

## توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية

حسام بن عبدالمحسن العنقري

أستاذ مساعد

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٣/١/١٤٢٤هـ وقبل للنشر في ٢٤/٣/١٤٢٤هـ)

**المستخلص :** يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. وتأتي أهمية هذا البحث من أهمية تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه في تقييم مدى أهمية وجدوى مثل هذا التوسع بالنسبة للمكاتب محل البحث من ناحية، ومدى أحقية أو أفضلية مكاتب المراجعة عن باقي مكاتب المهن الأخرى في تقديم خدمات استشارية إدارية ومالية وتقنية إلى جانب نشاطها التقليدي المتمثل في تقديم خدمة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية. نتائج هذا البحث مستمدة من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على أربعة مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن قيام مكاتب المراجعة محل البحث بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم أدى إلى حدوث تغييرات يمتد أثرها ليشمل جانباً من المظاهر الغير ملموسة المتأصلة في هذه المكاتب والتي غالباً ما تشكل أساسها الفكري والثقافي والاجتماعي، بالإضافة إلى بعض المظاهر الفنية والتقنية فيها. وفي ضوء معطيات المنهج النظري الذي تم توظيفه في جمع وتحليل بيانات هذه الدراسة، يخلص هذا البحث إلى أن الانقسام الملحوظ في وجهات نظر المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل البحث حول مدى تقبل نتائج هذه التغييرات يحتم التمييز في وصف طبيعتها وآلية حدوثها.

## ١ - الإطار المنهجي للبحث

## ١-١ مقدمة

نجاح أي عمل تسويقي يعتمد بشكل أساسي على تلبية وإشباع رغبات العملاء. هذه الفرضية تبرر قدرًا كبيرًا من التحولات التي شهدتها مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية خلال مراحل تطورها التاريخي، مرورًا بالبدايات حينما كانت هذه المكاتب تعتمد بشكل مطلق على تقديم خدمة مراجعة الحسابات بمفهومها الشامل والذي يقتضي ضرورة فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، إلى اعتمادها بشكل مطلق أيضًا على تقديم خدمة مراجعة الحسابات ولكن من منظور علمي يعتمد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة، إلى أن شهد الربع الأخير من القرن الميلادي الفائت انتشار استخدام منظور المراجعة المستند على النظم (قائم على فكرة إبراز أهمية تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية كأساس لتحديد نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية) والذي تم تدعيمه لاحقًا بمنظور المراجعة المستند على المخاطرة (قائم على فكرة التمييز بين مكونات مخاطر المراجعة وضرورة تركيز إجراءات المراجعة على مناطق العمليات التي تزيد درجة تعرضها إلى أخطاء جوهرية) (العنقري، ١٤٢٢ هـ).

وقد شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة في المملكة تطورًا ملحوظًا خلال العقد الفائت خاصةً بعد تبني هذه المكاتب لمفهوم جديد يقتضي بأن تكون خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات أكثر ارتباطًا بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، مما يتيح إمكانية قيام المكاتب بتقديم الأفكار والاستشارات التي تساهم في الارتقاء بمستوى أداء عملائها المستقبلي (Value-Added Services). إن تبني هذا المفهوم الحديث أتاح لمكاتب المراجعة في المملكة (الكبرى ومتوسطة الحجم على وجه التحديد) فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. وقد ساهمت هذه النقلة في إسباغ الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة في المملكة من خدمات مهنية، مما أدى بدوره إلى تغيير المفهوم السائد لأدوار ووظائف هذه المكاتب والقائم تحديدًا على ممارسة مراجعة الحسابات وغيرها من الخدمات المحاسبية بشكل يكفل تقديم أفضل خدمة مهنية للمجتمع بصفة عامة.

وقد تضمنت قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٣/٥ بتاريخ ٢٧/٤/١٤١٥ هـ (١٩٩٤ م) تعريفًا لمهنة المحاسبة والمراجعة

نص على أنها (أي المهنة) "مجموعة من الخدمات المترابطة فلسفياً وعملياً التي يقدمها الأعضاء الممارسون". كما ورد في نفس التعريف أمثلة لمثل هذه الخدمات، شملت ما يلي:

#### ١ - المراجعة

"فحص القوائم المالية التي تعدها المنشأة وفقاً لمعايير المراجعة المعتمدة في المملكة بغرض إبداء الرأي فيما إذا كانت القوائم المالية تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة في تاريخ معين ونتائج أعمالها عن فترة مالية محددة".

#### ٢ - الخدمات الاستشارية

"تقديم العون للعملاء فيما يتعلق بالنشاطات الاقتصادية سواء كانت إدارية، ومالية أو غير ذلك".

#### ٣ - الخدمات الحاسوبية

"مساعدة المنشأة على قياس الأحداث والظروف المالية بما في ذلك الاحتفاظ بسجلات كاملة لعملياتها وأيضاً نتائج القياس في شكل تقارير مالية تقدم إلى المستفيدين ذوي العلاقة".

#### ٤ - الزكاة والضريبة

"تقديم المشورة للعميل فيما يتعلق بالزكاة والضريبة والتخطيط المتعلق بهما ومساعدة العميل على حساب وعاء الزكاة والضريبة وإكمال المتطلبات النظامية الخاصة بذلك".

كما ورد في القسم الثالث المتعلق بالمبادئ من القواعد المشار إليها أعلاه فقرة مرتبطة بنطاق وطبيعة الخدمات المهنية التي تقدمها المكاتب تضمنت نصاً يقتضي أن تقوم المكاتب المهنية بتقدير "ما إذا كان نطاق وطبيعة الخدمات الأخرى المقدمة إلى عميل مراجعة قد يؤديان إلى تضارب في المصالح عند أداء وظيفة المراجعة لهذا العميل". وفي نفس القسم ورد نص آخر يقتضي أن تقوم المكاتب المهنية "قبل الدخول في أي نشاط بتقدير ما إذا كان هذا النشاط يتفق مع دورهم كمهنيين وأنه امتداد معقول أو نوع من التوسع والتطوير لخدمات موجودة فعلاً يقدمها العضو أو آخرون في المهنة". كما نصت القاعدة رقم ٥٠٦ والمرتبطة بمزاولة العضو الممارس لأعمال أخرى على "أن تكون هذه الأعمال من الأعمال المهنية المكتملة لطبيعة عمله، مثل تقديم الدراسات والاستشارات المالية والحاسوبية والإدارية والأعمال ذات الطبيعة القائمة على الاستشارة، على أن لا يجمع بين هذه الأعمال والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد وفي وقت واحد". ومضمون هذه

القاعدة سبق التأكيد عليه من خلال المادة ١٣٠ من نظام الشركات والمادة ١٣ من نظام المحاسبين القانونيين والمادة ٥ من اللائحة التنفيذية لنظام المحاسبين القانونيين.

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم. هذا التوسع لم يعد مقصوراً على تقديم خدمات ذات طبيعة محاسبية إلى جانب خدمة مراجعة الحسابات كتصميم النظم والتصفية والزكاة والضرائب، بل إنه امتد في الآونة الأخيرة ليشمل خدمات استشارية مالية وإدارية وتقنية متنوعة. وللأهمية فإن هذا التوسع يعد اليوم أحد المظاهر الهامة في مكاتب المراجعة على مستوى غالبية الدول. كما يعد من القضايا الهامة التي تحظى باهتمام متنام من قبل الباحثين وغيرهم من المهتمين (Stevens, 1991; Elliott, 1995; Sikka and Willmott, 1995; Saul, 1996; Mikol and Standish, 1998; Stevenson, 2002). وللتأكيد فإن هذا البحث لا يهدف إلى تحديد دوافع قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم أو تقييم أو حتى مناقشة مدى شرعية مثل هذا التوسع، وإنما يهدف تحديداً إلى فهم آثار هذا التوسع على مكاتب المراجعة.

## ١-٢ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. هذا الكشف والتحديد يتطلب الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى أدى قيام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية إلى إحداث تغييرات داخلية في هذه المكاتب، وبالأخص على كل من:

١- المظاهر الاجتماعية والثقافية الغير ملموسة، مثل رسالة المكتب وثقافته وقيمه وأهدافه.

٢- المظاهر الفنية والتقنية، مثل طبيعة العمل، بالإضافة إلى المظاهر المادية الملموسة، مثل

ممتلكات المكتب كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك.

٣- المظاهر الرقابية، مثل الهيكل الإداري ونظم الاتصالات والرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة.

وتأتي أهمية هذا البحث من أهمية تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه في تقييم مدى أهمية وجدوى مثل هذا التوسع بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة من ناحية، ومدى أحقية أو أفضلية مكاتب المراجعة عن باقي مكاتب المهن الأخرى في تقديم خدمات استشارية إدارية ومالية وتقنية إلى جانب نشاطها الأساسي والمتمثل في تقديم خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. كما يمكن من خلال هذا التقييم تحديد مدى تأثير أهمية تقديم خدمة مراجعة الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة ومعرفة ما إذا كانت مراجعة الحسابات لا تزال تمثل الخدمة الأساسية التي تعتمد عليها هذه المكاتب. هذا الأساس لا يقتصر فقط على فهم الآثار الفنية أو التقنية التي ترتبت على التوسع المذكور، وإنما يمتد ليشمل أيضاً أثر ذلك على ثقافة وقيم وأهداف مكاتب المراجعة محل البحث وتقاليدها التي تميزها عن مكاتب المهن الأخرى.

### ١-٣ منهجية البحث

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين ظهور دراسات توضح وتنادي باستخدام مناهج نوعية (Qualitative Approaches) في البحث المحاسبي (Chua, 1986; Laughlin, 2001; Neu et al., 1995). إن ظهور هذه الاتجاهات الحديثة في مناهج البحث المحاسبي كان عائداً لقصور المناهج التقليدية أو الإيجابية (Traditional or Positive Approaches) في إبراز وتفسير النواحي الغير مرئية المؤثرة على الظواهر المحاسبية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمثل تلك الظواهر. وقد واكب تتابع ظهور مثل هذه الدراسات تجاوب ملحوظ من قبل الباحثين، وسجلت محاولات عديدة تؤكد على أن فهم الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات على سبيل المثال لا يجب أن يتم فقط من خلال وصف المظاهر الفنية أو التقنية للمهنة دون الاهتمام بالجوانب الأخرى كالجذور الاجتماعية وما لها من تأثير في صياغة فكر وقيم وثقافة تلك الظواهر (Turley and Sherer 1991; Sikka 1997, 2001; Mitchell et al., 2001; Cullinan and Sutton, 2002).

ويعتمد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في كشف وتحليل طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة

العربية السعودية والناجحة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. هذا المنهج والذي تم تطويره بواسطة (Laughlin, 1991)، و (Laughlin and Broadbent, 1996) قائم على فكرة أن كل منظمة تتكون نظرياً من ثلاثة مستويات مترابطة تشمل:

١- البرنامج التفسيري (Interpretive Scheme)، والذي تنعكس مكوناته في الأمور الغير ملموسة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي تقوم عليه المنظمة، مثل رسالة المنظمة وثقافتها وقيمها وأهدافها.

٢- النظم المساندة (Sub-Systems)، والتي تنعكس مكوناتها في الأمور المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل ممتلكات المنظمة كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك.

٣- آليات التوجيه (Steering Mechanisms)، والتي تنعكس مكوناتها على الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل الإداري ونظام الرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة.

