



مجلة
جامعة الملك عبد العزيز
الاقتصاد والإدارة

المجلد 18 العدد 2

2004 م
1425 هـ

مركز النشر العلمي
جامعة الملك عبد العزيز
جدة

رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية

فهد بنت سلطان السديري و حسام بن عبدالمحسن العفري

معدنة أساتذة مشاركون

إسم المحاضرة كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في 14/1/1440هـ وقبل النشر في 17/1/1440هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى رصد ملامح فجوة التوقعات Expectation Gap الموجودة بين مراجعي الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماتهم في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك فقد تم توظيف المنهجية الإحصائية التي تعتمد على الاسترجح والتفسير، والنموذج مقارنة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة، والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعريفات وتعديلات التعريفات التابعة والمستقلة لآداء المهنة، وإضافة إلى مقادير هذه الطريقة فقد حدد الباحث عددا من الفروض لتجهيز اختبارها. وتم استخدام أسلوب الاستنباط كأداة لجمع بيانات الرضا المهنية التي يقدمها المحاسب، والتي تم من خلالها استخدام عدد من المتغيرات والمحددات الخاصة بكل فئة مهنية. اختبار وتعديل هذه المحددات والتعريفات تم من خلال الدراسة التي تناولت موضوع فجوة التوقعات، بالإضافة إلى دراسة وتعديل تطور المهنة في السعودية والمتأثرات والتحديات التي تواجهها اليوم. وتنبؤ

نتائج الدراسة الميدانية إلى حد وجود اتفاق مطلق بين القراءات محلل
 دراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدين من خدماتهم، والمستهلك
 المتأثرين). على الرغم من ذلك الأطراف محل الدراسة في جوانب
 تملت طبيعة عمل المراجع ومسئولياته وتوافقت المجتمع حول مقومات
 نجاح المراجع والتحديات المعاصرة التي تواجهه الميدان إلا أن نتائج
 البحث تشير أيضاً إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى نفس هذه
 الجوانب، وفي ذلك البحث يؤكد الباحث على ضرورة دراسة كيفية
 التوفيق باستخدام أطر نظرية مبنية على تكامل من تحديد تطبيق الجهود
 وابتعاداً من جوانب محددة كما يؤكد البحث على أهمية زيادة الاهتمام
 بتطبيق الأمانة والمعايير المهنية وسماحية لقرابة ما هو ممكن في
 الواقع العملي لما يجب أن يكون. إضافة لأهمية زيادة نوعية المجتمع
 دور ومثوية ومسئوليات المراجع والاهتمام بتوسيع التحقيقات
 المعاصرة التي تواجه الميدان سواء في الوقت الحاضر أو مستقبلاً.

١. الإطار المنهجي للبحث

١.١ مقدمة

شهدت أجيال المراجعة والتأخر خلال العقدتين السابقتين محاولات عديدة لفهم
 وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة (Expectation Gap) بين مراجع الحسابات
 من ناحية والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات
 المرتبطة بأهداف مهنية المراجعة وطبيعة عمل ودور ومسئوليات المراجع في
 تنفيذها وأهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة، ومن ثم إيجاد الحلول
 المناسبة لمثل تلك المعضلة، وتوضح أن معظم الدراسات والبحوث في هذا المجال
 ركزت على عدم إمكانية الجزم بشكل قاطع حول التزامات أهم جميع مستخدمين لقرير
 المراجع على اختلاف خلفياتهم الاجتماعية والثقافية لطبيعة المراجعة ودور وتطبيق
 مسؤولية المراجع، فضلاً عن التزامات إيمانهم بأساليب المعالجة المحاسبية لتفاصيل
 ومكونات القوائم المالية (Hamphrey et al., 1993; Potter, 1993; Lee, 1994
 Gay and Sullivan, 1988; Benati et al., 1995). ففأسس السراج من إيراد

المراجع المرخص له أم المحاسب القانوني بسنوره وواجباته وطبيعة عمله ومسئولياته من خلال الأنظمة والمعايير المهنية الملزمة الصادرة من قبل الأجهزة القائمة على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في كل دولة، إلا أنه لا يشترط دائماً بترك جميع مستخدمي تقرير المراجع بشكل ذلك (Lippo, 1974; Hooks, 1991; Humphrey, 1997; Wolf et al., 1999; Best et al., 2001; Dewing et al., 2002).

وبما أن ظاهرة فجوة التوقعات منتشرة في بيئة المراجعة بشكل عام فلا يمكن بطبيعة الحال إنشاء بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية منها. فمما بدأه ظهور المهنة وتطورها ومع صدور معايير المراجعة السعودية بموجب قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٦/٢٨هـ واعتماده بالقرار رقم ٨٥٢ بتاريخ ١٤١٠/١٠/٢٠هـ بدأت تظهر هذه المشكلة بسبب أن هذه المعايير يعطب عليها الطابع الحكومي كونها صادرة من جهة حكومية وليست من جهة مهنية متخصصة، فقد كانت موجهة بشكل رئيس للمعتمدين المهنة وليس للمستخدمين منها (السيد، ١٤١٨هـ).

إضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية اعتمدت على درجات مختلفة من الالتزام بالنسبة للإجراءات، فبعض الإجراءات يعتمد على التقدير الشخصي للمعتمدين وبعضها إلزامي وبالتالي حدث تباين بين أداء المراجعين (Hadih and Hamida, 2002). إضافة إلى أن الوضع السائد في ذلك الوقت لم يكن يواكب التزايد السريع في مكاتب المراجعة والنمو الاقتصادي الكبير الذي شهنته المملكة العربية السعودية. لعدم وجود جهاز تنظيمي مختص بكفل وجود معايير وقواعد سلوك مهنية شاملة وبرامج رقابية تكفل جودة الأداء المهني، أدى إلى تعدد الأساليب والممارسات المهادية من جانب المراجعين وبالتالي صعوبة فهم ومقارنة تلك الأساليب والممارسات من قبل المستخدمين من عملية المراجعة، مما اضطر وزارة التجارة إلى دراسة الوضع السائد دراسة مستقلة بعرض تطوير مهنة المراجعة والمساهمة في المملكة العربية السعودية ولتتهت إلى صدور المرسوم الملكي رقم ١٢/م بتاريخ

١٩٢/٢/١٤١١هـ - (١٩٩١م) والتي لم يوجهه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين للتدقيق بالمهنة وإجراء كل ما يترتب لتطويرها، وذلك عن طريق مراجعة وتطوير وإصدار معايير المراجعة ومعايير المحاسبة، وقواعد السلوك المهني، وإيجاد نظام رقابة يضمن جودة الأداء، ومن برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر، وتطوير الفكر المحاسبي في المملكة العربية السعودية بشكل عام (العنبري، ١٤٢٤هـ).

كما أن بيئة مهنة المراجعة في المملكة تتفاعل اليوم مع العديد من التحديات المعاصرة التي تواجهها والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند دراسة ظاهرة فعود التوقعات، ولذا فإن من الضروري التوقف عند واقع مهنة المراجعة وإعادة النظر في الإجراءات ومعايير المراجعة والأنظمة المهنية ذات العلاقة، ومن ثم وضع الخطط لها في ضوء المتغيرات الجديدة والسفوف العالمية (العنبري، ١٤٢٥هـ-). وهذا يتطلب البحث الجاد في مستوى عملية وإجراءات مراجعة الحسابات ومنهجية صناعة معاييرها وربما في أهدافها (العنبري، ١٤٢٥هـ-). ولقد جاءت التحديات المعاصرة سواء في تقنية المعلومات أو في متطلبات شروط وإجراءات منظمة التجارة العالمية أو في قضايا إلامن الشركات الأمريكية والعالمية لتؤكد على أهمية رسم خطة استراتيجية لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. وقد نادى مجموعة من الباحثين بتغيير تصورات حول مستقبل مهنة المراجعة في السعودية من خلال اكتشاف حقلية واقع المهني والتوقف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية للمشاهدة وعبر المشاهدة، وذلك للخروج باليات وقواعد هيكلية وروى جديدة من شأنها أن تسهم في دعم الفكر المحاسبي ورفع كفاءة المهنة السعودية ودعم الإحتمام لمنظمة التجارة العالمية (الخطري والعنبري، ١٤٢٣هـ-).

١.٢ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى رصد ملاح فعود التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، من خلال الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين ممارسي مراجعة الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماتهم حول طبيعة المهام العالية التي يؤديها ممارسو المهنة وتوقعات المجتمع المتعلقة بمسئولياتهم ومفومات لعامهم في الوفاء بتوقعات المجتمع منهم وتآثر ممارسة وتنظيم المهنة بالسعودية بالتحديات المعاصرة التي تواجهها؟

وبعدت هذا البحث في تحقيق ذلك على توظيف نموذج نظري محدد ثم تطويره من خلال ربط عدد من البحوث المرتبطة بدراسة ظاهرة فجوة التوقعات، هذا النموذج قلم على توافر معايير ملائمة لرصد ملاحظ فحوة التوقعات الموحدة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في أي بيئة تمارس بها مهنة المراجعة. ونظراً لأن هذا البحث مفسور على بيئة المهنة في السعودية، فقد تم اختيار هذه المقاييس من عدد من البحوث والدراسات المرتبطة بظاهرة فجوة التوقعات. وقد تم الاستناد في هذا الاختيار إلى فهم متعمق عن الأحداث والظروف والمداولات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي واكبت ظهور وتطور مهنة المراجعة في السعودية.

ويستند هذا البحث أهميته من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن واقع مهنة المراجعة في السعودية، ففهم ممارسة وتنظيم المهنة في السعودية يجب أن يستند إلى أساس علمي يوفر إجابات لعدد من القضايا الهامة المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة، بما في ذلك ملاحظ فحوة التوقعات. كما يجدر التأكيد على أن ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة ترتبط بجوانب عدة، وحتى يمكن رصد ملاحظ فحوة وتحديدتها بشكل دقيق فالت من توافر دراسات عديدة يتم الاستناد إليها في تشخيص أبعاد هذه الفجوة، وعليه فإن أهمية هذا البحث لتتمثل في رصد ملاحظ فحوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في السعودية من عدة جوانب لتتمثل في طبيعة المهام والأدوار العالية التي يؤديها ممارسو المهنة، وفي توقعات المجتمع المتعلقة بمسئولياتهم، وفي مفومات ولاء الممارسين بتوقعات

المجتمع، وأخيراً في مدى تأثير تنظيم وممارسة المهنة في السعودية والتحديات المعاصرة.

