

اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية: تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة

فوزية حامد الجفري وحسام عبدالمحسن العنقري

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٤٢٧/٦/٦هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/١١/١٩هـ)

المستخلص. يهدف هذا البحث إلى الكشف عن دوافع اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاق واسع من الخدمات الأخرى والتي تتضمن خدمات استشارية مالية وإدارية واقتصادية وتقنية، إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودي كأساس لتفسير ذلك الاتجاه. كما يناقش هذا البحث آثار تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع. ولتحقيق أهداف البحث تم توظيف النظرية الإيجابية من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، حيث حددت ثلاث فرضيات تم اختبارها باستخدام استمارة استبيان تشتمل على عدد من المتغيرات والمحددات التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث. هذا وقد اعتمد الباحثان في إجراء

الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث على تقسيم العينة إلى طرفين، يمثل الطرف الأول مكاتب المراجعة (جانبا العرض)، ويمثل الطرف الثاني المستفيدون من خدمات مكاتب المراجعة (جانبا الطلب). وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى اتفاق طرفي عينة البحث على مجموعة من عوامل عرض وتقديم مكاتب المراجعة للخدمات الأخرى بخلاف خدمة مراجعة الحسابات، ومجموعة من أسباب الطلب عليها، على الرغم من وجود بعض الاختلافات في درجة الأهمية. كذلك تشير النتائج إلى أن تقديم مكاتب المراجعة تلك الخدمات إلى عميل المراجعة له تأثير محدود على استقلال المراجع. وفي ختام البحث يؤكد الباحثان ضرورة إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مجموعة من الأنظمة والمعايير المتعلقة بتقديم الخدمات الأخرى بخلاف المراجعة بشكل أكثر دقة، وملائمة لبيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وذلك لتنظيم ممارستها وضمان حماية استقلال المراجع في الحقيقة والظاهر. كما يؤكدان على ضرورة توعية المجتمع بدور مكاتب المراجعة ونطاق وطبيعة مسؤولياتها. إضافة إلى ذلك الاهتمام بالأبحاث المتعلقة بالخدمات المهنية الأخرى والمعايير والأنظمة المهنية الخاصة بها، والأبحاث المتعلقة بالمشاكل والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة ومحاوله إيجاد حلول لها باستخدام مناهج بحثية معاصرة وذلك للوصول إلى نتائج أكثر فاعلية.

١ - الإطار النظري والمنهجي للبحث

١-١ مقدمة

تواجه مهنة المراجعة اليوم توقعات عالية من عموم المستفيدين. فلم يعد من المنتظر الحصول على خدمة المراجعة مقتصرًا على مخرجات عمل المراجعة التقليدية لدى كثير من طالبيها، فالإدارة مثلاً تتوقع من مراجع الحسابات تقديم الاستشارات والنصائح المتعلقة بعمليات الشركة، وتتوقع من المراجع أن يكون لديه خبرات وإمكانات متخصصة في مجالات عديدة لا تقتصر على النواحي المحاسبية (البيوك، ١٤١٦هـ). كما ترغب إدارات الشركات في الحصول على توضيحات عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها، ومعلومات عن الشركات المنتمية لنفس حقل النشاط، إضافةً إلى المعلومات التي تسهم في

تحقيق النجاح وزيادة الربحية (Jeppesen, 1998). لذلك نجد أن غالبية مكاتب المراجعة الكبرى في العالم اعتمدت مؤخرًا وبشكل ملحوظ على فكرة إعادة التعريف بما تقدمه من خدمات مهنية بحيث يصبح التركيز منصبًا على مخاطر الأعمال التجارية التي يواجهها العملاء وبالتالي المساهمة في تحسين أدائهم وزيادة ربحيتهم في المستقبل (Higson, 1997).

وقد شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة في السعودية تطورًا ملحوظًا خلال العقد الماضي، خاصةً بعد تبني هذه المكاتب مفهومًا جديدًا يقتضي أن تكون خدمات المحاسبة والمراجعة أكثر ارتباطًا بمخاطر الأعمال التي يمارسها العملاء، مما يتيح إمكانية قيام المكاتب بتقديم الخدمات والأفكار والاستشارات التي تساهم في الارتقاء بمستوى أداء عملائها المستقبلي (Value-Added Services)؛ تبني هذا المفهوم الحديث أتاح لها فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة (العنقري، ١٤٢٥هـ/أب).

ولم تعد الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة تقتصر على خدمات المراجعة وغيرها من الخدمات المحاسبية، بل امتد نطاق هذه الخدمات ليشمل خدمات أخرى مثل: خدمات تصميم وتنفيذ نظم المعلومات المالية، وخدمات التقييم، والخدمات القانونية، والخدمات الائتمانية، والخدمات الاستشارية المالية والإدارية والتقنية والبيئية وغيرها (Ashbaugh, 2004).

التركيز المتنامي على تقديم تلك الخدمات كان نتيجة مجموعة من العوامل والمؤثرات المترابطة في بيئة مهنة مراجعة الحسابات، حيث تعكس تلك العوامل الظروف والتطورات التي مرت بها المهنة والتحديات والمشاكل التي واجهتها (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ)، وكل ما بذل من جهود من قبل الهيئات المهنية وغير المهنية في ظل التطورات الاقتصادية السريعة، وزيادة الوعي بأهمية البيانات والتقارير المالية في المملكة العربية السعودية (السديري والعنقري، ١٤٢٥هـ)؛

١٤٢٦هـ/أ/ب؛ العمرو والعنقري، ١٤٢٨هـ). إضافة إلى عدم تعارض تقديم تلك الخدمات مع متطلبات الأنظمة التي تحكم الممارسات المهنية لهذه المكاتب في السعودية.

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة أقسام رئيسة: الأول يتضمن توضيحاً لمشكلة البحث وهدفه وأهميته، واستعراضاً لنتائج الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة، بالإضافة إلى استعراض منهج البحث وأدوات جمع وتحليل البيانات المستخدمة. أما القسم الثاني فيختص باستعراض بيانات الدراسة الميدانية ونتائجها، في حين يقدم القسم الثالث خلاصة البحث وتوصياته.

١-٢ مشكلة البحث

مع تزايد حدة التنافس في سوق خدمات المراجعة في السعودية، ظهرت عدة مشاكل أهمها ظاهرة انخفاض الأتعاب، إضافة إلى مشكلة احتكار عدد محدود من المكاتب الكبرى للعمليات الضخمة (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ/ج؛ السديري، ١٤٢٦هـ؛ الغامدي والعنقري، ١٤٢٦هـ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ). وفي ظل هذه الظروف، لم يعد بمقدور مكاتب المراجعة الاعتماد فقط على دخل خدمات المراجعة التقليدية. كما أن مقتضيات المنافسة المحتدمة استدعت ضرورة قيام كل مكتب مهني بتمييز نفسه عن باقي المكاتب. ومن أهم الأدوات التي استخدمت في سبيل تحقيق ذلك استحداث وتطوير وتسويق نطاق واسع من الخدمات المهنية، بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ/ب).

سعى المحاسبون القانونيون في السعودية إلى تغيير الهوية التقليدية لمكاتبهم المهنية من خلال توسيع وتنويع نطاق ما يقدمونه من خدمات مهنية بجانب خدمات المراجعة يعكس رغبة أكيدة في التوسع، وتنويع مصادر الدخل والاستفادة من تقديم خدمات جديدة أكثر ربحية، في ظل تزايد الطلب عليها

وندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة، وعدم اشتراط الحصول على ترخيص نظامي آخر لمزاومتها (العنقري، ١٤٢٧هـ). فالقدرة على تقديم تلك الخدمات يعد اليوم مؤشراً هاماً في تمييز المكاتب الجيدة، وبالتالي التأثير بشكل عام ومباشر على طبيعة وحجم الخدمات المهنية التي تتعاقد المكاتب على تقديمها بما فيها خدمات المحاسبة والمراجعة (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ).

والجدير بالذكر أن التأييد النظامي في السعودية لممارسة المحاسب القانوني لخدمات مهنية ذات طبيعة غير محاسبية لا ينسجم مع شروط ومتطلبات الحصول على الترخيص النظامي لمزاولة مهنة المحاسب القانوني، والتي اقتصر شروط التأهيل الأكاديمي والعملية والمهني فيها على حصول المتقدم على معرفة وخبرة عملية محاسبية، فضلاً عن وضوح تركيز نظام المحاسبين القانونيين في تحديد مسؤوليات والتزامات المحاسب القانوني على ممارساته المرتبطة بخدمة مراجعة الحسابات فقط (العنقري، ١٤٢٧هـ).

يفهم من ذلك أن هناك فرصاً نظامية لاستخدام ترخيص المحاسب القانوني في مزاولة وتقديم خدمات غير محاسبية. شرعية وأفضلية مكاتب المراجعة عن باقي مكاتب المهن الأخرى في تقديم خدمات أخرى قد تتضمن خدمات استشارية إلى جانب نشاطها الأساسي والمتمثل في تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة اللتان تفتقران إلى التبرير الملائم حتى وإن كانتا مستندتين إلى نصوص نظامية. فلا يشترط أن يكون المحاسب القانوني المرخص قادراً على فهم وتحليل النظم الإدارية، أو إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع التجارية، أو تطوير برمجيات النظم الإلكترونية، أو غير ذلك من خدمات يتطلب تقديمها توافر متخصصين في مجالات متعددة. توافر مثل هؤلاء المتخصصين من أصحاب التأهيل غير المحاسبي في مكاتب المراجعة لا يبرر دخول مجالاتهم التخصصية تحت مظلة مهنة المحاسبة والمراجعة (العنقري، ١٤٢٧هـ).

مشكلة هذا البحث تكمن في توسع مكاتب المراجعة في السعودية في تقديم خدماتها المهنية الأخرى دون وضع أطر تحكم تقديم هذه الخدمات، مما يؤثر على وظيفة مكاتب المراجعة الأصلية والمتمثلة في تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة، فضلاً عن ندرة الدراسات والبحوث التي تناقش وتحلل روابط العرض والطلب التي ساهمت في إسباغ الشرعية لهذا التوجه الحالي لمكاتب كانت تعرف على أن وظيفتها الأساسية والتقليدية تكمن في تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة.

١-٣ هدف وأهمية البحث

يكمن هدف هذا البحث في كشف النقاب عن دوافع اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية منها على سبيل المثال: الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية، والخدمات القانونية، والخدمات الائتمانية وغيرها، إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. كما يهدف إلى تقديم تحليل لروابط العرض والطلب كأساس يمكن من خلاله التعرف على العوامل التي ساهمت في نجاح استحواذ مكاتب المراجعة في السعودية على خدمات مهنية ذات طبيعة غير محاسبية. كذلك يناقش البحث أثر تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع. وتحديدًا فإن هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

١- حصر أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، ونجاحها في الاستحواذ على نطاق واسع من الخدمات المهنية، والتي تضمن الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودي؟

٢- التعرف على أثر تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استقلال

المراجع؟

وتكمن أهمية هذا البحث في الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في المجتمع السعودي ومحيطه الاقتصادي والسياسي. فالجدير نكره أن ثقة الدولة والمجتمع بمهنة المحاسبة والمراجعة مستمدة من قدرة أعضائها الممارسين على تدعيم احتياجات المجتمع بالوظائف والأدوار المهنية التي يقومون بها، وربط ممارسة هذه الوظائف والأدوار بعاملتي ندرة المعرفة والكفاءة المهنية وإظهار الرغبة الصادقة لتقديم أفضل نوعية ممكنة من الخدمات المحاسبية لكافة الأطراف المستفيدة، فضلاً عن حرصهم الدائم على التأقلم المستمر مع تطور متطلبات المستفيدين، واحتواء آثار ما يواكب عملهم من ظروف وأحداث محيطية (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ). هذه الثقة يجب ألا تستغل بواسطة مكاتب المراجعة في ممارسة وظائف وأدوار تتطلب معرفة وكفاءة مهنية في مجالات غير محاسبية (كالإدارة والاقتصاد والحاسب الآلي وعلوم البيئة) حتى وإن كانت ترتبط بخدمات غير إلزامية بالنسبة لطالبيها.

١-٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

انطلاقاً من أهمية مراجعة الدراسات السابقة في تكوين الأساس النظري للبحث، سيتم توجيه استعراضها ومناقشتها بشكل ينسجم مع الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها. من هذا المنطلق، فإن الدراسات السابقة المتعلقة بظاهرة اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها يمكن تصنيفها في ثلاثة محاور أساسية تدرج تحت مظلة موضوع تطور الممارسات المهنية لمكاتب المراجعة (Jeppesen, 1997; Higson, 1998; Daniels *et al.*, 1998; Humphrey *et al.*, 1999)، تشمل:

- ١- تطور العرض والطلب على الخدمات المهنية.
- ٢- العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية.
- ٣- آثار تقديم الخدمات المهنية الأخرى لعميل المراجعة على استقلال المراجع. وفيما يلي مناقشة تفصيلية لكل محور من تلك المحاور.

١-٤-١ تطور العرض والطلب على الخدمات المهنية

تؤكد العديد من الدراسات حدوث تغيرات اقتصادية هامة في سوق مهنة مراجعة الحسابات منذ عقد الثمانينات من القرن الميلادي المنصرم، الأمر الذي ألزم مكاتب المراجعة بضرورة مواكبة هذه التغيرات والتأقلم معها من أجل بقائها في سوق المهنة. ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أقبلت تلك المكاتب على تقديم خدمات مهنية أخرى بجانب مراجعة الحسابات.

ولإيجاد تفسير واضح لظاهرة اتجاه مكاتب المراجعة نحو تنويع وتوسيع نطاق خدماتها المهنية كان لابد من إجراء تحليل متزامن لكل من جانبي العرض والطلب، حيث إن تحليل جانب واحد يعوق الوصول إلى المعنى الكامل للظاهرة، وهذا ما تؤكد دراسة كوبلي وآخرين (Copley et al., 1995).

دراسة العنقري (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ) أظهرت على سبيل المثال أن الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة لم تعد مقصورة على خدمات المراجعة التقليدية، وإنما امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية. فقد برر المشاركون في هذه الدراسة، والتي شملت أربعة مكاتب مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، ومن أسباب هذا التوسع الآتي: مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، واحتكار المكاتب الكبرى لعقود العمليات الكبرى، 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 السعودية، 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.

بالمثل، أجريت دراسة باركس وسيمنت (Barkes and Simentt, 1994) لعينة مكونة من (٥٠٠) شركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية الاسترالية بين الأعوام من ١٩٨٦م إلى ١٩٩٠م لتحديد مدى ومستوى الخدمات الأخرى التي يقدمها المراجع، حيث أشارت النتائج إلى أنه عندما تزداد حدة المنافسة في السوق فإن أحد طرق مكاتب المراجعة للحفاظ على النمو هي زيادة أنواع الخدمات الأخرى (Non-Audit Services) التي تقدمها. فمنذ عقد الثمانينات هبطت الإيرادات الناتجة من تقديم خدمات المراجعة في حين زادت الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات الأخرى خلاف المراجعة. كذلك تؤكد الدراسة وجود زيادة منتظمة في نسبة الخدمات الأخرى إلى الأصول الكلية. وتؤكد نتائج الدراسة أيضاً أنه بعد التحكم في العوامل التي تؤثر على أتعاب المراجعة، وجدت علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى، وأن أحد أهم المتغيرات التي تؤثر على تلك الأتعاب هي تعقد عمليات العميل.

وقد أكدت دراسة ريد وتومزيك (Read and Tomczyk, 1992) والهادفة إلى تقديم رؤية عن التغيرات في نطاق الخدمات المهنية التي كانت تقدمها مكاتب المراجعة أثناء عقد الثمانينات وذلك من جانبي العرض والطلب على هذه الخدمات، اتساع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة للوفاء بمتطلبات العملاء والسوق، وأن هذه المكاتب تؤكد أن تقديم خدمات أخرى خلاف المراجعة (Non-Audit Services) يساعد على الفهم السليم لعمل العميل بشكل أكبر، وأن هذا الفهم مطلب أساسي لإجراء مراجعة ذات جودة أعلى. إضافة إلى أن هذه المكاتب لديها حوافز اقتصادية لتقديم تلك الخدمات خاصة في ظل المنافسة المتزايدة والأسعار المنخفضة التي قللت من ربحيتها، حيث أشارت الدراسة إلى أن هناك نمواً منتظماً أثناء فترة الدراسة في نسبة إيرادات المكاتب الثمانية الكبار من تقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى عملاء المراجعة، الأمر الذي قد يؤثر على علاقة المراجع بالعميل.

كما أظهرت دراسة بامبر وإير (Bamber and Iyer, 2002) قلق المهتمين بشؤون مهنة المراجعة نتيجة قيام مكاتب المراجعة بإعادة تنظيم وهيكله خدمات المراجعة وتقديم خدمات قيمة مضافة أكثر لعملائها وذلك استجابة للتحديات والتغيرات الجارية. وقدمت الدراسة نموذج شامل للعلاقة بين الهوية المهنية والهوية التنظيمية للمراجعين والصراع المحتمل.

وتؤكد دراسة أشبوخ (Ashbaugh, 2004) أن مكاتب المراجعة قامت بتوسيع نطاق خدماتها لتشمل تخطيط الضرائب المشترك والفردي، وتوفير مصادر مراجعة داخلية من الخارج، والاستثمارات المرتبطة بالاندماج ونظم المعلومات والموارد البشرية. وأنه خلال العقد الماضي زادت نسبة إيرادات مكاتب المراجعة الكبيرة من تقديم الخدمات المهنية الأخرى من (١٢٪) إلى (٣٢٪). الأمر الذي يشير إلى أن الرابط الاقتصادي بين المراجعين وعملائهم ازداد بشكل ملحوظ خلال تلك الفترة.

وذكرت دراسة كواك (Kwak, 2002) التي تبحث تأثير أتعاب الخدمات الأخرى خلاف المراجعة على عمليات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، أنه ما بين ١٩٩٣م و ١٩٩٩م تزايد الطلب على الخدمات الأخرى خلاف المراجعة بمعدل سنوي (٢٦٪) مقارنةً بزيادة (٩٪) للمراجعات التقليدية. كما تؤكد نتائج دراسة باركس وسيمنت (Barkes and Simentt, 1994) وجود زيادة منتظمة سنويًا لدى مكاتب المراجعة في النسبة المئوية لعملاء الخدمات الأخرى خلاف المراجعة، حيث زادت هذه النسبة من (٨٢,٥٪) عام ١٩٨٦م إلى (٨٨,٨٪) عام ١٩٩٠م. وتتفق معها دراسة أشبوخ (Ashbaugh, 2004) والتي تؤكد نمو الطلب على الخدمات الأخرى خلال أواخر القرن العشرين.

