النظرية الإعلامية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتحليل لظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة، والواقع بهدف الوصول إلى الموجوة من التعاريف وتحديد المعوقات الهامة والمنطقة لهذه الظاهرة. واستنادًا إلى مقتضيات هذه النظرية، فقد حدد الباحثان عددًا من الفرضيات المهيأ لاختبارها، وتم استخدام أسلوب الاستبانة كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يخدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس والمؤشرات الخاصة بكل فرضية تم اختبار وتحديد هذه المقاييس والمؤشرات من خلال الدراسات التي تناولت موضوع البحث، بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور وواقع المهنة في السعودية. وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالسعودية قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، فضلاً عن أنه ساهم في الحد من تجاوزات المراجعين المهنية في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة. بالإضافة إلى ذلك، كشفت نتائج الدراسة الميدانية النقاب عن عدد من المعوقات التي تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وعدد من المشكلات التي نراتب على تطبيقه.

١- الإطار المنهجي للبحث

١-١ مقدمة

حازت فكرة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، كجزء من التنظيم الداخلي ضمن المرحلة الثانية من مشروع تطوير مقومات المهنة. فقد سعى تطبيق البرنامج بأهمية بالغة باعتباره أداة رقابية فاعلة، تساعد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التأكد من التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير، وقواعد السلوك المهني والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما جاء تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالسعودية في (١٤١٥/٩/١٣هـ) (١٩٩٤م)، كمتطلب أساسي وبداية حقيقية لتحسين جودة الأداء المهني للمراجعين، وضمان استمراريته والارتقاء بمستوى الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة العاملة في السعودية وزيادة الثقة فيها (العقيري، ١٤٢٤هـ أ).

ونظراً لأهمية مراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، اهتمت معظم الدول بكيفية الارتقاء بمستوى وفاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني. ففي الولايات المتحدة الأمريكية انتشرت الدعاوى القضائية المدنية والجنائية المرفوعة من العديد من الشركات الأمريكية ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة، ومطالبة تلك المكاتب بسبب الأضرار التي لحقت هذه الشركات وكثرة حالات الإفلاس، مما دفع الهيئات والمنظمات المهنية لوضع قواعد وضوابط لأمور المهنة وإلزام المراجعين بتلك المكاتب بإتباع آداب وسلوك الأداء المهني السليم، ومعاقبة المخالفين (Hendrickson, ٢٠٠٠). في ذلك الوقت أصبح المحاسبون القانونيون، مدركين للحاجة الملحة بأن يكون هناك نظام فعال لمراقبة جودة الأداء المهني. فقد كان للضغط الحكومي في التسعينيات والثمانينيات من القرن الميلادي المنصرم، دور في أن تضع المهنة نظاماً إلزامياً لمراقبة جودة الأداء المهني، كما كان لعمداء جامعات استماع لجنة موس (Moss) ولجنة متكالف (Metcalf) ولجنة ديجل (Diegel) الأثر الأكبر في الاهتمام برقابة جودة الأداء المهني (Cloyde, 1994; AICPA, 1994). ففي عام (١٩٧٩م) لم تشكل لجنة مهمتها إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة. ولقد نتج عن هذه اللجنة إصدار معايير للرقابة النوعية بشكل اختياري. وفي عام (١٩٨٩م) تبنى أعضاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونين (Institute for Certified Public Accountants, American) AICPA برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، الذي كان يسمى فحص الجودة (Quality Review)، إلا أنه في عام (١٩٩٥م) تم تغيير مسمى البرنامج إلى برنامج فحص النظير (Peer Review Program) أصبح جميع البرامج الرقابية إجبارية على ممارسي المهنة (Marcuse, 1997; AICPA, 1993).

وفي بريطانيا كان من أهم دوافع تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، تعديل نظام الشركات في عام (١٩٨٩م)، وكان من أسباب التعديل أن تكون أحكام نظام الشركات منسجمة مع القوانين التي أصدرتها المجموعة الأوربية، ومنها اللائحة الخاصة المتعلقة بالرقابة على مكاتب المراجعة. وقد تم إصدار معايير الرقابة على جودة الأداء المهني في عام (١٩٩١م) ضمن اللائحة التنفيذية للمراجعة وإرشاداتها (يونس، ١٩٩٧م، ص٥٦٨). ويهدف برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في بريطانيا، إلى حماية سمعة المحاسبين القانونيين بأسلوب يرتقي بحماية المستفيدين المهنية التي يقدمونها للعملاء.

وعلى مستوى أستراليا فقد حظيت برامج الرقابة على جودة الأداء المهني باهتمام كبير عن طريق تأسيس وتعيين أعضاء المجموعة، فقد أكمل أكثر من (٣٠٠٠) ممارس للمهنة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني خلال السنوات الماضية قبل تطبيق الإجراءات الرقابية المفروضة عليهم من إدارة تنظيم المهنة، للتأكد من التزامهم بالمعايير المهنية المطلوبة (Monroe, 2000). وفي أيرلندا تبنى المجلس في عام (١٩٨٧م) اقتراحاً لتطوير مهنة المراجعة من خلال عمل برامج رقابية لمراقبة جودة الأداء المهني، وقد استفادت أيرلندا من التجربة البريطانية التي ساهمت معها بشكل كبير في تطوير ورقي المهنة (Siguardor, 2000).

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

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

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

٢- توافر مقومات أساسية للمهنة مثل (معايير المحاسبة ومعايير المراجعة وشهادة المحاسب) مع أن وجود مثل هذه المقومات دافع للمهنيين بتنظيم المهنة بل إيجاد آلية تكفل الرقابة على جودة الأداء لتأكد من التزام المحاسبين القانونيين بالمعايير، وقواعد السلوك المهني والتعليمات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة (العطري، ١٤٢٥هـ/أ/ب).

٣- ظهور مجموعة من المستجدات حيثيات عمل المحاسب القانوني في المملكة العربية السعودية ومن تلك المستجدات:

أ- ادعاء البعض أن هناك منشآت تعد قوائم مالية لفترة واحدة، تشمل معلومات مالية مختلفة، وأن المحاسب القانوني يصدر تقريره دون أخذ رقم احتمالها، وبعضهم يذهب إلى القول أن بعضاً من المراجعين يصدرون تقاريرهم دون أن يقوموا بمراجعة حسابات الشركة (الراشد، ١٤١٥هـ، ص٣٨٩).

ب- ما يظهر من الفروقات الكبيرة غير العادية بين الأتعاب التي يتقاضاها المراجعون لقيام بعمل واحد، بل إن هذه الفروقات أصبح محل تساؤل ليس فقط على مستوى المكاتب وإنما أيضاً على مستوى المهنة التي تشرف عليها، وأرجع البعض سبب هذه الفروقات إلى انخفاض مستوى جودة الأداء المهني بين المكاتب المهنية (الراشد، ١٤١٥هـ؛ المهيدب، ١٤٢٣هـ، ص١٢٨؛ العطري، ١٤٢٦هـ).

٤- ظهور تحولات عديدة مرتبطة بمدى استقلالية مراجع الحسابات في السعودية، نتيجة لتوسيع نطاق خدمات المكاتب المهنية، إذ إن بعض المكاتب المهنية تقوم بالجمع بين خدمات المراجعة وتقديم الخدمات الاستشارية (نفس العمل والعطري، ١٤٢٤هـ/أ/ب، ١٤٣٠؛ المهيدب، ١٤٢٣هـ، ص٣٣).

٥- تركز الخدمات المهنية في مكاتب محددة دون سواها من المكاتب الأخرى، فالإحصائيات الحديثة تشير إلى أن (٧٨٪) من دخل المكاتب المهنية يتركز في أحد عشر مكتباً من أصل مائة، ومكتبين مهنيين تعمل بالسعودية وأخبار اليمامة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٣٣، شوال ١٤٢٠هـ/يناير ٢٠٠٠م، ص٢).

٢-٩ مشكلة البحث

على الرغم من تطبيق معظم الدول لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إلا أنه وخاصة في العشرة الأخيرة واجهت مهنة المحاسبة والمراجعة في العالم مأزقاً حقيقياً وحالياً، لا تزال آثاره السلبية تعصف بسمعة المحاسبة والمراجعة، وتجعلها موضع شك كبير وفقدان ثقة زادها تعقيداً مهنة حلال العقود الأخيرة، ولاسيما في القرن العشرين الحالي. فبعد حالات الإفلاس المتتالية لبعض الشركات وتكبيد المستثمرين خسائر لا تقل عن ٢٥ مليار دولار، فإن مهنة المراجعة التي أعطيت التقارير المالية لهذه الشركات واعترفت بعدالة قوائمها المالية تدخل نفقاً مظلماً من الشك والريبة من قبل المجتمع (مهنة المحاسبة، ١٤٢٣هـ، ص٥).

