

مدى تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على الالتزام الأخلاقي للمهنيين في مكاتب المراجعة السعودية

فهدة بنت سلطان السديري^١

فاطمة بنت محمد الشهري^٢

المُستخلص:

هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف تأثير انخفاض أتعاب المراجعة على مُحدّدات الأخلاق المهنية للمراجعين، بناءً على مبادئ قواعد سلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية؛ الأمانة والاستقامة، الموضوعية والاستقلال، مصلحة المجتمع، المسؤولية، العناية المهنية الواجبة، واكتشاف كيفية الواقع الفعلي لعمل المراجعين في مكاتب المحاسبين القانونيين بالمملكة وُفق هذه المبادئ (الممارسة الحالية)، في ظل الأتعاب المهنية المنخفضة، وقد تمّ استخدام أسلوب الظاهراتية (Phenomenology) وهو أحد أساليب البحوث النوعية، وتمّ تطبيق أداة المقابلات الشخصية مع ١٢ مراجعاً خارجياً، وظهرت عدة نتائج من ضمنها: تطبيق المراجعين لمبادئ قواعد سلوك المهنة يختلف من مراجع لآخر، وأيضاً يختلف من مكتب لآخر، تفاعل المشاركين في وصف مشاعرهم وتجاربهم عن تأثير انخفاض الأتعاب على مبدأ مصلحة المجتمع كان تفاعلاً ناتجاً عن أن مهنة المراجعة تخدم عدة أطراف من المجتمع كالمستثمرين، والمقرضين، والجهات الحكومية، فيما يخصّ دفع الزكاة الواجبة، والضرائب

^١ أستاذ مشارك كلية الاقتصاد والإدارة - قسم المحاسبة جامعة الملك عبد العزيز - جدة

^٢ معيد كلية الأعمال - قسم المحاسبة جامعة الملك خالد - أبها

اللازمة، وأن الأتعاب المنخفضة تُؤثر بشكل سلبي على تقرير المراجع، ويظهر بشكل غير مهني؛ مما يتبعه تحقق جودة منخفضة تُؤثر سلبيًا على مصلحة المجتمع والاقتصاد ككلٍ، وأوصت هذه الدراسة بأن تقوم الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بدراسة علمية مُكثَّفة بالوقت الحالي تتناول وضع نطاق مناسب لتحديد أتعاب عملية المراجعة، ومقارنة معدلات الربحية من كل عملية بالتكاليف.

الكلمات المفتاحية:

أخلاقيات مهنة المراجعة - أتعاب المراجعة - مبادئ قواعد سلوك وآداب المهنة - جودة عملية المراجعة.

Abstract:

The main objective of this study was to explore the impact of low audit fees on the professional ethics of auditors in the Kingdom of Saudi Arabia, using the Professional Conduct and Ethics Principles, which are honesty, integrity, objectivity, independence, public interest, responsibility and due professional care.

More specifically, the study aimed to evaluate the work of auditors in the firms of certified public accountants in the Kingdom according to these (currently practiced) principles in light of low professional fees. The qualitative research method "Phenomenology" was used and interviews with 12 external auditors were conducted.

It was found that the application of the Professional Conduct and Ethics Principles by auditors differs between auditors and from one office to another. The participants described their feelings and experiences of the impact of low fees on the professional conduct of public interest. The auditing profession serves several parts of society, concerning investors, lenders and government agencies in the payment of due Zakat. Participants reported that the necessary taxes and low fees negatively alter the professionalism of the auditor's report, resulting in a low quality being presented, which adversely affects the public interest and the economy as a whole.

This study recommends that the Saudi Organization for Certified Public Accountants should conduct an intensive scientific study with a view to setting an appropriate scope for audit process fees and comparing profit rates from each operation with costs.

Key Words:

Ethics of Audit Profession– Audit Fees – Principle of Professional Conduct and Ethics – Quality of Audit Process.

١. الإطار المنهجي للدراسة

١.١ المقدمة:

مهنة المحاسبة والمراجعة تحديداً تُعتبر من المهن المهمة على المستوى المحلي والدولي؛ وذلك لما تُقدّمه من خدمات مهمة وكبيرة ومرتبطة بالعديد من فئات كثيرة بالمجتمع؛ حيث إنّها المعنية بإبداء رأي مهني محايد حول ما تحتويه القوائم المالية للشركات، وإضافة الثقة والمصداقية لمختلف التعاملات التجارية عن طريق ما تُقدّمه من تقارير ومعلومات، وتظهر بكل وضوح في أهمية الوقوف على أبرز المتغيرات والعوامل، والظروف المحلية والعالمية المؤثرة في مستقبل المهنة (العقلا والعنقري، ٢٠١٠).

وتُمثّل الأخلاقيات قواعد للتصرفات أو مجموعة من القيم والمبادئ التي تحكم السلوك، وهي نظام يتعلّق بالقيم التي ترتبط بالتصرفات الإنسانية، والتي تحكم صحة أو خطأ تلك التصرفات ومدى جودة أو سوء بواعث ونهايات تلك الأفعال، والسلوك الأخلاقي يُعتبر مهماً للمجتمع؛ لكي يتمكّن من أداء وظائفه بصورة منظمة (هايز وآخرون، ٢٠١٤/٢٠١٨). ويُعتبر التزام المنتمين لمهنة المراجعة بقواعد سلوك وآداب المهنة اعترافاً منهم بمدى مسؤولية مهنة المحاسبة والمراجعة ككلّ تجاه العملاء والمجتمع وزملائهم في المهنة (المعتاز، ٢٠١١). ومما سبق يتضح أن الأخلاقيات ضرورية

لتنظيم السلوك المهني، وهي التي تجعل المراجعين يمتنعون عن أي تصرف خاطئ يضُرُّ بالعملاء وزملاء المهنة والمجتمع والمهنة نفسها، مع ضرورة أن يكون هناك بيئة مناسبة تساعد على تحقيق الأمانة والاستقامة والموضوعية فيما يُقدِّمه المراجع تجاه مصلحة المجتمع، والبيئة المناسبة تتمثَّل في الاهتمام بعوامل عديدة تحيط بمهنة المراجعة، وأحدُ هذه العوامل يتمثَّل في الأتعاب المهنية لمهنة المراجعة.

الأتعاب المهنية من الموضوعات التي تناولها العديدُ من المهتمين والباحثين، فقد توصلَ العمرو والعنقري (٢٠٠٧) إلى أنه توجد مجموعة من المعوقات والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. ومن ضمنها: استمرارُ وتفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة، وقد ينشأ تهديدُ المصلحة الشخصية على العناية اللازمة والكفاءة المهنية في حال كانت الأتعاب المعروضة منخفضةً للدرجة التي يصعُبُ معها تقديم خدمة المراجعة وفقاً للمعايير المهنية والفنية المعمول بها نتيجة ذلك السعر (هايز وآخرون، ٢٠١٤/٢٠١٨).

ومن هنا ونظرًا للدور الكبير الذي يُقدّمه المراجعون؛ ونظرًا لما يُحقّقه عملهم من إيرادات لمكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية؛ فإنَّ انخفاض الأتعاب المهنية لعملية المراجعة، وعدم تناسبها مع المهام والجهود المضنية التي يُقدّمها المراجعون، والضغطات المهنية الأخرى، والوقت الذي يبذلونه في سبيل تقديم خدمات مهنية بمستوى رفيع أمرٌ بالغ الأهمية؛ حيث تشير نتيجة دراسة (Johari, et al (٢٠١٧) إلى الدور الوسيط للعمق الأخلاقي الغني في العلاقة بين التوجُّه الأخلاقي، وتهديد المصلحة الذاتية والحساسية الأخلاقية للمراجعين، والتأثير المحتمل لتهديدات الاستقلال الكامنة في داخل بيئة عمل المراجعين على اتخاذ قراراتهم الأخلاقية؛ مما يعني ضرورة الحرص على استقلالية المراجعين من أيِّ عوامل تُؤثر على استقلاليتهم، وقد تكون أحد هذه العوامل المؤثرة هي مقدار الأتعاب لعملية المراجعة، وكما توصّل له القرني (٢٠١٥) أن المكاتب لا تحصل على عملاء جُدد إلا في حالة تخفيضها أتعابها بصورة كبيرة، في حين أن الأصل في الأتعاب أن تتناسب مع الوقت والجهد المبذول في عملية المراجعة، وفي حالة قبول الأتعاب المنخفضة ستكون النتيجة تخفيض الجهد المبذول والوقت والتغاضي عن تجاوزات معينة لا يُكتب بالتقرير عنها، من أجل المحافظة على

العميل، وهذا ما جعل هذه الدراسة تهتمُّ بمعرفة مدى تأثير انخفاض الأتعاب المهنية على الالتزام الأخلاقي للمهنيين في مكاتب المراجعة بالسعودية.

