

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

سارة بنت عبد الله بكر
د. حسام بن عبد المحسن العفري
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة
جامعة الملك عبد العزيز

مجلة جامعتنا للملك عبدالعزيز: اقتصاد وإدارة
متبول للنشر في المجلد 22 العدد الأول لعام 1429 هـ - 2008 م
مترجم: خطاب سعادتي سبيس مينة قرين مجلة جامعتنا للملك عبدالعزيز: اقتصاد وإدارة
للمرسل في 1427/11/25 هـ
جدة: كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، 1429 هـ - 2008 م

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

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات (Value-Added Auditing) وأسس قبولها الفرع وكشف العقاب عن معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية. وتتبع أهمية هذا البحث من ضرورة توفر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها في السعودية، خاصة في ظل انتشار أدوات المحاسبة والمراجعة على عدد متزايد من المؤسسات. ولتحقيق ذلك قام الباحثان بتوظيف المنهجية النظرية الإيمانية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتبويب بطريقة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعريفات وتحديد المتغيرات التابعة والمسئلة لهذه الظاهرة. واستناداً لمنهجيات هذه المنهجية، تمت مراجعة فرضيات البحث كالمعيار للمدانة والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب الاستبيان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختيار كل فرضية من الفرضيات محل البحث، اعتمد الباحثان في تحديد هذه العوامل على الأدبيات التي تناولت موضوع تطور منهجيات وممارسات مراجعة الحسابات والعوامل التي تحكم تقديمها والطلب عليها. وقد أشارت نتائج هذه الدراسة الميدانية إلى سمة فرضيات البحث، بحيث أكدت على وجود مفهوم حديث لمراجعة الحسابات يتطلب القيام بمجموعة من الإجراءات غير التقليدية بهدف تقديم مجموعة من الخدمات الإنسانية للعميل من شأنها تحسين أداءه وزيادة رضاه وكذلك وجود مجموعة من القيود المفروضة والتي تحد من تطبيق هذا المفهوم في السعودية، ماها ما يرجع إلى عوامل مرتبطة بالتمويل والسوق والعمل والتشريع النظامي والمهني، بالإضافة إلى وجود علاقة عكسية بين تقديم المراجع للخدمات ذات القيمة المضافة وانخفاضه. وفي ختام البحث أوصى الباحثان بعدم من التوصيات منها التأكيد على أن تقديم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية يتطلب وجود ثقافة أكبر في السوق السعودي بالإضافة إلى التزام المكاتب المهنية بتطوير قدرات مسووبيها بشكل مستمر لتلبية كل ما هو جديد في مجالات الممارسات المهنية، في حين يتطلب تزايد الطلب عليها إدراك المستفيدين من هذه الخدمة بأهميتها ومشكلاتها وإجراءها وميزاتها الإضافية بالإضافة إلى توفير ما يضمن عدم تكرار استقلالية المراجع عند تقديمها.

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

Abstract

This research aims at exploring the concept of value-added auditing in its forth generation, as well as uncovering its supply and demand obstacles in the Kingdom of Saudi Arabia. The significance of this research comes from the importance of providing studies that contributes to the establishment of a clear conception of the concepts,

objectives and practicing methodologies of the modern auditing approaches, together with clarifying their supply and demand obstacles in Saudi Arabia, especially in the absence of the required number of such studies within the auditing literature. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining, and predicting certain phenomenon through reviewing previous literature as well as understanding the current status in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon. Based on ideas drawn from such a methodological approach, the research hypotheses, upon which the empirical research provided by this paper is based, have been identified. These have been examined using questionnaires through which a number of factors for each hypothesis have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous literature that deal with changes in auditing approaches and methodologies and factors that govern its supply and demand. The results of the empirical study indicate the truthfulness of the research hypothesis, as it assumes the existence of a modern concept of auditing which requires undertaking unconventional auditing procedures that aim at providing additional services to clients in order to improve their performance and assure their satisfaction. Also there is a number of obstacles that limit the implementation of such a concept in Saudi Arabia, related to the economic factors of the market and business, regulations, and related to the auditing profession itself. In addition the results of the empirical study indicates that there is an adverse relationship between providing value-added audits and auditor's independence. Finally, the paper is concluded by providing some recommendations, such as Stressing that the provision of value-added auditing in the Kingdom of Saudi Arabia requires the existence of a more transparent business environment as well as professional firms' compliance to continuously develop the capabilities of their professional members of staff allowing them to capture new concepts and methods of their professional practices, and while, on the other hand, the growing demand on such a service requires increasing beneficiary parties' awareness of its significance, implementation requirements and additional features as well as assuring that its provision does not affect the auditor's independence.

1- الإطار المنهجي للبحث

1-1 مقدمة ومشكلة البحث

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

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

وقد تسافت المكاتب الكبرى في تسويق خدمات المراجعة ذات العائد الإضافي باستخدام مسמות جديدة مثل "المراجعة المبتكرة" (Audit Innovation) و"مراجعة الأعمال" (Business Audit) و"عملية قياس النشاط" (Business Measurement Process) و"معاينة هندسة الأعمال التجاربية" (Business Process Re-Engineering) (Stevens, 1991; Ernst & Young, 1994; Hammer and Stanton, 1995). وتشارك جل المكاتب المصوقة لهذه الخدمات في مفهوم محدد يكمن في ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تسهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعمل. فنور المكتب المهني وفقاً للتوجه الحديث للمراجعة هو عبارة عن القيام بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتقديم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواءاً المترتبة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية، بالإضافة إلى دوره في مساعدة منشأة معينة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم للنظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Brands, 1998; Jeppesen, 1998) العفري: 1424هـ/ب.

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

1-2 هدف البحث وأهميته

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

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

ويستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية، خاصة في ظل الأفكار أنبثت المحاسبية والمراجعة على عدد ملامح تمثل هذه الدراسات، توافر مثل هذه الدراسات من الممكن أن يقدم أساساً لكتائبيها لدراسات أخرى مرتبطة على سبيل المثال بمدى تأثير عدم نجاح المكاتب المحاسبية لتدوية الكفوى في السعودية في تسويق خدمات المراجعة الحديثة (والتي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسية، أو تقييم أهمية القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة (مثل الملاك والمقرضين وغيرهم)، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضافة بجانب المراجعة يسهم في تدعيم الإصباح والتشافية وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عمل إدارات المنشآت الاقتصادية في السعودية، أو تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في احضواء والتكلم مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة، أو تقييم دور جمعية المحاسبية السعودية وأقسام المحاسبة في الجامعات السعودية في إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغير المفاهيم والمظاهر المحاسبية والتهوض بمستوى الوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

1-3 خلفية الدراسة

مع نهاية القرن العشرين الميلادي اتجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ووصية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة المضافة التي يحصل عليها العميل، وهو ما أطلق عليه بالجيل الرابع للمراجعات. تأثر هذا النهج الحديث شمل توسيع نطاق ونظيفة المراجعة التقليدية من مجرد إبقاء مزيد من الثقة على القوائم المالية للمساهمة، إلى تحقيق تقدم مريع في مستوى أداء وريحية المنشأة محل المراجعة (Jeppesen, 1998؛ العفري، 1424هـ-). وقد استتعي ظهور وتطور النهج الحديث للمراجعة ضرورة إعادة التعريف بالمراجعة ووظيفتها الأساسية وأنوار ومستويات المراجعين والتزاماتهم أمام مختلف الأطراف المستفيدة من خدماتهم (Daly and Schuler, 1998) حيث يحاول النهج الحديث تقادي الفروع في الخطأ أو العيب الموجود في النهج التقليدي للمراجعة والذي يمثل في عدم قدرته على توفير مشورة بنساعة تحسن من عمليات وأداء العميل.

ظهور مفهوم مراجعة الحسابات في جيلها الرابع يمكن تبريره من منظور تطابي الخدمة من خلال إقرار أهمية القيمة المضافة التي يمكن لمراجعة الحسابات تقديمها بجانب فحص السجلات وتقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية شهيدا لإبداء رأي عن مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي نلاحظ أن تطابي الخدمة أصبحوا ينتظرون من المراجع أكثر من ذلك. وللتأكد، فإن تحقيق متطلبات تطابي الخدمة استتعي قيام مكاتب المراجعة الكبرى بتطوير منهجيات حديثة تم خلالها توسيع نطاق هدف عملية مراجعة الحسابات ومخرجاتها ونور المراجع وطبيعة وإجراءات عمله (Houck, 1998). وبشكل عام تشمل أهداف النهج الحديث لمراجعة الحسابات على الإجراءات التالية (Bell et al., 1997؛ العفري، 1427هـ-):

- 1- تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها والصناعة التي تنتمي إليها وتقييم قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية.
- 2- تحليل الأنشطة الأساسية التي تزولها المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى ارتباطها وتكامل مثل هذه الأنشطة بالإستراتيجيات والأهداف المحددة.
- 3- تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة وردود فعل الإدارة تجاهها.
- 4- قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة والحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية وتقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في ضوء تحليل ومقارنة مع بيانات المنشآت الأخرى التي تمارس نفس النشاط.

5- إيجاد وتقييم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف التي تم تمديدتها وحصرها خلال المراحل الأربعة السابقة بهدف تطوير نوعية وفاعلية الأداء المستقبلي للمنشأة.

ويلاحظ أن هذا الأسلوب يضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، ويقدم طريقة تركز على اعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة، وبالتالي تستطيع نتائج المراجعة أن تعكس احتياجات الإدارة خاصة وأنها موجهة لخدمتها، بمعنى أن المراجع أصبح يشارك الإدارة في إعدادات تطور بلداء المنشأة التي تتم مراجعة حساباتها (Boo-Road, 2000). من هنا أصبح المراجعين غير مقيدين بأدوارهم التقليدية في تنسيق الحسابات وفحص السجلات فقط وإنما امتد عملهم ليشمل المشاركة في تقييم أداء وعمل المنشأة محل المراجعة، وإعداد الإدارة بالمعلومات والبيانات التي تساعدها في اتخاذ القرارات الهامة والجوهرية (Hirsh, 1989; Allott, 1996; ANAO, 1998).

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

1- الحصول على فهم أعمق لأهداف واستراتيجيات وأنشطة المنشأة محل المراجعة، حيث يجب أن يتفق المراجع وفقاً أطول فهم عمل عميله ووسائل الرقابة الداخلية المنطقية وطبيعة السوق وعلاقتها مع المنافسين و غير ذلك من القضايا التي تواجهها الإدارة، لأن هذه المعرفة تعطي فريق عمل المراجعة فرصة إضافة القيمة بشكل حقيقي، ويصبح المراجع عندها فسي وضع أفضل ليس فقط لإبداء رأيه عن القوائم المالية وإنما أيضاً لتقديم نصائح من شأنها تطوير أداء المنشأة مستقبلاً.

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

وبالرغم من صعوبة التعرف على تفاصيل إجراءات عملية مراجعة الحسابات في توبها الجديد باعتبارها من المعلومات السرية الخاصة بكل مكتب مهني، إلا أن الدراسات والإصدارات المحدودة بهذا الخصوص تشير إلى أن مراجعة الحسابات لم تعد عملية تقتصر على تقييم النظم

والمخاطر وتقد برنامج المراجعة الأساسية والتحليلية، ولم يعد التركيز الأساسي للمراجع يصب على جمع أدلة الإثبات من مسانرها التقليدية بهدف تدعيم رأيه النهائي عن العملية، ولم تعد الأساسيات التقليدية لعملية المراجعة مثل التخطيط واستخدام أساليب العينات في تنفيذ إجراءات العحص والاختبارات التفسيرية تشكل نفس درجة الأهمية التي كانت عليه في السابق. فالمراجعة الآن أصبحت تعتمد بشكل كبير على تقييم فاعلية استراتيجيات وفكر الإدارة وملائمة الأنشطة الأساسية التي تعددها مقارنةً بالمعايير، بالإضافة إلى تقييم للنظم والمخاطر وفحص السجلات والقوائم المحاسبية (Higson, 1997).

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

ولقد تم اختيار أربعة من مكاتب المراجعة الكبرى لتوضيح الأسلوب أو المنهج الحديث الذي تتبعه في تنفيذ مراجعة الحسابات. أولاً مكتب آرثر أندرسون (Arthur Anderson) (قبل توفقه عن نشاطه خلال عام 2002م بسبب إفلاس شركة إرون) كان قد بدأ مشروعه في تطوير مراجعة الأعمال عام 1995م، وكان يتوقع تنفيذ هذا المشروع بحلول العام 1999م، وقد أوضح بأنه في خضم مرحلة إعادة تقييم وتعريف لما يقدمونه للعالم من خدمات مهنية، حيث أن مراجعة الحسابات بالمعنى له تم تطويرها ليصبح التركيز فيها على مخاطر الأعمال وعمليات الأنشطة التجارية للعملاء وليس فقط على التحقق من مدى عدالة القوائم المالية، وبالتالي المساهمة في خلق فرص جديدة لتقديم أفكار للعمل من شأنها تحسين أدائه المستقبلي (Jeppesen, 1998). كما قام المسؤولون لتتفنون في المكتب باعتماد العديد من التطورات الأساسية سواء فيما يتعلق بالهيكل الإداري والتنظيمي للمكتب أو بطريقة ومنهجية الخدمات المهنية التي يقدمها (Berardino, 2002).

