

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

أوزية حامد الطفري وحسام عبدالصمن الطفري

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

إتمام النشر في 14/11/1439هـ، وإكمال النشر في 11/11/1439هـ

المنظور. يهدف هذا البحث إلى الكشف عن توقعات عملاء مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتتمثل بتطبيق واسع من الخدمات الأخرى والتي تتضمن خدمات استشارية مالية وإدارية والقضائية والتأجير، إسي جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب السوق السعودي بالأمير للتعريف تلك الاتجاه. كما يناقش هذا البحث آثار تقديم تلك الخدمات إلى عمول المراجعة على استقلال المراجع. ويتناول أهداف البحث تم تطوير النظرية الإيجابية من خلال مراجعة الدراسات السابقة المتعلقة مع الأداء في الاضطراب طبعاً وظروف المحيط المحي في المملكة العربية السعودية، حيث حددت ثلاث فرضيات تم اختبارها باستخدام استبانة استبيان للتأكد من صحة من المفروضات والمعادن التي تم تطويرها للتعامل مع كسل فرعية من فرضيات البحث. هذا وقد أجند الباحث في إجراء

دراسة البدايات التي يتكلمها حيث تلى تسمية العجة إلى طرواق،  
 مثل الطرف الأول لكاتب الترجمة (وقد استعمل العسجري، ويحتمل  
 الطرف الثاني المستعملين من كلمات مكتسبة للترجمة) (والسبب  
 القاطن) والتبر الناتج للدراسة البدايات إلى اتفاق طرفي جهة البحث  
 على مجموعة من حواشٍ عرض وتكثير لكاتب الترجمة للخدمات  
 الأخرى بخلاف خدمة مراجعة الصفحات، وبمجموعة من أسباب  
 الخطأ، حيثما على الرغم من وجود بعض الأخطاء التي تروى  
 الأهمية، لكنه يشير النتائج إلى أن تكثير مكتسبة للترجمة تلك  
 الخدمات إلى تسمية الترجمة له نظير مصدر، على إطلاق المراجع،  
 وهي ذات البحث وذلك التمكن بسهولة إصدار الهيئة السعودية  
 للمعاجين القانونيين مجموعة من الأخطاء والعيوب المتعلقة بتكثير  
 الخدمات الأخرى بخلاف الترجمة بشكل أكثر فناء، وبملائمة لوجبة  
 مهنة مراجعة الصفحات في السعودية، وذلك لتكثير معارفها  
 وبمجال بداية إطلاق المراجع في المنطقة والظاهر، أما وإن كان  
 على ضرورة توعية المصاحح بوزن مكتب الترجمة بتلقي وطبيعة  
 مسؤولياتها، إضافة إلى ذلك الاهتمام بالأبحاث المتعلقة بالمصاحف  
 المهمة الأخرى والتأثير والأنشطة المهمة الخاصة بها، والأبحاث  
 المتعلقة بالمشاكل والتحديات التي تواجه مكتب الترجمة ومعالجة  
 إصدار حلول لها بالتعاون معالجين بحثية معاصرة وذلك للوصول إلى  
 نتائج أكثر فاعلية.

#### ١- الإطار النظري والمنهجي للبحث

##### ١-١ مقدمة

تولاه مهنة الترجمة اليوم توقعات عالية من عموم المستعملين، فلم يعد من  
 المنتظر الحصول على خدمة الترجمة مقصوراً على مترجمين على الترجمة  
 التقليدية لدى كثير من ملاكها، إذ إن تزايد توقع من مراجع الحسابات لتدبير  
 الاستثمارات، والمنتج المنطقة بخدمات الشركات، وتوقع من المراجع أن يكون  
 لديه خبرات وإمكانات متخصصة في مجالات عديدة لا تقتصر على السوالم  
 المحاسبية (البيوت، ١٤١٦هـ) كما أن دور إدارات الشركات في الحصول على  
 المعلومات عن نقاط الضعف في نظام الرقابة الداخلية المطبق لديها، ومعلومات  
 عن الشركات المنافسة ليس على التمثيل، إضافة إلى المعلومات التي تسهم في

تطبيق لفتح وإزاحة الرقعة (Hoppero, 1998). لذلك نجد أن التغييرات المتكاثرة للمراجعة الكبرى في العالم اعتُمدت مؤخراً وبشكل ملحوظ على فكرة إعادة التعريف بما تقدمه من خدمات مهنية بحيث يسمح للتركيز منصباً على مساهمة الأخصائين المهنية التي يولونها اهتماماً وبحثاً للمساهمة في تحسين أدائهم وزيادة ربحيتهم في المستقبل (Hoppero, 1997).

وكذلك شهدت أستراليا ووظائف مكاتب المراجعة في السعودية تطوراً ملحوظاً خلال العقد الماضي، خاصةً بعد تبنى هذه المكاتب مفهومًا جديدًا يقتضي أن تكون خدمات المحاسبية والمراجعة أكثر ارتباطاً بمهام الأعمال التي يمارسها العملاء، مما يتيح إمكانية قيام المكاتب بتقديم الخدمات والمنتجات والاستشارات التي تساهم في الإبقاء بمستوى أداء عملائها لسقطلي (Vadoo-Adel Services) تبنى هذا المفهوم الحديث وأتاح لها فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الأخرى بخلاف خدمات المحاسبية والمراجعة (العقري، 1426هـ) (ب).

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 التصميم والتأجير نظم المعلومات المالية، وخدمات التقييم، والخدمات القانونية، والخدمات الائتمانية، والخدمات الاستشارية المالية والإدارية والتفكير والابتداء وغيرها (Adbouh, 2004).

التركيز المتكثف على تقديم تلك الخدمات كان نتيجة مجموعة من العوامل والسياسات المترابطة في بيئة مهنة مراجعة الحسابات، حيث تعكس تلك العوامل الظروف والتطورات التي مرت بها المهنة والتحديات والمشاكل التي واجهتها (العقري، 1426هـ) (ب)، وكذلك ما بذل من جهود من قبل الهيئات المهنية وغير المهنية في ظل التطورات الاقتصادية السريعة، وزيادة الوعي بأهمية الدراسات والتقرير المالية في السلطنة العربية السعودية (السديري، والعقري، 1426هـ- 1427هـ) (ب)، (عسرو، والعقري، 1428هـ-). إضافة إلى عدم توافر تقديم

تلك الخدمات مع مشكلات الأنظمة التي تحكم المؤسسات المهنية لهذه المراكز في السعودية.

ثم تقسم البحث إلى ثلاثة أقسام رئيسة: الأول يهتم بوصفياً لمشكلة البحث وهذه وأهميتها، واستعراضاً لنتائج الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة، بالإضافة إلى استعراض مناهج البحث وأدوات جمع وتحليل البيانات المستخدمة. أما القسم الثاني فيخصص باستعراض دراسات الدراسة الميدانية ونتائجها، في حين يقدم القسم الثالث خلاصة البحث وتوصياته.

#### ١-١ مشكلة البحث

مع تزايد حدة التنافس في سوق خدمات المراجعة في السعودية، ظهرت عدة مشكلات أهمها طاعة انخفاض الأرباح، إضافة إلى مشكلة انتشار عدد محدود من المكاتب الكبرى للخدمات المحاسبية (العقري، ١٤٢٥هـ/أبج) الكبرى، ١٤٢٦هـ/العامري والعقري، ١٤٢٦هـ/الشاملوي والعقري، ١٤٢٧هـ). وفي ظل هذه الظروف، لم يعد يتطور مكاتب المراجعة الأعضاء فقط على مثل خدمات المراجعة التقليدية، كما أن متطلبات المراجعة المحترفة أصبحت ضرورية لقيام كل مكتب مهني يتميز نفسه عن باقي المكاتب. ومن أهم الأدوات التي استخدمت في سبيل تحقيق تلك الخدمات وتطوير وتحسين نطاق ونسب من الخدمات المهنية، بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية (العقري، ١٤٢٤هـ/أبج).

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 وعدم المكاتب الاستشارية المتخصصة، وعدم التفرغ الحصول على رئيس

نظامي آخر لمزاولتها (العنقري، ١٤٢٧هـ). فلقوة على تقديم تلك الخدمات بعد تيوم مؤتمراً هنا في تمييز مكاتب المحيد، وبالتالي للتأثير بشكل حاسم وسائر على طبيعة وحجم الخدمات المهنية التي تتعاقد المكاتب على تقديمها بما فيها خدمات المحاسبة والمراجعة (العنقري، ١٤٢٥هـ).

والجدير بالذكر أن تكاليف النظامي في السعودية لمترجمة المحاسب القانوني لخدمات مهنية ذات طبيعة غير محاسبية لا يتسجم مع شروط ومعايير الحصول على ترخيص النظامي لمزاولة مهنة محاسب قانوني، والتي تقصر شروط التأهيل الأكاديمي والعملية والمهني فيها على حصول المتقدم على معرفة وخبرة عميقة محاسبية، فضلاً عن وضوح تركيز نظام المحاسبين القانونيين في تنفيذ مسئوليات والتزامات المحاسب القانوني على ممرضته المرتبطة بنظمة مراجعة الحسابات فقط (العنقري، ١٤٢٧هـ).

يلهم من ذلك أن هناك فرصاً نظمية لإستخدام ترخيص المحاسب القانوني في مزاولة وتقديم خدمات غير محاسبية. شرعية وقانونية مكاتب المراجعة عن باقي مكاتب المحيد الأخرى في تقديم خدمات أخرى قد تتضمن خدمات استشارية إلى جانب نشاطها الأساسي والمتمثل في تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة التي تقتصر إلى التبرير المتكامل حتى وإن كانتا مستغنين إلى بعض النظم. فلا يشترط أن يكون المحاسب القانوني المرخص قادراً على فهم وتحليل النظم الإنشائية، أو إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية للمشاريع التجارية، أو تطوير برمجيات النظم الإلكترونية، أو غير ذلك من خدمات يتطلب تقديمها توفر متخصصين في مجالات متعددة. توفر مثل هؤلاء المتخصصين من أسداب التأهيل غير المحاسبية في مكاتب المراجعة لا يبرز دخول مجالاتهم التخصصية تحت مظلة مهنة المحاسبة والمراجعة (العنقري، ١٤٢٧هـ).

مشكلة هذا البحث تكمن في توسيع مكاتب المراجعة في السعودية في تقديم خدماتها المهنية الأخرى تون وضع أثر نجاح تقديم هذه الخدمات، مما يؤثر على وظيفة مكاتب المراجعة الأصلية والمشكلة في تصميم خدمات المحاسبية والمراجعة، فضلاً عن تفرّد الخدمات والبحوث التي تتكاتف وتتعلّق برباط العرض والطلب التي ساهمت في إسراع تنويع أهدا الفوج الحالي لمكاتب كانت تعرف على أنّ وظائفها الأساسية والتقليدية تكمن في تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة.

#### 3-1 هدف وأهمية البحث

يمكن هدف هذا البحث في كشف الثغاب عن توقع تجاه مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية منها على سبيل المثال: الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والقانونية، والخدمات الائتمانية وغيرها، إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. كما يهدف إلى تقديم تعليل لربوط العرض والطلب كأساس يمكن من خلاله التعرف على العوامل التي ساهمت في نجاح امتداد مكاتب المراجعة في السعودية على خدمات مهنية ذات طبيعة غير محاسبية. كذلك يتكاتف البحث لدرّ تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استغلال المراجع، وتحديدًا في هذه الدراسة تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- حصر أهم العوامل التي ساهمت في نجاح مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، ونجاحها في الاستحواذ على نطاق واسع من الخدمات المهنية، والتي تتضمن الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والقانونية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، بالاستناد إلى روابط العرض والطلب لسوق السعودي؟
- 2- التعرف على أثر تقديم تلك الخدمات إلى عميل المراجعة على استغلال المراجع؟

وتكمن أهمية هذا البحث في الدور الذي تلعبه مكاتب المراجعة في المجتمع السعودي ومجمله الاقتصادي والسياسي. فالغرض من هذه الدراسة أن تقيس قدرة أعضاء الممارسين على دعم احتياجات المجتمع بالوظائف والأدوار المهنية التي يقومون بها، وربط ممارسة هذه الوظائف والأدوار بعاشلي ندرة المعرفة والقاعدة المهنية وإظهار الرغبة المساندة لتقديم أفضل نوعية ممكنة من الخدمات المهنية لكافة الأطراف المستفيدة، فضلاً عن حرصهم الدائم على التطور المستمر مع تطور متطلبات المستفيدين، واعتمادهم أكثر ما يولك عليهم من ظروف وأحداث مجيئة (العنبري، 1425هـ). هذه الدراسة تهدف إلى التعرف بواسطة مكاتب المراجعة في ممارسة وظائف وأدوار تتطلب معرفة وكفاءة مهنية في مجالات غير مهنية (Zizi & Alattas, 2008) والمهنية الأخرى (علوم البيئة) حتى وإن كانت ترتبط بمهنات غير إزامية بالنسبة لطاقتها.

#### 1-1-1 مراجعة الأبيبيات ذات العلاقة

لطالما من أهمية مراجعة الدراسات السابقة في تكوين الأساس النظري للبحث، ويتم توجيه اهتمامها وبحثها بشكل يتسمم مع الأهداف التي يسعى البحث إلى تحقيقها. من هذا المنطلق، فإن الدراسات السابقة المتعلقة بممارسة مهام مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها يمكن تصنيفها في ثلاثة محاور أساسية تتدرج تحت مظلة موضوع تطور الممارسات المهنية لمكاتب المراجعة (Juppoo, 1997; Higgs, 1988; Davids et al., 1999; Humphrey et al., 1998)، تشمل:

- 1- تطور العرض والطلب على الخدمات المهنية.
- 2- العوامل التي ساهمت في إنشاء مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق مساهمة من خدمات مهنية.
- 3- أثر تقديم الخدمات المهنية الأخرى لعين المراجعة على إقبال المراجعين، وهما على مناقشة تفصيلية لكل محور من تلك المحاور.

## ١-١-١ 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 المنتصر، الأمر الذي أقره مكتب المراجعة بضرورة مواءمة هذه التغيرات والتكيف معها من أجل بقائها في سوق المهنة. ولمواجهة ظروف السوق المتغيرة أثبتت تلك المكاتب على تقديم خدمات مهنية أخرى بجانب مراجعة الحسابات.

وإيجاد تفسير واضح لتلك التغيرات تجاه مكتب المراجعة نحو تنوع وتوسيع نطاق خدماتها المهنية كإحدى أسباب إجراء تعديل الزمان لكل من جانبي العرض والطلب، حيث إن تطوّر جانب واحد يعوق الوصول إلى المعنى الكامل للتجارة، وهذا ما تؤكدته دراسة كوپلي وآخرين (Copley et al., 1995).

دراسة العفري (العفري، ١٤٢٥هـ) أظهرت على مستوى المسائل أن الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة لم تعد مقصورة على خدمات المراجعة التقليدية، وإنما امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية، وقد يور المشاركون في هذه الدراسة، والتي شملت أربعة مكاتب مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، ومن أجل هذا التوسع التي: مواءمة متطلبات الظروف الاقتصادية، والتنافس بين المكاتب، ومحاولة تمييز نفسها، ولتتنافس المكاتب الكبرى لتعود الصلوات الكبرى، وانخفاض أسعار المراجعة ومحاولة المكاتب المهنية إيجاد مصادر دخل إضافية تساهم في مواكبة تلك الظواهر المتغيرة. وقد أبرزت نتائج الدراسة أن وجهات النظر لعقيدة المشاركين تؤكد أهمية مكتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية، وذلك كدور المكاتب الاستشارية المتخصصة في السعودية، وتطويعها لتلبية التطلعات بالظروف المتغيرة، وما يقدمه العمل في مجال مراجعة الحسابات من حزمة يمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة وطرق تقديم الخدمات الاقتصادية المتطوّرة.



بالمثل، أجريت دراسة مشابهة وسيمبسون (Simpson and Street, 1994) لعينة مكونة من (500) شركة مسجلة في بورصة الأوراق المالية الإستراتيجية بين الأعوام من 1986م إلى 1990م لتتحدد 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 شعور عميل زبائن أنواع الخدمات الأخرى (Non-Audit Services) التي تقدمها، حفظ عقد التفتيشات حصلت الإيرادات الناتجة من تقديم خدمات المراجعة في حين زادت الإيرادات الناتجة من تقديم الخدمات الأخرى خالف المراجعة، كذلك تؤكد الدراسة وجود زيادة مطلقة في نسبة الخدمات الأخرى إلى الأصول الكلية، وتؤكد نتائج الدراسة أيضاً أنه بعد التحكم في العوامل التي تؤثر على اعتماد المراجعة، وجدت علاقة إيجابية بين اعتماد المراجعة واعتماد خدمات الأخرى، وأن أحد أهم المتغيرات التي تؤثر على تلك الأرباح هي نسبة عمليات العميل.