١. ٢ هدف وأهمية الدراسة:

تسعى هذه الدراسة الظاهرانية إلى اكتشاف تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة على مُحدّات الأخلاق المهنية للمراجعين، بناءً على مبادئ قواعد سلوك وآداب المهنة في المملكة العربية السعودية: الأمانة والاستقامة، الموضوعية والاستقلال، مصلحة المجتمع، المسؤولية، العناية المهنية الواجبة، واكتشاف كيفية الواقع الفعلي لعمل المراجعين في مكاتب المحاسبين القانونيين بالمملكة وُفق هذه المبادئ (الممارسة الحالية)، في ظل الأتعاب المهنية المنخفضة لعملية المراجعة، ومعرفة وجهات نظر المراجعين أنفسهم فيما يتعلّق بانخفاض الأتعاب المهنية، وتتبع أهمية هذه الدراسة من عدّة جوانب؛ أولاً: نظراً لأهمية ومنفعة التزام مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية بأخلاقيات المهنة، فقد أصدرت الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين من خلال مجلس إدارة الهيئة قرار برقم ٣/٥ تاريخ ١٤١٥/٤/٢٧ هـ الموافق ١٩٩٤/١٠/٢م قواعد سلوك وآداب المهنة (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢٠). وهذه القواعدُ بها مجموعة مبادئ وهي

كالتالي: الأمانة والاستقامة، الموضوعية والاستقلال، مصلحة المجتمع، المسؤولية، العناية المهنية الواجبة، وهذه المبادئ هي محور تركيز الدراسة من خلال التعرف على مدى التأثير الممكن حدوثه من انخفاض الأتعاب المهنية على التزام المراجع أخلاقياً بتطبيق كل مبدأ منها.

وثانياً: الكثير من الأبحاث كشفت واختبرت أثر انخفاض الأتعاب المهنية مقابل عدد ساعات العمل الطويلة للمراجعين، فوجدت أنه من الضروري رفع وتحسين مستوى الأتعاب المهنية للمراجعين. وقد ذكر السعد ودرويش (٢٠٠٨) حسب توصيات دراستهم الاستكشافية: أنه لا بدّ من زيادة الحوافز المادية والمعنوية للمراجعين، وهذا أمرٌ مهمٌ للغاية ينبغي الاهتمام به، وإيجاد أسس موضوعية وعادلة في توزيعها.

وثالثاً: أهمية وضرة تحديد مستوى جيد ومقبول للأتعاب المهنية في مكاتب المراجعة السعودية؛ لأنه في حالة الاتفاق ما بين المراجع والعميل على أتعاب منخفضة جداً بدرجة لا تسمح بأداء الارتباط وفق المعايير الفنية والمهنية للأداء، فإن هذا قد يُنشئ تهديداً للمصلحة

الشخصية فيما يتعلّق بالكفاءة المهنية والعناية الواجبة (هايز وآخرون،
٢٠١٤/٢٠١٨).

١. ٣ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة:

تتركز الدراسة الحالية على محورين؛ المحور الأول يتمثّل في انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة، والمحور الثاني يتمثّل في مدى التزام المراجعين بالمبادئ الأخلاقية عند أداء عملهم الموكّل إليهم مع أتعاب مهنية منخفضة، ويوجد العديد من الأدبيات السابقة التي ناقشت هذين المحورين، ولكن من زوايا مختلفة عن زاوية الدراسة الحالية، بمعنى أنه - على حدّ ما تمّ الاطلاع عليه- لم يُجمع هذان المحوران من قبل في الدراسات السابقة، وقد هدفت دراسة الشاطري والعنقري (٢٠٠٦) إلى التعرف على تأثير انخفاض مستوى أتعاب المراجعة على جودة الأداء المهني، وزيادة حدّة المنافسة في سوق المراجعة، وكانت أبرز نتائج هذه الدراسة أن انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعين يُؤدّي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية. وتأتي دراسة محمد وأمبدي (٢٠١٥) التي ترى أن وضع السوق التنافسي بالنسبة للمراجعين لا يجب

أن ينعكس بالضرورة على تخفيض قيمة الأتعاب بتلك الدرجة التي تجعل المراجعين يتحملون خسائر عند قبولهم مراجعة القوائم والبيانات المالية لشركة ما. ومن نتائجها: لا بد أن يكون التنافس في جودة أداء الخدمة مقابل أتعاب معقولة، وبالنسبة لفاعلية تنظيم مهنة المراجعة بالسعودية كانت دراسة العمرو والنعقري (٢٠٠٧) التي هدفت إلى تقييم مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، والتي تشمل المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني وغيرها من المرتكزات الأخرى. وأبرز نتائج هذه الدراسة: أنه لا يوجد اتفاق مطلق بين ممارسي المهنة من جانب، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمعوقات والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. وتتمثل بعض هذه المعوقات في محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك، واستمرار وتفاقم ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة.

وفيما يتعلّق بأهمية وضرورة توفّر أخلاقيات المهنة في المهنيين جاءت دراسة المعتاز (٢٠٠٨) وكان الهدف منها يتركز حول تحليل قضية انهيار شركة

إنرون الأمريكية؛ وذلك لأن أحداثها كان لها أثرٌ كبيرٌ على مهنة المحاسبة والمراجعة؛ خصوصًا زيادة الاهتمام بموضوع الأخلاقيات، وعلاقتها بحدوث الانهيارات والفضائح المالية. وكانت أبرز نتائجها: أن انهيار شركة إنرون قد ارتبط بفقدان وانعدام جزء كبير من الأخلاقيات المتعلقة بالمهنة من قبل أعضاء مجلس إدارتها وكبار المسؤولين. وأبرز توصيات الدراسة هي: أن موضوع أخلاقيات المهنة يتطلب المزيد من الاهتمام والعناية من جميع الجهات الرسمية والمهنية والأكاديمية. ومما يُؤكّد على الدور الفعّال الذي تُحقّقه أخلاقيات مهنة المراجعة دراسة and Ekele Ofoegbu (٢٠١٨) والتي طُبقت في نيجيريا والتي هدفت إلى الكشف عن دور المحاسبين القانونيين في الإبلاغ المالي ومكافحة الفساد، ودور أخلاقيات المهنة في تمكين المحاسبين القانونيين لعرض مستوى عالٍ من النزاهة والشفافية في كلّ من القطاعين العام والخاص. وكانت أبرز نتائجها أن: يتمّ تحقيق دور القضاء على الفساد من خلال المحاسبين القانونيين عن طريق الالتزام الصارم بالأخلاقيات المهنية الأساسية، وتوفير معلومات ذات درجة عالية من الثقة والمصادقية، وإعداد تقارير مالية عالية الجودة. وفي دراسة Leonard et al (٢٠١٦) هدفت هذه الدراسة التي غطّت فترة ٢٧ سنة إلى لفت النظر عن حالات مخالفة السلوكيات