واستناداً إلى ذلك، يعتمد فهم طبيعة ونطاق التغيرات التي تطرأ على أي منظمة نتيجة تطبيق أنظمة عمل جديدة على قدرة هذه الأنظمة الجديدة على إحداث خلل في ترابط وانسجام المستويات الثلاثة المذكورة أعلاه. وللأهمية فإن النموذج المستخدم يفرق بين مستويين رئيسيين من التغيرات، هما:

#### ١- تغيير من المستوى الأول (First Order Change)

يترتب عن حدوث هذا المستوى إخلال بمكونات النظم المساندة وآليات التوجيه في حين لا تتأثر مكونات البرنامج التفسيري.

#### ٢- تغيير من المستوى الثاني (Second Order Change)

يترتب عن حدوث هذا المستوى إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه. حدوث هذا المستوى من التغيير قد يعود إلى أحد السببين التاليين:

أ- تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري (الأمر غير الملموسة والتي تشكل الأساس الذي تقوم عليه أي منظمة) أدى بدوره إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه.

ب- تغيير غير مقبول ومفروض قصرًا على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه بهدف إحداث تغيير غير ملائم على مكونات البرنامج التفسيري.

وللأهمية فإن توظيف هذا المنهج النظري لا يتطلب قيام الباحث باختبار افتراضات محددة (مثل افتراض عدم شرعية قيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات استشارية إلى جانب خدمة مراجعة الحسابات) أو تكوين تصور مسبق عن الحالة المثالية للظاهرة محل البحث (مثل افتراض آلية مثالية لاستيعاب الخدمات الجديدة والتأقلم معها)، وإنما يتطلب بشكل أساسي اعتماد الباحث على الحوار المبني على النقاش الموضوعي الهادف والمقنع كأساس لاكتشاف الحالة المثالية للظاهرة محل البحث. استنادًا إلى ذلك، تم الاعتماد في جمع وتحليل البيانات التي يتضمنها هذا البحث على الملاحظات والانطباعات التي تم الحصول عليها خلال الزيارات الميدانية لمواقع محددة (Case Study) شملت أربعة مكاتب مراجعة تعمل في المملكة، بالإضافة إلى التركيز في جمع البيانات على استخدام المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة غير المستندة على مضمون محدد (Unstructured Interviews) والتي لا تتطلب وجود صيغة محددة مسبقًا للأسئلة المستخدمة أو حتى آلية محددة لإدارة الحوار (تحديد وتوجيه ذلك لخدمة أهداف البحث يترك لظروف ومعطيات الحالة التي يكون عليها الباحث والمشاركون) مع عدد مختار من المهنيين العاملين في المكاتب المختارة. كما تم إجراء مقابلات شخصية مع عدد آخر من الأشخاص الذين تم اختيارهم كممثلين لعدد من الجهات العاملة والمهتمة بمهنة المراجعة في المملكة.

#### ١-٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

معظم المحاولات الأكاديمية التي تزخر بها أدبيات مهنة المحاسبة والمراجعة كانت ولا زالت تقوم على توظيف أطر نظرية تقليدية تتطلب في الغالب استخدام طرق كمية وأساليب إحصائية في جمع وتحليل البيانات، مثل نظرية السمات<sup>(١)</sup> (Trait Approach) في تمييز فئة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة عن باقي فئات المهن الأخرى، ونظرية الفاعلية الوظيفية<sup>(٢)</sup> (Functionalist Approach) في تبرير أدوار ووظائف أصحاب هذه الفئة في المجتمع والتأكيد على أحقيتهم في ممارسة وتنظيم

مهنة المحاسبة والمراجعة، ونظرية الوكالة<sup>(٣)</sup> (Agency Theory) في تفسير طبيعة العلاقات التي تربط أعضاء المهنة مع بعضهم البعض ومع غيرهم من الأطراف المهمة والمجتمع بصفة عامة، ونظرية البناء الوظيفي<sup>(٤)</sup> (Structural Functionalist Approach) في تفسير طبيعة ومتطلبات الهيكل الإداري والتنظيمي في مكاتب المراجعة، وأخيراً نظرية نشر الابتكار<sup>(٥)</sup> ( Diffusion of Innovation Theory) في تفسير أي تغيير يطرأ على المهنة من خلال إبراز أدوار الجهات القائمة على تنظيم المهنة في نشر الأنظمة والمعايير المهنية المواكبة لهذا التغيير. الإسهاب في توظيف مثل هذه النظريات التقليدية ساهم في إضفاء الصفة الإيجابية (Positivism) على البحث المحاسبي، كنتيجة طبيعية لعدم القدرة على تلمس وإبراز وتفسير النواحي غير المرئية المؤثرة على الظواهر المحاسبية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمثل تلك الظواهر. وقد واكب البحث المرتبط ببيئة مراجعة الحسابات في المملكة هذا الاتجاه السائد. فباستثناء عدد محدود من الدراسات (مثل: المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ)، يلاحظ أن تركيز غالبية الدراسات والبحوث كان ولا يزال منصباً على الجوانب الفنية والتقنية المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة (جاد الله، ١٣٩٢هـ؛ أحمد، ١٤٠٤هـ؛ Shinawi and Crum, 1971) وما يرتبط بهما من قضايا، مثل التعليم المحاسبي في المملكة (Abdeen and Yavas, 1985)، والمعايير المهنية المحلية وأساليب الممارسة (الوابل، ١٤١٠هـ؛ طاحون، ١٤١٨هـ؛ الجبر وعبد المنعم، ١٤٢٠هـ).

وفي المقابل، فإن دراسات قليلة نسبياً حاولت بحث الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال توظيف أطر نظرية نقدية وتفسيرية. وفي مثل تلك الدراسات لا يقتصر التركيز في تبرير آلية حدوث التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها على مسألة المنفعة التبادلية بين الرئيس والمرؤوس كما هو الحال عند توظيف نظرية الوكالة (Hussey and Lan, 2001) أو على مقاييس العرض والطلب كأساس لتبرير أثر التغييرات على الأتعاب المهنية وأدوار ووظائف المهنيين العاملين في هذه المكاتب كما هو الحال عند توظيف نظريات الفاعلية الوظيفية والبناء الوظيفي (Firth, 2002; Ezzamel et al., 2002) أو على دور الجهات القائمة على تنظيم المهنة في إصدار الأنظمة والتشريعات المهنية اللازمة لاحتواء التغييرات كما هو الحال عند توظيف نظرية نشر الابتكار (Lennox, 1999)، بل إنه يتعدى ذلك ليشمل العوامل غير المرئية التي تساهم في تحديد معالم هذه التغييرات والآثار الناجمة عنها (Al-Angari and Sherer, 2002). هذه الدراسات كشفت النقاب عن حقيقة ما تقوم به العديد من أجهزة التنظيم المهني خاصة تلك



القائمة على شكل التنظيم الذاتي (Self-Regulation) من سوء استخدام للسلطة المكتسبة في تنظيم المهنة في سبيل تحقيق أهداف خاصة، برغم رفعها الدائم لشعار حماية الصالح العام (Lee, 1970; Miller, 1985; Sikka et al., 1992; Humphrey, 1997; Sikka, 2001; Cullinan and Sutton, 2002). وقد تم تسليط الضوء تحديداً في هذه الدراسات على مساعي أجهزة التنظيم المهني المدارة من قبل مهنيين في توسيع نطاق مجال عمل مكاتب المراجعة وذلك من خلال فسخ المجال أمامهم لتقديم العديد من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية (Lowe and Pany, 1995). كما تم تسليط الضوء على النقلة التي شهدتها مكاتب المراجعة (الكبرى منها بالأخص) خلال العقد الفائت، والتي ترتب عنها حدوث تغييرات جذرية على أنواع الخدمات المهنية وعلى طبيعة ومكونات الهيكل التنظيمي والإداري لهذه المكاتب. البحث النقدي حول هذه النقلة التوسعية تناول ثلاثة أبعاد رئيسية شملت: أولاً، دور القائمين على مكاتب المراجعة في إعادة التعريف بمكاتبهم والخدمات المهنية التي تقدمها (Jeppesen, 1998; Brierley and Gwilliam, 2001)؛ ثانياً، طبيعة الأدوات والمفاهيم التي تم تبنيها من قبل المكاتب في عمليات تسويق الخدمات الجديدة (Brands, 1998)، بما في ذلك مفهوم "المراجعة المتكبرة"<sup>(٦)</sup> ومفهوم "مراجعة الأعمال"<sup>(٧)</sup> ومفهوم "عملية قياس النشاط"<sup>(٨)</sup> ومفهوم "إعادة هندسة الأعمال التجارية"<sup>(٩)</sup>؛ ثالثاً وأخيراً، مخاطر تأثير الازدواجية في تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء خدمة مراجعة الحسابات على استقلالية المحاسب القانوني (Zeff, 1998; Canning and Gwilliam, 1999; Sharma and Sidhu, 2001).

وامتداداً للاتجاه النقدي الموضح أعلاه في بحث طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها، يعتمد هذا البحث على توظيف إطار نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في إجراء دراسة ميدانية نوعية تهدف إلى كشف وتحليل طبيعة ونطاق التغييرات (المريئة وغير المريئة) التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية.

## ١-٥ خطة البحث

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه

المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. ولعرض ما تم التوصل إليه من واقع الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بواسطة الباحث خلال التسعة أشهر الماضية، فقد تم تقسيم الجزء المتبقي من هذا البحث إلى ثلاثة أقسام رئيسية تليها خاتمة تتضمن ملخصاً للنتائج والتوصيات التي يقدمها البحث. يقدم القسم الثاني نبذة مختصرة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. أما القسم الثالث فيستعرض أهم البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها خلال مراحل تنفيذ الدراسة الميدانية، بما في ذلك البيانات والمعلومات التي أفرزتها اللقاءات المفتوحة والمقابلات الشخصية التي جمعت الباحث بعدد مختار من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة البحث بالإضافة إلى الأشخاص الذين تم اختيارهم كممثلين لعدد من الجهات المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة. وأخيراً يقدم القسم الرابع تحليلاً ومناقشة لما تم استعراضه في القسم الثالث من بيانات ومعلومات ميدانية بهدف كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم في ضوء المنهج النظري المستخدم.

## ٢ - نبذة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية

تعد الفترة الزمنية لتطور مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية قصيرة نسبياً. فممارستها في المملكة كمهنة تعود فقط لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م)، حينما لاقت أول قبول نظامي من خلال نظام ضريبة الدخل لنفس العام<sup>(١)</sup>. ولكن رغم قصر تلك الفترة، شهدت مهنة مراجعة الحسابات في المملكة مراحل تطويرية متعددة: مروراً بالبدايات حينما كانت تمارس في ظل غياب نظام<sup>(٢)</sup>؛ إلى ظهور بعض الشروط المتعلقة بأهلية المراجع وحقوقه وواجباته بموجب نظام الشركات لعام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م)؛ ثم إلى ظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام ١٣٩٥هـ (١٩٧٤م)، والذي لم تسعفه محدودية مواده في تحقيق الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة الأساسية من معايير وقواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية وغير ذلك؛ إلى أن صدرت أول معايير مهنية تتعلق بمزاولة المهنة من قبل وزارة التجارة في عام ١٤١٠هـ (١٩٨٩م)<sup>(٣)</sup>، كنتيجة لجهود حثيثة بذلتها الوزارة بمساعدة أحد المكاتب المهنية الوطنية الرائدة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة<sup>(٤)</sup>. شهدت تلك المراحل بالإضافة إلى ما سبق توالي عقد مجموعة من الندوات الأكاديمية في جامعة الملك سعود حول "سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة" والتي نتج عن أولها

إنشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "جمعية المحاسبة السعودية" في عام ١٤٠١هـ (١٩٨١م).

