

جودة الاداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في
المملكة العربية السعودية: نظرة تحليلية

د. محمد بن حمد المغيولي

استاذ المحاسبه والمراجعة المساعد بجامعة الملك سعود - الرياض

6 نوفمبر 2004م

المخلص

يهدف هذا البحث الى التعرف على الواقع الحالي لجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وتقديم بعض الإقتراحات لتحسين جودة الأداء المهني. وقد أظهرت نتائج البحث انخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة مما قد يعرض تلك المكاتب الى إحتمال المسائلة القانونية خاصة مع تعاظم دور سوق رأس المال وبالتحديد سوق الأسهم وقرب إنضمام المملكة لمنظمة التجارة العالمية. فقد أظهرت النتائج أن المخالفات النظامية لمعايير المحاسبة تأتي في المرتبة الأولى من حيث العدد-20 مخالفة- وبنسبة 54% من إجمالي المخالفات ، وان ما نسبته 35% من تلك المخالفات حدثت في معيار العرض والإفصاح. وشملت مخالفات معايير المحاسبة بالإضافة الى معيار العرض والأفصاح، معيار توحيد القوائم المالية، معيار المخزون السلعي، معيار الإيرادات ، معيار الإستثمار في الأوراق المالية، معيار الأصول الثابتة، معيار الزكاة، معيار العملات الأجنبية، وأخيراً معيار المصروفات الإدارية والتسويقية. كما أظهرت نتائج البحث ان المخالفات النظامية لمعايير المراجعة تأتي في المرتبة الثانية وبعدها 12 مخالفة، وشملت ما يلي: معيار التقارير، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة. كما وشملت المخالفات النظامية مخالفتين للرأي المهني رقم 20 والرأي المهني رقم 5 والصادرة عن لجنة معايير المراجعة في الهيئة، ومخالفة واحدة لكل من نظام الشركات الصادر عن وزارة التجارة ونظام البنوك الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي. كما أظهرت نتائج البحث أن النسبة الأكبر من المكاتب، 76% من مفردات العينة، ترى ان السبب الجوهرى في بذل هذه المكاتب عناية مهنية منخفضة هو المنافسة الحادة بين المكاتب والتي تجبر عدد كبير منها على قبول عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة جداً. وتقتراح هذه المكاتب بقيام الهيئة بتحديد سقف لتكلفة ساعة المراجعة وإلزام جميع المكاتب التي تقوم بمراجعة شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة بهذا السقف كحدى أدنى. و بالإستناد على هذه النتيجة سعى البحث نحو اقتراح هذا السقف الرقى على الهيئة بغية المساهمة في تحسين الأداء المهني لهذه المكاتب. فمن خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي

(Simple Linear Regression) تم دراسة العلاقة السببية بين الإيرادات أو الأتعاب الفعلية كمتغير تابع والساعات المنصرفة لكل المكاتب مجتمعة كمتغير مستقل ومقدار ثابت يعبر عن معدل تكلفة ساعة خدمة المراجعة. وبإخضاع هذا النموذج لمحددات معنوية القيم ومصداقية التنبؤ جاءت النتائج بالاثبات في المدلول على صحة وجود علاقة سببية خطية بين الإيرادات أو الأتعاب الفعلية والساعات المنصرفة. وقد أظهر هذا النموذج مقدار المعامل (α) 295 ريال وهو يمثل معدل تكلفة ساعة خدمة المراجعة. هذه النتائج تقترح استخدام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مبلغ 295 ريال كسقف أدنى لتكلفة ساعة خدمة المراجعة يتم تعميمه على مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة.

1. إطار البحث

يعرض هذا القسم من البحث الإطار العام متضمنا المقدمة ومشكلة البحث وأهداف البحث وأهمية البحث وحدود البحث وأخيرا تنظيم البحث.

1.1 المقدمة ومشكلة البحث:

لاشك بان مهنة المحاسبه والمراجعة وتأطير اسسها في اقتصاد نامي كا اقتصاد المملكة العربية السعوديه قد عاشت وتعيش حالات من التطور والنمو فبدات هذه الصناعة في الازدهار والتقدم مع تنامي الاقتصاد السعودي بشكل كلي. وقد كان من نتائج هذا التنامي في هذه الصناعة قيام هيئة خاصة بالمحاسبين القانونيين (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، SOCPA) في عام 1991م والتي ينتمي اليها حتي نهاية عام 2003م مامجموعه 104 مكتب محاسبة ومراجعة. وخلال السنة الحالية حدثت تطورات اقتصادية كبيرة خلقت تحديات جديدة للمهنة. لعل من أهم هذه التطورات الاقتصادية هو تعاظم دور سوق رأس المال وبالتحديد سوق الأسهم وقرب إنظام المملكة لمنظمة التجارة العالمية. فمع قرب احتمالات انفتاح أسواق المملكة للشركات الأجنبية ومع زيادة الطلب على المعلومات المحاسبية المعتمدة مهنيا لتلبية احتياجات هيئة سوق المال في المملكة أصبحت مهنة المراجعة جزء من نظام الرقابة العام وتقوم بدور هام في مراقبة الجوانب الأخلاقية في ممارسة النشاط الإقتصادي. تلك التحديات سوف تؤدي إلى الزيادة في إحتمال تعرض مكاتب المحاسبة والمراجعة للمسائلة القانونية في حالة انخفاض مستوى جودة أداءها المهني. وتتمثل مشكلة البحث في التعرف على الواقع الحالي لجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وتقديم بعض الإقتراحات لتحسين جودة الأداء المهني.

ويمكن صياغة مشكلة البحث بطريقة أخرى في السؤالين التاليين:

السؤال الأول هو، ماهو واقع جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة؟ أما السؤال الثاني فهو، ماهي الوسائل التي يمكن اقتراحها لتطوير جودة الأداء المهني في المملكة؟

2.1 أهداف البحث

- يتمثل الهدف الأساسي من البحث في عرض وتحليل واقع جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، ويتم ذلك من خلال :
1. اجراء دراسة استكشافية لنوعية وطبيعة المخالفات النظامية في سوق مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة.
 2. اقتراح الوسائل التي يمكن استخدامها لتحسين جودة الأداء المهني في المملكة.
 3. عرض للدراسات السابقة في مجال الرقابة على جودة الأداء المهني بهدف رسم الإطار العام القانوني والتطبيقي لموضوع البحث.