في ضوء ذلك، أشارت العديد من الدراسات إلى انخفاض مستوى جودة أداء المراجعين. فقد كشفت دراسة توماس (Thomas et al., 1998) أن من (٣٠٪) إلى (٤٠٪) من عمليات المراجعة كانت دون المستوى المطلوب. ويؤكد سويني (Sweeney, 2002) أن انهيار بعض الشركات هو دليل على فشل الخط الأمامي لإدارة المهنة، وأن هذه الانهيارات وضعت مهنة المراجعة في موقف حرج وأصبحت مهزوزة في نظر المجتمع، وأن مراحل النظر أصبحت بانتظار أي كوارث مستقبلية، حيث بلغت خسائر المجتمع ٢٠٠ مليون دولار في السنوات الخمس الماضية. ورجحت دراسة وليكر وإسكافر (Welker and Schaefer, 1994) (نقلاً عن دراسة Thomas et al., 1998) أن انتهاكات المعايير المهنية ترجع إلى قلة العناية المهنية اللازمة، وقلة النواحي الفنية للمراجعين، وأكدت الدراسة على أهمية فحص الجودة. وعابت دراسة توماس وسيمان (Thomas and Seaman, 1996) (نقلاً عن دراسة Thomas, 2001) مؤكدة أن انخفاض جودة الأداء المهني كان سببه قلة كفاءة المراجعين. وأشارت دراسات أخرى إلى وجود تباين كبير في مستوى أداء المراجعين مثل دراسة روبرت (Robert, 1997) ودراسة لينوكس (Lennox, 1999) ودراسة مالكولم (Malcolm, 1997).

كما أن التقدم في نظم إعداد ومعالجة البيانات، وتعدد الجرائم التي ترتكب باستخدام الحاسب الآلي أظهرت تكوكا في مصداقية تقارير المراجعة مما أدى إلى فقدان الثقة في مهنة المراجعة وقيمة (١٩٩٧م، ص١٥؛ لطفي، ١٩٩٧م). كل ذلك وحد أصابع الاتهام بشكل غير مباشر إلى الجهات المسئولة عن وضع المعايير والسياسات المتعلقة بالرقابة على جودة الأداء، وإلى الجهات المسئولة بالرقابة على أعمال المراجعين وأدائهم المهني.

وعلى مستوى المملكة العربية السعودية، وعلى الرغم من مرور أكثر من عشر سنوات على قيام هيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إلا أن هناك تحفظات حول لمكاتب المهنية أن أبرزها تجاه آلية التطبيق، فضلاً عن ما قد يسببه حسن التطبيق من إفشاء معلومات وبيانات ذات طبيعة سرية، مما قد يضر بمصالح المكاتب وعملائها مع العملاء (الهيئة السعودية، ١٤٢٠هـ، ص١٨ Al-Angari and Sherer, 2002, P.11). وأكدت هذه الدلائل في واقع المهنة تشير إلى عدم التزام المكاتب المهنية بكثير من التعليمات والقواعد والمعايير المهنية (العطوي، ١٤٢٤هـ/ج). كما أوضحت دراسة العطوي (١٤٢٤هـ/ب) في استطلاع بين الممارسين المهنة أن مواطن وجود جودة أداء خدمات الاستشارية تتفاوت بين المكاتب المهنية، نتيجة لعدم وجود أنظمة ومعايير مهنية تنظم أداء هذه الخدمات. أشارت دراسات واستطلاعات أخرى إلى استمرار وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وتفشي المنافسة غير الشريفة بين المكاتب المهنية بحسب العملاء، بما يتعارض مع قواعد وآداب السلوك المهني (العطوي، ١٤٢٦هـ؛ الهيئة السعودية، ١٤٢٣هـ، ص١٠).

واستناداً إلى ذلك يرى الباحثان أنه لا يمكن التحقق من مدى جدوى وفاعلية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني إلا بعد التعرف على آثار تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة. إذ قد تكون هذه البحث تكمن في أن هناك آثاراً وتغيرات طرأت، أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، التي سوف يكون لها تأثير في نوعية جودة أداء الخدمات التي يقدمها مكاتب المراجعة ومستوى وعي أعضاء من أعضاء مكاتب المراجعة للمعايير المهنية والقواعد السلوكية والتغيرات المهنية والأنظمة الأخرى ذات العلاقة. كما يتوقع أن تكون هناك مشكلات ومعوقات قد تحد من وفاء مكاتب المراجعة لمتطلبات متن هذه البرنامج؛ مما قد يؤثر على فاعلية تطبيقه. وتركز هذه البحث في التعرف على هذه الآثار ومعوقات ومشكلات.

١-٣ هدف البحث وأهميته

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

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

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

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

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

١-٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

تسهدت أدبيات المراجعة خلال الفترة الأخيرة، اهتمام كثير من الباحثين والأكاديميين بالمملكة العربية السعودية في دراسة الظواهر المحيطة بمهنة المهنة، والعوامل المؤثرة فيها والتي قد يكون لها أثر مباشر أو غير مباشر على مهنة مراجعة الحسابات أو على المكاتب المهنية. وقد تم توظيف مجموعة من المناهج البحثية المختلفة سواء المناهج التي تستخدم الطرق والأساليب الإحصائية، أو المناهج الحديثة النوعية والتي نادت بها دراسة المطيري وعنزي (٢٠٠٣، ٢٠٠٤م). والحق أن عدداً من هذه الدراسات والبحوث ساهم بشكل كبير في تطوير المهنة بالمملكة العربية السعودية من خلال ما تم تقديمه من نتائج وتوصيات، ومع هذا يرى الكثير من الأكاديميين أن البحوث والدراسات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة مازالت قاصرة عن أداء دورها في تطوير المهنة بالسعودية.

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

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

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

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

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

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

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

واهتمت دراسات أخرى بتكاليف تطبيق البرنامج ومدى تلائمها مع المنافع المرجوة منه ومن هذه الدراسات دراسة لوزي ومكلكني (Lusi and McCabe, 1993) التي تناولت مدى معرفة موقف المراجعين من تكاليف ومنافع تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. وتوصلت الدراسة إلى أن البرنامج ساعد في تحسين جودة الأداء المهني، كما أبدى المراجعون ثقة كبيرة في الأساليب والإجراءات المتبعة في البرنامج. حيث أعطت نسبة (٨٦%) من المراجعين أن البرنامج ساهم في تحسين جودة الأداء المهني، كما أعطى عدد من المراجعين على أداء البرنامج بنسبة (١٦%)، وأعطى ما نسبته (٨، ١%) رأياً غير إيجابي. واستنتج الباحثان أن منافع البرنامج مبررة لتكاليفه لأن هناك توجهاً إيجابياً كبيراً مع وجود قلق محدود في ما يتعلق بمنافع البرنامج.

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

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

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

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

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

جودة الأداء، تأثر المجموعة من العوامل أهمها حجم المكتب، وحجم مبتدأة العميل، وأتعاب المراجعة، ومراجعة الرملاء (فحص النظير).

٢-٥ منهجية وفرضيات البحث

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

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

وخلاصة ذلك، أن دراسة أثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تكتسب حسن الباحثين فهماً حيال البيئة المراجعة بالسعودية، وكذلك الاستفادة من الأدبيات ذات العلاقة بموضوع الدراسة في بناء مقاييس وتحديدات يستطيع الباحث من خلالها اختبار الفرضيات المرتبطة بهذا البحث.

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

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

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

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

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

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

٢- تجاوزات بعض ممارسي المهنة وعدم تطبيق البرنامج على مكاتب المراجعة (٢٣ تجاوزًا).

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

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

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

م	الأسباب	المبررات	المعوقات	المعالجات
١	عدم وجود قسم أو إدارة تطبق مواصفات خاصة.	التوسع في استخدام المراجعة والاستعانة بغير المحترفين.	زيادة التكلفة ترفعها على المكتب.	تكثيف أسلوب فحص داخل المكتب.
٢	عدم الاهتمام في التدريب بالدورات التي تقيمها المكاتب.	الكفاءة غير المتوفرة لدى مكاتب المراجعة.	تعرفة الشركات الصغيرة التي لا تطورها وارتفاع مستوى المكتب في المهمة.	تعرفة إعلان المكاتب عن أسعار المكاتب.
٣	الالتزام المنظمات المهنية المراجعة وفرض الجزاء الرادع.	الإهمال قبل المكتب وتدخله.	زيادة أعباء العملاء وانخفاض الأتعاب.	مكافأة العملاء بخصم تشجيعية التي يتجهها برنامج فحص المكتب.
٤	الالتزام المنظمات المهنية بالعقوبة الرادع الجزاء المنوي.	تحسين العمل وتطوير الأداء.	زيادة أعباء العملاء وانخفاض الأتعاب.	زيادة الأتعاب لقاء تبعية المكاتب خلال أوقات المنظمات الرقابية.
٥	الالتزام بأخلاقيات المهنة الدورية في المكاتب.	فساد بعض المراجعين المراجعة حسابات المكاتب التي يكون هناك شكوك حول مدى سلامتها.	زيادة أعباء العملاء المكاتب.	زيادة الأتعاب لقاء تبعية المنوي المكاتب.
٦	زيادة الاهتمام بالإجراءات الرقابية للمكاتب.	فساد بعض مراقبي المكاتب بأعمال إدارية وفنية للعملاء.	زيادة الأعباء الناشئة التي يواجهها المكاتب لقاء أتعابه المراجع.	تقليل مستوى الخطأ لدى مكاتب المهنية وتقليل.
٧	زيادة الاهتمام بالمعلومات في أعمال المكاتب.	تفاوتي المراجع المتعلق عن عدم التزام العملاء بتطبيق المعايير المحاسبية المتعارف عليها المحاسبة المعايير المحاسبية المتعارف عليها.	يتسبب بالحصول الشركات وتعقيدها أو تعقيدها.	خروج الصغير من المكاتب المهنية من أسواق المنافسة عدم قدرتها على توفير متطلبات التدريب.
٨	تطبيق اختبارات المكاتب بالشكل المطلوب.	توسع عمليات المراجعة لا تتناسب مقاييس الحجم المعتمد في عملية.	زيادة أعباء العملاء وانخفاض المكاتب.	توفير أسواق الكبير متخصصة بمتابعة متطلبات التدريب.
٩	اعتماد المكاتب في المنظمات والوقوف في أهمية وتنمية.	فساد الأعمال والتأكد من المعلومات المستخدمة في المكاتب.	زيادة أعباء العملاء المكاتب.	قلل أعداد من المكاتب عدد عضوية المتخصصين وتحسين أدائهم.
١٠	انخفاض وزيادة العملاء من تعديل الرأي.	قيام الشركات بمتابعة في الكبير المراجعة لتوفير الأموال التي توفرها من توفير عضوية المراجعة وتبني هذه الأعباء.	زيادة المعلومات المتخصصة من خدمات المكاتب أو أن تكون.	خطاب بعض متطلبات تم توسيع من تعديل في ومكاتب متخصصة.
١١	زيادة عدد المكاتب من خلال توسيع نطاق تعدادها.	المنافسة وحدة والانخفاض تقرير بعض مستوى الجودة. التي قد يكون قد تم توظيفها في تقرير الرأي.	زيادة أعباء العملاء المكاتب.	المكاتب تطبق إدارة جودة قد تتوفر برامج عالمية معها.