١.٣ مراجعة الأبيات ذات العلاقة

تلك فجوة التوقعات (Expectation Gaps) اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين على مدى العقدين الماضيين حيث ظهرت العديد من الأبحاث التي اعتمدت بهذه المفاهيم من عدة نواح سواء من حيث التعرف على فجوة التوقعات وإيجاد مفهوم واضح ومحدد لها، أو من حيث دراستها لوضع حلول لها ومحاولة إبطؤها ودراستها من وجهة نظر كل الأطراف المتأثرة بها.

لقد تناولت العديد من الدراسات وجود ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في عدة دول. منها دراسات تحدثت عن وجود فجوة التوقعات في بريطانيا، حيث قام هومفري (Humphrey et al. 1992) بإجراء دراسة اعتمدت على قائمة السكّاء وحيث المراجعين وأطراف أخرى نتج عنها وجود اختلافات كثيرة في الرأي حول طبيعة المراجعة وعمل المراجع. كما قامت بورتير (Porter) (1993) بإجراء دراسة في نيوزيلندا اعتمدت على قائمة السكّاء وحيث المجتمع المدني والجمهور العام ونتج عن الدراسة وجود نقص في المعرفة المتعلقة بواجبات المراجع، كما أنها كتبت الضوء على تفاصيل جديدة تتعلق ببينال وسكونات فجوة توقعات أثناء في المراجعة.

وقد قامت بعض الدراسات بإجراء تحليل مقارنة بين عدة دول لتحديد نطاق الفجوة مثل دراسة بانو (Bano et al. 1993) والتي أجريت في كل من بريطانيا وأستراليا، ودراسة لي (Lee, 1994) والتي أجريت في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا عن طريق إجراء تحليل تريخي مقارنة بين هذه الدول حول نشأة بعض المصطلحات والعبارات التي ساهمت في التنازع فجوة التوقعات في المراجعة لكونها غير محددة ومعرفة بدقة مما يسبب الارتباك لمستخدمني تقرير المراجع مثل عبارة استحق وعدالة أو تظهر بعدل.

وقد اعتمدت بعض الدراسات في البحث حول أسباب وجود فعول التوقعات ومنها دراسة أرينجتون (Arlington et al., 1985) والتي تناولت الجوانب البيولوجية لفعول التوقعات وأسبابها عن طريق استخدام نظرية سيكولوجية (Attribution Theory) لتفسير أسباب الاختلاف في أداء المراجعين والمدانك حول مخرجات عملية التراجعة. وتوصلت إلى أن وجود الفعول ناتج عن عدم كفاية الجهود المبذولة من قبل أعضاء الهيئة لتطبيق نطاق الفعول كما أظهرت دراسة كوه و وود (Koh and Wood, 1998) لسجلات كل من المعلمين والعلمين في مجال مهنة التراجعة لوجود فعول التوقعات كل على حدة، وتوصلت إلى أن أهم أسباب وجود الفعول يعود إلى ارتفاع التوقعات من المراجع والمخالفين أداء التراجعة بالمقابل. كما ربطت دراسة (Noth et al., 2000) فعول التوقعات في مراجعة الجودة بثلاثة عوامل رئيسية وهي: مسؤولية المراجعين والتزامهم أمام مصطلح العامة والجمهور، والوقت الذي يحدده المراجع لإتمام عمله، ووسائل الاتصال التي يعتمد عليها خلال قيامه بعمله، وأخيراً درجة استقلالية المراجع التي يتمتع بها أمام إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها.

وقد قام ماكرو و مارش (Macron and Maron, 2001) بدراسة مدى النجاح لفعول التوقعات بالتركيز على المستثمرين كمتلخيص للقرارير المالية، وأجريت الدراسة باستخدام قائمة الاستقصاء نتج عنها ارتفاع توقعات المستثمرين من المراجعين حيث أنهم يتوقعون من المراجع تقديم ضمان لهم فيما يخص كشف الغش والاحتيال وكشف التعطيلات غير القانونية كما أنهم يتوقعون من المراجع تقديم تقييم نوضح لتنظيم الداخلي ورقابة الداخلية للمنشأة موقع التراجعة أيضاً، وتوصلت دراسة على (عش، ٢٠٠١) والتي اعتمدت على استخدام قائمة استقصاء وزعت على المحللين الماليين في انخفاض المعرفة بواجبات المراجع وعدم الرضا عن أداءه ومعاييره بواجباته المهنية، ومن أسباب وجود الفعول ما أظهرته دراسة لغفري (Al-Najem, 2003) الذي أجرى تقييم نقدي لجمهور ومعلقين الرأي لصانق والمدان حول الفوائد المالية عن طريق توظيف المنظور الاقتصادي

السياسي كأساس نظري لاستعراض الأفكار التي وقلها لتقديم المعالجة النقدية، وقد توصل إلى أن استخدام مصطلحات غير معرفة بنقطة مثل مصطلح زاي صائق وعادل يساعد على استمرار سلطة المهنيين على مجتمعاتهم، حيث أن مثل هذه المصطلحات تفتقر إلى التعريف المحدد، وبالتالي يسهل ذلك تحديد المعاني والتفسيرات التي تتماشى مع مصالحهم مما يمكنهم من زيادة عوائدهم المالية والمعنوية خاصة أن اختلاف تعريف المصطلحات تبعاً للمصلحة المهنية يحتم استمرار وزيادة فجوة التوقعات بين المراجعين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.

وقد ناقشت العديد من الدراسات الأساليب الممكنة والإجراءات المقترحة لتبنيها لتطبيق نظرية فجوة التوقعات، ومنها ما اقترح زيادة التوسع في تقرير المراجع (Hatherly et al. 1991; Gray et al. 1998)، ومنها ما توصل إلى ضرورة تحديد وحدات المراجع وتكوين فهم واضح لدى كل من المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة لتوضيح مهنة المراجعة الذي تقدمه للمجتمع (مصطفى، 1993، Giacomino، 1994)، بالإضافة إلى أن بعض الدراسات قامت بتقييم ما تم إجراؤه من قبل الهيئات المختصة لحل هذه المشكلة (Epstein and Geiger, 1994; Sikka et al. 1998; Manson and Zarus, 1999; McEntroe, 2002).

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ندرة في الدراسات التي تحدثت عن وجود فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية (السفا، 1998، Hadiib and Hasifla, 2002). فضلاً عن ندرة الدراسات والبحوث المرتبطة بفهم وتقييم العلاقة بين مكاتب المراجعة والأجهزة القائمة على تنظيم وإدارة المهنة في السعودية (Shinani and Crum, 1971). وعلى الرغم من أن هذه العلاقة في كثير من الدول تعطي بكثير من اهتمام الباحثين، إلا أن البحث المرتبط ببيئة المراجعة في السعودية كان ولا يزال منغصاً على الجوانب القلبية والثقافية المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة، مثل التعليم المحاسبي (Abelton and Yovan, 1985)، والمعيير المهنية المحلية وأساليب الممارسة (جدا الله، 1992هـ؛ أحمد، 1994هـ؛ الويل، 1994هـ؛ طاهون، 1998هـ؛ الجيز وعبد المنعم، 1999هـ). ويعود ذلك بشكل

مدائل إلى قصر الفترة الزمنية لتوافر معلومات أهمية هذه العلاقة في السعودية (العقري، ١٤٢٤هـ-أب). أهمية قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ كانت تمارس في السعودية بقرار واسع من الفوضى، وذلك بسبب عدم وجود آليات رقابية تكفل التزام المحاسبين بالأنظمة والتشريعات المهنية وغيرها من التعليمات الصادرة عن الجهة المختصة بوزارة التجارة بصفتها المسئولة عن تنظيم وإدارة المهنة في السعودية (Al-Anqari and Sherer, 2002)، فضلاً عن أن تعدد واختلاف أساليب الممارسات المهنية الناتجة عن هذه الفوضى وكلاهما قصور واضح في الأنظمة والتشريعات المهنية.

١.٤ منهجية وفرضيات البحث

سوف يتم في هذا البحث توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) كما تم توضيحها في بحث (المطيري ومثولي، ٢٠٠٢)، وهي نظرية قائمة على الشرح والتفسير والتي تبدو بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، وتحديدًا لأهداف هذا البحث، واستنادًا إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية المتبعة، تمت صياغة أربع فرضيات كأساس لتحديد الأمور والفضائل التي سيتم تناولها خلال إجراء الدراسة الميدانية التي يقسمها البحث. تشمل هذه الفرضيات ما يلي:

١- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول طبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات.

٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول توقعات المجتمع المتعلقة بمستويات ممارسي مراجعة الحسابات.

٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول مفومات اجاز معارسي مراعاة الحسابات في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة.

٤- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول مدى تأثير التظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة بالتحديات المعاصرة.

إن طبيعة الإطار النظري المحدد لتقصي اختيار الفرضيات المذكورة، وحسب ذلك فسيتم الاعتماد عند إجراء الدراسة الميدانية - والتي سيتم من خلالها جمع البيانات المطلوبة - على استخدام استمارة استبيان تم تصميمها بما يتواءم مع مضمون الفرضيات المذكورة تمهيدا لأجرائها وتحليل ومناقشة النتائج إحصائياً. وتحققاً لأهداف البحث، سيتم توظيف استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية اختيار كل فرضية على حدة. وللتأكيد فإن تحديد الفرضيات اعتمد بشكل أساسي على استقراء ومراجعة الأدبيات التي تناولت موضوع جودة التوقعات، بالإضافة إلى فهم طبيعة وظروف المحيط المهني بالمملكة العربية السعودية، واستناداً إلى كل ذلك سوف يتم الاعتماد على توظيف عدد من المحددات والمقاييس في التعامل مع كل فرضية كما يلي (انظر الجدول (١) أدناه):

- ١- طبيعة المهنة والأدوار الحالية التي يؤديها ممارسو مهنة المراجعة في المملكة (٢٤ مهنة).
- ٢- توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات معارسي مهنة المراجعة في المملكة (٢٠ مسؤولية).
- ٣- مفومات اجاز معارسي مهنة المراجعة في المملكة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة (٦٦ مفوم).
- ٤- مدى تأثير التظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة بالتحديات المعاصرة (١٤ تحد).

