

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

سارة عبدالله بكر و حسام عبد المحسن العنقري

معيدة - ماجستير محاسبة وأستاذ المحاسبة والمراجعة

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٧/٦/٦هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/١١/٢٥هـ)

المستخلص. يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات (Value-Added Auditing) في جيلها الرابع وكشف النقاب عن معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية. وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها في السعودية، خاصة في ظل افتقار أدبيات المحاسبة والمراجعة إلى عدد ملائم لمثل هذه الدراسات. ولتحقيق ذلك قام الباحثان بتوظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً لمقتضيات هذه النظرية، تمت صياغة فرضيات البحث كأساس

لدراسة الميدانية والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب الاستبيان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختبار كل فرضية من الفرضيات محل البحث، اعتمد الباحثان في تحديد هذه العوامل على الأدبيات التي تناولت مواضيع تطور منهجيات وممارسات مراجعة الحسابات والعوامل التي تحكم تقديمها والطلب عليها. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة الميدانية إلى صحة فرضيات البحث، بحيث أكدت على وجود مفهوم حديث لمراجعة الحسابات يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات غير التقليدية بهدف تقديم مجموعة من الخدمات الإضافية للعميل من شأنها تحسين أداءه وزيادة رضاه، وكذلك وجود مجموعة من القيود المفروضة والتي تحد من تطبيق هذا المفهوم في السعودية، منها ما يرجع إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني، بالإضافة إلى وجود علاقة عكسية بين تقديم المراجع للخدمات ذات القيمة المضافة واستقلاله. وفي ختام البحث أوصى الباحثان بعدد من التوصيات منها التأكيد على أن تقديم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية يتطلب وجود شفافية أكبر في السوق السعودي بالإضافة إلى التزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسات المهنية، في حين يتطلب تزايد الطلب عليها إدراك المستفيدين من هذه الخدمة بأهميتها ومتطلبات إجرائها ومميزاتها الإضافية بالإضافة إلى توافر ما يضمن عدم تأثر استقلالية المراجع عند تقديمها.

١ - الإطار المنهجي للبحث

١-١ مقدمة ومشكلة البحث

تتمثل الوظيفة التقليدية لمراجعة الحسابات في إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية (Lee, 1970; Benston, 1985; Lehman and Tinker, 1987; Pong and Turley, 1997). هذه الوظيفة لم تتأثر مع مرور الوقت، على الرغم من التطور الملحوظ الذي شهدته طبيعة إجراءات المراجعة في دول العالم المتحدث باللغة الإنجليزية، بدايةً من جيلها الأول، حينما كانت المراجعة تقدم بمفهومها الشامل، وتهتم بفحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، ثم في جيلها الثاني، والذي تم خلاله الاعتماد على استخدام

أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة بسبب كبر حجم المنشآت المواكب للثورة الصناعية، ثم الجيل الثالث من المراجعات، والذي واكبه ظهور وتطور منظور المراجعة المستند إلى مدى سلامة النظم المحاسبية والرقابية، مدعماً بمنظور المراجعة المستند إلى تقييم وتحليل المخاطر، وتمييز مكوناتها كأساس لتبرير تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية (Higson, 1997)، وأخيراً ظهور الجيل الرابع، والذي يتم من خلاله الاعتماد على إبراز أهمية القيمة المضافة لخدمة مراجعة الحسابات (Jeppesen, 1998).

وقد تسابقت المكاتب الكبرى في تسويق خدمات المراجعة ذات العائد الإضافي باستخدام مسميات جديدة مثل "المراجعة المبتكرة" (Audit Innovation) و"مراجعة الأعمال" (Business Audit) و"عملية قياس النشاط" (Business Measurement Process) و"إعادة هندسة الأعمال التجارية" (Business Process Re-Engineering) (Stanson, 1995). وتشارك جل المكاتب المسوقة لهذه الخدمات في مفهوم محدد يكمن في ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات، وإنما تسهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل. فدور المكتب المهني وفقاً للنهج الحديث للمراجعة هو: عبارة عن القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية، بالإضافة إلى دوره في مساعدة منشأة معينة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم

المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Brands, 1998; Jeppesen, 1998؛ العنقري، ١٤٢٤هـ/ب).

والسؤال الذي يطرح نفسه هو: ما هي المعوقات التي تحول دون انتشار تقديم مثل هذه الخدمة في السعودية بالرغم من انتشارها الواسع في كثير من الدول المتقدمة؟ لإيجاد إجابة وافية لمثل هذا التساؤل تتطلب توافر بيانات ومعلومات مستمدة من دراسات وبحوث عن واقع الممارسات المهنية في السعودية. ولكن في ظل افتقار أدبيات المراجعة لعدد ملائم من الدراسات والبحوث التي تتناول هذا الجانب، يصعب تحديد مثل هذه المعوقات بشكل دقيق.

١-٢ هدف البحث وأهميته

يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع وكشف النقاب عن معوقات تقديمها، والطلب عليها في المملكة العربية السعودية. ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك على توظيف أفكار ومفاهيم مستمدة من نظرية الوكالة كما قدمتها دراسة بنستون، (Benston, 1985)، وبالأخص فيما يتعلق بالمقاييس المتعلقة بالعرض والطلب. ولتحقيق هدف البحث يتطلب الإجابة على السؤال التالي:

ما هو مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات؟ وكيف يمكن تفسير محدودية تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودي؟

ويستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية، خاصةً في ظل افتقار أدبيات المحاسبة والمراجعة على عدد ملائم لمثل هذه الدراسات. وتوافر مثل هذه الدراسات من الممكن أن يقدم أساساً أكاديمياً

لدراسات أخرى مرتبطة على سبيل المثال بمدى تأثر عدم نجاح المكاتب المحاسبية الدولية الكبرى في السعودية في تسويق خدمات المراجعة الحديثة -والتي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة- على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسة، أو تقييم أهمية القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة -مثل الملاك والمقرضين وغيرهم-، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضافة بجانب المراجعة يسهم في تدعيم الإفصاح والشفافية، وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عمل إدارات المنشآت الاقتصادية في السعودية، أو تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في احتواء أو التأقلم، مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة، أو تقييم دور جمعية المحاسبة السعودية وأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية في إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغيير المفاهيم والمظاهر المحاسبية والنهوض بمستوى الوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

١-٣ خلفية الدراسة

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للمراجعات. تأثر هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق وظيفة المراجعة التقليدية من مجرد إضفاء مزيد من الثقة على القوائم المالية المساهمة، إلى تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية المنشأة محل المراجعة (Jeppesen, 1998؛ العنقري، ١٤٢٤هـ/ب). وقد استدعى ظهور وتطور النهج الحديث للمراجعة ضرورة إعادة التعريف بالمراجعة ووظيفتها الأساسية وأدوار ومسؤوليات المراجعين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم (Daly and Schuler, 1998). حيث يحاول النهج الحديث نقادي الوقوع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي للمراجعة، والذي يتمثل في عدم مقدرته على توفير مشورة بناءة تحسن من عمليات وأداء العميل.

ظهور مفهوم مراجعة الحسابات في جيلها الرابع يمكن تبريره من منظور طالبي الخدمة من خلال إبراز أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمراجعة الحسابات تقديمها، بجانب فحص السجلات وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية تمهيداً لإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن طالبي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المراجع أكثر من ذلك. وللتأكيد، فإن تحقيق متطلبات طالبي الخدمة استدعى قيام مكاتب المراجعة الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية مراجعة الحسابات ومخرجاتها ودور المراجع وطبيعة وإجراءات عمله (Houck, 1998). وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لمراجعة الحسابات على الإجراءات التالية (Bell et al., 1997; Jeppesen, 1998؛ العنقري، ١٤٢٧هـ):

- ١- تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- ٢- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المنشأة محل المراجعة، وتقييم مدى ارتباط وانسجام مثل هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة.
- ٣- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة، وردود فعل الإدارة تجاهها.
- ٤- قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة، والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية، وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تحليل ومقارنة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط.
- ٥- إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تحديدها وحصرتها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، ويقدم طريقة تركز على اعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة، وبالتالي تستطيع نتائج المراجعة أن تعكس احتياجات الإدارة خاصةً وأنها موجهة لخدمتها: بمعنى أن المراجع أصبح يشارك الإدارة في إحداث تطور بأداء المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها (Bou-Raad, 2000). من هنا أصبح المراجعون غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تدقيق الحسابات وفحص السجلات فقط، وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المنشأة محل المراجعة، وإمداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية (Hirsh, 1989; Allott, 1996; ANAO, 1998).

ولتكوين القيمة المضافة لمراجعة الحسابات، يتبع المراجع أسلوبين فنيين لجمع أدلة من شأنها تسهيل عملية إضافة القيمة، وضمان التوافق مع المعايير المهنية، وهذان الأسلوبان هما (Houck, 1998):

١- الحصول على فهم أفضل لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة، حيث يجب أن ينفق المراجع وقتاً أطول لفهم عمل عميله، ووسائل الرقابة الداخلية المطبقة، وطبيعة السوق وعلاقاته مع المنافسين وغير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل المراجعة فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المراجع عندها في وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية، وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المنشأة مستقبلاً.

٢- التركيز على استغلال التكنولوجيا، فالتكنولوجيا تلعب دوراً أساسياً في خلق القيمة المضافة، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف منشأة العميل قياساً بالمنافسين.

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية مراجعة الحسابات في ثوبها الجديد، باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن مراجعة الحسابات لم تعد عملية تقتصر على تقييم النظم والمخاطر وتنفيذ برنامج المراجعة الأساسية والتحليلية، ولم يعد التركيز الأساسي للمراجع ينصب على جمع أدلة الإثبات من مصادرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية المراجعة مثل التخطيط واستخدام أساليب العينات في تنفيذ إجراءات الفحص والاختبارات التفصيلية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق. فالمراجعة الآن أصبحت تعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملاءمة الأنشطة الأساسية التي تعتمد عليها مقارنةً بالمنافسين، بالإضافة إلى تقييم النظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية (Higson, 1997).

لذلك فقد اهتمت مكاتب المراجعة الكبرى بتسويق ما يسمى بإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) كبديل لمراجعة الحسابات (Jeppesen, 1998). ويعتمد هذا النهج الحديث على قدرة مكتب المراجعة في مساعدة العميل على تحسين أدائه المستقبلي، وبالتالي تحقيق معدلات أعلى من الأرباح، وذلك من خلال إعادة النظر بشكل جذري في طبيعة وتفاصيل ومتطلبات أداء الأعمال أو الأنشطة التجارية التي يمارسها العميل والنظم التي يستخدمها (Jeppesen, 1998; Hagedorn and Vogelius, 2003).

ولقد تم اختيار أربعة من مكاتب المراجعة الكبرى لتوضيح الأسلوب أو المنهج الحديث الذي تتبعه في تنفيذ مراجعة الحسابات. أولاً، مكتب آرثر أندرسون (Arthur Anderson) (قبل توقفه عن النشاط خلال عام ٢٠٠٢م بسبب إفلاس شركة إنرون) كان قد بدأ مشروعه في تطوير مراجعة الأعمال عام ١٩٩٥م، وكان يتوقع تنفيذه حول العالم بحلول العام ١٩٩٩م، وقد أوضح بأنه

في خضم مرحلة إعادة تقديم وتعريف لما يقدمونه للعالم من خدمات مهنية، حيث إن مراجعة الحسابات بالنسبة له تم تطويرها ليصبح التركيز فيها على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للعملاء وليس فقط على التحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للعميل من شأنها تحسين أدائه المستقبلي (Jeppesen, 1998). كما قام المسؤولون التنفيذيون في المكتب باعتماد العديد من التطورات الأساسية سواء فيما يتعلق بالهيكل الإداري والتنظيمي للمكتب أو بطبيعة ومنهجية الخدمات المهنية التي يقدمها (Berardino, 2002).

ثانياً، مكتب إرنست ويونج (Ernst and Young) قام باستحداث ما يسمى بالمراجعة المبتكرة (Audit Innovation) في عام ١٩٩٢م، وبدأت مرحلة التنفيذ على نطاق العالم في عام ١٩٩٧م (Ernst and Young, 1994, 1996) والتي يكمن مفهومها في أنها عبارة عن العمليات المستمرة لتحديث إجراءات مراجعة الحسابات التقليدية، من خلال تصميم وتبني أسلوب يقدم أفكاراً أكثر، وحلولاً ونتائج تساعد في تحقيق مميزات مالية وعملية وتنافسية للمنشأة محل المراجعة، وعليه فإن الأمر يتطلب أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء، والإدارة، والملاك، والأسواق المالية، مما يستدعي قيام المكتب بتقدير احتياجات العملاء وغيرهم من المستفيدين وتقدير الأمور التي تتطلب الاهتمام سواء كانت من داخل المنشآت محل المراجعة أو مستمدة من محيطها الاقتصادي والاجتماعي والتنظيمي (Ernst and Young, 1995).

فلسفة نهج مكتب إرنست ويونج في مراجعة الحسابات المبتكرة تقوم على أن هدف المراجعة لم يعد يقتصر على مسألة إيداء الرأي الفني عن مدى عدالة القوائم المالية فحسب (كما هو مقر نظاماً من واقع أنظمة الشركات والمعايير المهنية)، بل امتد كذلك هذا الهدف ليشمل تقييم المخاطر المحتملة التي تواجهها المنشأة محل المراجعة ورؤى المكتب عن مدى انسجام أنشطة هذه المنشأة

ونظمها المحاسبية والرقابية مع استراتيجياتها وأهدافها المقررة بالإضافة إلى تقديم الأفكار والاقتراحات اللازمة للتحسين (Chiesa et al., 1996).

ثالثاً، بالنسبة لمكتب كي بي إم جي (KPMG)، فقد قام باستخدام نداءات ومطالبات عملائه في تسويق نهجه الجديد، حيث يؤكد المكتب أن العملاء لم تعد تكفيهم مخرجات عملية مراجعة الحسابات التقليدية والتي تقوم بالنظر فقط إلى الأرقام، للإجابة عن كل ما لديهم من استفسارات أو للوفاء بكل ما يطلبونه من معلومات، فقد أصبحوا ينتظرون بأن تقدم إليهم المراجعة معلومات وبيانات إضافية مثل معرفة ما هو وضعهم بالمقارنة مع المنشآت الأخرى المنافسة؟ وكذلك ما هي المخاطر المحتملة التي تواجه أعمالهم؟ واستناداً إلى ذلك صرح أحد كبار الشركاء في مكتب (KPMG) أن مراجعة الحسابات التقليدية قد تم إعادة اكتشافها (Jeppesen, 1998).