وقد أكدت دراسة ريد ونومزوك (Reid and Forecnyk, 1992) والهادفة إلى تقديم رؤية عن التغيرات في نطاق الخدمات المهنية التي كانت تقدمها مكاتب المراجعة أثناء عقد التفتيشات وذلك من جانب العميل والطلب على هذه الخدمات، نتاج نطاق الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة للوفاء بمتطلبات العملاء والسوق، وأن هذه المكاتب تؤكد أن تقديم خدمات أخرى خالف المراجعة (Non-Audit Services) يساعد على فهم العميل أفضل العميل بشكل أكبر، وأن هذا لفهم مكاتب أساسى لإجراء مراجعة ذات جودة أعلى. إضافة إلى أن هذه المكاتب لديها حوافز اقتصادية لتقديم تلك الخدمات خاصة في ظل المنافسة المتزايدة والأسعار المنخفضة التي قلقت من ربحيتها، حيث أشارت الدراسة إلى أن هناك تنوعاً مختلفاً أثناء فترة الدراسة في نسبة إيرادات المكاتب الناتجة ككثير من تقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى عملاء المراجعة، الأمر الذي قد يؤثر على علاقة المراجع بالعميل.

كما أظهرت دراسة بايسر وإير (Baizer and Iyer, 2007) قلق المهنيين بشؤون مهنة المراجعة نتيجة قيام مكاتب المراجعة بإعادة تنظيم وهيكلية خدمات المراجعة وتقديم خدمات أعمق مصححة أكثر لعملائها وذلك استجابة للمتطلبات والتغيرات العالمية. وقدست الدراسة نموذج شامل للعلاقة بين شهوية المهنة والهيوية التنظيمية للمراجعين والفرع المحتل.

وتؤكد دراسة ألتوخ (Aldoughy, 2008) أن مكاتب المراجعة قامت بتوسيع نطاق خدماتها لتشمل تخطيط الضرائب المشترك والقانوني، وتوفير مصادر مراجعة داخلية من الخارج، والاستشارات المرتبطة بالاستماع ونظم المعلومات والموارد البشرية. وأنه خلال العقد الماضي زادت نسبة إيرادات مكاتب المراجعة كثيراً من تقديم الخدمات المهنية الأخرى من (117) إلى (122). الأمر الذي يشير إلى أن ارتباط الاقتصادي بين المراجعين وصالاتهم قد بدأ يتشكل ملحوظ خلال تلك الفترة.

وتذكرت دراسة كوك (Kwak, 2002) في بحث تأثير إعصاب المستثمر الأخرى خلاف المراجعة على سلوكيات المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، أنه ما بين 1993م و 1999م تزايد الطلب على الخدمات الأخرى خلاف المراجعة بمعدل سنوي (12%) مقارنةً بزيادة (2%) للمراجعات التقليدية. كما تؤكد نتائج دراسة باركس وسينت (Baron and Simon, 1994) وجود زيادة منتظمة سنوية لدى مكاتب المراجعة في نسبة العنونة لعلاء الخدمات الأخرى خلاف المراجعة، حيث زادت هذه النسبة من (18.5) عام 1986م إلى (28.8) عام 1990م. وتكفي معها دراسة ألتوخ (Aldoughy, 2004) والتي تؤكد نمو الطلب على الخدمات الأخرى خلال أواخر القرن العشرين.

### 1-1-1 العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب الترجمة نحو توسيع نطاق

#### ما تقدمه من خدمات مهنية

ناقشت العديد من دراسات مجموعة من الشباب والتحديات التي تواجه مكاتب الترجمة في سوق المهنة والتي تعد من أهم العوامل التي جعلتها تتخذ من توسيع نطاق خدماتها المهنية استراتيجية التواجهة، ومن أهمها: تزايد حدة المنافسة في سوق الترجمة والتخصصات الأكتف المهنية، وظاهرة تغيير المترجمين، أو التحول من مكتب إلى مكتب أجنبي، واقتصاديات الصلح التي تواجهها مكاتب الترجمة، وظاهرة استعلاء مصوغة من المكاتب على حساب الأخرى من العملاء، والاتصالات بين مكاتب الترجمة، وعوائد الخدمة الجديدة لمكاتب الترجمة، والسعي نحو تحقيق رضا العملاء، والقوة النظامية والمهنية التي تتوفر لها مكاتب الترجمة.

ويعد نقاش ظاهرة انخفاض أسعار خدمة ترجمة الحسابات من أهم العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب الترجمة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية سعياً منها في إيجاد مصادر دخل إضافية، والبحث حول ظاهرة انخفاض أسعار الترجمة لدى أربعة أبعاد أساسية تشمل: أولاً، دراسات المنطقة بتحليل أسعار الترجمة في الدول المختلفة، والعوامل المؤثرة في تبنيها سواء بالنسبة للمترجم أو العملاء، ومحاولة إيجاد نموذج عام لتحديد تلك المتغيرات التي يتوقف عليها تحديد الأسعار، ومدى التباين والاختلاف في أسعار الترجمة بين مكاتب الترجمة (المعهد، 1109هـ/1119هـ) أو زيده (1990م، عودقناج، 1990م، رانسي، 1998م، الفاضل، 2003م، Finkler and Sorosh, 1980, Anderson and Zeghal, 1994; Bremer et al., 1994; Walker and Johnson, 1996; Peng and Turley, 1997; Busiroddin, 2002; Hay et al., 2004; Nikkiran and Sakhran, 2004) بهدف تحسين الخدمات الأساسية أو العوامل المؤثرة على جودة أداء الترجمة من

مثال وجهه نظر واحد، أو وجهات نظر مختلفة، ومحاولة إيجاد نموذج حساب لتجنب تلك المتغيرات لإمكانية قبول جودة أداء عملية المراجعة (المحميد،

1117-1117، DeAngelo, 1981; Schroeder et al., 1986; Carcello, 1990).  
 Minon and Williams, 1991; Sutton and Lampa, 1991; Carcello et al., 1992; Eitner and Park, 1998; Stapton, 1998; Bohn et al., 1997; Becker et al., 1998; Bell et al., 2001; Lyon and Maher, 2005  
 تتناول العوامل المؤثرة على استقلال المراجع وكذلك على عملية تغيير المراجع، أو تلك العوامل المؤثرة على اختيار المراجع وتأثيراتها على آراء المراجعة وجودة الأداء المهني (أبو الحسن، ١٩٩٢م؛ عظم وفرحي، ١٩٩٧م؛ خشارمه، ٢٠٠٦م Simon and Francis, 1988; Haskins and Williams, 1990; Copley et al., 2002; and Dozet, 1993; Craswell et al., 2002  
 دراسة وتحليل سوق المراجعة في بيئات مختلفة لتعدد نوعية السوق واتساره على آراء المراجعة، وعلى جودة الأداء المهني (أبو الخير، ٢٠٠٠م Copley and Dozet, 1993; Frazee and Thompson, 1994; Brown and Rajgopal, 1997; Collins, 1997; Bogan, 1997; Bajirek et al., 1998; Fargher et al., 2001; Senthuraman et al., 2002

ناقشت دراسة بيتي وفرانكي (Beattie and Fungley, 1998) باستخدام أداء الاستبيان أثر المنافسة المتزايدة في سوق المراجعة، وكذلك طساعرة عروض المراجعة على تغيير المراجعين. حيث تؤكد الدراسة أن ما شهدهته نهاية عقد التسعينيات من فراغ، وانعزات كبيرة في العوائد 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 خفض أسعارها لجذب العملاء، الأمر الذي كثر قلق المتدربين حول الجودة الفنية والمحتوية لعمل المراجعة. ونشرت دراسة له قد نص قانون تكساس للمعاسبة العامة (Texas Public Accountancy Act, TPAAA) في

لقرائات المتحصلة على أن المراجعة التي يتم إجراؤها بأقل من تكاليفها المعتاد المقبولة تتهدد الاستقلال. وفي المملكة المتحدة طالب الفيلق الأحدثي المحاسبين المحاسبين (Chartered Accountants Ethical Guide, CAEG) مكتب المحاسبين القانونيين التي تعرض لتعاقب كل من الأقران أن تتضمن العملاء أنه لن يتم تضليلهم بالقسمية للخدمات ومستويات الأرباح. كما أشارت الدراسة إلى أن الظروف البيئية المعاصرة في سوق المراجعة أثرت على قضايا الشعور، والاحترار التراجع والوصول (Audit or Client Realignment)، وحدوث المراجعة. ومن نتائج الدراسة أيضاً تبين أن ألعاب المراجعة هي الهدف الرئيسي في تغيير المراجعين (التحول من مكتب مراجعة إلى مكتب مراجعة آخر). ويشكل عام بعد أن العوامل الاقتصادية تهيمن على العوامل السلوكية في حالات المراجعين بالعملاء، وأن العوامل الاقتصادية هي شائعة على قرار تغيير المراجع.

ومن حيث العلاقة بين ألعاب المراجعة، وألعاب الخدمات المهنية الأخرى ليست دراسة نفس وأخرون (Davis et al., 1993) ألعاب الخدمات المهنية إلى ثلاثة أنواع: ألعاب خدمات العملاء، وألعاب خدمات المحاسبية، وألعاب الخدمات الاستشارية. كما أنها تستخدم ثلاثة مقاييس لمجهود المراجعة: ساعات المراجعة غير المفردة وساعات المراجعة التي تقرر حسب معدلات القوافل، وساعات المراجعة التي تقرر بمعدلات القوافل. وتؤكد نتائج هذه الدراسة وجود علاقة إيجابية بين ألعاب المراجعة وألعاب الخدمات المهنية الأخرى، وأن الألعاب الأخرى تكون مصلحية لزيادة متشابهة مع مجهود المراجعة، وأن مكافئ الخدمات المهنية الأخرى يتفوق ألعاب مراجعة أخرى لأنهم يتفوقون بمجهود مراجعة كثير، وهو ما تؤكد أيضاً دراسة لنيوج (Aulhegyh, 2004).

وقد كتبت دراسة بيوت (1) (Firth(1), 1997) تحليلاً لمعدلات ألعاب المراجعة وذكر تقديم الخدمات الأخرى خلال المراجعة على ألعاب المراجعة،

وذلك من خلال تحليل ألعاب المراجعة وألعاب الاستشارات التي تساهمها شركات التغطية في بورصة لوس أنجلوس للتأمين إلى مكاتب المراجعة. وقد خلصت الدراسة إلى أن حجم العمل المتزايد بالوصول الكلية بعد أمر عامل في لعبة ألعاب المراجعة. ولكن الدراسة أن مكاتب المراجعة الكبرى تحقق نتائج عالية من ألعاب الاستشارة مقارنة بألعاب المراجعة. وأن مكاتب أثر لتوسيع (Artex Assistens) ومكتب (KPMG) لهما الترتيب الأكبر في سوق مستأجرة المراجعة، حيث يحصلان على نسبة أكبر من (25%) من ألعاب المراجعة. وألعاب الاستشارة، والألعاب الكلية، وأن كلاً من شركتي (KPMG) و (PriceWaterhouse) لهما أكبر نسبة لألعاب الاستشارة بالنسبة لألعاب المراجعة، مما يؤكد وجود علاقة طردية بين ألعاب المراجعة وألعاب الاستشارة.

وقام نفس الباحث بإجراء دراسة أخرى في (2002م) تبحث أثر الخدمات الاستشارية على ألعاب المراجعة، والعلاقة بين الخدمات الاستشارية ووجود تقارير مراجعة منظمة. وقد كتبت الدراسة أن نسبة كبيرة ومثالية من عوائد الكثير من مكاتب المراجعة من أعمال غير المراجعة. كما قدمت نتائج هذه الدراسة بديلاً لفكرة أن العلاقة الإيجابية بين ألعاب خدمات المراجعة وألعاب الخدمات الاستشارية تكون نتيجة لأحداث معينة في الشركة تخلق طلباً على الخدمات الاستشارية وهي نفس الوقت تتطلب المزيد من المراجعة.

وهي دراسة لبتان (Lipton, 1997) التي تناولت أثر الخدمات الأخرى على نتائج المراجع بعد صراع المصالح وتقييم بنات غير متوافق أيضاً، أشارت النتائج إلى أن نسبة ألعاب الخدمات الأخرى عام 1996م وصلت إلى (23%) من إجمالي الدخل مقارنة بنسبة (20%) للمراجعة التقليدية. وكانت هذه الدراسة على ضرورة التخلص عن الألعاب القائمة من هذه الخدمات بقسوة قانون.

ومن زاوية أخرى أظهرت دراسة وهنكلت وآخرون (Whitcraft et al., 2003) ما إذا كانت أغلب المراجعة وأغلب الخدمات المهنية الأخرى يتم تقديمها بشكل مزمن، وذلك باستخدام تقنيات معقدة واحدة لنماذج الألعاب. وقد أثبتت نتائج الدراسة هذه الفرضية السببية وجود علاقة سببية بين كميات المراجعة وكميات الخدمات المهنية الأخرى، حيث أن محتويات متشابهة مثل تكاليف الوثائق، ونظف العيادات، والحجج، والمخاطر، والأداء، وخصائص المراجعين، تؤكد أن كميات المراجعة وأغلب الخدمات المهنية الأخرى يتم تقديمها بشكل مزمن. وأن لفشل في تلك يؤدي إلى استنتاجات متشابهة عن نطاق المعلومات بين مقدميها.

وتعد اقتصاديات العمل من العوامل الجوهرية التي ساهمت في تصاعد مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية، فمكاتب المراجعة تنتمي للقطاع الخاص الهادف إلى تحقيق الأرباح والتعرض لخطوط اقتصادية تحد من مقترنها على الاستمرار والتوسع. وقد أثبتت دراسة أروندا (Arona, 1999)، التي تهدف إلى بحث وتحديد مبادئ عرض الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجعون لعملاء المراجعة لها لها من إيجابيات متعلقة باقتصاديات السوق، والتي من أهمها: توفير التكاليف عند تقديم كل من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية من نفس المراجع على افتراض أن كلا الخسيتين يحتاج إلى استخدام نفس المعلومات ومثل ذلك أن المعلومات المطلوبة لتقديم نظام رقابية داخلية متشابهة لتلك المعلومات اللازمة لتقييم أدائه السابق. كذلك يرى الباحث أن تقديم خدمات الاستشارية مع المراجعة يسهم في زيادة أرباحه وقدره كمكاتب المراجعة على كسب العوائد في الحسابات وتكوين حكر رشيد لأنه سوف يكون لديها حق فكر والعمل، إضافة إلى أنه يمكن مكتب المراجعة من التمتع والاستخدام لكفاءه الخبراء للتدقيق والمكسب الحسابي والتوسع في الأنشطة المتخصصة. وقد استنتج الباحث من دراسته أن تقديم

الخدمات الاستشارية إلى عملاء المراجعة يقلل التكاليف الكلية، ويزيد العائدات الكلية، ولا يؤثر بالضرورة على استقلال المراجع أو جودة أدائه.

كذلك تؤكد دراسة هوجستون وجاناب (Hogston and Janab, 1999) في سياقها أهمية تقديم مكاتب المراجعة خدمات استشارية بجانب المراجعة التقليدية وذلك لتعويض التكاليف الثلاثة عن التمويل الإضافي المطلوب للعمليات، حيث يصعب على تلك المكاتب تعويض تكاليف إصدار رأي منقطع من خلال أتعاب المراجعة وحدها. وقد تم التوصل إلى هذه النتيجة بعد مراقبة عدد من المتغيرات تتضمن حجم العميل، وتعدد عمليات شركة العميل، ومجال عملائه، وحجم مكتب المراجعة.

علاوة على ذلك فإنهم ساءم في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية؛ هو زيادة تركيز السوق والابتكار عدد من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم الخدمات المهنية. وهناك دراسات ناقشت هذه الظاهرة، وخلصت بحث آخر زيادة التركيز على المنافسة في سوق سهلة وعلى ألعاب المراجعة، فقد قام بروسون وشرومينجر (Pruett and Schroeder, 1994) بصحت تركيز مكاتب خدمة المراجعة في سوق المراجعة الأمريكية، وأثناء عيسى أتعاب المراجعة، وذلك باستخدام ألعاب المراجعة والبيانات المالية لعام (110) شركة من شركات التأمين على الحياة والصحة، وعد (101) شركة لتأمين حسي المسككت عند الموت. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن مستويات التركيز المرتفعة في سوق تكون مرتبطة بمستويات عالية من المنافسة عيسى الأسعار أي نقل الألعاب. وتزيد بيانات الدراسة أن سوق خدمات المراجعة هو سوق تنافسي احتكاري، والذي يكون فيه تميز المنتجات مصدودا. كما تؤكد النتائج أن عملاء معينين يفتون تعويض الألعاب المنخفضة مقابل الحصول على خدمات مميزة، وبالتالي لا يلزم على المكاتب الكبرى تقديم ألعابها لخصاب



الصلاء، ذلك أن السعة الوعائية التي تنتج بها المكاتب القصوى نتيجة لتدعيم خدماتها المميزة، وذلك جودة عالية يمكنها من فرض أسعار عالية. كما أشارت نتائج الدراسة إلى أن من أهم عوامل المنافسة وزيادة التركيز في سوق الترميم هي اندماج المكاتب.