المهنية التي فعلها المحاسبون القانونيون في مقاطعة أونتااريو بكندا، كما هدفت إلى مراجعة الإجراءات العقابية لدى معهد المحاسبين القانونيين في أونتااريو (ICAO). ومن أبرز نتائجها: أن المحاسبين القانونيين الذين يُمارسون المهنة، ويقومون بإجراء عمليات مراجعة خارجية؛ هم أكثر الأشخاص المخالفين لقواعد السلوكيات الأخلاقية للمهنة. ومن بين المخالفات التي ارتكبوها: عدم التعاون مع الإجراءات التنظيمية التي تفرضها المهنة، وعدم تقديم الخدمات بنزاهة واهتمام كامل، وعدم الاحتفاظ بأوراق ومستندات العمل اللازمة؛ مما يعني أن المراجع قد يكون محاربًا للفساد المالي بتطبيقه أخلاقيات المهنة، وقد يكون هو مخالفًا لهذه الأخلاقيات، ولا يُقدّم الخدمة بنزاهة وموضوعية. وفي دراسة درغام (٢٠٠٩) التي كان الهدف منها التعرف على المشكلات التي تواجه المراجعين الممارسين في قطاع غزة، سواء كانت مشكلات متعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمة للمهنة، أو بالجمعيات المهنية الفلسطينية، أو بالعملاء وأية مشكلات أخرى، وتوصّلت إلى أن أتعاب المراجع لا تتناسب مع حجم العمل، ولا تتناسب مع مسؤولياته التي فرضها القانون.

وبالنسبة لأهمية استقلالية المراجع، هدفت دراسة مجد وعمر (٢٠١٧) إلى معرفة العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، وكيفية التقليل من تأثيرها من

خلال التقليل من التأثير السلبي للعوامل المؤثرة، وتشجيع ودعم العوامل الإيجابية؛ لدعم السوق بمراجعين على مستوى متميز من العلم والمعرفة والخبرة المهنية اللازمة. وقد توصلت إلى: يجب أن يكون حجم مكتب المراجعة مناسباً من جهة مع حجم المؤسسة المراد مراجعة حساباتها، ومناسباً مع حجم العمل الذي سوف يقوم به مراجع الحسابات من جهة أخرى؛ حتى لا يفقد المراجع استقلاليتته. كما تمّ التأكيد على أثر استقلالية المراجع، ورسوم المراجعة على جودة المراجعة في دراسة Rahmina and Agoes (٢٠١٤) في إندونيسيا، وهدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر استقلال المراجع ومدة المراجعة ورسومها على جودة المراجعة، سواءً بشكل منفصل أو جميعها في آنٍ واحدٍ. وأظهرت نتائج هذه الدراسة أن لاستقلال المراجع ومدة المراجعة ورسومها تأثيراً إيجابياً على جودة المراجعة. وناقشت دراسة (٢٠١٧) Hay أتعاب المراجعة وعلاقتها بالمسائل الأخلاقية في الولايات المتحدة الأمريكية، وهدفت إلى استعراض الأبحاث المتاحة في الفترة من ٢٠٠٦ إلى ٢٠١٦. وتناولت أربع مسائل متعلقة بأتعاب المراجعة ومستواها والاستقلالية والأتعاب غير المتصلة بمراجعة الحسابات؛ والشركات التي لديها أعمال مهمّة في مجال الخدمات غير المتعلقة بمراجعة الحسابات. وأظهر البحث حجم أتعاب المراجعة وإمكانية اعتماد

المراجع على العميل؛ وأن هناك بعض الحالات التي ترتبط فيها الأجور المرتفعة بأداء عمليات مراجعة سيئة.

وناقشت دراسة غنيم (٢٠١٩) تطبيق المعايير الدولية لمهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية وأثرها على أتعاب المراجعة، وتوصّلت إلى أن التطبيق الإلزامي للمعايير الدولية أدّى إلى زيادة تكاليف المراجعة مُتمثلة في الأتعاب للشركات السعودية المسجلة، وأن حجم الشركة للعميل ونوع مكتب المراجعة يُؤثر تأثيراً إيجابياً على أتعاب المراجعة؛ حيث إن زيادة ١% من حجم الشركة للعميل يُؤدّي إلى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية بنسبة ٤٥.٦%. وأخيراً هدفت دراسة السعد (٢٠١١) إلى مناقشة بعض العوامل التي قد تُؤثر على السلوك الأخلاقي للمراجع في بيئة المراجعة السعودية، وتوصّلت الدراسة إلى أن المراجعين في المملكة يتردّدون كثيراً ويجدون صعوبة كبيرة في اتخاذ القرارات غير الأخلاقية، وأن المواقف غير الأخلاقية في بيئة المراجعة بالمملكة نادرة.

ومن جميع الدراسات السابقة، قامت الباحثتان بإنشاء نموذج ١-١ الذي يصف المهنة بأنها عبارة عن: منظومة كاملة من المبادئ الأخلاقية والسلوكيات والقواعد والمعايير المرتبطة ببعضها البعض والمتكاملة فيما

بينها؛ والتي من خلالها يتعامل المراجع مع العملاء والمجتمع بنظام واضح وشفاف، وعلاقة المراجع مع زملاء المهنة كونهم أعضاء بنفس المهنة، وجميعهم يُتطلب منهم الالتزام الصارم بأخلاقيات المهنة ومعاييرها وأنظمتها؛ لذلك فإن الحاجة لهذه الدراسة تتمثل في الضرورة الملحة لمعرفة آراء المراجعين وتجاربهم وخبراتهم عن مدى تأثير ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية على الالتزام الأخلاقي لهم في بيئة المراجعة بالسعودية.

الصورة - نوعها (عضو - نظام -

منظومة)

علاقة المراجع مع زملاء المهنة	عضو
علاقة المراجع مع العملاء	نظام
علاقة المراجع مع المجتمع	نظام
علاقة المراجع مع المهنة ذاتها	عضو داخل منظومة

نموذج ١-١ صور العلاقات المهنية كما تفرضها أخلاقيات مهنة

المراجعة على المراجعين

١. ٤ منهجية الدراسة:

لتحقيق الهدف من الدراسة؛ تمّ الاعتماد على المنهج الاستقرائي؛ وذلك من خلال تناول الأدبيات السابقة ذات الصلة بالموضوع في الجزء النظري. بالإضافة إلى الاعتماد على أسلوب الظاهراتية (Phenomenology) وهو أحد أساليب البحوث النوعية، تحديداً الأسلوب الظاهراتي الوصفي المتسامي (Transcendental) ومن وجهة نظر (Neubauer, et.al(2019) تمّ ذكر الفرق بين البحث الظاهراتي التأويلي أو التفسيري (Hermeneutic)، والبحث الظاهراتي المتعالي أو المتسامي (Transcendental). وقد ذكر Neubauer, et.al السبب في تسمية البحث الظاهراتي بـ(المتعالي أو المتسامي)؛ لأن الباحث هنا يجب عليه أن يقف بشكل منفصل والوصول إلى حالة المتعالي (أنا الخالية من التحيز) التي تجعله يفهم الظواهر بواسطة المعاني الوصفية، وهذا ما تمّ تطبيقه في هذه الدراسة. ويتناسب مع هذه الدراسة؛ لأنه يصف وجهات نظر المراجعين بشكل تفصيلي فيما يتعلّق بواقع تجربتهم مع الأتعاب المهنية المنخفضة، والتأثير الممكن حدوثه من هذه الظاهرة على أخلاقيات المراجعين المهنية.