١ - ٤ - ٢ العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق

ما تقدمه من خدمات مهنية

ناقشت العديد من الدراسات مجموعة من المشاكل والتحديات التي تواجه مكاتب المراجعة في سوق المهنة والتي تعد من أهم العوامل التي جعلتها تتخذ من توسيع نطاق خدماتها المهنية استراتيجية للمواجهة، ومن أهمها: تزايد حدة المنافسة في سوق المراجعة وانخفاض الأتعاب المهنية، وظاهرة تغيير المراجعين، أو التحول من مكتب إلى مكتب آخر، واقتصاديات العمل التي تواجهها مكاتب المراجعة، وظاهرة استحواد مجموعة من المكاتب على النصيب الأكبر من العملاء، والاندماجات بين مكاتب المراجعة، وعوائد السمعة الجيدة لمكاتب المراجعة، والسعي نحو تحقيق رضا العملاء، والقيود النظامية والمهنية التي تتعرض لها مكاتب المراجعة.

ويعد تفشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات من أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية سعياً منها في إيجاد مصادر دخل إضافية. والبحث حول ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة أخذ أربعة أبعاد أساسية تشمل: أولاً، الدراسات المتعلقة بتحليل أتعاب المراجعة في الدول المختلفة، والعوامل المؤثرة في تحديدها سواء بالنسبة للمراجع أو العملاء، ومحاولة إيجاد نموذج عام لتحديد تلك المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأتعاب، ومدى التباين والاختلاف في أتعاب المراجعة بين مكاتب المراجعة (الحميد، ١٤٠٩هـ/١٤١٦هـ؛ أبو زيد، ١٩٨٥م؛ عبدالفتاح، ١٩٩٥م؛ راضي، ١٩٩٨م؛ الفضل، ٢٠٠٣م؛ Flesher; and Soroosh, 1980; Anderson and Zeghal, 1994; Breinn *et al.*, 1994; Walker and Johnson, 1996; Pong and Turley, 1997; Basioudis, 2002; Hay *et al.*, 2004; Nikkinen and Sahlstrom, 2004)؛ ثانيًا، الدراسات المتعلقة بتحديد الخصائص الأساسية أو العوامل المؤثرة على جودة أداء المراجعة من

خلال وجهة نظر واحدة، أو وجهات نظر مختلفة، ومحاولة إيجاد نموذج عام لتحديد تلك المتغيرات لإمكانية قياس جودة أداء عملية المراجعة (الحميد، DeAngelo, 1981; Schroeder *et al.*, 1986; Carcello, 1990; — ١٤١٦هـ Menon and Willamas, 1991; Sutton and Lampe, 1991; Carcello *et al.*, 1992; Elitzur and Falk, 1996; Stephen, 1996; Behn *et al.*, 1997; Becker *et al.*, 1998; Bell *et al.*, 2001; Lyon and Maher, 2005)؛ ثالثاً، الدراسات التي تتناول العوامل المؤثرة على استقلال المراجع وكذلك على عملية تغيير المراجع، أو تلك العوامل المؤثرة على اختيار المراجع وتأثيراتها على أتعاب المراجعة وجودة الأداء المهني (أبو الحسن، ١٩٩٣م؛ علقم والرجبي، ١٩٩٧م؛ خشارمه، ٢٠٠٢م Simon and Francis, 1988; Haskins and Williams, 1990; Copley and Docet, 1993; Craswell *et al.*, 2002)؛ رابعاً وأخيراً، الدراسات المتعلقة بدراسة وتحليل سوق المراجعة في بيئات مختلفة لتحديد نوعية السوق وآثاره على أتعاب المراجعة، وعلى جودة الأداء المهني (أبو الخير، ٢٠٠٠م Copley and Docet, 1993; Pearson and Trompeter, 1994; Brown and Raghunandan, 1997; Cullinan, 1997; Hogan, 1997; Buijink *et al.*, 1998; Fargher *et al.*, 2001; Seetharaman *et al.*, 2002).

ناقشت دراسة بيتي وفيرنلي (Beattie and Fearnley, 1998) باستخدام أداة الاستبيان أثر المنافسة المتزايدة في سوق المراجعة، وكذلك ظاهرة عروض المراجعة على تغيير المراجعين. حيث تؤكد الدراسة أن ما شهدته نهاية عقد الثمانينيات من الركود، وتغيرات كبرى في الجوانب الاقتصادية والتنظيمية لبيئة المراجعة، ساهم في زيادة كبيرة في مستوى المنافسة في سوق المراجعة الخارجية. ومع زيادة العرض لجأت مكاتب المراجعة للتكيف مع هذه الضغوط التنافسية إلى تخفيض أتعابها لجذب العملاء. الأمر الذي أثار قلق المنظمين حول الجودة الفعلية والملحوظة لعمل المراجعة. وذكرت الدراسة أنه قد نص قانون تكساس للمحاسبة العامة (Texas Public Accountancy Act, TPAA) في

الولايات المتحدة على أن المراجعة التي يتم إجراؤها بأقل من تكاليف العمل المقبولة تنتهك الاستقلال. وفي المملكة المتحدة طالب الدليل الأخلاقي للمحاسبين المعتمدين (Chartered Accountants Ethical Guide, CAEG) مكاتب المحاسبين القانونيين التي تعرض أتعابًا أقل من الأخرى أن تضمن للعملاء أنه لن يتم تضليلهم بالنسبة للخدمات ومستويات الأتعاب. كما أشارت الدراسة إلى أن الظروف البيئية المتغيرة في سوق المراجعة أثرت على قضايا التسعير، وانحياز المراجع والعمل (Audit or-Client Realignment)، وجودة المراجعة. ومن نتائج الدراسة أيضًا تبين أن أتعاب المراجعة هي السبب الرئيسي في تغيير المراجعين (التحول من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر). وبشكل عام وجد أن العوامل الاقتصادية تهيمن على العوامل السلوكية في علاقات المراجعين بالعملاء، وأن العوامل الاقتصادية هي المؤثرة على قرار تغيير المراجع.

ومن حيث العلاقة بين أتعاب المراجعة، وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى قسمت دراسة دافس وآخرون (Davis et al., 1993) أتعاب الخدمات المهنية إلى ثلاثة أنواع: أتعاب خدمات الضرائب، وأتعاب خدمات المحاسبة، وأتعاب الخدمات الاستشارية. كما أنها تستخدم ثلاثة مقاييس لمجهود المراجعة: ساعات المراجعة غير المقطرة، وساعات المراجعة التي تقدر بنسب معدلات الفواتير، وساعات المراجعة التي تقدر بمعدلات الفواتير. وتؤكد نتائج هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى، وأن الأتعاب الأعلى تكون مصاحبة لزيادة متناسبة مع مجهود المراجعة، وأن طالبي الخدمات المهنية الأخرى يدفعون أتعاب مراجعة أعلى لأنهم يتوقعون مجهود مراجعة أكبر، وهو ما تؤكدُه أيضًا دراسة أشبوخ (Ashbaugh, 2004).

وقد قدمت دراسة فيرث (1) (Firth, 1997) تحليلًا لمحددات أتعاب المراجعة وأثر تقديم الخدمات الأخرى خلاف المراجعة على أتعاب المراجعة،

وذلك من خلال تحليل أتعاب المراجعة وأتعاب الاستشارات التي تدفعها الشركات المسجلة في بورصة أوسلو للأوراق المالية إلى مكاتب المراجعة. وقد خلّصت الدراسة إلى أن حجم العميل المقاس بالأصول الكلية يعد أهم عامل في تحديد أتعاب المراجعة. وأكدت الدراسة أن مكاتب المراجعة الكبرى تحقق نسبًا عالية من أتعاب الاستشارة مقارنة بأتعاب المراجعة. وأن مكتب آرثر أندرسين (Arthur Andersen) ومكتب (KPMG) لهما النصيب الأكبر في سوق صناعة المراجعة، حيث يحصلان على نسبة أكبر من (٥٠٪) من أتعاب المراجعة، وأتعاب الاستشارة، والأتعاب الكلية. وأن كلاً من شركتي (KPMG) و (PriceWaterhouse) لهما أكبر نسبة لأتعاب الاستشارة بالنسبة لأتعاب المراجعة، مما يؤكد وجود علاقة سلبية بين أتعاب المراجعة وأتعاب الاستشارة.

وقام نفس الباحث بإجراء دراسة أخرى في (٢٠٠٢م) لبحث أثر الخدمات الاستشارية على أتعاب المراجعة، والعلاقة بين الخدمات الاستشارية ووجود تقارير مراجعة متحفظة. وقد أكدت الدراسة أن نسبة كبيرة ومنتامية من عوائد الكثير من مكاتب المراجعة من أعمال غير المراجعة. كما قدمت نتائج هذه الدراسة تأييدًا لفكرة أن العلاقة الإيجابية بين أتعاب خدمات المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية تكون نتيجة لأحداث معينة في الشركة تخلق طلبًا على الخدمات الاستشارية وفي نفس الوقت تتطلب المزيد من المراجعة.

وفي دراسة ليندن (Linden, 1997)، التي تناولت أثر الخدمات الأخرى على استقلال المراجع بسبب صراع المصالح وتقديم بيانات غير موثوق بها، أشارت النتائج إلى أن نسبة أتعاب الخدمات الأخرى عام ١٩٩٦م وصلت إلى (٣٧٪) من إجمالي الدخل مقارنة بنسبة (٣٠٪) للمراجعة التقليدية. وأكدت هذه الدراسة على ضرورة الكشف عن الأتعاب الناشئة من هذه الخدمات بقوة القانون.

ومن زاوية أخرى أظهرت دراسة ويسنانت وآخرون (Whisenant *et al.*, 2003) ما إذا كانت أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى يتم تحديدهما بشكل متزامن، وذلك باستخدام تقديرات معادلة واحدة لنماذج الأتعاب. وقد أكدت نتائج الدراسة هذه الفرضية نتيجة وجود علاقة مصاحبة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى، حيث إن محددات متماثلة مثل تكاليف الوكالة، وتعقيد العمليات، والحجم، والمخاطر، والأداء، وخصائص المراجع، تؤكد أن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى يتم تحديدهما بشكل متزامن. وأن الفشل في ذلك يؤدي إلى استنتاجات مختلفة عن تدفق المعلومات بين الخدمتين.

وتعد اقتصاديات العمل من العوامل الجوهرية التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية، فمكاتب المراجعة تنتمي للقطاع الخاص الهادف إلى تحقيق الأرباح وتتعرض لضغوط اقتصادية تحد من مقدرتها على الاستمرار والتوسع. وقد أيدت دراسة أروندا (Arrunada, 1999)، التي تهدف إلى بحث وتحديد ضوابط عرض الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجعون لعملاء المراجعة لما لها من إيجابيات متعلقة باقتصاديات المجال، والتي من أهمها: توفير التكاليف عند تقديم كل من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية من نفس المراجع على اعتبار أن كلا الخدمتين يحتاج إلى استخدام نفس المعلومات ومثال ذلك أن المعلومات المطلوبة لتقييم نظام الرقابة الداخلية مماثلة لتلك المعلومات اللازمة لتحسين أدائه المستقبلي. كذلك يرى الباحث أن تقديم الخدمات الاستشارية مع المراجعة يسهم في زيادة أهلية وقدرة مكتب المراجعة على كشف العيوب في الحسابات وتكوين حكم رشيد لأنه سوف يكون لديها عمق أكبر بالعمل، إضافة إلى أنه يُمكن مكتب المراجعة من التعاقد والاستخدام الكفاء للخبراء للتحسين والحكم الصائب

والتوسيع في الأنشطة المتخصصة. وقد استنتج الباحث من دراسته أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة يقلل التكاليف الكلية، ويزيد المنافسة الفنية، ولا يؤثر بالضرورة على استقلال المراجع أو جودة أدائه.

كذلك تؤكد دراسة هوجتون وجاب (Houghton and Jubb, 1999) في استراليا أهمية تقديم مكاتب المراجعة خدمات استشارية بجانب المراجعة التقليدية وذلك لتعويض التكاليف الناشئة عن المجهود الإضافي المطلوب للعمليات، حيث يصعب على تلك المكاتب تعويض تكاليف إصدار رأي متحفظ من خلال أتعاب المراجعة وحدها. وقد تم التوصل إلى هذه النتيجة بعد مراقبة عدد من المتغيرات تتضمن حجم العميل، وتعقيد عمليات شركة العميل، ومجال صناعته، وحجم مكتب المراجعة.

عامل آخر هام ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية: هو زيادة تركيز السوق واحتكار عدد من مكاتب المراجعة الكبرى تقديم الخدمات المهنية. وهناك دراسات ناقشت هذه الظاهرة، وحاولت بحث أثر زيادة التركيز على المنافسة في سوق المهنة وعلى أتعاب المراجعة، فقد قام بيرسون وترومبيتر (Pearson and Trompeter, 1994) ببحث تركيز مقدمي خدمة المراجعة في سوق المراجعة الأمريكية، وأثره على أتعاب المراجعة، وذلك باستخدام أتعاب المراجعة والبيانات المالية لعدد (١٤٠) شركة من شركات التأمين على الحياة والصحة، وعدد (١٠١) شركة للتأمين على الممتلكات ضد الحوادث. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن مستويات التركيز المرتفعة في السوق تكون مرتبطة بمستويات عالية من المنافسة على الأسعار أي تقل الأتعاب. وتؤيد بيانات الدراسة أن سوق خدمات المراجعة هو سوق تنافسي احتكاري، والذي يكون فيه تميز المنتجات محدودًا. كما تؤكد النتائج أن عملاء معينين يقبلون تعويض الأتعاب المنخفضة مقابل الحصول على

خدمات مميزة، وبالتالي لا يلزم على المكاتب الكبرى تخفيض أتعابها لجذب العملاء، ذلك أن السمعة العالية التي تتمتع بها المكاتب الكبرى نتيجة تقديم خدمات متميزة، وذات جودة عالية يمكنها من فرض أتعاب عالية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن من أهم عوامل المنافسة وزيادة التركيز في سوق المراجعة هي اندماج المكاتب.

وفي المملكة المتحدة ولتحقيق نفس الهدف تناولت دراسة موزير وتورلي (Moizer and Turley, 1989) عددًا من جوانب التغيير في هيكل السوق والتي من أهمها مستوى التركيز في سوق المهنة، حيث تم بحث التغييرات في أحد شرائح السوق لخدمات المراجعة، وبالتحديد خدمات المراجعة للشركات الصناعية والتجارية، وذلك في الفترة من ١٩٧٢م إلى ١٩٨٢م. وقد أكدت نتائج هذه الدراسة زيادة التركيز في سوق خدمات المراجعة، فقد انخفض عدد مكاتب المراجعة من (١٤٠) مكتبًا في عام ١٩٧٢م إلى (٨٥) مكتبًا في عام ١٩٨٢م، وأن هذا التركيز نتيجة لآليتين: الأولى اختيار العملاء للمكاتب الأكبر وتفضيلهم لها لعرضها خدمات مرغوبة أكثر، والثانية اندماج مكاتب المراجعة لتشكل كيانات مهنية أكبر.

وركزت دراسة ويلكينس وأكمادي (Willekens and Achmadi, 2003) على مسألة منافسة الأسعار في سوق المراجعة البلجيكي، وعا إذا كانت زيادة تركيز السوق أدت إلى تغيير في نموذج تسعير المراجعة للعامين ١٩٨٩م و١٩٩٧م. وقد تم اختيار بيانات عام ١٩٨٩م لأنها ما زالت غير متأثرة بالاندماجين الكبيرين اللذين حدثا في ذلك العام. ولقد أثارت الاندماجات والزيادة في التركيز قلقًا عامًا حول تغيير وضع السوق وهبوط درجة المنافسة، إلا أن نتائج الدراسة تشير بقوة إلى أن المنافسة زادت بين عام ١٩٨٩م وعام ١٩٩٧م، أي أن التركيز المتزايد أدى نوعًا ما إلى زيادة المنافسة في الأسعار.

كذلك تؤكد دراسة بيتي وفيرنلي (Beattie and Fearnley, 1994) التي تبحث أيضًا التغيرات في هيكل سوق خدمات المراجعة في نفس البيئة. ولكن في الفترة من عام ١٩٨٧م وحتى عام ١٩٩١م، باستخدام عينة كبيرة من الشركات المسجلة. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود مستوى متزايد من التركيز في سوق المهنة نتيجة للتغيرات في بيئة المراجعة. حيث زاد تركيز المكاتب الأربعة الكبيرة من (٤٣%) إلى (٥٩%) في فترة الدراسة، بينما زادت نسبة ٢٠ مكنبًا من (٨٣%) إلى (٩٠%). وأشارت الدراسة إلى أن نسبة تركيز المكاتب تقترب إلى مستوى حدده اقتصاديو الصناعة بأنه مؤشر لهيكل سوق احتكار الأقلية. كما حددت الدراسة العوامل الرئيسية التي أدت إلى التغيير في التركيز بأنها اندماجات المكاتب، والتغيرات في سوق العملاء، وتوزيع المراجعين للشركات المسجلة حديثًا.

وتعد السمعة الجيدة أحد أهم العوامل المؤثرة على اقتصاديات عمل مكاتب المراجعة، لذلك كان على مكاتب المراجعة محاولة تحقيق سمعة جيدة من خلال تمييز الخدمات، و الجودة والدقة في العمل وغيرها من الطرق لجذب العملاء. وقد بحثت دراسة فارغر وآخرون (Fargher *et al.*, 2001) الطلب على سمعة المراجع في الأسواق الدولية لخدمات المراجعة من خلال فحص عينه من أتعاب المراجعة في عشرين دولة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب المعادلات المتزامنة وذلك لمراعاة أن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة يتم تحديدهما تبادليًا بالتفاعل بين الطلب على جودة المراجعة من العميل، وعرض مكتب المراجعة لجودة المراجعة. وتشير النتائج أنه كلما زاد الكشف عن الأتعاب في الدولة كلما كان من الأرجح اختيار مراجع مكتب كبير. وتؤكد أيضًا أن أتعاب المراجعة العالية تكون مصاحبه للزيادة في خطر الشركة في الدول التي يزداد فيها الضوابط والأنظمة القانونية على المراجعين.