3.1 أهمية البحث

يشير الحيزان (2003م) في دراسته المسحية لإتجاهات البحوث في المملكة إلى ندرة البحوث التي تعتمد على بيانات ومعلومات حقيقية عن نوعية وطبيعة الخدمات المهنية المقدمة في المملكة العربية السعودية. وتبرز أهمية هذا البحث في أنه البحث الأول من نوعه والذي يقوم على الفحص المباشر لواقع سوق مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة، وبالتالي تمثل نتائج البحث اضافة علمية تفتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي في المستقبل. أيضا هذا البحث يعتبر حاجة ملحة للإطراف المعنية سواء للجهات المنظمه كالهئية السعودية للمحاسبين القانونيين وهيئة سوق المال او لمكاتب المحاسبه والمراجعة ذاتها وكذلك للعملاء المستفيدين من مثل تلك الخدمات. فمن جهة سوف تمكن نتائج هذه الدراسة المسؤولين عن تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين من تفعيل دور البرنامج في تحسين الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة. ومن جهة أخرى ستسهم نتائج هذا البحث في تعريف هيئة سوق المال في المملكة بواقع سوق خدمة المراجعة في المملكة واهمية وجود برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني ودوره في متابعة نوعية الممارسات المهنية لمكاتب المحاسبة والمراجعة وطبيعتها والتعرف ولو بشكل مبدئى على مدى التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة

والتعليمات المهنية الاخرى الصادرة عن الجهات المختصة. كذلك تعرف مكاتب المحاسبة والمراجعة على درجة التنافس القائم ومستوي الأداء المهني المقدم، وتعرف عملاء تلك المكاتب على تناسب الأتعاب الذي يتحملونها مع المنفعة المحصلة من الخدمة عامل آخر يزيد من أهمية هذا البحث.

4.1 حدود البحث

يتحدد نطاق البحث في ضوء ما ذكر من اهداف اعلاه، فسوف يقتصر البحث والتحليل على خدمة المراجعة المقدمة من مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية والتي قدمت معلومات للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وفق متطلبات الفحص السنوي والفحص الدوري في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني. كذلك سوف يقتصر البحث على حل أهم المشاكل التي قد تظهرها النتائج حين فحص نوعية الممارسات المهنية ووجود عدم إلتزام من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة بالأحكام والأنظمة ووالمعايير المهنية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

5.1 منهجية البحث وتنظيمه

يعتمد هذا البحث على المنهج الوصفي والذي يقوم بتجميع البيانات المتعلقة بمتغيرات البحث، ومن ثم تحليل وتفسير نتائج البحث. ويعد هذا المنهج ملائماً لإهداف هذا البحث حيث يتمحور حول معرفة وفهم ظاهرة معينة كما هي في الواقع الفعلي، إضافة الى أن منهج هذا البحث يتفق مع البحوث العلمية التي تناولت موضوعات مشابهة مثل تلك التي درست أنشطة لجان المراجعة (Gendron, Bedard, and Gosselin 2004; Cohen, Krishnamoorthy, and Wright 2002).

وارتباطاً بهدف البحث يتم تنظيم البحث على النحو التالي:

بعد تناول اطار البحث في القسم الأول، يتناول القسم الثاني الإطار الفكري للبحث من خلال استعراض الدراسات السابقة والأنظمة ووالمعايير المهنية المرتبطة بموضع

البحث. ويعرض القسم الثالث مجتمع وعينة البحث. وفي القسم الرابع عرض نتائج الدراسة ، بينما يتضمن القسم الخامس والأخير عرض لخلاصة البحث والتوصيات.

2. الدراسات السابقة

أن مصطلح "مراقبة جودة الأداء" يستخدم في الأصل في القطاع الصناعي، حيث يقصد به مجموعة الوسائل والطرق المنتظمة لفحص وإختيار سلعة معينة بغية ضمان تحقق مواصفات معينة ، كما يقصد بمصطلح "مراقبة جودة الأداء" مجموعة العمليات والأساليب الإحصائية التي ترتبط بعملية التصميم والتخطيط لجودة المخرجات (Hwang and Aspinwall 1991). وفي مجال المراجعة تعني رقابة الجودة مجموعة السياسات التي يقرها مكتب المراجعة أو يقرها فريق مؤهل من خارج مكتب المراجعة للرقابة على الأداء المهني للمكتب والتأكد من الحصول على أحسن أداء للخدمة. ولقد نشأت فكرة تنظيم برنامج للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية ونتيجة لكثرة الدعاوي المرفوعة من قبل الشركات ضد مكاتب المحاسبة والمراجعة (Wilcox 1994). ففي عام 1977م قام معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) بإنشاء قسما مهمته إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء المهني بمكاتب المحاسبة والمراجعة، وتتكون عضويته من مكاتب المحاسبة والمراجعة، ويتكون هذا القسم من شعبتين، تضم الشعبة الأولى مكاتب المحاسبة والمراجعة التي يتعامل عملاءها مع هيئة تداول الأوراق المالية، وتضم الشعبة الثانية المكاتب التي ليس لعملاءها أي تعامل مع هيئة تداول الأوراق المالية (Belkani 1987). وفي يناير 1990م وضعت قواعد وشروط لقبول العضوية، منها إلزام كل مكتب يقوم بمراجعة شركات تخضع لإختصاص هيئة تداول الأوراق المالية SEC الإشتراك في عضوية الشعبة الأولى. وقد توصلت بشكل عام الدراسات التي تناولت وجود مثل هذا النظام الرقابي على خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة إلى أهميته الكبيرة كخاصية من خصائص جودة المراجعة (Schroeder, Solomon, and Vickery 1986 ; Sutton and Lampe 1991; Dies and Giroux 1992 ; Carecelo, Hermanson, and McGrath 1992).

وفي عام 2002م وبعد الفضائح المحاسبية لعدد كبير من الشركات الأمريكية الكبيرة ومنها شركة أنرون Enron وشركة وولد كوم Worldcom، أصدر الكونجرس الأمريكي قانونا سمي بقانون ساربينز-أوكسلي (Sarbares-Oxley Act). تضمن هذا القانون انشاء هيئة تخضع لاختصاص هيئة تداول الأوراق المالية SEC تسمى "هيئة الإشراف المحاسبي للشركات المساهمة العامة Accounting Oversight Board of Public Companies، ومن أهم واجبات هذه الهيئة (خضير 2004م):

- القيام بعمليات فحص سنوي على جودة الأداء لمكاتب المحاسبة التي تراجع أكثر من 100 شركة وفحص دوري كل 3 سنوات للمكاتب الأخرى.
- التأكد من اعتماد تقارير المراجعة من شريك ثان بخلاف الشريك المشرف على العملية المراجعة.
- التأكد من تبنى مكاتب المحاسبة المسجلة لدى الهيئة بمعايير لرقابة الجودة.

- التأكد من تقديم المراجع الخارجي تقويم لنظام الرقابة الداخلية لكل شركة مساهمة يتم مراجعتها، وتقديم وصفا دقيقا لاي عيوب مهمة في النظام.

وفي المملكة العربية السعودية ، خص نظام المحاسبين القانونيين في مادته التاسعة عشر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) بصلاحيه تطوير وتنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ، وأناط النظام بمجلس إدارة الهيئة وضع التنظيم الإداري المناسب واللازم لإدارة البرنامج. وتنفيذا لذلك قام مجلس إدارة الهيئة بتطوير واعتماد "برنامج مراقبة جودة الاداء المهني" بالقرار رقم 2/2 وتاريخ 1995/2/13م . وبشكل عام يمثل البرنامج وسيلة للتحقق من التزام مكاتب المحاسبة والمراجعة بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة. ووفقا لما يتطلبه البرنامج ؛ يتعين على مكتب المحاسبة بصرف النظر عن حجمه أو شكله النظامي الالتزام بمايلي:

1. تزويد الهيئة ببيانات دورية عن المكتب ، خلال فترة لاتزيد عن (90) يوما من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب، بالمعلومات والبيانات التي تمكن

المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة جودة الممارسة المهنية لمكتب المحاسبة وطبيعتها والتعرف بشكل أولي على مدى التزام المكتب بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والمراجعة والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة ومساعدة فريق الفحص في تخطيط وتنفيذ عملية الفحص. وقد تضمن القسم الثالث من برنامج مراقبة جودة الاداء المهني شرحاً مفصلاً لتلك المتطلبات.