تالياً، مكتب إرنست ويونغ (Ernest & Young) قام باستحداث ما يسمى بالمراجعة المبتكرة (Audit Innovation) في عام 1992م، وبدأت مرحلة التنفيذ على نطاق العالم في عام 1997م (Ernest & Young, 1994, 1996) والتي يمكن مفهومها في أنها عبارة عن العمليات المستمرة لتحديث إجراءات مراجعة الحسابات التقليدية، من خلال تصميم وتعني أسلوب يقدم أفكاراً أكثر وحلولاً ونتاج تساعد في تحقيق مميزات مالية وعملية والتغلب على المشاكل محل المراجعة، وعليه فإن الأمر يتطلب أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق ربحيات العملاء والإثارة والملاك والأسواق المالية، مما يستدعي قيام المكتب بتقدير احتياجات العملاء وغيرهم من المستفيدين وتقدير الأمور التي تتطلب الاهتمام سواء كانت من دلائل المنشآت محل المراجعة أو مستمدة من محيطها الاقتصادي والاجتماعي والتنظيمي (Ernest & Young, 1995).

فلسفة نهج مكتب إرنست ويونغ في مراجعة الحسابات المبتكرة تقوم على أن هدف المراجعة لم يعد يقتصر على مسألة إيداع الرأي الفني عن مدى عدالة القوائم المالية لحسب (كما هو مقر نظاماً من واقع أنظمة الشركات والمعايير المهنية)، بل امتد كذلك هذا الهدف ليشمل تقييم المخاطر المحتملة التي تواجهها المنشأة محل المراجعة وروى المكتب عن مدى تسيب أنشطة هذه المنشأة ونظمها المحاسبية والرقابية مع استراتيجياتها وأهدافها المقررة بالإضافة إلى تقديم الأفكار والالتزامات اللازمة للتحسين (Chiesa et al., 1996).

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

النهج الجديد لهذا المكتب هو نهج قياس نشاطات تجاري (Business Measurement Process, BMP). وبالرغم من أن تقديمه كان في عام 1995م إلا أن تنفيذه في جميع دول لم

يتم حتى الآن بالشكل المطلوب، وهو يصف المراجعة الحديثة على أنها أسلوب شامل يقوم بإجراء عملية المراجعة على مستوى منشأة العمل KSA، حيث يبدأ المراجع بدراسة المنشأة من أنسى مستوى في الهمم التنظيمي الإداري إلى أعلى مستوى، وبذلك يتمكن من تكوين فهم عام عن الأهداف الاستراتيجية للعمل والمخاطر التي تعترض طريق وصوله لهذه الأهداف، والإجراءات الرقابية اللازمة لمواجهة هذه المخاطر، كل ذلك بعيداً عن إبداء الرأي في القوائم المالية (Bell et 1997)، إذ، لعملية قياس النشاط التجاري في المراجعة تدور حول مساعدة العملاء على تحقيق أهدافهم الاستراتيجية من خلال التركيز في المراجعة على كيفية تقديم المعلومات المناسبة والملائمة لاتخاذ القرار لدى منشأة العمل (Jeppesen, 1998). وهو أسلوب نظامي لتحسين عمليات وأعمال المنشأة محل المراجعة، حيث أن أفتشة (BMP) تسمى إلى جعل عمليات العمل أكثر كفاءة وفعالية ووفرة على التكاليف مع البيئة المتغيرة دائماً. ويقوم أسلوب المراجعة الجديد بإجراء تحليل لقاسم القوة والضعف والفرص والتحديات (Strengths, Weaknesses, Opportunity and Threats, SWOT)، والذي يتم من خلاله القيام بمراجعة جميع أعمال العمل واستراتيجياته بما فيها من نقاط القوة ونقاط الضعف، بالإضافة إلى تحديد الفرص المتاحة أمامه والتحديات التي تواجهه وأصله واستراتيجياته، وكذلك مقارنة أداءه بالمنافسين. ويكون التركيز في نهج قياس النشاط التجاري مناسباً دائماً على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تضمنته القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991). ويعتمد هذا الأسلوب الجديد على خمس مراحل مترابطة، وتعمل بصورة مترابطة بعض الشيء هي (Jeppesen, 1998):

1- المرحلة الأولى: القيام بإجراء تحليل إستراتيجي للعميل محل المراجعة وتقييم المخاطر بشكل عام، ومن خلال هذا التحليل يستطيع المراجع تكوين فهم عن طبيعة البيئة والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وبالتالي يستطيع تقييم مخاطر الأنشطة التجارية وكذلك الإجراءات الرقابية التي يستخدمها العميل لمواجهة تلك المخاطر. هذه المرحلة جزء منها يقتضي بأن يقوم مساعدي المراجع (فريق عمل المراجعة) بالعمل مع موظفي المنشأة التي تخضع لمراجعة حساباتها وذلك لمعرفة تاريخ المنشأة محل المراجعة ونشاطها التجاري، وتحديد استراتيجياتها وأهدافها، ومخاطر الأنشطة التجارية التي تواجهها، والإجراءات المتخذة لمواجهة هذه المخاطر، بالإضافة إلى ذلك يتم جمع المعلومات من خارج المنشأة عن تركيبة السوق

وتجاهاته والعلاقات الترابية والديناميكية في مختلف المنشآت المتتمة نفس حقل النشاط،
والأمور المرجحة والاستثنائية التي يواجهها هذا النشاط ومخاطرها.

2- المرحلة الثانية: القيام بتحويل النشاط التجاري العمول، ويتم من خلالها تكوين فهم عميق عن
الأنشطة التجارية والرئيسية التي يقوم بها العميل والتي تدعم الإستراتيجية التي وضعتها
المنشأة محل المراجعة. ومن خلال هذا التحليل يتمكن المراجع من تكوين فهم متعمق عن
الكيفية التي قامت بها المنشأة محل المراجعة بخلق القيمة، وتلك من خلال دراسة كل نشاط
أساسي تجاري في المنشأة وتحديد أهدافه والمخاطر التي يواجهها، وكذلك الإجراءات الرقابية
التي تم تنفيذها وعملها لمواجهة هذه المخاطر. هذه المرحلة تعمل في نطاق شائبة محاور
أساسية، تشمل: تحديد الأهداف الأساسية لكل نشاط تجاري، ثم تحديد المعطلات اللازمة لتنفيذ
كل نشاط، ثم تحديد الأنشطة المهمة لتنفيذ هذه المعطلات، ثم تحديد مخارج النشاط وتحديد
الإجراءات الرقابية أو النظم التي تساعد المراجع على إدارة العمليات الخاصة بكل نشاط، ثم
تحديد مستويات ومراميل العمليات المرتبطة بكل نوع من أنواع الأنشطة، ثم تحديد المخاطر
التي تهدد تحقيق الأهداف وكذلك الإجراءات الرقابية التي يمكن من خلال تطبيقها أن تخفف
المخاطر للمستوى المقبول بهدف تحقيق الأهداف، وأخيراً تحديد الأعراس الجارية لسداد
السبب (إن وجدت).

3- المرحلة الثالثة: عملية تقييم المخاطر، وهي عملية مستمرة يتم القيام بها طوال فترة المراجعة
بههدف التأكد من معقولية تقييم العميل للمخاطر التي يتعرض إليها، وبأخذها في حسبه
ويتعامل معها بشكل جيد.

4- المرحلة الرابعة: قياس النشاط التجاري، ويتم فيها الحصول على أدلة إضافية لتكوين رأي
عن القوائم المالية. كما يكون التركيز في هذه المرحلة منصّباً على المتغيرات التي تؤثر على
منشأة العميل، لذلك يتم الحصول على المعلومات المالية وغير المالية وتحليلها وربطها بعامل
الوقت والمناسبات. ومن أهم العوامل التي تؤخذ في الاعتبار في هذه المرحلة: قدرة العميل
على تحقيق أرباح عالية نسبياً قياساً بالمنافسين، والمحافظة على المستوى الحالي من تحقيق
الأرباح في المستقبل، ونسبة العمول بأخلاقيات السوق والمهنة التي يمارسها، وبالتالي القدرة
على تحقيق أرباح عالية. وتعتبر هذه العوامل بمثابة مؤشرات على وجود أنظمة رقابية فعالة
في منشأة العميل وتخفيض المخاطر التي يتعرض إليها وبالتالي إمكانية تقييم نطاق
المراجعة وعدم التوسع في الاختبارات التفصيلية. وفي نهاية هذه المرحلة يتمكن المراجع من
التوصل إلى رأي عن فترة المنشأة على الاستمرار، كما يحصل المراجع على خطب

الإصاح العام من الإدارة والتي تعتمد بموجبه أنها أعدت القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المتعارف عليها وتمتد للمحاسب القانوني كافة البيانات والمعلومات التي طلبها. ومع نهاية هذه المرحلة يقوم المكتب بتزويد إدارة المنشأة محل المراجعة بثلاثة تقارير: الأول يقدم وصفاً لنشاط العمل التجاري (Business Profile)، والثاني يوضح وجهة نظر المكتب (KPMG) وتقييمه لردود أعمال إدارة المنشأة محل المراجعة وتبنيها للمخاطر (Business Risk Profile)، والثالث يتم فيه تحليل اتجاهات السوق والتغيرات وتقييم أداء العمل بالمقارنة مع أداء المنافسين (Gap Analysis).

5- المرحلة الخامسة والأخيرة: التطوير المستمر، ويتم من خلالها إيجاد الحلول الملائمة للمشاكل التي تم تحديدها من خلال تحليل الثغرات والتي تؤدي إلى تحسين أداء العمل، مع الأخذ في الاعتبار لجميع المؤشرات المالية وغير المالية عن النشاط التجاري، ومؤشرات الأداء، والأنوات لرقابية الإدارية التي تؤدي إلى زيادة الربحية وتحسين في الأداء. بعبارة أخرى تعتبر هذه المرحلة بمثابة الفرص المستقبلية التي تلوح بتقديم خدمات استشارية للعمل في المستقبل.

رابعاً وأخيراً، مكتب ديلويت وتوش (Deloitte and Touche)، فقد استحدثت نهجاً جديداً في المراجعة سميت بتسميته بإعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering)، وهذا النهج أصبح له دور أساسي في تقديم الفكر المناسب للمنشأة محل المراجعة، وغالباً ما يقتضي تبني الفكر المقترح إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظام المستخدمة في أعمال المنشأة محل المراجعة لغرض تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وربحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995; Brands, 1998). ويتم ذلك بواسطة المعرفة التفسيرية بطبيعة عمل العمل وطريقة المحاسبة لديه، بالإضافة إلى تصميم إجراءات المراجعة المناسبة والتي تأخذ في اعتبارها المخاطر المصاحبة للعمل وعمل المراجعة وأرصدة الحسابات الهامة، وذلك حتى يستطيع المراجع تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما تساهم أيضاً في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعمل لتحديد احتياجاتهم وتوقعاتهم ومتطلبات الخدمة المختصة من القيام بأي إعداد أو تنفيذ للخدمة العمل أو تخطيط لمراجعة حساباته.

وبالرجوع إلى دليل الرقابة النوعية والإجراءات المكتوبة لهذا المكتب، نجد أنه يستخدم نظاماً للمسابو يشمل على مجموعة متطورة من البرامج الإلكترونية، تحت إسميته بنظام المراجعة/2 (Audit System/2) يتميز بالصفات التالية (2002, Deloitte and Touche):

1- تتوافق أسلوب المراجعة والتنظيم له يكون من واقع خبرة الشركاء، بالإضافة إلى الفهم التفصيلي بعملات المنشأة محل المراجعة وبيئاتها.

2- تحديد المخاطر المرتبطة بكيان المنشأة وإجراءات المراجعة، بالإضافة إلى الأخطاء المحتملة في القوائم المالية واكتشف عن هذه الأخطاء، وذلك بتصميم إجراءات مراجعة مناسبة تركز على هذه المخاطر.

3- التفاعل مع إدارة المنشأة والاستجابة لاحتياجاتها وتوقعاتها واعتمادها بشكل مناسب.

4- يتم تقييم خطة المراجعة على ضوء الاستجابة للظروف المتغيرة.

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

1- معرفة توقعات العميل، وتحليل احتياجاته ومتطلبات خدمته.

2- وضع وتطوير أهداف الخدمة التي تتفق مع احتياجات العميل وتوقعاته.

3- تنفيذ خطة الخدمة التي تحقق هذه الأهداف وتتوقع المشاكل وتجنب المغالطات.

4- إيجاد تصالات فعالة وخالصة.

5- تزويد إدارة العميل بمعلومات عن ظروف نشاطه والقرارات القائمة لتحسين هذا النشاط.