جدول (٦-١): تابع.

م	الأثر	المعلومات	القرارات	المشاكل
١٢	زيادة العبء الواقع على بعض الموظفين عند الطلب.	عدم الالمام باحتياجات صاحب العمل.	يستجاب لرغبة صاحب النشاط لتفادي المشاكل.	أن تعتبر مخططات البرامج لا تتبع جميع احتياجات الزبون.
١٣	أن المكاتب تهتم أحيانا أكثر بالوظيفة الراغبة لعدد أكبر.	تدخل الراغبين في التدريب الذي يعقد لهذا الغرض ضروريا أثناء القيام بالمقابلات التمهيدية لقسم الراغبين.	بناء على الشهادات التي يحملها المكتب.	لا يتسنى مناقشة مشكلات البرامج وتحديد الاحتياجات وتكرار جلسات جميع الجهة المعنية الرسمية للمحاسبين بصفة دورية.
١٤	تجميع الجهة المدير الكافي للعون مع مكتب الزراعة على هدف الاستفادة من هواه.	لا يحقق الراغبون الخبرة الكافية بمتطلبات الزراعة.	يقرر بالرغم الجانب الفني بالمتطلبات الطلبية.	و لواحد أراء احتياجات المكاتب فضل التدريب الرسمي.
١٥	زيادة عدد المكاتب داخل دائرة اختصاص.	ارتفاع النفقة والقدرة الاختيارية من بعض المكتسبات في حين اختصاص على عطاءات الزراعة وتوفرها من احتياجات فنية.	بيان عن المؤسسات الخاصة المكتب.	انخفاض مستوى أحسن المكاتب.
١٦	تعديل وإصلاح بعض التقييمات الإدارية داخل المكتب.	عدم الإلمام في الفرز الزراعة عن المشكلة بالمكتب مصدر بالنسبة لبعض الموظفين بعض الراغبين من الدولة.	حيث كان يستعملها عدم الإلمام بعد التعديل الذي أدخلها المكتب للازم تعاون الزراعة الوعيد.	زيادة المكاتب المختص.
١٧	زيادة استفادة المكاتب نتيجة لعدم التجميع.	عدم الإلمام بالمكتب وعدم الاتصال أو الرغبة في الزراعة.	بناء من إجمالي الأعباء التي يقاسمها المكتب.	عدم استمرار بعض الراغبين الأعباء عدم الرغبة في الحاجة الماسة إلى عونهم.
١٨	أحد من المكاتب المكاتب جهوية ومقاومة واسعة لعدد المكتب.	عدم الخبرة بالتطور المتعهد لتجميعها في حساب وحسود احتجاز أو الأعباء لدى الدائرة من الزراعة.	الإلزام تعدي الرقابة الوعية والاتصال والالتزام بشروط جودة نتيجة: أعضاء المكاتب الفنيين للتقييمات- المكتب الإداري- الوظيفي- الفني وشروط الوصول- المدير أو الموظف وراتب- قوة الفعالة والمدارية المختصين- الالتزام بالمكتب النظام والواجب- المختص الخاص الوظيفة.	عدم استمرار الأعباء المختص لزيادة المكتب.
١٩	عدم من استفاد عدد عدد من المكاتب لتقديم الخدمات جهوية.	المختص المكاتب مكاتب تابعة لمكاتب جهوية الزراعة.	الالتزام تطبيق رقابة وجهوية المكاتب من قبل مسئولي المكتب المختص والاحتياجات والتعليمات المطلوبة المختص الخاص.	عدم مناسبة توقيت المختص الدوري.

جدول (١): تابع.

م	الأثر	الاقتراحات	المبررات	الشاكل
٢٠	تطبيق جميع جيدة بمكاتب المراجعة بالسعودية.	التوسع مع الفصل بعرض أفضل لإقراره الركوني.	بعض قرارات الدورية التي يقدمها المكتب بالمجتمع السعودي من قبل المجتمع.	عدم مناسبة توقيت المجتمع السعودي
٢١	استخدام المعايير كمعيار تخصصا وسلاح استوفي جانب العملاء.	يجعل المهنة الرقابة وتعديل وتوثيق برنامج المراجعة.	بعض سياسات وإجراءات الرقابة الدورية المراجعة رقابة بدون بالعمليات وخل بعض أوراق العمل، وأخذه عينة من عمليات المراجعة المكتب ...إلخ من أعمال المراجعين.	عدم تسوفر المكتبات السعودية المهنية المتخصصة
٢٢	زيادة الاهتمام بتدريب مسوي المكتب على المراجعة باستخدام الحاسب الآلي.	يعمل أحد الإجراءات الفعالة في هذا المجال بالأسلوب الذي قد يكون قد استأثر جمهوري على القسم الآلي.	بعض سياسات وإجراءات الرقابة الدورية التدريب مرتبطة بالعمليات بشكل جيد خلل وسياسة التوظيف وتدريل العملاء والالتزام بالمراجع القانونية ...إلخ من أعمال المراجعين.	ارتفاع تكاليف التدريب للمراجعين
٢٣	وضع مواصفات مقترحة من إدارة المكتب في حالة قيام مسوي المكتب بتطبيق معايير الرقابة الدورية.	عدم الاستعمال بمراجع السابق.		
٢٤	تغير بعض أدوار ومهام مسوي المكتب.			
٢٥	تغير السياسات فاعلين بالعلاقة بمرؤوس ورئاسة مسوي المكتب.			
٢٦	زيادة مسئولية المهنين من مسوي المكتب خلال أدائهم لمهامهم.			
٢٧	توفر نظم محاسبة ومعلومات وموارد تدريبية لمساعدة الرئيسي المستقل مسوي المكتب.			
٢٨	زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي لمسوي المكتب.			
٢٩	زيادة كفاءة وفاعلية مرؤسي المكتب.			
٣٠	تغير بعض استراتيجيات المكتب أداء مهنية وتوزيع ما فارسه من أنشطة مهنية.			

٢- نتائج الدراسة الميدانية

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

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

١- عمل جداول تكرارية بسيطة لتسهل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة البحث.

٢- حساب المتوسط المرجح لإجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل مقياس ليكرت.

٣- إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لثبات العامة وهي الوظيفة، وسنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي، والمؤهل المهني بالنسبة لكل من:

أ. آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة.

ب. تجاوزات بعض ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في المعايير والقواعد والتعليمات.

ج. معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وكذلك مشكلات تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

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

فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات المهنة، وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار أقل فرق معنوي (L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف والفرق. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (٠,٠٥) نقبل فرض العدم (ف٠) ونرفض الفرض البديل (ف١) أي أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المهنة.

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

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

مراجعي الحسابات حسب وظائفهم	العدد	النسبة
١- مالك المكتب	١٦	١٧,٨٪
٢- شريك في المكتب	١٠	١١,١٪
٣- مدير المكتب	١٩	٢١,١٪
٤- مراجع في المكتب	٤٥	٥٠٪
الإجمالي	٩٠	١٠٠٪

ويلاحظ من الجدول رقم (٢) أن أكثر تصنيف للمهنة من ممارسي مهنة مراجعة الحسابات حسب وظائفهم كانوا من المراجعين داخل المكتب، حيث سجلوا أعلى نسبة وهي (٥٠٪).

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

جدول (٣): توزيع المشاركين بالاستمارة حسب سنوات الخبرة.