النهج الجديد لهذا المكتب هو نهج قياس النشاط التجاري (Business Measurement Process, BMP). وبالرغم من أن تقديمه كان في عام ١٩٩٥م إلا أن تنفيذه في جميع الدول لم يتم حتى الآن بالشكل المطلوب، وهو يصف المراجعة الحديثة على أنها أسلوب شامل يقوم بإجراء عملية المراجعة على مستوى منشأة العميل ككل، حيث يبدأ المراجع بدراسة المنشأة من أدنى مستوى في الهرم التنظيمي الإداري إلى أعلى مستوى، وبذلك يتمكن من تكوين فهم عام عن الأهداف الاستراتيجية للعميل والمخاطر التي تعترض طريق وصوله لهذه الأهداف، والإجراءات الرقابية اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، كل ذلك بعيداً عن إبداء الرأي في القوائم المالية (Bell et al., 1997). فعملية قياس النشاط التجاري في المراجعة تدور حول مساعدة العملاء على تحقيق أهدافهم الاستراتيجية من خلال التركيز في المراجعة على كيفية تقديم المعلومات المناسبة والملائمة لمتخذي القرار لدى منشأة العميل (Jeppesen, 1998). وهو أسلوب نظامي لتحسين عمليات وأعمال المنشأة محل المراجعة، حيث إن أنشطة

(BMP) تسعى إلى جعل عمليات العمل أكثر كفاءة وفعالية وقدرة على التكيف مع البيئة المتغيرة دائماً. ويقوم أسلوب المراجعة الجديد بإجراء تحليل نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات (Strengths, Weaknesses, Opportunity and Threats, SWOT)، والذي يتم من خلاله القيام بمراجعة جميع أعمال العميل واستراتيجياته بما فيها من نقاط للقوة ونقاط للضعف، بالإضافة إلى تحديد الفرص المتاحة أمامه والتهديدات التي تواجه أعماله واستراتيجياته، وكذلك مقارنة أدائه بالمنافسين. ويكون التركيز في نهج قياس النشاط التجاري منصّباً دائماً على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991). ويعتمد هذا الأسلوب الجديد على خمس مراحل مترابطة، وتعمل بصورة مترامنة بعض الشيء هي (Jeppesen, 1998):

١- المرحلة الأولى: القيام بإجراء تحليل استراتيجي للعميل محل المراجعة وتقييم المخاطر بشكل عام، ومن خلال هذا التحليل يستطيع المراجع تكوين فهم عن طبيعة البيئة والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وبالتالي يستطيع تقييم مخاطر الأنشطة التجارية، وكذلك الإجراءات الرقابية التي يستخدمها العميل لمواجهة تلك المخاطر. هذه المرحلة جزء منها يقضي بأن يقوم مساعدو المراجع (فريق عمل المراجعة) بالعمل مع موظفي المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها وذلك لمعرفة تاريخ المنشأة محل المراجعة ونشاطها التجاري، وتحديد استراتيجياتها وأهدافها، ومخاطر الأنشطة التجارية التي تواجهها، والإجراءات المتخذة لمواجهة هذه المخاطر، بالإضافة إلى ذلك يتم جمع المعلومات من خارج المنشأة عن تركيبة السوق واتجاهاته والعلاقات الترابطية والديناميكية في مختلف المنشآت المنتمية لنفس حقل النشاط، والأمور الحرجة والاستثنائية التي يواجهها هذا النشاط ومخاطرها.

٢- المرحلة الثانية: القيام بتحليل النشاط التجاري للعميل، ويتم من خلالها تكوين فهم عميق عن الأنشطة التجارية والرئيسة التي يقوم بها العميل والتي تدعم الاستراتيجية التي وضعتها المنشأة محل المراجعة. ومن خلال هذا التحليل يتمكن المراجع من تكوين فهم متعمق عن الكيفية التي قامت بها المنشأة محل المراجعة بخلق القيمة، وذلك من خلال دراسة كل نشاط أساسي تجاري في المنشأة وتحديد أهدافه والمخاطر التي يواجهها، وكذلك الإجراءات الرقابية التي تم تنفيذها وعملها لمواجهة هذه المخاطر. هذه المرحلة تعمل في نطاق ثمانية محاور أساسية، تشمل: تحديد الأهداف الأساسية لكل نشاط تجاري، ثم تحديد المدخلات اللازمة لتنفيذ كل نشاط، ثم تحديد الأنشطة المهمة لتنفيذ هذه المدخلات، ثم تحديد مخرجات النشاط، وتحديد الإجراءات الرقابية أو النظم التي تساعد المراجع على إدارة العمليات الخاصة بكل نشاط، ثم تحديد مستويات ومراحل العمليات المرتبطة بكل نوع من أنواع الأنشطة، ثم تحديد المخاطر التي تهدد تحقيق الأهداف، وكذلك الإجراءات الرقابية التي يمكن من خلال تطبيقها أن تتخفف المخاطر للمستوى المقبول بهدف تحقيق الأهداف، وأخيراً تحديد الأعراس الجانبية للأداء السيئ (إن وجدت).

٣- المرحلة الثالثة: عملية تقييم المخاطر، وهي عملية مستمرة يتم القيام بها طوال فترة المراجعة بهدف التأكد من جدية تقييم العميل للمخاطر التي يتعرض إليها، ويأخذها في حسابه ويتعامل معها بشكل جيد.

٤- المرحلة الرابعة: قياس النشاط التجاري، ويتم فيها الحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي عن القوائم المالية. كما يكون التركيز في هذه المرحلة منصباً على المتغيرات التي تؤثر على منشأة العميل، لذلك يتم الحصول على المعلومات المالية وغير المالية وتحليلها وربطها بعامل الوقت والمنافسين. ومن أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار في هذه المرحلة: قدرة العميل على تحقيق أرباح عالية نسبياً قياساً بالمنافسين، والمحافظة على المستوى الحالي من تحقيق

الأرباح في المستقبل، وتمسك العميل بأخلاقيات السوق والمهنة التي يمارسها، وبالتالي القدرة على تحقيق أرباح عالية. وتعتبر هذه العوامل بمثابة مؤشرات على وجود أنظمة رقابية فعالة في منشأة العميل، وانخفاض المخاطر التي يتعرض إليها، وبالتالي إمكانية تقليص نطاق المراجعة وعدم التوسع في الاختبارات التفصيلية. وفي نهاية هذه المرحلة يتمكن المراجع من التوصل إلى رأي عن قدرة المنشأة على الاستمرار، كما يحصل المراجع على خطاب الإفصاح العام من الإدارة والتي تتعهد بموجبه أنها أعدت القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وقدمت للمحاسب القانوني كافة البيانات والمعلومات التي طلبها. ومع نهاية هذه المرحلة يقوم المكتب بتزويد إدارة المنشأة محل المراجعة بثلاثة تقارير: الأول يقدم وصفاً لنشاط العميل التجاري (Business Profile)، والثاني يوضح وجهة نظر المكتب (KPMG) وتقييمه لردود أفعال إدارة المنشأة محل المراجعة وتقديرها للمخاطر (Business Risk Profile)، والثالث يتم فيه تحليل اتجاهات السوق والثغرات وتقييم أداء العميل بالمقارنة مع أداء المنافسين (Gap Analysis).

٥- المرحلة الخامسة والأخيرة: التطوير المستمر، ويتم من خلالها إيجاد الحلول الملائمة للمشاكل التي تم تحديدها من خلال تحليل الثغرات والتي تؤدي إلى تحسين أداء العميل، مع الأخذ في الاعتبار لجميع المؤشرات المالية وغير المالية عن النشاط التجاري، ومؤشرات الأداء، والأدوات الرقابية الإدارية التي تؤدي إلى زيادة الربحية والتحسين في الأداء. بعبارة أخرى تعتبر هذه المرحلة بمثابة الفرص المستقبلية التي تتيح تقديم خدمات استشارية للعميل في المستقبل.

رابعاً وأخيراً، مكتب ديلوت وتوش (Deloitte and Touche)، فقد استحدث نهجاً جديداً في المراجعة تمت تسميته بإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering)، وهذا النهج أصبح له دور أساسي في تقديم الفكر المناسب للمنشأة محل المراجعة، وغالباً ما يقتضي تبني الفكر

المقترح إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمال المنشأة محل المراجعة لغرض تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995; Brands, 1998). ويتم ذلك بواسطة المعرفة التفصيلية بطبيعة عمل العميل وطريقة المحاسبة لديه، بالإضافة إلى تصميم إجراءات المراجعة المناسبة والتي تأخذ في اعتبارها المخاطر المصاحبة للعميل وعمل المراجعة وأرصدة الحسابات الهامة، وذلك حتى يستطيع المراجع تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات، وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991; Cullinan and Sutton, 2002). لذلك يقوم المراجع بمشاوره عملائه لتحديد احتياجاتهم وتوقعاتهم ومتطلبات الخدمة المختصة قبل القيام بأي إعداد أو تنفيذ لخدمة العميل أو تخطيط لمراجعة حساباته.

وبالرجوع إلى دليل الرقابة النوعية والإجراءات المكتوبة لهذا المكتب، نجد أنه يستخدم نظاماً للحاسوب يشتمل على مجموعة متطورة من البرامج الإلكترونية، تمت تسميته بنظام المراجعة/٢ (Audit System) يتميز بالصفات التالية (Deloitte and Touche, 2002):

- ١- اشتقاق أسلوب المراجعة والتخطيط له يكون من واقع خبرة الشركاء، بالإضافة إلى الفهم التفصيلي بعمليات المنشأة محل المراجعة وبيئتها.
- ٢- تحديد المخاطر المرتبطة بكيان المنشأة وإجراءات المراجعة، بالإضافة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية والكشف عن هذه الأخطاء؛ وذلك بتصميم إجراءات مراجعة مناسبة تركز على هذه المخاطر.
- ٣- التفاعل مع إدارة المنشأة، والاستجابة لاحتياجاتها وتوقعاتها واهتماماتها بشكل مناسب.
- ٤- يتم تفصيل خطة المراجعة على ضوء الاستجابة للظروف المتغيرة.

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٢٣

بالإضافة إلى أن هناك أساليب خاصة يتبعها المكتب عند القيام بعمليات المراجعة الكبيرة والمتخصصة تعرف باسم (Deloitte Touche Tohmatsu Audit Approach, DTTAA)، وهي مجموعة إجراءات قام بتطويرها المكتب، وهي تعتمد على تصميم برنامج مراجعة خاص بكل عميل يطلق عليه أسلوب دعم المراجعة الذكية (Smart Audit Support, SAS)، وهذا البرنامج يجري إعداده عن طريق القيام بأعمال معينة طبقاً لتسلسل منطقي، تبدأ بتتبع المخاطر المصاحبة للعمليات والقيام بمراجعة أرصدة الحسابات الكبيرة من مرحلة تحديدها (مرحلة التخطيط) إلى مرحلة تنفيذ وإعداد تقارير المراجعة (Deloitte and Touche, 2002). ويقوم أسلوب (SAS) بحذف فرصة ترك أي مخاطرة غير محددة مما يساعد على إجراء مراجعة فعّالة، ويعتمد أسلوب (SAS) على هذه الخطوات لإرضاء عملائه وتقديم خدمة مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وهي (Deloitte and Touche, 2002):

- ١- معرفة توقعات العميل، وتحليل احتياجاته ومتطلبات خدمته.
- ٢- وضع وتطوير أهداف الخدمة التي تتفق مع احتياجات العميل وتوقعاته.
- ٣- تنفيذ خطة الخدمة التي تحقق هذه الأهداف وتتوقع المشاكل وتجنب المفاجآت.
- ٤- إيجاد اتصالات فعّالة وخلاقة.
- ٥- تزويد إدارة العميل بمعلومات عن ظروف نشاطه والاقتراحات البناءة لتحسين هذا النشاط.
- ٦- تقوية وزيادة علاقات المكتب مع مدراء العميل الرئيسيين.
- ٧- التأكيد على حل المشاكل فوراً في جو احترام متبادل.
- ٨- الحصول على تقييم دوري لعمل المكتب من العميل.
- ٩- تقاضي أجور تعادل قيمة الخدمة التي يقدمها المكتب والمسؤوليات التي يتحملها والتي يعتبرها عملاؤه معقولة وعادلة.

٤-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

يمكن تصنيف الدراسات السابقة التي تناولت موضوع التغيير في ممارسات المراجعة وتأثيره على استقلالية المراجع في اتجاهين أساسيين. الاتجاه الأول: ينادي بأهمية قيام مكاتب المراجعة بتغيير طبيعة ومكونات وأهداف ووظائف خدمة المراجعة استجابةً للظروف المحيطة بها، ولتدعيم قدرتها على الاستمرار والمنافسة في سوق المهنة. كما يؤكد على عدم اشتراط تأثر استقلالية المراجع عند تقديم مثل هذه الخدمة، خاصةً وأن تقديمها لا يقتضي في جميع الأحوال الجمع بين خدمة مراجعة الحسابات والخدمات الاستشارية لنفس العميل. أما الاتجاه الثاني: فيحذر من قيام المراجع الخارجي بأي عمل خلاف المراجعة الخارجية لأعمال عميله، ضماناً لحياده واستقلاله. كما يؤكد هذا الاتجاه على نجاح مكاتب المراجعة في تفادي متطلبات أنظمة الشركات، وقواعد السلوك المهنية المتعلقة بعدم جواز الخلط بين خدمة مراجعة الحسابات والخدمات ذات الطبيعة الاستشارية لنفس العميل، من خلال استحداث هذا النوع من المراجعات، والذي يتيح للمراجع فرصة تقديم خدمات استشارية بجانب مراجعة الحسابات لأي عميل، دون إبراز ذلك بشكل صريح.

فيما يتعلق بالاتجاه الأول، فهناك العديد من الدراسات المؤيدة لمفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات، منها على سبيل المثال دراسة هيجسون (Higson, 1997) حيث تعد من أهم الدراسات التي تناولت موضوع تطور الممارسات المهنية، حيث تم خلالها تسليط الضوء على التغييرات التي طرأت على أساليب العمل في المراجعة خلال التسعينات من خلال إجراء دراسة ميدانية اعتمدت على مقابلات مع عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرة في أكبر ٣٠ مكتب مراجعة في بريطانيا. وقد أكدت هذه الدراسة على تطور هدف المراجعين من تحقيق كفاءة المراجعة إلى تحقيق فاعلية المراجعة. وقد أكد الباحث على أن هذه التطورات جاءت نتيجةً للتغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة ببريطانيا، والتي قسمها إلى ثلاثة أقسام:

١- المنافسة في سوق المراجعة: فقد سادت حرب الأسعار، وكان كل مكتب مضطر إلى تخفيض السعر لجذب أكبر قدر ممكن من العملاء مما أثر سلباً على جودة العمل.