6- تقوية وزيادة علاقات المكتب مع مدراء العميل الرئيسيين.

7- التأكيد على حل المشاكل فوراً في جو احترام متبادل.

8- الحصول على تقييم دوري لعمل المكتب من العميل.

9- تقاضي أجور تعادل قيمة الخدمة التي يقدمها المكتب والمسؤوليات التي يتحملها والتي يعتبرها عملاء مقبولة وعادلة.

1-4- مراجعة الأسيبت ذات العلاقة

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

فيما يتعلق بالاتجاه الأول، فهناك العديد من الدراسات المؤيدة لمفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات، منها على سبيل المثال دراسة (Higson, 1997) حيث تعد من أهم الدراسات التي تناولت موضوع تطور الممارسات المهنية، حيث تم خلالها تسليط الضوء على التغييرات التي طرأت على أساليب العمل في المراجعة خلال التسعينات من خلال إجراء دراسة ميدانية اعتمدت على مقابلات مع عدد كبير من المراجعين ذوي الخبرة في أكثر من 30 مكتب مراجعة في بريطانيا. وقد أكدت هذه الدراسة على تطور هدف المراجعين من تحقيق كفاءة المراجعة إلى تحقيق لأغلبية المراجعة. وقد أكد الباحث على أن هذه التطورات جاءت نتيجة للتغيرات التي حدثت في بيئة المراجعة بريطانيا، والتي قسمها إلى ثلاثة أقسام:

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

- 2- تقنية المعلومات: ركزت المكاتب مؤخراً على محاولة توظيف تقنية المعلومات لأعلى مستوى من الفاعلية مما يجعل العمل اقتصادياً وأكثر سهولة، فالمراجعة لمنشأة نظامها الرقابي والمحاسبي يعمل بواسطة الحاسب الآلي يكون أدق وأبعد عن الخطأ.
- 3- التقاطع: يعد اختلاف التنظيم وتزايد التشريعات من العوامل الهامة التي أدت إلى اختلاف تفاصيل عمل المراجعة.

كما تناولت دراسة (Jeppesen, 1998) تطور الممارسات المهنية وبالأخص في المراجعة، حيث قسمت مراحل تطور المهنة إلى أربعة أجيال بدأ الجيل الأول منها عام 1800م في مسورة المراجعة الشاملة، والتي تقوم بتطبيق كافة العمليات، ولكن نظراً لسهولةها وتكلفتها العالية أصبح التركيز في النصف الأول من القرن العشرين على استخدام الحنث الإحصائية والمراجعة التحليلية (الجيل الثاني). وبعد ذلك وخلال النصف الأخير من القرن العشرين ظهر الجيل الثالث من المراجعات والذي ولجته تطور نهج المراجعة المستند إلى التقدير المشاطر مدعماً بنهج المراجعة المستند إلى تقييم نظم الرقابة والمحاسبة. ومع نهاية القرن العشرين توجهت مكاتب المراجعة الكبرى نحو تطوير طبيعة ونوعية خدماتها بحيث أصبح التركيز على القيمة الإنشائية التي يحصل عليها العميل (الجيل الرابع). وقد عرضت هذه الدراسة نموذجاً للجيل الرابع من المراجعات مستند من مكتب (KPMG) والذي يعد أحد أهم وكبر مكاتب المراجعة في العالم.

وهناك بحوث ودراسات عديدة ناقشت وحلت اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق ما تقدمه من خدمات مهنية. ففي البيئة المحلية، أُنكنت دراسة (الطغري، 1424هـ-ب) على أن الخدمات المهنية لمكاتب المراجعة في السعودية لم تعد مقصورة على خدمات المراجعة التقليدية، وإنما امتدت لتشمل نطاق واسع من الخدمات الاستشارية والمالية والإدارية والاقتصادية. كما أيد غالبية المشاركين في المقابلات من خلال الدراسة الميدانية لحدالة تشتملت على عدد مختار من المكاتب أهمية هذا التوسع لعدة أسباب أهمها: مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، ولتحاكي المكاتب الكبرى لظهور العمليات الكبرى، وتخفيض أسعار المراجعة، ومحاولة المكاتب المهنية إيجاد مصادر دخل إضافية تدعمها في مواجهة تلك الطواهر المالية. وقد أبرزت نتائج الدراسة أن وجهات النظر اأغلبية المشاركين تؤيد أنشائية مكاتب المراجعة في تقديم الخدمات الاستشارية وذلك لندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة في المملكة،

وطبيعتها المهنية المرتبطة بالعلوم المحاسبية، وما يقدمه العمل في مجال مراجعة الحسابات من خبرة تمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومعلومات الوضع الاقتصادي المحلي.

كما أشارت دراسات (السديري، والعنقري، 1426هـ/أب؛ 1425هـ) في تشخيصها لملامح فجوة التوقعات في محيط مهنة المراجعة في السعودية إلى حدوث تطور وتغير في أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة العربية السعودية، حيث كانت تعتمد في الماضي على تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية فقط، ولكنها تطورت نتيجة لتفاعلها مع الظروف والمؤثرات المختلفة المحيطة ببيئة المهنة؛ فأصبحت تهتم بتقديم خدمات إضافية بجانب خدماتها الأساسية مثل: (تقديم الخدمات الاستشارية والإدارية والمالية والتقنية) بالإضافة إلى خدمات أخرى ذات طبيعة محاسبية بهدف المحافظة على عملائها وإرضائهم في سبيل تحقيق عوائد مناسبة وتلبية متطلبات وطروف بيئة العمل الحالية (المزيد من النتائج البحثية حول قضايا المهنة في السعودية أنظر العمرو والعنقري، 1428هـ الشاطري والعنقري، 1427هـ السديري، 1426هـ؛ العالدي والعنقري، 1426هـ العنقري، 1427هـ؛ أب/ج؛ 1424هـ/أ؛ المطيري والعنقري، 1423هـ).

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

ومن جانب الأهمية الاقتصادية لقيام مكاتب المراجعة بتطوير نوعية ما تقدمه من خدمات مهنية، أكدت دراسة (Turpen, 1995) فرضية ضرورة قيام المراجعين بتقديم خدمات إضافية نظراً لأهم يعانون من الضغوط الاقتصادية. كذلك تؤكد دراسة (Houghton and Jubb, 1999) في أستراليا أهمية تقديم مكاتب المراجعة لخدمات أخرى بجانب المراجعة التقليدية وتلك لتعويض التكاليف الثلاثة عن المجهود الإضافي المطلوب للعمليات. كما تناولت دراسة (Pong and Turley, 1997) أهم العوامل التي تؤثر على تقديم خدمة المراجعة وأنها تتعلق في وجود علاقة فعالة بين المكاتب المهنية، وتسعير خدمة المراجعة وفترة المكاتب على تمييز نفسها. وقد تكسرت الدراسة أن مقاومة نظرات أتعاب المراجعة بواسطة المكاتب المهنية يستمر من خلال عدة

استراتيجيات ليس من السهل تحديثها وقياسها، من أهمها تقديم خدمات إضافية للعميل. وقد أكدت دراسة (Firth, 2002) على أن نسبة كبيرة ومتنامية من عوائد شركات المحاسبة تكون من أعمال غير المراجعة، فضلاً عن أن هناك دراسات أخرى أكدت من خلال بحوث ميدانية وجود ارتفاع نسبي في أتعاب الخدمات الاستشارية بالمقارنة مع أتعاب المراجعة، مما يستدعي ضرورة تطوير مراجعة الحسابات بحيث تتضمن بعض الاستشارات التي يحتاجها العملاء دون الإخلال باستقلالات الاستقلال (Patty and Reckers, 1983; Arrunada, 1999; Sharma and Sidhu, 2001).

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

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

أما ما يتعلق بالاتجاه الثاني والتمثيلي لفكرة وجوب عدم قيام المراجع الخارجي بأي عمل بخلاف المراجعة الخارجية لأعمال عميله، فهناك العديد من الدراسات والبحوث التي تنتمي إليه. فقد أشار (شاهين، 2003) على سبيل المثال إلى أن تقديم المراجع للعديد من الخدمات (كالاستشارات المحاسبية والمحاسبية والإدارية أو الاستشارات الخاصة بتأهيل المعلومات المرتكزة على الحاسب الإلكتروني أو تصميم للنظم المحاسبية) سيؤدي إلى تدهور كل القواعد الأخرى لمظاهر الحيد التي حرصت على تقوية المراجع قبل الإدارة الخاضعة للمراجعة، خاصة فيما يتعلق بالجوانب المالية.

وكما أوضح (George Ledwith) ممتحن عن مكتب (KPMG) في دراسة (Weil and Tannenbaum, 2001) أنه من الحمق والهراء أن يتم تعريفات ثلاثة المراجعة أو استقلالها للخطر مقابل تقديم خدمات أخرى إضافية لإرضاء العميل. وكما تذكر السيدة (Deborah Harrington) ممتحنة عن مكتب (Diloitte and Touch) في دراسة (Weil and Tannenbaum, 2001) بشأن استقلال مكتب المراجعة مقابل الألعاب التي يحصل عليها نتيجة لوكالته وتوبيخه بالبيانات، وأن مكاتب المراجعة تتحمل مسؤولية الحفاظ على استقلال المراجعين. وطبقاً لما ذكره رئيس مجلسي هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية (SEC) السابق (ميشول ستون) قد يتأثر استقلال المراجعين كلما زادت الأهمية الاقتصادية للخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المراجعة، وكذلك كلما زادت العلاقات بين الإدارة والمراجع وأصبحت أكثر تعقيداً (Jeppesen, 1998).

دراسات مماثلة أيضاً أجريت على دول أخرى مثل دراسة (Kwak, 2002) في الولايات المتحدة الأمريكية، ودراسة (Karlsson and Sjoberg, 2004) في السويد، ودراسة (Sabri, 1993) في الأردن، ودراسة (Citron, 2003) في المملكة المتحدة. مثل هذه الدراسات تخلصت لتأثير تقديم الخدمات الاستشارية أصلاً المراجعة على استقلال المراجعين، وقد أكدت هذه الدراسات على ضرورة وجود خطوط إرشادية أخلاقية للمهنة خاصة فيما يتعلق بالاستقلال.

1-5 الأساس النظري للبحث

يعتمد هذا البحث على توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) كما تم توضيحها في بحث (المطيري ومولوي، 2002م)، وهي نظرية قائمة على الشرح والتفسير والتنبؤ بتأثير معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة بهذه الظاهر. وتحققاً لأهداف البحث والمثال في توضيح مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في جيلها الرابع وكشف النقاب عن مواقف تديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية بالاستناد إلى روابط العرض والطلب في السوق السعودي، وبالإستناد إلى مضمون النظرية الإيجابية المتبعة، بالإضافة إلى مقترحات نظرية الكتابة كما تم توضيحها وتوظيفها في دراسة (Benston, 1985) لتحليل وروابط العرض والطلب على مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، تم صياغة الفرضيات التالية تمهيداً لاختبارها إحصائياً:

- 1- إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.
- 2- تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة بالخصائص السوق والعمل والقوانين النظامي والمهني.
- 3- إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

1-6 أدوات جمع وتحليل البيانات

تم تحديد أسلوب الاستبيان كأداة أساسية لجمع البيانات ومعرفة آراء وتجارب عينة البحث. وقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأسس لتصميم الاستمارة واستخلاص المحددات والمقاييس التي سيتم استخدامها في اختبار فرضيات البحث، مع الأخذ في الاعتبار لطبيعة المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. حيث تم الاعتماد على دراسات (Brands, 1998; Bell et al., 1997; Houck, 1998; Jeppesen, 1998; Bou-Raad, 2000; Cullinan and Sutton, 2002; Hutchins, 2002) في استخلاص المحددات المتعلقة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. كما تم الاعتماد على دراسات (العقري، 1424هـ-2002; Firth, 2002; Benston, 1985) في استخلاص المحددات المتعلقة بأساليب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة بالإضافة إلى اعتماد الباحثان على استقراء الواقع العملي لبيئة مهنة المراجعة في السعودية. أما بالنسبة للمحددات التي تخص تأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع فقد تم الاعتماد على دراسات (Pong and Turley, 1997; Arrunada, 1999; Kwak, 2002; Citron, 2003; Karlsson and Sjöberg, 2004; Kinney et al., 2004).

وفيما يتعلق بمجتمع البحث، تم تحديده في الأطراف التالية:

- 1- المحاسبون القانونيون في المملكة العربية السعودية، على اعتبار أنهم يعبرون عن وجهة نظر مقدمي الخدمات المهنية.
- 2- المساهمون من الخدمات المهنية التي تقدمها مكاتب المحاسبين القانونيين في السعودية من مستشارين ومدراء ماليين ومسؤولي استثمار أو كتمان في البنوك ومسؤولين حكوميين وكتابيين ومحاسبين وكتاب ماليين وقضاة.