مراجعو الحسابات	عدد سنوات الخبرة					
	أقل من سنة	١-٣	٤-٦	٧-١٠	أكثر من ١٠ سنوات	لم يذكر	الإجمالي
(مالك المكتب) العدد	٠	٠	٠	٦	١٠	٠	١٦
النسبة	٠٪	٠٪	٠٪	٣٧,٥٪	٦٢,٥٪	٠٪	١٧,٨٪
(شريك في المكتب) العدد	٠	٠	٠	١	٩	٠	١٠
النسبة	٠٪	٠٪	٠٪	١٠٪	٩٠٪	٠٪	١١,١٪
(مدير المكتب) العدد	٠	٠	٢	٥	١٢	٠	١٩
النسبة	٠٪	٠٪	١٠,٥٪	٢٦,٣٪	٦٣,٢٪	٠٪	٢١,١٪
(مراجع في المكتب) العدد	٨	١٢	١٢	٦	٧	٠	٤٥
النسبة	١٧,٨٪	٢٦,٧٪	٢٦,٧٪	١٣,٣٪	١٥,٦٪	٠٪	٥٠٪
(الإجمالي) العدد	٨	١٢	١٤	١٢	٣٨	٠	٩٠
النسبة	٨,٩٪	١٣٪	١٥,٦٪	١٣,٣٪	٤٢,٢٪	٠٪	١٠٠٪

ويلاحظ من الجدول أعلاه، أن مراجعي الحسابات الذين تتراوح خبراتهم أكثر من عشر سنوات، سجلوا أعلى نسبة وقدرها (٤٩,٦٪)، من بين فئات الخبرات الأخرى، وقد كان للمستقلة والشركاء ومديري المكاتب النصيب الأوفر من الخبرة العالية إذ سجلوا ما يقارب (٩٠٪)، في حين تفاوتت هذه النسب لدى المراجعين بالمكتب. ويعتبر الباحثان هذه النتائج للخبرات مقبولة بشكل جيد من حيث تطوير أداء المراجعين؛ لأن الخبرة تعد أحد العوامل الهامة المرتبطة بجودة الأداء المهني.

ويوضح الجدول رقم (٤) التأهيل الأكاديمي لفئات مراجعي الحسابات بالسعودية كما يلي:

جدول (٤): توزيع المشاركين بالاستبانة حسب التأهيل الأكاديمي.

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

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

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

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

جدول (٥): توزيع المشاركين بالاستبانة حسب التأهيل المهني.

مراجعو الحسابات	التأهيل المهني					
	لا يوجد	زمالة سعودية	زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	زمالة أوربية	زمالة عربية	الإجمالي
(مالك المكتب)	٦	٣	١	-	-	١	١١
العدد	%٥٤,٥	%٢٧,٣	%٩,١	%٠	%٠	%٩,١	%١٠٠
النسبة							
(شريك في المكتب)	٥	٤	١	-	-	-	١٠
العدد	%٥٠	%٤٠	%١٠	%٠	%٠	%٠	%١٠٠
النسبة							
(مدير المكتب)	١٢	٦	١	-	-	٤	١٩
العدد	%٦٣,٢	%٣١,٥	%٥,٢	%٠	%٠	%٢١,١	%١٠٠
النسبة							
(مراجع بالمكتب)	٣٨	٨	٣	١	٠	٣	٥٣
العدد	%٧١,٧	%١٥	%٥,٧	%١,٩	%٠	%٥,٧	%١٠٠
النسبة							
(الإجمالي)	٦١	١٢	٦	١	٠	٨	٩٣
العدد	%٦٥,٦	%١٢,٩	%٦,٥	%١,١	%٠	%٨,٦	%١٠٠
النسبة							

يلاحظ من الجدول السابق أن (٦٥,٦%) من عينة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لا يوجد لديهم تأهيل مهني، وقد تفاوتت هذه النسبة بين فئات الممارسين، إذ سجل المراجعون العاملون في المكاتب أعلى نسبة وهي (٧٢,٧%)، ثم جاءت نسبة مديري المكاتب في المرتبة الثانية بنسبة (٦٣,٢%)، كما سجلت نسبة ملاك المكاتب (٥٤,٥%) والشركاء ما نسبته (٥٠%)، والحقيقة إن الجمع هذه النسب مرتفعة نسبيًا وتعطي مؤشرات غير مطمئنة على أداء هؤلاء المراجعين. ويبين الجدول إن الزمالة السعودية احتلت المرتبة الأولى بين المراجعين المؤهلين إذ سجلت نسبة (١٨,٣%) قياسًا بالمؤهلات المهنية الأخرى، وجاءت الزمالات العربية في المرتبة الثانية مسجلة ما نسبته (٨,٦%) وتبعتها الزمالة الأمريكية مسجلة نسبة (٦,٥%)، وجاءت الزمالة البريطانية في المرتبة الأخيرة مسجلة نسبة (١,١%).

من جانب آخر وضع الباحثان أربع نقاط أعتقد بشكل عام مدى معرفة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بالقضايا محل البحث، بما في ذلك مدى إدراك ومعرفة ممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بآثار تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، والتحاورات الموجودة في المحيط المهني على الرغم من تطبيق البرامج، وأهم المعوقات التي قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بخطيات البرامج، وأهم المشكلات التي ترتبت نتيجة تطبيق البرامج إضافة لتشريح الإجابات من المعرفة المحدودة إلى المعرفة التامة.

يوضح الجدول رقم (٦) توزيع عينة الدراسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بأثر تطبيق برنامج مراقبة جودة المهني على مكاتب المراجعة. كما يوضح الجدول رقم (٧) توزيع عينة الدراسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بمحاور ذات الدراسي المؤسسة على الرغم من تطبيق برنامج مراقبة جودة المهني على مكاتب المراجعة. ويظهر الجدول رقم (٨) توزيع عينة الدراسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية حسب مدى معرفتهم بالمعوقات التي قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بتحقيق متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، و كذلك معرفتهم بالمشكلات التي ترتبت أو من المتوقع أن تترتب على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني.

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

مراحل الحسابات	مدى المعرفة بأثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني					
	معرفة محدودة	معرفة قليلة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	الإجمالي
(مكاتب المحاسب) العدد	١	٠	٠	٨	٣	١٢
النسبة	٨٠٠	٨٠٠	٨٠٠	٨٦٦٧	٨٢٥	٨١٠٠
(شركاء في المكتب) العدد	٠	٠	١	٨	١	١٠
النسبة	٨٠٠	٨٠٠	٨١٠٠	٨٨٠٠	٨١٠	٨١٠٠
(مدير المكتب) العدد	١	١	١	١٣	٣	١٩
النسبة	٨٥٫٢	٨٥٫٢	٨٥٫٢	٨٦٨٫٤	٨١٦	٨١٠٠
(مراجع بالمكتب) العدد	٣	٩	١٩	١٧	٥	٥٣
النسبة	٨٥٫٦	٨١٧	٨٣٦	٨٣٢	٨٩٫٤	٨١٠٠
(الإجمالي) العدد	٥	١٠	٢١	٤٣	١٥	٩٣
النسبة	٨٥٫٣	٨١١	٨٢٢٫٥	٨٤٦٫٢	٨١٦	٨١٠٠

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى معرفة عناصر العينة من الدراسي مهنة مراجعة الحسابات بالسعودية بأثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بعد جيد، إذ سجلت النسبة (٨٤٦٫٢) من المعرفة الجيدة والتامة، وجاءت في الرتبة الثانية المعرفة المتوسطة إذ سجلت نسبة قدرها (٨٢٢٫٥)، في المقابل سجلت المعرفة المحدودة لدى أفراد العينة ما نسبته (٨١١)، كما سجلت المعرفة المحدودة نسبة ضئيلة جداً ما نسبته (٨٥٫٣). وبشكل عام ظهر لنا المتوسط الحسابي بمقدار (٣٫٥٩) وهذا يعني أن معرفة الدراسي المهنة بأثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كانت على درجة جيدة.

جدول (٧): توزيع المشاركين بالاستبانة حسب معرفتهم بالمحاذير التي تقوم من تطبيق البرنامج.

مراكز المعرفة بالمحاذير المهنية						
	معرفة معدومة	معرفة ضعيفة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	الإجمالي
(مكاتب فيصلكس)						
العدد	٠	١	٦	٣	١	١١
النسبة	٠%	٩,١%	٥٤,٥%	٢٧,٣%	٩,١%	١٠٠%
(شركات في المكتب)						
العدد	٠	٢	٥	٣	٠	١٠
النسبة	٠%	٢٠%	٥٠%	٣٠%	٠%	١٠٠%
(أعضاء المكتب)						
العدد	١	٥	٦	٦	١	١٩
النسبة	٥,٣%	٢٦,٣%	٣١,٦%	٣١,٦%	٥,٣%	١٠٠%
(مراجع بالمكتب)						
العدد	٣	١١	٢٠	١٧	٦	٥٣
النسبة	٥,٦%	٢٠,٨%	٣٧,٧%	٣٢,١%	٥,٦%	١٠٠%
(الإجمالي)						
العدد	٤	١٩	٣٧	٢٩	٤	١٣
النسبة	٤,٣%	٢٠,٤%	٣٩,٨%	٣١,٢%	٤,٣%	١٠٠%

يلاحظ من الجدول السابق أن مستوى معرفة عناصر العينة من الممارسي مهنة مراجعة الحسابات بالمحاذير المهنية للمراجعين يعد بشكل متوسط، حيث سجلت المعرفة المتوسطة أعلى نسبة وهي (٣٩,٨%)، إلا أنه في المقابل كانت هناك نسبة مقبولة - إلى حد ما - من المعرفة الجيدة والتامة حيث سجلت مجتمعة (٣٥,٥%). كما يلاحظ أن معدلات معرفة الملاك والشركاء والمديرين للمحاذير غير مقبولة لأن العالبية من هؤلاء لديهم خبرة طويلة في ممارسة المهنة والمفترض أن تكون معرفتهم جيدة لهذه المحاذير على أقل تقدير. في المقابل كانت المعرفة المعدومة بين ممارسي المهنة ضعيفة إذ سجلت مقدار (٤,٣%)، وسجلت المعرفة الضعيفة نسبة (٢٠%)، وبشكل عام أظهر المتوسط الحسابي لدرجة المعرفة مقدار (٣,٠١) وهذا يعني أن معرفة أفراد العينة للمحاذير المهنية كانت متوسطة.