٢- تقنية المعلومات: ركزت المكاتب مؤخراً على محاولة توظيف تقنية المعلومات لأعلى مستوى من الفاعلية مما يجعل العمل اقتصادياً وأكثر سهولة، فالمراجعة لمنشأة نظامها الرقابي والمحاسبي يعمل بواسطة الحاسب الآلي يكون أدق وأبعد عن الخطأ.

٣- التنظيم: يعد اختلاف التنظيم وتزايد التشريعات من العوامل الهامة التي أدت إلى اختلاف تفاصيل عمل المراجعة.

كما تناولت دراسة (Jeppesen, 1998) تطور الممارسات المهنية وبالأخص في المراجعة، حيث قسمت مراحل تطور المهنة إلى أربعة أجيال: بدأ الجيل الأول منها عام ١٨٠٠م في صورة المراجعة الشاملة، والتي تقوم بتدقيق كافة العمليات، ولكن نظراً لصعوبتها وتكلفتها العالية أصبح التركيز في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية (الجيل الثاني). وبعد ذلك وخلال النصف الأخير من القرن العشرين ظهر الجيل الثالث من المراجعات والذي واكبه تطور نهج المراجعة المستند إلى تقدير المخاطر مدعماً بنهج المراجعة المستند إلى تقييم نظم الرقابة والمحاسبة. ومع نهاية القرن العشرين اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة الإضافية التي يحصل عليها العميل (الجيل الرابع). وقد عرضت هذه الدراسة نموذجاً للجيل الرابع من المراجعات مستمداً من مكتب (KPMG) والذي يعد أحد أهم وأكبر مكاتب المراجعة في العالم.

وهناك بحوث ودراسات عديدة ناقشت وحللت اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية. ففي البيئة المحلية، أكدت دراسة (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب) على أن الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة في

السعودية لم تعد مقصورة على خدمات المراجعة التقليدية، وإنما امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية والمالية والإدارية والاقتصادية. كما أيد غالبية المشاركين في المقابلات من خلال الدراسة الميدانية لحالة اشتملت على عدد مختار من المكاتب أهمية هذا التوسع لعدة أسباب أهمها: مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، واحتكار المكاتب الكبرى لعقود العمليات الكبيرة، وانخفاض أتعاب المراجعة، ومحاولة المكاتب المهنية إيجاد مصادر دخل إضافية تدعمها في مواجهة تلك الظواهر السلبية. وقد أفرزت نتائج الدراسة أن وجهات النظر لغالبية المشاركين تؤيد أفضلية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية، وذلك لندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة في المملكة، وطبيعتها المهنية المرتبطة بالعلوم المحاسبية، وما يقدمه العمل في مجال مراجعة الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي.

كما أشارت دراسات (السديري والعنقري، ١٤٢٦هـ/أ/ب؛ ١٤٢٥هـ) في تشخيصها لملاح فجوة التوقعات في محيط مهنة المراجعة في السعودية إلى حدوث تطور وتغير في أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة العربية السعودية، حيث كانت تعتمد في الماضي على تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية فقط، ولكنها تطورت نتيجة لتفاعلها مع الظروف والمؤثرات المختلفة المحيطة ببيئة المهنة؛ فأصبحت تهتم بتقديم خدمات إضافية بجانب خدماتها الأساسية مثل: (تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية والتقنية) بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية بهدف المحافظة على عملائها وإرضائهم في سبيل تحقيق عوائد مناسبة، وتلبية متطلبات وظروف بيئة العمل الحالية: (العمرى والعنقري، ١٤٢٨هـ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ السديري، ١٤٢٦هـ؛ الغامدي والعنقري، ١٤٢٦هـ؛ العنقري، ١٤٢٧هـ؛ ١٤٢٥هـ/أ/ب/ج؛ ١٤٢٤هـ/أ؛ المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

وكذلك أكدت دراسات أخرى على أن تقديم الخدمات الاستشارية بجانب المراجعة يقلل من التكاليف الكلية ويزيد من التنافس الفني دون أن يؤثر على استقلال المراجع أو جودة المراجعة، وأن تقديم هذه الخدمات ساعد على تطور سوق المهنة، إلا أن هذا الأمر يحتاج إلى ضبط وتنظيم (Arrunada, 1999; Kinney et al., 2004).

ومن جانب الأهمية الاقتصادية لقيام مكاتب المراجعة بتطوير نوعية ما تقدمه من خدمات مهنية، أكدت دراسة توربين (Turpen, 1995) فرضية ضرورة قيام المراجعين بتقديم خدمات إضافية نظراً لأنهم يعانون من الضغوط الاقتصادية. كذلك تؤكد دراسة (Houghton and Jubb, 1999) في استراليا على أهمية تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بجانب المراجعة التقليدية وذلك لتعويض التكاليف الناشئة عن المجهود الإضافي المطلوب للعمليات. كما تناولت دراسة بونج وتورلي (Pong and Turley, 1997) أهم العوامل التي تؤثر على تقديم خدمة المراجعة: وأنها تتمثل في وجود منافسة فعالة بين المكاتب المهنية، وتسعير خدمة المراجعة، وقدرة المكاتب على تمييز نفسها. وقد ذكرت الدراسة أن مقاومة تفاوت أتعاب المراجعة بواسطة المكاتب المهنية يتم من خلال عدة استراتيجيات ليس من السهل تحديدها وقياسها، من أهمها تقديم خدمات إضافية للعميل. وقد أكدت دراسة فيرث (Firth, 2002) على أن نسبة كبيرة ومنتامية من عوائد شركات المحاسبة تكون من أعمال أخرى غير المراجعة، فضلاً عن أن هناك دراسات أخرى أكدت من خلال بيانات ميدانية وجود ارتفاع نسبي في أتعاب الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع أتعاب المراجعة، مما يستدعي ضرورة تطوير مراجعة الحسابات بحيث تتضمن بعض الاستشارات التي يحتاجها العملاء دون الإخلال بمتطلبات الاستقلال (Pany and Reckers, 1983; Arrunada, 1999; Sharma and Sidhu, 2001).

كما أوضحت دراسة ويل وتاننبوم (Weil and Tannenbaum, 2001) آراء مجموعة من الباحثين الذين ناقشوا قضية تقديم المراجع للخدمات الاستشارية، حيث فقدت عملية المراجعة التقليدية في نظرهم مركز القيادة فيما تقدمه مكاتب المراجعة من خدمات. ونتيجةً لذلك أصبح المراجعون يطالبون الآن بإزالة القيود المفروضة عليهم والتي تحد من تقديم الخدمات الأخرى، بالإضافة إلى أن الأتعاب التي يتم الحصول عليها مقابل الخدمات الأخرى غير المراجعة في نظرهم، لا تهدد أو تؤثر في استقلال المراجع، وبالتالي فلا يوجد سبب يمنعهم من تقديمها.

كما أشارت نشرة صادرة عن مكتب (KPMG) بعنوان "خدمات الضمان والخدمات الاستشارية" إلى أنه من الأفضل أن نطلق على خدمات المراجعة الجديدة اسم خدمات إضفاء الثقة (Assurance Services)، وذلك لأنها تعكس احتياجات الاقتصاد الصناعي الجديد، وتقدم خدمات متنوعة ومرتبطة بثورة المعلومات الناشئة (KPMG, 1999).

أما ما يتعلق بالاتجاه الثاني والمتبني لفكرة وجوب عدم قيام المراجع الخارجي بأي عمل خلاف المراجعة الخارجية لأعمال عميله، فهناك العديد من الدراسات والبحوث التي تنتمي إليه. فقد أشار شاهين (شاهين، ٢٠٠٣م) على سبيل المثال إلى أن تقديم المراجع للعديد من الخدمات (كالاستشارات المحاسبية، والضريبية والإدارية أو الاستشارات الخاصة بنظم المعلومات المرتكزة على الحاسب الإلكتروني أو تصميم النظم المحاسبية) سيؤدي إلى انهيار كل القواعد الأخرى لمظاهر الحياد التي حرصت على تقوية المراجع قبل الإدارة الخاضعة للمراجعة، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية.

وكما أوضح جورج ليدويز (George Ledwith) متحدثاً عن مكتب (KPMG) في دراسة ويل وتاننبوم (Weil and Tannenbaum, 2001) إنه "من الحمق والهراء أن يتم تعريض علاقة المراجعة أو استقلالها للخطر مقابل تقديم

خدمات أخرى إضافية لإرضاء العميل". وكما تحذر السيدة دبره هارينجتون (Deborah Harrington) محدثة عن مكتب ديلوت وتوك (Diloitte and Touch) في دراسة (Weil and Tannenbaum, 2001) بشأن استقلال مكتب المراجعة مقابل الأتعاب التي يحصل عليها نتيجةً لوكالته وتفويضه بالبيانات، وإن مكاتب المراجعة تتحمل مسؤولية الحفاظ على استقلال المراجع بجدية. وطبقاً لما ذكره رئيس محاسبي هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) السابق (ميشيل ستون) "قد يتأثر استقلال المراجع كلما زادت الأهمية الاقتصادية لخدمات الاستشارة التي تقدمها مكاتب المراجعة، وكذلك كلما زادت العلاقات بين الإدارة والمراجع وأصبحت أكثر تعقيداً (Jeppesen, 1998).

دراسات مماثلة أيضاً أجريت على دول أخرى مثل دراسة كواك (Kwak, 2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، ودراسة كارلسون وسجورج (Karlsson and Sjoberg, 2004) في السويد، ودراسة صبري (Sabri, 1993) في الأردن، ودراسة سترون (Citron, 2003) في المملكة المتحدة. مثل هذه الدراسات ناقشت تأثير تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة على استقلال المراجعين، وقد أكدت هذه الدراسات على ضرورة وجود خطوط إرشادية أخلاقية للمهنة خاصةً فيما يتعلق بالاستقلال.

١-٥ الأساس النظري للبحث

يعتمد هذا البحث على توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) كما تم توضيحها في بحث المطيري ومتولي (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م)، وهي نظرية قائمة على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة بهذه الظاهرة. وتحقيقاً لهدف البحث والمتمثل في توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع، وكشف النقاب عن

معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية بالاستناد إلى روابط العرض والطلب في السوق السعودي، وبالاستناد إلى مضمون النظرية الإيجابية المتبعة، بالإضافة إلى مقتضيات نظرية الوكالة كما تم توضيحها وتوظيفها في دراسة (Benston, 1985) لتحليل روابط العرض والطلب على مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وتم صياغة الفرضيات التالية تمهيداً لاختبارها إحصائياً:

- ١- إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.
- ٢- تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني.
- ٣- إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يؤثر سلبياً على استقلال المراجع.

٦-١ أدوات جمع وتحليل البيانات

تم تحديد أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات ومعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. وقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة، واستخلاص المحددات والمقاييس التي سيتم استخدامها في اختبار فرضيات البحث، مع الأخذ في الاعتبار لطبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات (Brands, 1998; Bell et al., 1997; Houck, 1998; Jeppesen, 1998; Bou-Raad, 2000; Cullinan and Sutton, 2002; Hutchins, 2002) في استخلاص المحددات المتعلقة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. كما تم الاعتماد على دراسات (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب؛ Benston, 1985; Firth, 2002) في استخلاص المحددات المتعلقة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة بالإضافة إلى اعتماد الباحثين على استقراء الواقع

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٣١

العملي لبيئة مهنة المراجعة في السعودية. أما بالنسبة للمحددات التي تختص بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع فقد تم الاعتماد على دراسات (Pong and Turley, 1997; Arrunada, 1999;) (Kwak, 2002; Citron, 2003; Karlsson and Sjoberg, 2004; Kinney *et al.*, 2004).

وفيما يتعلق بمجتمع البحث، تم تحديده في الأطراف التالية:

١- المحاسبون القانونيون في المملكة العربية السعودية، على اعتبار أنهم يعبرون عن وجهة نظر مقدمي الخدمات المهنية.

٢- المستفيدون من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية، من مستثمرين ومدراء ماليين ومسؤولي استثمار أو ائتمان في البنوك ومسؤولين حكوميين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين.

وفيما يخص الطرف الأول من مجتمع البحث وهم المحاسبون القانونيون، فقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان بمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة كما في ١٤٢٦/١٢/١هـ الموافق ٢٠٠٦/١/١م والمرسل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (ردًا على استفسار أرسل من الباحثان)، بالإضافة إلى الاختيار العشوائي من بين المستفيدين من خدمات المراجعة السابق ذكرهم.

أما بالنسبة لأساليب تحليل البيانات، فسيتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقيق أهداف الدراسة، وذلك بعد إدخال ومعالجة البيانات في برنامج (Statistical Package for Social Sciences, SPSS) (الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ؛ الضحيان ١٤٢٢هـ). ومن هذه الأساليب ما يلي:

١- تحليل النسب لوصف طرفي العينة فيما يتعلق بنوع المكتب، وسنوات الخبرة، والمؤهلات العلمية والمهنية لممثلي جانب العرض، بالإضافة إلى وظائف وسنوات خبرة ومؤهلات ممثلي جانب الطلب، كذلك مدى معرفة كل

من الطرفين بمفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وأسباب محدودية عرضها، والطلب عليها، وآثار تقديمها على استقلال المراجع.

٢- استخدام المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد كل من فئتي البحث، وذلك لتحديد وترتيب أهم العناصر المكونة لمفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وأسباب محدودية عرضها، والطلب عليها، وآثار تقديمها على استقلال المراجع. ولقد تم استخدام المتوسط المرجح عند حساب إجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل تدرج ليكرت (The Likert Scale) ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥)، إلى موافق (٤)، إلى غير متأكد (٣)، إلى غير موافق (٢)، إلى غير موافق بشدة (١)، لتوضيح الدرجات المقابلة لرأي المشارك في الاستبيان، علماً بأن تحديد طول الفترة يتم من خلال العلاقة التالية:

طول الفترة =	المدى =	١-٥ =	٤	= ٠,٨
	عدد القيم	٥	٥	

٣- إجراء اختبار مربع كاي للاستقلال بين التأهيل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث، وكذلك بين التأهيل المهني لعينة البحث وإجاباتهم فيما يتعلق بمدى معرفتهم بكل من: الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

٤- إجراء اختبار "T.test" للعينتين المستقلتين، وذلك لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطي آراء فئتي العينة بالنسبة لكل متغير من متغيرات البحث.

٥- حساب معامل الارتباط لبيرسون، وذلك لمعرفة نوع العلاقة التي تربط ما بين مدى معرفة المشاركين في الاستبيان بمتغيرات الدراسة وبين إجاباتهم على كل منها.

٦- إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "F" بين إجابات العينة تبعاً للمؤهل الأكاديمي والتأهيل المهني على كل متغير من متغيرات الدراسة، وفي حالة وجود فروق بين متوسطات إجابات طرفي العينة يتم القيام بإجراء اختبار أقل فرق ممكن (Least Significant Difference, L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف أو الفرق.