وفيما يخص الطرف الأول من مجتمع البحث وهم المحاسبين القانونيين، فقد تم اختيار عينة عشوائية من واقع بيان بمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة كما في 1426/12/1هـ الموافق 2006/1/1م والمرسل من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (إرثاً على استفسار أرسل من الباحثان)، بالإضافة إلى الاختيار العشوائي من بين المستوفين من خدمات المراجعة السابق ذكرهم.

لما بالنسبة لأساليب تحليل البيانات، فسيتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحقيق أهداف الدراسة، وذلك بعد إدخال ومعالجة البيانات في برنامج (Statistical Package for Social Sciences, SPSS) (الضحيان وحسن، 1423هـ-الضحيان 1422هـ). ومن هذه الأساليب ما يلي:

- 1- تحليل التنبؤ لوصف طرفي العينة فيما يتعلق بنوع المكتب وسنوات الخبرة والمسؤوليات العلمية والمهنية العملي جانب العرض، بالإضافة إلى وظائف وسنوات خبرة ومسؤوليات عملي جانب الطلب، كذلك مدى معرفة كلا من الطرفين بمفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وأسباب محدودية عرضها والطلب عليها وآثار تقديمها على استقلال المراجع.
- 2- استخدام المتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد كل من فئتي البحث، وذلك لتحديد وترتيب أهم العناصر المكونة لمفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وأسباب محدودية عرضها والطلب عليها وآثار تقديمها على استقلال المراجع، ولقد تم استخدام المتوسط المرحح عند حساب إجابات العينة على الأسئلة الواردة في شكل تدرج ليكرت (The Likert Scale) ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (5)، إلى موافق (4)، إلى غير متأكد (3)، إلى غير موافق (2)، إلى غير موافق بشدة (1)، لتوضيح الدرجات المقابلة لآراء المشاركين، علماً بأن تحديد طول الفقرة يتم من خلال العلاقة التالية:

طول الفقرة =	المدى =	عدد القيم
	4 - 1 = 5	5
	0.8 =	

- 3- إجراء اختبار مربع كاي للاستقلال بين التأهيل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث، وكذلك بين التأهيل المهني لعينة البحث وإجاباتهم فيما يتعلق بمدى معرفتهم بكل من: الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وأسباب محدودية

- الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، ولذا تقدمت خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.
- 4- إجراء اختبار "T. test" للمعتمدين المستقلين، وذلك لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق معنوية بين متوسطي آراء قلتي العينة بالنسبة لكل متغير من متغيرات البحث.
- 5- حساب معامل الارتباط بيرسون، وذلك لمعرفة نوع العلاقة التي تربط ما بين مدى معرفة المشاركين في الاستبيان بمتغيرات الدراسة وبين إجاباتهم على كل منها.
- 6- إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "F" بين إجابات العينة تبعاً للمؤهل الأكاديمي والتأهيل المهني على كل متغير من متغيرات الدراسة، وفي حالة وجود فروق بين متوسطات إجابات طرقي العينة يتم القيام بإجراء اختبار كـل فرق ممكن (Least Significant Difference, L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف أو الفرق.

2- بيانات الدراسة الميدانية ونتائجها

2-1 التحليل الإحصائي للنتائج الاستبيان

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

ويوضح الجدول التالي عدد الاستمارات التي تم توزيعها على عينة البحث والتي تم استرجاعها، مع ملاحظة أنه سيتم منح كل من المشاركين في الاستبيان والذي ينتمون إلى المجموعة الثانية من

مجتمع البحث وهم المحاسبين من ختمت مراجعي الحسابات تحت مسمى عينة البحث من غير المحاسبين للقانونيين في كافة مراحل التحليل التالية.

جدول رقم (1): عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة من المشاركين في الاستبيان

البيان	عدد الاستثمارات الموزعة	عدد الاستثمارات المسترجعة	%
محاسب قانوني	120	106	88.3
مستثمر	100	63	63.0
مدير مالي	100	50	50.0
مسؤول استثمار أو تعاون في بنك	60	55	91.7
مسؤول حكومي	60	30	50.0
تقني / كاتب ومحاسب مالي أو اقتصادي	60	50	83.3
المجموع	500	354	70.8

وقد أظهر حساب معامل ألفا كرونباخ للصدق والثبات لأستئلة الاستبانة نتائج مرتفعة، مما يعطي ثقة في تعميم نتائج البحث على مجتمع الدراسة الذي اختيرت منه العينة، وفقاً للجدول رقم (2).

جدول رقم (2): نتائج اختبار الصدق والثبات على أقسام الاستبانة

القسم	عدد العبارات	الثبات	الصدق
الثاني	15	0.891	0.944
الثالث	13	0.819	0.905
الرابع	9	0.849	0.921

2-1-1 البعثات العامة

لأولاً، نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة لعينة البحث من المحاسبين للقانونيين:
 تم تقسيم مكاتب المراجعة إلى: مكاتب محلي صغير، ومكتب محلي متوسط، ومكتب محلي كبير بناءً على عدد الموظفين العاملين بكل مكتب. ويتلخص إجابات عينة البحث من المحاسبين للقانونيين، حسب نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة، بالضح في الجدول رقم (3):

- 1- حوالي نصف العينة وبنسبة بلغت 50.9% يعملون في مكتب محلي مع شركة دولية، بينما 24.5% من العينة يعملون في مكتب محلي متوسط، وحوالي خمس العينة وبنسبة بلغت 19.8% يعملون في مكتب محلي كبير. في حين أجابت نسبة بسيطة بلغت 4.7% أنها تحصل في مكتب محلي صغير.
- 2- أقل من نصف العينة بقليل وبنسبة بلغت 45.3% مدة خبرتها 10 سنوات فأكثر، بينما وبالنسبة متقاربة بلغت 17% من العينة مدة خبرتها من 6 إلى أقل من 10 سنوات، 16% من العينة مدة خبرتها من سنة إلى أقل من 3 سنوات، 15.1% من العينة مدة خبرتها من 3 إلى أقل من 6 سنوات. في حين أن 6.6% فقط من العينة مدة خبرتها أقل من سنة.
- 3- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها 10 سنوات فأكثر في المقدمية بالنسبة لجميع أنواع المكاتب، وذلك بنسبة بلغت 42.6% من إجمالي عينة البحث العاملين في المكاتب المحلية مع الشركة الدولية، 38.1% من إجمالي عينة المكاتب المحلية الكبيرة، 57.7% من إجمالي عينة المكاتب المحلية المتوسطة، 40.0% من إجمالي عينة البحث في المكاتب المحلية الصغيرة.

جدول رقم (3): توزيع عينة البحث من المحاسبين القانونيين حسب نوع المكتب وعدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة												نوع المكتب
أقل من سنة		من سنة إلى أقل من 3		من 3 إلى أقل من 6		من 6 إلى أقل من 10		من 10 فأكثر		المجموع		
%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
85.7	6	52.9	9	43.8	7	50.0	9	47.9	23	50.9	54	مكتب محلي مع شركة دولية
0.0	0	17.6	3	25.0	4	33.3	6	16.7	8	19.8	21	مكتب محلي كبير
0.0	0	17.6	3	31.3	5	16.7	3	31.3	15	24.5	26	مكتب محلي متوسط
14.3	1	11.8	2	0.0	0	0.0	0	4.2	2	4.7	5	مكتب محلي صغير
100.0	7	100.0	17	100.0	16	100.0	18	100.0	48	100.0	106	المجموع

ثانياً، الوظيفة (مجال العمل) وعدد سنوات الخبرة لعينة البحث من غير المحاسبين القانونيين: بتلخيص إجابات عينة البحث من غير المحاسبين القانونيين، حسب الوظيفة التي يشغلونها وعدد سنوات الخبرة، يتضح ما يلي وفق الجدول رقم (4):

1- حوالي ربع العينة وبنسبة بلغت 25.4% من المستثمرين، بولهم 22.2% مسؤولي استثمار أو شئان في البنوك، ثم في المرتبة الثالثة المديرين الماليين وكذلك الأكاديميين وبنسبة متساوية بلغت 20.2%. وأخيراً المسولون الحكوميون بنسبة 12.1% من العينة.

2- أقل من ثلث العينة بتأقل وبنسبة بلغت 32.7% مدة خبرتها من 10 سنوات فأكثر، يليها حوالي خمس العينة وبنسبة 20.2% مدة خبرتها من سنة إلى أقل من 3 سنوات، في حين جاء 17.7% من العينة مدة خبرتها من 3 إلى أقل من 6 سنوات، 17.3% مدة خبرتها من 6 إلى أقل من 10 سنوات، وكانت مدة خبرة 12.1% فقط من العينة أقل من سنة.

3- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من 10 سنوات فأكثر في المقامة بالنسبة لكل من المديرين الماليين، والمسولون الحكوميون، والأكاديميين وذلك بنسبة بلغت 52%، 33.3%، 46% على التوالي من إجمالي العينة في هذه الوظائف.

4- جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من 6 إلى أقل من 10 سنوات في المقامة بالنسبة للمستثمرين وذلك بنسبة بلغت 23.8%. في حين جاءت عينة البحث التي مدة خبرتها من سنة إلى أقل من 3 سنوات في المقامة بالنسبة لمسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك وذلك بنسبة 23.6%.

جدول رقم (4): توزيع عينة البحث من غير المحاسبين القانونيين حسب الوظيفة وعدد سنوات الخبرة

الوظيفة	عدد سنوات الخبرة											
	أقل من سنة		من سنة إلى أقل من 3		من 3 إلى أقل من 6		من 6 إلى أقل من 10		من 10 فأكثر		المجموع	
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار
مستثمر	33.3	10	30.0	15	29.5	13	34.9	15	12.3	10	25.4	63
مدير مالي	6.7	2	18.0	9	15.9	7	14.0	6	32.1	26	20.2	50
مسؤول استثمار أو شئان في بنك	30.0	9	26.0	13	27.3	12	20.9	9	14.8	12	22.2	55
مسؤول حكومي	23.3	7	10.0	5	9.1	4	9.3	4	12.3	10	12.1	30
أكاديمي، محقق أو كاتب مالي واقتصادي	6.7	2	16.0	8	18.2	8	20.9	9	28.4	23	20.2	50
المجموع	100.0	30	100.0	50	100.0	44	100.0	43	100.0	81	100.0	248

ثالثاً، مستوى التأهيل الأكاديمي والمهني:

بتلخيص إجابات إحصائي عينة البحث سواء من المحاسبين القانونيين أو غير المحاسبين القانونيين حسب التأهيل الأكاديمي والمهني، يتضح ما يلي وفق الجدول رقم (5):

1- غالبية عينة البحث ونسبة بلغت 63.0% أي حوالي ثلثي العينة من المحاسبين على الكالوريوس، منهم 19.2% أي حوالي خمس العينة من المحاسبين على الماجستير، ثم 8.2% حاصلين على الدكتوراه. يتضح لنا أن الغالبية العظمى من العينة حاصلين على مؤهلات جامعية (كالوريوس أو ماجستير أو دكتوراه).

2- نسبة كبيرة من العينة بلغت 41.8% ليس لديهم تأهيل مهني، أي غير حاصلين على أي نوع من الزمالة. في حين نجد أن 16.9% من العينة حاصلين على زمالة سعودية، يساهم 9.0% من العينة حاصلين على زمالة أمريكية، و 3.7% فقط من العينة حاصلين على زمالة البريطانية. هذا وحصل 28.5% من العينة على تأهيل مهني خلاف الزمالات السابقة.

3- غالبية عينة البحث الحاصلة على الكالوريوس أو الماجستير أو الدكتوراه لم يحصلوا على أي تأهيل مهني وذلك بنسب بلغت 42.2%، 44.8%، 56.3% على التوالي.