2. تطبيق رقابة نوعية ملائمة تتفق مع معايير الرقابة النوعية المعتمدة من مجلس ادارة الهيئة بالقرار برقم 2/8 وتاريخ 1418/9/8هـ. وتشمل هذه المعايير قسمين يتضمن القسم الأول منها تعريفاً للرقابة النوعية وهدفها ونطاقها. ويتضمن القسم الثاني أهداف ومسئولية الالتزام بمعايير الرقابة النوعية وعناصرها والتي تتكون من: الاستقلال، وتخصيص المساعدين للعمليات، والمشورة، والإشراف، والتوظيف، والتطوير المهني والتدريب لموظفي المكتب، وتقويم اداء الموظفين وترقيتهم، وقبول العملاء واستمرارية العلاقة معهم، الفحص الداخلي الدوري، وأخيراً الالتزام بأحكام نظام المحاسبين القانونيين ولوائحه والانظمة الأخرى ذات العلاقة بعمل المحاسب القانوني.

3. قبول المكاتب قيام فريق الفحص المعين من الهيئة بتنفيذ الفحص وفقاً لما يلي:

أ- فحص البيانات السنوية (الفحص السنوي). ويتضمن هذا الفحص البيانات والمعلومات التي يتعين على المكاتب تقديمها للهيئة سنوياً خلال فترة لا تزيد عن ثلاثة أشهر من تاريخ نهاية السنة المالية للمكتب.

ب- فحص الرقابة النوعية لمكاتب المحاسبة والمراجعة (الفحص الدوري) وينفذ هذا الفحص كحد أدنى مرة كل ثلاث سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة، ومرة كل خمس سنوات بالنسبة للمكاتب التي تقوم بمراجعة حسابات الشركات الأخرى.

وتعتبر هذه المتطلبات الثلاث للقاعدة الأساسية التي يعتمد عليها برنامج الهيئة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة. وقد شرعت الهيئة وفور اعتماد "معايير الرقابة النوعية" بإعداد دليل فحص الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والمراجعة. وتضمن هذا الدليل إجراءات الفحص التي يجب الإلتزام بها عند تنفيذ البرنامج ، والمتطلبات الأساسية من حيث نطاق الفحص ودراسة وتقويم الرقابة النوعية واختيار العمليات التي سيتم فحصها ، والفروع التي ستتم زيارتها وتقرير الفحص. وقد تم اعتماد هذا الدليل من قبل مجلس إدارة الهيئة بقراره رقم 3/4 وتاريخ 1419/7/5 هـ الموافق 1998/10/25 م. والجدير بالذكر ان الهيئة قامت بالاستعانة بالمعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) في تطوير هذا الدليل بالإضافة الى الاشراف على تطوير وتنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وتقديم المشورة للفاحصين ومكاتب المحاسبة أثناء تنفيذ الفحص.

وقد بدأ تطبيق البرنامج في عام 1998 م من خلال الفحص السنوي، بينما بدأ الفحص الدوري في شهر مايو 2001 م. ومع نهاية 2003 م ونظراً لبعض الصعوبات المهنية والمالية توقف البرنامج ككل بعد ان أكملت الهيئة عمل فحص دوري لـ 23 مكتب، من أصل 104 مكتب مرخص له بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة. وقد كانت آخر سنة فحص للخدمات المقدمة خلال عام 2001 م.

وبرغم أهمية هذا البرنامج ، إلا أن اهتمام الباحثين يمكن القول عنه انه معدوم فيما يتعلق بمعرفة واقع تجربة الرقابة على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية ودور البرنامج في تحسين جودة الأداء المهني للمكاتب. فمن خلال المسح اليومي الذي أجراه الباحث للدوريات العلمية الصادرة باللغة العربية في المملكة وبالرجوع الى الدراسة التحليلية لاتجاهات البحوث المحاسبية في المملكة والتي قام بها الحيزان 2003 م ، تبين أن الدراسة الوحيدة الذي تتعلق بموضوع البحث هي دراسة الحميد 1988 م والتي ركزت على العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة. وقد اوردت نتائج هذه الدراسة حجم المنشأة الخاضعة للمراجع كواحد من اهم العوامل المؤثرة في مستوي جودة الخدمة المهنية

المقدمة من قبل مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة. والجدير بالذكر هنا أن الاتجاهات الحديثة في البحث العلمي أصبحت تركز على موضوع العوامل المؤثرة على جودة الأداء المهني (Behan, Carcello and Hermanson 1997;) و Clarkson and Simonic 1994; and Davedson and Neu, 1993 ، و بدران 1996، وبلال 1997، الرفاعي 2000، وراضي 1998) ، نظراً لصعوبة حصول الباحثين على التقارير الفعلية لفحص جودة الإداء المهني بين المكاتب (Copley and Doucet 1993; and Knapp1991) ولعدم الإتفاق على مفهوم محدد لجودة الأداء المهني (De Angelo 1981; Knorath 1989 ; and) (Palmrose 1987).

3. مجتمع وعينة البحث

كما سبق وأشار الباحث في القسم الثاني من هذا البحث الى أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بدأت بتنفيذ متطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في عام 1998م من خلال الفحص السنوي ، ومع بداية شهر مايو عام 2001م شرعت الهيئة بتنفيذ الفحص الدوري قبل أن يتوقف البرنامج ككل مع نهاية 2003م. وكانت الهيئة قد أكملت فحص 23 مكتب من أصل 104 مكتب مرخص له بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة. وعليه فعينة البحث تتكون من 23 مكتب محاسبة ومراجعة تم فحصها وكتابة تقارير فحص سنوي وفحص دوري عنها من قبل فرق الفحص المعينة لتنفيذ برنامج الهيئة لمراقبة جودة الأداء المهني. ونظراً لعدم الحصول على تقريرين وذلك لأسباب مختلفة ، تتكون العينة النهائية التي اعتمد عليها البحث 21 تقريراً. وبرغم صغر حجم العينة والتي تمثل نسبة 20% من أجمالي المجتمع إلا ان مفرداتها تتميز بعدد من الخصائص الهامة تعكس وبدرجة كبيرة ملائمة حجم العينة للبحث وممثل ملائم لخصائص المجتمع. فبالإضافة الى أن جميع مفرداته العينة تتكون من مكاتب محاسبة ومراجعة تقوم بمراجعة حسابات شركات مساهمة وبنوك ومؤسسات عامة، يبين الجدول رقم (1) عدد من الخصائص الهامة نوجزها في النقاط التالية :

جدول رقم (1): عدد العملاء وساعات العمل والإتباع

الخاصة بمفردات العينة كما في 31-12-2001م

نوع الخدمة		العملاء		المبيعات المنصرفة		الأتعاب	
العدد	النسبة*	العدد	النسبة*	القيمة (Riy)	النسبة*	العدد	النسبة*
5.160	50%	1.034.657	61%	223.624	79%		
128	69%	108.068	89%	20.537	88%		
1.772	84%	122.498	91%	49.309	95%		
2.715	96%	1.983.574	95%	18.543	76%		
9.775	64%	3.248.797	80%	312.013	81%		

*تمثل النسب قسمة العدد وفق نوع الخدمة على إجمالي العدد في مجتمع البحث والكون من 104 مكتب في عام 2001م. وتم الحصول على إجماليات المجتمع من الدراسة التي قتها الباحث في عام 2004م لمصلحة لجنة مراقبة جودة الأداء المهني في الهيئة.