٢- بيانات الدراسة الميدانية ونتائجها

٢-١ التحليل الإحصائي لنتائج الاستبيان

تم تقسيم النتائج التي تم التوصل إليها باستخدام الأساليب الإحصائية السابق استعراضها إلى أربعة أقسام رئيسة، حيث يوضح القسم الأول: تحليل البيانات العامة للمشاركين في الاستبيان بالنسبة لنوع العمل الذي يعملون به، وعدد سنوات الخبرة ومستوى التأهيل الأكاديمي والمهني بالإضافة إلى مدى معرفتهم بفروض البحث، بينما يوضح القسم الثاني والثالث والرابع: تحليل آراء واستجابات أفراد عينة البحث بالنسبة لمتغيرات البحث، وذلك بتحديد إجابات كل طرف من أطراف المحيط المهني ومن ثم إجراء مقارنة بين المتوسطات الحسابية لكل طرف. ولقد تم استخدام كل من: اختبار مربع كاي للاستقلال، واختبار "T.test"، واختبار معنوية الارتباط، وتحليل التباين الأحادي "F"، لتوضيح ما إذا كانت هناك فروق معنوية بين استجابات كل من طرفي مجتمع البحث في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة. وختاماً تم اختبار فرضيات الدراسة الثلاث ومناقشة أهم النتائج التي تم التوصل إليها من خلال الدراسة الميدانية.

ويوضح الجدول رقم (١) عدد الاستثمارات التي تم توزيعها على عينة البحث والتي تم استرجاعها، مع ملاحظة أنه سيتم دمج كل من المشاركين في

الاستبيان والذي ينتمون إلى المجموعة الثانية من مجتمع البحث وهم المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات تحت مسمى عينة البحث من غير المحاسبين القانونيين في كافة مراحل التحليل التالية.

جدول (١). عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة من المشاركين في الاستبيان.

البيان	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	%
محاسب قانوني	١٢٠	١٠٦	٨٨,٣%
مستثمر	١٠٠	٦٣	٦٣,٠%
مدير مالي	١٠٠	٥٠	٥٠,٠%
مسؤول استثمار أو ائتمان في بنك	٦٠	٥٥	٩١,٧%
مسؤول حكومي	٦٠	٣٠	٥٠,٠%
أكاديمي/ كاتب ومحلل مالي أو اقتصادي	٦٠	٥٠	٨٣,٣%
المجموع	٥٠٠	٣٥٤	٧٠,٨%

وقد أظهر حساب معامل ألفا كرونباخ للصدق والثبات لأسئلة الاستبانة نتائج مرتفعة، مما يعطي ثقة في تعميم نتائج البحث على مجتمع الدراسة الذي اختيرت منه العينة، وفقاً للجدول رقم (٢).

جدول (٢). نتائج اختبار الصدق والثبات على أقسام الاستبانة.

القسم	عدد العبارات	الثبات	الصدق
الثاني	١٥	٠,٨٩١	٠,٩٤٤
الثالث	١٣	٠,٨١٩	٠,٩٠٥
الرابع	٩	٠,٨٤٩	٠,٩٢١

٢-١-١ البيانات العامة

أولاً: نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة لعينة البحث من المحاسبين القانونيين. تم تقسيم مكاتب المراجعة إلى: مكتب محلي صغير، ومكتب محلي متوسط، ومكتب محلي كبير بناءً على عدد الموظفين العاملين بكل مكتب. وبتلخيص إجابات عينة البحث من المحاسبين القانونيين، حسب نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة، يتضح في الجدول رقم (٣):

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٣٥

١- حوالي نصف العينة وبنسبة بلغت (٥٠,٩٪) يعملون في مكتب محلي مع شراكة دولية، يليهم (٢٤,٥٪) من العينة يعملون في مكتب محلي متوسط، وحوالي خمس العينة وبنسبة بلغت (١٩,٨٪) يعملون في مكتب محلي كبير. في حين أجابت نسبة بسيطة بلغت (٤,٧٪) أنها تعمل في مكتب محلي صغير.

٢- أقل من نصف العينة بقليل وبنسبة بلغت (٤٥,٣٪) مدة خبرتها ١٠ سنوات فأكثر، يليها وبنسب متقاربة بلغت (١٧٪) من العينة مدة خبرتها من ٦ إلى أقل من ١٠ سنوات، و(١٦٪) من العينة مدة خبرتها من سنة إلى أقل من ٣ سنوات، و(١٥,١٪) من العينة مدة خبرتها من ٣ إلى أقل من ٦ سنوات. في حين أن (٦,٦٪) فقط من العينة مدة خبرتها أقل من سنة.

٣- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها ١٠ سنوات فأكثر في المقدمة بالنسبة لجميع أنواع المكاتب، وذلك بنسبة بلغت (٤٢,٦٪) من إجمالي عينة البحث العاملين في المكاتب المحلية مع الشراكة الدولية، و(٣٨,١٪) من إجمالي عينة المكاتب المحلية الكبيرة، و(٥٧,٧٪) من إجمالي عينة المكاتب المحلية المتوسطة، و(٤٠,٠٪) من إجمالي عينة البحث في المكاتب المحلية الصغيرة.

جدول (٣). توزيع عينة البحث من المحاسبين القانونيين حسب نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة												نوع المكتب
المجموع		أقل من سنة		من سنة إلى أقل من ٣		من ٣ إلى أقل من ٦		من ٦ إلى أقل من ١٠		من ١٠ فأكثر		
تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	
٦	٨٥,٧	٩	٥٢,٩	٧	٤٣,٨	٩	٥٠,٠	٢٣	٤٧,٩	٥٤	٥٠,٩	مكتب محلي مع شراكة دولية
٠	٠,٠	٣	١٧,٦	٤	٢٥,٠	٦	٣٣,٣	٨	١٦,٧	٢١	١٩,٨	مكتب محلي كبير
٠	٠,٠	٣	١٧,٦	٥	٣١,٣	٣	١٦,٧	١٥	٣١,٣	٢٦	٢٤,٥	مكتب محلي متوسط
١	١٤,٣	٢	١١,٨	٠	٠,٠	٠	٠,٠	٢	٤,٢	٥	٤,٧	مكتب محلي صغير
٧	١٠٠,٠	١٧	١٠٠,٠	١٦	١٠٠,٠	١٨	١٠٠,٠	٤٨	١٠٠,٠	١٠٦	١٠٠,٠	المجموع

ثانياً: الوظيفة (مجال العمل) وعدد سنوات الخبرة لعينة البحث من غير المحاسبين القانونيين.

بتلخيص إجابات عينة البحث من غير المحاسبين القانونيين، حسب الوظيفة التي يشغلونها وعدد سنوات الخبرة، يتضح ما يلي وفق الجدول رقم (٤).

١- حوالي ربع العينة وبنسبة بلغت (٢٥,٤٪) من المستثمرين، يليهم (٢٢,٢٪) مسؤولي استثمار أو ائتمان في البنوك، ثم في المرتبة الثالثة المديرين الماليين وكذلك الأكاديميين وبنسبة متساوية بلغت (٢٠,٢٪)، وأخيراً المسؤولين الحكوميين بنسبة (١٢,١٪) من العينة.

٢- أقل من ثلث العينة بقليل وبنسبة بلغت (٣٢,٧٪) مدة خبرتها من ١٠ سنوات فأكثر، يليها حوالي خمس العينة وبنسبة (٢٠,٢٪) مدة خبرتها من سنة إلى أقل من ٣ سنوات، في حين جاء (١٧,٧٪) من العينة مدة خبرتها من ٣ إلى أقل من ٦ سنوات، و(١٧,٣٪) مدة خبرتها من ٦ إلى أقل من ١٠ سنوات. وكانت مدة خبرة (١٢,١٪) فقط من العينة أقل من سنة.

٣- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من ١٠ سنوات فأكثر في المقدمة بالنسبة لكل من المديرين الماليين، والمسؤولين الحكوميين، والأكاديميين وذلك بنسبة بلغت (٥٢٪)، و(٣٣,٣٪)، و(٤٦٪) على التوالي من إجمالي العينة في هذه الوظائف.

٤- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من ٦ إلى أقل من ١٠ سنوات في المقدمة بالنسبة للمستثمرين وذلك بنسبة بلغت (٢٣,٨٪). في حين جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من سنة إلى أقل من ٣ سنوات في المقدمة بالنسبة لمسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك وذلك بنسبة (٢٣,٦٪).

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٣٧

جدول (٤). توزيع عينة البحث من غير المحاسبين القانونيين حسب الوظيفة وعدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة												الوظيفة
أقل من سنة		من سنة إلى أقل من ٣		من ٣ إلى أقل من ٦		من ٦ إلى أقل من ١٠		من ١٠ فأكثر		المجموع		
تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	
١٠	٣٣,٣	١٥	٣٠,٠	١٣	٢٩,٥	١٥	٣٤,٩	١٠	١٢,٣	٦٣	٢٥,٤	مستثمر
٢	٦,٧	٩	١٨,٠	٧	١٥,٩	٦	١٤,٠	٢٦	٣٢,١	٥٠	٢٠,٢	مدير مالي
٩	٣٠,٠	١٣	٢٦,٠	١٢	٢٧,٣	٩	٢٠,٩	١٢	١٤,٨	٥٥	٢٢,٢	مسؤول استثمار أو إئتمان في بنك
٧	٢٣,٣	٥	١٠,٠	٤	٩,١	٤	٩,٣	١٠	١٢,٣	٣٠	١٢,١	مسؤول حكومي
٢	٦,٧	٨	١٦,٠	٨	١٨,٢	٩	٢٠,٩	٢٣	٢٨,٤	٥٠	٢٠,٢	أكاديمي/محلل أو كاتب مالي واقصادي
٣٠	١٠٠,٠	٥٠	١٠٠,٠	٤٤	١٠٠,٠	٤٣	١٠٠,٠	٨١	١٠٠,٠	٢٤٨	١٠٠,٠	المجموع

ثالثاً: مستوى التأهيل الأكاديمي والمهني.

بتلخيص إجابات إجمالي عينة البحث سواء من المحاسبين القانونيين أو غير المحاسبين القانونيين حسب التأهيل الأكاديمي والمهني، يتضح ما يلي وفق الجدول رقم (٥).

١- غالبية عينة البحث وبنسبة بلغت (٦٣,٠%) أي حوالي ثلثي العينة من الحاصلين على البكالوريوس، يليهم (١٩,٢%) أي حوالي خمس العينة من الحاصلين على الماجستير، ثم (٨,٢%) حاصلين على الدكتوراه. يتضح لنا أن الغالبية العظمى من العينة حاصلون على مؤهلات جامعية (بكالوريوس، أوماجستير أو دكتوراه).

٢- نسبة كبيرة من العينة بلغت (٤١,٨%) ليس لديهم تأهيل مهني، أي غير حاصلون على أي نوع من الزمالة. في حين نجد أن (١٦,٩%) من العينة حاصلون على زمالة سعودية، يليهم (٩,٠%) من العينة حاصلون على زمالة أمريكية، و(٣,٧%) فقط من العينة حاصلون على الزمالة البريطانية. هذا وحصل (٢٨,٥%) من العينة على تأهيل مهني خلاف الزمالات السابقة.

٣- غالبية عينة البحث الحاصلة على البكالوريوس، أو الماجستير، أو الدكتوراه لم يحصلوا على أي تأهيل مهني وذلك بنسب بلغت (٤٢,٢٪)، و(٤٢,٦٪)، و(٤٤,٨٪)، و(٥٦,٣٪) على التوالي.

جدول (٥). توزيع عينة البحث حسب مستوى المؤهل الأكاديمي والتأهيل المهني.

التأهيل المهني												التأهيل الأكاديمي
لا يوجد		زمالة سعودية		زمالة أمريكية		زمالة بريطانية		أخرى		المجموع		
تكرار	٪	تكرار	٪	تكرار	٪	تكرار	٪	تكرار	٪	تكرار	٪	
٣	٢,٠	٨	١٣,٣	١	٣,١	٠	٠,٠	٦	٥,٩	١٨	٥,١	دبلوم
٩٤	٦٣,٥	٤٠	٦٦,٧	١٨	٥٦,٣	٦	٤٦,٢	٦٥	٦٤,٤	٢٢٣	٦٣,٠	بكالوريوس
٢٩	١٩,٦	٨	١٣,٣	١٢	٣٧,٥	٢	١٥,٤	١٧	١٦,٨	٦٨	١٩,٢	ماجستير
١٣	٨,٨	٣	٥,٠	١	٣,١	٣	٢٣,١	٩	٨,٩	٢٩	٨,٢	دكتوراه
٩	٦,١	١	١,٧	٠	٠,٠	٢	١٥,٤	٤	٤,٠	١٦	٤,٥	أخرى
١٤٨	١٠٠,٠	٦٠	١٠٠,٠	٣٢	١٠٠,٠	١٣	١٠٠,٠	١٠١	١٠٠,٠	٣٥٤	١٠٠,٠	المجموع

رابعاً: مدى المعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

بسؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، نجد أن نسبة متقاربة بلغت (٣٧,٩٪) من العينة أجابت بمعرفتها بالأهداف والإجراءات معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب (٣٤,٧٪) من العينة بعدم معرفتهم بهذه الأهداف والإجراءات، أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب (٢٧,٤٪) من العينة بمعرفتهم بهذه الأهداف والإجراءات معرفة متوسطة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (٣,٠٠) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (٦):

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٣٩

جدول (٦). رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

البيان	لا أعرف		معرفة محدودة		معرفة متوسطة		معرفة جيدة		معرفة تامة		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الفئة
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	٥٠	١٤,١	٧٣	٢٠,٦	٩٧	٢٧,٤	٩٤	٢٦,٦	٤٠	١١,٣	٣,٠٠	١,٢٢	معرفة متوسطة

خامساً: مدى المعرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

بسؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، نجد أن نسبة متقاربة بلغت (٣٢,٢٪) أجابت بمعرفتها بهذه الأسباب معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب (٣٨,٧٪) بعدم معرفتهم بهذه الأسباب، أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب (٢٩,١٪) من العينة بمعرفتهم بهذه الأسباب معرفة متوسطة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (٢,٨١) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (٧):

جدول (٧). رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

البيان	لا أعرف		معرفة محدودة		معرفة متوسطة		معرفة جيدة		معرفة تامة		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	الفئة
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
هل لديك معرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	٧٠	١٩,٨	٦٧	١٨,٩	١٠٣	٢٩,١	٩٠	٢٥,٤	٢٤	٦,٨	٢,٨١	١,٢١	معرفة متوسطة

سادساً: مدى المعرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

بسؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع، نجد أن نسبة متقاربة من العينة بلغت (٣٦,٢٪) أجابت بمعرفتها بهذه الآثار معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب (٤٠,٢٪) من العينة بعدم معرفتهم بهذه الآثار أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب (٢٣,٧٪) من العينة بمعرفتهم بهذه الآثار معرفة متوسطة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (٢,٨٤) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (٨):

جدول (٨). رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

الفئة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	معرفة تامة		معرفة جيدة		معرفة متوسطة		معرفة محدودة		لا أعرف		البيان
			تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	
معرفة متوسطة	١,٢٦	٢,٨٤	٨,٢	٢٩	٢٨,٠	٩٩	٢٣,٧	٨٤	٢٠,١	٧١	٢٠,١	٧١	هل لديك معرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع

٢-١-٢ الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

بسؤال عينة البحث عن رأيها حول الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، والتي بلغت خمسة عشر هدفاً وإجراءً، قام الباحثان بتحليل كل فقرة من الفقرات الموجودة في الجدول رقم (٩)، وقد تم الحصول على النتائج التالية:

١ - الغالبية العظمى من عينة البحث توافق وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:

- السعي نحو الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للمنشأة محل المراجعة وتطويره، وذلك بنسبة بلغت (٨٤,٨٪)، ومنها (٢٦,٦٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - تدعيم مدى ملاءمة ومصداقية المعلومات والبيانات المستخدمة بواسطة إدارة المنشأة محل المراجعة في اتخاذ القرارات، وذلك بنسبة بلغت (٨٣,٠٪)، ومنها (٢٥,٧٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وذلك بنسبة بلغت (٨٢,٨٪)، منها (٢٨,٠٪) أجابت أنها توافق بشدة.
- وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات حيث بلغ (٤,٠٨)، و(٤,٠٦)، و(٤,٠٤) على التوالي، وجميعها تقع في فئة "موافق".