وفي المملكة المتحدة ولتمتلك نفس الهدف تناولت دراسة موزير وسورلي (Mozier and Turley, 1983) عدداً من جوانب التغيير في هيكل السوق والتي من أهمها مستوى التركيز في سوق الخدمة، حيث تم بحث التغييرات في أعداد شركات السوق لخدمات الترميم، وبالتحديد خدمات الترميم للشركات الصناعية والتجارية، وذلك في الفترة من 1971م إلى 1982م. وقد كانت نتائج هذه الدراسة زيادة التركيز في سوق خدمات الترميم، فقد انخفض عدد مكاتب الترميم من (110) مكتباً في عام 1971م إلى (85) مكتباً في عام 1982م، وأن هذا التركيز نتيجة لاثنين: الأول اختيار الصلاء للمكاتب الأكثر وتفضيلهم لها لمرئيتها خدمات مرغوبة أكثر، والثانية اندماج مكاتب الترميم لتشكل كيانات مهنية أكبر.

وركزت دراسة ويلكينس وأكسلي (Wilkinson and Achreazi, 2003) على مسألة المنافسة الأسعار في سوق الترميم المحلي، وعما إذا كانت زيادة تركيز السوق أدت إلى تغيير في نموذج تسعير الترميم للعاملين 1989م و 1997م. وقد تم اختيار بيانات عام 1989م لأنها ما زالت غير متأثرة بالاستثمارين الكبيرين اللذين حدثا في ذلك العام. وقد أثارت النتائج والزيادة في التركيز قلقاً عاماً حول تغير وضع السوق وهبوط درجة المنافسة، إلا أن نتائج الدراسة تشير بقوة إلى أن المنافسة زادت بين عام 1989م و عام 1997م، أي أن التركيز المتزايد أدى نوعاً ما إلى زيادة المنافسة في الأسعار.

تملك شركة لدراسة بياني وفيريلي (Boatle and Fairley, 1990) التي شملت أيضاً استثمارات في هيكل سوق خدمات الترامعة في نفس الفترة. ولكن في الفترة من عام 1٩٨٧م وحتى عام ١٩٩١م، بدأنا نلاحظ عينة كبيرة من الشركات المسجلة. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود مستوى متزايد من التركيز فسيء السوق الجديدة نتيجة للتغيرات في بيئة الترامعة. حيث زاد تركيز المكاتب الأربعة الكبيرة من (2١٢) إلى (2٥٩) في فترة الدراسة، بينما زادت نسبة ٢٠ مكاتب من (2٨٢) إلى (2٩٠). وأشارت الدراسة إلى أن نسبة تركيز المكاتب تقارب إلى مستوى حدته اقتصادياً. إضافة بأنه مؤشر لبيان سوق اعتماد الألفية. كما حددت الدراسة العوامل الرئيسية التي أدت إلى التغيير في التركيز بأنها التماثلات للمكاتب، والتغيرات في سوق العملاء، وتوزيع العوائد للشركات المسجلة حديثاً.

وتعد السمعة الجيدة أحد أهم العوامل المؤثرة على التصديقات على مكاتب الترامعة، لذلك كان على مكاتب الترامعة محاولة تحقيق سمعة جيدة من خلال تمييز الخدمات، و الجودة والوقت في العمل وغيرها من الطرق لطاب العملاء. وقد بحثت دراسة فارغز وألغون (Faragher et al., 2001) الطلب على سمعة المراجع في الأسواق الدولية لخدمات الترامعة من خلال فحص جبهه من ألعاب الترامعة في جتورين دولة. وقد استخدمت الدراسة أسلوب المعادلات المتزامنة وذلك لمعرفة أن جودة الترامعة وألعاب الترامعة يتم تصديدهما تداًلًا بالتفاعل بين الطلب على جودة الترامعة من العميل، و عرض مكاتب الترامعة لجودة الترامعة. وأشار النتائج أنه كلما زاد اكتشاف عن الألعاب في دولة كلما كان من الأرجح لشمار مراجع مكاتب كبير. وتؤكد أيضاً أن ألعاب الترامعة الفعالية تكون مصاحبه لزيادة في خطر الشركة في الدول التي يزداد فيها الاحتياط والأهمية القانونية على المراجعين.

كما تؤكد دراسة مويزر (Moizer, 1997) أن مكاتب المراجعة المتضخ بدرجات متفاوتة في السمعة، وأن السمعة الجيدة تكون نكحة عن جودة عملية، وساعات مراجعة أكثر، وأن الجودة العالية تتطلب تكاليف عالية وبالتالي أرباحاً عالية. وتؤكد الدراسة أيضاً أنه يمكن الأخذ بمستوى ألعاب المراجعة كقياس للجودة، حيث أشارت إلى أن نسبة ألعاب مكاتب المراجعة لسنة التأسس يسون (2١٧) و (2٢٧) غير الدول، وقد كشفت الدراسات إلى أن المكاتب الكبرى تتميز عن المكاتب الأخرى بتقديم خدمات أعلى جودة.

كذلك تناولت دراسة كلي وهيلم (Clayton and Phillips, 2002) أثر تقل مراجعة شركة إيرون (Euron) على سمعة المراجع، حيث تؤكد الدراسة أن سمعة المراجع ترتبط بمستويات الجودة الملحوظة والقطعية، وأنه عند فحصاً بمسونة المراجعة فإن تكون هناك ثقة بأن تقرير المراجعة يقدم مستوى التأكيد السليم لمستحقي البيانات المالية، وإذا ضعفت سمعة المراجع فإن قدرة الشركة نقل في المدى الطويل على جذب عملاء جدد أو الاحتفاظ بالعملاء القدامى.

وبجانب التفاضل ألعاب المراجعة والتضخبط الاقتصادية التي تولعها المكاتب وتركيز سوق المهنة ومرئود السمعة الجيدة للمكاتب، نجد مسألة تحقيق رضا العملاء من العوامل التي ساهمت في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية. فقد أكدت دراسة بين وأغرون (Birn et al., 1997) عن سمعات رضا العميل، وجود علاقة إيجابية وخاصة بين كمبر من سمعات جودة المراجعة ورضا العملاء، وعلاقة سلبية بين تلك المراجع ورضا العميل. وأن مكاتب المراجعة لسنة التأسس تركز جهودها على السمعات التي وجدت مساهمة لرضا العميل، ذلك أن تلك المكاتب يمكن أن تقدم رأي مراجعة ولكن التحليلات العملاء أكثر بكثير من تلك التي، لذا تولاه تلك المكاتب تحدياً لوفاء تلك الإمتيازات وتعظيم رضا العميل. وقدت دراسة أخرى، قام بها

نفس الباحثين في (١٩٩٩م)، تبين العلاقة بين رضا العميل وأعضاء مكتب المراجعة السمة الكبار. تلياً على أن مراجعات تلك المكاتب المنضمة إلى الصلاء تشمل في تلك الخدمة المميزة في نظراً لإدارة العميل، وأن رضا العميل عن الخدمات مرتبط إيجابياً بالألعاب المرتفعة.

ومن أهم العوامل التي ساهمت في توجه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية هو محاولة بقاء المهنيين في مواقع المنظمة لتجنب وسيط حتى تقديم خدماتها في أي وقت. حيث تناولت دراسة بكر (Baker, 1995) الإنترنت التي تبنتها مكاتب المراجعة لتواكبها نهج التكظيم الخارجي للمهنة والتمثل في تنظيم الحكومة المتزايد، وزيادة المسؤوليات والالتزامات القانونية، والتكنولوجيا المتغيرة وتمثل تلك الإنترنت خدماتها بما يلي

- ١- الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال تقديم تسهيلات ومعلومات إضافية مثل تقديم الاستشارات.
- ٢- الحفاظ على العلاقات مع الآخرين مثل البنوك، والمستثمرين المحتملين، والمؤسسات، وغيرهم.

٣- تقديم لمخارج عن شكل المكاتب. وتستند هذه الإستراتيجية إلى إبراز أهمية ما تقدمه المكاتب من خدمات مهنية كالقراءة والصلاء والمجتمع بشكل عام.

كما استعرضت دراسة دالي و سكلور (Daly and Scholer, 1998) الطسوق التي تعالج بها مكاتب المراجعة أن تفاعلات المجتمع بأنها الأسب في إعادة تنظيم نفسها وإدارتها على تحديث نفسها كترقيات تقدم خدمات مهنية. وقد أشارت هذه الدراسة إلى تمام مكاتب المراجعة في عقد التعاقبات إلى الترويج لنفسها ليس كمراجعين يقدمون مصلح العامة ولكن كمهنيين يقدمون الصلاء لحل مشاكل العمل. وقد تناولت هذه الدراسة أحد الأساليب التي تم استخدامها بواسطة مكتب (KPMG)، وذلك بعامه عام ١٩٩٢م بتوزيع شريط فيديو للعملاء

وأثناء العملية في حالات الأزمات في الولايات المتحدة، يقوم قسم المكتب بإعلام المشاهدين عن التجهيزات الاقتصادية والحق لتمثل في الخدمات المهنية التي يقدمها.

وتؤكد دراسة أريدا (Ariada, 1999) والتي تهدف إلى بحث وتحديد عوامل عرض الخدمات المهنية الأخرى التي يقدمها المراجعين لعملاء المراجعة، أنه على السلطات التشريعية تيسير استخدام وتطوير الإجراءات الوثائقية التي يوفرها العمل الاقتصادي الحر، وتسمح للمراجعين بتوفير كل أنواع الخدمات والتنظيم الذاتي لتقديمها.

وقد تناولت العديد من الدراسات أهمية كتمثل التنظيمي للتقديم ومراقبة تقديم الخدمات المهنية المنتجة التي تقدمها مكتب المراجعة. فقد كتفت دراسة سندي (Sindi, 1993) التي شملت وضع الخدمات المهنية التي يقدمها المراجع لعملاء المراجعة في الأردن على أن غالبيتها تعد ذات طبيعة استشارية، الأمر الذي يستلزم ضرورة إقرار معايير تنظيمية.

كما تؤكد دراسة سيارون (Siaron, 2009) تحول مكاتب المراجعة الكبيرة إلى مزولة الخدمات الاستشارية، الأمر الذي أدى إلى ظهور منافسة متزايدة بين مكاتب المراجعة في المملكة المتحدة، مما يتطلب وجود خطوط إرشادية أخلاقية السهنة خاصة فيما يتعلق بالاستقلال.

لما دراسة لير وأنغرون (Lyer and Angron, 2007) سعت إلى اكتشاف سائلو مشكلات التكلف عن ألعاب المراجعة وألعاب الخدمات المهنية الأخرى، على أساس عينة مكونة من (106) شركة في المملكة المتحدة لمجموعة شركات كتفت عن تلك الألعاب ومجموعة شركات أخرى لم تكلف عنها ونفسه عام 1991م، وإجراء مقارنة في اتجاهات ألعاب المراجعة وألعاب الخدمات المهنية الأخرى لثلاثين المصنوعين من عام 1991م وحتى عام 1994م، أشارت نتائج

التراسة إلى أن متطلبات الكلفة لها تأثير محدود على تكاليف النمو في أعباء الخدمات المهنية الأخرى، كما أن ذلك يرتبطاً إيجابياً بين أعباء المراجعة وأعباء الخدمات المهنية الأخرى.

١-٤-٣- أثر تقييم الخدمات المهنية الأخرى لعيب المراجعة على استقلال المراجع  
تعد مسألة استقلال المراجع من أهم الجوانب التي أشارت اليها قلق مناشي المهنية خاصة بعد تزايد الجدل، مثلب المراجعة نمو توسيع نطاق خدماتها المهنية. ولقد كثرت النقاش بشأن هذا الموضوع، وظهرت العديد من الصعوبات والقرائن، منها ما يزيد أثر استقلال المراجع، ومنها ما يعارض ذلك، والبعض حاول تقييم الآثارات لحل المشكلة.

دراسة تشوع (Ashbaugh, 2004) مثلاً تناولت القضايا الأخلاقية المرتبطة بتقييم خدمات المراجعة والخدمات المهنية الأخرى، وأشارت إلى أن هناك نمواً خلال القرن العشرين في الطلب على الخدمات الأخرى نتج عنها زيادة نسبة إيرادات مكتب المراجعة الكفوي، وبالتالي زيادة قوة الروابط الاقتصادية بين المراجعين وعملائهم. مما أثار مخاوف منظمي المهنة إلكتروياً بشأن استقلال المراجع من خلال سعيه لإرضاء العملاء، وبالتالي الحفاظ على تلك الروابط. كما ذكرت الدراسة أنه خلال ما يزيد عن (١٠) عاماً قامت لجان كبرى، ومجلس إدارت، وهيئات مهنية بدراسة المناظرة المعاصرة للمراجعين لتبين يقتضون خدمات مهنية أخرى لعملائهم. وقد قدمت دراسة مجموعة من الخدمات التي يعد من غير القانوني أن يقدمها مكتب المراجعة إلى عميل المراجعة، وهي تتضمن الخدمات التالية: إمساك الذئب، أو خدمات أعمري مرتبطة بمجالات المحاسبية أو تقوم المالية لعيب المراجعة، وتصميم نظم المعلومات المالية وتكديدها، وخدمات التقييم أو المشاركة في تقارير التوزيعات العينية، والخدمات الائتمانية، وخدمات إجراء المراجعة المالية، وأصل الإدارة أو الموارد البشرية،

والخدمات الاستشارية، والخدمات القانونية وخدمات الخبراء وغيره من الخدمات  
بالتراجعة، والخدمات خارج نطاق ممارسة المراجعين والأنشطة المتواجدة.

وبالمثل، تؤكد دراسة إكين (Ekin, 2003) التي أجريت على (٢١٤) شركة  
استراتيجية مسجلة عام ١٩٩٢م، أن تقديم مكاتب التراجعة لخدمات مهنية أخرى  
خلاف التراجعة يزيد نموها ويتعدى مستوى خدمات التراجعة نفسها، وأن تقديم  
لك الخدمات ينعكس استقلال المراجع إما من خلال تضارب المصالح أو نتيجة  
الاعتماد أو كلاهما.

كما عرضت دراسة ميونوك (Sirotek, 1984) لراء بعض الجوانب لتنظيم  
المهنة بشأن تقديم خدمات التراجعة والخدمات الاستشارية لنفس العميل، حيث  
ذكرت لجنة موكلوك (Moelker) أن عرض 35 التضمين يمكن أن يخلق تضارب  
في المصالح، خاصة عندما تعين مكاتب التراجعة إقرابي العميل. إلا أن لجنة  
كوهن (Kohlen) أظهرت في عام ١٩٧٨م أنها لم تجد أي دلائل هامة على وجود  
خلاف بين تقديم الخدمات الإثارية والتراجعات التقليدية، وقد كتبت اللجنة أنه  
يمكن أن يكون هناك فعالية مشتركة بالعرض المشترك للعميلين. وباستخدام  
بيانات أرباح عينة من الشركات العاملة الأمريكية، أظهرت نتائج هذه الدراسة  
ميونوك (Sirotek, 1984) أنشألا عالياً تأثير استقلال المراجع عند معاينته  
إنهاء الأضرار المحتملة عن حصة الأسهم لصالحه. وقد خلصت الدراسة إلى  
أن أرباح التراجعة من العملاء الذين يحصلون على الخدمات الاستشارية من  
مراجعهم أكثر بشكل واضح من أرباح التراجعة من العملاء الذين لا يحصلون  
لك، والتسليم هذه النتيجة مع وجود فعالية للإنتاج المشترك للعميلين. كما خلصت  
إلى أنه وبالرغم من إمكانية وجود الفعالية في التقييم المشترك، إلا أن هذا لا  
يشل بالضرورة على أن الأداء لمشارك لخدمات التراجعة والخدمات الاستشارية  
مرغوب فيه، وذلك لأن الفعالية قد تكون في أرباح المكاتب ومن ثم يمكن أن  
يطلقوا بأنفسهم نهجاً على الاستقلال.

وتمت دراسة شازما وسنجر (Stevens and Salka, 2004) العلاقة بين الأرباح المتتمة عن تقديم المشورة لخدمات المراجعة والخدمات الاستشارية و رأي المراجعين بشأن وضع القضايا. وقد أجريت هذه الدراسة على هيئة من (19) شركة استشارية مغطاة، بالاعتماد على نموذج يتضمن عدة متغيرات وهي: نسبة أرباح الخدمات الاستشارية إلى الأرباح الكلية، والعصر الزمني، وحجم العميل، وسعة المراجع، ووقت المراجعة. وقد خلصت الدراسة نتائج استقلال المراجع بالأرباح المترتبة من تقديم المشورة للخدمات وإصدار رأي بكفاءة ونجاح القضايا. وأشارت الدراسة إلى ضرورة مراعاة الجهات التنظيمية نسبة أرباح الخدمات الاستشارية إلى الأرباح الكلية عند وضع الأنظمة لتجنب تضارب المراجع المالية لدى العميل والتي تؤثر على استقلال المراجع.

وفي دراسة فريث (Frith, D., 1997) (2) استخدمت بيانات من (400) شركة من شركات الصلاة في بريطانيا لبحث أكثر تقديم مكاسب 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 المحطمة محل السؤال مع رؤى الإدارة ونسك حرصاً على مصلحة العميل، مما يؤثر على مصداقية البيانات المالية.