- تسيطر مفردات العينة على 64% من المستخدمين لخدمات مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة في عام 2001م، وعلى نسبة 81% من إجمالي إيرادات خدمات المكاتب مجتمعة.
- تقوم مفردات العينة بمراجعة 50% من إجمالي عملاء المراجعة في سوق المملكة في عام 2001م. وللمعلومية تتضمن هذه النسبة جميع البنوك والشركات المساهمة السعودية المغلقة منها والمدرجة في سوق الأسهم السعودي.
- تبلغ نسبة ساعات العمل المنصرف على خدمة المراجعة 61% من إجمالي عدد الساعات التي صرفتها مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة على خدمة المراجعة في عام 2001م.

4. نتائج الدراسة

يستعرض هذا القسم نتائج البحث في قسمين فرعيين. يتضمن القسم الفرعي الأول استعراض لنوعية وطبيعة المخالفات النظامية والتي قام الباحث بالحصول عليها من خلال أولاً القراءة التفصيلية لتقارير الفحص الدوري لمفردات العينة بهدف حصر ملاحظات فرق الفحص ومن ثم تصنيف وربط تلك الملاحظات بفقرات المعايير

والإنظمة المهنية. وفي القسم الثاني تم عمل قراءة تفصيلية لتقارير الفحص السنوي لمفردات العينة بهدف تحديد أهم الأسباب التي قد تكون خلف وجود تلك الملاحظات النظامية ، ومن ثم تقديم الإقتراح المناسب لتحسين الأداء المهني للمكاتب.

1.4 نوعية وطبيعة المخالفات النظامية

تتنوع الملاحظات المدونة في تقارير الفاحصين. ويعرض الجدول التالي تصنيف للمخالفات النظامية بحسب نوعها وعددها.

جدول رقم (2): نوعية وعدد المخالفات النظامية المرتكبة خلال العام المالي 2001م

معايير المراجعة		
المعيار	العدد	فقرات المعايير
التقارير	5	3561-3563-3559-3502-3544
الرقابة والتوثيق	4	2520-2518-2525-2524
أدلة وقرائن المراجعة	3	3030-3024-3036
الإجمالي	12	
معايير المحاسبة		
المعيار	العدد	فقرات المعايير
العرض والإفصاح	7	601-518-629-610-592-597-583
توحيد القوائم المالية	4	127-118-143-114
المخزون السلعي	3	126-107-115
الإيرادات	1	119
الإستثمار في الأوراق المالية	1	136
الأصول الثابتة	1	131
الزكاة	1	113
العملات الأجنبية	1	105
المصرفوات الإدارية والتسويقية	1	110
الأجمالي	20	
آراء مهنية		
الرأي	العدد	فقرات المعايير
الرأي المهني 20	2	صادر من لجنة معايير المراجعة
الرأي المهني 5	1	صادر من لجنة معايير المراجعة
الإجمالي	3	
أنظمة أخرى		

النظام	العدد	فقرات المعايير
نظام البنوك	1	المادة 9 من نظام البنوك
نظام الشركات	1	المادة 68 من نظام الشركات
الإجمالي	2	

يبين الجدول رقم (2) ان المخالفات النظامية لمعايير المحاسبة تأتي في المرتبة الأولى من حيث العدد وبنسبة 54% من إجمالي المخالفات ، وان ما نسبته 35% من تلك المخالفات حدثت في معيار العرض والإفصاح. وتأتي المخالفات النظامية لمعايير المراجعة في المرتبة الثانية وبعدها 12 مخالفة ، يليها مخالفات الآراء المهنية الصادرة عن لجنة المراجعة في الهيئة ، ثم مخالفات انظمة الشركات والبنوك.

ومما لاشك فيه ان تناول طبيعة هذه المخالفات النظامية بدون استثناء ذو اهمية بالغة لانه يقدم صورة عن واقع الأداء المهني الحالي لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة. ونظراً لكثرة المخالفات النظامية ومحدودية مساحة البحث، نستعرض في هذا الجزء ما نرى انه أكثر المخالفات النظامية أهمية لإهداف البحث ومن ناحية أثرهم السلبي على جودة المعلومات المالية المقدمة لمستخدمي القوائم المالية. فمن ضمن ملاحظات الفاحصين الحالات الهامة التالية:

1. تبين لأحد الفاحصين وجود خطأ في أوراق العمل التي أعدها أحد أعضاء فريق المراجعة لإحدى العمليات، والمتعلقة باحتساب حصة الشركة في حقوق إحدى الشركات المستثمر بها. هذا الخطأ كان يمكن اكتشافه ومعالجته فيما لو كان لدي مكتب المراجعة إجراءات جيدة للرقابة النوعية الخاصة بالإشراف. ووجود مثل هذا الخطأ يدل على مخالفة المكتب لأحكام الفقرة (2518) من معيار الرقابة والتوثيق والتي تنص على :

"يجب على المراجع أن يوجه ويشرف ويدقق العمل الذي يقوم به أعضاء فريق المراجعة ليتوفر لديه تأكيد كاف بأن تنفيذ المراجعة قد تم وفقاً لمعايير المراجعة ، وللمتطلبات القانونية التي يخضع لها ."

2. تبين لأحد الفاحصين عدم أظهار أوراق عمل أحد المحاسبين القانونيين الأسباب التي دعتة الى إصدار رأيا متحفظ لأحد العملاء بدلاً من الامتناع عن ايداء الرأي حول القوائم المالية بالرغم من وجود حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار. هذه الملاحظة تشير الى مخالفة المحاسب القانوني لأحكام الفقرة (3558) من معيار التقارير والتي تنص على:

"يتطلب الشك في قدرة المنشأة على الاستمرار من المراجع فحص وتحليل جميع الأدلة والقرائن المتاحة والمتعلقة بهذا الأمر . وقد يصل المراجع بعد هذا التحليل إلى إحدى النتائج التالية: أن هناك حالة شك عظيم تحيط بقدرة المنشأة على الاستمرار. وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يمتنع عن ايداء الرأي في القوائم المالية ككل ."