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

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في المملكة في شكله الحديث الذي هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣-٥-١٤١٢هـ (١٩٩١م). صدور هذا النظام أحدث نقلة نوعية في طبيعة تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. فالنظام من خلال مادته التاسعة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويدرار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف عديدة مهتمة بالمهنة في المملكة. وقد استطاعت الهيئة خلال العقد السابق توفير الإمكانيات والمقومات الأساسية لتنظيم ممارسة المهنة في المملكة. كان ذلك من خلال آلية عمل تستند على تقسيم إنجاز مهام الهيئة الأساسية التي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) من إعداد وتطوير معايير وقواعد سلوك مهنية، وتنظيم اختبارات الرماله ودورات التدريب والتعليم المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني لأعضاء المهنة على عدد من اللجان الفنية المتخصصة التي تعمل تحت إشراف مجلس إدارة الهيئة. يتمثل الأساس الذي يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة إذًا في وجود الهيئة وتوالي مخرجات عمل لجانها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية، بالإضافة إلى وجود نظام (نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ) يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد في سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الجزاءات التي تطبق على من يخالف أحكام النظام.

ختاماً، يجدر بنا الإشارة إلى أن هناك علاقة متأصلة بين تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة وما يحيط بها من أحداث وظروف ومداول اجتماعية واقتصادية وسياسية. فصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) سبقه تراكم لسلسلة من الأحداث والظروف والمداولات، بدءاً بتأخر التعليم المحاسبي واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة (إدارات الشركات) لتحقيق أهداف محددة (الوفاء بمتطلبات أنظمة الزكاة والضريبة) عندما كانت المهنة تمارس في ظل غياب نظام، ومروراً بصدور مراسيم ملكية لإقرار أنظمة (نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين الأول) تحكم عملية إصدار تراخيص مزاولة المهنة وتحدد بعض واجبات وحقوق الممارسين في ظل فترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وانتهاءً بظهور نتائج جهود عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة (تأسيس جمعية المحاسبة السعودية وصدور قرارات وزارية للاسترشاد ومن ثم الالتزام بعدد من المعايير المهنية) والتي جاءت تلبية لنداءات متعددة لإحداث تغيير في أسلوب تنظيم المهنة من قبل الكثير من المهتمين لمواكبة فترة شهدت تقلبات اقتصادية واعتماداً أكبر من قبل الدولة على القطاع الخاص (العنقري، ١٤٢٢هـ).

### ٣ - الدراسة الميدانية

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال الدخول في مجالات واسعة من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك الهدف على نتائج دراسة ميدانية نوعية تم إجراؤها بواسطة الباحث خلال التسعة أشهر الماضية. هذه الدراسة ركزت على أربعة مكاتب مراجعة مختارة (من م١ إلى م٤)<sup>(١٤)</sup>. وفي ظل معطيات وأفكار المنهج النظري المستخدم، تم الاعتماد بشكل أساسي في جمع البيانات والمعلومات على استخدام المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة مع عدد مختار من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل البحث<sup>(١٥)</sup>. اختيار المشاركين في المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة سبقته مرحلة تقصت تم خلالها جمع معلومات عن تطور المهنة ووضعها الراهن من حيث التنظيم والممارسة في المملكة، بالإضافة إلى معلومات متنوعة مرتبطة بخلفية المكاتب محل البحث وأهدافها وسياساتها وتنظيمها الداخلي ومستوى الكوادر المهنية العاملة بها من حيث الخبرة والتأهيل الأكاديمي والعملي، ونوعية الخدمات المهنية التي تقدمها، وأساليب وتقنيات العمل والاتصال والرقابة المستخدمة، وطبيعة

العلاقات التي تربط المهنيين وغيرهم من العاملين بهذه المكاتب. كما تم خلال هذه الدراسة إجراء مقابلات شخصية مع عدد مختار من الأشخاص كممثلين لعدد من الجهات العاملة والمهتمة بمهنة المراجعة في المملكة<sup>(١٦)</sup>. يقدم هذا القسم (من خلال ثلاث أقسام فرعية) عرضاً تفصيلياً لأهم البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الباحث خلال مراحل إجراء هذه الدراسة، فيما يقدم القسم القادم تحليلاً ومناقشة لما تم استعراضه في هذا القسم من بيانات ومعلومات ميدانية بهدف كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم في ضوء المنهج النظري المستخدم.

### ٣-١ وجهات النظر حول توسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة

باستثناء عدد محدود، أخذت آراء غالبية المشاركين في المقابلات توجهاً مشتركاً نحو تأييد وإبراز أهمية قيام مكاتب المراجعة بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم. أصحاب هذا التوجه لا توجد لديهم أي تحفظات بشأن قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتقديم خدمات استشارية متنوعة إلى جانب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. وعلى الرغم من وجود تفاوت في درجة التأييد وتبريراته، يتفق أصحاب هذا التوجه على أن مثل هذا التوسع يعد أمراً ضرورياً في ظل متطلبات وظروف السوق الحالية، كما يتضح من خلال الآراء الثلاثة التالية، الأول لأحد الشركاء في م١، والثاني لمدير المكتب في م٣، والثالث لمدير عام شركة قطاع خاص.

*الرأي الأول: "يجب أن تسارع المؤسسات والشركات المهنية في تطوير قدراتها لكي تتماشى مع متطلبات الظروف الاقتصادية الحالية. فالיום لم يعد بمقدور مكاتب المراجعة الاستمرار والتوسع في ظل الاعتماد الكامل على تقديم خدمة مراجعة الحسابات... أهمية قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية لم تعد مقصورة على الأتعاب المهنية المحزنية التي تدرها مثل هذه الخدمات أو على كونها مصادر دخل إضافي، فقد أصبحت هذه القدرة اليوم مؤشراً هاماً على تمييز المكاتب الجيدة وبالتالي التأثير بشكل عام ومباشر على طبيعة وحجم الخدمات المهنية التي تتعاقد المكاتب على تقديمها بما فيها مراجعة الحسابات".*

*الرأي الثاني: "تزايد الإقبال على الخدمات الاستشارية يعود بصفة عامة إلى تنامي درجة المخاطر التي توأكب تمويل وتشغيل مشاريع اقتصادية ضخمة تعمل في مناخ يغلب عليه الطابع التنافسي... من الطبيعي أن يتم تقديم مثل هذه الخدمات بواسطة مكاتب المراجعة. فالمعرفة والخبرة التي يتمتع بها المحاسب القانوني تمكنانه من سرعة الإلمام والتأقلم مع تفاصيل وترتيبات*

النظم الإدارية والاقتصادية والمالية والتقنية وغيرها. من ناحية أخرى، هناك علاقة وثيقة تربط القدرة على تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية مع الإلمام بالأمر المحاسبية وحفاياها".

الرأي الثالث: "هناك أسباب جوهرية تقتضي ضرورة تدخل مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية: أولاً، ندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة في المملكة... ثانياً، الصفة المهنية المرتبطة بالعلوم المحاسبية... ثالثاً، الارتباط الوثيق بين المحاسبة وباقي العلوم الإدارية... رابعاً وأخيراً، ما يقدمه العمل في مجال مراجعة الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي".

في المقابل، فئة قليلة العدد غالبيتها من الأكاديميين كشفت النقاب عما قد يترتب على قيام مكاتب المراجعة بتقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية إلى جانب نشاطها التقليدي والمتمثل في تقديم خدمة مراجعة الحسابات. أحد الأكاديميين على سبيل المثال أكد على أن ذلك سيؤدي إلى تغيير الهوية التقليدية لمكاتب المراجعة في المملكة، وذلك لا يعد - من وجهة نظره - مقبولاً على الإطلاق لما له من مخاطر قد تصل على المدى الطويل إلى تغيير الأهداف التي قامت من أجلها مكاتب المراجعة بالإضافة إلى الرسالة الأساسية والمفاهيم والقيم التي تميز هذه المكاتب عن مكاتب المهن الأخرى. وبصراحة يشكر عليها، أشار أحد المحاسبين القانونيين (مدير مراجعة في م) إلى أن مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة أصبحت في الآونة الأخيرة تولى تقديم الخدمات الاستشارية اهتماماً أكبر بكثير من تقديم مراجعة الحسابات لدرجة أن الأخيرة أصبحت تستخدم من قبل هذه المكاتب كطعم للحصول على الأولى. كما أثار أكاديمي سابق يعمل حالياً كمحاسب قانوني في م عدة مخاوف مرتبطة باستقلالية مراجع الحسابات الذي يضطر لتقديم استشارات لنفس العميل حرصاً منه على إرضاء ذلك العميل وعدم التفريط فيه.

ما ذكر أعلاه يلخص وجهات نظر المشاركين في المقابلات حول توسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة. أما فيما يتعلق بمتطلبات هذا التوسع وإمكانية التأقلم معها، والآثار الناجمة عن عمليات التوسع، فسيتم مناقشتها على التوالي من خلال الأقسام الفرعية التالية.

### ٣-٢ متطلبات التوسع وإمكانية التأقلم معها

يمكن تصنيف متطلبات قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتقديم خدمات ذات طابع استشاري إلى جانب خدمة مراجعة الحسابات وفقاً لما ورد في ردود المشاركين في المقابلات إلى

ثلاثة أنواع رئيسية. يرتبط النوع الأول بمقومات المناخ الاقتصادي الملائم، فيما يرتبط النوع الثاني بالمتطلبات التنظيمية الملزمة، والنوع الثالث بما توفره المكاتب لأجل تقديم مثل هذه الخدمات.

فيما يتعلق بالمناخ الاقتصادي الملائم، اتفق المشاركون على أن إقدام مكاتب المراجعة على الاستثمار في تطوير قدراتها المهنية بهدف زيادة ما تحققه من أرباح من خلال تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمة مراجعة الحسابات يتطلب توافر مناخ اقتصادي يزخر بعدد من المقومات. الرأيان التاليان (الأول لشريك في م٤، والثاني لرئيس مجلس إدارة شركة قطاع خاص) يلخصان أهم ما ورد في ردود المشاركين بهذا الخصوص.

الرأي الأول: "من المعروف أن الخدمات الاستشارية التي تقوم بتقديمها لا تعد إلزامية بالنسبة لطالبيها. ومن المعروف أيضاً أن الأتعاب المهنية التي تتقاضاها مقابل تقديم مثل هذه الخدمات تعد مرتفعة نسبياً قياساً بأتعاب عمليات المراجعة الإلزامية. إقدام العملاء على طلب هذه الخدمات المكلفة والغير إلزامية يعتمد بشكل مباشر على فرضية زيادة قيمة ما تقدمه من فوائد عن تكاليف الحصول عليها. صحة هذه الفرضية في المقابل تعتمد بصفة عامة على مدى احتياج متخذي القرارات الاقتصادية على بيانات إضافية غير متاحة معادة بواسطة مختصين في مجالات القرارات المنتظر اتخاذها، والذي بدوره يعتمد على الظروف والأوضاع الاقتصادية السائدة. فكلما زادت أحجام ودرجة تعقيد تشغيل المشاريع الاقتصادية كلما زادت درجة مخاطر القرارات المرتبطة بها وزادت بالتالي الحاجة إلى وجود أساس ملائم من البيانات والمعلومات والآراء المتقدمة المعادة بواسطة مختصين في مجالات هذه القرارات... حتى بالنسبة لعملاء المراجعة، فهم بالإضافة إلى ما تقوم به من إجراءات تحقق، أصبحوا يرغبون في الحصول على معلومات مرتبطة بالمخاطر التي يواجهونها ومرتبطة أيضاً بمقارنة أدائهم وربحيتهم مع مثيلاتهم في حقل النشاط".