كما دراسة كيني ولغرون (Kinney et al., 2004) عاقدت العلاقة بين أرباح الخدمات المهنية الأخرى والمخاض جودة التقارير المالية. ويهدف الدراسة بأن هيئة الأوراق المالية الأمريكية (Securities and Exchange Commission, SEC) قد كتبت لعدد المتزايد لإعداد مساهمة للتقرير المالية لصانعة من قبل أثناء التصفى الثاني من التسعينيات. تلك الفترة التي زادت فيها أرباح الخدمات المهنية الأخرى عن أرباح خدمة المراجعة نفسها. وقد أجريت الدراسة في الفترة من عام 1995م حتى عام 2000م. باستخدام أرباح تمسيلية لعمية من (177) شركة لتي أعلنت



مراجعة التقارير المالية، وعينة من (11) شركة بسيطة معاملة لم تعد صياغة تقاريرها المالية. حيث قدمت التزوير الخدمات المهنية الأخرى إلى أربع شركات وهي: تصميم نظم المعلومات المالية والتجارة، والتزوير المحاسبية، وخدمات الضرائب، والخدمات الاستشارية. وقد توسعت التزوير إلى ثلاث فئات تشمل ما يلي:

1- لا يوجد علاقة إيجابية بين أكتساب تصميم نظم المعلومات المحاسبية والتجارة، أو خدمات التزوير المحاسبية، وإعادة صياغة التقارير المالية.

2- توجد علاقة سلبية هامة بين أكتساب خدمات الضرائب وإعادة صياغة التقارير، والتي تقصر على أن خدمات الضرائب تضمن جودة التزوير، أو أن الشركات عالية الجودة تميل إلى طلب خدمات الضرائب من المكاتب المراجع لها.

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

كذلك تناولت دراسة كارلسون وسويبرج (Carlsson and Sjöberg, 2004) التي طبقت في السويد أثر تطبيق قانون (Sofuores-Osteby) والذي يفتصل بين خدمات التزوير والخدمات المهنية الأخرى بعد زيادة إقبال معظم مكاتب التزوير على عرض خدمات التزوير والخدمات الأخرى في أن واحد وليس العكس. وبعد إجراء التحليلات الشخصية المتعلقة مع مكاتب التزوير الأربعة كالتالي ومع مجموعة من الأفراد ذوي العلاقة، أشارت النتائج أن هذا القانون بشكل عام ليس له تأثير كبير على أنشطة مكاتب التزوير السويدية. إلا أن نتائج الدراسة تؤكد في ظل هذا القانون إقبال زائد أكتساب التزوير، والتخلص أكتساب الخدمات الأخرى. كما أن هذا القانون يمكن أن يظهر مكاتب التزوير أكثر استقلالاً، ويزيد المنافسة في سوق الخدمات المهنية.

وفي دراسة كويك وأخسرون (Qelik et al., 2005) قسّموا أبحاث في التصاريح، 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 أحرى إلى العميل المراجعة، مثل أن تقديم تلك الخدمات يمكن أن يؤدي إلى انخفاض للتكاليف، وزيادة كفاءة المراجعة ووجودها نتيجة تعلق المصنوعات بين خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية، وأن تقديم تلك الخدمات يقلل من مخاطر العمل الاستشارية، ويزيد للقيمة. كما أنه يمكن الفصل بين قسم خدمات المراجعة وقسم الخدمات الاستشارية، ويعارض الباحث هذه الآراء ويسرى أن تقديم خدمات استشارية للعميل المراجعة ينتج عنه اعتماد مالي على العميل مما يضعف الاستقلال. ولا يمكن تمييز نفس استقلال المراجع وزيادة الكفاءة والفعالية في خدمات المراجعة والاستشارة، كما أن تعلق المصنوعات من الخدمات الاستشارية لا يستخدم لزيادة جودة المراجعة وإنما لتقليل تكاليفها، وأن الفصل بين عمل المراجعة والعمل الاستشاري لم يكن له أثر إيجابي على الاستقلال المطلوب. وتؤكد نتائج الدراسة أن تقديم خدمات استشارية للعميل المراجعة يضعف استقلال المراجع الظاهري، وتطبيق الثقة في البيانات المالية لا يكفي أن يكون المراجع مستقلاً ذهنياً، وإنما يجب أن تؤمن الأطراف المستفيدة من تقارير المالية باستقلال المراجع، أي لابد أن يكون المراجع مستقلاً ظاهرياً. لذا يشير الباحث إلى ضرورة الحد من عرض المراجعين القانونيين في تقديم الخدمات الاستشارية لما لها من أثر سلبي على استقلال المراجع.

وبالمثل، يرى الحمدي (الحمدي، ١٩٩٨) متطابقاً وجود تعارض بين مراجعة حسابات العميل وتقديم خدمات استشارية له في نفس الوقت، ويشكك لأشباب التالية:

- 1- عندما تقدم مكاتب الدراسات هذه الخدمات لنفس عميل الدراسة لابد من إيادى بها إلى التحيز بحيث يصعب عليها الحفاظ على استقلاليتها.
  - 2- قد تتطور العلاقة إلى أن يصبح مكاتب معتمداً على أوضاع العميل لتكون مدعومة لنفسه.
  - 3- قد يتحول المكاتب إلى أن يكون هو صاحب القرار، وبالتالي يصبح مكاتب برابعاً لقراراته.
  - 4- قد تتطور العلاقة بين الطرفين إلى علاقة وثيقة غير عالية تؤثر بشكل ملحوظ على استقلاليتها كالمراجع.
- و على العكس نجد دراسة ديونيد وأجرود (2002) (Deled et al.) تؤكد أن تقديم الخدمات الاستشارية إلى عملاء الدراسة لا يضعف استقلال المراجع. حيث إن الاستقلال يستلزم بديل المراجعين إلى إفساد آراء مراجعيه معضل اعتماد دائم، وإن كان المصطنع على استقلال المراجعين من تقديم الخدمات الاستشارية بذلك على فرض أن المراجعين يكونون عازمين على استضافة باسقلالهم مقابل الاحتفاظ بالعلاء الذين يتبعون شعاب الخدمات الاستشارية. ولكن المشكلة بهذا الفرض هي أنه يتداخل تكاليف المراجعين المتوقعة بتعرض استقلالهم لشكك، خاصةً خسارة السمعة والتكاليف الدعوى الفلسفي التي من المرجح أن توفر حوافز للمراجعين للحفاظ على استقلالهم.
- كذلك دراسة كراسويل (1999) (Craswell) والتي تهدف إلى تحديد ما إذا كان تقديم الخدمات المهنية الأخرى بخلاف الدراسة يؤثر على قرارات المراجعين. وقد تم اعتبار هذا الفرض بالاعتماد على المعلومات العلمية المتاحة للشركات الاستشارية المسجلة وذلك للأعوام 1991م و 1997م و 1998م. ولقد توصلت الباحثة إلى أن الخدمات المهنية الأخرى لا تشكل تهديداً على استقلال المراجع في إعداد التقارير وإيداء رأي مستقل.

كما استطلعت دراسة كرايمويل وآخرون (Craimwell et al., 2002) قسي تبحث أثر تنمية الائحة على استقلال المراجع. أن تنمية الائحة لا تشكل نهائياً لاستقلال المراجع، وأن مكاتب المراجعة تستخدم آليات لصاية لاستقلال المراجع مثل مراجعة النظير (Peer Reviews). كما تؤكد النتائج أنه إذا كان التفتد من الائحة إيجابياً فإن المراجعين يصادون آراء متحفظة بعض الشطر عن الأهمية الاقتصادية للتعديل.

وعلق كوكس وآخرون (Cox et al., 2000) على ما جاء في معايير هيئة الأوراق المالية الأمريكية (SEC) لمنطقة باستقلال المراجع من القراح بشأن فرض حظر تطبيقي على تقديم بعض الخدمات المهنية الأخرى بخلاف 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 تآكد عن تعديلاتها المقترحة.

٢- لم تقدم الهيئة أي دليل تطبيقي 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 استقلت من أسواق القصد قسي فرضتها هيئة الأوراق المالية الأمريكية.

٣- إن ذلك القراح سوف يؤثر سلباً على الكثير من الشركات العامة في الولايات المتحدة، وعلى الأرباح من الخدمات الاستشارية والمراجعة، وعلى فرص العمل التي تساعد مكاتب المراجعة على استخدام موظفين مرتكبي كفاءة. وهذه الحوافد الاقتصادية لم تأخذها هيئة الأوراق المالية في الاعتبار عند وضع القراح. إضافة إلى أنها لها تكاليف قسي سوف تفرضها تلك التعديلات على مكاتب المراجعة والمستثمرين والقائدات الولايات المتحدة.

1- إن هذا الاقتراح يمكن أن يقلل عدد المتكلمين للعمال الذين يستخدمون خدمات المراجعة، والخدمات المهنية الأخرى للشركة عامة معينة.

2- سوف يخلق هذا الاقتراح إيثاق عمل واضح والذي من المرجح أن يفرض عبئاً تنظيمياً.

وعليه، فإن الرأي المتالي يمكن في تركه لتمويل السوق التنافسي في أن يحدد درجة الفصل المتبادلة بين المراجعة والخدمات الاستشارية. وإنه يمكن لبيئة الأرباح المالية أن تستخدم أسلوب كلفة التكرات العامة عن الألعاب التي تلعبها المراجعين، كما تفعل المسئلة المتعددة، لأن تمنع تلك الخدمات، فمن الممكن من خلال تلك الكلفة لتلقي التقارير وتأمين الصلاء من التوصل إلى قرارات فعالة.

وفي المسئلة العربية السعودية حول يعني (يمسلي، 1111هـ) إلقاء الضوء على بعض المشكلات التي تتعرض لها مهنة المراجعة وتقديم بعض الاقتراحات لحلها، وذلك من خلال دراسة تهدف إلى استطلاع آراء المراجعين والمقرنين ومحلي الاستشار في أثر أربعة عوامل على استقلال المراجعين التجاري، وهذه العوامل هي: مستوى المنافسة بين مكاتب المراجعة، والخدمات الاستشارية التي يقدمها المراجع للمصيل، ونور الإدارة في اختيار المراجع، وعدم مكاتب المراجعة، وقد أوضحت نتائج الدراسة أن دور إدارة الشركة المساهمة في اختيار المراجع يعد أكثر عوامل الدراسة خطورة على استقلال المراجع، كما أن هناك (جانباً من ثلثات الثلاثة) محل الدراسة على أن اتساع مستوى المنافسة يشكل خطراً على استقلال المراجع، سواء كان المكلف الذي ينتهي إليه صفيراً أو كبيراً، أما بالنسبة لعدم المكلف فقد كان هناك إجماع في الآراء على أن مكاتب المحاسبين القانونيين الصغيرة أكثر عرضة لتعد استقلالها من المكاتب الكبيرة كما أشارت نتائج الدراسة أن الخدمات الاستشارية تسي

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 لتصورها بإيجابية نفسها عن خدمات المراجعة.

وفي المملكة العربية السعودية أيضاً استهدف بحث العفري ونظري (التصور ونظري، ١٤٢١هـ) دراسة مدى السماح أو منع الجمع بين تقديم المراجع لخدمات الاستشارية وتقديم خدمة المراجعة لعمل واحد في نسوة نسوة من الأئمة والقوائم وقواعد السلوك المهني، ومعايير المراجعة في السعودية، من خلال دراسة وتحليل الدراسات السابقة، ودراسة نسوة القوانين والتشريعات والقواعد والمعايير، ومن ثم الاستنتاج والوصول للتنتاج. وقد خلص الباحث إلى أنه يوجد رأيين حول موضوع الجمع بين خدمة المراجعة والخدمات الاستشارية لنفس العميل. فالرأي الأول: يرى أن تقديم الخدمات الاستشارية والإثابة يؤثر على استقلال المراجع نتيجة لوجود علاقة ومصفعة مشتركة بين المراجع وعميله، أي وجود علاقة مالية نتجت عن كون المراجع مستشاراً للعميل. أما الرأي الثاني: يرى أن تقديم الخدمات الاستشارية والإثابة لا يؤثر على استقلال المراجع، وذلك لأن هناك فرقاً بين تقديم الخدمات الاستشارية وبين المشاركة في اتخاذ القرار النهائي كعضو في الإدارة فقد تفصل الإدارة هذه الاستشارة أو ترفضها. كما أن استقلال المراجع التحليلي هو حلة فكرية.

وإجمالاً لهذه الدراسات، سوف نركز هذه الدراسة على كشف الغاب عن واقع أداء مكاتب المراجعة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية. منها على سبيل المثال: الخدمات الاستشارية المالية والإثابة والاقتصادية والقانونية، والخدمات الائتمانية وغيرها إلى جانب خدمات المعالجة والمراجعة التقليدية. كما نحاول الدراسة تقديم تحليل لوربط العرس والعلم كأساس يمتد من خلاله

التعرف على العوامل التي ساهمت في نجاح أو فشل مكاتب الترجمة في السويد على خدمات مهنية ذات طبيعة بحر محاسبية.

#### 1-1 منهج البحث

اعتمد الباحثان على النظرية الإيجابية (Positive) والتي استخدماها أيضاً في البحوث التسويقية، وتقوم على الترحيق والتصور والتعبير بطرق واضحة معينة، وذلك من خلال مراجعة الدراسات السابقة وواقع الظاهرة محل البحث، حيث يربط الباحث فرضيات الدراسة بالاعتماد على العلاقات بين مجموعة من المتغيرات المتعلقة بالظاهرة محل البحث (المطوري وسواي، 2002م). ولقد شت صياغة ثلاث فرضيات مدعومة بعدد مختار من المتغيرات المعتمدة، وذلك لما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية، وهذه الفرضيات هي:

1- لا يعود نجاح مكاتب الترجمة في السويدية نحو توسيع وترويج نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاستحواذ على تقسيم نطاق واسع من الخدمات المهنية بحساب مراجعة الحسابات إلى ما شاهده ويشهده المحيط المحيطة بمهنيي في سلسلة الحرية السويدية من ظروف ومشاكل وتحديات.

2- لم يساهم ارتفاع مستوى الطلب على الخدمات المهنية الأخرى (مثل الخدمات الاستشارية) في كدالة مكاتب الترجمة في السويدية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبية والترجمة) ونجاحها في الاستحواذ على تقسيم مثل هذه الخدمات.

3- لم يؤثر تقسيم خدمات مهنية أخرى لصالح مراجعة الحسابات مثلياً على استقلال الترجمة.

ولتحقيق أهداف البحث تم تطبيق نظرية الوكالة (Agency Theory) كما تم توسيعها وتطبيقها في دراسة بنسون (Benson, 1985) لتعظيم روابط العرض

والطلب على الخدمات المهنية بواسطة مكاتب التراجعة، حيث قدمت هذه الدراسة تحليلاً تم من خلاله كشف القاب عن رولوب الحرم والطلب في سوق الخدمات المهنية في بريطانيا. كما قدمت مبررات الطلب على خدمة التراجعة إلى ثلاثة أقسام، وفقاً للروابط التي نتج عنها، واعتماداً على توظيف نظرية الوكالة (الخدمة مقابل الأعباء) والتي تؤكد على أهمية الرقابة بالمسماة لأصحاب المستلحة وذلك كما يأتي:

- ١- الطلب على الخدمة قد يكون من شركة إدارتها هي المملوكة.
- ٢- الطلب على الخدمة من شركة إدارتها هي المملوكة ولكن تزجسب في جنب المستثمرين.
- ٣- الطلب على الخدمة من شركة تكون المملوكة فيها منفصلة عن الإدارة.

كما أوضحت الدراسة عدد أفراد من المستثمرين منهم مستخدمو القوائم المالية والمحكمة والموظفون والمعلقون الماليون والإعلام والمجتمع مسافة عامة، ولقد لفت أبحاثها الخاصة في طلب الخدمة بالإنفاق إلى تلك بيئت الدراسة جانب العرض ومحداته والتي تضمنت: القسود النظامية والمهنية لتتول في عالم المهنة، والقسمات العمل التي تواجهها المكاتب المهنية، واتجاهية السوق خاصة فيما يتعلق بالقداسة والأسعار والابتكار وحوادث السعاة الجيدة للمكاتب.

وقد قام الباحثان بتسليم املارة استبيان بما يتلاءم مع مضمون الفرضيات الثلاثة، ووفقاً لما تضمنه نظرية الوكالة فهذه الأبحاث والتأويل وعلاقتها بالتجها إحصائياً، كما تم الاعتماد على توظيف عدد من المتغيرات والمحددات في التعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث الثلاثة، لتفسير وتحديد هذه المحددات والتأويلات مع الاعتماد على الدراسات السابقة مع الألة في الأختبار طبيعة التحفظ النهائي في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات



(العنقري، 1414هـ؛ العنقري، الشافعي، 1417هـ؛ العنقري، 1417هـ) ودراسات Daniels et al., 1988; Moir and Tarley, 1989; Miles et al., 1992; Scully and Tomczyk, 1992; Baker, 1993; Bilsa et al., 1993; Higgins, 1993; Peng and Tarley, 1997; Apperson, 1999; Amundin, 1999; Hoogman and Jubb, 1999; Quirk et al., 2005) في تدخلات المهدات المتعلقة بالمشاكل الصحية. كما تم الاضطلاع على دراسات (العنقري، 1414هـ؛ العنقري، الشافعي، 1417هـ؛ Beaton, 1985) في تحديد المهدات التي تتعلق بزيادة الطلب على الخدمات الصحية بالإضافة إلى احتكاك الباحثين على انقراض فواقع العمل لابتداء مهنة المراجعة في المملكة. أما بالنسبة للخدمات التي تكتمل بالأسباب التي يمكن أن تؤثر على استقلال المراجع فقد تم الاضطلاع على دراسات (المحمدي، 1418هـ؛ Caswell et al., 1997; Fish, (2), 1997; Bin, 2003; Ashbaugh, 2004).