وقد اختلف العلماء والمختصون في علم الاجتماع في تعريفهم للظاهرة، والبعض عرّف الظاهرة بأنها: حركة غير تلقائية، بمعنى أنها لا تنتج من فراغ، وإنما تنتج بناءً على تفاعل الأفراد، وهم يشبعون حاجاتهم من خلال هذا التفاعل في بيئة معينة، وهذه البيئة لها خصائص مُحدّدة، وتمارس عليهم نوعاً من الضغط والإلزام، وتُحدّد لهم حاجاتهم، وتُحدّد لهم أيضاً وسائل إشباع هذه الحاجات، بمعنى أن لها وجوداً مستقلاً بذاته، وتحكمها قوانين تخضع لها في تغييرها وتطورها (القرشي، ٢٠١٢). والبيئة هنا التي تحيط بمهنة المراجعة في هذه الدراسة هي طبيعة السوق، وعنصر العرض والطلب. أيضاً تمّ تعريف الظاهرة في دور كايم (١٩٦١ / ٢٠١٩): بأنها هي كل ضربٍ من السلوك في المجتمع، سواءً كان ثابتاً أو غير ثابت، وقد يكون له نوعٌ من القهر الخارجي على الأفراد، ويمكن أن يُطلق عليه كل سلوكٍ يعُمُّ في المجتمع، ولكن له وجود خاص مستقل عن الصور والحالات التي يتشكّل بها في الحالات الفردية، ومن وجهة نظر هذه الدراسة تمّ تعريف الظاهرة بأنها في أساسها تنشأ في المجتمع وتنمو من خلاله لأيّ ظرفٍ كان. وقد تصل بنموها إلى مستويات ضخمة وذات تأثير لا يُحتمل من كل النواحي، سواءً اقتصادياً أو اجتماعياً أو ثقافياً في حال لم يكن هناك أساليب لمعالجة هذه الظاهرة. وفي هذه

الدراسة تمّ تصميم الأسئلة المتناسبة حسب المنهجية الظاهرية لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة بالاعتماد على المقابلات الشخصية. وبناءً على هذا؛ يتسنى الإجابة عن تساؤلات الدراسة وتحقيق أهدافها، والوصول إلى نتائج من الممكن الاستفادة منها مستقبلاً في وضع خطط تتعلّق بأتعاب مهنة المراجعة في السعودية والتطبيق الجيد لأخلاقيات المهنة، وتساؤلات الدراسة التي نحتاج الإجابة عنها كالآتي: السؤال الرئيسي/ ما مدى تأثير ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة على الالتزام الأخلاقي للمهنيين في مكاتب المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية؟

وينتج عن السؤال الرئيسي التساؤلات الآتية:

١. كيف يكون حجم التأثير الناتج عن انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على

بذل المراجع الخارجي العناية المهنية الواجبة؟

٢. ما هو التأثير الناتج من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على أمانة

واستقامة المراجع؟

٣. ما هو التأثير الذي سيحدث على الموضوعية والاستقلال للمراجع الخارجي

عند انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة؟

٤. ما هو التأثير الممكن حدوثه من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على ما

يُقدّمه المراجع الخارجي تجاه مصلحة المجتمع؟

٥. ما هو التأثير المترتب من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على التزام

المراجع الخارجي بالمسؤولية؟

٢. الإطار النظري للدراسة

٢. ١ أخلاقيات مهنة المراجعة، مفهومها، وأهدافها:

تتمثل أخلاقيات المهنة في "مجموعة من القيود التي تفرضها الممارسة المهنية، وتلزم أعضاءها باتباعها وتكون أساساً لتوقعات الآخرين خارج المهنة" (محمد، ٢٠١٢، ٣). وأضاف محمد أنه: من الضروري على المراجع الالتزام بالمعايير السلوكية والأخلاقية التي تحث المراجع على العمل بشكل مستمر لوضع المهنة في المكانة الرفيعة التي تخدم المجتمع. وقد عرّف السايير ومتولي (٢٠١٣) أخلاقيات المهنة بأنها: مجموعة مبادئ ومعايير وقواعد سلوكية وقيم تمتزج معاً؛ لتكون مزيجاً في صورة دستور أخلاقي مهني يوضّح الأسلوب الأكثر ملائمة وقبولاً في بيئة العمل المهني، والذي يجب على عضو المهنة الالتزام به أثناء أدائه لعمله. وهذه الدراسة

من جميع ما سبق تُعرّف أخلاقيات مهنة المراجعة بأنها: السلوك الحسن والحميد الذي ينبع من تطبيق المراجع لقواعد وآداب وأخلاقيات المهنة عند إبداء رأيه المهني، في عدالة البيانات التي تتضمنها القوائم المالية للشركات التي تطلب منه ذلك؛ من أجل جعل جميع مَنْ يتعاملون مع المهنة يثقون بها، ويثقون بالرأي المهني الذي يُقدّمه المراجع.

٢.٢ المبادئ الأخلاقية للمراجعين في المملكة العربية السعودية، نشأتها،

مفهومها:

تتمثل المبادئ الأخلاقية للمراجعين في المملكة في ستة مبادئ، وهي جزء من قواعد سلوك وآداب المهنة، فالمبادئ هي الإطار العام الذي يحكم إعداد القواعد، وقد نشأت هذه المبادئ الأخلاقية؛ نتيجة جهود ومراحل عديدة، قامت بها الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين للنهوض بمستوى المحاسبة والمراجعة في المملكة. وتاريخياً كانت أول مرحلة لنشأة قواعد سلوك وآداب المهنة في عام ١٤١٠ هـ - ١٩٩٠ م مروراً بعدة مراحل زمنية إلى عام ١٤٢٠ هـ - ١٩٩٩ م؛ وقرّر مجلس إدارة الهيئة بنفس هذا العام الموافقة على المقترح الخاص بقواعد سلوك وآداب المهنة، والذي مرّ بمراحل تاريخية عديدة (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢٠).

وتتكوّن هذه المبادئ من: المسؤولية، مصلحة المجتمع، الأمانة والاستقامة، الموضوعية والاستقلال، العناية المهنية الواجبة، نطاق وطبيعة الخدمات.

٢. ٣ العوامل المؤثرة على الالتزام الأخلاقي للمراجعين:

وهناك العديدُ من التهديدات تواجه استقلال المراجع، مثل: المصلحة الشخصية - الفحص الذاتي - التأييد - الاعتياد - الإكراه. ويجب على المراجع التحي عن الارتباط إذا كان غير قادرٍ على القضاء على هذه التهديدات أو تخفيضها إلى أقل قدر غير ممكن. وقواعد سلوك وآداب المهنة تُحذّر من أن تهديد المصلحة الشخصية قد ينشأ عندما تكون الأتعاب المستحقة عن الخدمات المهنية لم تُسدّد لفترة طويلة، ولا بدّ من أن يتمّ سداد كل الأتعاب قبل إصدار التقرير (هايز وآخرون، ٢٠١٤ / ٢٠١٨). ومما لا شك فيه يوجد عوامل وظروف معينة تُؤثّر على الالتزام الأخلاقي للمراجع، وقد تُضعف التزامه الأخلاقي وتُجبره لفعل أمور خاطئة وغير أخلاقية؛ وذلك لأن المراجع بطبيعته البشرية وبعيداً عن المهنية يطمح للمزيد من الرفاهية والمكافآت، سواءً العينية أو المادية.

ومن العوامل التي تُؤثّر على الالتزام الأخلاقي للمراجعين، والتي توصّلت

لها دراسة شيخ (٢٠١٩):

١- ضعف الوعي والتبصير للمراجعين بمزايا الالتزام بقواعد السلوك المهني والمبادئ الأخلاقية لمهنة المراجعة، وعقوبات عدم الالتزام بها في كلا القطاعين الحكومي والخاص.

٢- قلة الحماية الكافية للمراجعين من المخاطر التي قد تُواجههم عند أداء عملهم.

٣- ضعف الدعم المادي والمعنوي لمراجع الحسابات في جميع مجالات المراجعة.

٤- دخول المراجع في بعض الأعمال والأنشطة التي تُفقد النزاهة والموضوعية والاستقلالية.

٥- دخول المراجع في بعض الأعمال والأنشطة التي تُضر سمعة المهنة.

٦- قلة البرامج التعليمية المهنية للمراجعين المتعلقة بمبادئ المراجعة وأصولها.