٢- غالبية عينة البحث توافق، وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:

- قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة، والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية، وذلك بنسبة بلغت (٧٨,٢٪)، منها (٢٥,٧٪) أجابت أنها توافق بشدة.

- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة، وردود فعل الإدارة تجاهها، وذلك بنسبة بلغت (٧٨,٥٪)، منها (٢٥,٤٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - الاعتراف بالمراجعين الداخليين والإدارة التنفيذية كشركاء في عملية التحسين والفاعلية والكفاءة في المنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت (٧٩,٤٪)، منها (٢٧,٧٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل، ومواطن الضعف، بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة، وذلك بنسبة بلغت (٧٩,١٪)، منها (٢٢,٦٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - توفير مشورة بناءة تسهم في تطوير أداء الأنشطة الأساسية للمنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت (٧٩,٦٪)، منها (٢٠,٣٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تطوير أسلوب منظم ومنضبط لتقييم مخاطر العمليات ونظم التحكم والسيطرة، وذلك بنسبة بلغت (٧٤,٩٪)، منها (٢١,٨٪) أجابت أنها توافق بشدة.
- وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات حيث تتراوح بين (٤,٠٠) بالنسبة للعبارة الأولى، و(٣,٩٣) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".
- ٣- أكثر من نصف العينة وأقل من ثلاثة أرباع العينة، وتوافق، وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:
- تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة، وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها، وذلك بنسبة بلغت (٧٢,٦٪)، منها (٢٠,٣٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى ارتباط وانسجام مثل هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة، وذلك

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٤٣

بنسبة بلغت (٧٠٪)، منها (١٧,٥٪) أجابت أنها توافق بشدة.

• مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها، وذلك بنسبة بلغت (٦٧,٥٪)، منها (١٨,٩٪) أجابت أنها توافق بشدة.

• التركيز على استغلال التكنولوجيا، وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف منشأة العميل قياساً بالمنافسين، وذلك بنسبة بلغت (٦١,٣٪)، منها (٢١,٢٪) أجابت أنها توافق بشدة.

• وضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، واعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة، وذلك بنسبة بلغت (٦٤,٦٪)، منها (١٧,٥٪) أجابت أنها توافق بشدة.

• مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق تقدم سريع في مستوى ربحية المنشأة، وذلك بنسبة بلغت (٦١,٠٪)، منها (١٨,٦٪) أجابت أنها توافق بشدة.

وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات حيث تتراوح بين (٣,٨٧) بالنسبة للعبارة الأولى، و(٣,٦٠) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".

هذا وقد بلغت نسبة الموافقين على إجمالي الأهداف والإجراءات (٧٤,٥٪)، منها (٢٢,٥٪) كانوا موافقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الأهداف والإجراءات حيث بلغ (٣,٩١)، وهو يقع في فئة "موافق"، كما يتضح من الجدول التالي:

جدول (٩). رأي عينة البحث بالنسبة للأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

الفئة التي ينتمي إليها	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		المحددات والمقاييس (مرتبطة حسب الأهمية)
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
موافق	٠,٧٢	٤,٠٨	٢٦,٦	٩٤	٥٨,٢	٢٠,٦	١٢,٤	٤٤	٢,٥	٩	٠,٣	١	١ السعي نحو الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للمنشأة محل المراجعة وتطويره
موافق	٠,٧١	٤,٠٦	٢٥,٧	٩١	٥٧,٣	٢٠,٣	١٤,٧	٥٢	٢,٠	٧	٠,٣	١	٣ تدعيم مدى ملائمة ومصداقية المعلومات والبيانات المستخدمة بواسطة إدارة المنشأة محل المراجعة في اتخاذ القرارات
موافق	٠,٨١	٤,٠٤	٢٨,٠	٩٩	٥٤,٨	١٩٤	١١,٣	٤٠	٥,٤	١٩	٠,٦	٢	٢ مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق أهدافها الاستراتيجية
موافق	٠,٧٨	٤,٠٠	٢٥,٧	٩١	٥٢,٥	١٨٦	١٧,٨	٦٣	٣,٧	١٣	٠,٣	١	١١ قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تحليل ومقارنة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط
موافق	٠,٧٩	٣,٩٩	٢٥,٤	٩٠	٥٣,١	١٨٨	١٧,٢	٦١	٣,٧	١٣	٠,٦	٢	١٠ تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة وردود فعل الإدارة تجاهها

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٤٥

الفئة التي ينتمي إليها	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		المحددات والمقاييس (مرتبة حسب الأهمية)	
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار		
موافق	٠,٨٩	٣,٩٨	٢٧,٧	٩٨	٥١,٧	١٨٣	١٢,٧	٤٥	٦,٥	٢٣	١,٤	٥	الاعتراف بالمراجعين الداخليين والإدارة التنفيذية كشركاء في عملية التحسين والفاعلية والكفاءة في المنشأة محل المراجعة	١٥
موافق	٠,٧٦	٣,٩٧	٢٢,٦	٨٠	٥٦,٥	٢٠٠	١٧,٢	٦١	٣,١	١١	٠,٦	٢	إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة	١٢
موافق	٠,٧٣	٣,٩٦	٢٠,٣	٧٢	٥٩,٣	٢١٠	١٧,٢	٦١	٢,٥	٩	٠,٦	٢	توفير مشورة بناءة تسهم في تطوير أداء الأنشطة الأساسية للمنشأة محل المراجعة	٧
موافق	٠,٧٦	٣,٩٣	٢١,٨	٧٧	٥٣,١	١٨٨	٢٢,٠	٧٨	٢,٨	١٠	٠,٣	١	مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تطوير أسلوب منظم ومنضبط لتقييم مخاطر العمليات ونظم التحكم والسيطرة	٥
موافق	٠,٨١	٣,٨٧	٢٠,٣	٧٢	٥٢,٣	١٨٥	٢٢,٠	٧٨	٤,٨	١٧	٠,٦	٢	تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تقوم بها وتنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية	٨

المحددات والمقاييس (مرتبة حسب الأهمية)	غير موافق بشدة		غير موافق		غير متأكد		موافق		موافق بشدة		الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	الفئة التي ينتمي إليها
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
٩ تحليل الأنشطة الأساسية التي تزاولها المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى ارتباط وانسجام مثل هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المحددة	٠,٨	٣	٤,٥	١٦	٢٤,٦	٨٧	٥٢,٥	١٨٦	٦٢	١٧,٥	٣,٨١	٠,٨٠	موافق
٤ مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها	٠,٦	٢	٧,٦	٢٧	٢٤,٣	٨٦	٤٨,٦	١٧٢	٦٧	١٨,٩	٣,٧٨	٠,٨٦	موافق
١٤ التركيز على استغلال التكنولوجيا وبالأخص فيما يتعلق بتحليل اتجاهات السوق وتحديد موقف منشأة العميل قياساً بالمنافسين	١,١	٤	٩,٠	٣٢	٢٨,٥	١٠١	٤٠,١	١٤٢	٧٥	٢١,٢	٣,٧١	٠,٩٤	موافق
١٣ وضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، واعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة	٤,٢	١٥	١٠,٥	٣٧	٢٠,٩	٧٤	٤٦,٩	١٦٦	٦٢	١٧,٥	٣,٦٣	١,٠٢	موافق
٦ مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق تقدم سريع في مستوى ربحية المنشأة	١,٧	٦	١٥,٨	٥٦	٢١,٥	٧٦	٤٢,٤	١٥٠	٦٦	١٨,٦	٣,٦٠	١,٠٢	موافق
إجمالي	٠,٩	٤٩	٥,٦	٢٩٩	١٩,٠	١٠٠٧	٥٢,٠	٢٧٥٩	١١٩٦	٢٢,٥	٣,٩١	٠,٥١	موافق

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٤٧

٢-١-٣ أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

بسؤال عينة البحث عن رأيها حول أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، تم الحصول على النتائج التالية:

- ١- نسبة كبيرة من عينة البحث توافق، وتوافق بشدة على الأسباب التالية:
 - محدودية الوعي بأهمية ما يمكن أن تقدمه مراجعة الحسابات من قيمة مضافة، وذلك بنسبة بلغت (٧٤,٥٪)، منها (٢٨,٥٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - صعوبة تقبل إدارات الشركات تدخل المراجعين في أمور مرتبطة بتحليل الاستراتيجيات والأهداف والأنشطة الأساسية، وذلك بنسبة بلغت (٧٠,١٪)، منها (٢٢,٦٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - ارتفاع الأتعاب التي تتقاضاها مكاتب المراجعة من أجل تنفيذ خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وذلك بنسبة بلغت (٦٠,١٪)، منها (٢٣,٧٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - عدم وجود إلزام نظامي يقضي بإشراك المراجع في تقييم أداء إدارة المنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت (٦٣,٨٪)، منها (١٦,٩٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - محدودية عدد المكاتب المهنية القادرة على تقديم خدمات مراجعة الحسابات بمفهومها الحديث، وذلك بنسبة بلغت (٦١,٣٪)، منها (١٨,٩٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - قناعة طالبي الخدمات المهنية بمحدودية الشفافية في السوق السعودي، وذلك بنسبة بلغت (٥٦,٣٪)، منها (١٨,٤٪) أجابت أنها توافق بشدة.
- وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه الأسباب حيث تراوح بين (٣,٩٥) بالنسبة للسبب الأول، و(٣,٦٢) بالنسبة للسبب الأخير، وجميعها يقع في فئة "موافق".

- ٣- تراوحت إجابات العينة بين الموافقة وعدم الموافقة على الأسباب التالية:
- تفادي إمكانية فقدان المراجع لاستقلاله وحياده خاصة وأنه سيكون مطالبًا بتقديم نصائح وتوجيهات تطويرية. حيث أجاب (٤٩,٥٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٢٢,٣٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٢٨,٢٪) من العينة محايدًا (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.
 - عدم القناعة بأهمية دور المراجع في تقييم ردود فعل إدارة المنشأة محل المراجعة تجاه المخاطر التي تتعرض إليها. حيث أجاب (٤٩,٨٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٢٢,٦٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٢٧,٧٪) من العينة محايدًا (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.
 - وجود قيود نظامية تحول دون إمكانية الاستفادة من القيمة المضافة التي يمكن لمكاتب المراجعة أن تقدمها لعملاء المراجعة. حيث أجاب (٤١,٠٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (١٨,٠٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٤١,٠٪) من العينة محايدًا (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.
 - قناعة طالبي الخدمة بافتقار مكاتب المحاسبة التي تعمل في السعودية للكوادر المهنية المدربة والقادرة على تحقيق متطلبات تقديم مثل هذه الخدمة. حيث أجاب (٤٤,٣٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٢٦,٨٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٢٨,٨٪) من العينة محايدًا (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.
 - عدم القناعة بقدرة المراجع على تقييم مدى ارتباط وانسجام الأنشطة الأساسية التي تمارسها المنشأة محل المراجعة مع استراتيجياتها وأهدافها المحددة. حيث أجاب (٤٦,٠٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٢٨,٩٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٢٥,١٪) من العينة محايدًا (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٤٩

• عدم القناعة بخبرة ومعرفة المراجع وقدرته على تقديم أفكار من شأنها أن تسهم في تطوير الأداء والربحية للمنشأة محل المراجعة. حيث أجاب (٢,٤٥٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٤,٢٧٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٤,٢٧٪) من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• انخفاض مستوى العائد المنتظر بالنسبة لمختلف الفئات المستفيدة بخلاف الإدارة. حيث أجاب (٣,٣٩٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٧,٢٥٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٠,٣٥٪) من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه الأسباب حيث تراوح بين (٣,٣٧) بالنسبة للسبب الأول، (٣,١٦) بالنسبة للسبب الأخير، وجميعها يقع في فئة "غير متأكد".

هذا وقد بلغت نسبة الموافقين على إجمالي الأسباب (٩,٥٣٪)، منها (٢,١٥٪) كانوا موافقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الأسباب حيث بلغ (٣,٤٩) وهو يقع في فئة "موافق"، كما يتضح من الجدول رقم (١٠).