كما سيتم تصنيفه الاستمارة بشكل يتلاءم مع متطلبات مقاييس ليكرت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من: موافق بشدة (5) إلى موافق (4) إلى غير متأكد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق بشدة (1). وقد قسمت الاستمارة إلى خمسة أجزاء تحتوي الجزء الأول على مجموعة من الأسئلة التيموغرافية التي تحدد الوثيقة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي والمهني، إضافة إلى أربعة أسئلة تحدد شكل عام مدى معرفة المصيب على الاستبيان بالنقاط التي تعتمد عليها القروض، وتتعلق منها الاهتمام المتبقية من الاستمارة، وهي كل من المهنة والأوراق التي يوتيها ممارسو مهنة التراجعه في السعودية، ومدى معرفته (محبوب) بمسؤوليات ممارسي المهنة، ومعلومات لاجاح الممارسين بتوافر توقعات المجتمع وأخيراً مدى معرفته بتحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة.

جدول (1) المتغيرات والمقاييس التي سيتم توظيفها في التعامل مع فرضيات البحث

وصف المتغير	وصف المتغيرة	وصف المتغيرة	وصف المتغير
1	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق
2	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق
3	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق
4	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق
5	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق	العمل بالترامع السابق

جدول (١) نتيج

وصف التعداد	وصف المجموعة	وصف المجموعة	وصف المجموعة
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	١٥ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	١٦ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	١٧ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	١٨ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	١٩ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	٢٠ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	٢١ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه
	مشاركه الامير في تعيين وصيه	الامير في تعيين وصيه	٢٢ تعيين وصي في الامير في تعيين وصيه

جدول (٦) نتائج				
رقم	وصف المهمة/التدوير	وصف استثنائية	وصف تطورات	وصف التحدي
٢٠	التقرير المحاسبات المنظمة عن مدى كفاءة والهيبة (إدارة) التدوير من المراجعة في انتظار التدوير التدوير بشكل الأثر			
٢١	التقرير المحاسبات المنظمة في حالة تأخرته إلى تسويق محل فترة التمدد محل المراجعة على الاستمرار			

أما الأجزاء المتبقية من قائمة الاستبيان فتحتوي على مجموعة من المحددات والتفاصيل والتي لم نوظفها للتعامل مع كل فرضية على حدة، فإجزاء الثاني لاعتوى على ٢٤ مهمة تمثل طبيعة المهام والأنوار العالية التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية، والجزء الثالث احتوى على ٢٠ فقرة تمثل توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية. أما الجزء الرابع فقد احتوى على ١٦ مقوماً من مقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة، في حين احتوى الجزء الخامس والأخير على ١٤ تحدياً تعكس أهم ما يواجهه المقيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية من تحديات معاصرة، وقد تم تحديد مجانب البحث بالأطراف التالية:

- ١- ممارسو مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم طرفاً أساسياً في تحديد ملامح فعوة التوقعات خاصة أنهم يمثلون وجهة نظر مقدس خدمة المراجعة.
- ٢- المتدراء المتأثرون بوصفهم طرفاً أساسياً آخر في تحديد ملامح فعوة التوقعات من وجهة نظر معدي القوائم المالية.

٢- المسكينون من خدمة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم أيضاً طرفاً أساسياً في تحديد ملاحج فجوة التوقعات خاصة أنهم يمثلون وجهة نظر المسكينين من خدمة المراجعة.

جاء البحث ثم اختيارها عشوائياً من كل من الفئات الثلاث المذكورة بالفقرة السابقة، فبالنسبة للفئة الأولى (ممارسي المهنة)، تم الاختيار العشوائي من واقع دليل مكاتب المحاسبين القانونيين المرخص لهم في السعودية. أما الفئة الثانية (المدراء الماليين)، فتم اختيارهم بعينة عشوائية من المدراء الماليين بالشركات المساهمة السعودية، وذلك من واقع دليل شركات المساهمة السعودية، وبالنسبة لفئة الثالثة (المسكينين من خدمة مراجعة الحسابات)، فتم اختيارهم بعينة من المستثمرين الماليين والبركين كأفراد ومؤسسات تم اختيارها عشوائياً على أن تشمل بعض ملاك ومشاغلي أسهم الشركات المساهمة السعودية، وبعض مندوبي صناديق الاستثمار والائتمان في البنوك السعودية، ومحلين ماليين، وكذا خبراء متخصصين.

أخيراً - وليس أخراً - فيما يتعلق بأساليب تحليل البيانات التي أوزنتها قائمة الأساليب المستخدمة، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بما في ذلك:

١- تحليل السبب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة كل من الأطراف الثلاثة محل البحث.

٢- اختبار تحليل التباين (Kruskal-Wallis) لتحديد ما إذا كانت الفروق في السبب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة كل من الأطراف الثلاثة محل البحث تعد ذات دلالة إحصائية تليد لها فروق حقيقية أم أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.

٣- اختبار (Mann-Whitney) وهو أحد الاختبارات غير المعلمية للتعرف على ما إذا كان هناك فروق معنوية بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المعني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة وذلك لتفسير نتائج تحليل الانعكاسي للتباين وتحديد أي المقارنات الثنائية هي السبب في وجود اختلاف معنوي.

٢. الدراسة الميدانية

أعدت الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية على قائمة لستين تم إعدادها لاختبار فرضيات البحث. وقد تم توزيع ٢٠٠ استمارة على المستفيدين، واسلم الباحثان فرد على ١٠٦ استمارة بما نسبته ٥٣٪ من الاستمارات الموزعة على المستفيدين من خدشات مراجعي الخدمات. ويوضح الجدول (٢) توزيع المشاركين بقره على الاستبيان حسب وظائفهم. كما توضح الجدول من (٣) إلى (٥) عدد سنوات الخبرة ومستويات التأهيل الأكاديمي والمهني لكل من الأطراف الثلاثة من عينة الدراسة.

جدول (٢). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب وظائفهم.

الوظيفة	العدد	النسبة
مراجع خدمات	٨٥	2٣٢,١
مدير مالي	٦٦	2٠٥,٧
المستفيدين من الخدمة	١٠٦	2٤١,٢
الإجمالي	٢٥٧	2١٠٠

جدول (٣). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة.

الأصناف	عدد سنوات الخبرة				أقل من سنة	أكثر من سنة
	١-٢	٣-٤	٥-٦	أكثر من ٦		
مراجع الخدمات	١٤	٢٢	٦	١	٤٣	٥٥
مديري الخدمات	٢٨	٢٣	٢٠	٢	٧٣	٤١
مدير مالي	٢٤	٢٣	٢١	٢	٧٠	٤٤
المستفيدين من الخدمة	٣٤	٢٢	١١	٤	٧١	٤٩
الإجمالي	٧٠	٦٨	٤٨	٧	١٨٦	١٩٧
الأصناف	١٠	١٠	١٠	١٠	٤٠	٤٠
مراجع الخدمات	١٠	١٠	١٠	١٠	٤٠	٤٠
مديري الخدمات	١٠	١٠	١٠	١٠	٤٠	٤٠
مدير مالي	١٠	١٠	١٠	١٠	٤٠	٤٠
المستفيدين من الخدمة	١٠	١٠	١٠	١٠	٤٠	٤٠
الإجمالي	٤٠	٤٠	٤٠	٤٠	١٦٠	١٦٠

ويلاحظ من خلال جدول (٣) أن مراجعي الحسابات الذين تفرّج خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق وصلت نسبتهم إلى ٢٢٨,٩٪، كما أن نسبة المتراء المثنيين الذين تفرّجت سنوات خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق وصلت ٥١,٦٪. أما بقية المسجلين من خدمات المراجعة والذين تفرّجت خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق فقد وصلت نسبتهم إلى ٢٤٤,٤٪.

جدول (٤). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المرحل الأكاديمي.

المرجع الحسابي	العدد	المرحل الأكاديمي				النسبة	العدد	النسبة
		دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	ليسانس			
مراجع حسابات	٥٥	١	١	٢٤	٢٥	٢٥٨,٩	٥٠	٩٤
مدير مالي	٦٦	٢	١	١٥	٤٣	٢٤٤,٤	٤	٦٤
المستجوبون من المراجعة	١٠٦	٦	١	١٩	٧٥	٢٤٧,٩	٦	٦٤
الإجمالي	٢٢٧	٩	٣	٥٨	١٥٠	٢٤٧,٩	٦٠	١٢٤
	٢٥٠	٢٣,٥	٢,٦	٢٥,٤	٢٤٤,٤			

ويلاحظ من خلال جدول (٥) أن ٢٥٨,٨٪ من مراجعي الحسابات المشاركين في الإجابة على الاستبيان لديهم تيلوم وأن ٢٤٠٪ منهم لديهم بكالوريوس. بينما نجد أن أغلب المشاركين في الاستبيان من المتراء المثنيين لديهم بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم ٢٦٥,١٪. كما يلاحظ أن أكبر نسبة للمسجلين من الخدمات التي يقدمها المراجعون تقع ضمن الحاصلين على البكالوريوس أي ما نسبته ٢٦٨,٩٪.

جدول (٥). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب التأهيل المهني.

المرجع الحسابي	العدد	التأهيل المهني				النسبة	العدد	النسبة
		رخصة مهنية	رخصة بروتقالية	رخصة أوروبية	رخصة سعودية			
مراجع حسابات	٥٥	١	٠	٠	٠	٢٥٨,٩	٥٠	٩٤
مدير مالي	٦٦	٠	١	٣	١	٢٤٤,٤	٤	٦٤
المستجوبون من المراجعة	١٠٦	٠	١	٤	١	٢٤٧,٩	٦	٦٤
الإجمالي	٢٢٧	١	٢	٧	٢	٢٤٧,٩	٦٠	١٢٤
	٢٥٠	٢,٤	٢,٥	٢,٨	٢,٥			

ويلاحظ من خلال جدول (٥) أن العائبة العنصر من كل من المراجعين والمدرّات العاملات والمستفيدين من خدمات التوعية يتوزع موزعاً غير متساوٍ حيث تفضل نسبيتهما إلى ما فوق ٧٠٪.