الرأي الثاني: "طالبي الخدمات الاستشارية التي تقدمها المكاتب المهنية في المملكة هم في الغالب منشآت اقتصادية تكون بصدد اتخاذ قرارات إدارية متعلقة على سبيل المثال بمشاريع توسعية أو تطويرية مؤثرة... تزايد الطلب على مثل هذه الخدمات يعد مؤشراً ليس فقط على ارتفاع مستوى فاعليتها وكفاية جدواها الاقتصادي بالنسبة لطالبيها، وإنما أيضاً على ارتفاع مستوى الوعي والكفاءة الإدارية للمشاريع التي تشكل الرافد الأساسي للاقتصاد المحلي".

أما ما يتعلق بالمتطلبات التنظيمية الملزمة فقد تفاوتت وجهات نظر المشاركين في المقابلات بين رأيين أساسيين، على الرغم من اتفاق الجميع على صعوبة وجود أنظمة ومعايير مهنية تفصيلية تحكم تقديم جميع الخدمات ذات الطابع الاستشاري نظراً لتنوعها الواسع النطاق. الرأي الأول

يؤكد على أهمية وجود أنظمة ومعايير مهنية تحدد الخطوط العريضة التي تحكم العلاقة بين المكتب والعميل، فيما لا يجد الرأي الثاني أي أهمية من وجود مثل هذه الأنظمة والمعايير ويؤكد على أن وجودها ليس مبرراً خاصة في ظل الطبيعة غير الإلزامية للخدمات الاستشارية. هذا الاختلاف في وجهات النظر يتضح من خلال الرأيين التاليين، الأول لمدير المكتب في م ٤، والثاني للشريك الإداري في م ١.

*الرأي الأول: "من الطبيعي والمقبول أن يكون هناك تفاوت في نوعية وجودة أداء الخدمات الاستشارية بين المكاتب المختلفة كنتيجة لعدم وجود أنظمة ومعايير مهنية تحكم تفاصيل أداء هذه الخدمات... صعوبة الحكم أو إجراء أي مقارنات بين أداء المكاتب المختلفة يجعل اعتماد نوعية وجودة أداء الخدمات الاستشارية على المهنيين أنفسهم. في المقابل من المهم جداً أن يتم وضع أنظمة ومعايير مهنية تحدد بالأخص الحد الأدنى لمتطلبات التأهيل المهني الكافي والعناية المهنية اللازمة للممارس بالإضافة إلى حقوق وواجبات كل من المكتب المهني والعميل".*

*الرأي الثاني: "تقديم الخدمات الاستشارية - بخلاف مراجعة الحسابات - يعتمد بشكل أساسي على تحقيق رغبات العميل، ونحن لا نجد أي مانع أو حرج من عمل كل ما من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق ذلك خاصة في ظل عدم إلزامية مثل هذه الخدمات... من هذا المنطلق لا يعد التزامنا بتطبيق أنظمة ومعايير محددة ملائماً على الإطلاق".*

أخيراً - وليس آخراً - أخذ النقاش حول ما يجب أن توفره المكاتب لأجل تقديم مثل هذه الخدمات وتيرة حادة نتيجة لوجود انقسام واضح في آراء المشاركين. ففي حين نادى فريق من المشاركين بضرورة اشتراط توافر مقومات معينة لمكتب المراجعة الذي يرغب في تقديم خدمات استشارية، أكد الفريق الآخر على ضرورة عدم وضع ما يحد من إمكانية قيام أي مكتب مراجعة في المملكة بممارسة الخدمات الاستشارية. انصب تركيز أصحاب التوجه الأول على بيان ما قد يترتب عن دخول مكاتب غير مؤهلة في مجال المنافسة على تقديم الخدمات الاستشارية، في حين انصب تركيز أصحاب التوجه الثاني على كشف النقاب عما قد يترتب عن احتكار تقديم هذه الخدمات بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى. هذا الانقسام يتضح جلياً من خلال الرأيين التاليين، الأول لشريك في م ١، والثاني للمالك والمحاسب القانوني الأوحيد في م ٣.

*الرأي الأول: "طبيعة الأعمال الاستشارية - بخلاف مراجعة الحسابات - تتطلب توافر كواد مهنية لا يقتصر تأهيلها وخبراتها على الأمور المحاسبية فقط، بل أيضاً على مجالات أخرى كالإقتصاد والتحليل المالي والإداري. لذلك نحن نؤكد على ضرورة توافر مستوى معين من*



المقومات للمكتب الذي يمارس الاستشارات. فترك باب المنافسة مفتوحاً أمام جميع المكاتب قد يؤدي إلى دخول مكاتب غير مؤهلة وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات الاستشارات فضلاً عن ارتفاع مخاطر حدوث تجاوزات متعلقة بمتطلبات استقلالية المراجع التي نصت عليها المعايير والأنظمة المهنية".

الرأي الثاني: "يجب أن يترك للعميل الحق في اختيار المكتب المهني الذي يود الحصول منه على خدمات استشارية، خاصةً في ظل تنوع واتساع نطاق هذه الخدمات مما يفتح مجالاً واسعاً للتخصص أمام المكاتب المهنية صغيرة الحجم ومحدودة الإمكانيات.. احتكار طبقة معينة من المكاتب للخدمات الاستشارية سيحول دون نمو وتطور إمكانيات المكاتب الأخرى".

قبل الانتقال لاستعراض آراء المشاركين حول الآثار الناجمة عن عمليات التوسع في مكاتب المراجعة محل البحث يجدر بنا التأكيد على أن هناك تفاوتاً ملحوظاً في المستوى المنشود للمقومات المطلوبة بين آراء المشاركين من المكاتب المؤيدة لضرورة توافر مقومات معينة لمكتب المراجعة الذي يرغب في تقديم خدمات استشارية. هذه المقومات تقتصر لدى البعض على قيام المكتب بتوفير دورات تدريبية متقدمة لمنسوبيه من المهنيين، في حين تمتد لتشمل لدى البعض الآخر وجود شريك واحد على أقل تقدير لديه قدر كاف وملائم من الخبرة والتخصص في أكبر قدر ممكن من مجالات الخدمات الاستشارية.

### ٣-٣ الآثار الناجمة عن عمليات التوسع

آراء المشاركين فيما يتعلق بالآثار الناجمة عن عمليات التوسع كشفت النقاب عن العديد من التغييرات التي شهدتها مكاتب المراجعة محل البحث والتي ترتبت على قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم. لم تقتصر هذه التغييرات على الأمور الملموسة (مثل ما تم توفيره بواسطة المكاتب من مقومات لمقابلة تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية)، وإنما امتدت لتشمل جوانب أخرى عديدة مرتبطة بقيم وثقافة وتقاليد وأهداف المكاتب. وللأهمية فقد كان هناك انقسام ملحوظ في وجهات نظر المشاركين بهذا الخصوص. ففي حين انصب تركيز القائمين على المكاتب محل البحث على إبراز الدوافع الأساسية للتغييرات وتوضيح مظاهرها العامة والإيجابية، كان تركيز المهنيين العاملين في هذه المكاتب منصباً على إبراز ما ترتب عن التغييرات من نتائج. ولتلخيص أهم مظاهر هذه التغييرات من وجهة نظر القائمين على المكاتب الأربعة محل

البحث نورد فيما يلي أربعة آراء، الأول لأحد الشركاء في م١، والثاني للشريك المؤسس في م٢، والثالث لمدير المكتب في م٣، والرابع للشريك الإداري في م٤.

الرأي الأول: "دخولنا في مجال الخدمات الاستشارية بشكل واسع يعود إلى فترة ليست بالبعيدة، نظرًا لأن الطلب عليها في المملكة بدأ متأخرًا نسبيًا مقارنة بالدول الأخرى. وعلى الرغم من قصر تلك الفترة الزمنية إلا أننا استطعنا وضع الأساس الذي يكفل تميزنا المستمر في تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية. فتقديم الخدمات الاستشارية في مكتبنا يتم اليوم من خلال قسم خاص مستقل بشكل كامل عن قسم المراجعة. فصل هذا القسم تم حديثًا من خلال عملية شاملة لإعادة هيكلة المكتب. ولم تقتصر هذه العملية على النواحي الشكلية فقط مثل توزيع الشركاء والكوادر المهنية، بل امتدت لتشمل وضع تصور جديد حول وضع وأهداف كل قسم على حدة، بما في ذلك الهيكل التنظيمي وأنظمة وسياسات العمل والتدريب وغير ذلك... إقدامنا على تنفيذ هذه العملية المكلفة لم يأت فقط لتلبية متطلبات الاستقلال التي نصت عليها قواعد السلوك المهني والتي لا تجيز تقديم الاستشارات لعملاء المراجعة، وإنما أيضًا لتوفير المقومات الأساسية لممارسة كل ما تقدمه من خدمات مهنية".

الرأي الثاني: "مكتبنا يعد من المكاتب الرائدة في تقديم الخدمات الاستشارية... تركيزنا مؤخرًا أصبح منصبًا على تقديم الخدمات الاستشارية بسبب تفتشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وغير ذلك من المشاكل التي تعاني منها بيئة مراجعة الحسابات في المملكة... ففي سبيل الاحتفاظ بعقد عميل معين غالبًا ما نجد أنفسنا مضطرين لمنحه تخفيضًا سنويًا على قيمة الأتعاب المهنية التي نتقاضها منه بغض النظر عن حجم وكلفة أي عمل مهني إضافي مترتب على سبيل المثال عن قيام هذا العميل بتطوير النظم المحاسبية والرقابية التي يستخدمها أو استبدالها بنظم جديدة أو حتى التوسعات والنمو الطبيعي التدريجي في حجم الأنشطة التي يزاولها... ظهور وتفتشي هذه الظاهرة يعود إلى المنافسة الغير شريفة بين المكاتب لجلب العملاء وهي سبب رئيسي لتوجهنا الحديث نحو تقليص عدد عمليات المراجعة التي نقبلها في كل عام وتعويض ذلك من خلال زيادة عدد تعاقداتنا المرتبطة بتقديم خدمات استشارية... تناقص عدد عمليات المراجعة التي نقبلها تدريجيًا من عام لآخر مكننا من وضع البنية الأساسية لتقديم مستوى عال من الخدمات الاستشارية... قمنا بجلب كفاءات مهنية متخصصة في مجالات متعددة مثل النظم الإدارية والتحليل المالي والاقتصادي بالإضافة إلى قيامنا بتوفير دورات وبرامج تدريبية متقدمة بشكل مستمر في الاستشارات المالية والإدارية لمنسوبي المكتب".