3. ذكر أحد الفاحصين أن أوراق عمل أحد المحاسبين القانونيين تشير الى أن النشاط الرئيس للعميل هو تحصيل وتسجيل إيجارات العقارات المملوكة لأصحاب المنشأة والمتاجرة بالعقار فقط وعدم القيام بأي أنشطة مقاولات، بينما القوائم المالية لهذا العميل تفصح أن النشاط الرئيس للمنشأة هو المقاولات والذي يتفق مع السجل التجاري والنظام الأساسي للمنشأة. هذه الملاحظة تشير بوضوح إلى ان المحاسب القانوني لم يتأكد من إلتزام عميله بالنظام الأساسي للمنشأة ونظام الشركات والأنظمة الأخرى ذات العلاقة ، هذا الإجراء يعتبر مخالفة لأحكام الفقرة (3561) من معيار التقارير والتي تنص على :

"إذا رأى المراجع بناء على الأدلة والقرائن المتاحة له أن القوائم المالية ككل تظهر بعدالة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية إلا أن هناك تجاوزات في تطبيق أحكام نظام الشركات و فقرات النظام الأساسي للمنشأة المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية فيجب عليه:

1. أن يبين في فقرة تحفظ مستقلة طبيعة تلك التجاوزات عن متطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة.

2. أن يصدر رأياً مطلقاً في القوائم المالية ككل يفيد بأنها تظهر بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية .

3. أن يتحفظ في رأيه عن الالتزام بمتطلبات نظام الشركات والنظام الأساسي للمنشأة فيما يتعلق بإعداد وعرض القوائم المالية."

4. أشار أحد الفاحصين إلى عدم توفر قرائن عن قيام محاسب قانوني بإجراءات مراجعة للتحقيق من عدم وجود انخفاض في القيمة العادلة للاستثمارات في الأوراق المالية التي يحتفظ بها إلى تاريخ الاستحقاق والمتاحة للبيع حسب مقتضيات الفقرة (120) من معيار المحاسبة عن الاستثمارات في الأوراق المالية. عدم القيام بهذا الإجراء يعتبر مخالفة لأحكام الفقرة (3024) من معيار أدلة وقرائن المراجعة والتي تنص على :

"يجب على المراجع الحصول على أدلة وقرائن مراجعة ملائمة وكافية للاعتماد عليها لتأييد رأيه في القوائم المالية وفقاً لمتطلبات مهمة المراجعة التي تعاقدها على إنجازها".

5. كذلك أشار أحد الفاحصين في تقريره إلى قيام المحاسب القانوني في أحد المكاتب بإصدار رأي مطلق برغم أن أوراق العمل لم تتضمن إجراءات مراجعة للبنود أو المجموعات التالية :

- إجراءات المراجعة المتعلقة بالأحداث اللاحقة .
- مخصص الديون المشكوك في تحصيلها.
- فحص تسعير المخزون السلعي وكميات المخزون .
- المخصصات اللازمة للبضائع التالفة أو غير متحركة.
- تأييد من البنوك المحلية لخطابات الضمان والائتمان المصدرة .
- الزيادات والاستبعادات والاستهلاكات الخاصة بالأصول الثابتة
- الإيرادات.
- مخصص مكافأة نهاية الخدمة .
- المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة .

وهذه الملاحظة تشير بوضوح الى مخالفة المحاسب القانوني لأحكام الفقرة (2524) من معيار الرقابة والتوثيق والتي تنص على:

"يجب أن يتحقق المراجع المسئول من أن تقرير المراجعة الذي يصدره يتفق مع رأيه في القوائم المالية إذا أخذت ككل."

وكما يبين الجول رقم (2) السابق، تنتوع المخالفات النظامية المتعلقة بمعايير المحاسبة، ونستعرض في الفقرات التالية أكثر المخالفات النظامية أهمية لإهداف البحث :

1- أشار أحد الفاحصين إلى قيام المحاسب القانوني بأصدار رأياً مطلقاً على القوائم المالية لأحد العملاء بالرغم من أن هذه القوائم المالية لم تتضمن قائمة التدفقات النقدية. هذه الملاحظة تشير الى مخالفة المحاسب القانوني لمتطلبات الفقرة (583) من معيار العرض الإفصاح العام والتي تشير الى أن المجموعة الكاملة للقوائم المالية يجب ان تتكون مما يلي :

" 1- قائمة المركز المالي.

2- قائمة الدخل .

3- قائمة التدفق النقدي .

4- قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الأرباح المبقاة مع الإفصاح عن التغيرات الأخرى في حقوق أصحاب رأس المال في صلب أو إيضاحات القوائم المالية.

وتمثل هذه القوائم و ما يرتبط بها من إيضاحات الحد الأدنى الضروري لعرض المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفق النقدي."

2- أشار أحد الفاحصين إلى أن بند الإنشاءات تحت التنفيذ ظهر كبند مستقل ضمن الأصول المتداولة برغم أن هذه الإنشاءات تمثل سكن الموظفين ومستودعات للعميل بغرض استخدامات المنشأة . وهذه الملاحظة تدل على مخالفة المحاسب القانوني لمتطلبات الفقرة (597) من معيار العرض والإفصاح العام والتي تنص على :

"تبرز الأصول المتداولة في مجموعات رئيسية في صلب قائمة المركز المالي على أساس طبيعة كل منها على سبيل المثال : النقد والاستشارات المؤقتة ، وحسابات المدينين وأوراق القبض ، والمخزون السلعي والمصروفات المدفوعة مقدماً. كما ينبغي في البنود المهمة في كل مجموعة الفصل بين البنود النقدية والبنود غير النقدية في صلب قائمة المركز المالي أو في الإيضاحات المتعلقة بها . كما يجب الفصل بين البنود التي تخضع لمقاييس محاسبية مختلفة".

3- ذكر أحد الفاحصين انه وجد مسحوبات الشركاء تعالج كمصروفات يتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر بدلاً من معالجتها كخصم من حقوق الملكية للشركاء. هذه الملاحظة تعتبر مخالفة لمتطلبات الفقرة (629) من معيار العرض والإفصاح العام والتي تنص على:

"عرض المعلومات في قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال : يجب أن تبين هذه القائمة التغيرات في رأس المال المدفوع وفي المنح الرأسمالية ، والاحتياطات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا على حده.

يجب أن تبرز قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أرصدة أول المدة لرأس المال المدفوع والمنح الرأسمالية والاحتياطات والأرباح المبقاة المخصصة وغير المخصصة - كلا منها كبند منفصل - وذلك قبل وبعد أية تسويات تتعلق بالمدد المالية السابقة .

يجب أن تبرز القائمة المشار إليها الإضافات والاستيعادات من أرصدة أول المدة التي وردت بالفقرة السابقة في صلب القائمة مع وصف لطبيعة كل إضافة أو استبعاد."