ومن وجهة نظر الدراسة الحالية أن العوامل التي تُؤثر على الالتزام الأخلاقي للمراجعين تتمثل في ثلاثة محاور حسب النموذج ٢-٢ الذي قامت الباحثة بإنشائه بعد الاطلاع على الأدبيات السابقة.

المحور التعليمي والمهني	المحور النفسي -	المحور المادي
قلة الخبرات والشهادات المهنية.	الضغط من مكاتب المراجعة الأخرى،	أتعاب مهنية متأخرة،
	الضغط من العملاء.	أتعاب مهنية غير كافية.

قلة البرامج والدورات التعليمية
والمهنية للمراجعين، خاصة
المتعلقة بقضايا الاختلاس،
والاحتيال، وغسيل الأموال
وطرق كشفها.
حماية غير كافية
للمراجعين
من الضغوطات والمخاطر.
لا يوجد مكافآت
وحوافز
مادية للمراجعين
المتميزين.

نموذج ٢-٢ (العوامل التي تُؤثر على الالتزام الأخلاقي للمراجعين)

٢. ٤ الأتعاب المهنية للمراجعين، مفهومها، والأساليب المتبعة في تحديد الأتعاب

المهنية للمراجعين:

هي التكلفة التي تُدفع في سبيل الحصول على فائدة تبرر تحملها، ويرتبط هذا بالجودة والنوعية التي تُقدّم بها تلك الخدمة (الكاسح، ٢٠١٦). وهي الأجر التي تستلمها مكاتب المراجعة نظير الأعمال التي يقومون بها، وهي تُشكّل الركيزة الأساسية لاستمرار أعمال مكاتب المراجعة؛ ولهذا يجب أن تُحدّد هذه الأجر بشكلٍ عادلٍ من دون التأثير على استقلالية وحيادية المراجع (التكريتي، ٢٠١٦). والأتعاب من وجهة نظر هذه الدراسة: هي المبالغ التي تكون حقًا مكتسبًا للمراجع المالك للمكتب مقابل وقته وجهده، ومقابل جميع التكاليف التي يُنفقها لأداء هذه الخدمة،

ومسؤولياته التي يتحملها عند التوقيع على التقرير. وترى دراسة جهماني وعجلوني (٢٠٠٧) أن الأتعاب تميل إلى الانخفاض في ظل غياب جهة معيّنة تتولّى التحديد المسبق لأتعاب المراجعة. ويُفسّر هذا الرأي دراسة التكريتي (٢٠١٦) التي ترى أن الأسلوب المناسب المُتَّبَع لتحديد الأتعاب المهنية للمراجعين هو أن يُوضع تقييمات عادلة ومتكاملة من قبل هيئات مهنية معتمدة، وتقوم على تحديد أتعاب المراجعة تبعًا لحجم العمل الذي يقوم به، وليس تبعًا لعوامل أخرى تتعلّق بقرارات إدارة المنشأة التي يُعامل معها.

وقد أوصت دراسة لقلبي (٢٠١٤) بإيجاد أُسُس واضحة ومُحدّدة لتحديد أتعاب المراجعين بحيث تكون متناسبةً مع ساعات العمل والمسؤوليات التي يقومون بها. والمراجع يهدف دائمًا للحصول على عائِدٍ يقابل ساعات العمل التي يبذلها في عملية المراجعة، والأخطار التي يواجهها، ورغم كل هذا لا يوجد أساس علمي أو نظري واضح لتحديد أتعاب المراجع بشكل عادل وشفّاف، ويُرضي الطرفين المراجع والعميل (إمريود، ٢٠١٢).

وفي المملكة العربية السعودية تنصُّ القاعدة رقم (٣٠٢) والمتعلقة بالأتعاب على أنه يجب أن تكون الأتعاب متناسبةً مع الجهد والوقت المبذول من قِبل المراجع للخدمات التي يُقدِّمها (الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، ٢٠٢٠). ومن وجهة نظر هذه الدراسة، وبناءً على استقراء الدراسات والآراء السابقة: فإنه هناك تحديات تتعلَّق بالأتعاب المهنية ومنها:

- تحديد عدد الساعات الفعلية التي يقضيها المراجع في مراجعة حسابات الشركات المتعاقدٍ معها، بما فيها ساعات العمل من المنزل.
- عدم وجود جمعية أو هيئة مسؤولة عن تحديد وقياس الزمن الفعلي للمراجعة، وأتعاب المراجع اللازمة تبعًا لذلك.
- الضغط من العملاء بتغيير المراجع أو مكتب المراجعة في حال عدم تخفيض الأتعاب (محمد وأمبدي، ٢٠١٥)، والظروف الاقتصادية التي تحيط بالعميل ومنشأته (Sun, et al.2014).
- الظروف البيئية والاقتصادية التي تحيط بمكاتب المراجعة التي لها تأثيرٌ على سمعة المراجع؛ مثل: قلة عدد المراجعين لشركات العملاء الكبيرة؛ مما يشكل ضغطاً، وهناك تأثير مشترك بين الأتعاب غير المتعلقة بمراجعة الحسابات

ونوع المراجع على أتعاب المراجعة (Ratzinger-Sakel and ,2018) ووجدت دراسة (Yuniarti (2011 أن قواعد أخلاقيات المحاسبين العموميين تُشير إلى أن أتعاب المراجعة قد تختلف تبعًا لحالة المخاطر، ومدى تعقيد الخدمات المقدمة، وهيكل التكاليف ذات الصلة لمكتب المراجعة وغيرها من الاعتبارات المهنية الأخرى.

■ جودة عملية المراجعة؛ حيث إن مكتب المراجعة الذي يُقدم عملاً بمستوى جودة عالية يُعتبر نظامَ رقابةً جيدًا للملاك وأصحاب المنشآت الذين لا يستطيعون الرقابة المباشرة على أموالهم، ويُعتبر بمثابة وسيلة تسويقية فعّالة لجذب عملاء جُددٍ، والمحافظة على العملاء الحاليين (العبادي، ٢٠١٢). وأما بالنسبة للوضع الراهن لأتعاب مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية فسوف يتم مناقشته بالجزء التالي، والتعرّف عليه أكثر بالجزء الميداني من هذه الدراسة.

٢. ٥ الوضع الراهن لأتعاب مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية:

مما لا شك فيه أنه يوجد عنصرٌ من ضمن عناصر كثيرة، وله دوره البارز في تحديد الأتعاب لعملية المراجعة؛ وهو عنصر العرض والطلب. ولا يمكن تجاهل

عنصر العرض والطلب في تحديد أتعاب عملية المراجعة. أيضاً من الواقع المهني لمهنة المراجعة فإن السوق يعاني قلة عدد مكاتب المحاسبة. كما قال القسبي (٢٠٢٠) "أعتقد أن مهنة المحاسبة مهنةً ممكنٌ رئيسيٌ للاقتصاد. وفي واقع الحال لدينا نقصٌ في عدد مكاتب المحاسبة لتغطية حاجة السوق، باعتبار أن هناك مليوناً ومائتي ألف مؤسسة، و ١٧٠ ألف شركة، وبالمقابل لدينا ٣٥٠ مكتب محاسبة فقط". أيضاً أبدى رأيه الهويل (٢٠١٧) بأن عدد مكاتب المحاسبة في السعودية ضعيف جداً مقارنةً بحجم الاقتصاد السعودي، بعد جميع هذه السنوات من التقدم في مجال المحاسبة. ويرى الهويل أن السبب الرئيسي هو غياب المنافسة العادلة، وهذا يعني من وجهة نظر هذه الدراسة أن انخفاض الأتعاب لمهنة المراجعة قد يكون سبباً في قلة عدد مكاتب المحاسبة. كما وضَّح الشبيلي (٢٠١٩) بأن تدني نسبة التوطين في مكاتب المحاسبة بالرغم من أن عددها لا يُستهان به؛ أدى إلى تدني الأتعاب، والذي بدوره يُؤثّر في جودة العمل المُقدّم. والتركيز فقط على خفض التكاليف، وتدني نسبة التوطين بُحجة أن تكلفة الموظف السعودي عالية. وهناك رأي آخر: "قبول بعض المكاتب بمبالغ أتعاب قليلة لا تتناسب مع حجم الخدمة، ولا مع الكفاية المهنية، أحد أبرز التحديات التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية في

المملكة العربية السعودية" (القرني، ٢٠١٥؛ القرني، ٢٠١٠). وفي دراسة العمرو والعنقري (٢٠٠٧) من ضمن نتائجها: أنه يوجد مجموعة من المعوقات والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، ومن ضمن هذه المعوقات والتحديات: استمرار ونقشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة.