الرأي الثالث: "نجد صعوبة كبيرة في الحصول على عقود خدمات استشارية على الرغم من سعينا الحثيث إلى تطوير إمكاناتنا وقدراتنا المهنية. فطاق المنافسة في تقديم الخدمات

الاستشارية لا يزال مقصوراً على المكاتب الكبرى والتي لا تألو جهداً في استخدام كافة الوسائل لتسويق أكبر قدر ممكن من الخدمات وتأكيد تفوقها من خلال قدراتها المهنية الغير قابلة للمقارنة".

الرأي الرابع: "تقدير الأتعاب المهنية بالنسبة للعمليات الاستشارية يتم غالباً بشكل موضوعي وأكبر مصداقية، في حين تخضع مسألة تقدير الأتعاب المرتبطة بعمليات المراجعة لتغيرات تفقدتها قدرًا كبيراً من المصداقية. قد يكون ذلك عائداً إلى الطبيعة الغير إلزامية للخدمات الاستشارية، أو إلى عدم احتدام المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديمها، أو كليهما.. قمنا حديثاً بإمضاء عقد تعاون مع أحد الشركات الاستشارية الدولية الكبرى نحصل بموجبه على العديد من المزايا مقابل التنازل عن نسبة معينة من الأرباح السنوية. حصولنا على حق استخدام الإسم التجاري لهذه الشركة وغير ذلك من المزايا كان مشروطاً بالتزامنا بتطبيق معايير ونظم وسياسات محددة للأداء المهني والرقابة والاتصالات والتدريب والتوظيف والترقيات وغير ذلك من الأنشطة الأساسية للمكتب. ويعد كل ما ترتب عن هذه الاتفاقية من تغييرات الأساس الذي نسعى من خلاله إلى إحداث نقلة تطويرية شاملة تجعل مكتبنا قادراً على تلبية متطلبات عملائه ومواكبة المكاتب المهنية الكبرى في تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية بكفاءة عالية المستوى".

أخيراً - وليس آخراً - تمحورت آراء المهنيين العاملين في المكاتب الأربعة محل البحث حول إبراز أهم ما ترتب عن التغييرات المذكورة أعلاه من نتائج. الحديث عن هذه النتائج أظهر انقساماً واضحاً في الآراء بين فريقين من المهنيين فيما يتعلق بمدى تقبلهم للنتائج المترتبة عن التغييرات المواكبة لعمليات التوسع. فالمهنيون من أصحاب التخصصات الغير محاسبية أبدوا تفاعلاً ملحوظاً فيما يتعلق بمستقبلهم المهني لدى المكاتب التي يعملون بها، خاصة وأن الفرص مواتية - من وجهة نظرهم - للتقدم السريع نحو المراتب المهنية العليا في ظل تركيز المكاتب على تقديم خدمات تعتمد بشكل كبير على خبراتهم وجهودهم. في المقابل، أظهر المهنيون من أصحاب التأهيل المحاسبي العديد من المخاوف المرتبطة بإمكانية تهميش أدوارهم وفرض متطلبات جديدة غير مقبولة تمس طبيعة عملهم وأنشطتهم الأساسية وتحول دون مواصلة تقدمهم المهني المأمول. وللأهمية فإن درجة جسامة هذه المخاوف لدى المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي لدى المكاتب الأربعة محل البحث تقل مع ارتفاع المرتبة والخبرة المهنية. هذا التفاوت يتضح من خلال الرأيين التاليين، الأول لمدير مراجعة في م٢، والثاني لمراجع مبتدئ في م٤.

الرأي الأول: "دوري الطبيعي كمدير مراجعة لم يتأثر بشكل كبير حتى الآن... نحن في النهاية مكتب مراجعة ولدنا القدرة على قبول أي عملية مراجعة متى ما توفر المناخ المهني

الملائم... أحشى بكل تأكيد من استمرار تقلص عمليات المراجعة التي تقبلها في كل عام... لكن لا أحد ما يثير قلقي بشأن مستقبلي المهني خاصة وأنني أسير قدماً نحو الحصول على ترخيص مزاوله المهنة بالإضافة إلى ما لدي من خبرة طويلة في مجال مراجعة الحسابات".

الرأي الثاني: "غالبًا ما يتم تكليفي بأعمال لا تمت للمراجعة بصلة مثل جمع البيانات وتحليلها لأغراض التخطيط المالي والإداري. هذا هو الواقع، وهو واقع مؤلم وغير مشجع لأي مبتدئ طموح".

أهمية هذا الانقسام في آراء المهنيين (فيما يتعلق بمدى تقبلهم للنتائج المترتبة عن التغييرات المواكبة لعمليات التوسع) بالنسبة لتحديد طبيعة ونطاق التغييرات محل البحث ستوضح من خلال ما يقدمه القسم القادم (الرابع) من تحليل ومناقشة لما تم استعراضه في هذا القسم من بيانات ومعلومات ميدانية في ضوء المنهج النظري المستخدم.

#### ٤ - تحليل ومناقشة: طبيعة ونطاق التغييرات

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يعتمد على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. وسبق الإشارة أيضاً إلى أن هذا المنهج قائم على فكرة أن كل منظمة تتكون نظرياً من ثلاثة مستويات مترابطة تشمل البرنامج التفسيري (الأمر الغير ملموسة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي تقوم عليه المنظمة، مثل رسالة المنظمة وثقافتها وقيمها وأهدافها)، والنظم المساندة (الأمر المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل ممتلكات المنظمة كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك)، وآليات التوجيه (الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل التنظيمي ونظام الرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة). واستناداً إلى ذلك، يعتمد فهم طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على أي منظمة نتيجة تطبيق أنظمة عمل جديدة على قدرة هذه الأنظمة الجديدة في إحداث خلل في ترابط وانسجام هذه المستويات الثلاثة. وأخيراً يفرق النموذج المستخدم بين مستويين رئيسيين من التغييرات. ففي حين يترتب على حدوث التغيير من المستوى الأول إخلال بمكونات النظم المساندة وآليات التوجيه مع عدم تأثر في مكونات البرنامج التفسيري، يترتب على حدوث التغيير من

المستوى الثاني إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه. إن حدوث هذا المستوى الثاني من التغيير قد يكون عائداً إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري أدى بدوره إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه، أو عائداً إلى تغيير غير مقبول ومفروض قصراً على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه بهدف إحداث تغيير غير ملائم على مكونات البرنامج التفسيري.

تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن قيام مكاتب المراجعة محل البحث بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم أدى إلى حدوث تغيير من المستوى الثاني ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه لهذه المكاتب. وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضاً إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجاً عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فعلى الرغم من اتفاق غالبية المشاركين في هذه الدراسة على أهمية قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بجانب خدماتها التقليدية، يظل لدى منسوبي المكاتب محل البحث من أصحاب التأهيل المحاسبي والذين لا زالوا يمثلون الغالبية العظمى رأي آخر متمثل في استيائهم وعدم رضاهم عما ترتب من نتائج عن توجه مكاتبهم نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية في ظل توجه نحو تقليص عدد خدمات المحاسبة والمراجعة. تركيزنا في هذا القسم سيكون منصباً على تحليل طبيعة ونطاق المستوى الثاني من التغيير.

العناصر المكونة للبرنامج التفسيري في مكاتب المراجعة محل البحث استناداً إلى البيانات التي أفرزتها الدراسة الميدانية يمكن تصنيفها إلى ثلاث مستويات أساسية تعكس تفاوت هذه العناصر في درجة الأهمية ومدى التأثير بعمليات التوسع. المستوى الأول يتضمن رسالة المكتب والتي تمثل الأساس الذي تم الاعتماد عليه في صياغة أهداف المكتب وتحديد مفاهيم وأنظمة العمل الأساسية. جوهر هذه الرسالة يتعلق بشعارات مهنية تقليدية تتمحور تحديداً حول السعي لخدمة جميع فئات المستفيدين من الخدمات المهنية والمجتمع بصفة عامة من خلال استخدام المعرفة التي يمتاز بها أعضاء المهنة في تقديم خدمات مهنية عالية المستوى. رسوخ مثل هذه الشعارات في مضامين رسائل المكاتب المهنية يعد أحد العوامل الهامة التي ساهمت بشكل مباشر في إبراز أهمية المحاسبة والمراجعة كمهنة، وتوسيع نطاق ممارستها وتكوين الاعتقاد السائد لدى أعضاء المهنة بأن ما يحضون به من معرفة مهنية تميزهم عن باقي فئات المجتمع كفيل بأن يضمن لهم حق كسب ثقة الدولة والمجتمع بصفة عامة.

المستوى الثاني من البرنامج التفسيري للمكاتب محل البحث يتمثل في أسباب الوجود والتي غالباً ما تعكسها أهداف هذه المكاتب. وتعد القدرة على تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل تقديم مستوى مقبول من الأداء المهني السبب الرئيسي لوجود المكاتب الأربعة محل الدراسة، مع مراعاة التفاوت بين هذه المكاتب في تفسير ما يمكن اعتباره ربحاً أو مستوى أداء مهني "مقبول". خصوصية المكاتب المهنية من هذا المنطلق تعتمد بشكل مباشر على ما يكتنف مضمون أهداف هذه المكاتب من غموض. فعملية التقدير والمفاضلة بين نطاق ما يمكن اعتباره ربحاً "مقبولاً" من جهة ومستوى أداء مهني "مقبول" من جهة أخرى تظل عملية نسبية تعتمد بشكل كبير على عوامل غير مرئية نابعة من الجذور الثقافية والاجتماعية لكل مكتب. بعبارة أخرى، هناك صعوبة في فهم مدى ارتباط الارتقاء بكل من مستوى الأرباح ومستوى الأداء المهني وتحديد أيهما يمثل الهدف الحقيقي وأيهما يمثل العائق. فقد يكون سبب وجود المكاتب متمثلاً في العمل على تحقيق أكبر قدر من الأرباح بشرط الحفاظ على مستوى معين من الأداء المهني، أو العمل للوصول إلى أعلى مستوى من الأداء المهني بشرط تحقيق قدر معين من الأرباح. وعلى الرغم من ذلك يظل هناك تناغم شكلي ظاهر بين أسباب وجود المكاتب ومضامين رسالتها وأهدافها. فأهداف المكاتب المعلنة على الرغم من تعددها وتنوعها تتمحور حول تلبية ما يقتضيه مفهوم سبب الوجود المذكور والذي يتلاءم بدوره مع مضمون الرسالة الموضح أعلاه.

المستوى الثالث والأخير من البرنامج التفسيري للمكاتب محل البحث تضمن الأسس التي تحكم الأنشطة الأساسية التي تراوحتها هذه المكاتب. مكونات هذه الأسس - استناداً إلى بيانات الدراسة الميدانية - يمكن تحديدها في أربعة عناصر رئيسية تشمل: أولاً، أنواع الخدمات المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها؛ وثانياً، سياسات التعامل مع العملاء؛ وثالثاً، مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين؛ ورابعاً وأخيراً، سياسات التوظيف والترقيات.

وعلى الرغم من الطبيعة المتداخلة لجميع مكونات البرنامج التفسيري في مستوياتها الثلاث إلا أن الملحوظ أن التأثير المباشر لدخول خدمات مهنية جديدة إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة على مكونات هذا البرنامج في مكاتب المراجعة محل البحث امتد ليشمل مكونات المستويين الثاني والثالث. بقاء العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري دون تأثر يعكس حساسيتها ومدى أهميتها في الحفاظ على تماسك المكاتب وضمان بقائها واستمرارها. تركيز الجزء المتبقي من

هذا القسم سوف يكون منصباً على مناقشة مظاهر التغييرات التي طرأت على العناصر المكونة للمستويين الثاني والثالث من البرنامج التفسيري لمكاتب المراجعة محل البحث.