٢-١-٤ آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على

استقلال المراجع

بسؤال عينة البحث عن رأيها في آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع، تم الحصول على النتائج التالية:

١- نسبة كبيرة من عينة البحث توافق وتوافق بشدة على أن الخدمات

التالية لها أثر على استقلال المراجع:

جدول (١٠). رأي عينة البحث بالنسبة لأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

اللفظة التي ينتمي إليها	الاحتراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		المحددات والمقاييس (مرتبة حسب الأهمية)
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
موافق	٠,٨٨	٣,٩٥	٢٨,٥	١٠١	٤٦,٠	١٦٣	١٨,٤	٦٥	٦,٥	٢٣	٠,٦	٢	محدودية الوعي بأهمية ما يمكن أن تقدمه مراجعة الحسابات من قيمة مضافة
موافق	٠,٩٢	٣,٨١	٢٢,٦	٨٠	٤٧,٥	١٦٨	١٩,٥	٦٩	٩,٦	٣٤	٠,٨	٣	صعوبة نقل إدارات الشركات تدخل المراجعين في أمور مرتبطة بتحليل الاستراتيجيات والأهداف والأنشطة الأساسية
موافق	٠,٩٩	٣,٧١	٢٣,٧	٨٤	٣٦,٤	١٢٩	٢٨,٠	٩٩	١٠,٥	٣٧	١,٤	٥	ارتفاع الأعباء التي تتقاضاها مكاتب المراجعة في تنفيذ خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
موافق	٠,٨٨	٣,٧٠	١٦,٩	٦٠	٤٦,٩	١٦٦	٢٦,٣	٩٣	٩,٠	٣٢	٠,٨	٣	عدم وجود إلزام نظامي يغطي بإشراف المراجع في تقييم أداء إدارة المنشأة محل المراجعة من واقع تحليل مدى ارتباط استراتيجياتها وأهدافها بأنشطتها الأساسية وما تتعرض إليه من مخاطر ومقارنتها بالمقاييس
موافق	٠,٩٨	٣,٦٤	١٨,٩	٦٧	٤٢,٤	١٥٠	٢٤,٣	٨٦	١٢,٧	٤٥	١,٧	٦	محدودية عدد المكاتب المهنية القادرة على تقديم خدمات مراجعة الحسابات بمفهومها الحديث والقائم على إبراز أهمية ما تقدمه المراجعة من قيمة مضافة
موافق	٠,٩٥	٣,٦٢	١٨,٤	٦٥	٣٧,٩	١٣٤	٣٢,٨	١١٦	٩,٠	٣٢	٢,٠	٧	قناعة طالبي الخدمات المهنية بحداية الشفافية في السوق السعودي، وبالتالي صعوبة الحصول على الإحصائيات وقواعد البيانات اللازمة عن المنافسين
غير متأكد	٠,٩٩	٣,٣٧	١١,٦	٤١	٣٧,٩	١٣٤	٢٨,٢	١٠٠	٢٠,٦	٧٣	١,٧	٦	تفادي إمكانية فقدان المراجع لاستقلاله وحيداً خاصة وأنه سيكون مطالباً بتقديم نصائح وتوجيهات تطويرية

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية	غير موافق بشدة		موافق		غير موافق		غير موافق بشدة		
											تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	
عدم القناعة بأهمية دور المراجع في تقييم رواد فعل إدارة المنشأة محل المراجعة تجاه المخاطر التي تتعرض إليها	١١	٤٠	٦٦	١٨,٦	٩٨	٢٧,٧	١٤٥	٤١,٠	٣١	٨,٨	٣,٣٢	١,٠٠	٣,٣٢	٣,٣٢	٣,٣٢	٣,٣٢	٣,٣٢	٣,٣٢	٣,٣٢
وجود قيود نظامية تحول دون إمكانية الاستفادة من القيمة المضافة التي يمكن لمكاتب المراجعة تقييمها للعملاء المراجعة	٤	٢,٢	٥٦	١٥,٨	١٤٥	٤١,٠	١١٠	٣١,١	٣٥	٩,٩	٢,٣١	٠,٩٣	٢,٣١	٢,٣١	٢,٣١	٢,٣١	٢,٣١	٢,٣١	٢,٣١
قناعة طالبي الخدمة بافتقار مكاتب المحاسبة التي تعمل في السعودية للكوادر المهنية المحربية والمؤهلة والقادرة على تحقيق متطلبات تقديم مثل هذه الخدمة	٨	٤,٥	٧٩	٢٢,٣	١٠٢	٢٨,٨	١٠٨	٣٠,٥	٤٩	١٣,٨	٣,٢٧	١,٠٩	٣,٢٧	٣,٢٧	٣,٢٧	٣,٢٧	٣,٢٧	٣,٢٧	٣,٢٧
عدم القناعة بقدرة المراجع على تقييم مدى ارتباط وانسجام الأنشطة الأساسية التي تمارسها المنشأة محل المراجعة مع استراتيجياتها وأهدافها المحددة	١٠	٢,٣	٩٤	٢٦,٦	٨٩	٢٥,١	١٣١	٣٧,٠	٣٢	٩,٠	٣,٢٤	١,٠٢	٣,٢٤	٣,٢٤	٣,٢٤	٣,٢٤	٣,٢٤	٣,٢٤	٣,٢٤
عدم القناعة بخبرة ومعرفة المراجع وقدرته على تقييم أفكار من شأنها أن تسهم في تطوير الأداء والربحية للمنشأة محل المراجعة	٩	٣,٤	٨٥	٢٤,٠	٩٧	٢٧,٤	١٢٧	٣٥,٩	٣٣	٩,٣	٢,٧٤	١,٠٣	٢,٧٤	٢,٧٤	٢,٧٤	٢,٧٤	٢,٧٤	٢,٧٤	٢,٧٤
الانخفاض مستوى العائد المنتظر بالنسبة لمختلف الفئات المستفيدة بخلاف الإدارة	٥	٣,٧	٧٨	٢٢,٠	١٢٤	٣٥,٠	١١٦	٣٢,٨	٢٣	٦,٥	٣,١٦	٠,٩٦	٣,١٦	٣,١٦	٣,١٦	٣,١٦	٣,١٦	٣,١٦	٣,١٦
إجمالي	١٠٣	٢,٢	٧٣٤	١٥,٩	١٢٨٣	٢٧,٩	١٧٨١	٣٨,٧	٧٠١	١٥,٢	٣,٤٩	٠,٥٤	٣,٤٩	٣,٤٩	٣,٤٩	٣,٤٩	٣,٤٩	٣,٤٩	٣,٤٩

- تدخل المراجع في معالجة مواطن الضعف في السجلات والتقارير المحاسبية وأدوات الرقابة الداخلية بدلاً من التقرير عنها، وذلك بنسبة بلغت (٦٢,١٪)، منها (١٦,٩٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - تحول وظيفة مراجعة الحسابات من إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة منشأة العميل لتصبح أداة لتأكيد قوة هذه المنشأة، وذلك بنسبة بلغت (٥٩,٩٪)، منها (١٥,٠٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - توافق الرؤى بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة حول سلامة وملاءمة السياسات المحاسبية والرقابية والإدارية، وذلك بنسبة بلغت (٥٩,٩٪)، منها (١٠,٢٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - تطور العلاقة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة بحيث يصبح المراجع معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة، وذلك بنسبة بلغت (٥٩,٩٪)، منها (١٢,٧٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - زيادة الروابط الاقتصادية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة مما يجعل الأول تابعاً وممثلاً للثاني، وذلك بنسبة بلغت (٥٦,٥٪)، منها (١٣,٠٪) أجابت أنها توافق بشدة.
 - تحول هدف مراجعة الحسابات من إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة لتصبح أداة لتدعيم مستوى أداء هذه الإدارة، وذلك بنسبة بلغت (٥٦,٥٪)، منها (١١,٣٪) أجابت أنها توافق بشدة.
- وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات، حيث تراوح بين (٣,٥٧) للعبارة الأولى، (٣,٤١) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٥٣

٢- تراوحت إجابات العينة بين الموافقة وعدم الموافقة على الآثار التالية:

• تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشآت محل المراجعة إلى حماية مصالح إدارات منشآتهم. حيث أجاب (١,٥١٪) بالموافقة، وفي المقابل أجاب (٨,٢٤٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٠,٢٤٪) من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• تحول مسؤوليات والتزامات المحاسب القانوني لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة فقط بدلاً من ملاكها، والأطراف الأخرى المستفيدة. حيث أجاب (٦,٤٦٪) بالموافقة، وفي المقابل أجاب (٥,٢٣٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٩,٢٩٪) من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• عدم وجود تضارب في المصالح بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة نتيجةً لاشتراك المراجع في كثير من مسؤوليات الإدارة. حيث أجاب (٢,٤٥٪) بالموافقة وفي المقابل أجاب (٩,٢٤٪) بعدم الموافقة، في حين كان رأي (٩,٢٩٪) من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات حيث بلغ (٣,٣٣)، و(٣,٢٨)، و(٣,٢٦) على التوالي، وجميعها يقع في فئة "غير متأكد".

هذا وقد بلغت نسبة الموافقين على إجمالي الآثار (٣,٥٥٪)، منها (٩,١١٪) كانوا موافقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الآثار حيث بلغ (٣,٤٣) وهو يقع في فئة "موافق"، كما يتضح من الجدول رقم (١١).

جدول (١١). رأي عينة البحث بالنسبة لآثار تقييم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

الفرقة التي ينتمي إليها المراجع	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		المحددات والمقاييس (مرتبة حسب الأهمية)
		%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
موافق	٣,٥٧	١٦,٩	٦٠	٤٥,٢	١٦٠	١٨,١	٦٤	١٧,٢	٦١	٢,٥	٩	تدخل المراجع في معالجة مواطن الضعف في السجلات و التقارير المحاسبية و اوقات الرقابة الداخلية بدلاً من التفرير عنها
موافق	٣,٥٢	١٥,٠	٥٣	٤٤,٩	١٥٩	٢٠,٣	٧٢	١٦,٩	٦٠	٢,٨	١٠	تحول وظيفة مراجعة الحسابات من اضافة الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة ادارة المنشأة المعمل لتصبح أداة لتأكيد قوة هذه المنشأة
موافق	٣,٥٢	١٠,٢	٣٦	٤٩,٧	١٧٦	٢٣,٢	٨٢	١٥,٨	٥٦	١,١	٤	توافق الرؤى بين المراجع و إدارة المنشأة محل المراجعة حول سلامة و ملائمة السياسات المحاسبية و الرقابية و الإدارية
موافق	٣,٥٠	١٢,٧	٤٥	٤٧,٢	١٦٧	١٩,٨	٧٠	١٧,٨	٦٣	٢,٥	٩	تطور العلاقة بين المراجع و إدارة المنشأة محل المراجعة بحيث يصبح المراجع معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة
موافق	٣,٤٦	١٣,٠	٤٦	٤٣,٥	١٥٤	٢٧,٦	٨٠	١٨,٦	٦٦	٢,٣	٨	زيادة الروابط الاقتصادية بين المراجع و إدارة المنشأة محل المراجعة مما يجعل الأول تابعاً و معتمداً للتالي
موافق	٣,٤١	١١,٣	٤٠	٤٥,٢	١٦٠	٢٠,٣	٧٢	١٩,٥	٦٩	٣,٧	١٣	تحول هدف مراجعة الحسابات من ابقاء رأي قبي، محليد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة بواسطة الإدارة لتصبح أداة للتدعيم مستوى أداء هذه الإدارة
غير متأكد	٣,٣٣	١٠,٧	٣٨	٤٠,٤	١٤٣	٢٤,٠	٨٥	٢٠,٦	٧٣	٤,٢	١٥	تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشآت محل المراجعة إلى حماية مصالح إدارات منشآتهم
غير متأكد	٣,٢٨	٨,٥	٣٠	٣٨,١	١٣٥	٢٩,٩	١٠,٦	٢٠,١	٧١	٣,٤	١٢	تحول مسؤوليات و التزامات المحاسب القانوني لتصبح أهم إدارة المنشأة محل المراجعة فقط بدلاً من ملكها و الأطراف الأخرى المستفيدة
غير متأكد	٣,٢٦	٩,٠	٣٢	٣٦,٢	١٢٨	٢٩,٩	١٠,٦	٢١,٢	٧٥	٣,٧	١٣	عدم وجود تضارب في المصالح بين المراجع و إدارة المنشأة محل المراجعة نتيجة لاشتراك المراجع في كثير من مسؤوليات الإدارة
موافق	٣,٤٣	١١,٩	٣٨٠	٤٣,٤	١٣٨٢	٢٣,١	٧٣٧	١٨,٦	٥٩٤	٢,٩	٩٣	إجمالي

٢-٢ الاختبارات الإحصائية

١-٢-٢ اختبار مربع كاي للاستقلال

يوضح الجدول رقم (١٢) قيم مربع كاي والمعنوية والدلالة لمتغيرات البحث، ونستنتج منه أن قيمة مربع كاي معنوية في جميع الحالات، مما يعني:

- ١- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث، أي أنه كلما زاد المؤهل الأكاديمي لعينة البحث زاد التأهيل المهني للعينة.
- ٢- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني والأهداف والإجراءات، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
- ٣- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني وأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
- ٤- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني وآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات على استقلال المراجع، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

جدول (١٢). نتائج اختبار مربع كاي.

الدلالة	احتمال المعنوية	قيمة مربع كاي	البيان
دال	٠,٠١٠	٣٢,٠٢١	اختبار مربع كاي بين التأهيل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث
دال	٠,٠٠٠	٤٧,٦٠٨	اختبار مربع كاي بين التأهيل المهني لعينة البحث وإجاباتهم فيما يتعلق بمعرفة الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
دال	٠,٠٠٠	٥٢,١٦١	اختبار مربع كاي بين التأهيل المهني لعينة البحث وإجاباتهم فيما يتعلق بمعرفة أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
دال	٠,٠٠٠	٥٠,٢٧٥	اختبار مربع كاي بين التأهيل المهني لعينة البحث وإجاباتهم فيما يتعلق بمعرفة آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع

٢-٢-٢ اختبار "T. test"

يلخص الجدول رقم (١٣) نتائج اختبار "T.test" ومن هذا الجدول يتضح

ما يلي:

١- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين بالنسبة لكل من النقاط التالية:

• معرفة الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• معرفة أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• معرفة آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

وهذه الفروق كانت لصالح المحاسبين القانونيين، لأن متوسط إجاباتهم أكبر. ٢- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين بالنسبة للقسم الرابع، والمتعلق بوصف آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع. وهذه الفروق كانت لصالح غير المحاسبين القانونيين، لأن متوسط إجاباتهم أكبر.

٣- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين لكل من القسم الثاني، والمتعلق بأهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، والقسم الثالث والمتعلق بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. أي أن اختلاف وظيفة عينة البحث ليس له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة بالنسبة للقسمين الثاني والثالث في استمارة البحث.

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٥٧

جدول (١٣). نتائج اختبار "T. test".