٣. الدراسة الميدانية

٣. ١. تمهيد:

سيتم في هذا القسم مناقشة المحاور الرئيسية لهذه الدراسة من الناحية الميدانية، وسيتم التعرف أكثر على التفاصيل الصغيرة، وجميع الحقائق المتعلقة بالمحاور الرئيسية، وكل هذا من واقع الممارسة الفعلية لمهنة المراجعة في مكاتب وشركات المراجعة بالسعودية.

٣. ٢. تصنيف المكاتب التي تم تطبيق الدراسة عليها:

تصنيف المكاتب في هذه الدراسة تنوعت ما بين مكاتب صغيرة، ومتوسطة، وكبيرة. وما بين مكاتب محلية فقط، ومكاتب محلية وذات شراكات دولية، وما بين

مكاتب دولية وتمتلك فروعاً داخل وخارج السعودية. أيضاً البيئات الجغرافية للمكاتب تنوّعت في هذه الدراسة، فكانت بين مدينتي جدة والرياض. تنوّعت أيضاً الخبرات والمسميات الوظيفية، والمؤهلات المهنية، والجنس (Gender) للمشاركين، وهذا حتى يُكسب نتائج الدراسة مزيداً من التنوّع، ومزيداً من الوضوح والمصداقية.

م	طبيعة عمل المشارك	جنس المشارك	عدد سنوات الخبرة بالمراجعة	المؤهلات المهنية
١	مدير المراجعة	ذكر	٢٠ سنة	-
٢	شريك	ذكر	١٦ سنة	زمالة الهيئة السعودية
٣	شريك	ذكر	١١ سنة	زمالة الهيئة السعودية
٤	مدير المراجعة	أنثى	١٠ سنوات	زمالة الهيئة السعودية
٥	شريك	ذكر	٧ سنوات	زمالة الهيئة السعودية
٦	مالك	ذكر	٧ سنوات	زمالة الهيئة السعودية
٧	شريك	ذكر	٦ سنوات، ونصف	زمالة الهيئة السعودية
٨	مراجع حسابات رئيسي	ذكر	٥ سنوات	-
٩	مراجع حسابات أول	أنثى	٤ سنوات، ونصف	زمالة الهيئة السعودية
١٠	مشرف مراجعة	أنثى	٤ سنوات	زمالة الهيئة السعودية

١١ مراجع حسابات أول ذكر ٣ سنوات، ونصف زمالة الهيئة السعودية

+ الزمالة الأمريكية

١٢ مراجع حسابات أول أنثى سنة، ونصف الزمالة الأمريكية

جدول رقم ٣-١ (بيانات المشاركين)

في الجدول رقم ٣-١ من خلاله تمّ ترتيب المشاركين فيه بحسب الخبرات

الأكثر بعدد السنين إلى الخبرات الأقل، فكانت بداية مع المشارك رقم ١ بخبرة ٢٠

سنة في المراجعة الخارجية، وانتهت مع المشاركة رقم ١٢ بخبرة سنة ونصف في

المراجعة الخارجية. أيضًا المشاركون تنوّعت مؤهلاتهم المهنية، فالبعض حاصل

على الزمالة السعودية، والبعض حاصل على الزمالة الأمريكية. المشارك رقم ١١

حاصل على الزمالتين السعودية والأمريكية، أيضًا المشاركون في هذه الدراسة تنوّعوا

ما بين إناثٍ وذكور، وجميع هذه العناصر المتنوعة في المشاركين تُكسب هذه الدراسة

المزيد من وجهات النظر والتجارب والمعاني والأفكار المختلفة حسب تجربة كل مشارك.

٤. التحليل النوعي لبيانات الدراسة، ومناقشة النتائج والتوصيات

٤. ١ أسلوب التحليل المستخدم لهذه الدراسة:

تتنوع إجراءات وأساليب تحليل بيانات البحث النوعي؛ وذلك بحسب ما يتناسب مع كل منهجية، ومع كل أسلوب من أساليب البحث النوعي، وفي هذه الدراسة تمّ اتباع مجموعة من الإجراءات والأساليب التي تتناسب مع المنهجية الظاهرية حسب ما جاء في كريسويل وبوث (٢٠١٦ / ٢٠١٩). والجدول رقم ٤-١ يُوضّح تسلسل هذه الإجراءات:

- | خطوات تحليل البيانات، وعرضها | كيفية تطبيقها حسب المنهجية الظاهرية |
|------------------------------------|--|
| ١- إدارة وتنظيم البيانات. | عمل ملف خاص للبيانات وتنظيمها. |
| ٢- قراءة ومراعاة الأفكار المستجدة. | قراءة النصوص، وكتابة الملاحظات الهامشية، وتكوين رموز أولية. |
| ٣- وصف الرموز إلى أفكار وتصنيفها. | وصف التجربة الشخصية من خلال تعليق الأحكام. وصف جوهر الظاهرة. |
| ٤- تطوير التفسير وتقييمها | تطوير عبارات مهمة، جمع العبارات في وحدات ذات معنى. |
| ٥- عرض البيانات | تطوير وصف سياقي لما حدث. |
| | تطوير وصف هيكلي (كيف تمّ معايشة الظاهرة). |
| | تطوير جوهر الظاهرة باستخدام وصف مركب. |

جدول رقم ٤ - ١ * مقتبس من كريسويل وبوث (٢٠١٦ / ٢٠١٩)

٤. ٢ النتائج، ومناقشتها:

المشارك	وصف المشارك لمستوى أتعاب المراجعة
م. ي	منخفضة جداً
ف. م	منخفضة
ر. خ	منخفضة
أ. ص	منخفضة
أ. أ	منخفضة، وظاهرة الانخفاض متفشية
م. ح	أقل من المتوسط المطلوب والمأمول
س. ش	يوجد انخفاض
م. ع	منخفضة
س. س	منخفضة جداً
ب. ص	متوسطة
ع. خ	منخفضة جداً
س. م	متوسطة

جدول رقم ٤ - ٢ (وصف المشاركين لمستوى أتعاب المراجعة في السعودية)

هذا الجدول رقم ٤-٢ يُوضّح وصف المشاركين لمستوى أتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية عندما تمّ طرح السؤال: هل ترى أن أتعاب عملية المراجعة في المملكة مرتفعة، أو متوسطة، أو منخفضة. ويُرجى توضيح وتفسير وجهة نظرك؟ وبمعنى أن هذه الإجابات منهم تُعتبر مبدئيةً، لا تحتوي على شرح وتفصيل واسترسال بالحديث عن مستوى الأتعاب للمراجعة الخارجية في السعودية، وبالجدول الآتي رقم ٤-٣ يوجد شرح وتفصيل عميق من المشاركين.