تقديم خدمات مهنية جديدة إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة تتطلب بشكل أساسي قيام المكاتب محل البحث بتوفير مقومات معينة. وعلى الرغم من تفاوت طبيعة ومستويات الأعباء التي تم تحملها في سبيل توفير هذه المقومات من مكتب إلى آخر، تظل هذه العملية مرتبطة ومؤثرة بشكل مباشر على قدرة المكاتب محل البحث على تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل تقديم مستوى مقبول من الأداء المهني (المستوى الثاني من البرنامج التفسيري). فكل مكتب تحمل في سبيل توفير ما يلزم لتقديم خدمات مهنية جديدة إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة أعباء جديدة، وبالتالي فهو بصدد الاستثمار في مصادر دخل إضافية يفترض أن توفر له المردود المناسب لتغطية ما تحمله من أعباء. تفاوت طبيعة ومستويات الأعباء من مكتب إلى آخر يمكن تبريره بوجود تفاوت في مفهوم وأهمية مثل هذا الاستثمار من مكتب إلى آخر نتيجة لوجود تفاوت في طبيعة وأحجام المكاتب محل البحث.

وقد سبق الإشارة إلى أن أثر توسيع نطاق الخدمات المهنية لم يقتصر على مكونات المستوى الثاني من البرنامج التفسيري بل امتد ليشمل العناصر المكونة للمستوى الثالث من هذا البرنامج، بما في ذلك أنواع الخدمات المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها، وسياسات التعامل مع العملاء، ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين، وسياسات التوظيف والترقيات.

فيما يتعلق بأنواع الخدمات المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها، أظهرت الدراسة الميدانية أن هذه الأنواع لم تعد مقصورة على خدمة مراجعة الحسابات وغيرها من الخدمات ذات الصلة بالمحاسبة (مثل الزكاة والضريبة وتصميم النظم المحاسبية والتصنيفات)، بل إنها امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية. ويعود الدافع الأساسي وراء دخول مكاتب المراجعة في المملكة مجال المنافسة على تقديم الخدمات الاستشارية إلى ما يشهده مجال المنافسة على تقديم خدمة مراجعة الحسابات من ظواهر غير سليمة، يأتي في مقدمتها انخفاض الأتعاب المهنية واحتكار المكاتب الكبرى لعقود عمليات الشركات الكبرى. أهمية توسيع نطاق

الخدمات المهنية تكمن إداً في إيجاد مصادر دخل إضافية تكفل دعم قدرة المكاتب على تفادي الأضرار الناجمة عن تفشي وجود هذه الظواهر.

يفهم من ذلك أن إدخال خدمات مهنية جديدة لم يكن الهدف منه المساهمة في زيادة عدد العمليات التي يتعاقد المكتب على إنجازها بقدر ما كان الهدف منه إيجاد خيارات جديدة يمكن استخدامها كبدايل في إحداث تغيير نوعي على طبيعة هذه العمليات. وجود هذه البدائل (الخدمات الاستشارية) ساهم بشكل مباشر في تمكين مكاتب المراجعة من تفادي آثار الخلل الناجم عن تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة وما لها من تأثير على السياسات المستخدمة في التعامل مع العملاء. فلم يعد مكتب المراجعة على سبيل المثال بحاجة إلى الرضوخ إلى أي ضغوط من عملاء خدمات المحاسبة والمراجعة لتخفيض الأتعاب المهنية التي يتقاضاها المكتب منهم، خاصةً في ظل ارتفاع مستوى الطلب على أنواع أخرى من الخدمات المهنية المتاحة. كما أن الطبيعة الغير إلزامية لهذه البدائل فضلاً عن ارتفاع مستوى تعقيدها يقتضي استخدام سياسات تعامل تختلف عن تلك المستخدمة مع عملاء خدمة المراجعة.

وقد كان لتنوع عمليات الاستشارات وارتفاع مستوى تعقيدها فضلاً عن عدم اشتراط ارتباط مهامها بالنواحي المحاسبية أثر مباشر على مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين. فبخلاف عمليات المراجعة، تفتقر العمليات الاستشارية غالباً إلى وجود دليل تفصيلي شامل يحكم تسلسل المهام والإجراءات ويوجب على كثير من التساؤلات التي تظهر خلال مراحل التنفيذ، فضلاً عن محدودية الأنظمة والمعايير المهنية ذات العلاقة. ومن الطبيعي في مثل هذه الظروف أن تكون هناك قيود على مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من أصحاب التأهيل المحاسبي كنتيجة لمحدودية قدرتهم على استيعاب المواقف التي تتطلب إصدار أحكام وتقديرات مهنية.

أخيراً، فيما يتعلق بسياسات التوظيف والترقيات، أظهرت الدراسة الميدانية توجه مكاتب المراجعة محل البحث نحو استقطاب كوادر جديدة على جميع المستويات والراتب المهنية لديها قدر مناسب من التأهيل والخبرة في مجالات متعددة بخلاف المحاسبة (مثل التحليل المالي والاقتصادي والإداري). أهمية مثل هذا التوجه تكمن في توفير أحد أهم المقومات التي تزيد من فرص المكتب في الارتقاء بمستوى الخدمات الاستشارية التي يقوم بتقديمها لعملائه. واستناداً إلى ذلك، لم يعد



التأهيل المحاسبي وحده المتطلب الأساسي للعمل في مكاتب المراجعة، بل إن فرص العمل والتقدم نحو المراتب المهنية العليا تزداد في كثير من الأحيان لمن لديهم تأهيل وخبرة في التخصصات المرتبطة بتقديم الاستشارات، خاصةً في ظل توجه المكاتب الملحوظ نحو التركيز على التوسع في تقديم مثل هذا النوع من الخدمات. وفي المقابل تظل فرص أصحاب التأهيل المحاسبي من منسوبي المكاتب في الاستمرار والحصول على الترقيات محكومة بمدى تأقلمهم وتبليتهم لمتطلبات ممارستهم المهنية الغير محاسبية.

وقد أظهرت الدراسة الميدانية بجلاء وجود تضارب في وجهات نظر منسوبي المكاتب الأربعة محل البحث فيما يتعلق بما ترتب عن توجه مكاتبهم نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية من نتائج خاصةً تلك المرتبطة بتغيير سياسات التوظيف والترقيات المستخدمة. فالتمييز المهني لأعضاء المكاتب من أصحاب الخبرة والتأهيل الغير محاسبي والذي اقتضته الظروف الجديدة نتج عنه مزيد من الضغوط، ليس فقط على القائمين على المكاتب (الملاك والشركاء) بسبب وجوب إحداث تعديل على هذه السياسات، وإنما أيضاً على جميع المهنيين العاملين بهذه المكاتب (من فيهم المحاسبون وأصحاب التخصصات الأخرى) بسبب ما ترتب أو قد يترتب عن استمرار تقلص عدد عمليات المحاسبة والمراجعة التي تقبلها مكاتبهم سنوياً من آثار خاصةً على أدوار ووظائف المهنيين في كل مكتب ومراتبهم المهنية وطبيعة التنافس بينهم وعلاقتهم مع بعض ومع الغير. تكمن أهمية هذا التمييز بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية في ما ينتظر أن يترتب عنه من إحداث تطوير إيجابي في أوضاعهم بصفة عامة داخل المكاتب التي يعملون بها، خاصةً في ظل ارتفاع مستوى أهمية جهودهم ومساهماتهم المهنية بالمقارنة مع غيرهم من منسوبي المكاتب من أصحاب التأهيل المحاسبي. هذا الشعور يبرر مدى التأيد الذي أظهره أفراد هذا الفريق - خلال مراحل إجراء الدراسة الميدانية - تجاه تركيز مكاتب المراجعة المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية. تفاؤل المهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية تجاه ما قد يترتب عن قيام المكاتب بتعويض تقليصها لعدد عمليات المحاسبة والمراجعة من خلال التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية لم يقتصر على إمكانية تحسين مميزاتهم وضماناتهم الوظيفية الحالية، وإنما أيضاً على زيادة حظوظهم في الحد من نطاق سيطرة المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي على هذه المكاتب كنتيجة طبيعية لزيادة فرص وصولهم إلى مراتب عليا مؤثرة بشكل أسرع. وللأهمية، فإن تقييم

قدرة هذا الفريق من المهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية في إعادة صياغة مضامين مكونات البرنامج التفسيري في مكاتبتهم على المدى الطويل يتطلب مزيداً من البحث والمتابعة.

هذا التمييز المهني في المقابل يمثل بلا شك عائقاً أمام المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي. حسامة هذا العائق بالنسبة لهذه الفئة التي تشكل الغالبية العظمى لا يقتصر فقط على ما قد ينتج عنه من تقليص في الأدوار والمسئوليات، وإنما أيضاً على تحجيم عدد من المظاهر التقليدية المتأصلة داخل مكاتب المراجعة. فالقيود التي وضعت على أفراد هذا الفريق ستحد من تساوي الفرص في تحقيق الطموح المهني المشروع لكل مهني في بلوغ مرتبة الشريك في يوم ما بالمستقبل. كما أن تمييز فئة عن فئة لأسباب تخصصية سيحدث خللاً في العلاقة التقليدية بين عامل الخبرة في المكاتب والمرتبة الوظيفية لكل مهني، والتي تقتضي أن يكون لدى الملاك والشركاء القدرة على استيعاب القضايا المهنية والتأقلم معها والتأثير على ثقافة مكاتبتهم بشكل أكبر من مدراء المراجعة والمراجعين القدماء والمبتدئين. إذاً حسامة ما قد يترتب عن توجه مكاتب المراجعة نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية من آثار خاصة تلك التي تمس الهوية التقليدية للمكاتب تبرر مشاعر الحزن والإحباط التي طغت على منسوبي المكاتب من أصحاب التأهيل المحاسبي خلال مراحل إجراء الدراسة الميدانية.

يتضح مما سبق أن التغيرات المواكبة لقيام مكاتب المراجعة في المملكة بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم تتطلب إجراء بعض التعديلات على النموذج النظري المستخدم، على الرغم من الفاعلية الكبيرة التي أظهرها هذا النموذج عملياً في تلمس وإبراز كافة الأمور المرتبطة بالموضوع محل البحث. فالبيانات التي أظهرتها الدراسة الميدانية تشير فيما يتعلق بمدى تقبل الآثار الناجمة عن عمليات التوسع إلى وجود تضارب في وجهات النظر بين فريقين رئيسيين من أعضاء المكاتب محل البحث هما المهنيون من أصحاب التأهيل المحاسبي والمهنيون من أصحاب التخصصات الغير محاسبية، كنتيجة طبيعية لوجود تضارب مماثل ومتأصل في مستويات البرنامج التفسيري حول مدى تقبل ما يتضمنه هذا البرنامج من قيم ومبادئ وسياسات تحكم الأنشطة الأساسية التي تراولها هذه المكاتب. هذا التضارب يحتم التمييز في تحديد طبيعة المستوى الثاني من التغيير والذي أحدثته عمليات التوسع على المكاتب محل البحث. ففي حين يمكن اعتبار هذا التغيير بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية عائقاً إلى وجود تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري، يعد بالنسبة للمهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي تغييراً غير مقبول ومفروضاً قسراً

على مكونات هذا البرنامج. ولأهمية فإن محدودية وجود مثل هذا التضارب خاصة وأنه لا يصل إلى العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري تبرر بقاء واستمرار المكاتب في ظل وجود خلاف بين آراء منسوبي هذه المكاتب حول أثر توجه المكاتب نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية. بقاء واستمرار المكاتب إذًا يعود بشكل مباشر إلى عدم تأثر القناعات المشتركة للمهنيين العاملين في المكاتب محل البحث والمرتبطة تحديداً بأهمية المعرفة والخدمات المهنية التي تقدمها مكاتبهم خاصة وأن هذه المكاتب لا تزال قادرة على تحقيق الأرباح.