كما تؤكد دراسة مويزر (Moizer, 1997) أن مكاتب المراجعة تتمتع بدرجات متفاوتة في السمعة، وأن السمعة الجيدة تكون ناتجة عن جودة عالية، وساعات مراجعة أكثر، وإن الجودة العالية تتطلب تكاليف عالية وبالتالي أتعاباً عالية. وتؤكد الدراسة أيضاً أنه يمكن الأخذ بمستوى أتعاب المراجعة كمقياس للجودة، حيث أشارت إلى أن نسبة أتعاب مكاتب المراجعة الستة الكبار بين (١٦٪) و (٣٧٪) عبر الدول، وقد كشفت الدراسات إلى أن المكاتب الكبرى تتميز عن المكاتب الأخرى بتقديم خدمات أعلى جودة.

كذلك تناولت دراسة كاني وفيلبيخ (Chaney and Philipich, 2002) أثر فشل مراجعة شركة إنرون (Enron) على سمعة المراجع. حيث تؤكد الدراسة أن سمعة المراجع ترتبط بمستويات الجودة الملحوظة والفعلية، وأنه عند المخاطرة بجودة المراجعة فلن تكون هناك ثقة بأن تقرير المراجعة يقدم مستوى التأكيد اللازم لمستخدمي البيانات المالية، وإذا ضعفت سمعة المراجع فإن قدرة الشركة تقل في المدى الطويل على جذب عملاء جدد أو الاحتفاظ بالعملاء القائمين.

وبجانب انخفاض أتعاب المراجعة والضغوط الاقتصادية التي تواجهها المكاتب وتركيز سوق المهنة ومردود السمعة الجيدة للمكتب، تعد مسألة تحقيق رضا العملاء من العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية. فقد أكدت دراسة بهن وآخرون (Behn et al., 1997) عن محددات رضا العميل، وجود علاقة إيجابية وهامة بين كثير من صفات جودة المراجعة ورضا العملاء، وعلاقة سلبية بين تشكك المراجع ورضا العميل. وأن مكاتب المراجعة الستة الكبار تركز جهودها على الصفات التي وجدت مصاحبة لرضا العميل، ذلك أن تلك المكاتب يمكن أن تقدم رأي مراجعة ولكن احتياجات العملاء أكثر بكثير من ذلك الرأي، لذا تواجه تلك المكاتب تحدياً للوفاء بتلك الاحتياجات وتعظيم رضا العميل. وقدمت دراسة أخرى، قام بها

نفس الباحثين في (١٩٩٩م)، لبحث العلاقة بين رضا العميل وأتعب مكاتب المراجعة الستة الكبار، دليلاً على أن مراجعات تلك المكاتب المقدمة إلى العملاء تتمثل في تلك الخدمة المميزة في نظرة إدارة العميل. وأن رضا العميل عن الخدمات مرتبط إيجابياً بالأتعب المرتفعة.

ومن أهم العوامل التي ساهمت في توجه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية هو محاولة بقاء المهنيين في موقع المنظم للمهنة ومسيطر على تقديم خدماتها في أن واحد. حيث تناولت دراسة بكر (Baker, 1993) الاستراتيجيات التي تبنتها مكاتب المراجعة لمواجهة تهديد التنظيم الخارجي للمهنة والمتمثل في تنظيم الحكومة المتزايد، وزيادة المسؤوليات والالتزامات القانونية، والتكنولوجيا المتغيرة. وتتمثل تلك الاستراتيجيات فيما يلي:

١- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال تقديم تسهيلات وخدمات إضافية مثل تقديم الاستشارات.

٢- الحفاظ على العلاقات مع الآخرين مثل البنوك، والمستثمرين المحتملين، والجامعات، وغيرهم.

٣- تقديم انطباع عن شكل المكتب. وتستند هذه الاستراتيجية إلى إبراز أهمية ما تقدمه المكاتب من خدمات مهنية للاقتصاد والعملاء والمجتمع بشكل عام.

كما استعرضت دراسة دالي واسكولر (Daly and Schuler, 1998) الطرق التي تحاول بها مكاتب المراجعة أن تقنع فئات المجتمع بأنها الأنسب في إعادة تنظيم نفسها وقدرتها على تحديث نفسها كشركات تقدم خدمات مهنية. وقد أشارت هذه الدراسة إلى اتجاه مكاتب المراجعة في عقد الثمانينات إلى الترويج لنفسها ليس كمراجعين يخدمون مصالح العامة ولكن كمهنيين يخدمون العملاء لحل مشاكل العمل. وقد تناولت هذه الدراسة أحد الأساليب التي تم استخدامها بواسطة مكتب (KPMG)، وذلك بقيامه عام ١٩٩٣م بتوزيع شريط فيديو للعملاء

وأستاذة المحاسبة في كليات الأعمال في الولايات المتحدة، يقوم فيه المكتب بإعلام المشاهدين عن التهديدات الاقتصادية والحل المتمثل في الخدمات المهنية التي يقدمها.

وتؤكد دراسة أروندا (Arrunada, 1999) والتي تهدف إلى بحث وتحديد ضوابط عرض الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجعين لعملاء المراجعة، أنه على السلطات التشريعية تيسير استخدام وتطوير الإجراءات الوقائية التي يوفرها العمل الاقتصادي الحر، والسماح للمراجعين بتوفير كل أنواع الخدمات والتنظيم الذاتي لتقدمها.

وقد تناولت العديد من الدراسات أهمية التدخل التنظيمي لتنظيم ومراقبة تقديم الخدمات المهنية المتنوعة التي تقدمها مكاتب المراجعة. فقد كشفت دراسة صبري (Sabri, 1993)، التي تبحث وضع الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة في الأردن على أن غالبيتها تعد ذات طبيعة استشارية، الأمر الذي يستلزم ضرورة إقرار معايير لتنظيمها.

كما تؤكد دراسة سيترون (Citron, 2003) تحول مكاتب المراجعة الكبيرة إلى مزاوله الخدمات الاستشارية، الأمر الذي أدى إلى ظهور منافسة متزايدة بين مكاتب المراجعة في المملكة المتحدة، مما يتطلب وجود خطوط إرشادية أخلاقية للمهنة خاصة فيما يتعلق بالاستقلال.

أما دراسة لير وآخرون (Lyer et al., 2003) سعت إلى اكتشاف تأثير متطلبات الكشف عن أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى، على أساس عينة مكونة من (١٥٦) شركة في المملكة المتحدة لمجموعة شركات كشفت عن تلك الأتعاب ومجموعة شركات أخرى لم تكشف عنها وذلك عام ١٩٩١م. وبإجراء مقارنة في اتجاهات أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى لهاتين المجموعتين من عام ١٩٩١م وحتى عام ١٩٩٤م، أشارت نتائج

الدراسة إلى أن متطلبات الكشف لها تأثير محدود على تقليص النمو في أتعاب الخدمات المهنية الأخرى، كما أن هناك ارتباطاً إيجابياً بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات المهنية الأخرى.

١-٤-٣ آثار تقديم الخدمات المهنية الأخرى لعميل المراجعة على استقلال المراجع

تعد مسألة استقلال المراجع من أهم الجوانب التي أثارت قلق منظمي المهنة خاصةً بعد تزايد اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية. ولقد كثر النقاش بشأن هذا الموضوع، وظهرت العديد من البحوث والدراسات، منها ما يؤكد تأثير استقلال المراجع، ومنها ما يعارض ذلك، والبعض حاول تقديم اقتراحات لحل المشكلة.

دراسة أشبوخ (Ashbaugh, 2004) مثلاً تناولت القضايا الأخلاقية المرتبطة بتقديم خدمات المراجعة والخدمات المهنية الأخرى، وأشارت إلى أن هناك نمواً خلال القرن العشرين في الطلب على الخدمات الأخرى نتج عنها زيادة نسبة إيرادات مكاتب المراجعة الكبرى، وبالتالي زيادة قوة الروابط الاقتصادية بين المراجعين وعملائهم. مما أثار مخاوف منظمي المهنة لإمكانية تأثير استقلال المراجع من خلال سعيه لإرضاء العملاء، وبالتالي الحفاظ على تلك الروابط. كما ذكرت الدراسة أنه خلال ما يزيد عن (٤٠) عاماً قامت لجان كثيرة، ومجالس إدارات، وهيئات مهنية بدراسة المخاطر المصاحبة للمراجعين الذين يقدمون خدمات مهنية أخرى لعملائهم. وقد قدمت الدراسة مجموعة من الخدمات التي يعد من غير القانوني أن يقدمها مكتب المراجعة إلى عميل المراجعة، وهي تتضمن الخدمات التالية: إمساك الدفاتر، أو خدمات أخرى مرتبطة بسجلات المحاسبة أو القوائم المالية لعميل المراجعة، وتصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها، وخدمات التقييم أو المشاركة في تقارير التوزيعات العينية، والخدمات الائتمانية، وخدمات إجراء المراجعة الداخلية، وأعمال الإدارة أو الموارد البشرية،

والخدمات الاستشارية، والخدمات القانونية وخدمات الخبراء غير المرتبطة بالمراجعة، والخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين والأنشطة المتنوعة.

وبالمثل، تؤكد دراسة إكين (Ikin, 2003) التي أجريت على (٢١٤) شركة استرالية مسجلة عام ١٩٩٧م، أن تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى خلاف المراجعة يزداد نموًا ويتعدى مستوى خدمات المراجعة نفسها، وأن تقديم تلك الخدمات يضعف استقلال المراجع إما من خلال تضارب المصالح أو تبعية الأتعاب أو كلاهما.

كما عرضت دراسة سيميونك (Simunic, 1984) آراء بعض لجان تنظيم المهنة بشأن تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية لنفس العميل، حيث ذكرت لجنة ميتكالف (Metcalf) أن عرض كلا الخدمتين يمكن أن يخلق تضارب في المصالح، خاصةً عندما تعين مكاتب المراجعة إداريي العميل. إلا أن لجنة كوهن (Kohen) أعلنت في عام ١٩٧٨م أنها لم تجد أي دلالة هامة على وجود علاقة بين تقديم الخدمات الإدارية والمراجعات التقليدية، وقد أكدت اللجنة أنه يمكن أن يكون هناك فعالية مشتركة بالعرض المشترك للخدمتين. وباستخدام بيانات أتعاب عينة من الشركات العامة الأمريكية، أعطت نتائج هذه الدراسة سيميونك (Simunic, 1984) احتمالاً عالياً بتأثر استقلال المراجع عند محاولته إخفاء الأخبار السيئة عن حملة الأسهم لحماية مصالحه. وقد خلصت الدراسة إلى أن أتعاب المراجعة من العملاء الذين يحصلون على الخدمات الاستشارية من مراجعيهم أعلى بشكل واضح من أتعاب المراجعة من العملاء الذين لا يفعلون ذلك، وتتسجم هذه النتيجة مع وجود فعالية للإنتاج المشترك للخدمتين. كما خلصت إلى أنه وبالرغم من إمكانية وجود الفعالية في التقديم المشترك، إلا أن هذا لا يدل بالضرورة على أن الأداء المشترك لخدمات المراجعة والخدمات الاستشارية مرغوب فيه، وذلك لأن الفعالية قد تكون في أتعاب المكاتب ومن ثم يمكن أن يخلقوا بأنفسهم تهديدًا على الاستقلال.

وبحثت دراسة شارما وسدهو (Sharma and Sidhu, 2001) العلاقة بين الأتعاب الناتجة عن التقديم المشترك لخدمات المراجعة والخدمات الاستشارية و رأي المراجعين بشأن وضع المنشأة. وقد أجريت هذه الدراسة على عينة من (٤٩) شركة استرالية مفلسة، بالاعتماد على نموذج يتضمن عدة متغيرات وهي: نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى الأتعاب الكلية، والعسر المالي، وحجم العميل، وسمعة المراجع، ووقت المراجعة. وقد خلصت الدراسة بتأثر استقلال المراجع بالأتعاب المرتفعة من التقديم المشترك للخدمات وإصدار رأي بكفاءة ونجاح المنشأة. وأشارت الدراسة إلى ضرورة مراعاة الهيئات التنظيمية نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية إلى الأتعاب الكلية عند وضع الأنظمة، لتحديد مصلحة المراجع المالية لدى العميل والتي تؤثر على استقلال المراجع.

وفي دراسة فيرث (٢) (Firth, (2), 1997) استخدمت بيانات من (٥٠٠) شركة من شركات العملاء في بريطانيا لبحث أثر تقديم مكاتب المراجعة لخدمات استشارية إلى عملاء المراجعة على استقلال المراجع. وقد أشارت النتائج إلى أن تقديم خدمات استشارية إلى عميل المراجعة قد يؤدي إلى توافق رأي المراجع عن ممارسات المحاسبة محل التساؤل مع رؤى الإدارة، وذلك حرصاً على مصالحه المادية، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية.

أما دراسة كيني وآخرون (Kinney et al., 2004) فنناقشت العلاقة بين أتعاب الخدمات المهنية الأخرى وانخفاض جودة التقارير المالية. وبينت الدراسة بأن هيئة الأوراق المالية الأمريكية (Securities and Exchange Commission, SEC) قد أكدت العدد المتزايد لإعادة صياغة التقارير المالية الصادرة من قبل أثناء النصف الثاني من التسعينيات، تلك الفترة التي زادت فيها أتعاب الخدمات المهنية الأخرى عن أتعاب خدمة المراجعة نفسها. وقد أجريت الدراسة في الفترة من عام ١٩٩٥م حتى عام ٢٠٠٠م، باستخدام أتعاب تفصيلية لعينة من (٤٣٢) شركة التي أعادت

صياغة تقاريرها المالية، وعينة من (٥١٢) شركة مسجلة مماثلة لم تعد صياغة تقاريرها المالية. حيث قسمت الدراسة الخدمات المهنية الأخرى إلى أربع شرائح وهي: تصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها، والمراجعة الداخلية، وخدمات الضرائب، والخدمات الاستشارية. وقد توصلت الدراسة إلى ثلاث نتائج تشمل ما يلي:

١- لا يوجد علاقة إيجابية بين أتعاب تصميم نظم المعلومات المالية وتنفيذها، أو خدمات المراجعة الداخلية، وإعادة صياغة التقارير المالية.

٢- توجد علاقة سلبية هامة بين أتعاب خدمات الضرائب وإعادة صياغة التقارير، والتي تفسر على أن خدمات الضرائب تحسن جودة المراجعة، أو أن الشركات عالية الجودة تميل إلى طلب خدمات الضرائب من المكتب المراجع لها.

٣- هناك علاقة موجبة هامة بين الخدمات المهنية الأخرى وإعادة صياغة التقارير.

كذلك تناولت دراسة كارلسون وسجوبرج (Karlsson and Sjoberg, 2004) التي طبقت في السويد أثر تطبيق قانون (Sarbanes-Oxley) والذي يتطلب الفصل بين خدمات المراجعة والخدمات المهنية الأخرى بعد زيادة إقبال معظم مكاتب المراجعة على عرض خدمات المراجعة و الخدمات الأخرى في آن واحد ولنفس العملاء. وبعد إجراء اللقاءات الشخصية المتعمقة مع ممثلي مكاتب المراجعة الأربعة الكبار ومع مجموعة من الأفراد ذوي العلاقة، أشارت النتائج أن هذا القانون بشكل عام ليس له تأثير كبير على أنشطة مكاتب المراجعة السويدية. إلا أن نتائج الدراسة تؤيد في ظل هذا القانون احتمال زيادة أتعاب المراجعة، وانخفاض أتعاب الخدمات الأخرى. كما أن هذا القانون يمكن أن يظهر مكاتب المراجعة أكثر استقلالاً، ويزيد المنافسة في سوق الخدمات المهنية.

وفي دراسة كويك وآخرون (Quick *et al.*, 2005) التي أجريت في الدنمارك، بهدف تحليل ما إذا كانت القيود على تقديم خدمات استشارية تزيد ثقة الأطراف التي لها مصلحة في استقلال المراجع، تم التمييز بين الاستقلال ذهنياً، والاستقلال ظاهرياً. وناقشت الدراسة بعض الآراء التي تؤيد تقديم خدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة، مثل أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤدي إلى تخفيض التكاليف، وزيادة كفاءة المراجعة وجودتها نتيجة تدفق المعلومات بين خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية، وأن تقديم تلك الخدمات يقلل من مخاطر العملاء الاستشارية، ويزيد ثقتهم. كما أنه يمكن الفصل بين قسم خدمات المراجعة وقسم الخدمات الاستشارية. ويعارض الباحث هذه الآراء ويرى أن تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة ينتج عنه اعتماد مالي على العميل مما يضعف الاستقلال. ولا يمكن تبرير نقص استقلال المراجع بزيادة الكفاءة والفعالية في خدمات المراجعة والاستشارة. كما أن تدفق المعلومات من الخدمات الاستشارية لا يستخدم لزيادة جودة المراجعة وإنما لتقليل تكلفتها، وأن الفصل بين عمل المراجعة والعمل الاستشاري لم يكن له أثر إيجابي على الاستقلال الملحوظ. وتؤكد نتائج الدراسة أن تقديم خدمات استشارية لعميل المراجعة يضعف استقلال المراجع الظاهر. ولتحقيق الثقة في البيانات المالية لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً ذهنياً، وإنما يجب أن تؤمن الأطراف المستفيدة من التقارير المالية باستقلال المراجع، أي لا بد أن يكون المراجع مستقلاً ظاهرياً. لذا يشير الباحث إلى ضرورة الحد من فرص المراجعين القانونيين في تقديم الخدمات الاستشارية لما لها من أثر سلبي على استقلال المراجع.