وقد تم وضع نظامين لتحديد بشكل عام مدى معرفة كل طرف من أطراف العينة بالمفاهيم التي تشملها الأجزاء المتكيفة في الاستبيان والتي تحتوي على مجموعة من المصطلحات والمفاهيم التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث. وهذه النقاط لتتمثل في مدى معرفة المشاركين بالاستبيان بكل من طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية. وقد تم تقسيم الاختبارات بحيث تتدرج من المعرفة المحدودة إلى المعرفة التامة كما يظهر ذلك في الجدول من (٦) إلى (٩).

جدول (٦). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بطبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة المراجعة في السعودية.

أطراف المحيط المهني	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	الإجمالي
مراجع حسابات	٢	٧	٢٨,٢	٦٢	١٠٥
	٢٢,٢	٧,٦	٢٦,٢	٦٢,٢	١٠٥
مدرّات مالي	٠	١	٤٣	٥٦	١٠٠
	٠	١,٠	٤٣,٢	٥٦,٢	١٠٠
المستفيدين من التوعية	٠	٦	٢٧,٢	٩١	١٠٦
	٠	٥,٦	٢٥,٦	٩٠,٤	١٠٦
الإجمالي	٢	١٤	١١٤	٢٥٧	٣٧٧
	٠,٥	٣,٧	٣٠,٢	٦٨,٥	١٠٠

ومن ذلك يظهر أن ٧٤٪ من إجمالي المستفيدين منهم يرون أن لديهم معرفة جيدة أو تامة بطبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة مراجعة الحسابات في المملكة.

جدول (٧). توزيع المشاركين بالاشتراك حسب مدى معرفتهم بمسؤوليات محاسب مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني	
					مراجعة الحسابات	مراجع مالي
٨٥	١٥	٦١	٤	٢	العدد	مراجعة الحسابات
21.00	21.9,6	21.9,6	21,7	21,1	النسبة	مراجع مالي
٦٦	٢٣	٤٣	١	٠	العدد	المستقبون من المراجعة
21.00	231,3	213,6	21,8	2,0	النسبة	الإجمالي
١٠٦	١٢	٩٣	١١	١	العدد	النسبة
21.00	211,3	213,6	21,1	2,0	النسبة	الإجمالي
٢٥٧	٥٠	١٩٩	١٦	٢	العدد	النسبة
21.00	219,6	213,6	21,7	2,1	النسبة	

ويلاحظ أن الغالبية العظمى والتي تصل إلى 93% من المستفسس منهم يرون أنهم على معرفة جيدة أو معرفة تامة بمسؤوليات محاسب مهنة المراجعة الحسابات في السعودية.

جدول (٨). توزيع المشاركين بالاشتراك حسب مدى معرفتهم بمفومات نجاح محاسب مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني	
					مراجعة الحسابات	مراجع مالي
٨٥	١٢	٦٨	٤	١	العدد	مراجعة الحسابات
21.00	214,7	21٠,٠	21,7	21,7	النسبة	مراجع مالي
٦٦	٢٥	٤١	٠	٠	العدد	المستقبون من المراجعة
21.00	241,9	212,1	2,0	2,0	النسبة	الإجمالي
١٠٦	١٢	٩١	١١	٢	العدد	النسبة
21.00	219,3	219,6	21,6	21,9	النسبة	الإجمالي
٢٥٧	٥٠	١٩٤	١١	٢	العدد	النسبة
21.00	219,6	211,3	21,7	21,7	النسبة	

ويرى 9٠,7% من المستفسس منهم أنهم على معرفة جيدة أو معرفة تامة بمفومات نجاح محاسب مهنة المراجعة الحسابات في السعودية.

جدول (٩). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بالتصديت المعاصرة التي توامها مهنة المراجعة في السعودية.

أطراف المحيط المهني	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	الإجمالي
مراجع الحسابات	٥	٣١	١٥	٤	٥٥
النسبة	٩,١	٥٦,٥	٢٧,٣	٧,٢	١٠٠
مدير مالي	١	١١	٤٠	١٥	٦٧
النسبة	١,٥	١٦,٤	٥٩,٧	٢٢,٤	١٠٠
المستقلون	١	٢٢	٥١	٩	٨٣
من المراجعة	٢,٣	٣٠,٢	٦١,٦	٦,٥	١٠٠
الإجمالي	١٩	٧٤	١٠٦	٢٨	٢٥٧
النسبة	٧,٤	٢٨,٨	٤١,٦	١٠,٩	١٠٠

ويلاحظ أن المستقسي منهم يعملون لتحديث معرفتهم بالتوسطة والتجديد من يتلق موضوع التصديت المعاصرة التي تولاه مهنة مراجعي الحسابات في السعودية.

٣. تحليل ومناقشة النتائج

سيتم تقسيم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية إلى ثلاثة أجزاء، حيث يوضح الجزء الأول التحليل المقارن لأراء أطراف المحيط المهني بالنسبة لكل عنصر من عناصر الاستبيان، بينما يوضح الجزء الثاني التحليل غير المعنى للثنائي في أراء واستجابات أطراف المحيط المهني بالنسبة لكل عنصر من العناصر الرئيسية في الاستبيان باستخدام اختبار (Kruskal-Wallis)، ويركز الجزء الثالث على معرفة ما إذا كانت هناك فروق بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة باستخدام اختبار (Mann Whitney).

٣.١ التحليل المقارن لأطراف المحيط المهني المشاركين

٣.١.١ طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية

نتج عن استطلاع أراء أطراف المحيط المهني حول طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو المهنة اتفاق جميع الأطراف، بالموافقة على انطاز المهام والأدوار الثلاثة من مهام

وأدوار ممارسي المهنة، حيث حصلت هذه المهام والأدوار على أربع نقاط فأكثر من مقياس لكرت كما يتضح من جدول (١٠).

جدول (١٠): المهام والأدوار التي تلقى حولها آراء أطراف المحيط المهني.

المهمة/الدور	مراجعو خدمات		مستفيدون من خدمات المراجع
	مدراء ماليين	مستشارين	
١- إعداد واعتماد خطط الأرباح	٤,٠٨	٤,٠٨	٤,٠٥
٢- الإلمام التام بنسب المنشأ محل المراجعة وعملها المحاسبية والرقابية	٤,٢٠	٤,١٨	٤,١٠
٣- التذكير من سلامة وقاطعة نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة محل المراجعة	٤,٢٦	٤,٢٤	٤,١٥
٤- تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسين مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	٤,٢٠	٤,٠٨	٤,٠٠
٥- اكتشاف الأخطاء وعيوب العمل والسرقة والاختلاس والتدوير المتعمد بشهادات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة والإصاح عنها في تقرير المراجعة	٤,٠٧	٤,١٦	٤,٧٠

كما أظهرت النتائج اتفاق جميع الأطراف حول ١٥ مهمة من أصل ٢٤ مهمة لكن مع ملاحظة انخفاض درجة تأييد المراجعين بالنسبة لساقي الأطراف حصول اعتبارها من مهام وأدوار المراجع، حيث حصلت هذه المهام على أربع درجات وأكثر من مقياس لكرت بالنسبة لكل من المدراء الماليين والمستشارين من خدمات المراجعة بينما حصلت على درجات أقل من أربع لدى المراجعين، كما يتضح من جدول (١١).

جدول (11): المهام والأدوار التي تلقى حولها آراء أطراف المحيط المهني مع انخفاض درجة تأييد المراجعين.

مستفيدون من خدمات المراجع	مزاره مألوف	مراجعو حسابات	المهمة (أدوار)
١,٠٥	١,٠٨	٢,٦٧	١ تكلم ببرنامج مراجعة يتضمن نطاق مقبول وجيد من إجراءات المراجعة الأساسية والتأويلية
١,٥٩	١,٣٦	٢,١٤	٢ الحصول على قدر كاف من أدلة إثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لدعم رئيسه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة
١,٢٣	١,١٥	٢,٨٤	٣ الحصول على خطاب الإفصاح العام المعتاد من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة
١,٧٠	١,٢٣	٢,٣٥	٤ اعتماد مدى عمق ما تعكسه القوائم المالية من آراء حول نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة محل المراجعة
١,٠٦	١,١١	٢,٥٢	٥ التحقق من مدى كفاءة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة التوصل إلى شكوك حول هذه الفترة في تقرير المراجعة
١,٠٩	١,١٩	٢,٦٠	٦ التحقق من التزام المنشأة محل المراجعة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة
١,٠٤	١,٠٦	٢,٤٥	٧ الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة وغيرها من الأنظمة المهنية خلال تنفيذ عملية المراجعة
١,٠٣	١,٠٥	٢,٥٧	٨ التحقق من مدى كفاءة وإتقان إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل

جدول (١١) تابع.

مستفيد من خدمات المراجع	مزايا مالكون	مزايا حسابات	المهنة (الدور)
٣,٩٩	٣,٩٧	٣,٤٢	٩ الإكصاح في تقرير المراجعة عن مدى تمكنه من الحصول على كافة المعلومات والبيانات اللازمة لإصدار عملية المراجعة
٤,٠٤	٤,٠٢	٣,٧٤	١٠ تحديد نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في التقرير النهائي عنها
٤,٠٥	٤,١٢	٣,٩٢	١١ تقديم ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي يراجعها
٣,٧٠	٣,٤١	٣,٣٥	١٢ تحقيق كل رغبات إدارة المنشأة محل المراجعة
٤,٠٤	٤,٠٠	٣,١٩	١٣ فحص القوائم المالية التقديرية والتقرير عنها
٤,٧٧	٤,٢٦	٣,٩٣	١٤ التقرير لجهات المختصة عن عمليات الغش والسرقة والاختلاس والتعريف المتعدد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة
٤,٢٦	٤,٤١	٣,٩١	١٥ التقرير لجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل

وظهر من التحليل أيضا اختلاف وجهات نظر الأطراف حول أربع مهام وأدوار معمارية المهنة، مما يدل على وجود فجوة معرفة لدى أطراف المحيط المعنى بمهام وأدوار معمارية المهنة التي اختلفوا حولها كما يتضح من جدول (١١).