#### ٦-١ أدوات جمع وتحليل البيانات

تم تحديد أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لتصميم القياسات لمعرفة آراء وتجاهات عينة البحث. كما تم تصميم استمارة الاستبيان بشكل يتواءم مع متطلبات مقياس تكررت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥)، إلى موافق (١)، إلى غير متأكد (٣)، إلى غير موافق (٢)، إلى غير موافق بشدة (١). وتطبيقاً لأهداف البحث، تم تويب استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية انتشار كل فرضية من الفرضيات الثلاث على حدة، وكذلك من خلال توظيف عدد من المتغيرات المهدات في التعامل مع كل فرضية من تلك الفرضيات، وذلك وفقاً لما يلي:

١- أهم العوامل التي عطلت مكاتب المراجعة تتجه نحو توسيع نطاق خدماتها الصحية (٢٦ عملاً).

٢- وصف لأجباب زيادة الطلب على الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة (١٢ صفا).

٣- وصف لأثر تقديم الخدمات الأخرى خلال المراجعة إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع (١٢ أثر).

من ناحية أخرى تم تحديد طرفين رئيسيين للضوابط المهنية، وهما:

١- مكاتب المراجعة (مكتب الخدمات المهنية).

٢- مختلف الأطراف المستفيدة من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المراجعة مثل المدراء الماليين- ومسؤولي الائتمان في البنوك- والمستثمرين، والمطابقين- وقضاة المحاسبين والماليين، والمسؤولين الحكوميين، والأطباء.

فيما يتعلق بالعرف الأول، من ممتنع شعرت (مكاتب المراجعة) فقد تم اعتبار حيزه حثوفاً حسب المعلومات التي أتيحت للباحثين من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بزيارة المهنة (بناء على خطاب من الهيئة السعودية للمحاسبين القبوليين بتاريخ ١٤٢٦/١٢ هـ رداً على استفسار أرسل من الباحثين). وامتوى البيان على أسماء مكاتب المراجعة ورقم الهاتف والفاكس لكل مكتب. وقد نتج إحصائي عند مكتب المراجعة في السعودية (٢١٥) مكتباً موزعة في عدد من المدن السعودية. كما بلغ عدد المحاسبين السعوديين المرخص لهم بزيارة المهنة في السعودية (١٧١) محاسباً قانونياً. وقد تم توزيع (٢٠٠) استبيان على مكاتب المراجعة وتم استلام (١٤٠) استبياناً منها أي بما يعادل (٧٠%) من الاستبيانات الموزعة على مكاتب المراجعة. كما تم تقسيم مكاتب المراجعة إلى خمسة أقسام (المكاتب الأربعة لكبار، ومكتب محلي مع ثلاثة دولية، ومكتب محلي كبير، ومكتب محلي متوسط، ومكتب محلي صغير). وذلك وفقاً لعدد الموظفين في المكاتب حسب المعلومات المتاحة.



## ٢- بولتات 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 الحساب المتوسطات الحسابية لأزواجهم، وترتيبها حسب أهميتها فيما يتعلق بعوامل عرض الخدمات الميدانية الأخرى، وأهداف الطلب عليها، وأثرها على استقلال المراجع وذلك بالنسبة لكل من طرفي العينة على حدة. ويوضح القسم الفرعي الثاني أهم العناصر برأي طرفي العينة كجموعة 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 (٤٢) عنصرًا من عوامل عرض الخدمات الميدانية الأخرى، وأهداف الطلب عليها، وأثرها على استقلال المراجع، والتي تم تصنيفها في استمارة الاستبيان تحت ثلاثة أقسام رئيسية. ولقد تم تحليل الإجابات من خلال الحساب المتوسط الحسابي للفرضيات التي حصل عليها كإجمالي عنصر، والجداول (١) و (٢) و (٣) 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

#### الهدف

طلب من المشاركين في الاستبيان تعداد رأيهم في (٢٦) عنصراً لاتمام مكتب المراجعة نحو توسيع وتنويع نطاق خدماتها المهنية، ولقد تم تحليل آراء المشاركين من طرفي العينة كما يلي:

جدول (1) التزايد العرقل التي يحدث مكاتب البرمجة لتلبية نحو التوسع لتطبيقات مستخدميها النهائية وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

الخدمات	طرف مكاتب البرمجة		طرف المستخدمين من الخدمات	
	الزيادة المتوقعة	الزيادة المتوقعة	الزيادة المتوقعة	الزيادة المتوقعة
1	3,000	3,000	3,000	3,000
2	3,000	3,000	3,000	3,000
3	3,000	3,000	3,000	3,000
4	3,000	3,000	3,000	3,000
5	3,000	3,000	3,000	3,000
6	3,000	3,000	3,000	3,000
7	3,000	3,000	3,000	3,000
8	3,000	3,000	3,000	3,000
9	3,000	3,000	3,000	3,000
10	3,000	3,000	3,000	3,000
11	3,000	3,000	3,000	3,000
12	3,000	3,000	3,000	3,000
13	3,000	3,000	3,000	3,000
14	3,000	3,000	3,000	3,000

الصفحة	مواضيع المناهج العربية			العدد	النسبة	الملاحظات
	الأسبوع	الترتيب	أعداد			
14	1,84	1,94	1,19	1,26	6,3%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
15	1,94	1,84	1,74	1,74	8,9%	نص يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة من خلال دراسة النصوص الأدبية.
16	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
17	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
18	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
19	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
20	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
21	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
22	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
23	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
24	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
25	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
26	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
27	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
28	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
29	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.
30	1,84	1,84	1,74	1,74	8,9%	مقرر يدرس مفاهيم اللغة والمفردات والقواعد في إطار نصي يهدف إلى تنمية مهارات القراءة والكتابة.

يُظهر لنا الجدول رقم (١) مستويات الأهمية لكل عامل من عوامل النجاح مكتتب لمرامحة نحو توسيع نطاق خدماتها المتبينة باستخدام المتوسطات الحسابية والاحتمالات المعيارية وترتيب أهميتها بالنسبة لكل طرف.

والجدير بالذكر أن قيمة المتوسطات تتراوح ما بين (١) و(٥)، حيث يعني (١) أقل 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 (بم 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 - ١,٥	أول عام حدة
١,٥ - ٢,١	أول عام
٢,١ - ٢,٧	متوسط الأهمية
٢,٧ - ٣,٣	عام
٣,٣ - ٤	أهم عام

وبالنسبة لترتيب، فقد تم وضعها بناءً على قيمة المتوسطات، حيث أُعطيت أعلى متوسط مرتبة الأولى، والمتوسط الذي يليه مرتبة الثانية وهكذا. وبالنظر إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف، على حدة في الجدول رقم (١) يُظهر لنا أن هناك (١٢) عاملاً لاتجاه مكتب المرامحة نحو توسيع نطاق خدماتها المتبينة حظيت بتأييد قوي من طرفي المجلسين القانونيين، حيث تزيد المتوسطات الحسابية لها عن (٣,١) وفقاً لمعيار تكرار، شملت العوامل (١)، (٢)، (٣)، (٤)، (٦)، (٩)، (١١)، (١٩)، (٢٠)، (٢١)، (٢٥)، (٢٦). بينما حصل (١٢) عاملاً أقل على تأييد متوسط منهم، حيث كانت متوسطاتها الحسابية تتراوح من (٢,٧) إلى (٣,١) وفقاً لمعيار التكرار، شملت العوامل (٥)، (٧)، (١٢)، (١٣)، (١٤)، (١٥)، (١٦)، (١٧)، (١٨)، (١٩)، (٢٢)، (٢٣)، (٢٤). ولم يحصل عاملان على تأييد من قبل المجلسين

القانونيين كأحد العوامل المؤدية إلى اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتوسيع نطاق خدماتها المهنية، وهما محدودة التزام مكاتب المراجعة بالمعايير والقواعد الشوكية والأنظمة والتعليقات المهنية اللازمة، وعدم إلزامية الإصحاح عن الأخطاء المهنية سواء لخدمات المراجعة أو غيرها من الخدمات التي يقدمها مكاتب المراجعة، حيث حصلنا على متوسط (٢.٤١) و (٢.٦١) على التوالي.

وبالنسبة لطرف المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، فقد حصلنا (١٤) عيّناً على تأكيد وموافقة ثلثة منهم، حيث زلت متوسطاتها الحسابية عن (٣.٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ١٣، ١٤، ١٥، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٢، ٢٤، ٢٥، ٢٦) ولم نحصل (٩) منها على تأكيد كامل من المستفيدين، حيث تراوحت متوسطاتها الحسابية من (٢.٧) إلى (٣.٤) وفقاً لمقياس لكرت، شملت العوامل (٥، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ٢٢) كما يتضح من الجدول أن هناك اختلافاً بين طرفي اللجنة في ترتيب هذه العوامل حسب أهميتها في اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية.

ويكثُر إلى الجدول وإجراء مقارنة بين آراء طرفي اللجنة يمكننا ملاحظة ما يلي:

١- يظهر توافق آراء غالبية المشاركين من طرفي اللجنة حول أهمية (١٠) عوامل من عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يزيد عن (٣.٤) من مقاييس لكرت، وهذه العوامل تشمل (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ١٩، ٢٠، ٢١، ٢٤، ٢٥).

٢- اختلفت آراء طرفي اللجنة حول تأثير (٩) عوامل على اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتوسيع نطاق خدماتها المهنية، حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى الأهمية لكل عامل، وهي العوامل (٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٣، ١٤، ٢٢، ٢٤).



٢- أظهرت آراء غالبية المشاركين من طرفي العينة حول سبعة العوامل الصحية، على اعتبار أنها متوسطة، أو محدودة لتكثر على الجساء مكتب المراجعة نحو توسيع وتوزيع نطاق خدماتها المهنية، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يقل عن (3.5) من مقياس لكرت، وهي العوامل (٥، ١١، ١٢، ١٤، ١٥، ١٦، ١٧، ٢٢).

لذلك، الأسباب التي أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة

يقدم الجدول رقم (٢) نظراً لآراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (١٣) سبباً من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المراجعة هناك مراجعة الحسابات، حيث تم اعتماد المتوسطات الحسابية لأرقامهم.

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

ويشير إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف على حدة في الجدول رقم (٤)، يظهر لنا أن غالبية الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى تمثلت بتأييد قوي من طرفي العينة، حيث تزيد معظم المتوسطات الحسابية عن (3.5) وفقاً لمقياس لكرت. فقد حصلت (٩) من العوامل على تأييد وبموافقة تامة من طرف مكتب المراجعة، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١)، وحصلت (١٠) عوامل على تأييد وبموافقة تامة من طرف المستثمرين من خدمات مكاتب المراجعة، شملت العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ١٠، ١١، ١٢). إلا أن هناك اختلافاً بين طرفي العينة في ترتيب هذه الأسباب حسب أهميتها، وإن كان هناك اتفاق في أولوية البعض منها. ويقتصر إلى الجدول وإجراء مقارنة بين آراء طرفي العينة يمكن ملاحظة ما يلي:

جدول (٧) ترتيب الأحياء المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهددة الأثر بيئياً خلال مراجعة المصائد وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

الاستعداد	قرب تلك التجمعات		قرب المستوطنات من المصائد	
	العدد	النسبة المئوية	العدد	النسبة المئوية
١ زيادة الوعي بأهمية الخدمات البحرية خلال المراجعة بمراجعة المصائد.	٣,٨١	٠,٧٩	١,٨٥	٠,٣٧
٢ أهمية الخدمات الأساسية في حياضها المتواجدة بمنطقة المصائد.	٤,١٠	٠,٨٥	٢,٠٥	٠,٤١
٣ زيادة الحاجة إلى خدمات ومعلومات إضافية بعد وأيضاً بتأسيس الأبحاث حول التغيرات المناخية.	٤,٧٢	٠,٩٧	٢,٣٦	٠,٤٧
٤ محاولة حثاء المراجعة تحقيق رضا صياديها تجاه المصيدة كإحدى من خلال تقديم خدمات مضافة تعودت عليها ومصيدين.	٣,٨٨	٠,٨٠	١,٩٤	٠,٣٩
٥ تحسين جودة المصيدة وخدماتها التي أدت لذلك بارتفاع من المصيدين.	٣,٧٩	٠,٧٩	١,٩٠	٠,٣٩
٦ نمو أعداد مصائد قطاع الحماض وتطور وتوسع إنتاجها وزيادة الطلب ما تشتمل من تطور تقنية ومعدات برفلها وبالتالي زيادة الطلبها لخدمات جديدة لا تتوفر على مراجعة المصائد.	٤,١٠	٠,٨٥	٢,٠٥	٠,٤١
٧ زيادة حياض كمية التجمعات والمصائد البحرية الأخرى بما يساهم في توفير التكاليف التي تتطلبها المصيدة إذا ما تم توفير خدمات التجمعات المصائد بمراجعة المصائد.	٣,٩٠	٠,٨٠	١,٩٥	٠,٣٩
٨ نمو حثاء المراجعة وبالتالي الطلب في المصيدة المصيدة التجمعات بشكل خاصية بالإضافة وبالتالي الطلب على تقديم خدمات جديدة خاصة لا تتوفر على المصيدة بمراجعة المصائد.	٣,٧٩	٠,٧٩	١,٩٠	٠,٣٩
٩ نمو برامج التجمعات خاصة المصيدة المصيدة.	٣,٧٤	٠,٧٥	١,٨٧	٠,٣٧
١٠ ما فتئت حثاء المراجعة من حياض المصيدة في تجمعات المصائد ومنها الألبان والمصيدة والرفلها.	٤,١٠	٠,٨٥	٢,٠٥	٠,٤١
١١ زيادة حياض حثاء المراجعة بالإضافة بتطوير حياضها في مصائد مضافة لا تتوفر على الخدمات المصيدة.	٤,١٠	٠,٨٥	٢,٠٥	٠,٤١
١٢ نمو حثاء حياض المصيدة المصيدة بزيادة حياضها المصيدة على خدمات مضافة جديدة يخص من حياضها المصيدة بزيادة حياضها المصيدة.	٣,٧٩	٠,٧٩	١,٩٠	٠,٣٩
١٣ نمو حثاء المصيدة الأساسية بزيادة حياضها المصيدة على حثاء المصيدة المصيدة في المصائد والمصيدة المصيدة في المصيدة المصيدة.	٣,٧٩	٠,٧٩	١,٩٠	٠,٣٩

١ - ١٠ المصيدين من المصائد

1- يظهر توافق آراء معظم المشاركين من طرفي اللجنة حول أهمية الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب الترمذية، حيث كان متوسط الإجابات على هذه العوامل يزيد عن (3.4) من طرفس لكرت، وهي الأتيب (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11).

2- يظهر اختلاف آراء المشاركين من طرفي اللجنة حول تسليو (3) أسباب من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب الترمذية، حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى التأييد للأسباب (6، 9، 13).

3- يظهر توافق آراء غالبية المشاركين من طرفي اللجنة حول كون من الأسباب المؤدية إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب الترمذية، على اعتبار أنها متوسطة التأثير على زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، حيث كان متوسط الإجابات على هذه الأسباب يتراوح من (2.7) إلى (3.6) من طرفس لكرت، وذلك الميدان هما (7، 12).

لكننا: أثار تقديم مكاتب الترمذية لخدمات مهنية أخرى إلى تحسين الترمذية على استقلال المراجع

يقدم الجدول تالياً لآراء المشاركين في الاستبيان من طرفي اللجنة حول (13) أثار من الآثار الناتجة عن تقديم مكاتب الترمذية لخدمات أخرى إلى تحسين الترمذية على استقلال المراجع، حيث تم احساب المتوسطات الحسابية لأثرهم.

يظهر لنا الجدول رقم (4) مستويات الأهمية لكل أثار من أثار تقديم مكاتب الترمذية لخدمات مهنية أخرى إلى تحسين الترمذية على استقلال المراجع باستخدام المتوسطات الحسابية، والاحترافات المعيارية، وترايب أحيدها بالحسبة لكل طرف.

جدول (١) ترتيب مناقشات الترميز الخاصة بمنتجات الترميز في جدول الترميز الخاص باستغلال الترميز وذلك من وجهة نظر كل طرف على حدة.

الترتيب	وجهة النظرية		وجهة النظرية		الاستفسار
	الترتيب	الدرجة	الترتيب	الدرجة	
١	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	بعد الترميز الاقتصادية بين الترميز والتاريخ وذلك من حيث مدى إسهام الترميز في استغلال الترميز.
٢	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية إيراد الترميز في مجال الترميز، خاصة الترميز الخاصة بالمنتجات.
٣	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز على الترميز الترميز خاصة في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٤	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٥	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٦	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٧	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٨	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
٩	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
١٠	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
١١	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
١٢	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.
١٣	١,٢٦	٢,٢٤	١,٢٦	٢,٢٤	إبراز أهمية الترميز في المنتجات التي لها قيمة مضافة، مثل المنتجات التي لها قيمة مضافة.