وبالمثل، يرى الحسني (الحسني، ١٩٩٨م) منطقية وجود تعارض بين مراجعة حسابات العميل وتقديم خدمات استشارية له في نفس الوقت، وذلك للأسباب التالية:

- ١ - عندما تقدم مكاتب المراجعة هذه الخدمات لنفس عميل المراجعة قد يؤدي بها إلى التحيز بحيث يصعب عليها الحفاظ على استقلالها.
- ٢ - قد تتطور العلاقة إلى أن يصبح المكتب معتمداً على نجاح العميل لتكوين سمعة لنفسه.
- ٣ - قد يتحول المكتب إلى أن يكون هو صاحب القرار، وبالتالي يصبح المكتب مراجعاً لقراراته.
- ٤ - قد تتطور العلاقة بين الطرفين إلى علاقة وثيقة غير عادية تؤثر بشكل ملموس على استقلاليته كمراجع.

وعلى العكس نجد دراسة ديفوند وآخرون (Defond *et al.*, 2002) تؤكد أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة لا يضعف استقلال المراجع. حيث إن الاستقلال يستبدل بميل المراجعين إلى إصدار آراء مراجعة محل اهتمام دائم، وإن قلق المنظمين على استقلال المراجع من تقديم الخدمات الاستشارية يرتكز على فرض أن المراجعين يكونون عازمين على التوضيح باستقلالهم مقابل الاحتفاظ بالعملاء الذين يدفعون أتعاب الخدمات الاستشارية. ولكن المشكلة بهذا الفرض هي أنه يتجاهل تكاليف المراجعين المتوقعة بتعريض استقلالهم للشك، خاصةً خسارة السمعة وتكاليف دعاوي التقاضي التي من المرجح أن توفر حوافز للمراجعين للحفاظ على استقلالهم.

كذلك دراسة كراسويل (Craswell, 1999) والتي تهدف إلى تحديد ما إذا كان تقديم الخدمات المهنية الأخرى خلاف المراجعة يؤثر على قرارات تقارير المراجعين. وقد تم اختبار هذا الفرض بالاعتماد على المعلومات العامة المتاحة للشركات الاسترالية المسجلة وذلك للأعوام ١٩٩٤م و١٩٨٧م و١٩٨٤م. ولقد توصل الباحث إلى أن الخدمات المهنية الأخرى لا تشكل تهديداً على استقلال المراجع في إعداد التقارير وإبداء رأي متحفظ.

كما استنتجت دراسة كراسويل وآخرون (Craswell *et al.*, 2002) التي تبحث أثر تبعية الأتعاب على استقلال المراجع، أن تبعية الأتعاب لا تشكل تهديدًا لاستقلال المراجع، وأن مكاتب المراجعة تستخدم آليات لحماية استقلال المراجع مثل مراجعة النظير (Peer Reviews). كما تؤكد النتائج أنه إذا كان الكشف عن الأتعاب إلزاميًا فإن المراجعين يصدرن آراء متحفظة بغض النظر عن الأهمية الاقتصادية للعميل.

وعلق كوكس وآخرون (Cox *et al.*, 2000) على ما جاء في معايير هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) المتعلقة باستقلال المراجع من اقتراح بشأن فرض حظر تنظيمي على تقديم بعض الخدمات المهنية الأخرى خلاف المراجعة بهدف حماية استقلال المراجع. ومن أهم ما جاء في هذا التعليق ما يلي:

١- يرى الباحثون أن هيئة الأوراق المالية الأمريكية فشلت في إظهار أي فوائد تتولد عن تعديلاتها المقترحة.

٢- لم تقدم الهيئة أي دليل نظامي على أن تقديم المراجع لخدمات مهنية أخرى إلى عملاء المراجعة يقلل من استقلال المراجع، بالإضافة إلى أنه لا يوجد دليل على أن الأسواق المالية الأخرى استفادت من أنواع القيود التي فرضتها هيئة الأوراق المالية الأمريكية.

٣- إن ذلك الاقتراح سوف يؤثر سلبًا على الكثير من الشركات العامة في الولايات المتحدة، وعلى الأرباح من الخدمات الاستشارية والمراجعة، وعلى فرص العمل التي تساعد مكاتب المراجعة على استخدام موظفين مرتفعي الكفاءة. وهذه الجوانب الاقتصادية لم تأخذها هيئة الأوراق المالية في الاعتبار عند وضع الاقتراح. إضافة إلى تجاهلها التكاليف التي سوف تفرضها تلك التعديلات على مكاتب المراجعة والمستثمرين واقتصاد الولايات المتحدة.

٤- إن هذا الاقتراح يمكن أن يقلل عدد المنافسين الفعالين الذين يقدمون خدمات المراجعة، والخدمات المهنية الأخرى لشركة عامة معينة.

٥- سوف يخلق هذا الاقتراح إطار عمل غامض والذي من المرجح أن يفرض عبئاً تنظيمياً.

وعليه، فإن الرأي المثالي يكمن في ترك المجال للسوق التنافسي في أن يحدد درجة الفصل المناسبة بين المراجعة والخدمات الاستشارية. وإنه يمكن لهيئة الأوراق المالية أن تستخدم أسلوب كشف الشركات العامة عن الأتعاب التي تدفعها للمراجعين، كما تفعل المملكة المتحدة، دون أن تمنع تلك الخدمات، فمن الممكن من خلال ذلك الكشف الدقيق للتقارير وتمكين العملاء من التوصل إلى قرارات فعالة.

وفي المملكة العربية السعودية حاول يماني (يماني، ١٤١٢هـ) إلقاء الضوء على بعض المشكلات التي تتعرض لها مهنة المراجعة وتقديم بعض الاقتراحات لحلها، وذلك من خلال دراسة تهدف إلى استطلاع آراء المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في أثر أربعة عوامل على استقلال المراجع الخارجي وهذه العوامل هي: مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، والخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للعميل، ودور الإدارة في اختيار المراجع، وحجم مكتب المراجعة. وقد أوضحت نتائج الدراسة أن دور إدارة الشركة المساهمة في اختيار المراجع يعد أكثر عوامل الدراسة خطورة على استقلال المراجع. كما أن هناك إجماعاً من الفئات الثلاثة محل الدراسة على أن ارتفاع مستوى المنافسة يشكل خطراً على استقلال المراجع، سواء كان المكتب الذي ينتمي إليه صغيراً أو كبيراً. أما بالنسبة لحجم المكتب فقد كان هناك إجماع في الآراء على أن مكاتب المحاسبين القانونيين الصغيرة أكثر عرضة لفقد استقلالها من المكاتب الكبيرة. كما أشارت نتائج الدراسة أن الخدمات الاستشارية التي

تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين ليس لها تأثير على استقلال المراجع. ويرى الباحث أن السبب قد يكون في عدم انتشارها بدرجة كافية، أو عدم الوعي بوجودها رغم انتشارها، أو الشعور بإمكانية فصلها عن خدمات المراجعة.

وفي المملكة العربية السعودية أيضاً استهدف بحث الجبر وعلي (الجبر وعلي، ١٤٢١هـ) دراسة مدى السماح أو منع الجمع بين تقديم المراجع للخدمات الاستشارية وتقديم خدمة المراجعة لعميل واحد، في ضوء نصوص الأنظمة واللوائح وقواعد السلوك المهني، ومعايير المراجعة في السعودية، من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة، ودراسة نصوص القوانين والتشريعات والقواعد والمعايير، ومن ثم الاستنباط والوصول للنتائج. وقد خلص الباحثان إلى أنه يوجد رأيان حول موضوع الجمع بين خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية لنفس العميل. فالرأي الأول: يرى أن تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية يؤثر على استقلال المراجع نتيجة لوجود علاقة ومصلة مشتركة بين المراجع وعميله، أي وجود علاقة مادية نتجت عن كون المراجع مستشاراً للعميل. أما الرأي الثاني: فيرى أن تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية لا يؤثر على استقلال المراجع، وذلك لأن هناك فرقاً بين تقديم الخدمات الاستشارية وبين المشاركة في اتخاذ القرار النهائي كعضو في الإدارة، فقد تقبل الإدارة هذه الاستشارة أو ترفضها. كما أن استقلال المراجع الحقيقي هو حالة فكرية.

وإكمالاً لهذه الدراسات، سوف تركز هذه الدراسة على كشف النقاب عن دوافع اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية. منها على سبيل المثال: الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية، والخدمات القانونية، والخدمات الائتمانية وغيرها إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. كما تحاول الدراسة تقديم تحليل لروابط العرض والطلب كأساس يمكن من خلاله

التعرف على العوامل التي ساهمت في نجاح استحواذ مكاتب المراجعة في السعودية على خدمات مهنية ذات طبيعة غير محاسبية.

١- ٥ منهج البحث

اعتمد الباحثان على النظرية الإيجابية (Positive) والتي استخدمت استخدامًا واسعًا في البحوث المحاسبية، وتقوم على الشرح والتفسير والتنبؤ بسلوك ظاهرة معينة، وذلك من خلال مراجعة الدراسات السابقة وواقع الظاهرة محل البحث، حيث يستتبط الباحث فرضيات الدراسة بالاعتماد على العلاقات بين مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالظاهرة محل البحث (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م). ولقد تمت صياغة ثلاث فرضيات مدعمة بعدد مختار من المتغيرات المحددات، وذلك لما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية. وهذه الفرضيات هي:

١- لا يعود اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية بجانب مراجعة الحسابات إلى ما شهده ويشهده المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من ظروف ومشاكل وتحديات.

٢- لم يساهم ارتفاع مستوى الطلب على الخدمات المهنية الأخرى (مثل الخدمات الاستشارية) في اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبة والمراجعة) ونجاحها في الاستحواذ على تقديم مثل هذه الخدمات.

٣- لم يؤثر تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات سلبًا على استقلال المراجع.

ولتحقيق أهداف البحث تم توظيف نظرية الوكالة (Agency Theory) كما تم توضيحها وتوظيفها في دراسة بنستون (Benston, 1985) لتحليل روابط العرض

والطلب على الخدمات المهنية المقدمة بواسطة مكاتب المراجعة. حيث قدمت هذه الدراسة تحليلاً تم من خلاله كشف النقاب عن روابط العرض والطلب في سوق الخدمات المهنية في بريطانيا. كما قسمت مبررات الطلب على خدمة المراجعة إلى ثلاثة أقسام، وفقاً للروابط التي تنتج عنها، واعتماداً على توظيف نظرية الوكالة (الخدمة مقابل الأتعاب) والتي تؤكد على أهمية الرقابة بالنسبة لأصحاب المصلحة وذلك كما يلي:

- ١- الطلب على الخدمة قد يكون من شركة إدارتها هي المالكة.
- ٢- الطلب على الخدمة من شركة إدارتها هي المالكة ولكن ترغب في جذب المستثمرين.
- ٣- الطلب على الخدمة من شركة تكون الملكية فيها منفصلة عن الإدارة.

كما أضافت الدراسة عدداً آخرًا من المستفيدين منهم مستخدمو القوائم المالية والحكومة والموظفون والمحللون الماليون والإعلام والمجتمع بصفة عامة، ولكل فئة أهدافها الخاصة في طلب الخدمة. بالإضافة إلى ذلك بينت الدراسة جانب العرض ومحدداته والتي تضمنت: القيود النظامية والمهنية للدخول في عالم المهنة، واقتصاديات العمل التي تواجهها المكاتب المهنية، وتركيب السوق خاصةً فيما يتعلق بالمنافسة والأسعار والاحتكار وعوائد السمعة الجيدة للمكتب.

وقد قام الباحثان بتصميم استمارة استبيان بما يتلاءم مع مضمون الفرضيات الثلاث، ووفقاً لما تقتضيه نظرية الوكالة تمهيداً لاختبارها وتحليل ومناقشة نتائجها إحصائياً. كما تم الاعتماد على توظيف عدد من المتغيرات والمحددات في التعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث الثلاث. اختيار وتحديد هذه المحددات والمقاييس تم بالاعتماد على الدراسات السابقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات

(العنقري، ١٤٢٤هـ/ب؛ الشاطري، ١٤٢٧هـ؛ السديري، ١٤٢٥هـ) ودراسات Daniels *et al.*, 1988; Moizer and Turley, 1989; Maher *et al.*, 1992; Read and Tomczyk, 1992; Baker, 1993; Behn *et al.*, 1997; Higson, 1997; Pong and Turley, 1997; Jeppeson, 1998; Arrunada, 1999; Houghton and Jubb, 1999; Quich *et al.*, 2005) في استخلاص المحددات المتعلقة باتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية. كما تم الاعتماد على دراسات (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب؛ الشاطري، ١٤٢٧هـ؛ Benston, 1985) في تحديد المحددات التي تتعلق بزيادة الطلب على الخدمات المهنية بالإضافة إلى اعتماد الباحثين على استقراء الواقع العملي لبيئة مهنة المراجعة في المملكة. أما بالنسبة للمحددات التي تختص بالأسباب التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع فقد تم الاعتماد على دراسات (الحسني، ١٩٩٨م؛ Firth, (2), 1997; Craswell *et al.*, 2002; Ikin, 2003; Ashbaugh, 2004).

٦-١ أدوات جمع وتحليل البيانات

تم تحديد أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. كما تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل يتلاءم مع متطلبات مقياس لكرت 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). وتحقيقاً لأهداف البحث، تم تبويب استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية اختبار كل فرضية من الفرضيات الثلاث على حدة، وذلك من خلال توظيف عدد من المتغيرات المحددات في التعامل مع كل فرضية من تلك الفرضيات، وذلك وفقاً لما يلي:

١- أهم العوامل التي جعلت مكاتب المراجعة تتجه نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية (٢٦ عاملاً).

٢- وصف لأسباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة (١٣ سبباً).

٣- وصف لأثر تقديم الخدمات الأخرى خلاف المراجعة إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع (١٣ أثر).

من ناحية أخرى تم تحديد طرفين رئيسيين للخضوع للدراسة الميدانية، وهما:

١- مكاتب المراجعة (مقدمو الخدمات المهنية).

٢- مختلف الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة مثل المدراء الماليين، ومسؤولي الائتمان في البنوك، والمستثمرين، والمحللين الماليين، والكتاب الاقتصاديين والماليين، والمسؤولين الحكوميين، والأكاديميين.

فيما يتعلق بالطرف الأول من مجتمع البحث (مكاتب المراجعة) فقد تم اختيار عينة عشوائية حسب المعلومات التي أتاحت للباحثين من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة (بناء على خطاب من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بتاريخ ١٤٢٦/١٢/٤هـ ردًا على استفسار أرسل من الباحثين). واحتوى البيان على أسماء مكاتب المراجعة ورقم الهاتف والفاكس لكل مكتب. وقد بلغ إجمالي عدد مكاتب المراجعة في السعودية (١١٥) مكتبًا موزعة في عدد من المدن السعودية. كما بلغ عدد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة في السعودية (١٧١) محاسبًا قانونيًا. وقد تم توزيع (٢٠٠) استبيان على مكاتب المراجعة وتم استلام (١٤٠) استبيانًا منها أي بما يعادل (٧٠٪) من الاستبيانات الموزعة على مكاتب المراجعة. كما تم تقسيم مكاتب المراجعة إلى خمسة أقسام (المكاتب الأربعة الكبار، ومكتب محلي مع شراكة دولية، ومكتب محلي كبير، ومكتب محلي متوسط، ومكتب محلي صغير)، وذلك وفقًا لعدد الموظفين في المكتب بحسب المعلومات المتاحة.

أما بالنسبة للطرف الثاني من مجتمع البحث وهم المستفيدون من خدمات مراجعي الحسابات في السعودية، فقد تم اختيار عينة عشوائية أيضًا حسب المعلومات التي أتاحت للباحثين تتكون من مدراء ماليين، ومستثمرين، ومسؤولين حكوميين، ومسؤولي استثمار أو ائتمان في البنك، ومحللين ماليين أو كتاب ماليين أو اقتصاديين، وأكاديميين متخصصين. وقد تم توزيع (٣٠٠) استبيان على المستفيدين وتم استلام (٢٠٠) استبيان منها، أي بما يعادل (٦٦,٧٪) من الاستثمارات الموزعة على المستفيدين من خدمات مراجعة الحسابات. وتم دمج كل من المشاركين في الاستبيان، والذين ينتمون إلى الطرف الثاني من مجتمع البحث وهم المستفيدون من خدمات مكاتب المراجعة تحت مسمى (المستفيدون من خدمات مكاتب المراجعة) في كافة مراحل التحليل.

وبالنسبة لأساليب تحليل البيانات، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة، وذلك بعد إدخال ومعالجة البيانات في برنامج (Statistical Package for Social Sciences, SPSS) (الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ؛ الضحيان ١٤٢٢هـ)، وهذه الأساليب هي:

١- المتوسطات الحسابية والخطأ المعياري والرتب لتحليل إجابات أفراد كل من طرفي العينة.

٢- اختبار "ت" للعينة الواحدة من طرف واحد (One Simple T-test)، أحد الاختبارات المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره وقيمة افتراضية لها دلالة إحصائية معينة في البحث.

٣- اختبار (Wilcoxon Signed Ranks Test) لعينة واحدة من طرف واحد، أحد الاختبارات اللامعلمية التي تستخدم للمقارنة بين الوسيط المتغير المراد اختباره، وقيمة افتراضية لها دلالة إحصائية معينة في البحث.

٢ - بيانات الدراسة الميدانية ونتائجها

في هذا القسم يتم استعراض بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها هذا البحث ونتائجها من خلال ثلاثة أقسام فرعية. يوضح القسم الفرعي الأول تحليل إجابات المشاركين في الاستبيان تحليلاً مفصلاً وذلك من خلال احتساب المتوسطات الحسابية لآرائهم، وترتيبها حسب أهميتها فيما يتعلق بعوامل عرض الخدمات المهنية الأخرى، وأسباب الطلب عليها، وأثرها على استقلال المراجع وذلك بالنسبة لكل من طرفي العينة على حدة. ويوضح القسم الفرعي الثاني أهم العناصر برأي طرفي العينة كمجموعة واحدة في كل جانب من الجوانب الثلاثة وذلك من خلال استخدام اختبار "ت" لعينة واحدة. ويتم في القسم الفرعي الثالث استعراض نتائج اختبار الفرضيات الثلاثة، بالإضافة إلى مناقشة أهم نتائج الدراسة الميدانية التي تم التوصل إليها.