4- أشار أحد الفاحصين الى أن المخزون السلعي في القوائم المالية لمنشأة صناعية لم تضاف الى تكلفته تكلفة التمويل والتشكيل التي تكبدتها المنشأة ليصل المخزون إلى حالته التي هو عليها ، وإلى مكانه الذي هو فيه. هذه المخالفة

جعلت من رصيد المخزون السلعي يظهر بأعلى من قيمته الحقيقية وهذه تعتبر مخالفة لمتطلبات الفقرة (107) من معيار المخزون السلعي والتي تنص على: "تحتسب تكلفة المخزون الذي تصنعه المنشأة على أساس ثمن الشراء مضافاً إليه تكلفة التمويل والتشكيل التي تشمل التكاليف المباشرة وغير المباشرة التي تكبدتها المنشأة ليصل المخزون إلى حالته التي هو عليها وإلى مكانه الذي هو فيه وعلى أن تتبع المنشأة أسساً منتظمة لتوزيع التكاليف".

5- كذلك أشار احد الفاحصين في تقريره إلى قيام منشأة صناعية بإظهار قيمة المخزون بالقوائم المالية بالتكلفة بالرغم من أن أوراق العمل أوضحت أن الإدارة أفادت خطأً برداءة الإنتاج وتقدم المخزون، وعدم قدرة الإدارة على بيعه. هذه الملاحظة تشير الى المخالفة الصريحة لمتطلبات الفقرة (115) من معيار المخزون السلعي والتي تنص على :

"يَقوم المخزون آخر المدة بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل".

6- وأخيراً، أشار تقرير أحد الفاحصين الى أن القوائم المالية لأحد الشركات المساهمة أظهرت حقوق الملكية غير المسيطرة في القوائم المالية الموحدة ضمن المطلوبات غير المتداولة. هذه الملاحظة تشير الى ان المفترض عرض بند حقوق الملكية غير المسيطرة كبند مستقل في قائمة المركز المالي الموحدة ضمن حقوق الملكية وليس المطلوبات الغير متداولة تطبيقاً لمتطلبات الفقرة (114) من معيار توحيد القوائم المالية والتي تنص على :

"يجب إظهار حقوق الملكية غير المسيطرة في صافي اصول المنشآت التابعة كبند مستقل في قائمة المركز المالي الموحدة من ضمن حقوق الملكية باسم (حقوق الملكية غير المسيطرة)".

4.2 مقترحات لتحسين مستوى الأداء المهني

لاشك ان المخالفات النظامية المشار اليها في القسم الفرعي السابق تدل وبوضوح على انخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في

المملكة مما قد يعرض تلك المكاتب الى إحتمال المسائلة القانونية خاصة مع تعاضم دور سوق رأس المال وبالتحديد سوق الأسهم وقرب إنظام المملكة لمنظمة التجارة العالمية. وللمساهمة في تحسين الأداء المهني لهذه المكاتب وتقديم اقتراحات عملية تتفق مع أهداف البحث كان لابد من الوقوف على أهم المشاكل التي تواجه مكاتب المحاسبة والمراجعة والتي قد تكون خلف كثير من تلك المخالفات النظامية. ولتحقيق هذا الهدف قام الباحث بعمل قراءة تفصيلية لتقارير الفحص السنوي لمفردات العينة الواحدة والعشرون بالإضافة الى الخطابات والمراسلات التي تمت بين لجنة مراقبة جودة الأداء المهني ومكاتب المحاسبة والمراجعة المفحوصة.

وقد تبين من هذه القراءة التفصيلية ان مانسبته 14% من العينة، ثلاثة مكاتب، تري ان ارتكاب الأخطاء والمخالفات النظامية ناتج عن الصعوبة التي تواجهها المكاتب في مواكبة التطورات المتسارعة في طبيعة الأنشطة الإقتصادية وفي التكنولوجيا. وتقترح هذه المجموعة العمل على تطوير برنامج التعليم المستمر في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وجعله مواكب للتحديات الحديثة التي تواجه المكاتب. بينما أشار مانسبته 10% من العينة، مكتبتين، إلى ضعف مخرجات التعليم في العالم العربي بشكل عام وفي المملكة بشكل خاص. وتقترح هذه المجموعة تحديث وتطوير المناهج والأساليب العلمية في أقسام المحاسبة مع التركيز على التدريب العملي.

وقد أشارت النسبة الأكبر من المكاتب، 76% من مفردات العينة، إلى ان المنافسة الحادة بين المكاتب تجبر عدد كبير منها على قبول عمليات مراجعة باتعاب منخفضة جداً تحقق لتلك المكاتب نقطة التعادل مما يكون لذلك أثر جوهري في بذل هذه المكاتب العناية المهنية اللازمة. وتقترح هذه المكاتب بقيام الهيئة بتحديد سقف أدنى لتكلفة ساعة المراجعة وإلزام جميع المكاتب التي تقوم بمراجعة شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة بهذا السقف كحدى أدنى.

ولزيادة التأكد من دور المنافسة في إنخفاض الإتعاب، قام الباحث بإدخال بيانات الأيرادات والساعات المنصرفة على خدمة المراجعة لمفردات العينة في عام 2001م في برنامج الجداول الإلكترونية Excel، وخلص الى الأحصاءات الوصفية التالية:

جدول رقم (3): جدول الإحصاءات الوصفية

البيان	2001م
المتوسط العام (ريال/ساعة) ¹	216
أصغر قيمة (ريال/ساعة)	114
أكبر قيمة (ريال/ساعة)	502.2
الانحراف المعياري	54
المدى (ريال/ساعة)	388.2

بدراسة المعلومات المبينة في الجدول رقم (3) يلاحظ كبر تشتت البيانات عن المتوسط حيث بلغ الانحراف المعياري (Standard Deviation) 54 مما يعكس التفاوت الكبير في سعر أجر ساعة خدمة المراجعة بين المكاتب. ويمكن تأكيد هذه النتيجة بفحص قيمة المدى والتي بلغت 388.3 ريال/ساعة.

ويقدم هذا القسم من البحث إقتراح لحل مشكلة انخفاض أتعاب المراجعة وذلك من خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي (Simple Linear Regression). وقد قام الباحث بإدخال بيانات الإيرادات والساعات المنصرفة على خدمة المراجعة لعام 2001م لمفردات العينة في البرنامج التطبيقي الإحصائي SPSS ، ومن ثم دراسة العلاقة السببية بين الإيرادات أو الأتعاب الفعلية والساعات المنصرفة لكل المكاتب مجتمعة وبحسب النموذج الرياضي التالي:

$$Y = \alpha X$$

¹ يمثل المتوسط العام مجموع متوسط أيراد ساعة خدمة المراجعة لكل مكتب (إجمالي إيرادات المكتب من خدمة المراجعة + إجمالي عدد الساعات المنصرفة على خدمة المراجعة) ÷ إجمالي عدد المكاتب.

حيث المتغير التابع (Y) هو إجمالي الإيرادات الفعلية، والمتغير المستقل (X) هو إجمالي الساعات المنصرفة، و (α) مقدار ثابت يعبر عن معدل تكلفة ساعة خدمة المراجعة. ولهذا الغرض استخدمت الفرضيات التالية :

أولاً : وجود علاقة سببيه خطيه بين الإيرادات او الاتعاب الفعلية والساعات المنصرفة .