جدول (٨): توزيع أفراد العينة بالأسبقية حسب معرفتهم لمعوقات الوفاء بالتعهدات وكفاءة المشكلات.

مراجعو الحسابات	مدى معرفة معوقات وحشاكل تطبيق البرامج					
	معرفة معدومة	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	الإجمالي
(مكاتب المكاتب) العدد	٠	١	٤	٥	٩	١٩
النسبة	٠%	٥,٣%	٢١,١%	٢٦,٣%	٤٧,٤%	١٠٠%
(شريك في مكتب) العدد	١	٠	٦	٣	٥	١٥
النسبة	٦,٧%	٠%	٤٠%	٢٠%	٣٣,٣%	١٠٠%
(مدير مكتب) العدد	٦	١	٥	١١	١	٢٩
النسبة	٢٠,٧%	٣,٤%	١٧,٢%	٣٧,٩%	٣,٤%	١٠٠%
(مراجع بالمكتب) العدد	٣	٨	٢٢	١٨	٩	٦٠
النسبة	٥,٠%	١٣,٣%	٣٦,٧%	٣٠%	١٥,٠%	١٠٠%
(الإجمالي) العدد	٥	٩	٣٧	٣٦	٦	٩٣
النسبة	٥,٤%	٩,٧%	٣٩,٨%	٣٨,٧%	٦,٥%	١٠٠%

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

٣- تحليل ومناقشة النتائج

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

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

وقد أظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على حدوث آثار تطبيق البرنامج المستقصى عنها بلغت (٦٦٩,٤)، في حين أن قلة من الموافقين على هذه الآثار بلغت (٥٨,٥)، في حين بلغت نسبة فئة المحايدين أو غير المتأكدين من هذه الآثار (٢٢٤,١).

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

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

رقم	أثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني	المتوسط الحسابي
١	الالتزام بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني	٤,٣٣
٢	الالتزام بمتطلبات التدريب والتعهد المستمر لمسئولي المكاتب	٤,١٣
٣	زيادة الاهتمام بالإشراف على أعمال المكتب	٤,١٩
٤	زيادة الاهتمام بالإجراءات الرقابية على المكتب	٤,١٨
٥	زيادة اهتمام المكتب بالمخاطر المهنية	٤,١٠
٦	تطبيق أحدث جودة بمكاتب المراجعة بالسعودية	٤,٢٣
٧	استخدام أدوات كمية ونماذج تساعد على اتخاذ القرار	٤,٠٠
٨	زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي لمسئولي المكتب	٤,٠٩

من جانب آخر أظهرت نتائج اتفاق ممارسي مهنة مراجعة الحسابات على (٢٠) أثراً من أصل (٣٠) أثراً ولكن بدرجات تأييد منخفضة في الآثار المتبقية السابقة. وقد تراوحت درجات التأييد لهذين الأثرين بين (٤ إلى ٣,٥) حسب مقياس ليكرت. ويظهر الجدول رقم (١٠) الآثار المتفق عليها من قبل ممارسي المهنة ولكن بدرجات تأييد منخفضة.

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

رقم	أثر تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني	الدرجة
١	عدم وجود قضايا على المكتب لتخلف مخالفات نظامية	٣,٧٣
٢	عدم صدور أي قرارات تأديبية لمهني المكتب أو أحد أعضائه	٣,٥٨
٣	تغيير وإصلاح بعض التنظيمات الإدارية داخل المكتب	٣,٦٦
٤	الالتزام بأنظمة السعودة المفروضة على المكتب	٣,٥٩
٥	زيادة مصداقية المكاتب المهنية لدى جميع المجتمع	٣,٩٦
٦	زيادة كفاءة وفاعلية موظفي المكتب في تنفيذ مهامهم المحددة	٣,٩٥
٧	تنميط اجتماعات المكتب بالشكل المطلوب	٣,٩٣
٨	اشتراك المكتب في الندوات والمؤتمرات العلمية والمهنية	٣,٨٨
٩	ارتياح ورضاء العملاء عن مستويات الأداء	٣,٨٤
١٠	زيادة النشاط المهني للمكتب من خلال توسيع نطاق الخدمات	٣,٨٩
١١	زيادة اهتمام الزاميين بتنفيذ التزاماتهم لدى العملاء	٣,٩٣
١٢	أن المكاتب المهنية أصبحت تأخذ عضوية المراجعة الخارجية أكثر	٣,٩٠
١٣	وضوح أهمية الشراكة أو التعاون مع مكاتب مراجعة عالمية لتحقيق الاستفادة من خبراتها	٣,٨٨
١٤	زيادة الاهتمام بتدريب منسوبي المكتب على المراجعة بالحاسب الآلي	٣,٩٣
١٥	وضوح جزاءات متدرجة من إدارة المكتب في حالة عدم التزام منسوبي المكتب بتطبيق وثائق المراجعة	٣,٨٦
١٦	تغيير بعض استراتيجيات المكتب لتحقيق طبيعة وأنواع ما يمارسه من أنشطة مهنية	٣,٨٦
١٧	الحد من ارتكاب مخالفات مهنية ونظامية واضحة أعضاء المكتب	٣,٨٨
١٨	تغيير السياسات الداخلية المتعلقة بتوظيف وترقية منسوبي المكتب	٣,٨١
١٩	زيادة استقلالية المهنيين من منسوبي المكتب عند تأدية مهامهم المجتمع	٣,٩٥
٢٠	توافر نظم حديثة وتحضيرية ودورات تدريبية فعالة لرفع مستوى منسوبي المكتب	٣,٩٢

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

جدول (١١): الأثران اللذان اختلف حولهما ممارسو المهنة.

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

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

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

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

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

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

جدول (١٣): العبارات التي لا يوافق عليها الرئيس المهنة.

رقم	العبارات	المتوسط
١	...	٢,٨٤
٢	...	٢,٣٧
٣	...	٢,٤٧
٤	...	٢,٤٣
٥	...	٢,٤٠
٦	...	٢,٣٥
٧	...	٢,٤٦
٨	...	٢,٤٧
٩	...	٢,٣٩
١٠	...	٢,٤٢
١١	...	٢,٣٤
١٢	...	٢,٤٨
١٣	...	٢,٤١

من جانب آخر أظهرت نتائج العبارات في ... الرئيس مهنة مراجعة الحسابات حول (١٠) عبارات من أصل (٤٣) ... وبالتالي بدرجات عالية أو عدم تأكد. وقد جاءت المتوسطات ما بين (٢,٠٦) إلى (٣,٣٩) حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٣).

ويلاحظ من الجدول رقم (١٣) أن هناك عبارات كانت تميل إلى درجة موافقة أكثر من عدم الموافقة وهذا يتسق بين الحسابات مراجعة والاستشارة نفس العميل، ومساواة العميل حول الأتعاب.

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

جدول (١٣): التحذيرات التي اختلف حولها المراجعين المهنية.

م	التحذيرات	نسبة الموافقة	نسبة عدم الموافقة	نسبة التردد	الترتيب
١	الإخلال في المكتب وتدخله	٣٠.٦	٣١.٢	٣٨.٢	٢٩٨
٢	مشروعية التحيز حيول الإثبات	٣٩.٥	٣٠.١	٣٠.٤	٢٠٩
٣	قيام بعض المراجعين المراجعة حسابات الشركات التي يكون عميلاً شكوك حول مدى استقلاليتهم المهنية	٣٩.٤	٢٧٤	٣٣	٢٣١
٤	استخدام السلطة والنفوذ الاجتماعي من بعض مكاتب في سبيل الحصول على عمليات المراجعة وغيرها من الخدمات المهنية	٣٧.٢	٢٩.٢	٣٣	٢٠٧
٥	عدم الإفصاح في تقرير المراجعة عن الشكوك حول استمرارية المنشأة نتيجة أسواء بعض المراجعين بالمسؤولية	٣٩.٨	٢٧.٦	٣٢.٦	٢٢٣
٦	محدودية الوقت وعدم اكتمال أوراق وعمل المراجعة	٣٧.٨	٢٩.٤	٣٢.٨	٢١٨
٧	عدم الالتزام بالتعليمات الصادرة للمحمودة بالمكتب	٣٣.٧	٣٠.٩	٣٥.٤	٢٤٤
٨	قيام الشركاء بالتوقيع على تقارير مراجعة دون الاشتراك في أي مرحلة من مراحل عملية المراجعة والتي يقرر أنه قد أشرف إشرافهم	٣٣.٦	٣٠.٤	٣٦	٢٥٦
٩	تضخم من خدمات المراجعة والاستشارة للعميل نفسه	٣٨.٨	٣٣.٧	٢٧.٥	٢٠٦
١٠	عدم الاتصال بالمراجع السابق	٣٤.٢	٤٠.٨	٢٥	٢٩٠

كما نتج عن التحليل الإحصائي قبول الفرض الثاني من الدراسة الذي يقضي بأن تحسين برنامج مرفقة جودة الأداء المهني يؤدي إلى الحد من تجاوزات مكاتب المراجعة في تعزيز وقواعد السلوك والتعليمات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة في المملكة العربية السعودية. إذ تم اختبار الفرض من وضع إجابات العينة على أخرى تلك من قائمة الاستبانة وترتيب بالتجاوزات، وأظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة حول هذه التجاوزات ما قيمته (٣.٦٠) وهذه القيمة تقع في درجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت. وتجدر الإشارة إلى أن جميع التجاوزات التي استقصى عنها الباحثان قد تم استنباطها من نتائج البحوث والدراسات التي ارتبطت بدراسة واقع المهنة المهني في المملكة العربية السعودية على مدار العقدين من السنوات.