٢ - ١ تحليل إجابات المشاركين من طرفي العينة

تم تحليل إجابات المشاركين حول (٥٢) عنصراً من عوامل عرض الخدمات المهنية الأخرى، وأسباب الطلب عليها، وأثرها على استقلال المراجع، والتي تم تصنيفها في استمارة الاستبيان تحت ثلاثة أقسام رئيسة. ولقد تم تحليل الإجابات من خلال احتساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصل عليها كل عنصر. والجدول (١) و (٣) و (٤) تحتوي على المتوسط الحسابي لتلك الإجابات حول الجوانب الثلاثة، وترتيبها حسب أهميتها بالنسبة لكل من طرفي العينة.

أولاً: عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية

طلب من المشاركين في الاستبيان تحديد رأيهم في (٢٦) عاملاً لاتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية، ولقد تم تحليل آراء المشاركين من طرفي العينة كما يلي:

جدول (١). ترتيب العوامل التي جعلت مكاتب المراجعة تتجه نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

| العوامل | طرف مكاتب المراجعة | | طرف المستفيدين من الخدمات | | | |
|--|--------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|------|-----------------|
| | المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط | الانحراف المعياري | | |
| ١ انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن. | ٣,٥٩ | ٠,٩٩ | العاشر | ٣,٨٢ | ٠,٩٩ | السادس |
| ٢ زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليه. | ٤,٠٦ | ٠,٦١ | الأول | ٤,٠٥ | ٠,٦٩ | الثالث |
| ٣ ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات المهنية بخلاف المحاسبة والمراجعة. | ٣,٧٩ | ٠,٨٤ | السابع | ٣,٥٦ | ٠,٩٢ | الثاني عشر |
| ٤ التطورات التي شهدتها ممارسة المراجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مراجعة الحسابات الحديثة. | ٣,٧٤ | ٠,٧٢ | التاسع | ٣,٧٤ | ٠,٧٩ | التاسع |
| ٥ محدودية القيود النظامية التي تحكم زيادة وتنوع الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة. | ٢,٩٦ | ٠,٩٨ | الثاني والعشرون | ٣,٢٩ | ٠,٩٩ | الثاني والعشرون |
| ٦ اتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية (مراجعة ومحاسبة واستشارات وغيرها) التي تقدمها مكاتب المراجعة. | ٤,٠٦ | ٠,٨ | الثاني | ٣,٩٢ | ٠,٧٢ | الخامس |
| ٧ ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية. | ٣,٤٢ | ١,١ | الرابع عشر | ٣,٥٢ | ١,٠٢ | الخامس عشر |
| ٨ محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة والتعليمات المهنية الملزمة. | ٢,٤١ | ١,٠٥ | السلس والعشرون | ٣,١٢ | ١,١١ | الرابع والعشرون |
| ٩ تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة وارتفاع مستوى الكفاءة والمهارة الفنية والمهنية لدى منسوبيها المهنيين. | ٣,٩١ | ٠,٨٤ | الرابع | ٣,٣٣ | ٠,٨٨ | الواحد والعشرون |
| ١٠ عدم إلزامية الإفصاح عن الأتعاب المهنية سواء لخدمات المراجعة أو غيرها من الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة. | ٢,٦١ | ١,١ | الخامس والعشرون | ٣,٠٣ | ١,٤١ | الخامس والعشرون |
| ١١ إمكانية استخدام المحاسب القانوني لترخيصه النظامي لمزاولة نطاق واسع من الخدمات المهنية ذات الطبيعة الاستشارية. | ٣,٥٧ | ٠,٨٦ | الحادي عشر | ٣,٤١ | ٠,٩٩ | الثامن عشر |
| ١٢ محدودية المعايير والأنظمة المهنية التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية. | ٢,٨٧ | ١,١٤ | لثالث والعشرون | ٣,٣٩ | ١,٠٥ | العشرون |
| ١٣ عدم تعارض تقديم الخدمات الاستشارية مع متطلبات الأنظمة القائمة التي تحكم الممارسات المهنية لمكاتب المراجعة. | ٣,٣١ | ١,٠٢ | السادس عشر | ٣,٥٣ | ٠,٩٣ | الرابع عشر |

| العوامل | طرف مكاتب المراجعة | | طرف المستفيدين من الخدمات | | |
|---------|--------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|---|
| | المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط | الانحراف المعياري | |
| ١٤ | ٣,٣٦ | ١,٠٩ | ٣,٢٨ | ٠,٩٨ | تطور وتعقيد متطلبات المعايير والأنظمة والقيود التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة. |
| ١٥ | ٣,٢٣ | ١,٢٥ | ٣,٤٧ | ١,٠٧ | عدم وجود أساس متفق عليه لتحديد أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| ١٦ | ٣,٠٦ | ١,٢ | ٣,٤ | ١,٠٠ | المطالبة المستمرة من عملاء خدمات مراجعة الحسابات بتخفيض الأتعاب التي يتقاضاها المكتب المهني. |
| ١٧ | ٢,٨٥ | ٠,٩٣ | ٢,٩٨ | ٠,٩٧ | سهولة إقناع العملاء بقبول أتعاب الخدمات الاستشارية حتى في حالة ارتفاعها. |
| ١٨ | ٣,٢٤ | ٠,٩٣ | ٣,٦٠ | ٠,٧٦ | التقديم المشترك للخدمات المهنية يقلل من مخاطر فقدان العملاء ويزيد الثقة بينهم وبين المراجعين. |
| ١٩ | ٣,٧٧ | ٠,٩٢ | ٣,٦٦ | ٠,٨٩ | ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات الأخرى عن معدلات أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| ٢٠ | ٣,٨٢ | ٠,٨٧ | ٣,٩٥ | ٠,٧٣ | محاولة مكاتب المراجعة تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني من خلال إيجاد انطباق مميز عنها وأهمية ما تقدمه من خدمات. |
| ٢١ | ٣,٥٦ | ١,٠٧ | ٣,٧٥ | ١,٠١ | ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في ظل نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات. |
| ٢٢ | ٣,٢٥ | ١,٠٠ | ٣,٤٨ | ٠,٩٢ | سهولة تغيير مراجعي الحسابات بواسطة إدارات المنشآت محل المراجعة. |
| ٢٣ | ٣,٤٢ | ١,٠٨ | ٣,٧٧ | ٠,٩٩ | زيادة تركيز السوق واحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى. |
| ٢٤ | ٣,٢١ | ٠,٩٩ | ٣,٥٤ | ٠,٩٥ | وجود فجوة فعلية للتوقعات تتعلق بطبيعة أداء المحاسبين القانونيين ومسؤولياتهم وما يقدموه من خدمات. |
| ٢٥ | ٣,٩٣ | ٠,٨٦ | ٤,١٥ | ٠,٧٤ | اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب المراجعة العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب. |
| ٢٦ | ٣,٨٨ | ٠,٩٨ | ٤,١ | ٠,٧٨ | توافر خبرة سابقة لدى مكاتب المراجعة في أعمال المنشآت محل المراجعة مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت. |

١٤٠ = المحاسبون القانونيون N = ٢٠٠ = المستفيدون من الخدمات N

يُظهر لنا الجدول رقم (١) مستويات الأهمية لكل عامل من عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية وترتيب أهميتها بالنسبة لكل طرف.

والجدير بالذكر أن قيمة المتوسطات تتراوح ما بين (١) و(٥)، حيث يعني (١) أدنى درجة أهمية، أما (٥) فتعني أعلى درجة أهمية. وقد تم تقسيم درجات الأهمية في خمسة فئات متساوية الطول، حيث تبدأ الفئة الأولى بأقل درجة، وتنتهي الفئة الأخيرة بأعلى درجة (تم الحصول على طول الفئة بتقسيم مدى درجات الأهمية على عدد المستويات) كما يتضح من الجدول التالي:

جدول (٢). أهمية طول الفئة.

| طول الفئة | درجة الأهمية |
|-----------|---------------|
| ١ - ١,٨ | غير هام جدًا |
| ١,٩ - ٢,٦ | غير هام |
| ٢,٧ - ٣,٤ | متوسط الأهمية |
| ٣,٥ - ٤,٢ | هام |
| ٤,٣ - ٥ | هام جدًا |

وبالنسبة للرتب، فقد تم وضعها بناءً على قيمة المتوسطات، حيث أعطي أعلى متوسط الرتبة الأولى، والمتوسط الذي يليه الرتبة الثانية وهكذا. وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف على حدة في الجدول رقم (١) يُظهر لنا أن هناك (١٢) عاملاً لاتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية حظيت بتأييد قوي من طرف المحاسبين القانونيين، حيث تزيد المتوسطات الحسابية لها عن (٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٩، ١١، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٥، ٢٦). بينما حصل (١٢) عاملاً آخر على تأييد متوسط منهم، حيث كانت متوسطاتها الحسابية تتراوح من (٢,٧) إلى (٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (٥، ٧، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦،

١٧، ١٨، ٢٢، ٢٣، ٢٤). ولم يحصل عاملان على تأييد من قبل المحاسبين القانونيين كأحد العوامل المؤدية إلى اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية، وهما محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة والتعليمات المهنية الملزمة، وعدم إلزامية الإفصاح عن الأتعاب المهنية سواء لخدمات المراجعة أو غيرها من الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة، حيث حصل على متوسط (٢,٤١) و (٢,٦١) على التوالي.

وبالنسبة لطرف المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، فقد حصل (١٥) عاملاً على تأييد وموافقة تامة منهم، حيث زادت متوسطاتها الحسابية عن (٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٧، ١٣، ١٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٣، ٢٤، ٢٥، ٢٦). ولم تحصل (٩) منها على تأييد كامل من المستفيدين، حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية من (٢,٧) إلى (٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (٥، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ٢٢). كما يتضح من الجدول أن هناك اختلافاً بين طرفي العينة في ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية.

وبالنظر إلى الجدول وإجراء مقارنة بين آراء طرفي العينة يمكننا ملاحظة ما يلي:

١- يظهر توافق آراء غالبية المشاركين من طرفي العينة حول أهمية (١٠) عوامل من عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو تنويع توسيع نطاق خدماتها المهنية، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يزيد عن (٣,٤) من مقياس لكرت، وهذه العوامل تشمل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٥، ٢٦).

٢- اختلفت آراء طرفي العينة حول تأثير (٩) عوامل على اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية. حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى الأهمية لكل عامل، وهي العوامل (٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٣، ١٨، ٢٣، ٢٤).

٣- اتفقت آراء غالبية المشاركين من طرفي العينة حول سبعة العوامل المتبقية، على اعتبار أنها متوسطة، أو محدودة التأثير على اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتوزيع نطاق خدماتها المهنية، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يقل عن (٣,٥) من مقياس لكرت، وهي العوامل (٥، ١٢، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ٢٢).

ثانياً: الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة

يقدم الجدول رقم (٣) تحليلاً لآراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (١٣) سبباً من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة خلاف مراجعة الحسابات، حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية لآرائهم.

يُظهر لنا الجدول رقم (٣) مستويات الأهمية لكل سبب من أسباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى باستخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية، وترتيب أهميتها بالنسبة لكل طرف.

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف على حدة في الجدول رقم (٣)، يظهر لنا أن غالبية الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى تحظى بتأييد قوي من طرفي العينة، حيث تزيد معظم المتوسطات الحسابية عن (٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت. فقد حصلت (٩) من العوامل على تأييد وموافقة تامة من طرف مكاتب المراجعة، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٨، ٩، ١٠، ١١). وحصلت (١٠) عوامل على تأييد وموافقة تامة من طرف المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٨، ١٠، ١١، ١٣). إلا أن هناك اختلافاً بين طرفي العينة في ترتيب هذه الأسباب حسب أهميتها. وإن كان هناك اتفاق في أولوية البعض منها. وبالنظر إلى الجدول وإجراء مقارنة بين آراء طرفي العينة يمكن ملاحظة ما يلي:

جدول (٣). ترتيب الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى خلاف مراجعة الحسابات وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

| الأسباب | طرف مكاتب المراجعة | | | طرف المستفيدين من الخدمات | | |
|--|--------------------|-------------------|------------|---------------------------|-------------------|------------|
| | المتوسط | الانحراف المعياري | الترتيب | المتوسط | الانحراف المعياري | الترتيب |
| ١ زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية خلاف المحاسبة ومراجعة الحسابات. | ٣,٨٩ | ٠,٧٦ | السادس | ٣,٩٨ | ٠,٧٦ | الرابع |
| ٢ أهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة. | ٤,٠٠ | ٠,٥٨ | الرابع | ٤,١٢ | ٠,٦١ | الثاني |
| ٣ زيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية. | ٤,١٣ | ٠,٦ | الأول | ٤,٣٠ | ٠,٦٢ | الأول |
| ٤ محاولة مكاتب المراجعة تحقيق رضا عملائها وبناء السمعة الجيدة من خلال تقديم خدمات متنوعة بجودة عالية وملحوظة. | ٣,٧٨ | ٠,٨٧ | السابع | ٣,٧٣ | ٠,٨٥ | السابع |
| ٥ تحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام المالك وغيرهم من المستفيدين. | ٣,٣٧ | ١,٠٨ | العاشر | ٣,٨٤ | ٠,٧٤ | الخامس |
| ٦ نمو أحجام منشآت القطاع الخاص وتطور وتنوع تعاملاتها وزيادة تعقيد ما تستخدمه من نظم إدارية ومحاسبية ورقابية وبالتالي تزايد احتياجاتها لخدمات مهنية لا تقتصر على مراجعة الحسابات. | ٤,٠١ | ٠,٦٥ | الثالث | ٤,١٢ | ٠,٧ | الثالث |
| ٧ تشابه مهام تنفيذ المراجعة والخدمات المهنية الأخرى مما يساهم في توفير التكاليف الكلية للعمليات المهنية إذا ما تم تقديم خدمات أخرى لعملاء مراجعة الحسابات. | ٣,٠٦ | ١,٠٧ | الحادي عشر | ٣,٤٤ | ٠,٨٥ | الحادي عشر |
| ٨ تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة في العمل المهني المرتبط بالسوق ومنشأته الاقتصادية، وبالتالي القدرة على تقديم خدمات مهنية متنوعة لا تقتصر على المحاسبة ومراجعة الحسابات. | ٣,٩٢ | ٠,٨١ | الخامس | ٣,٦ | ٠,٧٨ | التاسع |
| ٩ وجود برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. | ٣,٦٤ | ٠,٩٥ | الثامن | ٣,٤٤ | ٠,٩٥ | الثاني عشر |
| ١٠ ما تتمتع به مكاتب المراجعة من خبرة عريضة في طبيعة أعمال المنشآت ونظمها الإدارية والمحاسبية والرقابية. | ٤,٠٤ | ٠,٦٣ | الثاني | ٣,٧٥ | ٠,٧٨ | السادس |
| ١١ إمكانية قيام مكاتب المراجعة بالاستعانة بخبرات مهنية في مجالات متنوعة لا تقتصر على الخبرات المحاسبية. | ٤,٠١ | ٠,٦٥ | الثالث عشر | ٣,٧٢ | ٠,٧٦ | الثامن |
| ١٢ الحصول على خدمات مهنية إضافية يخفض من أتعاب خدمة مراجعة الحسابات ويزيد الفائدة منها. | ٢,٧٣ | ١,٠٩ | الثاني عشر | ٣,٣٨ | ٠,٩٤ | الثالث عشر |
| ١٣ تقديم الخدمات الاستشارية بيزيد أهلية وقدرة مكاتب المراجعة على كشف مواطن الضعف في الحسابات وتكوين حكم رشيد في مراجعة الحسابات. | ٣,٤٣ | ١,٠٧ | التاسع | ٣,٥٢ | ٠,٩٦ | العاشر |

١٤٠ = القانونيون N ٢٠٠ = المستفيدين من الخدمات N

١- يظهر توافق آراء معظم المشاركين من طرفي العينة حول غالبية الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، التي تقدمها مكاتب المراجعة، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يزيد عن (٣،٤) من مقياس لكرت، وهي الأسباب (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٨، ١٠، ١١).

٢- يظهر اختلاف آراء المشاركين من طرفي العينة حول تأثير (٣) أسباب من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة، حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى التأييد للأسباب (٥، ٩، ١٣).

٣- يظهر توافق آراء غالبية المشاركين من طرفي العينة حول اثنين من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة، على اعتبار أنها متوسطة التأثير على زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، حيث كان متوسط الإجابات على هذه الأسباب يتراوح من (٢،٧) إلى (٣،٦) من مقياس لكرت، وهذان السببان هما (٧، ١٢).

ثالثاً: آثار تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع

يقدم الجدول تحليلاً لآراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (١٣) أثراً من الآثار الناتجة عن تقديم مكاتب المراجعة خدمات أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع، حيث تم احتساب المتوسطات الحسابية لآرائهم.

يظهر لنا الجدول رقم (٤) مستويات الأهمية لكل أثر من آثار تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع باستخدام المتوسطات الحسابية، والانحرافات المعيارية، وترتيب أهميتها بالنسبة لكل طرف.