ثانياً : امتثال تلك العلاقة لفرضيات الانحدار الخطي خصوصا فيما يخص توافق التوزيع للمتغير المستقل-اجمالي الساعات المنصرفة (Normal Distribution)

ثالثاً : استخدام الحالة الخاصة في الانحدار الخطي حين تقدير المعادله بعدم وجود قاطع مما يعني ان الإيرادات تساوي صفرا حين لايصرف ساعات مراجعه. وبعد تطبيق ذلك النموذج على البيانات والمعلومات الموصوفه ظهرت النتائج التاليه في الجدول رقم (4) .

جدول (4): جدول إحصاءات تحليل الانحدار الخطي (Simple Linear Regression)

السنة	الإحصاءات
2001م	معدل تكلفة الساعة (α Coefficient)
295 ريال	الخطأ المعياري (Standard Error)
10.225	اختبار t (t test)
19.221	مستوى المعنوية (Significance Level)
0.00	معامل التحديد (R-Square)
69%	

ومن تلك النتائج يمكن استنباط التالي 2:

1. يبلغ مقدار المعامل (α) في النموذج الرياضي 295 ريال وهذا المعامل يمثل معدل تكلفة الساعة وهو معدل صحيح إحصائيا حيث وجد

² تبين لنا ان اختبار تبعية منحنى معدل تكلفة الساعة للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) باستخدام طريقة Kolmogorov-Smirnov يظهر مستوى معنوية صغير جدا , مما يعزز احتمال تبعية منحنى معدل تكلفة الساعة للتوزيع الطبيعي.
-٤٠٥-

أن مستوى المعنوية (Significance Level) المشاهد له تساوي تقريباً صفر.

2. تبلغ قيمة معامل التحديد (R-Square) و التي تعبر عن قوة النموذج ، 0.69 بمعنى أن 69% من التغيرات في إجمالي الأتعاب ترجع إلى (أو يمكن تفسيرها بـ) تغيرات إجمالي الساعات المنصرفة.

هذه النتائج تقترح مبلغ 295 ريال كمعدل عادل لتكلفة ساعة خدمة المراجعة، ووفق لرأي 76% من أفراد العينة وجود مثل هذا المعدل وتعميمه على مكاتب المحاسبة والمراجعة كسقف أدنى لساعة خدمة المراجعة قد يساعد على إضفاء الثقة على مستوى الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة وبالخدمات المهنية المقدمة. ونظراً لضعف معامل التحديد (R-Square) في النموذج الرياضي المستخدم والذي قد يعني افتقاد النموذج الرياضي لمتغيرات أخرى هامة تؤثر في الأتعاب، نقترح أن تسترشد الهيئة بهذا النموذج الرياضي وتسعى لتطويره بغية الوصول الى سعر عادل لتكلفة ساعة خدمة المراجعة. ففي هذا الإطار يذكر Elliot and Korpi (1979) في دراستهم على سوق الولايات المتحدة الأمريكية أن هناك علاقة مباشرة وإيجابية بين الأتعاب ومحددات ثلاثة للاتعاب وهي حجم المنشأه ممثلاً في إجمالي الأصول وعدد الشركات التابعة للشركة المراد مراجعتها وكذلك خطر المراجعة في وجود تحفظات في تقرير المراجعة ونوعية نظام الرقابة الداخليه. وفي سوق المملكة المتحدة حددت دراسة Taffler and Ramalingm (1981) حجم المنشأه ونوع الصناعه وحجم مكتب المراجع كعوامل مؤثرة هامة ومباشره في الاتعاب. وفي استراليا اعتبرت دراسة Francis (1984) ان حجم المنشأه الخاضعة للمراجعة هو السبب الرئيس في تحديد اتعاب المراجعة. وامتدادا لهذه الدراسات اوردت نتائج دراسة الحميد (1988) وجود علاقة مشابهة في تحديد اتعاب المراجعة مستخلصا بان حجم المنشأه الخاضعة للمراجعة وتعدد عملية المراجعة وخطرها من اهم العوامل المؤثره في تحديد الاتعاب في سوق المملكة العربيه السعوديه. كما وجد راضي (1998) في دراسته على سوق جمهوريه مصر العربيه أن من اهم العوامل المؤثره

في تحديد اتعاب المراجع من وجهة نظر للمراجعين الوقت اللازم لتنفيذ عملية المراجعة وحجم المنشأ.

5. الخلاصة والتوصيات

يهدف هذا البحث الى التعرف على الواقع الحالي لجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، وتقديم بعض الإقتراحات لتحسين جودة الأداء المهني. وقد أظهرت نتائج البحث وبوضوح انخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة مما قد يعرض تلك المكاتب الى إحتمال المسائلة القانونية خاصة مع تعاظم دور سوق رأس المال وبالتحديد سوق الأسهم وقرب إنضمام المملكة لمنظمة التجارة العالمية. فقد أظهرت النتائج أن المخالفات النظامية لمعايير المحاسبة تأتي في المرتبة الأولى من حيث العدد-20 مخالفة- وبنسبة 54% من إجمالي المخالفات ، وان ما نسبته 35% من تلك المخالفات حدثت في معيار العرض والإفصاح. وشملت مخالفات معايير المحاسبة بالإضافة الى معيار العرض والأفصاح، معيار توحيد القوائم المالية، معيار المخزون السلعي، معيار الإيرادات ، معيار الإستثمار في الأوراق المالية، معيار الأصول الثابتة، معيار الزكاة، معيار العملات الأجنبية، وأخيراً معيار المصرفيات الإدارية والتسويقية. كما أظهرت نتائج البحث ان المخالفات النظامية لمعايير المراجعة تأتي في المرتبة الثانية وبعدها 12 مخالفة، وشملت ما يلي: معيار التقارير، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة. كما وشملت المخالفات النظامية مخالفتين للرأي المهني رقم 20 والرأي المهني رقم 5 والصادرة عن لجنة معايير المراجعة في الهيئة، ومخالفة واحدة لكل من نظام الشركات الصادر عن وزارة التجارة ونظام البنوك الصادر عن مؤسسة النقد العربي السعودي.

كما أظهرت نتائج البحث أن مانسبته 14% من العينة، ثلاثة مكاتب، ترجع ارتكاب الأخطاء والمخالفات النظامية الى الصعوبة التي تواجهها المكاتب في مواكبة التطورات المتسارعة في طبيعة الأنشطة الإقتصادية وفي التكنولوجيا. بينما أشار مانسبته 10% من العينة ،مكتبين ، إلى ضعف مخرجات التعليم في العالم العربي بشكل عام وفي المملكة بشكل خاص. وقد أشارت النسبة الأكبر من المكاتب ،76%

من مفردات العينة، إلى ان السبب الجوهري في بذل هذه المكاتب عناية مهنية منخفضة هو المنافسة الحادة بين المكاتب والتي تجبر عدد كبير منها على قبول عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة جداً. وتقترح هذه المكاتب بقيام الهيئة بتحديد سقف لتكلفة ساعة المراجعة وإلزام جميع المكاتب التي تقوم بمراجعة شركات المساهمة والبنوك والمؤسسات العامة بهذا السقف كحد أدنى. و بالإستناد على هذه النتيجة سعى البحث نحو اقتراح هذا السقف الرقوى على الهيئة بغية المساهمة في تحسين الأداء المهني لهذه المكاتب. فمن خلال استخدام أسلوب تحليل الانحدار الخطي (Simple Linear Regression) تم دراسة العلاقة السببية بين الإيرادات أو الأتعاب الفعلية كمتغير تابع والساعات المنصرفة لكل المكاتب مجتمعة كمتغير مستقل ومقدار ثابت يعبر عن معدل تكلفة ساعة خدمة المراجعة. وبإخضاع هذا النموذج لمحددات معنوية القيم ومصادقية التنبؤ جاءت النتائج بالاثبات في المدلول على صحة وجود علاقة سببية خطية بين الإيرادات او الأتعاب الفعلية والساعات المنصرفة. وقد أظهر هذا النموذج مقدار المعامل (α) 295 ريال وهو يمثل معدل تكلفة ساعة خدمة المراجعة. هذه النتائج تقترح استخدام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مبلغ 295 ريال كسقف أدنى لتكلفة ساعة خدمة المراجعة يتم تعميمه على مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة.