البيان	الوظيفة	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة T.test	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي تقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	غير محاسب	٢٤٨	٢,٧٣	١,٢٠	٦,٨٣٣-	٠,٠٠٠	دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٦٤	١,٠٢			
هل لديك معرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	غير محاسب	٢٤٨	٢,٥٠	١,١٦	٧,٩٥٣-	٠,٠٠٠	دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٥٣	١,٠٣			
هل لديك معرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	غير محاسب	٢٤٨	٢,٥٣	١,٢٢	٧,٧٣١-	٠,٠٠٠	دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٥٨	١,٠٢			
الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	غير محاسب	٢٤٨	٣,٨٦	٠,٥٦	١,٨٠١-	٠,٠٧٣	غير دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٩٧	٠,٤٣			
أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	غير محاسب	٢٤٨	٣,٥٢	٠,٥٥	١,٥١٦	٠,١٣٠	غير دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٤٢	٠,٥٣			
آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع	غير محاسب	٢٤٨	٣,٥٢	٠,٦٣	٣,٩٦١	٠,٠٠٠	دال
	محاسب قانوني	١٠٦	٣,٢١	٠,٧٥			

٢-٢-٣ اختبار معنوية معامل الارتباط

يوضح الجدول رقم (١٤) قيم معاملات الارتباط والمعنوية والدلالة بين كل من:

- ١- مدى معرفة العينة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وبين إجابات العينة على هذه الأهداف والإجراءات.
- ٢- مدى معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وبين إجابات العينة على هذه الأسباب.

٣- مدى معرفة العينة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع وبين إجابات العينة على وصف هذه الآثار.

ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

١- توجد علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين كل من:

• معرفة العينة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وبين إجابات العينة على هذه الأهداف والإجراءات.

• معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وبين إجابات العينة على هذه الأسباب.

أي أنه كلما زادت معرفة العينة بالأهداف والإجراءات وكذلك بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، كلما زادت دقة إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة بالأهداف والإجراءات وكذلك الأسباب.

٢- توجد علاقة عكسية بين مدى معرفة العينة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع وبين إجابات العينة على العبارات المتعلقة بآثار تقديم خدمات المراجعة ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع. وهذه العلاقة غير دالة إحصائياً، أي أن زيادة معرفة العينة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يقلل من تأثيرها على استقلال المراجع.

جدول (١٤). معاملات الارتباط واختبار معنوياتها.

البيان	القسم	معامل الارتباط	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	الأول	٠,٢١٢	٠,٠٠٠	دال
هل لديك معرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	الثاني	٠,١٥٩	٠,٠٠٣	دال
هل لديك معرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	الثالث	-٠,٠٥٩	٠,٢٦٦	غير دال

٢-٢-٤ تحليل التباين الأحادي " F "

يوضح الجدول رقم (١٥) نتائج اختبار "F" تبعًا للمؤهل الأكاديمي لعينة البحث، ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

١- لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف المؤهل الأكاديمي للعينة:

• المعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• المعرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• المعرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

• أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

٢- يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يرجع أو يعزى إلى اختلاف المؤهل الأكاديمي للعينة. أي أن اختلاف المؤهل الأكاديمي لعينة البحث له تأثير معنوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة. ولمعرفة أي من المؤهلات الأكاديمية يوجد بينها هذا الفرق أو الاختلاف، تم عمل اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) ومن خلاله تم الحصول على الجدول رقم (١٦).

جدول (١٥). جدول تحليل التباين تبعاً للمؤهل الأكاديمي.

الدالة	الاحتمال (المعقوبة)	قيمة F	الاحتراف المعياري	المتوسط	العدد	المؤهل الأكاديمي	البيان	
غير دال	٠,٧٧٧	٠,٤٤٣	١,٢٠	٢,٨٣	١٨	دبلوم	هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟ مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	
			١,٢٤	٢,٩٨	٢٢٣	بكالوريوس		
			١,١٨	٣,١٢	٦٨	ماجستير		
			١,٢٢	٣,١٤	٢٩	دكتوراه		
			١,٢٢	٢,٨١	١٦	أخرى		
			١,٢٢	٣,٠٠	٣٥٤	إجمالي		
غير دال	٠,٧٢٢	٠,٥١٨	١,٣٠	٢,٩٤	١٨	دبلوم		هل لديك معرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟ هل لديك معرفة بتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟
			١,٢٣	٢,٧٩	٢٢٣	بكالوريوس		
			١,١٣	٢,٨٨	٦٨	ماجستير		
			١,٢٥	٢,٨٦	٢٩	دكتوراه		
			١,٢٦	٢,٤٤	١٦	أخرى		
			١,٢١	٢,٨١	٣٥٤	إجمالي		
غير دال	٠,٦٢٥	٠,٦٥٣	١,٢٦	٢,٩٤	١٨	دبلوم	هل لديك معرفة بتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	
			١,٢٧	٢,٧٨	٢٢٣	بكالوريوس		
			١,٢٠	٣,٠٣	٦٨	ماجستير		
			١,٢٨	٢,٩٣	٢٩	دكتوراه		
			١,٤٠	٢,٦٩	١٦	أخرى		
			١,٢٦	٢,٨٤	٣٥٤	إجمالي		

جدول (١٥). تابع.

البيان	المؤهل الأكاديمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة F	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة	
أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	دبلوم	١٨	٤,٢٦	٠,٤٥	٢,٨١٩	٠,٠٢٥	دال	
	بكالوريوس	٢٢٣	٣,٨٦	٠,٥٣				
	ماجستير	٦٨	٣,٩٥	٠,٤٩				
	دكتوراه	٢٩	٣,٨٢	٠,٥٧				
	أخرى	١٦	٣,٨٧	٠,٤٣				
	إجمالي	٣٥٤	٣,٩٠	٠,٥٢				
	دبلوم	١٨	٣,٥٤	٠,٨١	٠,١٢٠	٠,٩٧٥	غير دال	
	بكالوريوس	٢٢٣	٣,٤٨	٠,٥٥				
	ماجستير	٦٨	٣,٥١	٠,٥٣				
	دكتوراه	٢٩	٣,٥٠	٠,٤٨				
أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	أخرى	١٦	٣,٤٥	٠,٤٤				
	إجمالي	٣٥٤	٣,٤٩	٠,٥٥				
	دبلوم	١٨	٣,٦٧	٠,٨٠	٠,٧٥٩	٠,٥٥٣	غير دال	
	بكالوريوس	٢٢٣	٣,٤٠	٠,٦٨				
	ماجستير	٦٨	٣,٤٤	٠,٦٤				
	دكتوراه	٢٩	٣,٥٠	٠,٧١				
	أخرى	١٦	٣,٤٠	٠,٦٥				
	إجمالي	٣٥٤	٣,٤٣	٠,٦٨				
	آثار خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع							

جدول (١٦). جدول اختبارات المقارنة.

المؤهل الأكاديمي (١)	المؤهل الأكاديمي (٢)	الفرق	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة لصالح
بكالوريوس	دبلوم	-٠,٤٠٢	٠,٠٠٢	دبلوم
ماجستير	دبلوم	-٠,٣١٧	٠,٠٢٢	دبلوم
دكتوراه	دبلوم	-٠,٤٤٠	٠,٠٠٥	دبلوم
أخرى	دبلوم	-٠,٣٩٢	٠,٠٢٨	دبلوم

من الجدول رقم (١٦)، نستنتج وجود اختلاف بين الدبلوم وباقي المؤهلات الأكاديمية، وهذا الاختلاف أو الفرق كان لصالح عينة البحث الحاصلة على دبلوم، لأن متوسط إجاباتهم أكبر.

ويوضح الجدول رقم (١٧) نتائج اختبار "F" تبعًا للتأهيل المهني لعينة البحث. ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

١- لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة:

- أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
- أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
- آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

٢- يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة:

- المعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
- المعرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

• المعرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

جدول (١٧). نتائج.

البيان	التأهيل المهني	العدد	المتوسط	الاحراف المعياري	قيمة F ²	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة
أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	لا يوجد	١٤٨	٣,٨٨	٠,٤٧	٠,٥٣٦	٠,٧٠٩	غير دال
	زمالة سعودية	٦٠	٣,٩٠	٠,٥٥			
	زمالة أمريكية	٣٢	٤,٠٠	٠,٤٨			
	زمالة بريطانية	١٣	٣,٧٨	٠,٤٢			
	أخرى	١٠١	٣,٨٩	٠,٦٠			
	إجمالي	٣٥٤	٣,٩٠	٠,٥٢			
	لا يوجد	١٤٨	٣,٤٣	٠,٤٨	٢,٠٨٨	٠,٠٨٢	غير دال
	زمالة سعودية	٦٠	٣,٦٥	٠,٦٢			
	زمالة أمريكية	٣٢	٣,٥٦	٠,٥٦			
	زمالة بريطانية	١٣	٣,٥٤	٠,٦١			
أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	أخرى	١٠١	٣,٤٤	٠,٥٧			
	إجمالي	٣٥٤	٣,٤٩	٠,٥٥			
	لا يوجد	١٤٨	٣,٤٤	٠,٦٠	١,٨٣٦	٠,١٢١	غير دال
	زمالة سعودية	٦٠	٣,٦٠	٠,٦٩			
	زمالة أمريكية	٣٢	٣,٢٧	٠,٧٩			
آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع	زمالة بريطانية	١٣	٣,٥٤	٠,٦٨			
	أخرى	١٠١	٣,٣٥	٠,٧٤			
	إجمالي	٣٥٤	٣,٤٣	٠,٦٨			

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٦٥

ولمعرفة أي من التأهيل المهني يوجد بينها هذا الفرق أو الاختلاف، تم عمل اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) ومن خلاله تم الحصول على الجدول رقم (١٨).

جدول (١٨). جدول اختبارات المقارنة .

البيان	التأهيل المهني (١)	التأهيل المهني (٢)	الفرق	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة لصالح
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	زمالة سعودية	-٠,٤٦١	٠,٠١١	زمالة سعودية
	لا يوجد	زمالة أمريكية	-١,١٨٦	٠,٠٠٠	زمالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-٠,٤١٠	٠,٠٠٧	أخرى
	زمالة سعودية	زمالة أمريكية	-٠,٧٢٥	٠,٠٠٥	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	-٠,٨٧٥	٠,٠٢٥	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	أخرى	-٠,٧٧٦	٠,٠٠١	زمالة أمريكية
	زمالة بريطانية	أخرى	-٠,٠٩٩	٠,٧٧٦	أخرى
هل لديك معرفة بأسباب محدودة الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	زمالة سعودية	-٠,٦٠٨	٠,٠٠١	زمالة سعودية
	لا يوجد	زمالة أمريكية	-١,١٦٨	٠,٠٠٠	زمالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-٠,٥٦٤	٠,٠٠٠	أخرى
	زمالة سعودية	زمالة أمريكية	-٠,٥٦٠	٠,٠٢٨	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	-٠,٩٠١	٠,٠١٩	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	أخرى	-٠,٦٠٤	٠,٠١١	زمالة أمريكية
هل لديك معرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	لا يوجد	زمالة سعودية	-٠,٥٨١	٠,٠٠٢	زمالة سعودية
	لا يوجد	زمالة أمريكية	-١,٢٠٤	٠,٠٠٠	زمالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-٠,٦١٧	٠,٠٠٠	أخرى
	زمالة سعودية	زمالة أمريكية	-٠,٦٢٣	٠,٠١٩	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	زمالة بريطانية	-١,٠٤١	٠,٠٠٩	زمالة أمريكية
	زمالة أمريكية	أخرى	-٠,٥٨٧	٠,٠١٧	زمالة أمريكية

٢-٣ اختبار فرضيات البحث

سيتم في هذا القسم الفرعي استعراض نتائج اختبار فرضيات البحث كما يلي:

الفرضية الأولى: إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (١٤) أن هناك ارتباطاً طردياً ذا دلالة إحصائية بين معرفة العينة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وبين إجابات العينة على هذه الأهداف والإجراءات. مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بالأهداف والإجراءات، كلما زادت قدرتها على تحقيق أهدافها وتنفيذ إجراءاتها. كذلك نجد من الجدول رقم (١٧) أن هناك فرقاً معنوياً ذا دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة يرجع إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الأولى من فرضيات البحث.

الفرضية الثانية: تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني.

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (١٤) أن هناك ارتباطاً طردياً ذا دلالة إحصائية بين معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على هذه الأسباب والتي تتضمن اقتصاديات السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني. مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات كلما زادت قدرتها على مواجهة هذه التحديات. كذلك نجد من الجدول رقم (١٧) أن هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة يرجع إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الثانية من فرضيات البحث.

الفرضية الثالثة: إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (١٤) أن هناك ارتباطاً عكسياً بين المعرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على آثار هذه الخدمات على استقلال المراجع. مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة كلما كان له تأثير سلبي على استقلال المراجع. كذلك نجد من الجدول رقم (١٧) أن هناك فرقاً معنوياً ذا دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة يرجع إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة من فرضيات البحث.

٣- الخلاصة والخاتمة

٣-١ الخلاصة

سبق الإشارة إلى أن هدف هذا البحث يكمن في توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات وكشف النقاب عن معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية. ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك على توظيف أفكار ومفاهيم مستمدة من نظرية الوكالة كما قدمتها دراسة بنستون (Benston, 1985)، وبالأخص فيما يتعلق بالمقاييس المتعلقة بالعرض والطلب. ويستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات، وبيان معوقات تقديمها، والطلب عليها في المملكة العربية السعودية، خاصة في ظل افتقار أدبيات المحاسبة والمراجعة على عدد ملائم لمثل هذه الدراسات. توافر مثل هذه الدراسات من الممكن أن يقدم أساساً أكاديمياً لدراسات أخرى مرتبطة على سبيل المثال بمدى تأثير عدم نجاح المكاتب المحاسبية الدولية الكبرى في السعودية في تسويق خدمات المراجعة الحديثة (والتي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسة، أو

تقييم أهمية القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة (مثل الملاك والمقرضين وغيرهم)، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضافة بجانب المراجعة يسهم في تدعيم الإفصاح والشفافية، وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عمل إدارات المنشآت الاقتصادية في السعودية، أو تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في احتواء والتأقلم مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة، أو تقييم دور جمعية المحاسبة السعودية وأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية في إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغيير المفاهيم، والمظاهر المحاسبية، والنهوض بمستوى الوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

ولقد قام الباحثان بصياغة ثلاث فرضيات تمهيداً لاختبارها؛ مستندين في ذلك التحديد إلى مقتضيات النظرية الإيجابية، وتم أيضاً تحديد عدد من المحددات والمقاييس التي سيتم الاعتماد عليها في إجراء الدراسة الميدانية بالاستناد إلى نتائج عدد من الدراسات السابقة إضافة إلى قراءة متعمقة لخصائص وظروف بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. وشملت فرضيات البحث ما يلي:

١- إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.

٢- تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق، والعمل، والتشريع النظامي والمهني.

٣- إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

واعتمد الباحثان على أسلوب الاستبيان كأداة لجمع البيانات ومعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. وتم تصميم استمارة الاستبيان بشكل يتلاءم مع متطلبات تدرج ليكرت ذي النقاط الخمس، لتوضيح الدرجات المقابلة لرأي كل مشارك في الاستبيان. وتحقيقاً لأهداف البحث، تم تبويب استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية اختبار كل فرضية من الفرضيات الثلاث على حدة، وذلك من خلال توظيف بعض المحددات والمقاييس التي تم تحديدها والاعتماد عليها في التعامل مع كل فرضية من تلك الفرضيات.