جدول (٤). ترتيب آثار تقديم مكاتب المراجعة خدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

| الآثار | طرف مكاتب المراجعة | | طرف المستفيدين من الخدمات | |
|--------|--------------------|-------------------|---------------------------|-------------------|
| | المتوسط | الانحراف المعياري | المتوسط | الانحراف المعياري |
| ١ | ٢,٨٣ | ١,١٩ | ٣,٥٧ | ٠,٨٢ |
| ٢ | ٣,٠٤ | ١,١٢ | ٣,٦٢ | ٠,٨٧ |
| ٣ | ٢,٩٦ | ١,١٢ | ٣,٣٦ | ٠,٨٤ |
| ٤ | ٣,٠٠ | ١,٣١ | ٣,٥١ | ٠,٧٧ |
| ٥ | ٢,٦٤ | ١,١٧ | ٢,٩٤ | ٠,٩٣ |
| ٦ | ٣,٠٠ | ١,١٤ | ٣,٤٦ | ٠,٨٥ |
| ٧ | ٢,٨٢ | ١,٣٠ | ٣,٣٢ | ٠,٩٧ |
| ٨ | ٢,٨٥ | ١,٢٢ | ٣,٤٤ | ٠,٩٢ |
| ٩ | ٣,١٦ | ١,٠٥ | ٣,٦٣ | ٠,٧ |
| ١٠ | ٢,٩٦ | ١,١٥ | ٣,٦ | ٠,٨٣ |
| ١١ | ٢,٥٠ | ١,١ | ٣,١٢ | ٠,٩٦ |
| ١٢ | ٢,٨١ | ٠,٩٦ | ٣,٠١ | ٠,٨٥ |
| ١٣ | ٣,١١ | ١,١٧ | ٣,٤٢ | ٠,٨٦ |

١٤٠ = المحاسبون القانونيون N = ٢٠٠ = المستفيدون من الخدمات

وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف على حدة في الجدول رقم (٤)، يظهر لنا أن معظم الآثار الناتجة عن تقديم مكاتب المراجعة خدمات أخرى إلى عميل المراجعة (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١٢، ١٣) حظيت بتأييد متوسط من طرف مكاتب المراجعة، حيث تتراوح المتوسطات الحسابية من (٢،٧) إلى (٣،٤) وفقاً لمقياس لكرت، مما يدل على عدم تأكيدهم على حدوث هذه الآثار على استقلال المراجع عند تقديم خدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة. كما حصل أثران منها (٥، ١١) على تأييد محدود يقل عن (٢،٧) وهي (تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة مراجعة الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة، و تلاشي مصداقية مضمون تقرير المراجعة، وبالتالي انخفاض إمكانية الاعتماد على بيانات القوائم المالية بواسطة مختلف الأطراف المستفيدة خلاف الإدارة)، حيث كانت متوسطاتها الحسابية على التوالي (٢،٥، ٢،٦٤)، مما يدل على عدم موافقتهم على حدوث هذا الأثر عند تقديم خدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة. في حين حصلت خمسة من هذه الآثار (١، ٢، ٤، ٩، ١٠) على موافقة طرف المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، حيث زادت متوسطاتها الحسابية عن (٣،٤) وفقاً لمقياس لكرت. كما حصلت ثمانية منها (٣، ٥، ٦، ٧، ٨، ١١، ١٢، ١٣) على تأييد متوسط من المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية من (٢،٧) إلى (٣،٤) وفقاً لمقياس لكرت. كما يتضح من الجدول أن هناك اختلافاً بين طرفي العينة في ترتيب هذه الآثار حسب إمكانية حدوثها على استقلال المراجع. وبالنظر إلى الجدولين معاً، وإجراء مقارنة بين آراء طرفي العينة يمكن ملاحظة ما يلي:

- ١- اختلفت آراء المشاركين من طرفي العينة حول حدوث سبعة آثار على استقلال المراجع عند تقديم مكاتب المراجعة خدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة، حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى التأييد لكل من الآثار (١، ٢، ٤، ٥، ٩، ١٠، ١١).

٢- اتفقت آراء غالبية المشاركين من طرفي العينة حول ستة من الآثار المتبقية (٣، ٦، ٧، ٨، ١٢، ١٣)، على اعتبار أنها متوسطة الحدوث على استقلال المراجع عند تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة، حيث كان متوسط الإجابات على هذه الأسباب يتراوح من (٢,٧) إلى (٣,٤) بمقياس لكرت.

٢-٢ تحليل متوسطات إجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة

تم إجراء اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Simple T-test) لتحديد أهم عوامل عرض الخدمات الأخرى، وأسباب الطلب عليها، وأثرها على استقلال المراجع وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، وبدون أخذ طرف العينة في الاعتبار. ويقوم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل بند بقيمة افتراضية هي (٣,٤) والتي تم اختيارها بناءً على جدول أهمية طول الفئة السابق ذكره، حيث إن (٣,٤) تمثل أعلى درجة في البند المتوسط الأهمية، وبالتالي تعد نتيجة هذا الاختبار مؤشراً يوضح أهمية العنصر أو عدم أهميته. فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض وكانت (P-value ≤ ٠,٠٥) فهذا يعني أن العنصر مهم، أما إذا أشارت إلى فرق غير معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض وكانت (P-value > ٠,٠٥) فهذا يعني أن العنصر غير مهم، وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة. وفيما يلي عرض وتحليل لجدول متغيرات الدراسة الثلاثة.

يُظهر الجدول رقم (٥) متوسطات عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، وانحرافات المعيارية، وأهم تلك العوامل وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، حيث تشير نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Simple T-test) أن هناك (١٢) عاملاً مهماً نتيجة وجود فرق معنوي (P-value ≤ ٠,٠٥) بين قيمة المتوسط المفترض وقيمة متوسط العامل، وهي العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٩، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٣، ٢٥، ٢٦). وتفسير ذلك أن متوسطات هذه العوامل تزيد عن القيمة المفترضة (٣,٤)، بينما كان الفرق بين

متوسط العوامل الأخرى (٥، ٧، ٨، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ١٨، ٢٢، ٢٤) والمتوسط المفترض غير معنوي وليس له دلالة إحصائية ($P\text{-value} \geq ٠,٠٥$)، وبالتالي: هي عوامل متوسطة أو محدودة الأهمية بالنسبة لطرفي العينة كمجموعة واحدة.

جدول (٥). أهم عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة.

| العامل | المتوسط الحسابي | الانحراف المعياري | معنوية الاختبار P-value |
|--|-----------------|-------------------|-------------------------|
| ١ انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن. | ٣,٧٣ | ١ | * |
| ٢ زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليها. | ٤,٠٦ | ٠,٦٦ | * |
| ٣ ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات المهنية بخلاف المحاسبة والمراجعة. | ٣,٥٧ | ٠,٩٠ | * |
| ٤ التطورات التي شهدتها ممارسة المراجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مراجعة الحسابات الحديثة. | ٣,٧٤ | ٠,٧٦ | * |
| ٥ محدودية القيود النظامية التي تحكم زيادة وتنوع الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة. | ٣,١٥ | ١ | ٠,١٤ |
| ٦ اتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية (مراجعة ومحاسبة واستشارات وغيرها) التي تقدمها مكاتب المراجعة. | ٣,٩٨ | ٠,٧٥ | * |
| ٧ ندرة المكاتب المهنية المتخصصة في تقديم الخدمات الاستشارية. | ٣,٤٨ | ١,٠٥ | ٠,١٥ |
| ٨ محدودية التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد السلوكية والأنظمة والتعليمات المهنية الملزمة. | ٢,٨٣ | ١,١٤ | ٠,٣ |
| ٩ تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة وارتفاع مستوى الكفاءة والمهارة الفنية والمهنية لدى منسوبيها المهنيين. | ٣,٥٧ | ٠,٩١ | *٠,٠٠١ |
| ١٠ عدم إلزامية الإفصاح عن الأتعاب المهنية سواء لخدمات المراجعة أو غيرها من الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة. | ٢,٨٦ | ١,٠٨ | ٠,١٢ |
| ١١ إمكانية استخدام المحاسب القانوني لترخيصه النظامي لمزاولة نطاق واسع من الخدمات المهنية ذات الطبيعة الاستشارية. | ٣,٤٧ | ٠,٩٤ | ٠,١٣٥ |
| ١٢ محدودية المعايير والأنظمة المهنية التي تحكم تقديم الخدمات الاستشارية. | ٣,١٧ | ١,١١ | ٠,٥١ |
| ١٣ عدم تعارض تقديم الخدمات الاستشارية مع متطلبات الأنظمة القائمة التي تحكم الممارسات المهنية لمكاتب المراجعة. | ٣,٤٣ | ٠,٩٧ | ٠,٥٤ |
| ١٤ تطور وتعقيد متطلبات المعايير والأنظمة والقيود التي تحكم تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة. | ٣,٣١ | ١,٠٢ | ٠,١١٣ |
| ١٥ عدم وجود أساس منفق عليه لتحديد أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. | ٣,٣٧ | ١,١٥ | ٠,٦٠٥ |

| | | | | |
|----|---|------|------|-------|
| ١٦ | المطالبة المستمرة من عملاء خدمات مراجعة الحسابات بتخفيض الأتعاب التي يتقاضاها المكتب المهني. | ٣,٢٦ | ١,١ | ٠,١٦ |
| ١٧ | سهولة إقناع العملاء بقبول أتعاب الخدمات الاستشارية حتى في حالة ارتفاعها. | ٢,٩٣ | ٠,٩٥ | ٠,٣١ |
| ١٨ | التقديم المشترك للخدمات المهنية يقلل من مخاطر فقدان العملاء ويزيد الثقة بينهم وبين المراجعين. | ٣,٤٥ | ٠,٨٦ | ٠,٣١١ |
| ١٩ | ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات الأخرى عن معدلات أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. | ٣,٧١ | ٠,٩ | * |
| ٢٠ | محاولة مكاتب المراجعة تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني من خلال إيجاد انطباع مميز عنها وأهمية ما تقدمه من خدمات. | ٣,٩٠ | ٠,٧٩ | * |
| ٢١ | ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في ظل نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات. | ٣,٦٧ | ١,٠٤ | * |
| ٢٢ | سهولة تغيير مرجعي الحسابات بواسطة إدرات لمنشآت محل المراجعة. | ٣,٣٨ | ٠,٩٦ | ٠,٧٣٥ |
| ٢٣ | زيادة تركيز السوق واحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى. | ٣,٦٣ | ١,٠٤ | * |
| ٢٤ | وجود فجوة فعلية للتوقعات تتعلق بطبيعة أداء المحاسبين القانونيين ومسؤولياتهم وما يقدموه من خدمات. | ٣,٤٠ | ٠,٩٨ | ١ |
| ٢٥ | اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب المراجعة العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب. | ٤,٠٦ | ٠,٨٠ | * |
| ٢٦ | توافر خبرة سابقة لدى مكاتب المراجعة في أعمال المنشآت محل المراجعة مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت. | ٤,٠٠ | ٠,٨٧ | * |

ملاحظة: تشير إشارة * إلى وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط العنصر وبالتالي أهميته.

يظهر لنا الجدول رقم (٦) متوسطات الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى خلاف المراجعة، وانحرافات المعيارية، وأهم تلك الأسباب وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، حيث أظهرت نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Simple T-test) أن هناك (١٠) أسباب مهمة نتيجة وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط السبب ($P \leq 0,05$ value)، وهي الأسباب (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٨، ٩، ١٠، ١١). وتفسير ذلك أن متوسطات هذه الأسباب تزيد عن القيمة المفترضة (٣,٤)، بينما كان الفرق بين متوسط الأسباب الأخرى (٧، ١٢، ١٣) ومتوسط القيمة المفترضة غير معنوي وليس له دلالة إحصائية ($P\text{-value} \geq 0,05$)، وبالتالي هي أسباب متوسطة، أو محدودة الأهمية بالنسبة لطرفي العينة كمجموعة واحدة.

جدول (٦). أهم الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة.

| معنوية الاختبار P-value | الانحراف المعياري | المتوسط الحسابي | الأسباب |
|----------------------------|----------------------|--------------------|--|
| *.٠ | ٠,٧٦ | ٣,٩٤ | ١ زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية خلاف لمحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| *.٠ | ٠,٦٠ | ٤,٠٧ | ٢ أهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة. |
| *.٠ | ٠,٦٢ | ٤,٢٣ | ٣ زيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية. |
| *.٠ | ٠,٨٥ | ٣,٧٥ | ٤ محاولة مكاتب المراجعة تحقيق رضا عملائها وبناء السمعة الجيدة من خلال تقديم خدمات متنوعة بجودة عالية وملحوظة. |
| *.٠ | ٠,٩٢ | ٣,٦٤ | ٥ تحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام المالك وغيرهم من المستفيدين. |
| *.٠ | ٠,٦٨ | ٤,٠٧ | ٦ نمو أحجام منشآت القطاع الخاص وتطور وتنوع تعاملاتها وزيادة تعقيد ما تستخدمه من نظم إدارية ومحاسبية ورقابية وبالتالي تزايد احتياجها لخدمات مهنية لا تقتصر على مراجعة الحسابات. |
| ٠,٢٥ | ٠,٩٧ | ٣,٢٨ | ٧ تشابه مهام تنفيذ المراجعة والخدمات المهنية الأخرى مما يساهم في توفير التكاليف الكلية للعمليات المهنية إذا ما تم تقديم خدمات أخرى لعملاء مراجعة الحسابات. |
| *.٠ | ٠,٨١ | ٣,٧٣ | ٨ تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة في العمل المهني المرتبط بالسوق ومنشأته الاقتصادية، وبالتالي القدرة على تقديم خدمات مهنية متنوعة لا تقتصر على المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| *٠,٠١٨ | ٠,٩٥ | ٣,٥٢ | ٩ وجود برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. |
| *.٠ | ٠,٧٣ | ٣,٨٦ | ١٠ ما تتمتع به مكاتب المراجعة من خبرة عريضة في طبيعة أعمال المنشآت ونظمها الإدارية والمحاسبية والرقابية. |
| *.٠ | ٠,٧٤ | ٣,٨٤ | ١١ إمكانية قيام مكاتب المراجعة بالاستعانة بخبرات مهنية في مجالات متنوعة لا تقتصر على الخبرات المحاسبية. |
| ٠,٤ | ١,٠٥ | ٣,١١ | ١٢ الحصول على خدمات مهنية إضافية يخفض من أتعاب خدمة مراجعة الحسابات ويزيد الفائدة منها. |
| ٠,١٣١ | ١,٠٠ | ٣,٤٨ | ١٣ تقديم الخدمات الاستشارية بيزيد أهلية وقدرة مكاتب المراجعة على كشف مواطن الضعف في الحسابات، وتكوين حكم رشيد في مراجعة الحسابات. |

ملاحظة: تشير إشارة * إلى وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط العنصر وبالتالي أهميته.

جدول (٧). أهم آثار تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة.

| معنوية الاختبار P-value | الانحراف المتوسط الحسابي المعياري | الآثار |
|----------------------------|--|--|
| ٠,١٦ | ١,٠٦ ٣,٢٦ | ١ زيادة الروابط الاقتصادية بين المراجع وإدارة منشأة العميل مما جعل الأول تابعاً وممثلاً للثاني. |
| ٠,٧١ | ١,٠٢ ٣,٣٨ | ٢ ارتفاع نسبة إيرادات الخدمات الأخرى إلى نسبة إيرادات خدمات المراجعة المقدمة لنفس المنشأة مما يؤثر على استقلالية المراجع تجاه إدارة المنشأة. |
| ٠,٣٧ | ٠,٩٨ ٣,٢٠ | ٣ عدم وجود تضارب في المصالح بين المراجع وإدارة منشأة العميل، على اعتبار أن المراجع مسؤول أمام الإدارة عن الخدمات الأخرى. |
| ٠,٠٧٤ | ١,٠٦ ٣,٣٠ | ٤ تحول مسؤوليات والتزامات المراجع لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة فقط بدلاً من ملاكها والأطراف الأخرى المستفيدة. |
| ٠,٠٦٣ | ١,٠٤ ٢,٨٢ | ٥ تلاشي الأهمية التقليدية لخدمة مراجعة الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة. |
| ٠,١٥ | ١,٠٠ ٣,٢٧ | ٦ تحول وظيفة مراجعة الحسابات من إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة منشأة العميل لتصبح أداة تعكس جودة الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المكتب المهني بجانب خدمة المراجعة. |
| ٠,١ | ١,١٤ ٣,١١ | ٧ تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشآت محل المراجعة إلى حماية إدارات منشأتهم. |
| ٠,٥٩١ | ١,٠٩ ٣,٢٠ | ٨ تحول هدف مراجعة الحسابات من إبداء رأي فني محايد عن مدى عدالة القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة منشأة العميل إلى تأكيد سلامة وملاءمة إسهامات المراجع في تطوير النظم المحاسبية والرقابية والإدارية والمالية المستخدمة. |
| ٠,٤٦٤ | ٠,٨٩ ٣,٣٩ | ٩ توافق الرؤى بين المراجع وإدارة منشأة العميل حول سلامة وملاءمة السياسات المحاسبية والرقابية والإدارية. |
| ٠,٢٦٥ | ١,٠٢ ٣,٣٤ | ١٠ تطور العلاقة بين إدارة منشأة العميل والمكتب المهني بحيث يصبح المكتب معتمداً على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة. |
| ٠,٥٦ | ١,٠٦ ٢,٨٦ | ١١ تلاشي مصداقية مضمون تقرير المراجعة وبالتالي انخفاض إمكانية الاعتماد على بيانات القوائم المالية بواسطة مختلف الأطراف المستفيدة خلاف الإدارة. |
| ٠,١٨ | ٠,٩٠ ٢,٩٣ | ١٢ تقديم خدمات مهنية إضافية لعملاء خدمة مراجعة الحسابات يؤدي إلى تزايد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المراجعة. |
| ٠,٠٦٩ | ١,٠١ ٣,٢٩ | ١٣ تتدخل المراجع في معالجة مواطن الضعف في السجلات والتقارير المحاسبية وأدوات الرقابة الداخلية بدلاً من التقرير عنها. |

ملاحظة: تشير إشارة * إلى وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط العنصر وبالتالي أهميته.

يظهر لنا الجدول رقم (٧) متوسطات آثار تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع، وانحرافاتها المعيارية، و أهم تلك الآثار وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، حيث أظهرت نتائج اختبار "ت" للعينة الواحدة (One Simple T-test) إنه ليس هناك أي أثر مهم نتيجة عدم وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط هذه الآثار فكانت ($P\text{-value} > 0,05$)، وبالتالي هي آثار متوسطة أو محدودة الأهمية من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وتفسير ذلك أن متوسط هذه الآثار يساوي أو يقل عن القيمة المفترضة (٣,٤).

٢-٣ اختبار الفرضيات

تم استخدام الاختبار اللامعلمي (Wilcoxon Signed Ranks Test) لاختبار صحة الفرضيات الثلاث التي بُنيت عليها الدراسة الميدانية، حيث يقوم هذا الاختبار بمقارنة المتغير المراد اختباره بقيمة افتراضية هي (٣)، وقد اختيرت هذه القيمة لأنها تمثل درجة التأثير المتوسط، فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى وجود فرق معنوي ($P\text{-value} \leq 0,05$) بين الوسيط المتغير والقيمة المفترضة، فهذا يعني أن الفرضية صحيحة، أما إذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى وجود فرق غير معنوي ($P\text{-value} > 0,05$) بين الوسيط المتغير والقيمة المفترضة، فهذا يعني أن الفرضية غير صحيحة. وقد تم اختيار الوسيط بدلاً من المتوسط نظراً لوجود اختلافات بين طرفي العينة حول عناصر المتغير الواحد مما يجعل المتوسط غير ملائم لتوضيح النتيجة.