جدول (12). المهام والأدوار التي اختلف حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مسؤولون من خدمات المراجع	مراجع حسابات	مراجع من وراء حجاب	المهمة (الدور)
٢,٨٠	٢,١٥	٢,٥٢	1 الاتصال بالمراجع السابق
٢,١٠	٢,٥٨	٢,٥٦	2 التقرير عن مسؤوليات الإحصاءة والتبعية المنشأة محل المراجعة
٢,٥٤	٢,٥٢	٢,٠٨	3 فحص المعلومات غير المالية والتقرير عنها
٢,٥٢	٢,٠٢	٢,٩٩	4 التقرير للمهنة المتخصصة في حالة توصلته إلى شكوك حول قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

٣.١.٢ توقعات المجتمع السعودي المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مهنة المراجعة

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول توقعات المجتمع السعودي لمسؤوليات ممارسي المهنة لتفاق جميع الأطراف بالموافقة على اعتبار ١٠ نقاط من مسؤوليات ممارسي المهنة، وذلك من أصل ٢٠ مسؤولية، حيث حصلت هذه المسؤوليات على أربع نقاط فأكثر من مقاييس تكررت لدى جميع الأطراف كما يتضح من جدول (13).

جدول (13). مسؤوليات ممارسي المهنة التي تلقى حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مسؤولون من خدمات المراجع	مراجع حسابات	مراجع من وراء حجاب	المسؤولية
٤,٤٧	٤,٢٧	٤,٤٩	1 إلقاء مسئوليات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة
٤,٦٢	٤,٥٥	٤,٦٥	2 تأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة
٤,٦٠	٤,٥٢	٤,١٢	3 تأكيد على مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

جدول (١٣) -تابع

مسئولون	مراجع من خدمات	مراجع من شركات	المسئولية
١,٦٢	١,٥٢	١,٦٢	١ تأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بمعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في اعداد القوائم المالية محل المراجعة
١,٦٦	١,٥٦	١,٥٤	٢ تأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بأنظمة الشركات ونظام المحاسبة الأساسي
١,٦٤	١,٥٩	١,٢٩	٣ تأكيد على خطو قوائم مالية وموافقتها من أي لغطاء أو تحريف-
١,٥١	١,٥١	١,٦٤	٤ تأكيد على كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة
١,٥١	١,٥٣	١,٢٦	٥ تأكيد على سلامة واطمئنة النظم المحاسبية والرقابية المستخدمة لدى المنشأة محل المراجعة
١,٢٦	١,٢٦	١,٢٦	٦ التأكيد على مسئولية (أي المراجع) لدى المدقق.
١,٦٠	١,٦٤	١,٠٢	٧ تدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة بأدلة ذات كفاية ومقبولة من حيث الكمية ونوعية ومن مصادر متنوعة

كما أظهرت النتائج التالي جميع الأطراف حول ٧ مسئوليات من أصل ٢٠ مسئولية، تكن مع ملاحظة انخفاض درجة تأييد المراجعين بالنسبة لباقي الأطراف حول اعتبارها من مسئولياتهم، حيث حصلت هذه المسئوليات على أربع درجات فأكثر من مقياس لكرت بالنسبة لكل من المدراء الماليين والمسئولين من خدمات المراجعة بينما حصلت على درجات أقل من أربع لدى المراجعين، كما يتضح من جدول (١٤).

جدول (١٤). مستويات ممارس المهنة التي تلقى حولها آراء أطراف المحيط المهني مع انخفاض درجة تأييد المراجعين .

مستويات من خدمات المراجع	متراء ماثون	مراجع حسابات	المسئولية
١,٩٩	١,٣٣	٣,١٥	١. التأكيد على استقلاليتهم (في المراجع) عن إدارة المنشأة محل المراجعة
١,٩٧	١,٢٠	٣,٧٩	٢. التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقل المنشأة محل المراجعة
١,٩٧	١,٢٤	٣,٩٩	٣. التأكيد على وفاة المنشأة محل المراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة
١,٩٤	١,٢٤	٣,٩٤	٤. التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في تقرير مهني عنها
١,٩٩	١,٠٦	٣,٩٤	٥. توقع على تقارير المراجعة تضمنت التي شارك أو اشراف عليها فقط
١,٧٩	١,٧٦	٣,٩٤	٦. الالتزام بمسئوليات التدوير والتطوير المهني المستمر
١,٨٤	١,٨٥	٣,٨٨	٧. الالتزام بمسئوليات أمانة السجود المفروضة

كما أظهر التحليل اختلاف رأي أطراف المحيط المهني حول ثلاث مستويات

من مستويات ممارس المهنة، كما يتضح من جدول (١٥).

جدول (١٥). مستويات ممارس المهنة التي اختلف حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مستويات من خدمات المراجع	متراء ماثون	مراجع حسابات	المسئولية
١,٠٦	٣,٨٨	٣,٨٣	١. كون اسمه (في المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته وبرسالته
٣,٠٦	٣,٩٦	٣,٩٥	٢. الالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارسته المهنة
١,١٤	١,٥٥	٣,٨٠	٣. الاحتفاظ بأوراق العمل وسجلات الحسابات بعد الانتهاء من إعدادها

٣.١.٣ توقعات المجتمع السعودي المتعلّقة بمعلومات نجاح ممارسي المهنة

نتج عن استطلاع آراء الأطراف المحيطة المهني حول توقعات المجتمع السعودي لمعلومات نجاح ممارسي المهنة، التلق جميع الأطراف - وبالموافقة على اعتبار ١١ معلوماً من معلومات نجاح ممارسي المهنة من أصل ١٦ معلوماً حيث حصلت هذه المعلومات على أربع نقاط فأكثر من مقياس تكررت لدى جميع الأطراف - كما يتضح من جدول (١٦).

جدول (١٦) - معلومات نجاح ممارسي المهنة التي التلق حوتها آراء أطراف المحيط المهني.

الرقم	المعلومات	مراجعة حسابات	مدرّاه مالمون	مستقلون من خدمات المراجع
١	القائمة والمهارة المهنية هي تغلب متطلبات المراجعة	٥,٤٢	٤,٥٧	٥,٦٦
٢	الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة	٥,٤٠	٤,٥٨	٥,٦٧
٣	الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية	٥,٢٠	٤,٥١	٥,٦٢
٤	أنك من توفر متطلبات الاستقلال عند القيام بأعمال المهني	٥,١٧	٤,٤٢	٤,٥٨
٥	توفر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في التنفيذ	٥,١٦	٤,٢٨	٤,٣٨
٦	توفر أدوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكاتب	٤,٥٥	٤,٣١	٤,٣٤
٧	توفر أدوات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر	٤,٢٢	٤,٤٦	٤,٥٦
٨	توفر برامج للرفقة النوعية داخل المكاتب المهني	٤,٥٢	٤,٤٠	٤,٥٠
٩	وجود برامج فاعلة لمرافقة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة	٤,٤٤	٤,٠٢	٤,٠٩
١٠	مشاركة المهنيين في تطوير وصناعة معايير المعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	٤,٢٠	٤,٥٩	٤,٧٨
١١	عمل على توفر معلومات وجود لائحة للترقية من مكاتب مهنية	٤,١٣	٤,٨٠	٤,١٠

كما أظهرت النتائج اتفاق جميع الأطراف حول ٥ معلومات نجاح من أصل ١٦ معلوماً تكن مع وجود اختلافات بسيطة في درجة التأييد لهذه المعلومات كما يتضح من جدول (١٧).

جدول (١٧) معلومات نجاح ممارسي المهنة التي تلقى حولها آراء أطراف المحيط المهني مع وجود اختلاف بسيط في درجة التأييد.

معلومات	مراجعو حسابات	مترابو مالون	مستفيدون من خدمات المراجع
١- الخبرة العملية الطويلة	٢,٦٩	٤,٢٥	٤,٤٤
٢- تعزيز استعمال صناعة وتطوير معايير مراجعة لكافة الموضوعات الضرورية مع وضع أعباء ملائمة لتعقيد تلك	٤,٢٧	٤,٠٦	٣,٨٨
٣- توفير إصدار الأحكام والتفسيرات المهنية	٣,٩٤	٣,٩٧	٣,٨٣
٤- وجود دليل مراجعة ملائم وتماثل في أساليب المهني	٣,٨٩	٣,٠٣	٤,٠١
٥- وجود مرونة في قياس ومعالجة مدى التزام الممارسين بالمعايير وقواعد الشوك وغيرها من الأنظمة المهنية	٤,٤٥	٣,٩٧	٣,٩٤

٣.١.٤ توقعات المجتمع السعودي حول نكر تنظيم المهنة بالتحديات المعاصرة

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول مدى نكر تنظيم المهنة بالمعاصرة بالتحديات المعاصرة التي تواجهها، اتفاق جميع الأطراف على أهمية ٧ تحديات من أصل ١٤ تحدياً، حيث حصلت هذه التحديات على أربع نقاط وأكثر من مقياس لكرت لدى جميع الأطراف كما يتضح من القائمة (١٨).

القائمة (١٨)، التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي تلقى آراء أطراف المحيط المهني حول أهميتها.

التحدي	مراجعو حسابات	مترابو مالون	مستفيدون من خدمات المراجع
١- تضخم المصالحات للقطاعات منظمة الإدارة العالمية	٤,٨٤	٤,٩٤	٤,٩٢
٢- قوائم متطلبات عصر عولمة الميزر والأنظمة التجارية	٤,٦٠	٤,٧٥	٤,٦٠
٣- التطورات في عملية المراجعة في نشاط الإدارة الإلكترونية	٤,٧٢	٤,٧٢	٤,٦١
٤- التغيرات الاقتصادية التي تدور بها المملكة	٤,٩٤	٤,٧٠	٤,٨٣
٥- اعتماد الدولة بشكل أكبر على مساهمة القطاع الخاص في دفع ضريبة القيمة	٤,٤٢	٤,٨٨	٤,٩٢
٦- استمرار عدم مواكبة مستوى التعليم والتدريب المعاصر للمتطلبات المعاصرة للعمل	٤,٣٨	٤,٠٦	٤,٧٢
٧- وجود هيئات مهنية عليا مهنية وحرية	٤,٣٦	٤,٧١	٤,٧٢

كما أسفرت النتائج أيضاً على توافق أطراف المهنة على أهمية تحديد من التعديلات المعاصرة، لكن بدرجة أهمية أقل من التعديلات السابقة حيث حصلت على نقاط أقل من ٤ على مقياس لكرت، كما يتضح من جدول (١٩).