ومن المتوقع ان تسهم نتائج البحث في فتح آفاق جديدة للبحث التطبيقي في موضوع جودة الأداء المهني في المملكة. فمن المواضيع الجديرة بالإهتمام إعادة تصميم نموذج رياضي يتجاوز مشكلة الضعف الظاهر في معامل التحديد (R^2 - Square) في النموذج الرياضي المستخدم في هذا البحث. فقد كشفت بعض الدراسات السابقة عن وجود عدد كبير من المتغيرات الهامة والمؤثرة على أتعاب المراجعة، وضم مثل هذه المتغيرات الى النموذج الرياضي المستخدم قد يسهم في الوصول إلى سعر عادل إحصائياً لتكلفة ساعة خدمة المراجعة في المملكة. ومن البحوث المقترحة أيضاً الإستعانة بنتائج هذا البحث ودراسة أثر العوامل البيئية كالتطورات الاقتصادية والتكنولوجية والتأهيل العلمي لممارس مهنة المراجعة بالإضافة الى المنافسة بين المكاتب على مستوى جودة الأداء في المملكة.

وفي الختام، فإن النتائج التي توصل إليها البحث يجب أن تقرأ أخذاً في الحسبان إن عينة البحث تشمل فقط خدمة المراجعة، ومن ثم فإن نتائج البحث لا تتسحب بالضرورة على الخدمات المهنية الأخرى والتي تقدمها مكاتب المحاسبة والمراجعة في المملكة كخدمة الإستشارات والزكاة والضريبة.

المراجع

أولاً: مراجع باللغة العربية:

الرفاعي، إبراهيم مبارك، "تحليل العوامل المؤثرة على جودة خدمات مهنة المحاسبة والمراجعة، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، الملحق الثاني 2000.

الحيزان، أسامة فهد، "دراسة تحليلية لاتجاهات البحوث المحاسبية المنشورة في المملكة العربية السعودية خلال الفترة من 1980م إلى 2000م" الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2003.

الحמיד، عبدالرحمن ابراهيم، "العوامل التي تؤثر على تحديد اتعاب المراجع القانوني : دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية"، الاداره العامة، معهد الاداره العامه، الرياض، 1409هـ.

بدران، سناء محمد، "عناصر جودة المراجعة من وجهة نظر مديري الشركات المساهمة، دراسة تحليلية وتطبيقية" المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة حلوان، السنة العاشرة 1996.

بلال، محمد سمير عبدالرؤوف، "دراسة تحليلية للعوامل المؤثرة في جودة المراجعة والرقابة عليها مع تطبيق خاص على الممارسة المهنية في جمهورية مصر العربية" رسالة دكتوراه غير منشورة، كلية التجارة جامعة الإسكندرية 1997.

راضي، محمد سامي، "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد اتعاب المراجع: دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبه، المجلد الثاني، العدد الاول، 1998.

خضير، مصطفى، "قانون ساربنز-أوكسلي"، ورقة عمل غير منشورة، 2004.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، نوفمبر 1994.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، معايير المحاسبة، المجلد الأول مارس 2003.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، المملكة العربية السعودية، معايير المراجعة
والمعايير المهنية الأخرى، ابريل 2001.

ثانياً: المراجع باللغة الإنجليزية:

Elliott, R.K. and A. Korpi, "Factors Affecting Audit Fee", in cost-Benefit Analysis of Auditing, M. Shakon, et., Commission of Auditors, **Responsibility Research Study**, 3, 1979.

Francis, J.R., "The Effect of Audit Firm Size on Audit Prices: A Study of the Australian Market", **Journal of Accounting and Economics**, 1984.

Taffer R.J. and K.S. Ramalinggan, "The Determinants of the Fee in the U.K.: An Exploratory Study", Unpublished Manuscript, City University Business School, London, 1982.

Taylor, M. and R. Bajer, "An Analysis of the External Audit Fee", **Accounting and Business Research**, 1981.

Wallace, W.A. "External Audit Fees: How Reasonable Are They?", **Financial Executive**, 1984a.

Cohen, J., G. Krishnamurthy , and A. Wright, "Corporate governance and the audit process", **Contemporary Accounting research** , 19(4), 2002.

Gendron, Y.,J. Bedard, and M. Gosselin,"Getting inside the black box :A field study of practices in" effective" audit committees ", **Auditing : A Journal of practice and Theory**, 23(1), 2004.

Behn, B.K. ,J. V. Carcello, D, R. Hermanson and R. H. Hermanson "the Determinants of Audit Client satisfaction Among Clients of Big 6 Firms" , **Accounting Horizons**, March 1997.

- Carcello, J. V; R.M. Hermanson and N. T. McGrath , “Audit Quality Attributes : The Perceptions of Audit Partners, Preparers and Financial Statement Users”, **Auditing : A Journal of Practice & Theory**, Spring 1992.
- Copley ,Paul A ; and Mary S. Doucet ,“ The impact of competition on the quality of governmental audit ”, **Auditing : A Journal of Practice & Theory**, Spring 1993.
- Clarkson P; and D. Simonic, “the Association Between Audit Quality, Retained Ownership, and Firm Specific Risk in U.S.A Versus Canadian IPO Markets”, **Journal of Accounting and Economic**, January 1994.
- Davidson , R.A. Ronald and D. Neu “ Notes of accounting Between Audit Firm Size and Audit Quality”’, **Contemporary Accounting Research** ,Spring 1993.
- Dies, D. and Giroux, G ; “Determinants of Audit Quality in the Public Sector ”. **The Accounting Switching Review**, June 1992.
- De Anglo, “Auditor independence , Auditor Size & Quality”’ **Journal of Accounting and Economics**, December 1981.
- Knapp , M; “Factors that Audit Committee Members Use as Surrogates for Audit Quality” , **Auditing :A Journal of practice and theory** ,Spring 1991.
- Knorath, Larry F; **Auditing Concepts and Application: A Risk Analysis Approach** , St Paul : West Publishing 1989.
- Palmrose , Z. V; “Litigation and Independent Auditor : The Role of Business Factors and Management Fraud” , **Auditing : A Journal of Practice & Theory** , Spring 1987.