جدول رقم (5): توزيع عينة البحث حسب مستوى المؤهل الأكاديمي والتأهيل المهني

التأهيل الأكاديمي	التأهيل المهني									
	لا يوجد		زمالة سعودية		زمالة أمريكية		زمالة بريطانية		أخرى	
	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%
ديبلوم	3	2.0	8	13.3	1	3.1	0	0.0	6	5.9
كالوريوس	94	63.5	40	66.7	18	56.3	6	46.2	65	64.4
ماجستير	29	19.6	8	13.3	12	37.5	2	15.4	17	16.8
دكتوراه	13	8.8	3	5.0	1	3.1	3	23.1	9	8.9
أخرى	9	6.1	1	1.7	0	0.0	2	15.4	4	4.0
المجموع	148	100.0	60	100.0	32	100.0	13	100.0	101	100.0

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

سؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، نجد أن نسبة متقاربة بلغت 37.9% من العينة أجابت بمعرفتها بالأهداف والإجراءات معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب 34.7% من العينة بعدم معرفتهم بهذه الأهداف والإجراءات أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب 27.4% من العينة بمعرفتهم بهذه الأهداف والإجراءات معرفة متوسطة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (3.00) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (6):

جدول رقم (6): رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم

مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

البيان	لا اعرف		معرفة محدودة		معرفة متوسطة		معرفة جيدة		معرفة تامة		الانحراف المعياري	القيمة
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار		
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	50	14.1	73	20.6	97	27.4	94	26.6	40	11.3	3.00	1.22
معرفة متوسطة												

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

سؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، نجد أن نسبة متقاربة بلغت 32.2% أجابت بمعرفتها بهذه الأسباب معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب 38.7% بعدم معرفتهم بهذه الأسباب أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب 29.1% من العينة بمعرفتهم بهذه الأسباب معرفة متوسطة. وهذه النتائج

تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (2.81) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (7):

جدول رقم (7): رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بأسباب محدودة الطلب على

خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

الفئة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	معرفة تامة		معرفة جيدة		معرفة متوسطة		معرفة محدودة		لا أعرف		البيان
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
معرفة متوسطة	1.21	2.81	6.8	24	25.4	90	29.1	103	18.9	67	19.8	70	هل لديك معرفة بالأسباب محدودة الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟

سائماً، مدى المعرفة بالآثار لتقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع، يسؤال عينة البحث عن مدى معرفتها بالآثار لتقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع، نجد أن نسبة مقاربة من العينة بلغت 36.2% أجابت بمعرفتها بهذه الآثار معرفة جيدة وتامة. وفي المقابل أجاب 40.2% من العينة بعدم معرفتهم بهذه الآثار أو معرفتهم بها معرفة محدودة. في حين أجاب 23.7% من العينة بمعرفتهم بهذه الآثار معرفة متوسطة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارة حيث بلغ (2.84) وهو يقع في فئة "معرفة متوسطة"، كما يتضح من الجدول رقم (8):

جدول رقم (8): رأي عينة البحث عن مدى معرفتها بالآثار لتقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات

القيمة المضافة على استقلال المراجع

الفئة	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	معرفة تامة		معرفة جيدة		معرفة متوسطة		معرفة محدودة		لا أعرف		البيان
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
معرفة متوسطة	1.26	2.84	8.2	29	28.0	99	23.7	84	20.1	71	20.1	71	هل لديك معرفة بالآثار لتقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟

- 2-1-2 الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
- يسأل عينة البحث عن رأيها حول الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة والتي بلغت خمسة عشر هدفاً وإجراءً، قام الباحثان بتحويل كل فقرة من الفقرات الموجودة في الجدول رقم (9)، وقد تم الحصول على النتائج التالية:
- 1 - تعاليم العظمى من عينة البحث توافق وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:
- السعي نحو الارتقاء بمستوى الأداء المساهمي للمنشأة محل المراجعة وتطويره، وذلك بنسبة بلغت 84.8%، منها 26.6% أجابت أنها توافق بشدة.
 - تدعيم مدى ملائمة ومصداقية المعلومات والبيانات المستخدمة بواسطة إدارة المنشأة محل المراجعة في اتخاذ القرارات، وذلك بنسبة بلغت 83.0%، منها 25.7% أجابت أنها توافق بشدة.
 - مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق أهدافها الإستراتيجية، وذلك بنسبة بلغت 82.8%، منها 28.0% أجابت أنها توافق بشدة.
- وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه الجملات حيث بلغ (4.08)، (4.06)، (4.04) على التوالي، وجميعها تقع في فئة "موافق".
- 2- غالبية عينة البحث توافق وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:
- قياس النشاط التجاري للمنشأة محل المراجعة والحصول على أدلة إيجابية لتكوين رأي حول مصداقية القوائم المالية، وذلك بنسبة بلغت 78.2%، منها 25.7% أجابت أنها توافق بشدة.
 - تقييم المخاطر التي تتعرض إليها المنشأة محل المراجعة وردود فعل الإدارة تجاهها، وذلك بنسبة بلغت 78.5%، منها 25.4% أجابت أنها توافق بشدة.
 - الاعتراف بالمراجعين الداخليين والإدارة التعاونية كشركاء في عملية التسمين وقاطعية والكفاءة في المنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت 79.4%، منها 27.7% أجابت أنها توافق بشدة.
 - إيجاد وتقديم الحلول الملائمة للمشاكل ومواطن الضعف بهدف تطوير نوعية وقاطعية الأداء المساهمي للمنشأة، وذلك بنسبة بلغت 79.1%، منها 22.6% أجابت أنها توافق بشدة.
 - توفير مشورة بناءة تساهم في تطوير أداء الأنشطة الأساسية للمنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت 79.6%، منها 20.3% أجابت أنها توافق بشدة.

• مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تطوير أسلوب منظم ومنضبط لتقييم مخاطر العمليات ونظم التحكم والسيطرة، وذلك بنسبة بلغت 74.9%، منها 21.8% أجابت أنها توافق بشدة.

• وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات اللجنة على هذه العبارات حيث تراوح بين (4.00) بالنسبة للعبارة الأولى، (3.93) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".

3- أكثر من نصف اللجنة وأقل من ثلثه أرباع اللجنة، توافق وتوافق بشدة على الأهداف والإجراءات التالية:

• تحليل استراتيجيات المنشأة محل المراجعة وفهم طبيعة البيئة التي تعمل بها، وذلك بنسبة بلغت 72.6%، منها 20.3% أجابت أنها توافق بشدة.

• تحليل الأنشطة الأساسية التي تزولها المنشأة محل المراجعة وتقييم مدى ارتباطها والسمام مثل هذه الأنشطة بالاستراتيجيات والأهداف المعتمدة، وذلك بنسبة بلغت 70%، منها 17.5% أجابت أنها توافق بشدة.

• مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة في القيام بإحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها، وذلك بنسبة بلغت 67.5%، منها 18.9% أجابت أنها توافق بشدة.

• التركيز على استغلال التكنولوجيا والأخص فيما يتعلق بتطوير اتجاهات السوق وتحتيد موقف منشأة العميل قياساً بالمعايير، وذلك بنسبة بلغت 61.3%، منها 21.2% أجابت أنها توافق بشدة.

• وضع احتياجات إدارة المنشأة محل المراجعة في المقام الأول، واعتبار المراجعة أداة لتحسين أداء الإدارة، وذلك بنسبة بلغت 64.6%، منها 17.5% أجابت أنها توافق بشدة.

• مساعدة إدارة المنشأة محل المراجعة على تحقيق تقدم سريع في مستوى ربحية المنشأة، وذلك بنسبة بلغت 61.0%، منها 18.6% أجابت أنها توافق بشدة.

• وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات اللجنة على هذه العبارات حيث تراوح بين (3.87) بالنسبة للعبارة الأولى، (3.60) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".

هذا وقد بلغت نسبة الموفقين على إجمالي الأهداف والإجراءات 74.5%، منها 22.5% كانوا موفقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الأهداف والإجراءات حيث بلغ (3.91)، وهو يقع في فئة "موفقي"، كما يتضح من الجدول التالي:

جدول رقم (9): رأي عينة البحث بالنسبة للأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

المتطلبات والمطلوبين (إسراية حسب الأهمية)	غير موفقي		موفقي		غير متأكد		موفقي بشدة		المتوسط المرجح	الانحراف المعياري	النسبة النسبية لها
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
1	0.3	9	2.5	44	12.4	206	58.2	94	4.08	0.72	موفقي
3	0.3	7	2.0	52	14.7	203	57.3	91	4.04	0.71	موفقي
2	0.6	19	5.4	40	11.3	194	54.8	99	4.04	0.81	موفقي
11	0.3	13	3.7	63	17.8	186	52.5	91	4.00	0.78	موفقي
10	0.6	15	3.7	61	17.2	188	53.1	90	3.99	0.79	موفقي
15	1.4	23	6.5	45	12.7	183	51.7	98	3.98	0.89	موفقي
12	0.6	11	3.1	61	17.2	200	56.5	80	3.97	0.76	موفقي
7	0.6	9	2.5	41	17.2	210	59.3	72	3.96	0.73	موفقي
5	0.3	10	2.8	78	22.0	188	53.1	77	3.93	0.76	موفقي

البيانات والتعليقات (مراعاة حسب الأهمية)	أخر موافق بشدّة		أخر موافق		أخر متأكد		أخر موافق		أخر موافق بشدّة		المتوسط المعاري	الانحراف معياري	القيمة التي رأىها
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
8	2	0.6	17	4.8	78	22.0	185	52.3	72	20.3	3.87	0.81	موافق
9	3	0.8	16	4.5	87	24.6	186	52.5	62	17.5	3.81	0.80	موافق
4	2	0.6	27	7.6	86	24.3	172	48.6	67	18.9	3.78	0.86	موافق
14	4	1.1	32	9.8	101	28.5	142	40.1	75	21.2	3.71	0.94	موافق
11	15	4.2	37	10.5	74	20.9	166	46.9	62	17.5	3.63	1.02	موافق
6	6	1.7	56	15.8	76	21.5	150	42.4	66	18.6	3.60	1.02	موافق
إجمالي	49	8.9	299	8.6	1007	19.8	2759	52.8	1196	22.5	3.91	0.51	موافق

2-3 أسباب محدودة الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة

سؤال عينة البحث عن رأيا حول أسباب محدودة الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، تم الحصول على النتائج التالية:

1- نسبة كبيرة من عينة البحث توافق وتوافق بشدة على الأسباب التالية:

- محدودة الوعي بأهمية ما يمكن أن تقدمه مراجعة الحسابات من قيمة مضافة، وذلك بنسبة بلغت 74.5%، منها 28.5% أجابت أنها توافق بشدة.
- صعوبة نقل إدارات الشركات تدخل المراجعين في أمور مرتبطة بتخطيط الاستراتيجيات والأهداف والأنشطة الأساسية، وذلك بنسبة بلغت 70.1%، منها 22.6% أجابت أنها توافق بشدة.
- ارتفاع الأتعاب التي تقدمها مكاتب المراجعة من أجل تنفيذ خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، وذلك بنسبة بلغت 60.1%، منها 23.7% أجابت أنها توافق بشدة.

• عدم وجود إزام نظامي يقضي بإثراء المراجع في تقييم أداء إدارة المنشأة محل المراجعة، وذلك بنسبة بلغت 63.8%، منها 16.9% أجابت أنها توافق بشدة.

• محدودية عدد المكاتب المهنية القادرة على تقديم خدمات مراجعة الحسابات بمفهومها الحديث، وذلك بنسبة بلغت 61.3%، منها 18.9% أجابت أنها توافق بشدة.

• قناعة طاقم الخدمات المهنية بمحدودية الشفافية في السوق السعودي، وذلك بنسبة بلغت 56.3%، منها 18.4% أجابت أنها توافق بشدة.

• وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه الأسباب حيث تراوح بين (3.95) بالنسبة لسبب الأول، (3.62) بالنسبة لسبب الأخير، وجميعها يقع في فئة "موافق".

3- تراوحت إجابات العينة بين الموافقة وعدم الموافقة على الأسباب التالية:

• نقادي إمكانية إتمام المراجع لاستقلاله وحياده خاصة وأنه سيكون مطالباً بتقسيم نصائح وتوجيهات تطويرية، حيث أجاب 49.5% بالموافقة وفي المقابل أجاب 22.3% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 28.2% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• عدم القناعة بأهمية دور المراجع في تقييم ردود فعل إدارة المنشأة محل المراجعة تجاه المخاطر التي تتعرض إليها، حيث أجاب 49.8% بالموافقة وفي المقابل أجاب 22.6% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 27.7% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• وجود قيود نظامية تحول دون إمكانية الاستفادة من القيمة المضافة التي يمكن لمكاتب المراجعة أن تقدمها لصالح المراجعة، حيث أجاب 41.0% بالموافقة وفي المقابل أجاب 18.0% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 41.0% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• قناعة طاقم الخدمة بالفقر مكتب المحاسبة التي تعمل في السعودية للكودز المهنية السريعة والقادرة على تحقيق متطلبات تقديم مثل هذه الخدمة، حيث أجاب 44.3% بالموافقة وفي المقابل أجاب 26.8% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 28.8% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• عدم قناعة بفترة المراجع على تقييم مدى ارتباط وانسجام الأنشطة الأساسية التي تمارسها المنشأة محل المراجعة مع استراتيجياتها وأهدافها المحددة، حيث أجاب 46.0%

بالموافقة وفي المقابل أجاب 28.9% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 25.1% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يمل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• عدم القناعة بخبرة ومعرفة المراجع وقدرته على تقديم أفكار من شأنها أن تسهم في تطوير الأداء والربحية للمنشأة محل المراجعة. حيث أجاب 45.2% بالموافقة وفي المقابل أجاب 27.4% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 27.4% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يمل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• انخفاض مستوى العائد المنتظر بالنسبة لمختلف الفئات المستفيدة بخلاف الإدارة. حيث أجاب 39.3% بالموافقة وفي المقابل أجاب 25.7% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 35.0% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يمل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه الأسباب حيث تراوح بين (3.37) بالنسبة للسبب الأول، (3.16) بالنسبة للسبب الأخير، وجميعها يقع في فئة "خيسر متأكد".

هذا وقد بلغت نسبة الموافقين على إجمالي الأسباب 53.9%، منها 15.2% كانوا موافقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الأسباب حيث بلغ (3.49) وهو يقع في فئة "موافق"، كما يتضح من الجدول رقم (10).