جدول (١٩). التعديلات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي تفتتت آراء أطراف المحيط المهني حول أهميتها لكن بدرجة متوسطة.

التعديل	مراجعة		مستجوبون من خدمات المراجع
	خدمات	متراف	
١. اعتماد تقييم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب	٣,٤٦	٣,٦٨	٣,٥١
٢. مصاعف وفاة المكاتب المهنية بتدخلات أنظمة سعودية المهنة	٣,٤١	٣,٣١	٣,٣٣

كما أن أطراف المحيط المهني تفتتت على أهمية خمسة تعديلات بدرجات متفاوتة من الأهمية كما يتضح من جدول (٢٠).

جدول (٢٠). التعديلات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي تفاوتت آراء أطراف المحيط المهني

حول أهميتها:

التعديل	مراجعة		مستجوبون من خدمات المراجع
	خدمات	متراف	
١. انتشار المنافسة غير الشرعية بين المكاتب المهنية وتفتتت ظاهرة انخفاض الأعباء المهنية	٤,٢٦	٣,٨٩	٤,٠٨
٢. مصاعف وفاة المكاتب المهنية بتدخلات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني لتطبيق بولسطة المهنة السعودية للمحاسبين القانونيين	٤,٢٤	٣,٨٠	٣,٧٠
٣. مصاعف وفاة المكاتب المهنية بتدخلات أنظمة التدريب والتقييم المستمر المفروضة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	٤,١٢	٣,٩١	٣,٧٥
٤. تركيز المكاتب المهنية بشكل أكبر على تقييم الخدمات الاستشارية	٤,٢١	٤,٠٦	٣,٩٩
٥. محدودية عدد المعايير المرخصين	٣,٩٩	٣,٣٨	٣,٦٠

حيث أظهر المراجعون اعتماداً كبيراً لهذه التحديدات؛ كونها تمنح صميم عملهم في المكاتب المهنية، بينما انخفضت أهميتها بالنسبة لباقي أطراف المحيط المهني لفتة تقاطعهم مع هذا النوع من التحديدات.

٣.٢ تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني

بعد إجراء التوصيف السابق لإجابات أطراف المحيط المهني حول كل نقطة من النقاط التي تضمنتها متغيرات الدراسة، تم إجراء اختبار Kruskal-Wallis لتحليل غير المعلمي للتباين في استجابات أطراف المحيط المهني تحت المتغيرات التي تشكل فعود التوقفات في التراجع، ومن ثم اختبار فروض الدراسة بالاعتماد على إحصائية الاختبار H (المزيد من التفاصيل انظر Beneton and Levine (1999).

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

حيث أن:

N عدد المشاهدات في جميع العينات.
R مجموع رتب كل عينة.
k هي عدد المتغيرات.

كما أنه جدير بالذكر أن إحصائية H تتبع توزيع χ^2 بدرجات حرية (k-1).
ويعرض الجدول (2١) تطبيق اختبار Kruskal-Wallis على متوسطات استجابات أطراف المحيط المهني في ظل متغيرات الدراسة.

جدول (2١) تطبيق اختبار Kruskal-Wallis على متوسطات استجابات أطراف المحيط المهني في ظل متغيرات الدراسة.

قيمة إحصائية	أطراف المحيط المهني	المرجعون	الممارسون القانونيون	المستشارون	تفسير
2٠,١٢٩	٣٥,٦٣	٥٢,٥١	١٠,١٦	١٠,١٦	طبقة المهنة والأولاد التي يوسها المراجعون مجموع رتب المتوسطات.
2٢,٣٠١	٣٨,٣٦	٥٢,٦٥	٩٨,٩٦	٩٨,٩٦	توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعون مجموع رتب المتوسطات.
0,0٧٢	٤١,١٦	٩٣,٠0	١٦,٨٩	١٦,٨٩	معلومات متاح المراجعون مجموع رتب المتوسطات.
١٤,٧٧٦	٣٥,٩٦	٤٤,٠٦	2٠,٥٢	2٠,٥٢	تأثر تنظيم وممارسة مهنة التراجع في السن بالتحديدات المعاصرة مجموع رتب المتوسطات.

- القيمة الحرجة لـ $\chi^2(0,05) = ٥,٩9١$.

- الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وعلى ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة كما يلي:

١- **اختبار الفرض الأول:** بمقارنة قيمة إحصائية لاختبار F (٢٠٠١٢٩) مع القيمة الحرجة (٥.٩٩١) المستخرجة من جداول F عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠٠٢. ويتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجع حول توقعات المجتمع المتعلقة بأنوار ممارسة مراجعة الحسابات.

٢- **اختبار الفرض الثاني:** بمقارنة قيمة إحصائية اختبار F (٢٩.٣٠١) مع القيمة الحرجة (٥.٩٩١) المستخرجة من جداول F عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠٠٢. ويتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمدراء الماليين، والمستفيدين من خدمات المراجع حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مراجعة الحسابات.

٣- **اختبار الفرض الثالث:** بمقارنة قيمة إحصائية اختبار F (٥.٥٧٢) مع القيمة الحرجة (٥.٩٩١) المستخرجة من جداول F عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠٠٢. يتضح أن القيمة الإحصائية أقل من القيمة الحرجة مما يعني أن بيانات العينة لا تدعم قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والمدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجع، حول مقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة.

١- اختبار الفرض الرابع: بمقارنة قيمة إحصائية اختبار χ^2 (١٤,٧٧٦) مع القيمة الحرجة (٥,٩٩١) المستخرجة من جدول χ^2 عند مستوى معنوية ٥% ودرجات حرية ١٠,٢. يتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمتدربين العاملين والمستفيدين من خدمات المراجع حول مدى تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية بالتحديات المعاصرة.

٣,٣ دراسة الفروق بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني

أظهر لنا اختبار تحليل التباين (Kruskal-Wallis) وجود فروق معنوية بين أطراف المحيط المهني محل الدراسة بالنسبة لكل من المتغيرين محل الدراسة، وحتى يمكن تفسير نتائج تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني وتعدد الأطراف التي تتسبب في وجود الاختلاف المعنوي فسيتم استخدام اختبار (Mann-Whitney) لعمل مقارنات ثنائية متعددة بين متوسطات استجابات كل طرف من أطراف المحيط المهني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة.

وتستخدم هذه الدراسة إحصائية الاختبار U (برنغ في تلك و Breton and U test, 1999).

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1+1)}{2} - R_1$$

حيث: n_1 حجم العينة، R_1 الرتبة.

وفي هذا الاختبار كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي، وهكذا تصبح $\sigma = \frac{U}{n_1}$ تتبع تقريباً توزيعاً طبيعيًا قياسيًا،

حيث:

$$\mu = \frac{n_1 n_2}{2}, \quad \sigma = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$$

وجدير بالذكر أنه يكون هناك فروق معنوية ما بين الأطراف إذا وقعت قيمة إحصاء الاختبار Z خارج منطقة حرجة محصورة ما بين قيمتين، لتحديد بناءً على مستوى المعنوية المستخدم من جداول التوزيع الطبيعي القياسي، وقد تم استخدام مستوى معنوية 5% وبناءً عليه تكون المنطقة الحرجة ما بين القيمتين (1.96 و -1.96).

وبعرض جدول (٢٢) تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهنى في ظل التغيير الأول للتراسة وهو طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها المراجعون.

جدول (٢٢) - تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهنى طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها المراجعون.

الطرف المحيط المهنى	متوسط ترتيب لكل مجموعة على التوالي	المتوسط العام لرتب	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney U	قيمة إحصاء الاختبار Z
المراجعون والمستاء المثلون	٦٣.٠ و ٩١.٣	٧٧.١٩	١٧٢٩.٠٠	٢٣.٩٥٥
المراجعون والمستقلون من المراجعة	٩٧.٩٠ و ١٠٧.٨٦	١٠٢.٨٨	٣١٤١.٥٠	٢٣.٤٨٦
المستاء المثلون والمستقلون	٩٤.٩ و ٨٠.٣٦	٨٨.٠٩	٢٩٤٣.٠٠	١.٧٥٣

- القيمة الجدولية $[Z_{0.05}] = 1.96$.

- الأرقام المعززة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وتشير النتائج الظاهرة في جدول (٢٢) إلى أن قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمستاء المثلين وبين المراجعين والمستقلين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة، مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لطبيعة الأدوار والمهام التي يؤديها المراجعون، بينما تكون قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة للمستاء المثلين والمستقلين تقع داخل المنطقة الحرجة مما يعني

عدم وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لطبيعة الأوزار والمهام التي يؤديها المراجعون. أي أن المراجعين يختلفون في وجهات النظر مع كل من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول طبيعة الأوزار والمهام التي يؤديها المراجعون مما يؤكد ويحدد وجود الفجوة بين المراجعين من جهة والأطراف الأخرى.

جدول (٢٣) تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني: تولعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين.

لطرف المحيط المهني	متوسط ترتيب لكل مجموعة على التوالي	المتوسط العام لترتيب	القيمة الاحصائية لاختبار Mann Whitney Z	قيمة إحصاء الاختيار Z
المراجعون والمدراء الماليون	٦٢,٦٠ و ٦٢,١٣	٧٢,٩٢	١٦٧١,٥٠	١١,٢٤٤
المراجعون والمستفيدين من المراجعة	١٩,٦٦ و ١٠,٩٢	١٥,٢٩	٣٠٤٢,٥٠	٢٣,٧٥٢
المدراء الماليون والمستفيدين	٩٢,٠٢ و ٨٢,٥٤	٨٧,٢٨	٣٠٧٧,٥٠	١,٣٥٤

- القيمة الجدولية ($Z_{\alpha/2}$) = ١.٩٦

- الأرقام المعزاة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وتشير النتائج الظاهرة في جدول (٢٣) إلى أن قيمة إحصاء الاختيار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمدراء الماليين وبين المراجعين والمستفيدين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لتولعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين، بينما تكون قيمة إحصاء الاختيار Z بالنسبة للمدراء الماليين والمستفيدين تقع داخل المنطقة الحرجة مما يعني عدم وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لتولعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين. أي أن المراجعين يختلفون في وجهات النظر مع كل

من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول مسؤوليات المراجعين مما يؤكد ويحدد وجود الفجوة بين المراجعين من جهة والأطراف الأخرى.