وفيما يتعلق بمجتمع البحث، فقد تم تحديده في عينة عشوائية تضم كلاً من: المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية، على اعتبار أنهم يعبرون عن وجهة نظر مقدمي الخدمات المهنية؛ والمستفيدون من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية من مستثمرين ومدراء ماليين ومسؤولي استثمار أو ائتمان في البنوك ومسؤولين حكوميين وأكاديميين ومحللين وكتاب ماليين واقتصاديين. أما بالنسبة لأساليب تحليل البيانات، فتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقيق أهداف الدراسة، بما فيها تحليل النسب، والمتوسطات الحسابية، والجدول التكرارية، لاستجابات أفراد كل من فئتي البحث، وكذلك تم استخدام كل من اختبار مربع كاي، واختبار T.test، وحساب معامل الارتباط، وتحليل التباين الأحادي " F ".

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى صحة الفرضيات محل الاختبار، على الرغم من عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات التي تم تحديدها في مجتمع البحث لدراسة مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في السعودية وأثرها على استقلال المراجع. وعليه، يمكن تلخيص نتائج البحث فيما يلي:

- ١- إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.
- ٢- تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني.
- ٣- إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يؤثر سلبيًا على استقلال المراجع.

٢-٣ الخاتمة

في ختام هذا البحث يورد الباحثان فيما يلي عددًا من التوصيات التي خلاصا إليها بعد إجراء الدراسة الميدانية:

- ١- زيادة الاهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات مهنة مراجعة الحسابات، والبحث عن أساليب لمعالجة المعوقات التي تحول دون انتشار الحديث منها، من خلال تشجيع الباحثين على انتهاج أطر نظرية مختلفة سواء كانت مستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية، وذلك لفتح مجالات أكبر أمام الباحثين تمكنهم من الوصول إلى نتائج متفاوتة تساهم في تكوين تصور شامل عن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في بيئات مختلفة.

- ٢- تطبيق مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في بيئة المملكة العربية السعودية يتطلب وجود شفافية أكبر في السوق السعودي. فتوافر المعلومات عن الأهداف والاستراتيجيات للشركات وأنشطتها ونتائجها المالية ومنافسيها يعد أساسياً لتطبيق مراجعة الحسابات بمفهومها القائم على تقديم القيمة المضافة، تلك المعلومات يفترض أن تكون متاحة عن طريق وزارة التجارة

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٧١

والغرف التجارية. وتستمد أهمية إتاحة فرص تقديم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في السعودية إلى إقبال السوق السعودي على انفتاح وشيك بعد انضمام المملكة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

٣- ضرورة تفعيل دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفقتها الجهة القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية في متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية ودراسة مدى ارتباط أي نهج ممارسة حديث بأساسيات المهنة ومعاييرها وقواعدها السلوكية، وتحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإصدار معايير أو قواعد تحكم تطبيقه.

٤- ضرورة إيجاد آلية للتعاون بين المكاتب المهنية - وبالأخص الكبرى منها- لتوحيد الجهود التي تبذل في تطوير أساليب الممارسات للخدمات المهنية وإيجاد هوية مشتركة، لها وتتنيف المستفيدين من هذه الخدمات بأهميتها ومتطلبات إجرائها ومميزاتها الإضافية.

٥- ضرورة إلزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات منسوبيها بشكل مستمر لمواكبة كل ما هو حديث في مجالات الممارسات المهنية، وذلك من خلال إيجاد آلية لجدولة الدورات التدريبية اللازمة والمناسبة في كل مكتب لجميع منسوبيه المهنيين.

٦- ضرورة الحفاظ على استقلال المراجع وتأكيد أهمية توافر ما يضمن استقلاله من معايير وقواعد وأنظمة مهنية في كل وقت ومكان. فتقنة المجتمع بالمهنة مستمدة من توافر مثل هذا الاستقلال، وفقدانه قد يسبب فقدان هذه الثقة. لذلك يجب عند تطبيق مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ضمان عدم تأثير استقلالية المراجع من خلال الحد من توسيع دائرة القيمة المضافة لتظهر بشكل استشارات مالية وإدارية مقدمة لمساعدة إدارة المنشأة في تنفيذ أعمالها.

وأخيرًا - وليس آخرًا - يود الباحثان طرح عدد من المواضيع الهامة التي تتطلب إجراء مزيد من البحوث والدراسات:

١- مدى تأثر عدم نجاح المكاتب المحاسبية الدولية الكبرى في السعودية في تسويق خدمات المراجعة الحديثة (والتي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسية.

٢- تقييم أهمية القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة (مثل الملاك والمقرضين وغيرهم)، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضافة بجانب المراجعة يسهم في تدعيم الإفصاح والشفافية، وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عمل إدارات المنشآت الاقتصادية في السعودية.

٣- تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في الاحتواء والتأقلم مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة.

٤- تقييم دور جمعية المحاسبة السعودية وأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية في إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغيير المفاهيم والمظاهر المحاسبية والنهوض بمستوى الوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

السديري، فهدة سلطان (١٤٢٦هـ) موضوعات مقدمة في مراجعة الحسابات، جدة: مطابع السروات.

السديري، فهدة سلطان، والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ) "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد (٢)، جدة، ص: ١١٧-١٥١.

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

القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية ١٧٣

السديري، فهدة سلطان، والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب) "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة"، المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، عمان: جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر.

الشاطري، إيمان حسين، والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد (١)، جدة، ص ص: ٨١-١٣٢.

الضحيان، سعود بن ضحيان (١٤٢٢هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج (SPSS10) الجزء الأول، الكتاب الثالث، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطابع التقنية.

الضحيان، سعود بن ضحيان، وحسن، عزت عبدالحמיד محمد (١٤٢٣هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج (SPSS10) الجزء الثاني، الكتاب الرابع، سلسلة بحوث منهجية، الرياض، مطابع التقنية.

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

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

النعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ب) "توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٧، العدد (٢)، جدة، ص ص: ١١٥-١٥١.

النعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/أ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وآثاره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية"، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ٦٤، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ص ص: ٢٣٩-٢٨٦.

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

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

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٧هـ) من يحاسب المحاسب القانوني، جدة: مطابع السروات.

الغامدي، سالم علي، والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ) "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد (٢)، جدة، ص: ١٨٧-٢٢٤.

المطيري، عبيد سعد، والعنقري، حسام بن عبد المحسن (١٤٢٣هـ) "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد (٣)، الرياض: معهد الإدارة العامة، ص: ٤٩٧-٣٥١.

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

شاهين، إبراهيم عثمان (٢٠٠٣م) المراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، ط٦، القاهرة: مؤسسة نبيل للطباعة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Allott, A. (1996) "The Emerging Role of Internal Audit", *Management Accounting January*, 74(1): 1-60.
- Arrunada, B. (1999) "The provision of Non-Audit Services by Auditor: Let the Market Evolve and Decide", *International Review of Law and Economics*, 19(2): 513-531.
- Australian National Audit Office (ANAO) (1998) *Internal Audit*, ANAO the Auditor General Audit Report, No. 46, Commonwealth of Australia.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H. (1997) Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens, KPMG: *The KPMG Business Measurement Process*, Peat Marwick LLP.
- Benston, G.J. (1985) "The Market for Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, 4(1): 33-79.

- Berardino, J.** (2002) "Andersen CEO Outlines Audit Reforms", *Washington*, Feb. 6, 2002 - Andersen Worldwide CEO, Smart Pros Editorial Staff.
- Bou-Raad, G.** (2000) "Internal Auditors and Value-Added Approach, the New Business Regime", *Managerial Auditing Journal*, **15**(4): 128.
- Brands, K.M.** (1998) "KPMG Peat Marwick's Business Measurement Process Implementing Change", *Management Accounting*, January, **1**(72): 212-254.
- Chiesa, V., Coughlan, P. and Chris, A.V.** (1996) "Development of a Technical Innovation Audit", *Journal of Product Innovation Management*, **13**(2): 105-136.
- Citron, D.** (2003) "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, **16**(2): 244-274.
- 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*, **13** (3): 297-310.
- Daly, B.A. and Schuler, D.K.** (1998) "Redefining a Certified Public Accounting Firm", *Accounting, Organizations and Society*, **23**, (5/6): 549-567.
- Deloitte and Touche**, (2002) *Policies and Procedures Manual*, Bakr Abulkhair and Co. Office, Riyadh, Saudi Arabia.
- Ernst and Young**, (1994) *The Audit Innovation Vision. Summary*.
- Ernst and Young**, (1995) *Creating Capital Advantage. How Ernst and Young is Reinventing the Audit*.
- Ernst and Young**, (1996) "Ernst and Young's Global Vision", *E and Y Worldwide*, Issue. **5**: 2-5.
- Ernst and Young**, (2005) *Policies and Procedures Manual: Global Audit Methodology*, Ernst & Young, Accomplished by: 30/6/2005.
- Firth, M.** (2002) "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business Finance and Accounting*, **29**(5/6): 661-693.
- Hagedorn, R.P. and Vogelius, P.** (2003) "What is Value-Adding? Contradictions in the Practice of BPR in a Danish Social Service Administration", *New Technology, Work and Employment*, **18**(1): 20-34.
- Hammer, M. and Stanton, S.** (1995) *The Reengineering Revolution*, London: Harper Collins.
- Higson, A.** (1997) "Development in Audit Approaches: from Audit Efficiency to Audit Effectiveness", Chapter 11; pp: 198-215, in **Sherer, M. and Turley, S.** (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997.
- Hirsh, R.S.** (1989) "An Integrated Risk Based Approach to Auditing Computerized Information Systems will Keep EDP Audit off Shaky Grounds in the 1990s", *EDPAC 1989 9th Annual Conference*, April 17, Rotorua, New Zealand.
- Houck, T.** (1998) "Audits Are Changing", USA, Available from: <http://accounting.smartpros.com/X9585.xml>, Accessed time, 24/12/2005, Audit Watch Inc, All Rights Reserved, 2005, smart pros Ltd.
- Houghton, K. and Jubb, C.** (1999) "The Cost of Audit Qualification: The Role of Non-Audit Services", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **8**(6): 215-240.
- Hutchins, G.** (2002) "Add Value to Quality Audits", Milwaukee, *Quality Progress*, **35**(9): 74-75.
- Jeppesen, K.K.** (1998) "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review*, **7**(3): 517-539.
- Karlsson, A. and Sjoberg, M.** (2004) *The Division of Audit Non-Audit Services: An Investigation of the Effects of Section 201 of the Sarbanes-Oxley Act on the Activities of Swedish Auditing Firms*, Goteborg University, Department of Business Administration.
- Kinney, W., Palmrose, Z. and Scholz, S.** (2004) "Auditor Independence Non-Audit Services, and Restatements: Was the U.S. Government Right?", *Journal of Accounting Research*, **42**(3): 561-588.
- KPMG**, (1999) *The Financial Statement Audit - Why a New Age Requires an Evolving Methodology*, KPMG's Assurance and Advisory Services Center, 1999 KPMG LLP, the

- U.S.A Member Firm of KPMG International, a Swiss Association, All rights reserved 10758 atl, pp:1-20.
- Kwak, M.** (2002) "The Effect of Non-Audit Fees on Accounting Practices", *Mitsloan Management Review*, **43**(4): 14-15.
- Lee, T. A.** (1970) "The Nature of Auditing and its Objectives", *Journal of Accountancy*, April, pp: 292-296.
- Lehman, C. and Tinker, T.** (1987) "The 'Real' Cultural Significance of Accounts", *Accounting, Organizations and Society*, **12**(5): 503-522.
- Pany, K. and Reckers, P.** (1983) "Auditor Independence and Non-Audit Services: Director Views and their Policy Implication", *Journal of Accounting and Public Policy*, **2**(3): 43-62.
- Pong, C. and Turley, S.** (1997) "Audit Firms and Audit Market", Chapter 7; pp: 85-101, in **Sherer, M. and Turley, S.** (eds.) *Current Issues in Auditing*, Third Edition, London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997.
- Sabri, N.** (1993) "Auditor Involvement in Non-Audit Services: An Empirical Study in a Developing Environment", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **2**(7): 159-170.
- Sharma, D. and Sidhu, J.** (2001) "Professionalism vs Commercialism: The Association between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence", *Journal of Business Finance and Accounting*, **28**(5/6): 563-594.
- Stevens, M.** (1991) *The Big Six. The Selling out of America's Top Accounting Firms*, New York: Touchstone.
- Turpen, R.** (1995) "Audit Fees What Research Tells Us. (Auditing)", *The CPA Journal Online*, Jan.
- Weil, J. and Tannenbaum, J.** (2001) "Big Companies Pay Audit Firms Move for other Services", *Wall Street Journal*, Eastern Edition, New York, pp: 1-2.

Value-Added Auditing and Its Supply and Demand Obstacles in the Kingdom of Saudi Arabia: An Empirical Study

Sara Abdullah Bakur and Hussam A. Al-Angari

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

Abstract. This research aims at exploring the concept of value-added auditing in its forth generation, as well as uncovering its supply and demand obstacles in the Kingdom of Saudi Arabia. The significance of this research comes from the importance of providing studies that contribute to the establishment of a clear conception of the concepts, objectives and practicing methodologies of the modern auditing approaches, together with clarifying their supply and demand obstacles in Saudi Arabia, especially in the absence of the required number of such studies within the auditing literature. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining, and predicting certain phenomenon through reviewing previous literature as well as understanding the current status in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon. Based on ideas drawn from such a methodological approach, the research hypotheses, upon which the empirical research provided by this paper is based, have been identified. These have been examined using questionnaires through which a number of factors for each hypothesis have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous literature that dealt with changes in auditing approaches and methodologies and factors that govern its supply and demand. The results of the empirical study indicate the validity of the research hypothesis, as it assures the existence of a modern concept of auditing which requires undertaking unconventional auditing procedures that aim at providing additional services to clients in order to improve their performance and assure their satisfaction. Also there is a number of obstacles that limit the implementation of such a concept in Saudi Arabia, related to the economic factors of the market and business, regulations, and related to the auditing profession itself. In addition the results of the empirical study indicate that there is an adverse relationship between providing value-added audits and auditor's independence. Finally, the paper is concluded by providing some recommendations, such as Stressing that the provision of value-added auditing in the Kingdom of Saudi Arabia requires the existence of a more transparent business environment as well as professional firms' compliance to continuously develop the capabilities of their professional members of staff allowing them to

capture new concepts and methods of their professional practices, and while, on the other hand, the growing demand on such service requires increasing beneficiary parties' awareness of its significance, implementation requirements and additional features as well as assuring that its provision does not affect the auditor's independence.