جدول رقم (10-4): رأي عينة البحث بالنسبة لأسباب محدودة الطلب على خدمات مراجعة

الحسابات ذات القيمة المحسنة

الغرض الذي ينشأ عنها	الانحراف المعياري	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		الملاحظات والمعايير (إرشادية حسب الأهمية)
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	
موافق	0.88	3.95	28.5	101	46.0	163	18.4	65	6.5	23	0.6	2	محدودية الخبرة بالخبرة وكان أن الخدمة مراجعة المستويات من قوة محسنة
موافق	0.92	3.81	22.6	80	47.5	168	19.5	69	9.6	34	0.8	3	محدودية الخبرة بالخبرة وكان أن الخدمة مراجعة المستويات من قوة محسنة
موافق	0.99	3.71	23.7	84	36.4	129	28.0	99	10.5	37	1.4	5	محدودية الخبرة بالخبرة وكان أن الخدمة مراجعة المستويات من قوة محسنة

رقم الخدمة وتاريخها	عدد موافق		غير موافق		غير موافق		غير موافق		غير موافق		الخدمات والملاحظات (موجزة حسب الأهمية)			
	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار				
موافق	0.88	3.30	16.9	68	46.9	166	26.3	93	9.0	32	3	0.8	12	حرم جود الزمان لغرض تعليمي والترفيه الترويجي في الحرم ذاته من الخدمات مثل الترويجية مزدواج الترويجي حرم الزمان والجوائز والهدايا والخدمات الترويجية حرم الزمان من خلال وغيره من الخدمات
موافق	0.98	3.64	18.9	67	42.4	150	24.3	86	12.7	45	6	1.7	6	محدودية عدد المتلقي للخدمة الترويجية على تعليمي للخدمات مزدواج الخدمات وترويجها الخدمات الترويجية على حرم الخدمات من الخدمة الترويجية من الخدمات
موافق	0.95	3.62	18.4	65	37.9	134	32.8	116	9.0	32	7	2.0	7	قلة في تلقي الخدمات الترويجية محدودية الخدمات في الحرم الخدمات، وذلك في حرم الخدمات على الخدمات وقامه في ذلك الترويج من الخدمات
غير موافق	0.99	3.37	11.6	41	37.9	134	28.2	100	20.6	73	6	1.7	6	الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات، وذلك في حرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	1.00	3.32	8.8	31	41.8	145	27.7	98	18.6	66	14	4.0	14	الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات، وذلك في حرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	0.93	3.31	9.9	35	31.3	110	41.0	145	15.8	56	8	2.2	8	عدم توفر الخدمة الترويجية الخدمات الترويجية من الخدمة الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	1.09	3.27	13.8	49	30.5	108	28.8	102	22.3	79	16	4.5	16	قلة في تلقي الخدمة الترويجية الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	1.02	3.24	9.8	32	37.8	131	25.1	89	26.6	94	8	2.3	8	عدم توفر الخدمة الترويجية الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	1.03	3.24	9.3	33	35.9	127	27.4	97	24.0	85	12	3.4	12	عدم توفر الخدمة الترويجية الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
غير موافق	0.96	3.16	6.5	23	32.8	116	35.0	124	22.0	78	13	3.7	13	عدم توفر الخدمة الترويجية الخدمات الترويجية في الحرم الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية الخدمات الترويجية
موافق	6.54	3.49	15.2	781	38.7	1783	27.9	1283	15.9	734	2.2	103		(إجمالي)

2-1-4 أثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع
بسؤال عينة البحث عن رأيها في أثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على
استقلال المراجع، تم الحصول على النتائج التالية:

1- نسبة كبيرة من عينة البحث توافق وتوافق بشدة على أن الخدمات التالية لها أثر على استقلال
المراجع:

• تدخل المراجع في معالجة مواطن الضعف في السجلات والقرارير المحاسبية وأنوات
الرقابة الداخلية بدلاً من التقرير عنها، وذلك بنسبة بلغت 62.1%، منها 16.9% أجازت
أنها توافق بشدة.

• تحول وظيفة مراجعة الحسابات من إسفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بواسطة إدارة
مشأة العميل لتصبح أداة لتأكيد قوة هذه المنشأة، وذلك بنسبة بلغت 59.9%، منها
15.0% أجازت أنها توافق بشدة.

• توافق الرؤى بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة حول سلامة وملائمة السميات
المحاسبية والرقابية والإدارية، وذلك بنسبة بلغت 59.9%، منها 10.2% أجازت أنها
توافق بشدة.

• تطور العلاقة بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة بحيث يصبح المراجع معتمداً
على نجاح الإدارة لتكوين سمعة جيدة، وذلك بنسبة بلغت 59.9%، منها 12.7% أجازت
أنها توافق بشدة.

• زيادة قروابط الاقتصادية بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة مما يجعل الأول
تابعاً ومعتاداً للثاني، وذلك بنسبة بلغت 56.5%، منها 13.0% أجازت أنها توافق بشدة.

• تحول هدف مراجعة الحسابات من إيداء رأي في محابد عن مدى عدالة القوائم المالية
المعدة بواسطة الإدارة لتصبح أداة لتدعيم مستوى أداء هذه الإدارة، وذلك بنسبة بلغت
56.5%، منها 11.3% أجازت أنها توافق بشدة.

و هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات، حيث تراوح بين
(3.57) للعبارة الأولى، (3.41) بالنسبة للعبارة الأخيرة، وجميعها يقع في فئة "موافق".

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

• تحول دور المراجع من حماية مصالح ملاك المنشآت محل المراجعة إلى حماية مصالح
إدارات منشأتهم، حيث أجاب 51.1% بالموافقة وفي المقابل أجاب 24.8% بعدم الموافقة.

في حين كان رأي 24.0% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• تحول مسئوليات والتزامات المحاسب القانوني لتصبح أمام إدارة المنشأة محل المراجعة فقط بدلاً من ملاكها والأطراف الأخرى المستفيدة. حيث أجاب 46.6% بالموافقة وفسى المقابل أجاب 23.5% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 29.9% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

• عدم وجود تضارب في المصالح بين المراجع وإدارة المنشأة محل المراجعة نتيجة لاشتراك المراجع في كثير من مسئوليات الإدارة حيث أجاب 45.2% بالموافقة وفسى المقابل أجاب 24.9% بعدم الموافقة، في حين كان رأي 29.9% من العينة محايداً (غير متأكد) أي لم يميل إلى الموافقة أو عدم الموافقة.

وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على هذه العبارات حيث بلغ (3.33)، (3.28)، (3.26) على التوالي، وجميعها يقع في فئة "غير متأكد".

هذا وقد بلغت نسبة الموافقين على إجمالي الأثر 55.3%، منها 11.9% كانوا موافقين بشدة. وهذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح لإجابات العينة على إجمالي الأثر حيث بلغ (3.43) وهو يقع في فئة "موافق". كما يتضح من الجدول رقم (11).

جدول رقم (11): رأي عينة البحث بالنسبة لآثار تقييم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة

المتعلقة على استقلال المراجع

الرقم الذي تلقاها بها	الإجراء التعديلي	المتوسط المرجح	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق		غير موافق بشدة		الملاحظات والملاحظات (مراجعة حسب الأهمية)
			%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار	%	تكرار			
موافق	1.04	3.57	16.9	60	45.2	100	18.1	64	17.2	61	2.5	9	عزل المراجع في منشأة موافق المستشار في التقييم والتقرير المحاسبية وأداء التقييمات المالية ولا من التقييم عليها
موافق	1.03	3.52	15.0	53	46.9	159	20.3	72	16.9	60	2.8	10	تعيين وإقامة تربية المستندات من إصدار الفاتورة على التقييم المالية العامة وإضافة فترة حساب المراجحة المراجعة تلقاها بعد التقييم
موافق	0.92	3.52	10.2	36	49.7	176	23.2	82	15.8	56	1.3	4	الفرق الذي بين المراجع وإدارة التقييمات على المراجعة من مصادره وتلقاها التقييمات المحاسبية والتقييمات والإدارة
موافق	1.01	3.50	12.7	43	47.2	167	19.8	70	17.8	63	2.5	9	عزل العلاقة بين المراجع وإدارة التقييمات على المراجعة بعد التقييم المراجحة مستنداً على أنواع الإدارة التقييم مستنداً عليها

البيانات والمعلومات (مراجعة حسب الأهداف)	أخر موافق بنداً		أخر موافق %		أخر موافق قرار		أخر موافق %		أخر موافق قرار		أخر موافق %		البيانات والمعلومات (مراجعة حسب الأهداف)
	%	قرار	%	قرار	%	قرار	%	قرار	%	قرار	%	قرار	
1	8	2.3	66	18.6	80	22.6	154	43.5	46	13.0	3.46	1.91	موافق
6	13	3.7	69	19.5	72	20.3	160	45.2	40	11.3	3.41	1.04	موافق
5	15	4.2	73	20.6	85	24.0	143	40.4	38	10.7	3.33	1.05	أخر موافق
3	12	3.4	71	20.1	106	29.9	135	38.1	30	8.5	3.28	0.99	أخر موافق
2	13	3.7	75	21.2	106	29.9	128	36.2	32	9.0	3.26	1.01	أخر موافق
إجمالي	93	2.9	594	18.6	737	22.1	1382	43.4	380	11.9	3.43	0.68	موافق

2-2 الاختبارات الإحصائية

2-2-1 اختبار مربع كاي للاستقلال

يوضح الجدول رقم (12) قيم مربع كاي والتمويه والدلالة لمنحدرات البحث، ونستنتج منه أن

قيمة مربع كاي متويزة في جميع الحالات، مما يعني:

1- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث، أي أنه كلما زاد المؤهل الأكاديمي لعينة البحث زاد التأهيل المهني للعينة.

2- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني والأهداف والإجراءات، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

3- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني وأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.

4- وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التأهيل المهني وأثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات على استقلال المراجع، أي أنه كلما زاد التأهيل المهني لعينة البحث زادت معرفتهم بأثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

جدول رقم (12): نتائج اختبار مربع كاي

الدالة	احتمال المعنوية	قيمة مربع كاي	البيان
دال	0.010	32.021	اختبار مربع كاي بين التفاضل المهني والمؤهل الأكاديمي لعينة البحث
دال	0.000	47.608	اختبار مربع كاي بين التفاضل المهني لعينة البحث وإجابتهم فيما يتعلق بمعرفة الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
دال	0.000	52.161	اختبار مربع كاي بين التفاضل المهني لعينة البحث وإجابتهم فيما يتعلق بمعرفة أسباب محدونية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
دال	0.000	50.275	اختبار مربع كاي بين التفاضل المهني لعينة البحث وإجابتهم فيما يتعلق بمعرفة آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع

2-2-2 اختبار "T. test"

يلخص الجدول رقم (13) نتائج اختبار "T. test" ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين بالنسبة لكل من النقاط التالية:
 - معرفة الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - معرفة أسباب محدونية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - معرفة آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.
 وهذه الفروق كانت لصالح المحاسبين القانونيين، لأن متوسط إجاباتهم أكبر.
- توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين بالنسبة للقسم الرابع والمتعلق بوصف آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع. وهذه الفروق كانت لصالح غير المحاسبين القانونيين، لأن متوسط إجاباتهم أكبر.
- لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة من المحاسبين القانونيين وغير المحاسبين لكل من القسم الثاني والمتعلق بأهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة، والقسم الثالث والمتعلق بأسباب محدونية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. أي أن اختلاف وظيفة عينة البحث ليس له تأثير

معوي ذو دلالة إحصائية على إجابات العينة بالنسبة للقسمين الثاني والثالث في استمارة البحث.

جدول رقم (13): نتائج اختبار "T. test"

المتغير	الاحتمال (المعزول)	قيمة T. test	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	الفرقة	البيان
نأل	0.000	-6.833	1.20	2.73	248	غير محسوب	هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟
			1.02	3.64	106	محسوب قانوني	
نأل	0.000	-7.953	1.16	2.50	248	غير محسوب	هل لديك معرفة بأسباب محتوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟
			1.03	3.53	106	محسوب قانوني	
نأل	0.000	-7.731	1.22	2.53	248	غير محسوب	هل لديك معرفة بأثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟
			1.02	3.58	106	محسوب قانوني	
غير نأل	0.073	-1.801	0.56	3.86	248	غير محسوب	الأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
			0.43	3.97	106	محسوب قانوني	
غير نأل	0.130	1.516	0.55	3.52	248	غير محسوب	أسباب محتوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة
			0.53	3.62	106	محسوب قانوني	
نأل	0.000	3.961	0.63	3.52	248	غير محسوب	أثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع
			0.75	3.21	106	محسوب قانوني	

2-2-3 اختبار معوية معامل الارتباط

يوضح الجدول رقم (14) قيم معاملات الارتباط والمعوية والدلالة بين كل من:

- 1- مدى معرفة العينة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على هذه الأهداف والإجراءات.
- 2- مدى معرفة العينة بأسباب محتوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على هذه الأسباب.
- 3- مدى معرفة العينة بأثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع وبين إجابات العينة على وصف هذه الآثار.

ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

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

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

• معرفة العينة بأسباب محتوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إيجابيات العينة على هذه الأسباب.

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

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

جدول رقم (14): معاملات الارتباط واختيار معنويتها

البيان	النوع	معامل الارتباط	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	الأول	0.212	0.000	دال
هل لديك معرفة بأسباب محتوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	الثاني	0.159	0.003	دال
هل لديك معرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	الثالث	-0.059	0.266	غير دال

2-2-4 تحوّل التباين الأحادي * F *

يوضح الجدول رقم (15) نتائج اختبار * F * تبعاً للموئل الإكاديمي لعينة البحث، ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

1- لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف الموئل الإكاديمي للعينة:

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

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

جدول رقم (15): جدول تطرق القارئ تبعاً للمؤهل الأكاديمي

البيان	المؤهل الأكاديمي	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	قيمة P	الاحتمال (النسبة)	التأثير
على توكيد معرفة بالأحاطف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	دبلوم	18	2.83	1.26	0.443	0.777	غير ذات
	بكالوريوس	223	2.98	1.24			
	ماجستير	68	3.12	1.18			
	دكتوراه	29	3.14	1.22			
	أخرى	16	2.81	1.22			
	إجمالي	354	3.00	1.22			
على توكيد معرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	دبلوم	18	2.94	1.30	0.518	0.722	غير ذات
	بكالوريوس	223	2.79	1.23			
	ماجستير	68	2.88	1.13			
	دكتوراه	29	2.86	1.25			
	أخرى	16	2.44	1.26			
	إجمالي	354	2.81	1.23			
على توكيد معرفة بأثر تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	دبلوم	18	2.94	1.26	0.653	0.625	غير ذات
	بكالوريوس	223	2.78	1.27			
	ماجستير	68	3.03	1.20			
	دكتوراه	29	2.93	1.28			
	أخرى	16	2.69	1.40			
	إجمالي	354	2.84	1.26			
أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	دبلوم	18	4.26	0.45	2.819	0.825	ذات
	بكالوريوس	223	3.86	0.53			
	ماجستير	68	3.95	0.49			
	دكتوراه	29	3.82	0.57			
	أخرى	16	3.87	0.43			
	إجمالي	354	3.90	0.52			
أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	دبلوم	18	3.54	0.81	0.120	0.975	غير ذات
	بكالوريوس	223	3.48	0.55			
	ماجستير	68	3.51	0.53			
	دكتوراه	29	3.38	0.48			
	أخرى	16	3.45	0.44			
	إجمالي	354	3.49	0.55			
آثار خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع	دبلوم	18	3.67	0.80	0.759	0.553	غير ذات
	بكالوريوس	223	3.49	0.68			
	ماجستير	68	3.44	0.64			
	دكتوراه	29	3.50	0.71			
	أخرى	16	3.40	0.65			
	إجمالي	354	3.43	0.68			

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

جدول رقم (16): جدول اختبارات المقارنة

المؤهل الأكاديمي (1)	المؤهل الأكاديمي (2)	الفرق	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة لتصح
بكالوريوس	دبلوم	-0.402	0.002	دبلوم
مستشار	دبلوم	-0.317	0.022	دبلوم
دكتوراه	دبلوم	-0.440	0.005	دبلوم
غيرى	دبلوم	-0.392	0.028	دبلوم

من الجدول السابق، نستنتج وجود اختلاف بين الدبلوم وبقي المؤهلات الأكاديمية، وهذا الاختلاف أو الفرق كان لصالح عينة البحث المتصلة على دبلوم، لأن متوسط إجاباتهم أكبر.

ويوضح الجدول رقم (17) نتائج اختبار F^3 تبعاً للتأهيل المهني لعينة البحث، ومن هذا الجدول يتضح ما يلي:

- 1- لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة:
 - أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - أسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - آثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.
- 2- يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على العبارات التالية، يرجع أو يعزى إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة:
 - المعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - المعرفة بالأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة.
 - المعرفة بآثار تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع.

جدول رقم (17): جدول تحليل التباين تبعاً لتأهيل المهني

البيان	التأهيل المهني	العدد	المتوسط	التباين المعياري	قيمة F	الاحتمال (المعروف)	الذاتية
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	148	2.69	1.26	7.287	0.000	دال
	زمناء سعودية	60	3.15	1.16			
	زمناء أمريكية	32	3.88	1.04			
	زمناء بريطانية	13	3.00	1.53			
	أخرى	101	3.10	1.06			
	إجمالي	354	3.09	1.22			
هل لديك معرفة بأسباب معنوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	148	2.43	1.16	8.873	0.000	دال
	زمناء سعودية	60	3.03	1.22			
	زمناء أمريكية	32	3.59	1.27			
	زمناء بريطانية	13	2.69	1.49			
	أخرى	101	2.99	1.85			
	إجمالي	354	2.81	1.21			
هل لديك معرفة بآثار التغيير في خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	لا يوجد	148	2.45	1.22	8.860	0.000	دال
	زمناء سعودية	60	3.03	1.25			
	زمناء أمريكية	32	3.66	1.23			
	زمناء بريطانية	13	2.62	1.45			
	أخرى	101	3.07	1.12			
	إجمالي	354	2.84	1.26			
أهداف وإجراءات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	لا يوجد	148	3.88	0.47	0.536	0.709	غير دال
	زمناء سعودية	60	3.90	0.55			
	زمناء أمريكية	32	4.00	0.48			
	زمناء بريطانية	13	3.78	0.42			
	أخرى	101	3.80	0.60			
	إجمالي	354	3.90	0.52			
أسباب معنوية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة	لا يوجد	148	3.43	0.48	2.088	0.082	غير دال
	زمناء سعودية	60	3.65	0.62			
	زمناء أمريكية	32	3.56	0.56			
	زمناء بريطانية	13	3.54	0.61			
	أخرى	101	3.44	0.57			
	إجمالي	354	3.49	0.55			
آثار التغيير في خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع	لا يوجد	148	3.44	0.60	1.836	0.121	غير دال
	زمناء سعودية	60	3.69	0.69			
	زمناء أمريكية	32	3.27	0.79			
	زمناء بريطانية	13	3.54	0.68			
	أخرى	101	3.35	0.74			
	إجمالي	354	3.43	0.68			

ولمعرفة أي من التأهيل المهني يوجد، وبإنها هذا الفرق أو الاختلاف، تم عمل اختبار تفسر فرق ممكن (L.S.D) ومن خلاله تم الحصول على الجدول التالي:

جدول رقم (18): جدول اختبارات المقارنة

البيان	التأهيل (1) المهني	التأهيل (2) المهني	الفرق	الاحتمال (المعنوية)	الدلالة لصالح
هل لديك معرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	رسالة سعودية	-0.461	0.011	رسالة سعودية
	لا يوجد	رسالة أمريكية	-1.186	0.000	رسالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-0.419	0.007	أخرى
	رسالة سعودية	رسالة أمريكية	-0.725	0.005	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	رسالة بريطانية	0.875	0.025	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	أخرى	0.776	0.001	رسالة أمريكية
هل لديك معرفة بأسباب معنوية القلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة؟	لا يوجد	رسالة سعودية	-0.608	0.001	رسالة سعودية
	لا يوجد	رسالة أمريكية	-1.168	0.000	رسالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-0.564	0.000	أخرى
	رسالة سعودية	رسالة أمريكية	-0.560	0.028	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	رسالة بريطانية	0.901	0.019	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	أخرى	0.604	0.011	رسالة أمريكية
هل لديك معرفة بكل تقسيم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة على استقلال المراجع؟	لا يوجد	رسالة سعودية	-0.581	0.002	رسالة سعودية
	لا يوجد	رسالة أمريكية	-1.204	0.000	رسالة أمريكية
	لا يوجد	أخرى	-0.617	0.000	أخرى
	رسالة سعودية	رسالة أمريكية	-0.623	0.019	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	رسالة بريطانية	1.041	0.009	رسالة أمريكية
	رسالة أمريكية	أخرى	0.587	0.017	رسالة أمريكية

2-3 الاختبار فرضيات البحث

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

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

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (14) أن هناك ارتباط طردي ذو دلالة إحصائية بين معرفة العينة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على هذه الأهداف والإجراءات، مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بالأهداف والإجراءات، كلما زادت قدرتها على تحقيق أهدافها وتنفيذ إجراءاتها. كذلك نجد من الجدول رقم (17) أن هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة

يرجع إلى اختلاف التأهل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بالأهداف والإجراءات التي يقوم عليها مفهوم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الأولى من فرضيات البحث.

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

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (14) أن هناك ارتباط طردي ذو دلالة إحصائية بين معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على هذه الأسباب والتي تتضمن الخصائص السوق والعمل والتشريع النظامي والمهني. مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات كلما زادت قدرتها على مواجهة هذه التحديات. كذلك نجد من الجدول رقم (17) أن هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة يرجع إلى اختلاف التأهيل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بأسباب محدودية الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الثانية من فرضيات البحث.

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

لاختبار هذه الفرضية، نجد من الجدول رقم (14) أن هناك ارتباط عكسي بين المعرفة بالتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة وبين إجابات العينة على آثار هذه الخدمات على استقلال المراجع. مما يعني أنه كلما زادت معرفة العينة بالتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة كلما كان له تأثير سلبى على استقلال المراجع. كذلك نجد من الجدول رقم (17) أن هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة يرجع إلى اختلاف التأهل المهني للعينة بالنسبة للمعرفة بالتأثير تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة. وهذا يعني قبول الفرضية الثالثة من فرضيات البحث.

3- الخلاصة والعقمة

3-1 الخلاصة

سبق الإشارة إلى أن هدف هذا البحث يكمن في توضيح مفهوم القيمة المضادة لمراجعة الحسابات وكشف الثغاب عن معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية. ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك على توظيف أفكار ومفاهيم مستمدة من نظرية الوكالة كما فسحتها دراسة (Benston, 1985)، وبالأخص فيما يتعلق بالمقاييس المتعلقة بالعرض والطلب. ويستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توفير دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن مفاهيم وأهداف وأساليب الممارسات المهنية الحديثة المرتبطة بمراجعة الحسابات وبيان معوقات تقديمها والطلب عليها في المملكة العربية السعودية، خاصة في ظل انتشار أدوات المحاسبة والمراجعة على عدد متزايد من هذه الدراسات. توفر مثل هذه الدراسات من الممكن أن يقدم أساساً كتابياً لدراسات أخرى مرتبطة على سبيل المثال بمدى تأثير عدم نجاح المكاتب المحاسبية كقوة كبرى في السعودية في تسويق خدمات المراجعة الحديثة (إلآتي تقدم بواسطة نظرتها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسية، أو تقييم أهمية القيمة المضادة لمراجعة الحسابات في جعلها الرابع بالنسبة للأطراف المستفيدة من عمل المراجع بخلاف الإدارة (مثل الملاك والمقرضين وغيرهم)، وما إذا كان تقديم مثل هذه القيمة المضادة بجانب المراجعة يسهم في دعم الإصلاح والتكيفية وبالتالي تفعيل دور الرقابة والمساءلة على عسل إدارات المنشآت الاقتصادية في السعودية، أو تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في احتواء والتكلم مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة، أو تقييم دور جمعية المحاسبة السعودية وأسام المحاسبة في الجامعات السعودية في إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغير المفاهيم والمظاهر المحاسبية والتهوض بمستوى الوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

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

- 1 - إن مفهوم القيمة المضخفة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.
- 2 - تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضخفة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة باقتصاديات السوق والعمل والقترب النظامي والمهني.
- 3 - إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضخفة يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

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

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

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

- 1- إن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات يعتمد على تحقيق مجموعة من الأهداف من خلال تنفيذ مجموعة من الإجراءات غير التقليدية.
- 2- تعود محدودية مستوى الطلب على خدمات مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في المملكة العربية السعودية إلى عوامل مرتبطة بالخصائص السوق والعمل ولتتبع النظام والمهني.
- 3- إن تقديم خدمات مراجعة الحسابات ذات لقيمة المضافة يؤثر سلباً على استقلال المراجع.