ثالثاً: معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني

نتج عن استطلاع آراء ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية حول معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني تفاوتات في آراء الممارسين للمهنة، إذ حصلت هذه المتطلبات على (٢,٩٧) و(٣,٣٣) كمتوسط حسابي يقع في درجة محايد أو غير متأكد حسب مقياس ليكرت. وأظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على أن صعوبة متطلبات البرنامج تقلل فرصهم بحول دون وفاء مكاتب المراجعة بها بلغت (٦٤٣)، في حين بلغت نسبة عدم الموافقين (٢٣٦)، ونسبة عدم المتأكدين (٦٢١).

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

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

رقم	المتطلب	المتوسط
١	الالتزام بمعايير الرقابة النوعية والاستقلال، والالتزام بقواعد سلوك المهنة، وتعميم السياسات المحاسبية، والإشراف والتوظيف وتطوير وتدريب العاملين وارتقائهم، وقبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، والالتزام بأحكام القضاء والتأديب (الفحص الذاتي)	٣,٤٣

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

جدول (١٥): تفاوت آراء ممارسي المهنة فيما يخص متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (الفحص الذاتي) فيما إذا كانت تقلل عائقاً لتطبيق متطلبات البرنامج.

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص الذاتي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١	يتم بالتعاون الرجوع على المكتب	٣٦,٤٪	٤١,٩٪	٢١,٧٪	٢,٩٦
٢	معرفة الدورات التدريبية التي تم حضورها بواسطة مسئولي المكتب من المهنيين	٢٩,٨٪	٣٩,٦٪	٣٠,٦٪	٢,٨٠
٣	يتم بأحكام العملاء وأنشطتهم الأساسية	٣٥,٦٪	٢١,٩٪	٤٢,٤٪	٣,٠٠
٤	يتم بأنواع الخدمات المقدمة بواسطة المكتب لعملائه	٢٩,٨٪	٣٥,٦٪	٣٤,٦٪	٢,٨٢

جدول (١٥) تابع:

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص السنوي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
٥	بيان بعدد عملاء المكتب	٣٤.٤٪	٤٪	٢٢.٧٪	٢.٩١
٦	بيان بأنواع الأنشطة التي يزاولها المكتب بخلاف عملية المراجعة	٤٧.٥٪	٣٦.٦٪	١٦.٨٪	٢.٩٨
٧	بيان بأسماء الشركاء (سعوديين - غير سعوديين)	٤٠.٨٪	٤٪	١٧.٩٪	٢.٠١
٨	بيان بأسماء العاملين المؤهلين العاملين بالمكتب	٤٧.٥٪	٣٧.٥٪	١٥.٠٪	٢.٩٢
٩	بيان بأسماء العاملين غير المؤهلين بالمكتب	٣٨.٥٪	٤٧.٦٪	١٣.٩٪	٢.٩٦
١٠	بيان بالمعلومات الشخصية عن صاحب المكتب أو الشركاء فيه	٣٨.٥٪	٤٠.٩٪	٢٠.٦٪	٢.٩٦
١١	بيان عن عمليات المراجعة التي تعاقد عليها المكتب	٣٨.٥٪	٤٪	١٦.٨٪	٢.٩٨
١٢	إيضاح تركيبة الهيكل التنظيمي للمكتب	٣٧.٧٪	٣٩.٥٪	٢٢.٦٪	٢.٩٥
١٣	بيان عن الجهات التي يتعامل معها المكتب	٤١.٩٪	٤٤.٦٪	١٤.٦٪	٢.٩٧
١٤	إقرار بالتزام المحاسب القانوني بالمتطلبات النظامية	٤١.٩٪	٤٪	١٦.٦٪	٢.٠١
١٥	بيان عن المعلومات العامة للمكتب	٣٨.٧٪	٤٪	١٦.٣٪	٢.٩٤
١٦	مذكرة إيضاحية عن الإجراءات المتعهد بها التي اتخذها المكتب للالتزام بمعايير الرقابة النوعية	٣٨.٧٪	٣٩.٨٪	٢١.٥٪	٢.٩٣
١٧	بيان عن أتعاب الأنشطة التي يقدمها المكتب	٣٦.٥٪	٣٩.٦٪	٢٣.٩٪	٢.٩٢

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

م	المتطلبات (فيما يخص الفحص السنوي)	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١٨	الالتزام بتطبيق رقابة نوعية (الفحص الداخلي)	٤١.٧٪	٣٢.٤٪	٢٥.٩٪	٢.٣٨
١٩	فحص البيانات الدورية (الفحص السنوي)	٤٨.١٪	٢٠.٠٪	٣١.٩٪	٢.٦٨
٢٠	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية (المرتبطة مباشرة بالعمليات)	١٩.١٪	٥٩٪	٢١.٩٪	٢.٣٨
٢١	فحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية (الغير مرتبطة بشكل مباشر بالعمليات)	١٨.١٪	٦٨٪	١٤٪	٢.٣٨

يلاحظ من الجدولين (١٥،١٦) أن هناك متطلبات كانت قليل إلى درجة الموافقة أكثر من عدم الموافقة على اعتبار أنها تمثل عائقاً لتحقيق متطلبات البرنامج، وتمثلت هذه المتطلبات ما يلي: بيان بأنواع الخدمات المقدمة بواسطة المكتب لعملائه، وبيان بأنواع الأنشطة التي يزاولها المكتب بخلاف عملية المراجعة، ومعرفة الدورات التدريبية التي تم حضورها بواسطة مسئولي

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

كما يلاحظ أيضاً ارتفاع درجة الالتزام بممارسي مهنة مراجعة الحسابات من المنشآت المرتبطة بالفحص الدوري أكثر من المنشآت المرتبطة بالفحص السنوي، ويرجع الباحثان الأسباب إلى أن تطبيق الفحص الدوري كان هاجساً لدى العديد من الممارسين المهنية، وهذا ما أكدته النتائج السابقة، إذ أظهرت المتوسط الحسابي لمنشآت الدراسة فيما يخص الفحص الدوري ما قيمته (٣,٣٣) على مقياس ليكرت وهي درجة مقاربة جداً للدرجة الموافقة التي تبدأ من (٣,٤)، في حين أن الدرجة المعطاة لمنشآت الدراسة فيما يخص الفحص السنوي كانت تقدر (٢,٩٧) على مقياس ليكرت، وهي درجة حايدة إلى الشخص بين الموافقة وعدم الموافقة. ومع هذا يرى الباحثان أن هذه الاختلاف سوف تتلاشى تدريجياً عند تطبيق الفحص الدوري بشكل منتظم على مكاتب المراجعة.

وقد قام الباحثان بعد التوصل إلى هذه النتائج بعمل اختبار (تي) للعينة الواحدة لتحديد ما إذا كانت هناك اختلافات ذات دلالة إحصائية بين إجابات أفراد العينة حول المحور. ونتج عن الاختبار رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل الذي ينص بأنه توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة حول معوقات الوفاء بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لصالح الموافقة وبمستوى معنوية أقل.

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

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

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

وأظهرت النتائج أن نسبة الموافقين على المشكلات التي ترتبت أو من المنتظر أن ترتب على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني بلغت (٥٣٣)، في حين أن نسبة غير الموافقين على هذه المشكلات بلغت (٥٣٨)، وبلغت نسبة المحايدين أو غير المتأكدين (٥٣٠).

كما أظهرت نتائج موافقة الدارسي المهنة على مستويين من المشكلات المدرجة في القائمة الاستبانة على اعتبارها من المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني، إذ حصلت على نقاط تقع في درجة الموافقة حسب مقياس ليكرت كما هي موضحة في الجدول رقم (١٢).

جدول (١٢): المشكلات المتفق على أنها ترتبت على تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني.

م	المشكلة	الدرجة
١	ضرورة توفر كوادر متخصصة لإدارة متطلبات البرامج	٣,٤٩
٢	زيادة تكاليف التدقيق للمعوقين	٣,٥٩

من جانب آخر أظهرت نتائج عدم موافقة الدارسي المهنة المحاسبين الخمسين (٣) مشكلات من أصل (٢٢) مشكلة، فقد حصلت هذه المشكلات على نقاط تقع في درجة عدم الموافقة حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٣).

جدول (١٣): المشكلات التي لم ترتب على تطبيق برامج مراقبة جودة الأداء المهني.

م	المشكلة	الدرجة
١	تهديد أسرار عملاء المكتب	٢,٠١
٢	تعهدية إعلاء المدققين على أسرار المكتب	٢,٠٩
٣	تميز المكاتب الكبيرة وذات الخبرة السعودية بمحاسبين القانونيين	٢,١٢

من حساب أكبر الفروق نتائج استجابات بين آراء المديرين مهمة مراجعة الحسابات حول (١٧) مشكلة من أصل (٢٢) مشكلة ولكن بمتوسطات حسابية أو عدم التأكد. وقد تراوحت متوسطات الفروق ما بين (٣,٠٦) إلى (٣,٣٩) حسب مقياس ليكرت كما يتضح في الجدول رقم (١٩).