التعديل المقترح على النموذج النظري المستخدم يكمن إذًا في عدم اشتراط التسليم في جميع الأحوال بوجود انسجام في آراء العاملين في منشأة معينة حول كل ما يعكسه برنامجها التفسيري من قيم ومبادئ وسياسات تحكم الأنشطة الأساسية التي تراوحتها هذه المنشأة. واستنادا إلى ذلك يجدر بنا التأكيد على أهمية البيانات الميدانية بالنسبة للنموذج النظري المستخدم خاصة فيما يتعلق بتوضيح المفاهيم النظرية التي يتبناها هذا النموذج. فالبيانات الميدانية المستخرجة من بيئة محددة هي وحدها التي تجعل من مثل هذه المفاهيم النظرية ذات معنى واضح. هذا المعنى يختلف بالطبع مع اختلاف بيئة البحث وطبيعة ودرجة تعقيد البيانات الميدانية المستخرجة.

ختاماً يجدر بنا التأكيد على أهمية دور العناصر المكونة لكل من النظم المساندة وآليات التوجيه لإتمام حدوث المستوى الثاني من التغيير في مكاتب المراجعة محل البحث. فالتغيير الذي طرأ على سياسات التوظيف والترقيات المستخدمة والتي تعد أحد مكونات البرنامج التفسيري لهذه المكاتب تطلب بشكل أساسي حدوث تغييرات ملائمة في ما تتضمنه مستويات النظم المساندة وآليات التوجيه من مكونات ذات علاقة. وبهذا الخصوص يجدر بنا التمييز في وصف آلية حدوث التغيير بين كل من الفئة المؤيدة والفئة المعارضة. فبالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية (الفئة المؤيدة) يمكن اعتبار حدوث تغييرات في مستويات النظم المساندة وآليات التوجيه تطورات طبيعية ومقبولة ناجمة عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات البرنامج التفسيري. أما بالنسبة للمهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي (الفئة المعارضة) فالتغيير الذي حدث على مكونات البرنامج التفسيري لمكاتبهم يعد أساساً تغييراً غير مقبول ومفروضاً قسراً ومن ثم فإن حدوثه يجب أن يسبقه تغييرات غير مقبولة ومفروضة قسراً على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه.

لتوضيح ذلك نتطرق إلى أثر عمليات التوسع على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه في مكاتب المراجعة محل البحث. توجه المكاتب نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية وما ترتب عنه من آثار واكمه حدوث تغييرات مرتبطة بآليات التوجيه في هذه المكاتب تتعلق تحديداً بوجود ترتيبات إدارية ورقابية (مثل فصل قسم المحاسبة والمراجعة عن قسم الاستشارات، أو إبرام عقد تعاون مع جهة مختصة) تتلاءم مع مقتضيات التوسع وتكفل التزام منسوبي المكاتب بالمتطلبات الجديدة، بالإضافة إلى تغييرات أخرى مرتبطة بالنظم المساندة المستخدمة في هذه المكاتب مثل توفير نظم عمل جديدة تتلاءم مع متطلبات الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى توفير برامج ودورات تدريبية مكثفة مرتبطة بأنواع الخدمات الاستشارية المتاحة. هذه التغييرات في مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه تعد بالنسبة لمنسوبي المكاتب من المهنيين أصحاب التأهيل المحاسبي أساسية لإحداث تغيير لاحق على سياسات التوظيف والترقيات، في حين تعد بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية نتيجة طبيعية تتبع ما طرأ على سياسات التوظيف والترقيات المستخدمة من تغيير.

#### ٥ - خلاصة وخاتمة

اعتمد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات تم تطويره بواسطة (Laughlin, 1991)، و (Laughlin and Broadbent, 1996) في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن قيام هذه المكاتب بتوسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها للعموم من خلال إدخال نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. وتكمن أهمية هذا البحث في أهمية تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه في تقييم مدى أهمية وجدوى مثل هذا التوسع بالنسبة للمكاتب محل البحث من ناحية، ومدى أحقية أو أفضلية مكاتب المراجعة عن باقي مكاتب المهن الأخرى في تقديم خدمات استشارية إدارية ومالية وتقنية إلى جانب نشاطها التقليدي والمتمثل في تقديم خدمة مراجعة الحسابات بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية. نتائج هذا البحث مستمدة من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على أربعة مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن قيام مكاتب المراجعة محل البحث بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم أدى إلى حدوث تغيير من المستوى الثاني ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري (الأمر الغير

ملموسة والتي غالبًا ما تشكل الأساس الذي يقوم عليه المكتب، مثل رسالة المكتب وأسباب وجوده والأسس التي تحكم أنشطته الأساسية)، بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة (الأموال المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل نظم العمل والبرامج التدريبية) وآليات التوجيه (الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل الإداري والنظم الرقابية) لهذه المكاتب. وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضًا إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجًا عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فعلى الرغم من اتفاق غالبية المشاركين في هذه الدراسة على أهمية قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية إلى جانب خدماتها التقليدية، يظل لدى منسوبي المكاتب محل البحث من أصحاب التأهيل المحاسبي والذين لا زالوا يمثلون الغالبية العظمى رأي آخر متمثل في استيائهم وعدم رضاهم عما ترتب من نتائج عن توجه مكاتبهم نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية في ظل توجه نحو تقليص عدد خدمات المحاسبة والمراجعة. استنادًا إلى ذلك أصبح من الضروري إجراء بعض التعديلات على النموذج النظري المستخدم، على الرغم من الفاعلية الكبيرة التي أظهرها هذا النموذج عمليًا في تلمس وإبراز كافة الأمور المرتبطة بالموضوع محل البحث. فالبيانات التي أظهرتها الدراسة الميدانية تشير فيما يتعلق بمدى تقبل الآثار الناجمة عن عمليات التوسع إلى وجود تضارب في وجهات النظر بين فريقين رئيسيين من أعضاء المكاتب محل البحث هما المهنيون من أصحاب التأهيل المحاسبي والمهنيون من أصحاب التخصصات الغير محاسبية، كنتيجة طبيعية لوجود تضارب مماثل ومتأصل في مستويات البرنامج التفسيري حول مدى تقبل ما يتضمنه هذا البرنامج من قيم ومبادئ وسياسات تحكم الأنشطة الأساسية التي تزاو لها هذه المكاتب. هذا التضارب يحتم التمييز في تحديد طبيعة المستوى الثاني من التغيير والذي أحدثته عمليات التوسع على المكاتب محل البحث. ففي حين يمكن اعتبار هذا التغيير بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات الغير محاسبية عائدًا إلى وجود تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري، يعد بالنسبة للمهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي تغييرًا غير مقبول ومفروضًا قصرًا على مكونات هذا البرنامج. وللأهمية فان محدودية وجود مثل هذا التضارب خاصة وأنه لا يصل إلى العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري تبرر بقاء واستمرار المكاتب في ظل وجود خلاف بين آراء منسوبي هذه المكاتب حول أثر توجه المكاتب نحو التركيز المتنامي على

تقديم الخدمات الاستشارية. بقاء واستمرار المكاتب إذًا يعود بشكل مباشر إلى عدم تأثر القناعات المشتركة للمهنيين العاملين في المكاتب محل البحث والمرتبطة تحديداً بأهمية المعرفة والخدمات المهنية التي تقدمها مكاتبهم خاصةً وأن هذه المكاتب لا تزال قادرة على تحقيق الأرباح.

في ختام هذا البحث يجدر بنا التأكيد على أهمية تحديث النتائج التي أظهرتها الدراسة الميدانية المقدمة في هذا البحث بشكل مستمر، وذلك من خلال متابعة البحث حول الآثار الناجمة عن قيام مكاتب المراجعة في المملكة بتوسيع نطاق خدماتها المهنية التي تقدمها للعموم. التأكيد على أهمية هذا التحديث لا يقصد بها التقليل من صلاحية وإمكانية الاعتماد على النتائج الحالية بقدر ما هو تأكيد على قابلية هذه النتائج للتغير في المستقبل. فالوقت وحده كفيل بتغيير مثل هذه النتائج، فضلاً عن محدودية إمكانية الجزم - في الوقت الراهن على الأقل - باكتمال ودقة البيانات الميدانية التي تستند إليها هذه النتائج. كما يجدر بنا التأكيد أيضاً على أهمية توظيف أطر نظرية نقدية وأساليب بحث نوعية في إجراء البحث الميداني المرتبط بدراسة التغيرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة بصفة عامة. فأهمية ذلك لا تقتصر فقط على محدودية عدد مثل هذه الدراسات خاصةً المرتبط منها ببيئة المهنة في المملكة، وإنما أيضاً على فاعلية ما تتيحه مثل هذه الأطر والأساليب من أدوات تمكن من تلمس جميع الجوانب المرتبطة بالظواهر محل البحث مما يزيد بالتالي في جدية وواقعية ما يتم التوصل إليه من نتائج حول تلك الظواهر.

#### الهوامش

١. تقوم نظرية السمات على وجود قائمة تشمل كافة السمات التي يجب أن تتوفر فيمن يحق له الإنتماء لفئة مهنية معينة (Millerson, 1964).
٢. تقوم نظرية الفاعلية الوظيفية على أهمية إبراز عدم اختلاف القيم والمبادئ والآراء التي يحملها أعضاء مهنة معينة (Barber, 1963).
٣. تقوم نظرية الوكالة على فرضية وجود علاقة مصلحة تبادلية بين الرئيس (Principal) والمرؤوس (Agent) يحاول من خلالها الأخير العمل لتحقيق أهداف الأول في سبيل الحصول على المردود المناسب (Benston, 1985; Hooks, 1991).

٤. تقوم نظرية البناء الوظيفي على فرضية تقتضي اعتبار المكتب المهني حقيقة جامدة منفصلة عن محيطها الاجتماعي وأن لدى القائمين على إدارة هذا المكتب القدرة على فرض السيطرة الكاملة على باقي منسوبي المكتب من خلال تحديد أنظمة ومعايير محددة تحكم كل ما يقومون به من مهام مهنية (Morgan, 1986).

٥. تقوم نظرية نشر الابتكار على تصوير أي أنظمة مهنية جديدة على أساس أنها ابتكارات، وبالتالي فإن التركيز في دراسة هذه الابتكارات يكون مقصوراً على إبراز أدوار الجهات التي أصدرت هذه الأنظمة في نشرها وإيصالها إلى الأطراف المعنية (Harrison and McKinnon, 1986).

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

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

٨. يقتضي مفهوم عملية قياس النشاط (Business Measurement Process) قيام المكتب المهني بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواءً المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية (Bell et al., 1997).

٩. يقتضي مفهوم إعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) تبني فكر جديد لإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمال منشأة معينة بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995).