ويظهر إلى المتوسطات الحسابية لكل طرف على حدة في الجدول رقم (1)؛  
 يظهر لنا أن معظم الأثر الذاتية عن تقييم مكتبات المراجعة خدمات أخرى إلى  
 جدول المراجعة (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11، 12) حظيت بتأييد  
 متوسط من طرف مكاتب المراجعة، حيث تتراوح المتوسطات الحسابية من  
 (2.7) إلى (3.2) وفقاً لتقييم لكرت، مما يدل على عدم تأييدهم على حدوث هذه  
 الأثر على استقلال المراجع عند تقديم خدمات مهنية أخرى إلى جدول المراجعة.  
 كما حصل لقرآن منها (5، 11) على تأييد محدود جداً عن (2.6) وهي (التكسي  
 الأصوية التقليدية لغتمة مراجعة الحسابات بالنسبة لمكاتب المراجعة، و التكسي  
 محاسبية مضمون تقرير المراجعة، وبالتالي انخفاض إمكانية الاعتماد على بيانات  
 القوائم المالية بواسطة مختلف الأطراف المستفيدة خلال الإزوم)، حيث كانت  
 متوسطاتها الحسابية على التوالي (2.6، 2.5)، مما يدل على عدم موافقتهم على  
 حدوث هذا الأثر عند تقديم خدمات مهنية أخرى إلى جدول المراجعة. فسي حسن  
 حصلت نسبة من هذه الأثر (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10) على موافقة طرف المستفيدين  
 من خدمات مكاتب المراجعة، حيث زادت متوسطاتها الحسابية عن (3.2) وفقاً  
 لتقييم لكرت، كما حصلت ثمانية منها (2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11، 12) على  
 تأييد متوسط من المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة، حيث تراوحت  
 متوسطاتها الحسابية من (2.7) إلى (3.4) وفقاً لتقييم لكرت، كما يشهد من  
 الجدول أن هناك اختلافاً بين طرفي اللجنة في ترتيب هذه الأثر حسب إمكانية  
 حدوثها على استقلال المراجع. ويظهر إلى الجدولين معاً، وإجراء مقارنة بين  
 آراء طرفي اللجنة يمكن ملاحظة ما يلي:

- 1- اختلفت آراء المشاركين من طرفي اللجنة حول حدوث سبعة آثار  
 على استقلال المراجع عند تقديم مكاتب المراجعة خدمات مهنية أخرى إلى  
 جدول المراجعة، حيث اختلفت المتوسطات الحسابية للطرفين في مستوى التأييد  
 لكل من الأثر (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11).

٢- لفتت لراء عاقبة المشاركون من طرفي العينة حول مدة من الأثار النفسية (٣، ٦، ٧، ٨، ١٢، ١٣)، على اعتبار أنها متوسطة الحسوث على استقلال المراجع عند تقسيم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عيود المراجعة، حيث كان متوسط الإجابات على هذه الأجواب يتراوح من (٢.٧) إلى (٣.١) بمتساوات لكرت.

#### ٢-٢ تحليل متوسطات إجابات المشاركين في الاستبيان لمجموعة واحدة

تم إجراء اختبار لتباينة العينة الواحدة (One Sample T-test) كتعبئة أهم عوامل عرض الخدمات الأخرى، وأسباب التقلب عليها، وأكثرها على استقلال المراجع وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، وتكون أخذ طرفي العينة في الاعتبار. ويقيم هذا الاختبار بمقارنة متوسط كل بند بقيمة افتراضية هي (٣.١) والتي تم اختيارها بناءً على جدول أهمية طول الفقرة السابق ذكره، حيث إن (٣.١) تمثل أعلى درجة في البند المتوسط الأهمية، وبالتالي تصد نتيجة هذا الاختبار مؤشراً يوضح أهمية العنصر أو عدم أهميته. فإذا أشارت نتيجة هذا الاختبار إلى فرق معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض وكانت ( $P\text{-value} < ٠.٠٥$ ) فهذا يعني أن العنصر مهم، أما إذا أشارت إلى فرق غير معنوي بين متوسط العامل والمتوسط المفترض وكانت ( $P\text{-value} > ٠.٠٥$ ) فهذا يعني أن العنصر غير مهم، وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، وبما يلي عرض وتحليل لجدول نتائج اختبارات الدراسة KSS.

يظهر الجدول رقم (٥) متوسطات عوامل تجاه مكاتب المراجعة تبدو توسيع نطاق خدماتها المهنية، وسمعتها التجارية، و أهم تلك العوامل وفقاً لرأي طرفي العينة كمجموعة واحدة، حيث تشير نتائج اختبار لتباينة العينة الواحدة (One Sample T-test) أن هناك (١٢) عاملاً مهماً نتيجة وجود الفرق المعنوي ( $P\text{-value} \leq ٠.٠٥$ ) بين قيمة المتوسط الفعالي وقيمة متوسط العامل، وهي العوامل (١، ٢، ٣، ٤، ٥، ٦، ٧، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٣، ١٤، ١٥، ١٦). وتعتبر تلك أن متوسطات هذه العوامل تزيد عن القيمة المفترضة (٣.١)، بينما كان الفرق بين



رقم السؤال	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	النسبة المئوية للفرق
16	2,58	1,1	0,19
17	2,57	0,98	0,21
18	2,56	0,85	0,11
19	2,51	0,8	0,1
20	2,50	0,78	0,1
21	2,57	0,84	0,1
22	2,78	0,91	0,22
23	2,50	0,81	0,1
24	2,50	0,88	0,1
25	2,09	0,80	0,1
26	2,09	0,80	0,1

بالنسبة إلى السؤال 24 إلى 26 فرق معنوي بين المتوسط الفرديين ومتوسط العوز وبالتالي العوز.

يظهر لنا الجدول رقم (6) متوسطات الأسباب التي أتت إلى زيادة العوز على الخدمات المهنية الأخرى خلال الفرضيات والفرضيات المعيارية، وأهم تلك الأسباب وفقاً لرأي طرفي العينة كجموعه واحدة، حيث أظهرت نتائج اختبار لنا العينة لفرصة (One Sample T-test) أن هناك (10) أسباب مهمة نتيجة وجود فرق معنوي بين المتوسط المفترض ومتوسط العوز ( $P < 0,05$ ) وهي الأسباب (1، 2، 3، 4، 5، 6، 7، 8، 9، 10، 11). وتفسير ذلك أن متوسطات هذه الأسباب تزيد عن القيمة المفترضة (3،5)، بينما كان الفرق بين متوسط الأجواب الأخرى (12، 13، 14) ومتوسط القيمة المفترضة عوز معنوي وليس له دلالة إحصائية ( $P > 0,05$ ) وبالتالي عسى أسباب متوسطة، أو متوسطة الأهمية بالنسبة لطرفي العينة كجموعه واحدة.







يظهر لنا الجدول رقم (7) متوسطات أثر تقييم مكاتب المراجعة المستقلة  
 مضافة أخرى إلى عمل المراجعة على استقلال المراجع، وانحرافاتها المعيارية،  
 و أهم تلك الآثار وفقاً لسرأي طرفي العينة كمجموعة ولأفرادها، حيث أظهرت  
 نتائج اختبار  $t$  للعينة الواحدة (One Sample T-test) 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 أكثر متوسطة أو متعادلة الأهمية من  
 وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة ولأفرادها، وتفسير ذلك أن متوسط هذه الآثار  
 يساوي أو يقل عن القيمة المفترضة (3.1).

#### 4-2 اختبار الفرضيات

تم استخدام الاختبار اللاإسمي (Wilcoxon Signed Rank Test) لاختبار  
 صحة الفرضيات الثلاث التي تبنت عليها الدراسة الميدانية، حيث يقوم هذا  
 الاختبار بمقارنة المتغير المراد لاختباره بقيمة افتراضية هي (3). وقد اعتمدت  
 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 التباينات بين طرفي العينة حول عناصر المتغير الواحد مما يجعل  
 المتوسط غير ملائم لتوضيح النتيجة.

جدول (8). الآثار الفرضيات.

معدية الاختبار $P\text{-value}$	الوسيط	المتغير
0.0000	1	المتغير الأول
0.0000	1	المتغير الثاني
0.0000	0	المتغير الثالث

\* بعد ذلك صيغة

## ١- اختبار الفرضية الأولى

جد إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، ويلجأ إلى الوسيط المتغير والذي يساوي (١) ومقارنته بقيمة الوسيط المقترحة (٢)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب أكبر من قيمة الوسيط المقترحة وأن  $(0.05 < 0.002)$ ، وهذا يعني أن هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المقترحة، وبالتالي عدم صحة الفرضية الأولى، أي أن اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع وتوزيع نطاق خدماتها المهنية وإتباعها في الاستئصال على تقديم نطاق واسع من الخدمات الأخرى دون الرجوع التقليدية يعود إلى ما شهده، ويشهده المحيط المهني في المملكة العربية السعودية من ظروف ومشاكل وتحديات.

## ٢- اختبار الفرضية الثانية

جد إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، ويلجأ إلى الوسيط المتغير الذي يساوي (١) ومقارنته بقيمة الوسيط المقترحة (٢)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب أكبر من قيمة الوسيط المقترحة وأن  $(0.05 < 0.001)$ ، وهذا يعني أن هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المقترحة 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 (المحاسبية والمراجعة) وإتباعها في الاستئصال على تقديم مثل هذه الخدمات.

## ٣- اختبار الفرضية الثالثة

جد إجراء اختبار (Wilcoxon) لعينة واحدة، ويلجأ إلى الوسيط المتغير والذي يساوي (٣) ومقارنته بقيمة الوسيط المقترحة (٢)، يتضح أن قيمة الوسيط المحسوب (٣) تساوي قيمة الوسيط المقترحة (٢)، وأن  $(0.05 < 0.000)$ ، وهذا يعني أنه ليس هناك دلالة معنوية بين الوسيط المحسوب والوسيط المقترحة وبالتالي صحة الفرضية الثالثة، أي أن تقديم خدمات مهنية أخرى لصالح مراجعة الحسابات لا يؤثر تأثيراً كبيراً على استقبال المراجع.

## 1-2- للقياس ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

أولاً: عوامل تجاه ميثاق المراجعة نحو توسيع وتوزيع نطاق خدماتها المهنية  
 لقد نتج من تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة جدول 26  
 عملاً من عوامل تجاه ميثاق المراجعة نحو توسيع نطاق عملها المهنية ما يلي:

1- إجماع المشاركين من طرفي العينة على أن أقوى عامل أدى إلى تجاه  
 ميثاق المراجعة نحو توسيع نطاق عملها المهنية هو (زيادة القسوة بأهمية  
 تنوع المهام والتقارير المالية وغير المالية مما أدى إلى زيادة الطلب عليها)،  
 حيث حصل هذا العامل على (4) درجات وأكثر من مقياس لكرت-إجماع  
 الطرفين. وتعلق هذه الفقرة مع نتائج الدراسات السابقة (Beatty, 1983;  
 Baikes and Simcast, 1994; Kwak, 2002; Ashbaugh, 2004) التي ربطت  
 بين مسألة عرض ميثاق المراجعة للمهام أخرى بزيادة الطلب عليها من قبل  
 المستفيدين من خدمات مكاتب المراجعة.

2- تطورت التمهيلات الفاعل طرفي العينة على أهمية (10) عوامل من  
 أصل (26) عملاً، حيث كانت المتوسطات الحسابية لهذه العوامل تزيد عن  
 (3.5) وهذا المقياس تكررت من وجهة نظر كل طرف على حد، ولكن لتختلف  
 الطرفين حول درجة أهمية (9) عوامل.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء اختبار (t-test) لعينة التواضع  
 لتحديد أهم العوامل من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة والحد. وقد أظهرت  
 نتائج الاختبار أن هناك (12) عملاً مهماً في تجاه ميثاق المراجعة نحو توسيع  
 وتوزيع نطاق خدماتها المهنية، حيث حصلت هذه العوامل على متوسط أعلى من  
 (3.5) بمقياس لكرت وكان اختبار التباين ذو دلالة معنوية كما يتضح من الجدول  
 التالي:

جدول (٩). العوامل الهامة من وجهة نظر طرقي العينة لمجموعة واحدة.

المتوسط الحسابي	العوامل
٥,٧٢	١- التمسك بالنقطة إلى عقارات الدولة الحكومية ومطابقة لقرارات الهيئات المختصة بحكومة مصر.
٥,٠٩	٢- زيادة الوعي بأهمية ترويج العقارات والقضايا المالية وغير المالية بما أدى إلى إقبال الناس على الطلب عليها.
٤,٥٧	٣- عدم التمسك بالثأر، اعتماداً على عمارة المباني، الترويج على طرق القيمة المضافة للمهنية - خدمات المصاحبة والبرامج.
٤,٧٤	٤- التطويرات التي أجعلها مشاريع الترويجية والأخص التطويرات الخاصة بالخدمات السكنية - تقنياً من ناحية الخدمات المقدمة.
٤,٤٤	٥- ارتفاع القدرة الاستيعابية من الخدمات المهنية لإرضاء ومتابعة المستثمرين وغيرهم - في القيمة مبالغ الترويجية.
٤,٥٢	٦- تميز مبالغ الترويجية بمتكافئها العالي وارتفاع مستوى الخدمات المقدمة للمهنة العليا والهيئات التي تتبناها المهنيين.
٤,٥٤	٧- ارتفاع معدلات أعمال الخدمات الأخرى من خدمات استشارات الخدمات الهندسية والترويجية للمباني.
٤,٤١	٨- محاولة مبالغ الترويجية إظهار أهمية الترويجية عند المقارنة في السوق المصري من خلال خلق الفجوة بين مبيعاتها وأهميتها الحقيقية من مبيعاتها.
٤,٦٤	٩- ضرورة أهمية تمييز مبالغ الترويجية في ظل التنافس الشديد بين الممارسين للخدمات المهنية المتخصصة.
٤,٧٢	١٠- زيادة تفرغ السوق بالمشاريع المهنية المتخصصة بما يتواءم مع متطلبات المهنة المهنية للقرري.
٤,٠٩	١١- قوة القبولات للقرري نحو مبالغ الترويجية العالية للقرري للخدمات المهنية والترويجية التي تقدمها لها هذه الشركات.
٤,٠٠	١٢- توفر جوداً عالية من مبالغ الترويجية في أعمال الممارسين من قبلهم مما يساهم في ارتفاع واسع من الخدمات الاستشارية للمهنة.

كما سبق وأوضح أن تلك العوامل تتفق مع نتائج دراسات السابقة، حيث أن العاملين في زيادة الوعي بأهمية ترويج المباني والقضايا المالية وغير المالية بما أدى إلى زيادة الطلب عليها، واتساع دائرة المستفيدين من الخدمات المهنية - الترويجية ومساهمة المستثمرين وغيرهم - في تقسيها مبالغ الترويجية) يتفقان مع نتائج دراسات (Benton, 1985; Barke and Simons, 1994; Knack, 2002; Kishore, 2004) والتي ربطت مسكبة عرض الخدمات بالتسويق والترويج للمستفيدين وزيادة الطلب عليها، وأيضاً ارتفاع متوسط العاملين (إيمز مكالمة

المرجعة وبالتاليها الفعالة، وارتفاع مستوى الكفاءة والشفافية المهنية لدى مندوبيها المبيعات، وتوافر خبرة مديرة لدى مكتب المرجعة في أصل المنشآت مثل المرجعة، مما يسهل تقييم نطاق واسع من الخدمات الاستشارية لخدمات المشتات) يؤكد على أهمية مكتب المرجعة في عرض وتقديم الخدمات الأخرى، وهذا ما تؤكدته دراسات (العنزي، 1414هـ - 1415هـ: Real and Ternoznyk, 1992). كذلك بالنسبة لعامل (التطورات التي شهدها ممارسة المرجعة وبالأخص متطلبات القيمة المضافة التي تقدمها مرجعة الخدمات المالية) حيث تؤكد دراسات (العنزي، 1414هـ - 1415هـ: Daniels et al., 1988; Higgins, 1997; Jeyapalan, 1998) أن التطورات التي شهدها ممارسة مهنة المرجعة مكنت مكتب المرجعة من تقديم خدمات مهنية أخرى ذات قيمة مضافة لعملائها، ولما عامل (الخصام المملوكة في منشأة التجارة العقارية، ومحاولة الرقابة بمنشآت عصر حولة المهن) يؤكد على ما جاء في دراسة العنزي والعلوي (العنزي والعلوي، 1412هـ) بتضرورة موقفة المكاتب المهنية للتطورات الاقتصادية ومتطلبات العولمة. ويؤكد ارتفاع متوسطات العوائد (محاولة مكاتب المرجعة تمييز نفسها لواجهة هذا المنافسة في السوق المالي من خلال إيجاد قطاع مميز عنها وأهمية ما تقدمه من خدمات، وزيادة تركيز السوق ولحائز تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى، وتجاه الشركات الكبرى نحو مكاتب المرجعة العالمية الكبرى لتتنوع بالخدمات المميزة والشعرة التي تنتج بها هذه المكاتب) على نتائج دراسات السابقة (العنزي والعلوي، 1414هـ - 1415هـ: Simon and Francis, 1988; Moore and Turley, 1993; Beattie and Fearnley, 1994; Pong and Turley, 1997; Beattie and Fearnley, 1998; Wilkens and Archnold, 2003)، فمما يتعلق بهذا المنافسة التي توليها مكتب المرجعة ومحاولة تمييز نفسها لواجهة هذا التحدي، أما بالنسبة لعامل (ارتفاع معدلات أسعار الخدمات

الأخرى عن معدلات ألعاب ختمات القمصانية ومراجعة الصيانات، وضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في ظل تفتيش طساهرة انخفاض ألعاب خدمة مراجعة الصيانات) فإن ارتفاع متوسطها يؤكد ما جاء في دراسات (الصبيد، ١٤٠٩هـ، الشاطري والعقري، ١٤١٧هـ: Simon and Francis, 1989; Davis et al., 1993; Fung and Turky, 1997; Beattie and Fearnley, 1998; Amosada, 1999; Hongkian and Jubb, 1999; Sotharaman et al., 2002)، فيما يتعلق بواجبة مكاتب المراجعة لمشكلة انخفاض ألعاب خدمة المحاسبة والمراجعة ومعالجتها إيجاد مصادر دخل إضافية.