المشارك	عبارات المشاركين المهمة	وصف معاني العبارات
م. ي	التأثير يأتي للمراجع من أبواب كثيرة، خاصّةً إذا الأتعاب لا تغطي تكاليف المراجعة، وحجم المخاطر، وحجم المهام، وعدد الساعات.	أخلاقيات المراجع المهنية تتأثر بانخفاض الأتعاب المهنية.
ف. م	الأتعاب الجيدة تُمكن المنظم أو المشرع من عملية تنظيم السوق، والسوق طبعًا يصبح محفزًا.	الرغبة في تنظيم السوق.
ر. خ	إذا رفعا الأتعاب لن يأتي إلينا عميل واحد.	فقدان الأمل.
أ. ص	لا أستطيع زيادة عدد المراجعين في كل عملية مراجعة بما يتناسب مع حجم المهام.	عدم القدرة على التنظيم واتخاذ القرار المناسب.
أ. أ	أنا أعرض أتعابًا وأرى أنها قليلة، لكن بعد ذلك أتفاجأ بأن السوق يوجد به مَنْ يعرض أسعارًا أقلّ من عرضي.	الرغبة في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها.

- م. ح المراجع الخارجي بطبيعته البشرية يتوقَّع بأنه كلما ارتقى بأدائه المهني، سوف يقابله وضع مادي أفضل.
- ش. س بعض المكاتب تُقلِّل من الجودة على حساب الأتعاب، وهذا الأمر يضرُّ السوق بشكل كبير، ويجب التعامل مع هذه المكاتب بشكل نظامي صارم؛ حتى يكون السوق للمهنة جيدًا، وتكون الأتعاب بمستويات جيدة.
- م. ع للأسف السوق لا يوجد به نطاق معين للأتعاب المهنية بالمستوى المقبول لتنفيذ عملية المراجعة. أنا أشتغل بكل أمانة، لكن يزيد الضغط علينا في أننا نعمل ساعاتٍ زيادةً عن ساعات العمل الأساسية، وأي زيادة ساعات عمل نحن المراجعين نتحمَّلها بحيث لا تؤثر ولا تنقص من معدل الربحية للمكتب.
- ب. ص بصراحة لا أرى أنها مرتفعة، لكن أيضًا تعتبر غير منخفضة في نفس الوقت تحديدًا لعملاء الشركات المتوسطة والصغيرة، والمكاتب المحلية أعتقد أن الأتعاب لديهم منخفضة أكثر.
- ع. خ بيئة تنظيم السوق لدينا ضعيفة.
- س. م التكلفة لعملية المراجعة إن لم توازها أتعاب جيدة من العميل، فهذا ينعكس سلبيًا على المراجع من ناحية الجهد والاهتمام والتركيز، وطبيعي أن الرغبة في الحصول على الوضع المادي الأفضل والأكثر مرونة.
- ش. س الرغبة في تنظيم السوق والأمل في مستقبل مهني واعد للمراجعة الخارجية.
- م. ع الرغبة في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها. الرغبة في الحصول على الوضع المادي الأفضل والأكثر مرونة.
- ب. ص الرغبة في تنظيم السوق والأمل في مستقبل مهني واعد للمراجعة الخارجية.
- ع. خ الرغبة في تنظيم السوق. ضغوطات اقتصادية من العميل، والرغبة في بقاء العميل.

الجودة ستخفّض؛ لأن الجودة مرتبطة جدًّا

بالأتعاب المهنية.

جدول رقم ٤-٣ (وصف المشاركين لتجربتهم مع أتعاب المراجعة المنخفضة)

من الجدول السابق رقم ٤-٣ تمّ استخلاص ١٢ عبارة مهمّة على لسان المشاركين من تحليل ١٢ نصًّا حرفيًّا، وقد قامت الباحثتان بوصف وتنظيم جميع العبارات المهمة من المشاركين في ٨ مواضيع (رموز) مهمّة تصف مشاعر وتجارب المراجعين. وجميعهم يرغبون في تنظيم سوق المهنة، وتنظيم أتعابها، وفي القسم الآتي نُوضّح الرموز التي ظهرت عند تحليل البيانات وُفّق جدول رقم ٤-١ المقتبس من كريسويل وبوث (٢٠١٦ / ٢٠١٩) تبعًا لفقرة رقم ٣ من هذا الجدول.

الموضوع الأول: فقدان الأمل:

لقد كانت مشاعرُ الغضب مسيطرةً على المشارك ر. خ عندما وصف وضع الأتعاب وقال: "إذا رفعنا الأتعاب لن يأتي إلينا عميل واحد"، وهذا المشارك يعني بهذه العبارة أنه لو رفع الأتعاب كما تتطلّب عملية المراجعة من مهام وإجراءات ومتطلبات من تطبيق معايير دولية وغيرها... فإن العملاء لن يذهبوا إليه.

الموضوع الثاني: الرغبة في تنظيم السوق:

المشارك ف. م، والمشارك ع. خ أبديًا رغبتهما في تنظيم السوق، فكان الوصف من أحدهما: "الأتعاب الجيدة تُمكن المنظم أو المشرع من عملية تنظيم السوق، والسوق طبعًا يصبح محفزًا". والآخر قال: "بيئة تنظيم السوق لدينا ضعيفة".

الموضوع الثالث: عدم القدرة على التنظيم واتخاذ القرار المناسب:

المشاركة أ. ص هنا وصفت انخفاض الأتعاب وكيفية تأثير هذا الانخفاض؛ بأن جعلها لا تستطيع تنظيم فريق العمل بما يحتاج إليه فقالت: " لا أستطيع زيادة عدد المراجعين في كل عملية مراجعة بما يتناسب مع حجم المهام".

الموضوع الرابع: الرغبة في تنظيم السوق والأمل في مستقبل مهني واعد للمراجعة

الخارجية:

بعض المشاركين أبدوا رغبتهم في تنظيم السوق وتفاؤلهم بمستقبل المهنة. فقال المشارك س. ش: "بعض المكاتب تُقلل من الجودة على حساب الأتعاب، وهذا الأمر يضُرُّ السوق بشكل كبير، وإذا تمَّ التعامل مع هذه المكاتب بشكل نظامي صارم؛ سوف يكون السوق لمهنة المراجعة الخارجية جيدًا، وتكون الأتعاب بمستويات جيدة". وعبرت المشاركة ب. ص: "بصراحة لا أرى أنها مرتفعة، لكن

أيضاً تعتبر غير منخفضة في نفس الوقت تحديداً لعملاء الشركات المتوسطة والصغيرة، والمكاتب المحلية أعتقد أن الأتعاب لديهم منخفضة أكثر".

الموضوع الخامس: ضغوطات اقتصادية من العميل، والرغبة في بقاء العميل:

قد تكون الضغوطات الاقتصادية من العميل في معظم الأحيان سبباً في أن يكون مستوى الأتعاب للمراجعة منخفضاً، وقد وصفت المشاركة س. م هذا في قولها: " التكلفة لعملية المراجعة إن لم توازها أتعاب جيدة من العميل، فهذا ينعكس سلباً على المراجع من ناحية الجهد والاهتمام والتركيز، وطبيعي أن الجودة ستخف؛ لأن الجودة مرتبطة جداً بالأتعاب المهنية".

الموضوع السادس: الرغبة في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها:

هنا علق المشارك م. ع وقال: "للأسف السوق لا يوجد به نطاق معين للأتعاب المهنية بالمستوى المقبول للمراجعة". والمشارك هنا يرى بأنه يفترض أن يوجد نطاق معين للأتعاب المهنية حتى تنتظم نوعاً ما، وتقل معها ظاهرة الانخفاض الموجودة بالسوق. والمشارك أ. أ تحدّث عن وصفه لهذه الظاهرة: "أنا

أعرض أتعابًا وأرى أنها قليلة، لكن بعد ذلك أتفاجأ بأن السوق يوجد به مَنْ يعرض أسعارًا أقلَّ من عرضي".