جدول (٢١): تطبيق الاختبار (Mann-Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني: تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة فسي السعودية

بالتحديات المعاصرة.

أطراف المحيط المهني	متوسط ترتيب لكل مجموعة على التوالي	المتوسط العام للترتيب	القيمة الإحصائية لاختبار Mann-Whitney U	قيمة إحصاء الاختبار Z
المراجعين والمدراء الماليين	٨٥,٦٦ و ٦٢,٢٦	٧٣,٩٤	١٩٠٢,٠٠	٢٣,٢٦٦
المراجعين والمستفيدين من المراجعة	١٠٧,٩٧ و ٥٦,٤٤	٨٢,٢١	٣٥٠٢,٥٠	٢٧,٦٥٠
المدراء الماليين والمستفيدين	٧٤,٨٠ و ٩٢,٨٧	٨٣,٨٤	٢٧١٧,٠٠	٢٧,٣٢٤

- القيمة الحادية (Z) = ٠,١٨٦ -

- الأرقام المعروضة تشير إلى وجود فروق معنوية.

كما أظهرت النتائج الظاهرة في جدول (٢١) أن قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمدراء الماليين وبين المراجعين والمستفيدين من المراجعة وبين المدراء الماليين والمستفيدين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة، مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات جميع الأطراف بالنسبة لتأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعدية بالتحديات المعاصرة، مما يعني وجود فجوة معرفة بأهمية وتأثير التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة لدى كل من المراجعين أنفسهم والمدراء الماليين وأيضاً المستفيدين من خدمات المراجعة.

٤. خلاصة وخاتمة

قدم هذا البحث رسماً لتداعيات فجوة التوقعات (Expectation Gap) الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة فسي المملكة

العربية السعودية، وقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة، من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، واستناداً إلى مفاهيم هذه النظرية فقد حدد الباحثان عدداً من الفروض لمهنييها لاختبارها. وتم استخدام أسلوب الاستبان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس والمحددات الخاصة بكل فرضية. لاختبار وتحديد هذه المحددات والمقاييس ثم من خلال الدراسات التي تناولت موضوع فعوة التوقعات بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطورات المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم.

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين لغات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمتراء المليون)، فعلى الرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة في جوانب شملت طبيعة عمل المراجع ومسئولياته ومقررات نجاحه والتحديات المعاصرة التي تواجهه، إلا أن نتائج البحث تشير أيضاً إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. وفي ختام هذا البحث يود الباحثان تقديم التوصيات التالية:

١- زيادة الاهتمام بتطوير الأنظمة المهنية الصادرة من الجهات المختصة والتمسك بالمعيارين للمهنة بها عن طريق متابعة التطبيق العملي لهذه الأنظمة بعد إصدارها من قبل الجهة المختصة وتفعيل صلاحيات هذه الجهات بخصوص فرض عقوبات على المخالفين، وذلك حتى يمكن تصحيح نطاق الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هو كائن فعلاً في الواقع العملي للمهنة.

٢- الاهتمام بشكل أكبر بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والمعايير الصادرة عن الهيئة في المكاتب المهنية والبحث عن معوقات وأسباب عدم تطبيقها، وبالآليات المرتبطة بتطويع دور ومسئوليات المراجعين وأثر أسباب وجود فجوة التوقعات بشكل خاص في بيئة مهنة المراجعة في السعودية مع الاهتمام بتوظيف أطر نظرية مختلفة سواء المستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية وذلك لفتح مجالات أبحاث أكبر أتم

المراجعين لتكثيهم من الوصول لنتائج متفاوتة تساهم في تكوين تصور شامل عن أسباب وجود هذه العجوز ومكوناتها ونطاقها وكيفية معالجتها وتقادي أثرها السلبية.

٣- توضيح دور ونطاق مسؤوليات المراجعين بشكل محدد ودقيق للمراجعين أنفسهم، حيث توصلت لنتائج الدراسة الميدانية إلى أن هيئة البحث من المراجعين لا يعرفون المهام والمسؤوليات المحددة في المعايير والأنظمة ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. وهذا الأمر في غاية الخطورة، حيث لا يعقل من ممارسي المهنة عدم المعرفة بالمهام والمسؤوليات التقليدية المفروضة في المعايير. لذلك يدل على وجود فجوة أداء وفجوة مسئولية وفجوة تقرير وفجوة معايير. ولا يمكن بطريقة الحال تصميم مثل هذه النتائج، نظراً لأنه من غير المنطوق أن نجد ممارس مهنة المراجعة لا يدرك مهامه ومسؤولياته المهنية، في الوقت الذي يعرف ذلك الخبراء المحاسبين والمستفيدين من خدماته.

٤- زيادة الاهتمام في موضوع التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة (مثل تضمين التسلسل لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية) عن طريق توعية المراجعين أنفسهم والأطراف المهتمة بالمهنة والمجتمع بشكل عام بهذه التحديات. ومن خلال تسخيف الجهود المبذولة من قبل الأكاديميين والمهنيين لدراسة وتحليل هذه التحديات والعمل على تحديد الخطوات اللازمة لمواجهتها والاستعداد لها.

المراجع

أولاً : المراجع العربية

المراجع الأخرى

أخبار هيئة المحاسبين، نشره ربح سوية مصر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٢٢.

أهداف ومفاهيم المحاسبية وممارس العرض والإصاح العام ومعايير المراجعة المتغيرة بالقرن لوزري رقم ١٥٢ بتاريخ ١٠/٠١/٢٠١٠هـ (١٩٨٩م).

قواعد سلوك وأداء المهنة المتغيرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٣/٥ بتاريخ ١٠/٠١/٢٠١٠هـ (١٩٩١م).

المعاصرة، دورية ربيع سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية لمحلية، الأعداد من ١ إلى ٣٦.

معايير العرابية والمعايير المهنية الأخرى، (٢٠٠٠م) لجنة معايير العرابية، لجنة السعودية لمحلية القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ.

نوات سبل تطوّر المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الأولى من التسعة (٢٠١٠هـ) إلى ١٤٢٣هـ) الرضا: قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.

نظام الزكاة والضرائب، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٢٩١/م/٢٧ بتاريخ ٢٦/١/١٤٢٧هـ (١٩٥٠م) ونعدياته.

نظام الشركات، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٦٠/م بتاريخ ٢٢/٣/١٣٨٥هـ (١٩٦٥م) وتعديلاته. نظام الشركات المهنية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٠٠٠-١٤١٢هـ (١٩٩١م) والتمنه لتطبيقه.

نظام المحاسبين القانونيين، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٩٠/م بتاريخ ١٢/٥/١٤١٢هـ (١٩٩١م) والتمنه لتطبيقه.

نظام المحاسبين القانونيين، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ١٣٠/م بتاريخ ١٢/٥/١٣٩٥هـ (١٩٧١م) ونعدياته.

الكتب والبحوث المنشورة

أحمد، إبد عبد الموجود (١٠١٠هـ)، مراحل المحاسبة، النوات المؤثرة في تطورها في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرضا: معهد الإدارة العامة، ٢٢ (١٢) ١٧٥-١٠٠.

جاء الله، صالح (١٣٩٦هـ)-، تطوّر مهنة المحاسبة: مع إشارة خاصة إلى المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرضا: معهد الإدارة العامة، العدد ١٠١، عماد الأول، ٢٢-٢٨.

الجور، نيه عبد الرحمن، و عبد المنعم، محمد علاء الدين (١٦٠٠هـ)-، نحو إطار مقترح للملكة الفكرية لمعايير المحاسبة الدولية على طبيعة التوعية لمعايير المحاسبة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، الرضا: جمعية المحاسبة السعودية، المجلد ٣، العدد ١، ١٧٦-٢٣٦.

السفك، السيد أحمد إسماعيل (١٦١٠هـ)-، عبود الوهبات في جنة العرابية: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية- الرضا: جمعية المحاسبة السعودية، ١، (٥) ١٢٣-١٦٤.

طلعون، محمد عبد الحميد (١٤١٥هـ)-، نحو مآلح مآلح توضع معايير المحاسبة في الدول النامية، مجلة البحوث المحاسبية، الرضا: جمعية المحاسبة السعودية، ١٢ (١) ٧٥-١٢٨.

عنى. سمية أمين [٢٠٠١]. فصول التوفيق بالنسبة لنور المراجع الخارجي في المجتمع دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة: جهاز الدراسات العليا والبحوث- كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد ٢٥ : ٢٩-٣٥.

العقري، حسام عبدالمحسن (١٩٩٥هـ-). أثر الالتزام بمعايير الرقعة المحللة على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، ١٥، (١)، ١٩٩٥هـ/١٩٠٥م، العدد العشرة لسنن تطوير المحاسبة حول الإصلاح المحاسبي والتكاملية وتدورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية- (التفسير: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٩٠٥-١٩٠٥هـ/١٩٠٥-١٩٠٥ أكتوبر ٢٠٠٣).

العقري، حسام عبدالمحسن (١٩٢٥هـ-ب). توسيع نطاق الخدمات المهنية والتزام على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز، الاقتصاد والإدارة، ١٧، (٢)، ١١٢-١١٩.

العقري، حسام عبدالمحسن (١٩٢٥هـ-ب). مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطابع السروات.

العقري، حسام عبدالمحسن (١٩٢٥هـ-ب). الأثر الدفعة من تطبيق أنظمة مرتبطة بأمانة السعودية على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، المؤتمر العلمي الأول لثقافة الاقتصاد والعلوم الإدارية حول القضايا المحاسبية الأصيلة في ظل عالم متغير، عمان: جامعة العلوم للتطبيق الأهلية، ١٩٠٥-١٩٠٥هـ/١٩٠٥-١٩٠٥ يوليو ٢٠٠٣.