ولذلك من صحة الفرضية المنطوقة بهذا القسم تم إجراء اختبار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين التوسيط المتكبر والتوسيط المتكبر، ونتج عن هذا الاختبار عدم صحة الفرضية الأولى والتي تنص على ما يلي: لا يعود إيجاد مكاتب المراجعة في السعودية نحو التوسيع والتوسع نظراً ختماتها المهنية وإيجادها في الاستعداد على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية بجانب مراجعة الصيانات إلى ما شهد، ويشهد التوسيط المهني في المملكة العربية السعودية من ظروف ومشاكل وتعديلات.

**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 البيان (زيادة الحاجة إلى بيانات ومعلومات إضافية معقدة بواسطة متخصصين لأغراض اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وأهمية الخدمات الاستشارية في مواجهة المتغيرات المختلفة للمشاريع) على تأييد قوي من طرفي العينة، حيث زاد المتوسط الحسابي لبيان المسمين عن (٤) بمقدار لثلاث.



٢- لطورت النتائج التالي طرفي العينة على أهمية (٩) أسباب أدت إلى زيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى التي تقدمها مكاتب المحاماة، حيث زادت متوسطاتها الحسابية عن (٣.٤) مقياس الكثرة، ولكن اختلاف طرفي العينة حول أهمية (٣) أسباب لزيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، حيث انعكست بدرجة أهمية المتوسط الحسابي الذي حصل عليه السبب من قبل الطرفين.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء اختبار (t-test) للعينة الواحدة لتعديده 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 المحاماة، حيث حصلت هذه الأسباب على متوسط أعلى من (٣.٤) مقياس الكثرة وكان الاختبار ذات دلالة معنوية، وهذه الأسباب هي:

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

الأسباب	المتوسط الحسابي
١- زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية مكاتب المحاماة وبرامجها الجديدة.	٣.٤٤
٢- أهمية الخدمات الاستشارية في مجالات المتعلق بمسألة المشتاك.	٣.١٧
٣- زيادة العناية إلى وثائق ومعلومات إضافية مما يواسطة متخصصين الأخرى من خلال فريق العمل الخاص بالمكتب.	٣.١٢
٤- ضمان جودة الخدمات المقدمة ومهنية.	٣.٠٨
٥- استيعاب مخزون الخدمة بمرجعيات أعلى أمام العملاء وتوجه من المتخصصين.	٣.١١
٦- نمو أعداد مكاتب المحاماة في المدن والقرى وتوسع أعمالها وزيادة عدد المحامين من طموح الكفاءة والمهنية ورعاية العملاء وتقديم الخدمات المهنية لا تقتصر على برامج المحاماة.	٣.٠٧
٧- نمو مكاتب المحاماة وبالتالي الحاجة إلى الحد الأدنى من برامج التسويق ومشتراك الاستشارية وبالتالي التوجه إلى تقديم خدمات مهنية متقدمة لا تقتصر على الخدمات وبرامج المحاماة.	٣.٣٣
٨- وجود برامج كرفية جيدة الأداء التي تقدمها مكاتب المحاماة.	٣.١٤
٩- ما يتعلق به مكاتب المحاماة من خبرة حريصة في عملية أعمال المحاكم والمهنية الإدارية والمهنية والقانونية.	٣.١٦
١٠- إشباعية أداء مكاتب المحاماة والأشياء بالمرتب مهنية في مجالات متقدمة لا تقتصر على التيارات المهنية.	٣.٤٤

مما سبق يتضح أن ارتفاع المتوسطات الحسابية للأسباب (زيادة الوعي بأهمية الخدمات المهنية خلال التسوية ومراجعة الحسابات، وأهمية المستندات الاستثنائية في مواجهة المخاطر المحتملة المتشابهة، وزيادة الحاجة إلى سياسات ومقررات إرشادية، معاً بواسطة متخصصين لأغراض محددة لتقارير الأثرية، وانحسار صورة المنشأ ووضعها المالي أمام المالك، وغيرهم من المستثمرين، وهو أبعاد منشآت القطاع الخاص، وتطور وتوسع أعمالها، وزيادة نفوذ ما تستخدمه من نظم إدارية ومحاسبية ورقابية، وبالتالي تزيد اعتمادها لخدمات مهنية لا تقتصر على مراجعة الحسابات) يؤكد نتائج الدراسات السابقة (Dacelis et al., 1988; Higson, 1997; Jeppesen, 1998) حول حاجة المستثمرين من خدمات مكاتب المراجعة إلى خدمات مهنية إضافية تتكتم من تلك التقارير المهنية لأحسن وضعهم وربحيتهم، ومواجهة المخاطر المتوقعة وتمتد إلى السوق. كذلك بالحاجة للأسباب (إمور مكاتب المراجعة بإمكاناتها الفعالة في العمل المهني المرتبط بالسوق ومنشأه الاقتصادية، وبالتالي القدرة على تقديم خدمات مهنية متنوعة لا تقتصر على المحاسبية ومراجعة الحسابات، ووجود برامج لرقابية جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، وما تنتج به مكاتب المراجعة من خبرة ترويضها في طبيعة أعمال المنشآت ونظمها الإدارية والمحاسبية والرقابية، وإمكانية قيام مكاتب المراجعة بالاستفادة بخبرات مهنية في مجالات متنوعة لا تقتصر على الخبرات المحاسبية) تتفق مع نتائج دراسة (العمري، 1474هـ) (Roid and Tomczyk, 1992) حول أهمية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات المهنية الأخرى لما تنتج به من إمكانيات وخبرات. ويتضح من صحة الفرضية المتعلقة بهذا القسم تتم إجراءات الاختبار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين التوسط والتغير والتوسط المتفرجين، ونتج عن هذا الاختبار عدم صحة الفرضية الثانية وقتي تعس على ما يلي: لم يماهم ارتفاع مستوى الطلب على الخدمات المهنية الأخرى إسهام

الخدمات الاستشارية) في إعداد مكاتب المراجعة في المعونة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (المحاسبية والمراجعة) ودمجها في الاستشارات على تقييم مثل هذه الخدمات.

لكنّما: أكثر تقييم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع

نتج من تحليل آراء المشاركين في الاستبيان من طرفي العينة حول (13) أنماذا ناتجا من تقييم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة على استقلال المراجع أن الأكثر قلقا عن تقييم مكاتب المراجعة لخدمات مهنية أخرى إلى عميل المراجعة حظيت بأزيد متوسط أو محدود سن طرف مكاتب المراجعة، حيث نقل المتوسطات الحسابية عن (3.4) مما يدل على عدم موافقتهم أو تكليفهم على منحها عند تقييم تلك الخدمات، والعكس طرفا العينة حول ظهور (7) أكثر، حيث انخفضت درجة أهمية المتوسط الحسابي الذي حصل عليه الأثر من قبل الطرفين.

وبعد التوصل إلى هذه النتائج تم إجراء الفحوصة لعنصر (14) لعينة فرعية لتتمتع أهم الأثر من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وقد بينت نتائج الاختبار أنه ليس هناك أي أثر مهم نتيجة عدم وجود فرق معنوي بين المتوسط المقترحة ومتوسط هذه الأثر فكانت (0.000 > P > 0.05)، ومقتضى هي أكثر متوسطة أو معقولة الأهمية من وجهة نظر طرفي العينة كمجموعة واحدة. وتفسير ذلك أن متوسط هذه الأثر يقل عن القيمة المقترحة (3.4).

ومما سبق يتضح عدم موافقة طرف مكاتب المراجعة بشكل عام على نقل استقلال المراجع بتقييم الخدمات المهنية الأخرى إلى عميل المراجعة، الأمر الذي يعكس سعي المكاتب لتأكيد أهميتها وأصليتها في تقييم تلك الخدمات، والسماح لها من قبل الهيئات المحاسبية بتوسيع وتوزيع نطاق الخدمات التي

تقدمها. في حين كانت إشارات طرف المتلقيين من خدمات مكاتب المراجعة أكثر تلبية لمصوت هذه الأثر. وفي نظر الباحثين أن هذا الرأي أكثر موضوعية من رأي طرف مكاتب المراجعة نظراً لما تواجبه مكاتب المراجعة من مشاكل وتداعيات في سوق المهنة، وبالتالي معاناتها للسيطرة والاستحواد. طمس تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية الأخرى في مواجهة تلك المشاكل والتحديات.

ولذلك من صحة الفرضية المناقشة بهذا القسم تتم إجراءات اختيار (Wilcoxon) لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي بين الوسيط المتغير والوسيط المتغيرين. وقد نتج عن الأبحاث تساوي قيمة الوسيط المتغير مع قيمة الوسيط المتغيرين، وهذا يعني أنه ليس هناك دلالة معنوية ما بين الوسيط المحسوب والوسيط المتغيرين وبالتالي صحة الفرضية الثالثة. أي أن تقديم خدمات مهنية أخرى لعملاء مراجعة الحسابات له تأثير محدود أو لا يؤثر تأثيراً كبيراً طمس استقلال المراجع، وأصل سبب ذلك يعود إلى رفض طرف مكاتب المراجعة القيام بأثر تلك الخدمات على استقلال المراجع.

#### ٢- الخلاصة والتوصيات

يهدف هذا البحث إلى الكشف عن توافق اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات المهنية الأخرى بما في ذلك الخدمات الاستشارية المحاسبية والإدارية والاقتصادية والثقافية إلى جانب خدمات المحاسبة والمراجعة، وذلك بالاستناد إلى روابط العرض والطلب لسوق السعودي كأساس لتفسير ذلك الاتجاه. كما يهدف إلى مناقشة آثار تقديم تلك الخدمات إلى صيول المراجعة على استقلال المراجع. وتهدف أهداف البحث إلى توضيح الفرضية الإيجابية من خلال مراجعة الدراسات السابقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، حيث طمست ثلاث فرضيات تم اختبارها باستخدام العنصرين

تشمل على عدد من المصطلحات والمعايير التي تم توطينها لتتواءم مع كسب فريدة من فريديت البحث. هذا وقد اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث على تسمية العينة إلى طرفين: يمثل الطرف الأول مكاتب الترجمة (جانب العرض)، ويمثل الطرف الثاني المستفيدون من خدمات مكاتب الترجمة (جانب الطلب). وتكسر نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

١- أن ظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية وما يشهده من مشاكل وتحديات ساهم في تجاه مكاتب الترجمة نحو توسيع وتوسيع نطاق خدماتها المهنية ونجاحها في الاندماج على تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية الأخرى بجانب خدمات الترجمة الأساسية والرجعة.

٢- أن زيادة الحاجة إلى الخدمات المهنية الأخرى وازدياد سنوى الطلب عليها ساهم في لجوء مكاتب الترجمة في السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية التقليدية (الأساسية والرجعة).

٣- أن تقديم خدمات مهنية أخرى لصالح مراجعة المستندات له تأثير محدود على انتقال المراجع.

وفي الختام وبالنسبة إلى نتائج هذا البحث يورد الباحثان فيما يلي صغتنا من التوصيات:

١- ضرورة إصدار الهيئة السعودية للمترجمين لقانونين لمصوصة سن الأنظمة والمعايير المتعلقة بتقديم الخدمات المهنية الأخرى بشكل ملائم وأكبر نطاق، وذلك لتتواءم ممارستها وضمان جودة انتقال المراجع في الحقيقة والظاهر.

٢- في حالة السماح للمترجمين لقانونين لتقديم الخدمات المهنية الأخرى إلى عميل الترجمة فإنه يجب أن تحدد تلك الخدمات بشكل واضح، إضافة إلى ضرورة وضع مصوصة من الآليات من قبل الجهات والهيئات المختصة لضمان انتقال المراجع حقيقةً وظاهرًا، مثل:

- الفصل بين نظام الترقية ونظام الخدمات المهنية الأخرى.
- تحديد نسبة إلتحاق الخدمات المهنية الأخرى من الإلتحاق لخدمة المكتاب.
- إقرار التفرقات المسبقة في حوزة سوق العمل بالإفصاح عن أوضاع الخدمات المهنية الأخرى التي يحصلون عليها.

٢- تفعيل تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بما يتضمن التزام مكاتب الترقية بالأظمة والمعايير المهنية المتعارفة عن الهيئة السعودية للمدربين العالميين.

١- ضرورة توعية أفراد المجتمع والأطراف المهتمة بالهيئة فيما يتعلق بتطور مكاتب الترقية ونطاق ومهامها ومسؤوليتها، وذلك من خلال عقد الندوات والموتمرات.

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

### المراجع

#### قوة المراجع العربية

أبو الحسن، علي أحمد (١٩٩٢)، الأبحاث المتعلقة بتطوير المراجع القانوني: دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية: مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٧، من ص: ٢٦-٧٤، الرياض: معهد الإدارة العامة.

أبو زيد، حسن محمد حسين (١٩٩٥)، أوضاعيات وتوافق تحديد أعباء مهنية الترقية: مجلة العدل والقانون، العدد ١٩٢، السنة ١٧، من ص: ٢-١٥.

العويك، عفا محمد (١٩٩٦ هـ)، كل يقدم للمدرب القانوني خدمات أخصري للمهنة التي يراجع مهنتها: مجلة السامية، العدد ٩، من ص: ٦-٩، الرياض: الجمعية السعودية للمدربين.

الطوي، نيه عبدالرحمن، وطفي، صفاة محمد (١٩٩٢ هـ)، كبريم المدرب القانوني للمهنة الانتشارية بين السامح والفتح في المملكة: مجلة البحوث القانونية، العدد ٩، العدد ١، من ص: ٦٧ - ١١، الرياض: الجمعية السعودية للمدربين.



- مراجعة المصنفات في المملكة العربية السعودية بالتصنيفات المتصولة بالمؤلف العلي  
السويدي المرفوع حول التوزيع والإنتاج استراتيجيات الأحكام في مواضع تصنيفات  
الكويت، ص 1. جامعة الفيحاء، 6-5 صفر 1426 هـ/ 19-16 مارس 2005 م.
- الشعري، إياد حسين، والفقري، حسام عبدالصمن (1427 هـ) التصنيف السويدي لأطب  
المراجعة وأثره على جودة الأداء الطبي: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في  
المملكة العربية السعودية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد  
1، العدد 1، من ص: 91-122، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.
- الضحيان، سعود بن ضحيان (1427 هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS  
الجزء الأول، الكتاب الثاني، طبعة بحث منهجية، الرياض: مطابع للبية.
- الضحيان، سعود بن ضحيان، ومنمن، فهد عبدالصمد صفة (1427 هـ) معالجة البيانات  
باستخدام برنامج SPSS الجزء الثاني، الكتاب الرابع، طبعة بحث منهجية،  
الرياض: مطابع للبية.
- عبدالفتاح، عبدالرحمن صفة (1427 م) نموذج مقترح لقياس أداء مراجع المصنفات مجلة  
الاقتصاد، المجلد 2، السنة 24، من ص: 66-99.
- عقيل، محمد أحمد، والرجبي، محمد ليمور (1427 هـ) 'توازن' تغير نطاق المصنفات  
المعروض في الشركات الصناعية المشاة الأردنية: دراسة ميدانية مجلة دراسات،  
المجلد 24، العدد 1، من ص: 148-170، الأردن: الجامعة الأردنية.
- العوي، ريم نصر، والفقري، حسام عبدالصمن (1428 هـ) كاشفة مرتكبات عظيم مهة  
مراجعة المصنفات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات  
المعاصرة: دراسة ميدانية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد  
1، العدد 1، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.
- الفقري، حسام عبدالصمن (1424 هـ) مراجعة المصنفات في المملكة العربية السعودية،  
جدة: مطابع السويدي.
- الفقري، حسام عبدالصمن (1424 هـ) [توزيع نطاق المصنفات السعيدة وأثره على  
مكاتب المراجعة التي تنقل في المملكة العربية السعودية] مجلة جامعة الملك  
عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 17، العدد 2، من ص: 110-121، جدة  
جامعة الملك عبدالعزيز.



العقري، هشام عبدالصمن (١٤٢٥هـ) كتابات منشورة بعنوان: الدراسة والكتاب، الدراسة والكتاب، على مكتب لدراسة في السلك العربية السعودية مجلة المسألة والأثر، وأمين، العدد ٩٤، من ص: ٢٢٦-٢٢٦، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة.