3-2 الخاتمة

في ختام هذا البحث يورد الباحثان فيما يلي عدداً من التوصيات التي خصصا إلیها بعد إجراء الدراسة الميدانية:

- 1 - زيادة الاهتمام بشكل أكبر بالبحوث والدراسات المرتبطة بتطوير أساليب ممارسات مهنة مراجعة الحسابات والبحث عن أساليب لمعالجة المعوقات التي تحول دون انتشار الخدمات منها، من خلال تشجيع الباحثين على اتباع أطر نظرية مختلفة سواء كانت مستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية، وذلك لفتح مجالات أكبر أمام الباحثين تمكنهم من الوصول إلى نتائج متفاوتة تساهم في تكوين تصور شامل عن مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات ومعوقات تقديمها والطلب عليها في بيئات مختلفة.
- 2 - تطبيق مفهوم القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في بيئة المملكة العربية السعودية يتطلب وجود شفافية أكبر في السوق السعودي، فوافر المعلومات عن الأهداف والاستراتيجيات للشركات وأدائها ونتائجها المالية ومناقشتها يعد أساسياً لتطبيق مراجعة الحسابات بمفهومها القائم على تقديم القيمة المضافة، تلك المعلومات يفترض أن تكون متاحة عن طريق وزارة التجارة والترف التجارية، وتستمد أهمية إتاحة فرص تقديم مراجعة الحسابات ذات القيمة المضافة في السعودية إلى إقبال السوق السعودي على اقتراح وشيك بعد انضمام المملكة للاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- 3 - ضرورة تعديل دور الهيئة السعودية المحاسبين القانونيين بسفها الجهة القائمة على تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية في متابعة تطور أساليب الممارسات المهنية ودراسة مدى ارتباط أي نهج ممارسة حديث بالمسببات المهنية ومعاييرها وواجبها السلوكية وتحديد ما إذا كان هناك ضرورة لإصدار معايير أو قواعد تحكم تطبيقه.

4- ضرورة إيجاد آلية للتعاون بين المكاتب المهنية وبالأخص الكبرى منها لتوحيد الجهود التي تبذل في تطوير أساليب الممارسات للخدمات المهنية وإيجاد هوية مشتركة لها وتقريب المستفيدين من هذه الخدمات بأصالتها ومتطلبات إجرائها وميزاتها الإنشائية.

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

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

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

1- مدى تأثير عدم نجاح المكاتب المحاسبية الدولية الكبرى في السعودية فسي تسويق خدمات المراجعة المحببة (و التي تقدم بواسطة نظرائها في دول أخرى عديدة) على علاقة هذه المكاتب مع إدارتها الإقليمية أو الرئيسية.

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

3- تقييم دور الهيئة السعودية للمحاسبين لقاتونيين في احتواء واقتسام مع تطور مفاهيم وأساليب ممارسة المهنة.

4- تقييم دور جمعية المحاسبة السعودية وأسام المحاسبة في الجامعات السعودية فسي إجراء الدراسات والبحوث المتعلقة بتغير المفاهيم والمظاهر المحاسبية والتقنوس بمستوى السوعي والمعرفة المرتبطة بهما.

قائمة المراجع

المراجع العربية:

- السبحري، فهدة سلطان (1426هـ-). موضوعات ناقصة في مراجعة الحسابات (جدة: مطبع السروات).
- السبحري، فهدة سلطان والنعفري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-). رصد ملامح أجود التولفات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 18، العدد 2، من ص 117-151، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1425هـ-).
- السبحري، فهدة سلطان والنعفري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-). حمولة التولفات المترتبة بطريقة عدل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسؤوليتهم في المسئلة لجمعية السعودية - مؤثرات اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، 16-18 ربيع الأول 1426هـ-/25-27 أبريل 2005م).
- السبحري، فهدة سلطان والنعفري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-). أجود التولفات المترتبة بمعلومات الوفاء وبشقيبات الأطراف المساعدة ونكث تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المسئلة لجمعية السعودية بالتنديت المعاصرة، المؤثرات الطبق السنوي الرابع حول الرقابة والإنتاج: إيمترالوجيات الأصائل في مواجهة التحديت المعولمة، (عمان: جامعة فوالتلهايا، 5-6 سافر 1426هـ-/15-16 مارس 2005م).
- الشاطري، إيمان حسين والنعفري، حسام عبدالمحسن (1427هـ-). تأخلفن مستوى كعاب المراجعة والكزه على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكتب المراجعة في المسئلة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 20، العدد 1، من ص 81-132، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1427هـ-).
- الضحيان، سعود بن ضحيان (1422هـ-). معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS الجزء الأول: الكتاب الثاني، سلسلة بحوث منهجية، (الرياض: مطابع ثقافية).
- الضحيان، سعود بن ضحيان وحسن، عزت عبدالحميد محمد (1423هـ-). معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS الجزء الثاني، الكتاب الرابع، سلسلة بحوث منهجية، (الرياض: مطابع ثقافية).
- العصوي، زهم عمر والنعفري، حسام عبدالمحسن (1428هـ-). أدائية مراكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المسئلة العربية السعودية في مواجهة تشكائل والتنديت المعاصرة: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 21، العدد 1، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1428هـ-/2007م).
- النعفري، حسام عبدالمحسن (1424هـ-). مراجعة الحسابات في المسئلة لجمعية السعودية، (جدة: مطبع السروات).
- النعفري، حسام عبدالمحسن (1424هـ-). التوسع نطاق الخدمات المهنية والكزه على مكتب المراجعة التي تعمل في المسئلة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 17،

- العدد 2، من ص 115-151، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز - 1424هـ).
- العقري، حسام عبدالمحسن (1425هـ)-، مخلفين مستوى أكمل للراجعة والكثرة على مكاتب للراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 64، من ص 286-299، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1425هـ/2004م).
- العقري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-)، توطين (سودا) مكاتب للراجعة في المملكة العربية السعودية، الملتقى الثاني الأول، (القائمة: قائمة الأوراق، 14-16 ربيع الأول 1425هـ/3-5 مايو 2004م).
- العقري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-)، آثار الالتزام بمعايير الراجعة المحلية على مكاتب الراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 1، من ص 165-203، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1425هـ-، قائمة العشرة لمحل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والثقافية وتدورها في دعم الرقابة والمساهمة في الشركات السعودية، (لتقرير) قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، 18-19 شعبان 1424هـ/14-15 أكتوبر 2003م).
- العقري، حسام عبدالمحسن (1427هـ-)، من حساب المحاسب القانوني، (جدة: مطابع لبروات).
- القاضي، سالم علي والعقري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-) آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب الراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 19، العدد 2، من ص 187-224، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1426هـ-).
- المطيري، عبيد سعد والعقري، حسام بن عبد المحسن (1423هـ-)، التطور الاستراتيجي لمنهية المحاسبة والراجعة السعودية في ضوء التغيرات منتظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، العدد 42، العدد 3، من ص 497-351، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1423هـ-).
- المطيري، عبيد سعد ومتولي، طلعت عبدالمعظم (2002م)، التداعج البحثية المعاصرة (التصويري والتفدي) وعلاقتها من البحوث العربية في المحاسبة، المجلة العربية للمحاسبة، العدد 5، العدد 1، من ص 1-37 (مجلة البحرين، جامعة البحرين).
- شاهين، إبراهيم عثمان (2003م)، الراجعة دراسات معاصرة وحالات عملية، مكة، (القاهرة: مؤسسة نيل للطباعة).

المراجع الأجنبية:

- Abbott, A. (1996), "The Emerging Role of Internal Audit", *Management Accounting* January, Vol. 74, No. 1, pp.1-60.
- Arrusada, B. (1999), "The provision of Non-Audit Services by Auditor: Let the Market Evolve and Decide", *International Review of Law and Economics*, Vol. 19, No. 2, pp. 513-531.
- Australian National Audit Office (ANAO), (1998), *Internal Audit, (ANAO: the Auditor General Audit Report, No. 46, Commonwealth of Australia).*

- Beit, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H. (1997), *Auditing Organizations Through a Strategic-Systems Lens*, (KPMG: the KPMG Business Measurement Process, Peat Marwick LLP).
- Beaston, G. J. (1985), "The Market for Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 4, No. 1, pp. 33-79.
- Berardino, J. (2002), "Andersen CEO Outlines Audit Reforms", *Washington*, Feb. 6, 2002 - Andersen Worldwide CEO, Smart Pros Editorial Staff.
- Boo-Read, G. (2000), "Internal Auditors and Value-Added Approach: the New Business Regime", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 4, pp. 128.
- Brands, K. M. (1998), "KPMG Peat Marwick's Business Measurement Process Implementing Change", *Management Accounting*, January, Vol. 1, No. 72, 212-254.
- Chiesa, V., Coughlan, P. and Chris, A. V. (1996), "Development of a Technical Innovation Audit", *Journal of Product Innovation Management*, Vol. 13, No. 2, pp. 105-136.
- Citron, D. (2003), "The UK's Framework Approach to Auditor Independence and the Commercialization of the Accounting Profession", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 16, No. 2, pp. 244-274.
- Collins, C. P. and Sutton, S. G. (2002), "Defrauding the Public Interest: A Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 3, pp. 297-310.
- Daly, B. A. and Schuler, D. K. (1998), "Redefining a Certified Public Accounting Firm", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 549-567.
- Deloitte and Touche, (2002), *Policies and Procedures Manual*, (Baker Abukhair and Co. Office, Riyadh, Saudi Arabia).
- Ernst & Young, (1994), *the Audit Innovation Vision Summary*, (Ernst & Young, 1994).
- Ernst & Young, (1995), *Creating Capital Advantage. How Ernst and Young is Reinventing the Audit*, (Ernst & Young, 1995).
- Ernst & Young, (1996), "Ernst and Young's Global Vision", *E and Y Worldwide*, Issue. 5, pp. 2-5.
- Ernst & Young, (2005), *Policies and Procedures Manual: Global Audit Methodology*, (Ernst & Young, Accomplished by: 30/6/2005).
- Firth, M. (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 29, No. 5/6, pp. 661-693.
- Hagedorn, R. P. and Vogelius, P. (2003), "What is Value-Adding? Contradictions in the Practice of BPR in a Danish Social Service Administration", *New Technology, Work and Employment*, Vol. 18, No. 1, pp 20-34.
- Hammer, M. and Stanton, S. (1995), *The Reengineering Revolution*, (London: Harper Collins).
- Higson, A. (1997), "Development in Audit Approaches: from Audit Efficiency to Audit Effectiveness", Chapter 11; pp. 198-215, in Sherer, M. and Turkey, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).

- Hirsh, R. S. (1989), "An Integrated Risk Based Approach to Auditing Computerized Information Systems will Keep EDP Audit off Shaky Grounds in the 1990s", *EDPAC 1989 9th Annual Conference*, April 17, Rotoman, New Zealand.
- Hauck, T. (1998), "Audits Are Changing", USA, Available from: <http://accounting.smartpro.com/X9585.xml>, Accessed time: 24/12/2005, Audit Watch Inc, All Rights Reserved, 2005, smart pro Ltd.
- Houghton, K. and Jubb, C. (1999), "The Cost of Audit Qualification: The Role of Non-Audit Services", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 8, No. 6, pp. 215-240.
- Hutchins, G. (2002), "Add Value to Quality Audits", Milwaukee, *Quality Progress*, Vol. 35, No. 9, pp. 74-75.
- Jeppesen, K. K. (1998), "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3, pp. 517-539.
- Karlsson, A. and Sjöberg, M. (2004), *The Division of Audit Non-Audit Services: An Investigation of the Effects of Section 201 of the Sarbanes-Oxley Act on the Activities of Swedish Auditing Firms*, (Göteborg University, Department of Business Administration).
- Kinney, W., Palmrose, Z. and Scholz, S. (2004), "Auditor Independence Non-Audit Services, and Restatements: was the U.S. Government Right?", *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, No. 3, pp. 561-588.
- KPMG, (1999), *The Financial Statement Audit - Why a New Age Requires an Evolving Methodology*, (KPMG's Assurance and Advisory Services Center, 1999 KPMG LLP, the U.S.A Member Firm of KPMG International, a Swiss Association, All rights reserved 10758 at, pp.1-20).
- Kwak, M. (2002), "The Effect of Non-Audit Fees on Accounting Practices", *Mit Sloan Management Review*, Vol. 43, No. 4, pp. 14-15.
- Lee, T. A. (1970), "The Nature of Auditing and its Objectives", *Journal of Accountancy*, April, pp. 292-296.
- Lehman, C. and Tinker, T. (1987), "The 'Real' Cultural Significance of Accounts", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 5, pp. 503-522.
- Pany, K. and Reekers, P. (1983), "Auditor Independence and Non-Audit Services: Director Views and their Policy Implication", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 2, No. 3, pp. 43-62.
- Pong, C. and Turley, S. (1997), "Audit Firms and Audit Market", Chapter 7; pp. 85-101, in Sherr, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Sabri, N. (1993), "Auditor Involvement in Non-Audit Services: An Empirical Study in a Developing Environment", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 2, No. 7, pp. 159-170.
- Sharma, D. and Sidhu, J. (2001), "Professionalism vs Commercialism: The Association between Non-Audit Services (NAS) and Audit Independence", *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 28, No. 5/6, pp. 563-594.
- Stevens, M. (1991), *The Big Six: The Selling out of America's Top Accounting Firms*, (New York: Touchstone).
- Turpen, R. (1995), "Audit Fees What Research Tells Us. (Auditing)", *The CPA Journal Online*.
- Weil, J. and Tannenbaum, J. (2001), "Big Companies Pay Audit Firms Move for other Services", *Wall Street Journal*, Eastern Edition, New York, pp. 1-2.