جدول (١٩). المشكلات التي تباينت آراء المديرين المهمة حولها.

م	المشكلة	نسبة موافق	نسبة غير موافق	نسبة محايد	الدرجة
١	إمكانية استغلال بعض المعلومات عند المكتب	٣٣,٥٪	٣٣,٥٪	٣٣,٩٪	٣,١٧
٢	زيادة الأعباء الإدارية لمكاتب نتيجة الوفاء بمتطلبات البرنامج	٤٢٪	٣٩,٨٪	٣٩,٢٪	٣,١٨
٣	زيادة الأعباء الإدارية لمديري المكاتب	٣٨,٩٪	٣٨٪	٣٣,٢٪	٣,١٨
٤	قلة العديد من المكاتب لعدد عدد المتاحين ومستوى تأهيلهم	٤٢٪	٣٩,٤٪	٣٨,٧٪	٣,٣٦
٥	احتياج بعض متطلبات البرنامج إلى تجهيزات وإمكانات متخصصة	٤٤,١٪	٣٩,٣٪	٣٦,٦٪	٣,٣٦
٦	تكاليف تطبيق البرنامج قد تفوق المتوسط المتاحة منه	٤٩,٤٪	٣١,٦٪	٣٩٪	٣,٥٩
٧	أن بعض متطلبات البرنامج لا تتفق مع أهدافه كرجوة	٤٩,٤٪	٣٧,٣٪	٣٦,٤٪	٣,٦٣
٨	لا يتم مناقشة مشكلات البرنامج وإبداء الملاحظات والمقترحات مع الجهة المسئولة بصفة دورية	٥١,٤٪	٣٣,٣٪	٣٣,٣٪	٣,٦٠
٩	لا توجد آراء لصالح المكاتب في تطبيق البرنامج	٥٠,٩٪	٣٤٪	٣٩,٩٪	٣,٥٥
١٠	انخفاض مستوى دخل المكاتب	٥٩,٩٪	٣٦,٤٪	٣٦,٤٪	٣,٠٤
١١	زيادة تكاليف التحضير	٥٩,٤٪	٣٦,٩٪	٣٦,٩٪	٣,٤٤
١٢	الضغوط التي تمارس من قبل أعضاء السعودة وخاصة فيما يتعلق بضرورة استمرار بعض المهن لأعضاء غير الرغم من الحاجة الماسة إليهم	٤٤,٩٪	٣٩٪	٣٦,٦٪	٣,٣٠
١٣	قلة عدد استمرار الأنشطة الرئيسية للمكتب	٤٦,٨٪	٤٠,٦٪	٣٦٪	٣,٣٠
١٤	عدم مناسبة توقيت التحضير الدوري	٤٨,٩٪	٣٩,٨٪	٤١,٣٪	٣,٢٩
١٥	عدم مناسبة توقيت التحضير السنوي	٤٨,٩٪	٤١,٨٪	٣٩,٦٪	٣,٤٠
١٦	عدم توفر الكفايات السعودة المهنية المتخصصة	٤٩,٦٪	٣٣,٣٪	٣٧,٠٪	٣,٤٤
١٧	حيروج العديد من المكاتب المهنة من المستوى نتيجة عدم قدرتها على الوفاء بمتطلبات البرنامج	٤٣,٤٪	٣٩٪	٣٧,٦٪	٣,٠٦

ويلاحظ من الجدول رقم (١٩) أن هناك مشكلات كانت قيم آراء مديري المهنة حولها إلى درجة الموافقة أكثر من عدم الموافقة كونها تمثل مشكلات ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق البرنامج وهي : زيادة الأعباء المالية للمكتب نتيجة الوفاء بمتطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمديري المكاتب، وقلة العديد من المكاتب المهنية أعداد بعض القائمين أو تأهيلهم، واحتياج بعض متطلبات البرنامج إلى تجهيزات وإمكانيات متخصصة، وعدم مناقشة مشاكل

البرنامج وإبداء الملاحظات بصفة فورية، وارتفاع تكاليف الفحص، والضغوط التي ترتبت عليه فرض أنظمة السعودة وخاصة فيما يتعلق بصعوبة استمرار المهنيين غير السعوديين وعدم اهتمام الشباب السعودي بالمهنة، وعدم توافر الكفاءات السعودية المهنية المتخصصة.

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

كما نتج عن التحليل الإحصائي الذي قام به الباحثان قبول الجزء الثاني من الفرض الثالث للدراسة والذي يقضي بأنه توجد مشكلات ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، إذ تراوحت إجابات مكونات عناصر العينة بين الموافقة وعدم الموافقة على غالبية المشكلات. فقد أظهر المتوسط الحسابي لآراء العينة فيما يخص هذه المشكلات (٣,٩٨) وهو يقع في درجة محايد أو عدم التأكد حسب مقياس ليكرت. وتجدر الإشارة إلى أن جميع المشكلات والتي استخلص منها الباحثان قد تم استنباطها من بحوث ودراسات سابقة واستطلاعات قامت بها الهيئة السعودية.

٤ - خلاصة وخاتمة

يهدف هذا البحث إلى دراسة أثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في السعودية. وقد تم توظيف النظرية الإيجابية في هذه الدراسة، وهي نظرية فلسفية تختص بالشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع فيما يتعلق بالموضوع بل مجموعة من المتغيرات وتحديد التغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (التطوري ومحمود، ٢٠٠٢: ٢).

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

وفي ختام هذا البحث يود الباحثان طرح التوصية التي خلصا إليها بعد إجراء الدراسة وهي: ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بعمل دراسة مراقبة جودة الأداء المهني وإعداد دراسة شاملة عن مدى فاعلية برنامج مراقبة جودة الأداء المهني كأحد ركائز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، ومدى مساهمته في الارتقاء بمستوى أداء الخدمات المهنية المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة. فقد أفرزت الدراسة الميدانية نتائج تشير بأن هناك عدد من متطلبات البرنامج أشارت عينة الدراسة المهنية (مثل متطلبات البرنامج المرتبطة بالفحص الدوري) فعلاً عن المشكلات التي ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني (مثل ضرورة توفر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج، وزيادة الأعباء الإدارية لمسئولي المكتب، والضغوط التي ترتبت عن فرض الغرامة المعمول)، وكذلك المعوقات التي تحد من التزام مكاتب المراجعة لجميع متطلبات البرنامج (مثل الالتزام بالفحص الداخلي، والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمها). إضافة إلى ذلك، فإن التجربة العملية لتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني خلال الخمس سنوات الماضية أبرزت عدد من الجوانب المتعلقة بندرة المراجعين المؤهلين، وقلة الإمكانات المادية، وعدم توافر مناخ متفرغ للبرنامج مما تسبب في تأخير تنفيذ الفحص الدوري على عدد من المكاتب ولعدة من السنوات. أهمية مثل هذه الدراسة لا تقتصر على تحديد مواطن الضعف في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني من واقع تجربة تطبيقه العملية وإنما يتلاءم مع ظروف وإمكانيات مكاتب المراجعة، وإنما أيضاً الأثر الإيجابي المنتظر منها في النهوض بمستوى أداء المهنة والحفاظ على ثقة المستفيدين منها في المملكة العربية السعودية.

المراجع

أولاً : المراجع العربية

أخبار الهيئة المحاسبين، مجلة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٤٢.

برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، الصادر بموجب قرار المجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢٠٢ وتاريخ ١٤١٩/٩/١٣هـ (الموافق ١٩٩٨/٢/١٢م).

المراجعة، دورية ربع سنوية متخصصة تصدر عن جمعية السعودية للمحاسبة، الأعداد من ١ إلى ٣٨.

المستجدات في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، الأول خميس المنعقد في (١٤٠٦هـ-١٤٠٧هـ) ١٤٠٧هـ، الرياض: قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.

نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢) في تاريخ ١٤١٢/٥/٢٨هـ (الموافق ١٩٩٢/١١/٣٠م) واللائحة التنفيذية.

الكتب والبحوث المنشورة

الراشد، عبدالعزيز (١٤٢٥هـ) "مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية"، ورقة السياسة العامة حول تطوير مهنة المحاسبة في المملكة، (الرياض: جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة).

السدوي، فهيدة سفطان والعطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٩هـ) "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٨، العدد ٢، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٣٥هـ/٢٠١٤م).

السدوي، فهيدة سفطان والعطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/أ) "فجوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل المراجع بمهنة مراجعة الحسابات ومسئولياته في المملكة العربية السعودية"، مؤتمر اقتصاد المعرفة وأهمية الاقتصادية، (المملكة: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٩-٢٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٧-٢٩ أبريل ٢٠٠٥م).

السدوي، فهيدة سفطان والعطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب) فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوضاء المهني: الأسباب المحتملة وأثر تطبيع وتنازعة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (التحديات المعاصرة)، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول "إدارة وإدارة بمستقبل المحاسبة والمراجعة في مواجهة تحديات العولمة"، (القاهرة: جامعة فيلادلفيا، ٢٠٠٥ ديسمبر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٦م).

صباغ، محمد حسني (١٩٨٧) "مفهوم وخصائص جودة المراجعة بالجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد ٢، (الجمهورية مصر العربية: جامعة حلوان، كلية التجارة وإدارة الأعمال).