العقري، هشام عبدالصمن (١٤٢٥هـ) كتابات منشورة بعنوان: مكتب الدراسة في السلك العربية السعودية المتكفي الثاني الأول، القاهرة: كلية التربية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ، ٢-٥ مايو ٢٠٠٤م.

العقري، هشام عبدالصمن (١٤٢٥هـ) كتابات منشورة بعنوان: الدراسة العلمية على مكتب الدراسة في السلك العربية السعودية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والأثر، العدد ١٥، العدد ١، من ص: ١١٥-٢٠٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، ١٤٢٥هـ، العدد العاشرة لتسليم تطوير العملية حول الإصباح المنطوق والتفاهة ودراسة في دعم الثقافة والمساهمة في الترقية السعودية، القديس، قسم لعمالية، جامعة الملك سعود، ١٤-١٦ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٦ أكتوبر ٢٠٠٣م.

العقري، هشام عبدالصمن (١٤٢٤هـ) من دراسات المنشورة للكاتب، جدة: مطابع السروات.

الكادي، مكي علي، والعقري، هشام عبدالصمن (١٤٢١هـ) كتابات منشورة بعنوان: دراسة جوية أثناء السنين على مكتب الدراسة في السلك العربية السعودية: دراسة ميدانية مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والأثر، العدد ١٩، العدد ٢، من ص: ١٨٧-٢٢٤، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

الكامل، مؤيد محمد علي (٢٠٠٧) كتابات منشورة بعنوان: الدراسة على السلك الدراسة العلمية في العراق: دراسة مقارنة من وجهة نظر الشركات والمراجع القانونيين مجلة لاقى الاقتصادية، مركز البحوث والدراسات، العدد ٩٤، العدد ٩٤، من ص: ٢٢٠-٢٦٤.

الطوري، عبد سعد، والعقري، هشام عبدالصمن (١٤٢٢هـ) كتابات منشورة بعنوان: الدراسة السعودية في ضوء الأثرات المتعددة للتجارة العلمية مجلة الأثر، العدد ٤٢، العدد ٢، من ص: ١٢٧-٢٥١، الرياض: معهد الأثر، العدد.

الطوري، عبد سعد، ومكي، مكي عبدالعظيم (٢٠٠٧) كتابات منشورة بعنوان: (التسويق والتكفي) وعلاقتها مع البحوث العربية في العملية العلمية العربية لعمالية، العدد ٥، العدد ١، من ص: ١-٣٧، مكة: البحرين، جامعة البحرين.

بمثلي، عبدالله القاسم (١٩٩٧) دراسة اختيارية لبعض العوامل المؤثرة في  
انتقال المراجع التجاري من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومطالبي المستثمر  
في المملكة دولة الإمارات العربية المتحدة، ٧٩٦ من ص: ٧٩٧، قريش، جامعة  
الإدارة المتقدمة.

### ثالثاً: المراجع الأولية

- Anderson, T. and Engelke, B. (1990) "The Pricing of Audit Services: Further Evidence from Canadian Firms", *Accounting and Business Research*, 20(3), pp. 181-197.
- Ariss, B. (1991) "The Economics of Non-Audit Services by Auditors: Let the Market Decide and Decide", *International Review of Law and Economics*, 12, pp. 513-531.
- Atkinson, H. (2004) "Ethical Issues Related to the Provision of Audit and Non-Audit Services: Evidence from Australia Firms", *Journal of Business Ethics*, 50(2), pp.143-149.
- Baker, C. (1992) "Self-Regulation in the Public Accounting Profession: The Statistical Frequency of the Large Public Accounting Firms to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 4(2), pp. 44-68.
- Banks, E. and Gray, V. (2002) "Big 7 Auditors' Professional and Organizational Identification: Consistency or Conflict?", *Auditing: A Journal of Theory and Theory*, 28(2), p.24.
- Barlow, E. and Skinner, R. (1994) "The Provision of other Services by Auditors: Independence and Pricing Issues", *Accounting and Business Research*, 24(3), pp. 99-108.
- Baskerville, J. (2002) "The UK Market for Audit Services: Disintegration and Audit Pricing in the Small Client Segment", *International Journal of Economics and Business*, 3(1), pp. 201-228.
- Beeble, V. and Fawcett, S. (1994) "The Changing Structure of Markets for Audit Services in the UK: A Descriptive Study", *British Accounting Review*, 26, pp. 310-322.
- Beeble, V. and Fawcett, S. (1998) "Audit Market Competition: Auditors' Changes and the Impact of Technology", *The British Accounting Review*, 30(3), pp. 241-269.
- Bertan, C.I., Belland, M.L., Jankalovich, J. and Subramanyam, K.R. (1998) "The Effect of Audit Quality on Financial Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1), pp. 1-24.
- Bolin, B., Carcello, J., Hermanson, B. and Hojman, R. (1997) "The Determinants of Audit Client of Big 6 Firms", *Accounting Review*, 72(1), pp. 7-24.
- Bolin, B., Carcello, J., Hermanson, B. and Hojman, R. (1999) "Client Satisfaction and the 6 Audit Firms", *Contemporary Accounting Research*, 16(3), pp. 28-43.
- For, T., Lachmann, W. and Shuckert, B. (2002) "Auditors' Perceived Business Risk and Audit Fees: Auditors and Evidence", *Journal of Accounting Research*, 40(3), pp. 33-60.
- Freeman, G.L. (1981) "The Market for Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, 4, pp. 33-56.
- Frederick, E., Post, M.J. and Milstein, B. (1998) "Audit Fee Determinants of Independent & Subsidiary Inherent Companies in the UK-A's Exploratory Study", *The British Accounting Review*, 30(2), pp. 103-121.
- Groves, C.B. and Raghunandan, R. (1997) "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Review*, 72(1), pp. 72-91.
- Hajduk, M., Hapton, S. and Hapton, R. (1998) "Competition in Auditing: Evidence from Entry, Exit, and Market Share Stability in Germany Versus the Netherlands", *Contemporary Accounting Research*, pp. 435-466.
- Carcello, J.V. (2001) *A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms*, Georgia State University, pp. 67-81.

- Carew, J.N., Harrison, R.H. and Myrskog, P.E. (1997) "Audit Quality: Is there the Perception of Audit Pattern, Program and Financial Statement Users?", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 11, pp. 1-23.
- Carruth, A. (1979) "Does the Provision of Non-Audit Services Impair Auditor Independence?", *International Journal of Auditing*, 3, pp. 29-40.
- Carruth, A., Stokes, B. and Longstaff, J. (1982) "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, 23, pp. 223-239.
- Cheney, F. and Pápaček, S. (2002) "Should We Regulate the Cost of Audit Failure?", *Journal of Accounting Research*, 40(1), pp. 41-59.
- Chen, S. (2001) "The UK's Statutory Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 14(2), pp. 242-274.
- Caplan, P. and Stone, M. (1991) "The Impact of Competition on the Quality of Governmental Audits", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 12, pp. 39-58.
- Caplan, P., Stone, J. and Grant, M. (1995) "Simultaneous Provision of the Supply and Demand of Disinterested Audits: Evidence from the Merged Audit Market", *Journal of Accounting Research*, 33(1), p.117.
- Chen, C., Chen, S. and Bankruptcy, G. (2006) *Comments on the SEC's Proposed Auditor Independence Standards*, SEC File No. 33-13-803.
- Coveck, A., Stokes, B.J. and Longstaff, J. (2002) "Auditor Independence and Fee Dependence", *Journal of Accounting and Economics*, 33(2), pp. 251-270.
- Collman, C.R. (1975) "Audit Pricing in the Private Firm Audit Market", *Accounting and Business Research*, 2(2), pp. 91-98.
- Daly, B. and Schaefer, B. (1995) "Redefining a Certified Public Accounting Firm", *Accounting Organizations and Society*, 20(3/4), pp. 349-367.
- Davids, P., Kaplan, S. and Thrall, P. (1983) "Large Accounting Firms in the UK: Operational Adaptation and Spatial Development", *The Service Industries Journal*, 3(2), pp. 217-232.
- Deis, L., Weidman, B. and Trappetti, G. (1983) "Audit Effect, Audit Fees, and the Provision of Non-Audit Services to Audit Clients", *The Accounting Review*, 58(1), pp. 125-142.
- Dodgale, L.R. (1991) "Auditor Service and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 12(1), pp. 153-170.
- Dohak, M., Rajgopal, S. and Subramanyam, K. (2002) "Do Non-Audit Services Impair Auditor Independence? Evidence from Using Concern Audit Opinions", *Journal of Accounting Research*, 40(4), pp. 24-47.
- Edwards, R. and Park, B. (1998) "Unrated Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, 17(1), pp. 107-140.
- Fargher, N., Taylor, M. and Shann, B. (2001) "The demand for Auditors: Evidence from International Markets for Audit Services", *The International Journal of Accounting*, 36, pp. 481-493.
- Firth, M. (1997) "The Provision of Non-Audit Services and the Pricing of Audit Fees", *Journal of Business Finance and Accounting*, 24, pp. 51-125.
- Firth, M. (2002) "The Provision of Non-Audit Services by Accounting Firms to their Audit Clients", *Contemporary Accounting Research*, 19(2), pp. 1-21.
- Firth, M. (2002) "Auditor-Provided Consultancy Services and their Association with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business Finance & Accounting*, 29(5/6), pp. 681-697.
- Fisher, D.L. and Srinivas, J. (1982) "Factors Affecting Accounting Fees", *The CPA Journal of Accounting*, pp. 25-32.
- Hallam, M. and Williams, B. (1999) "A Contingent Model for Eight Auditors' Charges", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 9(1), pp. 23-34.
- Hopwood, A. (1975) "Development in audit techniques: from audit efficiency to audit effectiveness", Chapter 11, pp. 195-215, in Elliott, M. and Bailey, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Edward Elgar, Paul Chapman Publishing Ltd, 1991.

- Staps E.C. (2007) "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self Selection Analysis", *The Accounting Review*, 78(2), pp. 67-96.
- Stoughton, K. and John, C. (1996) "The Cost of Audit Qualifications: The Rate of Non-staff Turnover", *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 6(2), pp. 213-230.
- Stoughton, C., Jones, J. and Kishino, K. (1999) *Business Risk Auditing and the Auditing Profession: Ethics, Identity and Fragmentation*, (The Financial Support of the Faculty School of Business and Management, University of Manchester) (MEdS).
- Sto, C. (2006) *Political Cost Differences in the Measurement of Non-Audit Services: The Australian Market/Universities/Governors*, (unpubl).
- Sto, C., Lee, Y. and Walker, B. (2007) "The Impact of Non-Audit Services (the Discretionary Expenses on Audit Fee and Non-audit services Fee in the United Kingdom: an Empirical Analysis", *Advances in Accounting*, 28, pp. 127-140.
- Stoughton, K. (1998) "Reversing Auditing, Reducing Consulting and Independence", *The Australian Accounting Review*, 9(1), pp. 107-130.
- Stoughton, A. and Sjöberg, M. (2004) *The Division of Audit Non-Audit Services: An Investigation of the Effect of Service Mix of the Swedish Big4 Firms on the Activities of Swedish Auditing Firms*, (Göteborg, Department of Business Administration).
- Stout, W., Patten, S. and Schultz, S. (2000) "Auditor Independence, Non-Audit Services, and Earnings: was the US Government Right?", *Journal of Accounting Research*, 43(3), pp. 561-586.
- Stout, M. (2003) "The Effect of Non-Audit Fees on Accounting Practices", *Statistical Management Review*, 8(4), pp. 14-21.
- Stout, M. (2005) *The Impact of Non-Audit Services on Auditor Independence*, (General Plant Award Massachusetts Society of CPAs, State-Wide Group Contest).
- Stout, J. and Walker, M. (2004) "The Importance of Business Risk in Setting Audit Fees: Evidence from Cases of Client Misconduct", *Journal of Accounting Research*, 43(1), pp. 99-120.
- Stout, M., Thross, P., Colson, B. and Rasmussen, A. (1992) "Competition and Audit Fees", *The Accounting Review*, 67(1), pp. 179-199.
- Stout, M. and Williams, B. (1990) "Auditor Credibility and Social Public Offering", *The Accounting Review*, 66 (April), pp. 523-528.
- Stout, A., Shih, P. and Williams, B. (2000) "Voluntary Knowledge by Issuing the Law: Critical Accounting and the Politics of Discontinuance", *Critical Perspectives on Accounting*, 11(3), pp. 521-535.
- Stout, P. (1995) "Auditor Expectations for International Single-Auditor", *International Journal of Auditing*, 9(3), pp. 61-74.
- Stout, P. and Taylor, S. (1999) "Changes in the US for Audit Services: 1972-1997", *Journal of Business Finance and Accounting*, 26(1), pp. 13-41.
- Stout, J. and Subramanyam, P. (2004) "Does Agency Theory Provide a General Framework for Audit Pricing?", *International Journal of Auditing*, 8, pp. 263-302.
- Stout, P. and Thompson, G. (1996) "Competition in the Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration on Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, 13(2), pp. 123-150.
- Stout, C. and Taylor, S. (1997) "Audit Firms and Audit Market", Chapter 7, pp. 45-101, in Shroter, M. and Taylor, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Stout, R. and Rasmussen, B. (2005) "The Impact of MAOs on Perceived Auditor Independence: Some Evidence from Denmark", *Accounting Forum*, 25, pp. 127-168.
- Stout, M. and Tomczyk, S. (1991) "An Examination of Changes in Scope of Services Performed by CPA Firms", *Accounting Horizons*, 6(2), pp. 43-70.
- Suhle, N. (1999) "Auditor Involvement in Non-Audit Services: an Empirical Study in a Developing Environment", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 2, pp. 159-174.

- Schroeder, M.S., Solomon, L. and Vabary, B. (1995) "Audit Quality: the Perceptions of Audit Committee Chairpersons & Audit Partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 5, pp. 91-94
- Sethianand, A., Goh, Y. and Lynn, S. (2002) "Long-run Risk and Audit Fees: Evidence from UK Firms Cross-Listed on US Markets", *Journal of Accounting and Economics*, 33, pp. 91-111
- Sharma, D. and Sells, G. (2011) "Whistleblowers VS Commercialism: The Association Between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence", *Journal of Business Finance and Accounting*, 38(7), pp. 595-620
- Sikka, P. (1999) "Regulation of Accountants and the Focus of Control: 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*, 36(2), pp. 97-136
- Sikka, P., Milne, B. and Laine, T. (1995) "Dimensions of Knowledge and Public Interest: Evidence and Issues of Accountability to the UK Accountancy Profession", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 2(2), pp. 47-71
- Slone, D. and Pincus, J. (1988) "The Effects of Auditor Changes on Audit Fees: Tests of Price Cutting and Price Recovery", *The Accounting Review*, 63(1), pp. 212-231
- Srinivas, B. (1995) "Auditing, Consulting, and Auditor Independence", *Journal of Accounting Research*, 22(1), pp. 679-690
- Stephan, E. (1996) "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 4(2), pp. 245-260
- Stouton, S.G. and Lampe, M. (1991) "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagement", *Accounting and Business Research*, pp. 275-280
- Molloy, K.B. and Johnson, E.N. (1994) "A Review and Synthesis of Research on Supplier Concentration, Quality and the Business to Non-U.S. Market for Auditing Services", *The International Journal of Accounting*, 29(1), pp. 1-14
- Whitman, S., Sankaragurusamy, S. and Rajgopal, K. (2015) "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees", *Journal of Accounting Research*, 41(4), pp. 609-721
- Williams, M. and Arkissak, C. (2010) "Buying and Supplier Concentration in the Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition?", *The International Journal of Accounting*, 35, pp. 431-451

## 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. Aldeiri and H.A. Al-Aggar

*Department of Accounting*

*Faculty of Economics and Administration*

*King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

**Abstract.** This research aims at exploring the reasons towards the trend of expanding the extent of professional services provided by audit firms in the Kingdom of Saudi Arabia, to match a wide range of financial, administrative, economic and industrial consultancy services together with the traditional accounting and audit services. Based on the theory and limited indications in Saudi market context to accept such trend, this research explores the effect of providing such services on its audit client as the auditor's compensation. To achieve the objectives of the research, a positive methodological approach is employed through assessing various variables taking into consideration the nature and contribution of the profession's conduct in the Kingdom of Saudi Arabia in order to determine a number of dependent and independent variables related to such phenomena. These hypotheses were discussed and covered by using a questionnaire which includes a number of questions and variables that had been explored in detail with each of the research hypotheses. The researcher has based the content of the research on drawing the sample into two categories, the first reflects the supply side which was represented by certified public accountants, and the second reflects the demand side, which was represented by public accounting firms offering services provided by Audit Firms. The results of the empirical study indicate that agreement tends to exist between the two sides of the research namely 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, as well as having some differences in the degree of agreement. The results also indicate that the provision of non-audit services to audit clients could have a mixed or limited impact on the independence of the auditor. In the conclusion of the research, the researcher states 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 along with strengthening also of the national audit system as a way more effective and suitable to the audit profession's environment in Saudi Arabia in order to regulate the provision of such services and assure the auditor independence in both substance and appearance. The researcher 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 in financial related to non-audit services and their related professional standards and regulations, together with research related to the profession and challenges that face audit firms by way of attempting to find out and design proper solutions through implementing comprehensive research and strategies to achieve such objectives.