جدول (٨). اختبار الفرضيات.

| المتغير | الوسيط | معنوية الاختبار P-value |
|----------------|--------|----------------------------|
| المتغير الأول | ٤ | *٠,٠٠٣ |
| المتغير الثاني | ٤ | *٠,٠٠١ |
| المتغير الثالث | ٣ | ٠,٠٥٩ |

* يوجد دلالة معنوية.

١ - اختبار الفرضية الأولى

عند إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، وبايجاد الوسيط المتغير والذي يساوي (٤) ومقارنته بقيمة الوسيط المفترض (٣)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب أكبر من قيمة الوسيط المفترضة وأن $(0,003 \leq 0,05)$ ، وهذا يعني أن هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض، وبالتالي عدم صحة الفرضية الأولى، أي أن اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات الأخرى بجانب المراجعة التقليدية يعود إلى ما شهده، ويشهده المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من ظروف ومشاكل وتحديات.

٢ - اختبار الفرضية الثانية

عند إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، وبايجاد وسيط المتغير الثاني والذي يساوي (٤) ومقارنته بقيمة الوسيط المفترض (٣)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب أكبر من قيمة الوسيط المفترضة وأن $(0,001 \leq 0,05)$ ، وهذا يعني أن هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض وبالتالي عدم صحة الفرضية الثانية، أي أن ارتفاع مستوى الطلب على الخدمات الأخرى مثل الخدمات الاستشارية ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبة والمراجعة) ونجاحها في الاستحواذ على تقديم مثل هذه الخدمات.

٣ - اختبار الفرضية الثالثة

عند إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، وبايجاد الوسيط المتغير والذي يساوي (٣) ومقارنته بقيمة الوسيط المفترض (٣)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب (٣) تساوي قيمة الوسيط المفترضة (٣)، وأن $(0,059 < 0,05)$ ، وهذا يعني أنه ليس هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض وبالتالي صحة الفرضية الثالثة، أي أن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات لا يؤثر تأثيراً كبيراً على استقلال المراجع.

٢ - ٤ تلخيص ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

أولاً: عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية
لقد نتج من تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول ٢٦
عاملاً من عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية ما يلي:

١ - إجماع المشاركين من طرفي العينة على أن أقوى عامل أدى إلى اتجاه
مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية هو (زيادة الوعي بأهمية
تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليها)،
حيث حصل هذا العامل على (٤) درجات وأكثر من مقياس لكرت بإجماع
الطرفين. وتتفق هذه النتيجة مع نتائج الدراسات السابقة (Benston, 1985;
Barkes and Simentt, 1994; Kwak, 2002; Ashbaugh, 2004) التي ربطت
بين مسألة عرض مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بزيادة الطلب عليها من قبل
المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة.

٢ - أظهرت التحليلات اتقاق طرفي العينة على أهمية (١٠) عوامل من
أصل (٢٦) عاملاً، حيث كانت المتوسطات الحسابية لهذه العوامل تزيد عن
(٣,٤) وفقاً لمقياس لكرت من وجهة نظر كل طرف على حدة، ولكن اختلف
الطرفان حول درجة أهمية (٩) عوامل.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء اختبار (t-test) للعينة الواحدة
لتحديد أهم العوامل من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وقد أظهرت
نتائج الاختبار أن هناك (١٢) عاملاً مهماً في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع
وتنويع نطاق خدماتها المهنية، حيث حصلت هذه العوامل على متوسط أعلى من
(٣,٤) بمقياس لكرت وكان اختبار "ت" ذا دلالة معنوية كما يتضح من الجدول
التالي:

جدول (٩). العوامل الهامة من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة.

| المتوسط الحسابي | العوامل |
|-----------------|---|
| ٣,٧٣ | ١- انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن. |
| ٤,٠٦ | ٢- زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليها. |
| ٣,٥٧ | ٣- ثقة الدولة والأطراف المستفيدة في قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات المهنية بخلاف المحاسبة والمراجعة. |
| ٣,٧٤ | ٤- التطورات التي شهدتها ممارسة المراجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مراجعة الحسابات الحديثة. |
| ٣,٩٨ | ٦- اتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية (مراجعة ومحاسبة واستشارات وغيرها) التي تقدمها مكاتب المراجعة. |
| ٣,٥٧ | ٩- تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة وارتفاع مستوى الكفاءة والمهارة الفنية والمهنية لدى منسوبيها المهنيين. |
| ٣,٧١ | ١٩- ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات الأخرى عن معدلات أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| ٣,٩٠ | ٢٠- محاولة مكاتب المراجعة تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني من خلال خلق انطباع مميز عنها وأهمية ما تقدمه من خدمات. |
| ٣,٦٧ | ٢١- ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في ظل تقشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات. |
| ٣,٦٣ | ٢٣- زيادة تركيز السوق واحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى. |
| ٤,٠٦ | ٢٥- اتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب المراجعة العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب. |
| ٤,٠٠ | ٢٦- توافر خبرة سابقة لدى مكاتب لمراجعة في أعمال المنشآت محل المراجعة مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت. |

مما سبق يتضح أن تلك العوامل تتفق مع نتائج الدراسات السابقة، حيث إن العاملين (زيادة الوعي بأهمية تنوع البيانات والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليها، واتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية - مراجعة ومحاسبة واستشارات وغيرها - التي تقدمها مكاتب المراجعة) يتفقان مع نتائج دراسات (Benston, 1985; Barkes and Simentt, 1994; Kwak, 2002;)، والتي ربطت مسألة عرض الخدمات باتساع دائرة المستفيدين وزيادة الطلب عليها. وأيضاً ارتفاع متوسط العاملين (تميز مكاتب

المراجعة بإمكاناتها الفائقة، وارتفاع مستوى الكفاءة والمهارة الفنية والمهنية لدى منسوبيها المهنيين، وتوافر خبرة سابقة لدى مكاتب المراجعة في أعمال المنشآت محل المراجعة، مما يسهل تقديم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت) يؤكد على أفضلية مكاتب المراجعة في عرض وتقديم الخدمات الأخرى، وهذا ما تؤكد دراسات (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب؛ Read and Tomczyk, 1992). كذلك بالنسبة لعامل (التطورات التي شهدتها ممارسة المراجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مراجعة الحسابات الحديثة) حيث تؤكد دراسات (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب؛ Daniels et al., 1988; Higson, 1997; Jeppeson, 1998) إن التطورات التي شهدتها ممارسة مهنة المراجعة مكنت مكاتب المراجعة من تقديم خدمات مهنية أخرى ذات قيمة مضافة لعملائها. وأما عامل (انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية، ومحاولة الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن) يؤكد على ما جاء في دراسة العنقري والمطيري (العنقري والمطيري، ١٤٢٣ هـ) بضرورة مواكبة المكاتب المهنية للتطورات الاقتصادية ومتطلبات العولمة. ويؤكد ارتفاع متوسطات العوامل (محاولة مكاتب المراجعة تمييز نفسها لمواجهة حدة المنافسة في السوق المهني من خلال إيجاد انطباق مميز عنها وأهمية ما تقدمه من خدمات، وزيادة تركيز السوق واحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى، واتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب المراجعة العالمية الكبرى للتمتع بالخدمات المميزة والشهرة التي تتمتع بها هذه المكاتب) على نتائج الدراسات السابقة (الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ Simon and Francis, 1988; Moizer and Turley, 1989; Beattie and Fearnley, 1994; Pong and Turley, 1997; Beattie and Fearnley, 1998; Willekens and Achmadi, 2003)، فيما يتعلق بحدة المنافسة التي تواجهها مكاتب المراجعة ومحاولتها تمييز نفسها لمواجهة هذا التحدي. أما بالنسبة لعامل (ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات

الأخرى عن معدلات أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات، وضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في ظل تفشي ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات) فإن ارتفاع متوسطها يؤكد ما جاء في دراسات (الحמיד، ١٤٠٩هـ، الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ Simon and Francis, 1988 Davis *et al.*, 1993; Pong and Turley, 1997; Beattie and Fearnley, 1998; Arrunada, 1999; Houghton and Jubb, 1999; Seetharaman *et al.*, 2002)، فيما يتعلق بمواجهة مكاتب المراجعة لمشكلة انخفاض أتعاب خدمة المحاسبة والمراجعة ومحاولتها إيجاد مصادر دخل إضافية.

وللتأكد من صحة الفرضية المتعلقة بهذا القسم تم إجراء اختبار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين الوسيط المتغير والوسيط المفترض، ونتج عن هذا الاختبار عدم صحة الفرضية الأولى والتي تنص على ما يلي: لا يعود اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية بجانب مراجعة الحسابات إلى ما شهده، ويشهده المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من ظروف ومشاكل وتحديات.

ثانياً: أسباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة

نتج من تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (١٣) سبباً من أسباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة ما يلي:

١- حظي السببان (زيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وأهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة) على تأييد قوي من طرفي العينة، حيث زاد المتوسط الحسابي لهذين السببين عن (٤) بمقياس لكرت.

٢- أظهرت النتائج اتفاق طرفي العينة على أهمية (٨) أسباب أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة، حيث زادت متوسطاتها الحسابية عن (٣,٤) بمقياس لكرت، ولكن اختلف طرفي العينة حول أهمية (٣) أسباب لزيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، حيث اختلفت درجة أهمية المتوسط الحسابي الذي حصل عليه السبب من قبل الطرفين.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء اختبار (t-test) للعينة الواحدة لتحديد أهم الأسباب من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وقد بينت نتائج الاختبار أهمية (١٠) أسباب في زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة، حيث حصلت هذه الأسباب على متوسط أعلى من (٣,٤) بمقياس لكرت وكان اختبار "ت" ذا دلالة معنوية، وهذه الأسباب هي:

جدول (١٠). الأسباب الهامة من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة.

| المتوسط الحسابي | الأسباب |
|-----------------|---|
| ٣,٩٤ | ١- زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية خلاف المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| ٤,٠٧ | ٢- أهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة. |
| ٤,٢٣ | ٣- زيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية. |
| ٣,٧٥ | ٤- محاولة مكاتب المراجعة تحقيق رضا عملائها وبناء السمعة الجيدة من خلال تقديم خدمات متنوعة بجودة عالية وملحوظة. |
| ٣,٦٤ | ٥- تحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين. |
| ٤,٠٧ | ٦- نمو أحجام منشآت القطاع الخاص وتطور وتنوع تعاملاتها وزيادة تعقيد ما تستخدمه من نظم إدارية ومحاسبية ورقابية وبالتالي تزايد احتياجها لخدمات مهنية لا تقتصر على مراجعة الحسابات. |
| ٣,٧٣ | ٧- تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة في العمل المهني المرتبط بالسوق ومنشأته الاقتصادية، وبالتالي القدرة على تقديم خدمات مهنية متنوعة لا تقتصر على المحاسبة ومراجعة الحسابات. |
| ٣,٥٢ | ٨- وجود برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة. |
| ٣,٨٦ | ٩- ما تتمتع به مكاتب المراجعة من خبرة عريضة في طبيعة أعمال المنشآت ونظمها الإدارية والمحاسبية والرقابية. |
| ٣,٨٤ | ١٠- إمكانية قيام مكاتب المراجعة بالاستعانة بخبرات مهنية في مجالات متنوعة لا تقتصر على الخبرات المحاسبية. |

مما سبق يتضح أن ارتفاع المتوسطات الحسابية للأسباب (زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية خلاف المحاسبة ومراجعة الحسابات، وأهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المخاطر المحتملة للمنشأة، وزيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية، معدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتحسين صورة المنشأة ووضعها المالي أمام الملاك وغيرهم من المستفيدين، ونمو أحجام منشآت القطاع الخاص، وتطور وتنوع تعاملاتها، وزيادة تعقيد ما تستخدمه من نظم إدارية ومحاسبية ورقابية، وبالتالي تزايد احتياجها لخدمات مهنية لا تقتصر على مراجعة الحسابات) يؤكد نتائج الدراسات السابقة (Daniels *et al.*, 1988; Higson, 1997; Jeppeson, 1998) حول حاجة المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة إلى خدمات مهنية إضافية تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة لتحسين وضعهم وربحياتهم، ومواجهة المخاطر المتوقعة وتحديات السوق. كذلك بالنسبة للأسباب (تميز مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفائقة في العمل المهني المرتبط بالسوق ومنشأته الاقتصادية، وبالتالي القدرة على تقديم خدمات مهنية متنوعة لا تقتصر على المحاسبة ومراجعة الحسابات، ووجود برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، وما تتمتع به مكاتب المراجعة من خبرة عريضة في طبيعة أعمال المنشآت ونظمها الإدارية والمحاسبية والرقابية، وإمكانية قيام مكاتب المراجعة بالاستعانة بخبرات مهنية في مجالات متنوعة لا تقتصر على الخبرات المحاسبية) تتفق مع نتائج دراسة (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب؛ Read and Tomczyk, 1992) حول أفضلية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات المهنية الأخرى لما تتمتع به من إمكانيات وخبرات.

وللتأكد من صحة الفرضية المتعلقة بهذا القسم تم إجراء اختبار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين الوسيط المتغير والوسيط المفترض، ونتج عن هذا الاختبار عدم صحة الفرضية الثانية والتي تنص على ما يلي: لم يساهم ارتفاع مستوى الطلب على الخدمات المهنية الأخرى (مثل

الخدمات الاستشارية) في اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبة والمراجعة) ونجاحها في الاستحواذ على تقديم مثل هذه الخدمات.

ثالثاً: آثار تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع

نتج من تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (١٣) أثرًا ناتجًا من تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع أن الآثار الناتجة عن تقديم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة حظيت بتأييد متوسط أو محدود من طرف مكاتب المراجعة، حيث تقل المتوسطات الحسابية عن (٣,٤) مما يدل على عدم موافقتهم أو تأكيدهم على حدوثها عند تقديم تلك الخدمات. واختلف طرفا العينة حول ظهور (٧) آثار، حيث اختلفت درجة أهمية المتوسط الحسابي الذي حصل عليه الأثر من قبل الطرفين.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء الباحثة اختبار (t-test) للعينة الواحدة لتحديد أهم الآثار من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وقد بينت نتائج الاختبار أنه ليس هناك أي أثر مهم نتيجة عدم وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط هذه الآثار فكانت ($P\text{-value} > 0,05$)، وبالتالي هي آثار متوسطة أو محدودة الأهمية من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وتفسير ذلك أن متوسط هذه الآثار يقل عن القيمة المفترضة (٣,٤).

ومما سبق يتضح عدم موافقة طرف مكاتب المراجعة بشكل عام على تأثر استقلال المراجع بتقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى عميل المراجعة، الأمر الذي يعكس سعي المكاتب لتأكيد أحقيتها وأفضليتها في تقديم تلك الخدمات، والسماح لها من قبل الهيئات المختصة بتوسيع وتوزيع نطاق الخدمات التي

تقدمها. في حين كانت إجابات طرف المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة أكثر تأييداً لحدوث هذه الآثار. وفي نظر الباحثين أن هذا الرأي أكثر موضوعية من رأي طرف مكاتب المراجعة نظراً لما تواجهه مكاتب المراجعة من مشاكل وتحديات في سوق المهنة، وبالتالي محاولتها السيطرة والاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية الأخرى في مواجهة تلك المشاكل والتحديات.

وللتأكد من صحة الفرضية المتعلقة بهذا القسم تم إجراء اختبار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين الوسيط المتغير والوسيط المفترض، وقد نتج عن الاختبار تساوي قيمة الوسيط المتغير مع قيمة الوسيط المفترضة، وهذا يعني أنه ليس هناك دلالة معنوية ما بين الوسيط المحسوب والوسيط المفترض وبالتالي صحة الفرضية الثالثة، أي أن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات له تأثير محدود أو لا يؤثر تأثيراً كبيراً على استقلال المراجع، ولعل سبب ذلك يعود إلى رفض طرف مكاتب المراجعة التام لأثر تلك الخدمات على استقلال المراجع.

٣ - الخلاصة والتوصيات

يهدف هذا البحث إلى الكشف عن دوافع اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية الأخرى بما في ذلك الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب للسوق السعودي كأساس لتفسير ذلك الاتجاه. كما يهدف إلى مناقشة آثار تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع. ولتحقيق أهداف البحث تم توظيف النظرية الإيجابية من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، حيث حُددت ثلاث فرضيات تم اختبارها باستخدام استمارة استبيان

تشتمل على عدد من المحددات والمقاييس التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث. هذا وقد اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث على تقسيم العينة إلى طرفين، يمثل الطرف الأول مكاتب المراجعة (جانبا العرض)، ويمثل الطرف الثاني المستفيدون من خدمات مكاتب المراجعة (جانبا الطلب). وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

١- إن ظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية وما يشهده من مشاكل وتحديات ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاستحواذ على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية الأخرى بجانب خدمات المحاسبة والمراجعة.

٢- إن زيادة الحاجة إلى الخدمات المهنية الأخرى وارتفاع مستوى الطلب عليها ساهم في اتجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبة والمراجعة).

٣- إن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات له تأثير محدود على استقلال المراجع.

وفي الختام وبالاستناد إلى نتائج هذا البحث يورد الباحثان فيما يلي عددًا من التوصيات:

١- ضرورة إصدار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لمجموعة من الأنظمة والمعايير المتعلقة بتقديم الخدمات المهنية الأخرى بشكل ملائم وأكثر دقة، وذلك لتنظيم ممارستها وضمان حماية استقلال المراجع في الحقيقة والظاهر.

٢- في حالة السماح للمحاسبين القانونيين بتقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى عميل المراجعة فإنه يجب أن تحدد تلك الخدمات بشكل واضح، إضافة إلى ضرورة وضع مجموعة من الآليات من قبل الهيئات والجهات المختصة لضمان استقلال المراجع حقيقةً وظاهرًا، مثل:

- الفصل بين أقسام المراجعة وأقسام الخدمات المهنية الأخرى.
- تحديد نسبة لأتعاب الخدمات المهنية الأخرى من الأتعاب الكلية للمكتب.
- إلزام الشركات المسجلة في هيئة سوق المال بالإفصاح عن أتعاب الخدمات المهنية الأخرى التي يحصلون عليها.