طلبة، علي إبراهيم (١٩٩٢) "قياس أثر بعض العوامل على جودة أداء مراقب الحسابات: دراسة ميدانية لعض مكاتب المراجعة بسلطنة عمان"، المجلة الإدارية، العدد ٢٩، سلطنة عمان.

العطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٩هـ/أ) "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، (ط٢: مصابيح للنشر والتوزيع).

العطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب) "توضيح طبيعة احتمالات الجهة وأثره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد ٢، ص ص ١١٥-١٥١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٣م).

العطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ج) "الآثار الناجمة عن تفعيل أنظمة مرتبطة بسياسة السعودة على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول "تحديات الألفية الثالثة"، (الأردن: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأول ١٤٢٥هـ/٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٤م).

العطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/أ) "تراخيص (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، (ط٢: عمان الأردن، (بدون): الكلية العلمية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م).

العطوي، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب) "أثر الالتزام بمعايير المراجعة الدولية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م). الندوة العلمية لمجلة قطوف الحادية حول "الإصلاح المحاسبي والمالي ودوره في تعزيز الرقابة والشفافية في الشركات السعودية"، (القصيم: قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٦هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٥م).

البطوي، عصام عبدالناصر (١٤٢٦هـ) "تقييم مستوى الجهد المبذول بمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الإدارية والتجارية، جامعة الملك سعود، العدد ٢، والقاهرة: جامعة الأزهر، كلية التجارة، ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م.

فراج، عادل عطية وزايد، أمال محمد (١٩٩٤) "أسس إختيار لتحسين جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات والرقابة عليها: دراسة تطبيقية"، مجلة المصرية للدراسات التجارية، العدد ٢٨، العدد ١، وجمهورية مصر العربية المنصورة، جامعة المنصورة، كلية التجارة.

القحيد، عبدالله وفيحسون، أ (١٤١٣هـ) دراسة أثر تقنية المعلومات على جهد المراجعة في المملكة السعودية المتبعة لتحرير جهة المراجعة في المملكة، والرياض: جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة.

لطفي، أمين عبدالحميد (١٩٩٧) "أثر استخدام النظم الإلكترونية في المراجعة على كفاءة وأداء المراجع"، المجلة العلمية لكلية التجارة، العدد ١٣، وجمهورية مصر العربية: جامعة الأزهر، فرع جامعة الأزهر أسيوط.

المطوع، عبد وحمود، طلعت عبدالعظيم (٢٠٠٢) "المناخ البيئية المحاسبة المحاسبي والتشريعي والتنظيمي وانعكاساته على البحوث المحاسبية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد ٥، العدد ٢(مملكة البحرين: جامعة البحرين).

نجماني، وفي (١٩٩٦) "رقابة الجودة في تدقيق الحسابات ومشهوريها وأهميتها"، المجلة المحاسب القانوني، العدد ٩٤، (الأردن: عمان).

يونس، فوزة محمود (١٩٩٧) "تراجع النظر لمكاتب المحاسبة والمراجعة في مصر "كأداة رقابية لتحسين جودة الأداء المهني"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد ٣، جمهورية مصر العربية: القاهرة، جامعة عين الشمس.

ثانياً : المراجع الإنجليزية

AICPA (1994) "Official Releases. Standards for Performing and Reporting on Quality", *Journal of Accountancy*, SF, 177(2): 6-22.

AICPA (1995) "Official Releases. Quality Review Standards Interpretations", *Journal of Accountancy*, New York, 175.

Al-Angari, H. and Sherer, M. (2002) "The Implementation Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", *Journal of King Abdulaziz University- Economics and Administration*, 16(2): 21-36.

Andrews, A. (2002) "Andersen Peer Review Finds Firm Complies with Industry's Rules", *Wall Street Journal*, 56(57), (Eastern edition), New York: Jan 5.

Brown, L. (2001) "It is Time for Change in Peer Review", *Catalyst*, Dublin: Nov/Dec.

Claude, C. (1994) "Tackling Common Quality Control Deficiencies", *Pennsylvania CPA Journal*, United States, 65(1).

Craig, E. and Robert, W. (1996) "Procedural Fairness in the Peer and Quality Review Programs", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, SF, 15(1).

Dennis, A. (1997) "Peer Reviews and Misconceptions: a Refresher Course", *The National Public Accountant*, Washington, 42(4): 15-41.

Elder, R. (1997) "A Comment on Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, Sarasota, 11(1).

Frank, B. (1995) "You have Failed Peer Review...Have you Really?", *Pennsylvania CPA Journal*, United States, 66(4): 24-30.

Gary, C. and Dennis, M. (1998) "The Association between Auditor Quality and Auditor Size: an Analysis of Small CPA Firms", *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, SF, 13, 2: 11-37.

Cruman, L. (2002) "Peer Review: Raising the Bar for Audit Quality", *The CPA Journal*, New York, **72**(5).

Hendrickson, H. (2001) "Some Comments on the Impact of the Economic Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firms", *Critical Perspectives on Accounting*, **12**(2).

Jagan, K. and Paul, C. (2000) "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not for Profit Sector", *Journal of International Auditing* SF, **3**(2): 3-13.

Laughlin, R.C. (1995) "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle-Range Thinking", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, **8**(1).

Lennox, C. (1999) "Audit Quality and Auditor Size: an Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses", *Journal of Business, Finance & Accounting*, **26**(7-8).

Lusi, A. and McCabe, R. (1993) "Managing Partners' Perceptions of Peer Review", *Auditing: a Journal*, Sarasota, **12**(2).

Malcolm, L. (1987) "Perceptions of the Audit Review Process in Large Public Accounting Firms", *Ohio CPA Journal*, United States, **46**(1).

Mancuso, M. (1997) "New standards for performing peer review", *The CPA Journal*, United States, **75**(6).

Mancuso, M. (1991) "The Road to Quality", *The CPA Journal*,New York, **61**(5).

Meier, H. and Pagliaro, J. (1992) "How to Improve Audit Quality: Perceptions of Auditors and Clients", *Ohio CPA Journal*, United States, **51**(3).

Morton, J. (2000) "Deadline Looms for Quality Reviews", *Australian CPA*, Melbourne, **70**(8).

Robert, N. (1997) "The Nature of Audit Quality Conflict of Paradigms: an Empirical Study of Internal Audit Quality Throughout the United Kingdom Public Sector", *International Journal of Auditing*, **1**(2).

Sigurdur, T. (2000) "Auditing the Auditor: a Peer Review of the Icelandic National Audit Office", *International Journal of Governmental Auditing*, SF, **27**(4).

Sweeney, P. (2002) "In Enron's Wake: Calls for reform", *Financial Executive*, Morristown, **18**(2): 66-84.

Thomas, C. (2003) "Research about Audit Quality", *The CPA Journal*, New York, **44**(1): 21-48.

Thomas, C., Davis, E. and Seaman, L. (1998) "Quality Review, Continuing Professional Education, Experience and Substandard Performance: an Empirical Study", *Accounting Horizons*, Sarasota, **12**(4):373-27.

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

Salim Ali Al-Ghamdi

Assistant Lecturer
Administrative Technology Department,
Technical College, Baha, Saudi Arabia

Hussam A. Al-Angari

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

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

Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration

General

- A biannual periodical issued by KAU in the fields of Economics and Administration and published by the KAU Scientific Publishing Centre. The following are to be published in this periodical: Original studies, technical notes not exceeding 5000 words, review articles, book reviews. Abstracts of Masters Degree theses could be published if they represent an outstanding level. Materials to be sent to:

Editor in Chief, Faculty of Economics and Administration, P.O. Box 80201,
Jeddah 21589, Saudi Arabia.

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

Typescripts

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

Writing

- Papers should be classified into:
1. Title
2. Author(s) name(s)
3. Affiliation of author(s) as a mailing address
4. Abstract, not exceeding 200 words, to be submitted in both Arabic and English
5. Four key words or fewer guides of headings and sound footnotes if possible
- Indicate on the left margin, in pencil, the appropriate positions for the insertion of tables and figures.
- Letter symbols used should be defined where they first appear.
- References are to be identified in the text by numbers in superior brackets [ ]. Also at the end of the text, presented under the heading References, the cited literature should be listed in an alphabetical order, according to the family. Every reference must be bibliographically complete.

Tables

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

Illustrations

- Original illustrations should be submitted flat in protective envelopes and not folded.
- Indicate, in pencil, the position of each on the margin of the text, or mark a copy of each in the right position of the text.
- Line drawings should be drawn in Indian ink on white paper, not exceeding 15 × 18 cm or half of double that size, taking into consideration thickness of letters, symbols and lines, especially when to be reduced.
- Photographs, black & white, should be of high quality glossy original prints of maximum size 15 × 18 cm or half or double that size.
- Coloured figures are not acceptable, unless coloured by a scientific trade price.

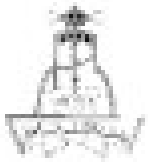
Proofs

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

Reprints

- 50 free reprint per paper will be supplied.
- Additional reprints could be ordered on returning page proofs, according to the rates of the Scientific Publishing Centre.

J. K.A.U.: Econ. & Adm., Vol. 19 No. 2, pp. 1-22 (Jeddah 2005 A.D. / 1426 A.H.) ISSN 1319-0997



Journal of KING ABDULAZIZ UNIVERSITY Economics and Administration

VOLUME 19 Number 2

2005 A.D.
1426 A.H.

Scientific Publishing Centre
King Abdulaziz University
Jeddah