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

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

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

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

١٤. تم الاعتماد في عملية اختيار مكاتب المراجعة على متغيرين أساسيين هما: هوية المكتب (محلي، ومحلي مع تعاون أجنبي، ودولي) وحجمه (صغير، ومتوسط، وكبير). واستناداً إلى ذلك تم اختيار أربعة مكاتب شملت: م١ (دولي/كبير)، م٢ (محلي/كبير)، م٣ (محلي/صغير)، م٤ (محلي مع تعاون أجنبي/متوسط).

١٥. تمت عملية اختيار المشاركين في المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة المختارة بناءً على أخذ عوامل محددة في الاعتبار شملت: مراعاة التنوع في المراتب الوظيفية ومستويات الخبرة، بالإضافة إلى التأكد من الإلمام بأبعاد الموضوع محل البحث والرغبة في المساهمة.



١٦. تضمن الاختيار ثمانية محاسبين قانونيين من خارج المكاتب الأربعة محل البحث، وثلاثة أكاديميين سعوديين، ومسئولاً من وزارة التجارة، وثلاثة أعضاء سابقين واثنين حاليين في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأخيراً ثمانية رجال أعمال ممثلين للقطاع الخاص.

## المراجع

### المراجع الأولية

أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٨٥٢ بتاريخ ١٠/١٠/١٤١٥هـ (١٩٨٩).

قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٣/٥ بتاريخ ٢٧/٤/١٤١٥هـ (١٩٩٤م).

ندوات سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الأولى حتى التاسعة (١٤٠١هـ إلى ١٤٢٣هـ). الرياض: قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.

نظام الزكاة والضرائب الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ٢١/١/١٣٧٠هـ (١٩٥٠م) وتعديلاته.

نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦ بتاريخ ٢٢/٣/١٣٨٥هـ (١٩٦٥م) وتعديلاته.

نظام الشركات المهنية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤ وتاريخ ١٨-٢-١٤١٢هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.

نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤٣ بتاريخ ١٣/٧/١٣٩٤هـ (١٩٧٤م) وتعديلاته.

نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.

### الكتب والبحوث المنشورة

أحمد، إياد عبد الموجود (١٤٠٤هـ)، "مراحل المحاسبة والعوامل المؤثرة في تطورها في المملكة العربية السعودية"، مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٤٢ شوال، ص ص ١٧٥-١٩٩.

الجبر، نبيه عبد الرحمن و عبد المنعم، محمد علاء الدين (١٤٢٠هـ)، "نحو إطار مقترح للعلاقة التأثيرية لمعايير المحاسبة الدولية على الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية"، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، المجلد ٣، العدد ٢، ص ص ١٧١-٢٣٦.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٢هـ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى (جدة: مطابع السروات، ١٤٢٢هـ).

- المطيري، عبيد سعد والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٣هـ) "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص ٤٩٧-٥٣١.
- الوابل، وابل علي (١٤١٠هـ)، "أسلوب بناء معايير المحاسبة: التجربة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود، الرياض: جامعة الملك سعود- قسم المحاسبة، المجلد ٢، ص ٣٣٩-٣٦٢.
- جاء الله، صالح (١٣٩٢هـ)، "تطور مهنة المحاسبة مع إشارة خاصة إلى المملكة العربية السعودية"، مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ١٤، جمادى الأولى، ص ١٨-٣٢.
- طاحون، محمد عبد الحميد (١٤١٨هـ)، "نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية"، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، المجلد ١، العدد ٢، ص ٧٥-١٣٨.

#### المراجع الأجنبية

- Abdeen, A. M. and Yavas, U.** (1985), "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia", *International Journal of Accounting*, Vol. 20, No. 2, pp. 155-73.
- Al-Angari, H. and Sherer, M.** (2002), "The Implementation of Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", *Faculty of Economics & Administration Journal*, Approved for Publication, (Jeddah: King Abdulaziz University, 2002).
- Barber, B.** (1963), "Some Problems in the Sociology of the Professions", *Daedalus*, Vol. 92, pp. 669-88.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H.** (1997), *Auditing Organisations Through a Strategic-Systems Lens, The KPMG Business Measurement Process*, (KPMG Peat Marwick LLP).
- Benston, G. J.** (1985), "The Market for Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 4, pp. 33-79.
- Brands, K. M.** (1998), "KPMG Peat Marwick's Business Measurement Process Implementing Change", *Management Accounting*, January, No. 72.
- Brierley, J. A. and Gwilliam, D. R.** (2001), "Accountants, or Auditors, Tax Practitioners, Management Consultants etc.? a Research Notes", *Managerial Auditing Journal*, Vol.16, No. 9, pp. 514-18.
- Canning, M. and Gwilliam, D.** (1999), "Non-Audit Services and Auditor Independence: Some Evidence from Ireland", *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 3, pp. 401-19.
- Chua, W.F.** (1986), "Radical Development in Accounting Thought", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, pp. 601-32.
- Cullinan, C. P. and Sutton, S. G.** (2002), "Defrauding the Public Interest: a Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 3, pp. 297-310.
- Elliott, R.** (1995), "The Future of Assurance Services: Implication for Academic", *Accounting Horizons*, Vol. 9, No. 4, pp. 118-27.
- Ernst and Young** (1994), *The Audit Innovation Vision. Summary*, (Ernst & Young, 1994).
- Ezzamel, M., Gwilliam, D. R. and Holland, K. M.** (2002), "The Relationship between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence from the UK Companies", *International Journal of Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 13-35.
- Firth, M.** (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business, Finance & Accounting*, Vol. 29, No. 5&6, pp. 661-93.

- Hammer, M. and Stanton, S.** (1995), *The Reengineering Revolution*, (London: Harper Collins).
- Harrison, G. and McKinnon, J.** (1986), "Culture and Accounting Change: a New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. **11**, No. **3**, pp. 233-52.
- Hooks, K. L.** (1991), "Professionalism and Self Interest: a Critical View of the Expectations Gap", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **3**, No. **2**, pp. 109-36.
- Humphrey, C.** (1997), "Debating Audit Expectations", Chapter **1**, pp. 3-30, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Hussey, R. and Lan, G.** (2001), "An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of UK Finance Directors", *Journal of Business Ethics*, Vol. **32**, No. **2**, pp. 169-78.
- Jeppesen, K. K.** (1998), "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review*, Vol. **7**, No. **3**, pp. 517-39.
- Laughlin, R.** (1991), "Environmental Disturbances and Organisational Transitions and Transformations: Some Alternative Models", *Organisation Studies*, Vol. **12**, No. **2**, pp. 209-32.
- Laughlin, R.** (1995), "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle Range Thinking", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. **8**, No. **1**, pp. 63-87.
- Laughlin, R. and Broadbent, J.** (1996), *The 'Accounting Turn' in Steering Media in Organisations and Society with Specific Reference to the Public Sector in the UK*, (Colchester: University of Essex, Department of Accounting, Finance and Management, Working Paper, No. **96/03**, 1996).
- Lee, T. A.** (1970), "The Nature of Auditing and its Objectives", *Journal of Accountancy*, April, pp. 292-6.
- Lennox, C. S.** (1999), "Non-Audit Fees, Disclosure and Audit Quality", *European Accounting Review*, Vol. **8**, No. **2**, pp. 239-52.
- Lowe, D. and Pany, K.** (1995), "CPA Performance of Consulting Engagements with Audit Clients: Effects on Financial Statement Users Perceptions and Decisions", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Vol. **14**, No. **2**, pp. 35-53.
- Mikol, A. and Standish, P.** (1998), "Audit Independence and Non-Audit Services: a Comparative Study in Differing British and French Perspectives", *European Accounting Review*, Vol. **7**, No. **3**, pp. 541-69.
- Miller, P. D.** (1985), "The Conceptual Framework: Myths and Realities", *Journal of Accountancy*, March, pp. 62-71.
- Millerson, G.** (1964), *The Quantifying Associations*, (London: Routledge and Kegan Paul, 1964).
- Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H.** (2001), "Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **12**, No. **5**, pp. 527-55.
- Morgan, G.** (1986), *Images of Organization*, (Newbury Park, CA: Sage, 1986).
- Neu, D., Cooper, D.J. and Everett, J.** (2001), "Critical Accounting Interventions", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **12**, No. **6**, pp. 735-62.
- Saul, R.** (1996), "What Ails the Accounting Problem?", *Accounting Horizons*, Vol. **10**, No. **2**, pp. 131-7.
- Sharma, D. S. and Sidhu, J.** (2001), "Professionalism VS Commercialism: the Association between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence", *Journal of Business, Finance & Accounting*, Vol. **28**, No. **5&6**, pp. 563-94.
- Shinawi, A. A. and Crum, W. F.** (1971), "The Emergence of Professional Accounting in Saudi Arabia", *The International Journal of Accounting*, Vol. **6**, No. **2**, pp. 103-10.
- Sikka, P.** (1997), "Regulating the Auditing Profession", Chapter **7**, pp. 129-45, in **Sherer, M. and Turley, S.** (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).

- Sikka, P.** (2001), "Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some Observations", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **12**, No.2, pp. 199-211.
- Sikka, P. and Willmott, H.** (1995), "The Power of 'Independence': Defending and Extending the Jurisdiction of Accounting in the United Kingdom", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. **20**, No. **6**, pp. 547-81.
- Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H. and Cooper, C.** (1992), *Certified Accountants Research Report 28: Eliminating the Expectation Gap?*, (London: The Chartered Association of Certified Accountants, 1992).
- Stevens, M.** (1991), *The Big Six. The Selling Out of America's Top Accounting Firms*, (New York: Touchstone).
- Stevenson, J. E.** (2002), "Auditor Independence: a Comparative Study of the UK, France and Italy", *International Journal of Accounting*, Vol. **6**, No. **2**, pp. 155-82.
- Turley, S. and Sherer, M.** (1991), "Regulating the Auditing Profession", Chapter **4**, pp. 47-59, in **Sherer, M. and Turley, S.** (eds.), *Current Issues in Auditing*, Second Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1991).
- Zeff, S. A.** (1998), "Whither the Independent Audit?", *Chartered Accountants Journal of New Zealand*, February, No. **41**.

## Expanding the Extent of Professional Services and its Impacts on Audit Firms Operating in the Kingdome of Saudi Arabia

HUSSAM A. AL-ANGARI

*Assistant Professor*

*Department of Accounting*

*Faculty of Economics and Administration*

*King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

ABSTRACT. This paper aims to determine the nature and extent of changes that occurred within audit firms operating in the Kingdom of Saudi Arabia, resulting particularly from expanding the extent of their professional services which they provide to the public. The significance of this paper comes, in one hand, from providing a basis upon which future evaluation of the significance and appropriateness of such an expansion can be undertaken, and, on the other hand, determining the legitimacy of such an expansion and, in particular, the extent to which audit firms under research can be seen as superior to other type of professional firms in providing management, financial and technological services beside providing their traditional audit and accounting-related services. The results of this paper are derived from a qualitative empirical study that has been conducted on four selected audit firms operating within the Saudi auditing environment. The results of this study suggest that the expansion of professional services which the audit firms under research had undertaken has led to the occurrence of changes that affect part of the intangible concepts embedded within these firms which normally constitute their cultural and societal bases, as well as some of their tangible or technical concepts. In the light of the details of the theoretical approach that has been applied in collecting and analysing the empirical data, this paper concludes that the remarkable split in the views of members of the audit firms under research regarding the extent to which they accept the results of these changes must reflect in describing their nature and occurrence procedure.