٣- تفعيل تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بما يضمن التزام مكاتب المراجعة بالأنظمة والمعايير المهنية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

٤- ضرورة توعية أفراد المجتمع والأطراف المهتمة بالمهنة فيما يتعلق بدور مكاتب المراجعة ونطاق وطبيعة مسؤولياتها، وذلك من خلال عقد الندوات والمؤتمرات.

٥- الاهتمام بالأبحاث المتعلقة بالخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة والمعايير والأنظمة المهنية الخاصة بها، وكذلك الأبحاث المتعلقة بالمشاكل والتحديات التي تواجه تلك المكاتب ومحاولة إيجاد حلول لها.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو الحسن، علي أحمد (١٩٩٣م) "الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، ص: ٣٩-٧٤، الرياض: معهد الإدارة العامة.
- أبو زيد، حسن محمد حسين (١٩٨٥م) "اقتصاديات وعوامل تحديد أتعاب عملية المراجعة" مجلة المال والتجارة، العدد ١٩٣، السنة ١٧، ص: ٣-١٨.
- البيوك، عطا محمد (١٤٢٦هـ) "هل يقدم المحاسب القانوني خدمات أخرى للمنشأة التي يراجع حساباتها؟" مجلة المحاسبة، العدد ٧، ص: ٦-٩، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة.
- الجبر، نبيه عبدالرحمن، وعلي، جمعة محمد (١٤٢١هـ) "تقديم المحاسب القانوني للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة" مجلة البحوث المحاسبية، المجلد ٤، العدد ٢، ص: ٦٧ - ٩٦، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة.

الحسني، صادق (١٩٩٨م) "استقلال المراجع: دراسة تحليلية مقارنة في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المنظمة للمهنة" *مجلة دراسات*، المجلد ٢٦، العدد ١، ص ص: ٥٢-٧٥، الأردن: جامعة عمان: كلية العلوم الإدارية.

الحמיד، عبدالرحمن إبراهيم (١٤٠٩هـ) "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" *مجلة الإدارة العامة*، العدد ٥٩، ص ص: ٧١-٥٩، الرياض: معهد الإدارة العامة.

الحמיד، عبدالرحمن إبراهيم (١٤٢٦هـ) "تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين" *مجلة الملك سعود*، المجلد ٧، العدد ١، ص ص: ٥٣-٩٧، الرياض: جامعة الملك سعود، كلية العلوم الإدارية.

خشارمة، حسين علي (٢٠٠٢م) "العوامل المؤثرة في اختيار مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية" *مجلة دراسات*، المجلد ٣٠، العدد ١، ص ص: ٢١-١، الأردن: الجامعة الأردنية: كلية العلوم الإدارية.

راضي، محمد سامي (١٩٩٨م) "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية" *المجلة العربية للحاسبة*، المجلد ٢، العدد ١، ص ص: ٣٣-٧٧.

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

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

السديري، فهدة سلطان، والنعقري، 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 ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ إبريل ٢٠٠٥م.

السديري، فهدة سلطان، والنعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٦هـ/ب) "فجوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة، وتأثير 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 ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م.
- 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، ص ص: ٨١-١٣٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.
- الضحيان، سعود بن ضحيان (١٤٢٢هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS ١٠ الجزء الأول، الكتاب الثالث، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطابع التقنية.
- الضحيان، سعود بن ضحيان، وحسن، عزت عبدالحמיד محمد (١٤٢٣هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS ١٠ الجزء الثاني، الكتاب الرابع، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطابع التقنية.
- عبدالفتاح، عبدالرحمن محمد (١٩٩٥م) "تمودج مقترح لقياس أتعاب مراجع الحسابات" مجلة التكليف، العدد ٢-٣، السنة ٢٤، ص ص: ٦٢-٩٧.
- علقم، محمد أحمد، والرجبي، محمد تيسير (١٩٩٧م) "عوامل تغيير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة العامة الأردنية: دراسة ميدانية" مجلة دراسات، المجلد ٢٤، العدد ١، ص ص: ١٨٥-٢٠٤، الأردن: الجامعة الأردنية.
- العمر، 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: جامعة الملك عبدالعزيز.
- النعقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/أ) مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، 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، ص ص: ١١٥-١٥١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

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

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب) "توطين (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" الملتقى التقني الأول، الباحة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ-٣-٥ مايو 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 ص: ١٦٥-٢٠٣، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما 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، ص ص: ١٨٧-٢٢٤، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

الفضل، مؤيد محمد علي (٢٠٠٣م) "تحليل أهمية العوامل المؤثرة على تحديد أتعاب المراجعة المالية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجعين القانونيين" مجلة آفاق اقتصادية، مركز البحوث والتوثيق، المجلد ٢٤، العدد ٩٤، ص ص: ٢٣٠-٢٦٤.

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

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، ص ص: ١-٣٧ مملكة البحرين: جامعة البحرين.

يمانى، عبدالله قاسم (١٢٤١هـ) "دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة" مجلة الإدارة العامة، العدد ٧١، ص ص: ١٨٣-٢٢٩، الرياض: معهد الإدارة العامة.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Anderson, T. and Zeghal, D.** (1994) "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from Canadian Market", *Accounting and Business Research*, **24**(95), pp: 195-207.
- Arrunada, B.** (1999) "The Provision of Non-Audit Services by Auditor Let the Market Evolve and Decide", *International Review of Law and Economics*, **19**, pp: 513-531.
- Ashbaugh, H.** (2004) "Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Academic Research", *Journal of Business Ethics*, **52**(2), pp:143-148.
- Baker, C.** (1993) "Self-regulation in the Public Accounting Profession: The Structural Response of the Large Public Accounting Firms to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **6**(2), pp: 68-80.
- Bamber, E. and Iyer, V.** (2002) "Big 5 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict?", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, **21**(2), p.21.
- Barkess, L. and Simmett, R.** (1994) "The Provision of other Services by Auditor: Independence and Pricing Issues", *Accounting and Business Research*, **24**(94), pp: 99-108.
- Basioudis, I.** (2002) The UK Market for Audit Services: Deregulation and Audit Pricing in the Small Client Segment, *International Journal of Economics and Business*, **2**(1), pp: 201-220.
- Beattie, V. and Fearnley, S.** (1994) "The Changing Structure of Market For Audit Services in UK A Descriptive Study", *British Accounting Review*, **26**, pp: 301-322.
- Beattie, V. and Fearnley, S.** (1998) "Audit Market competition: Auditor Changes and the Impact of Tendering", *The British Accounting Review*, **30**(3), pp: 261-289.
- Becker, C.I., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R.** (1998) "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, **15**(1), pp: 1-24.
- Behn, B., Carcello, J., Hermanson, D. and Hermanson, R.** (1997) "The Determinants of Audit Clients of Big 6 Firms", *Accounting Horizons*, **11**(1), pp: 7-24.
- Behn, B., Carcello, J., Hermanson, D. and Hermanson, R.** (1999) "Client Satisfaction and Big 6 Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, **16**(4), pp: 24-43.
- Bell, T., Landsman, W. and Shackelford, D.** (2001) "Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Analysis and Evidence", *Journal of Accounting Research*, **39**(1), pp: 35-44.
- Benston, G.J.** (1985) "The Market for Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, **4**, pp: 33-79.
- Breim, T., Peel, M.J. and Roberts, R.** (1994) "Audit Fee Determinates of Independent & Subsidiary Unquoted Companies in the UK-An Exploratory Study", *The British Accounting Review*, **26**(2), pp: 101-121.
- Brown, C.D. and Raghunandan, K.** (1997) "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, **11**(1), pp: 72-75.
- Buijink, W., Maijoor, S. and Meuwissen, R.** (1998) "Competition in Auditing Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany Versus the Netherlands", *Contemporary Accounting Research*, pp: 385-404.
- Carcello, J.V.** (1990) *A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms*, Georgia State University, pp: 67-85.

- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and Mcgrath, N.T.** (1992) "Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepares and Financial Statement Users", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, **11**, pp: 1-15.
- Carswell, A.** (1999) "Does the Provision of Non-Audit Services Impair Auditor Independence?", *International Journal of Auditing*, **3**, pp: 29-40.
- Carswell, A., Stokes, D. and Loughton, J.** (2002) "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, **33**, pp: 253-275.
- Chaney, P. and Philipich, K.** (2002) "Shredded Reputation: the Cost of Audit Failure", *Journal of Accounting Research*, **40**(4), pp: 44-59.
- 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), pp: 244-274.
- Copley, P. and Docet, M.** (1993), "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **12**, pp: 88-98.
- Copley, P., Gaver, J. and Gaver, K.** (1995) "Simultaneous Estimation of the Supply and Demand of Differentiated Audits: Evidence from the Municipal Audit Market", *Journal of Accounting Research*, **33**(1), p.137.
- Cox, C., Cone, K. and Bamberger, G.** (2000) *Comments on the SEC's Proposed Auditor Independence Standards*, (SEC File No. S7-13-00).
- Craswell, A., Stokes, D.J. and Loughton, J.** (2002) "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, **33**(2), pp: 253-275.
- Cullinan, C.P.** (1997) "Audit Pricing in the Pension Plan Audit Market", *Accounting and Business Research*, **27**(2), pp: 91-98.
- Daly, B. and Schuler, D.** (1998) "Redefining a Certified Public Accounting Firm", *Accounting Organization and Society*, **23**(5,6), pp: 549-567.
- Daniels, P., Leyshon, A. and Thrift, N.** (1988) "Large Accountancy Firms in the UK: Operational Adaptation and Spatial Development", *The Service Industries Journal*, **8**(3), pp: 317-333.
- Davis, L., Ricchiute, D. and Trompeter, G.** (1993) "Audit Effort, Audit Fees, and the Provision of Non Audit Services to Audit Clients", *The Accounting Review*, **68**(1), pp: 135-162.
- DeAngelo, L.E.** (1981) "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, **3**(3), pp: 183-199.
- Defond, M., Raghunandan, K. and Subramanyam, K.** (2002) "Do Non-Audit Services Fees Impair Auditor Independence? Evidence from Going Concern Audit Opinions", *Journal of Accounting Research*, **40**(4), pp: 24-43.
- Elitzur, R. and Falk, H.** (1996), "Planned Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, **15**(3), pp: 247-269.
- Fargher, N., Taylor, M. and Simon, D.** (2001) "The demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", *The international Journal of Accounting*, **36**, pp: 407-421.
- Firth, M. (1)** (1997) "The Provision of Non-Audit Services and the Pricing of Audit Fees", *Journal of Business Finance and Accounting*, **24**, pp: 511-525.
- Firth, M. (2)** (1997) "The Provision of Non-Audit Services by Accounting Firm to their Audit Clients", *Contemporary Accounting Research*, **14**(2), pp: 1-21.
- Firth, M.** (2002) "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business finance & Accounting*, **29**(5,6), pp: 661-693.
- Flesher, D.L. and Soroosh, J.** (1980) "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accountancy*, pp: 27-32.
- Haskins, M. and Williams, D.** (1990) "A Contingent Model Big Eight Auditor Change", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, **9**(3), pp: 55-74.
- 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, Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).

- Hogan E.C.** (1997) "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self-Selection Analysis", *The Accounting Review*, **72**(1), pp: 67-86.
- Houghton, K. and Jubb, C.** (1999) "The Cost of Audit Qualifications: the Role of Non-Audit Services", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, **8**(2), pp: 215-240.
- Humphrey, C., Jones, J. and Khalifa, R.** (1999) *Business Risk Auditing and the Auditing Profession: Status, Identity and Fragmentation*, (The Financial Support of the Federal School of Business and Management, University of Manchester/UMIST).
- Ikin, C.** (2003) *Political Cost Influences on the Determinants of Non-Audit Services*, The Australian National University Canberra, Australia.
- Iyer, G., Iyer, V. and Mishra, B.** (2003) "The Impact of Non-Audit Service Fee Disclosure Requirements on Audit Fee and Non-Audit services Fee in the United Kingdom: an Empirical Analysis", *Advances in Accounting*, **20**, pp: 127-140.
- Jeppesen, K.** (1998) "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review*, **7**(3), pp: 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, 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), pp: 561-588.
- Kwak, M.** (2002) "The Effect of Non-Audit Fees on Accounting Practices", *Mitsloan Management Review*, **43**(4), pp: 14-15.
- Linden, S.** (1997) *The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence*, (Second Place Award-Massachusetts Society of CPAs, State-Wide Essay Contest).
- Lyon, J. and Maher, M.** (2005) "The Importance of Business Risk in Setting Audit Fees: Evidence from Cases of Client Misconduct", *Journal of Accounting Research*, **43**(1), pp: 99-133
- Maher, M., Tiessen, P., Colson, R. and Broman, A.** (1992) "Competition and Audit Fees", *The Accounting Review*, **67**(1), pp: 170-199.
- Menon, K. and Williams, D.** (1991) "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The Accounting Review*, **66** (April), pp: 313-328.
- Mitchell, A. Sikka, P. and Willmott, H.** (2001) "Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination", *Critical Perspectives on Accounting*, **12**(5), pp: 527-555.
- Moizer, P.** (1997) "Auditor Reputation: the International Empirical Evidence", *International Journal of Auditing*, **1**(1), pp: 61-74.
- Moizer, P. and Turley, S.** (1989) "Changes in the UK for Audit Services: 1972-1982", *Journal of Business Finance and Accounting*, **16**(1), pp: 12-41.
- Nikkinen, J. and Sahlstrom, P.** (2004) "Does Agency Theory Provide a General Framework for Audit Pricing? ", *International Journal of Auditing*, **8**, pp: 253-262.
- Pearson, T. and Trompeter, G.** (1994) "Competition in the Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration on Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, **11**(1), pp: 115-135.
- 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).
- Quick, R. and Rasmussen, B.** (2005) "The Impact of MAS on Perceived Auditor Independence: Some Evidence from Denmark", *Accounting Forum*, **29**, pp: 137-168.
- Read, W. and Tomczyk, S.** (1992) "An Examination of Changes in Scope of Services Performed by CPA Firms", *Accounting Horizons*, **6**(3), pp: 42-71.
- Sabri, N.** (1993) "Auditor Involvement in Non-Audit Services: an Empirical Study in a Developing Environment", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **2**, pp:159-170.

- Schroeder, M.S., Solomon, L. and Vickrey, D.** (1986) "Audit Quality: the Perceptions of Audit-Committee Chairperson & Audit Partners", *Auditing: a Journal of Practice and Theory*, **5**, pp: 86-94.
- Seetharaman, A., Gul, F. and Lynn, S.** (2002) "Litigation Risk and Audit Fees: Evidence from UK Firms Cross-Listed on US Markets", *Journal of Accounting and Economics*, **33**, pp: 91-115.
- 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), pp: 595-629.
- Sikka, P.** (2001) "Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some Observations", *Critical Perspectives on Accounting*, **12**(2), pp: 199-211.
- Sikka, P.** (2002) "The Politics of Restructuring the Standard Setting Bodies: the Case of the UK's Auditing Practices Board", *Accounting Forum*, **26**(2), pp: 97-134.
- Sikka, P., Willmott, H. and Lowe, T.** (1989) "Guardians of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability in the UK Accountancy Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **2**(2), pp: 47-71.
- Simon, D., and Francis, J.** (1988) "The Effects of Auditor Change on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery", *The Accounting Review*, **63**(2), pp: 222-255.
- Simunic, D.** (1984) "Auditing, Consulting, and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research*, **22**(2), pp: 679-690.
- Stephen, T.** (1996) "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, **5**(2), pp: 249-260.
- Sutton, S.G. and Lampe, J.C.** (1991) "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", *Accounting and Business Research*, pp: 275-288.
- Walker, K.B. and Johnson, E.N.** (1996) "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and Fee Structure in Non-U.S Market for Auditor Services", *The International Journal of Accounting*, **31**(1), pp: 1-18.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. and Raghunandan, K.** (2003) "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees", *Journal of Accounting Research*, **41**(4), pp: 699-721.
- Willekens, M. and Achmadi, C.** (2003) "Pricing and Supplier Concentration in the Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition?", *The International Journal of Accounting*, **38**, pp: 431-455.

The Trend of Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia Towards Expanding the Extent of their Professional Services: an Empirical Analysis Based on Agency Theory Implications

F.H. Al-Jefri and H.A. Al-Angari

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

Abstract. This research aims at exploring the incentives towards the trend of expanding the extent of professional services provided by Audit firms in the Kingdom of Saudi Arabia, to include a wide range of financial, administrative, economic and technical consultancy services together with the traditional accounting and audit services; based on the supply and demand indications in Saudi market as a basis to interpret such trend. Also, this research discusses the effect of providing such services to an audit client on the auditor's independence. To achieve the objectives of this research, a positive methodological approach is employed through reviewing previous studies taking into consideration the nature and circumstances of the profession's context in the Kingdom of Saudi Arabia in order to determine a number of dependent and independent variables related to such phenomena. Three hypotheses were determined and examined by using a questionnaire which included a number of parameters and measures that had been employed to deal with each of the research hypotheses. The researchers has based the conduct of the research on dividing the sample into two main parts, the first reflects the supply side, which was represented by certified public accountants, and the second reflects the demand part, which was represented by parties benefiting from services provided by Audit firms. The results of the empirical study indicate that agreement seems to exist between the two sides of the research sample regarding a number of factors relating to the demand and supply of non-audit services provided by Audit firms, and a number of reasons for the demand on such services, in spite of having some differences on the degree of significance. The results also indicate that the provision of non-audit services to audit clients could have a minor or limited impact on the independence of the auditor. In the conclusion of the research, the researchers stress the necessity of issuing a package of regulations and standards by the Saudi Organization of Certified Public Accountants related to the provision of non-audit professional services rather than concentrating only on the traditional audit service in a way more accurate and suitable to the audit profession's environment in Saudi Arabia in order to regulate the practices of such services and assure the auditor independence in both substance and appearance. The researchers also stress the necessity of enhancing social awareness of the role, scope, nature of work and responsibilities of audit firms, as well as giving more support to research related to non-audit services and their related professional standards and regulations, together with research related to the problems and challenges that face audit firms by way of attempting to find-out and suggest proper solutions through implementing contemporary research methodologies so as to reach more effective results.