مصطفى، صادق حامد (١٩٩٢). نحو تطبيق فصول التوفيق في مهنة المراجعة: دراسة تطبيقية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد ١٧ : ٥٢-١١٢.

المطيري، عبيد سعد، وموتلى، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٦). المذاهب المحللة لمعايير المحاسبة (التفسيرية) وإيجابياتها، البحوث العربية في المحاسبة، مجلة المحاسبة للمحاسبة، البحرين: جامعة البحرين، ٥ (١) : ١-٣٧.

المطيري، عبيد سعد، والعقري، حسام عبدالمحسن (١٩٢٣هـ-). دور المستقلين لمحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء التطورات منظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ١٩، (٣) : ١٩٧-٢٣١.

الوايل، وايل علي (١٩١٠هـ-). أسلوب بناء معايير المحاسبة: التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، الرياض: جامعة الملك سعود - قسم المحاسبة، العدد ٢ : ٢٢٩-٢٣٢.

تاليا : المراجع الأجنبية

- Abdoun, A.M. and Yassin, E., (1992) "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia", *The International Journal of Accounting*, 20(2): 155-71.
- M. Angers, H. (2006) "The Trust and Fair View Concepts: A Critical Evaluation", *Journal of Financial and Economics of Studies*, Issue 64, Faculty of Commerce at Faisalour, Faisalour University, Maharaq (1430/2006).
- M. Angers, H. and Morin, M. (2002) "The Implementation of Quality Matters Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", *Journal of King Abdulaziz University, Economics and Administrative* 16 (7): 21-36. (Jeddah: King Abdulaziz University, 1433/2002). *The 21st 22nd Annual Congress of AUEA*, Maharaq 1429/April 2002.
- Arington, C. L., O'Brien, A., Hillison, M., and Paul, F., (1995) "The Psychology of Expectations Gap: Why is There so much Dispute about Auditor Responsibility?", *Accounting and Business Research*, 12 (Autumn): 243-250.
- Benson, M. G., Humphrey, M. and Farley, (1995) "Auditing Expectations and Performance in Spain and Britain: Comparative Analysis", *The International Journal of Accounting*, 20: 201-207.
- Breiman, M. L. and Levine, B. M. (1999) "Basic Business Statistics: Concepts and Applications", (Canada: Prentice-Hall).
- But, P. J., Baskin, S. and Tan, C., (2001) "Evidence of the Audit Expectations Gap in Singapore", *International Auditing Journal*, 16 (4) 138-144.
- Dawson, J.P. and Russell, P.D., (2002) "UK Firm Managers, Audit Regulation and New Accountancy Legislation: Towards a Narrowing of the Audit Expectations Gap?", *International Auditing Journal*, 17 (4) 437-445.
- Egnerin, M. J. and Griger, A. (1994) "Divergent Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap", *Journal of Accounting*, Fall: 477-485.
- Gay, G., Schellhach, P. and Rames, A. (1996) "Expectations of Messages Conveyed by Reviews and Audit Reports", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 11 (4): 457-469.
- Giammusso, B. E. (1994) "Expanding the Auditors' Role to Narrow the Expectations Gap", *Business Forum*, 18, Issue 1-4.
- Gay, B. W. and Sullivan, J. D. (1988) "The Expectations Gap: Auditing Standards", *Journal of Accounting*, 165 (1): 36-45.
- Haberly, D., Jones, J. and Brown, T. (1991) "The Expanded Audit Report - an Empirical Investigation", *Accounting and Business Research*, 21: 343-350.
- Hanks, K. L. (1998) "Professionalism and Self Interest: a Critical View of the Expectations Gap", *Asia Pacific Perspectives on Accounting*, 1(2): 109-36.
- Hindabi, M. and Hamdha, R. (2012) "The Impact of Implementation of Audit Expectations Gap in Saudi Arabia", Discussion Paper in Accounting and Finance, University of Fesher.
- Humphrey, C. (1997) "Auditing, Audit Expectations", Chapter 3, pp. 3-38 in Moore, M. and Farley, N. (eds) *Current Issues in Auditing*, Third Edition, London: Paul Chapman Publishing Ltd, 1997.
- Humphrey, C. G., Moore, P. and Farley, B. N. (1992) "The Audit Expectations Gap in the United Kingdom", *Review & Journal of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, London, p. 99.
- Humphrey, C. G., Moore, P. and Farley, B. N. (1995) "The Audit Expectations Gap in Britain: an Empirical Investigation", *Accounting and Business Research*, 25 (1/2): 309-311.
- Kirk, R. C. and Moss, E. (1998) "The Expectations Gap in Auditing", *International Auditing Journal*, 13 (3): 147-160.
- Lau, E. (1994) "Financial Reporting Quality Effects", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7(2): 36-49.
- Ligon, C. B. (1974) "The Expectations Gap: The Accountant's Exp'd Waterloo?", *Journal of Contemporary Business*, Spring, 39: 27-44.
- Marston, S. and Zaman, M. (1999) "Filling the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report", *Accounting Forum*, 23 (1): 31-54.
- McLennan, J. F. (2002) "An Analysis of Post-Expectations Gap Voting Behavior by the AAI", *SSRN EPL*, 28 (7): 790.
- McLennan, J. F. and Morrison, S. C. (2001) "Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectations Gap", *Accounting Forum*, 15 (3): 349-358.

- Porter, B. (1991): An Empirical Study of the Audit Expectations - Performance Gap. *Accounting and Finance Research* 24: 93.
- Shimizu, A. A. and Crum, W. F. (1971): The Emergence of Professional Accounting in Saudi Arabia. *The International Journal of Accounting* 6(2): 103-10.
- Shih, P., Patten, A., Williams, H. and Cooper, C. (1996): The Impossibility of the Expectation-Gap: some Theory and Evidence. *Critical Perspectives on Accounting* 9: 299-330.
- Smith, T. A., Humphrey, C. and Gao, Y. (2006): "Great Expectations" the Unbiased Financial Impact of Quality Audits. *British Journal of Management* 17(1): 21-42.
- Smith, V. M., Ezzamel, J. A. and Chapman, G. A. (1991): "Audit Uncover Evidence: Variables for the Expectations Gap". *American Accounting Journal* 14 (3): 458-482.

Exploring Aspects of the Expectation Gap within the Saudi Auditing Profession's Environment: An Empirical Study

FAYYAZ S. AL-SUFIARI

Lecturer

and

HUSAM A. AL-NAGYI

Associate Professor

Department of Accounting

Faculty of Economics and Administration

King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

Abstract: This research aims at exploring aspects of the expectation gap existing between the auditors and the parties benefiting from their services within the auditing profession's environment of the Kingdom of Saudi Arabia. To achieve this a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining and predicting certain phenomena through reviewing previous researches as well as understanding the current status in order to study a number of dimensions and to identify all sorts of factors related to the phenomenon. Based on ideas drawn from such a methodological approach, the researchers have identified a number of selected hypotheses. These have been examined using questionnaire through which a number of measures for each hypothesis have been used. Selecting and determining these measures were facilitated by issues taken from previous researches on the auditing expectation gap together with the researchers' personal understanding on the development of the auditing profession in Saudi Arabia and their analysis of the difficulties and challenges facing the profession today. The findings of this research suggest that a consensus does not seem to exist between different parties under research (auditors, parties benefiting from their services and financial managers). Although these parties reveal an certain interest regarding the nature of the auditor's work and his responsibilities as well as social expectations in relation to the required quality of the auditor's work and contemporary challenges facing the Saudi auditing profession, the results of this research suggest that these various beneficiary parties do not share similar views regarding other aspects of these issues. In view of concluding the researchers would like to stress the importance of implementing various methodological approaches in the study of auditing expectation gap. This would facilitate deeper understanding of the nature, extent and reasons for its existence. The researchers would also like to stress the importance of monitoring the compliance with the social accounting and auditing standards and legislations, improving social attitudes of the role and responsibilities of the auditor, and undertaking research on contemporary challenges facing the Saudi auditing profession.

General

● An annual periodical issued by KAU in the fields of Economics and Administration and published by the KAU Scientific Publications Centre. The following are to be published in this journal: Original research articles of more not exceeding 150 words, essays, articles, book reviews. Abstracts of Master's Degree Theses could be published if they represent an outstanding level. Materials to be sent to:

Editor-in-Chief, Faculty of Economics and Administration, P.O. Box 80204,
Ain-Halwan, Saudi Arabia

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

Typesetting

- MS should be submitted in duplicate, either in Arabic or English, double spaced, on only one side of A4 size paper.
- Left margin indentation on all sides.
- Consequently number MS includes tables and figures.
- Abstracts, tables, captions and references should be submitted in separate sheets.

Writing

- Papers should be double-spaced:
 1. Title.
 2. Author's name(s).
 3. All names of authors (as a mailing address).
 4. Abstract, not exceeding 200 words, to be submitted in both Arabic and English.
 5. Text. Use three or four paragraphs of background and avoid footnotes if possible.
- Indicate on the left margin, in pencil, the appropriate positions for the insertion of tables and figures.
- Letter symbols used should be defined when they first appear.
- References are to be identified in the text by numbers in square brackets []. Also at the end of the text presented under the heading "References", the cited literature should be listed in an alphabetical order according to the family. Exact references must be bibliographically complete.

Tables

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

Illustrations

- Original illustrations should be submitted flat in plain manila envelopes and not folded.
- Indicate, in pencil, the position of each on the margin of the text or such a copy of each on the right page (one of the text).
- Line drawings should be drawn in Indian ink on white paper, not exceeding 15 x 15 cm or half of double-size size, taking into consideration thickness of lines, symbols and lines, especially when to be reduced.
- Photographs, black & white, should be of high quality glossy original prints or transparencies (size 15 x 15 cm or half of double-size size).
- Coloured figures are not acceptable, unless colour has a scientific indication.

Proofs

- Two sets of proofs, one galley and one more proof, has to be checked by the corresponding author, as 12 hours after receiving.
- No alterations is allowed, especially on the page proofs.

Reprints

- Extra copies per paper will be supplied.
- Additional reprints could be ordered on receiving page proofs, according to the rates of the Scientific Publishing Centre.



Journal of
KING ABDULAZIZ UNIVERSITY
Economics and Administration

VOLUME 18 Number 2

2004 A.D.
1425 A.H.

Scientific Publishing Centre,
King Abdulaziz University
Jeddah