الموضوع السابع: الرغبة في الحصول على الوضع المادي الأفضل والأكثر مرونة:

الإنسان بطبيعته سواءً مراجعًا أو غيره يرغب بالمستوى المادي الجيد والمرن، والذي يتحمَّل جميع الأعباء، والتكاليف، وهذا ما وصفه المشارك م. ح عندما قال: "المراجع الخارجي بطبيعته البشرية يتوقَّع بأنه كلما ارتقى بأدائه المهني، سوف يقابله وضع مادي أفضل". وأيضًا المشاركة س. س علَّقت وقالت: "أنا أشتغل بكل أمانةٍ، لكن يزيد الضغط علينا في أننا نعمل ساعاتٍ زيادةً عن ساعات العمل الأساسية بسبب أنه مفترض مني أعمل بحدود الوقت الأساسي فقط، وأي زيادة ساعات عمل نحن المراجعين نتحمَّلها بحيث لا تُؤثِّر ولا تنقص من معدل الربحية للمكتب".

الموضوع الثامن والأخير: أخلاقيات المراجع المهنية تتأثَّر بانخفاض الأتعاب.

وهنا نصل إلى المشارك م. ي والذي وصف انخفاض الأتعاب وكيفية تأثيره على أخلاقيات المراجع فقال: "التأثير يأتي للمراجع من أبواب كثيرة، خاصَّةً إذا

الأتعاب لا تُغطّي تكاليف المراجعة، وحجم المخاطر، وحجم المهام، وعدد الساعات".

وتستعرض الباحثان في الجدول رقم ٤-٤ تكرار المعاني والتصورات المهمة عن مستوى أتعاب المراجعة بالسعودية حسب عدد المشاركين في هذه الدراسة وهم ١٢ مراجعًا.

عدد تكرارها من المشاركين	المعاني المهمة حسب وصف المشاركين لمستوى الأتعاب
٤ من أصل ١٢ مشاركًا	الأتعاب منخفضة
٣ من أصل ١٢ مشاركًا	الأتعاب منخفضة جدًا
١ من أصل ١٢ مشاركًا	الأتعاب يوجد بها انخفاض
١ من أصل ١٢ مشاركًا	الأتعاب منخفضة، وظاهرة الانخفاض متفشية
١ من أصل ١٢ مشاركًا	أقل من المتوسط المطلوب والمأمول
٢ من أصل ١٢ مشاركًا	الأتعاب متوسطة
١٢	الإجمالي

عدد تكرارها من المشاركين	التصورات المهمة من المشاركين عن مستوى الأتعاب
١ من أصل ١٢ مشاركًا	فقدان الأمل.

- الرضا في تنظيم السوق. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً
- الرضا في تنظيم السوق، والأمل في مستقبل مهني واعد للمراجعة الخارجية. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً
- عدم القدرة على التنظيم، واتخاذ القرار المناسب. ١ من أصل ١٢ مشاركاً
- ضغوطات اقتصادية من العميل، والرضا في بقاء العميل. ١ من أصل ١٢ مشاركاً
- الرضا في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً
- الرضا في الحصول على الوضع المادي الأفضل والأكثر مرونة. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً
- أخلاقيات المراجع المهنية تتأثر بانخفاض الأتعاب المهنية. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

١٢

الإجمالي

جدول رقم ٤-٤ (يصف تكرار المعاني، والتصورات المهمة من المشاركين عن مستوى أتعاب المراجعة بالسعودية)

وبعد القسم السابق بجميع ما ورد فيه من معانٍ وعباراتٍ وتجارب، نأتي للقسم الآتي الذي تستعرض فيه هذه الدراسة وصف المشاركين لتأثير أتعاب المراجعة المنخفضة على الالتزام الأخلاقي للمراجعين في السعودية؛ وذلك بالاعتماد على جدول رقم ٤-١ المقتبس من كريسويل وبوث (٢٠١٦ / ٢٠١٩)، حسب الفقرتين ٤، ٥ من هذا الجدول، ويتمُّ الإجابة عن السؤال الأول في هذه الدراسة والمتعلق بمبدأ العناية المهنية الواجبة، كيف يكون حجم التأثير الناتج عن انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على بذل المراجع الخارجي العناية المهنية الواجبة؟

المعاني المهمة عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ العناية المهنية الواجبة

عدد تكرارها من المشاركين ٣ من أصل ١٢ مشاركًا

الالتزام الأخلاقي واجب مهني في جميع الظروف.

١ من أصل ١٢ مشاركًا التسعير الجيد لعملية المراجعة أمر مهم ومرتبطة بالعناية المهنية اللازمة.

١ من أصل ١٢ مشاركًا الرغبة في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها.

٢ من أصل ١٢ مشاركًا التوزيع العادل للمراجعين في الفريق مرتبط بالأتعاب الجيدة.

١ من أصل ١٢ مشاركًا الوقت، وحجم المهام، وتوسُّع الاقتصاد السعودي له دور كبير في تحديد حجم الأتعاب.

١ من أصل ١٢ مشاركًا جودة المراجعة مرتبطة بالأتعاب الجيدة.

١ من أصل ١٢ مشاركًا الالتزام الأخلاقي للمراجع يتأثر إيجابًا بحجم الأتعاب.

١ من أصل ١٢ مشاركًا المراجع مسؤول قانونيًا، خاصةً مالك المكتب أو الشريك.

١ من أصل ١٢ مشاركًا تكاليف المراجعة ومخاطرها إذا تجاوزت الأتعاب فلا فائدة منها.

١٢

الإجمالي

جدول رقم ٤-٥ (يصف الإجابات والمعاني المهمة من المشاركين عن تأثير

الأتعاب المنخفضة على مبدأ العناية المهنية الواجبة)

من الجدول السابق رقم ٤-٥ تكرر معنى الالتزام الأخلاقي واجب مهني في جميع الظروف ٣ مرات من ٣ مشاركين. فالمشارك الأول م. ي قال: "أنا دائماً أقول: طالما هناك التزام فلا بد أن يكون الإنسان على قدر الالتزام، في النهاية أنا أعلم بوضع السوق، وأعلم مستوى الأتعاب كم يكون، بالتالي في كل الأحوال يجب أن يقبل المراجع بالوضع الحالي للأتعاب حتى يكون تأثير العدالة على المجتمع المستفيد من خدمة المراجعة بشكل أفضل". والمشاركة الثانية أ. ص عبّرت: "عندما تكون الأتعاب منخفضة في عملية كان حجم شركة العميل فيها كبيراً، لا أستطيع أن أغير جهدي ومصداقيتي، وسيظلُّ جهدي كما هو في جميع الحالات والظروف"، وبالنسبة للمشارك الثالث س. ش قال: "الأتعاب المنخفضة ليست مبرراً لعدم بذل العناية المهنية اللازمة". وهذا يتفق مع ما توصلت إليه دراسة السعد (٢٠١١) بأن المواقف غير الأخلاقية في بيئة المراجعة بالمملكة نادرة، وبالنسبة لمعنى التسعير الجيد لعملية المراجعة أمرٌ مهمٌّ ومرتبطة بالعناية المهنية اللازمة. ومعنى الوقت، وحجم المهام، وتوسُّع الاقتصاد السعودي له دور كبير في تحديد حجم الأتعاب. تكررت مرةً واحدةً، فعبرَ المشارك ع. خ بأن: "الأتعاب أرى أنها يجب أن تراعي عدة أمور من ضمنها: الوقت، وحجم مهام شركة العميل، نمو المشاريع، ونمو

الاستثمارات في السعودية". والمشارك ف. م عبّر بأن: "العملية التي أتبعها أقل من تكاليفها إذا قبلها مكتب المراجعة قد تُؤثّر على العناية المهنية بالمستقبل لاحقاً؛ لذلك من ضمن إجراءات عملية المراجعة في بعض المكاتب أن يكون هناك هامشٌ ربحٍ معقولٍ". وجميعها تتفق مع دراسة غنيم (٢٠١٩) والتي تمّ تطبيقها في البيئة السعودية، ونتيجتها أن حجم الشركة للعميل، ونوع مكتب المراجعة يؤثر تأثيراً إيجابياً على أتعاب المراجعة؛ حيث إن زيادة ١% من حجم الشركة للعميل يُؤدّي إلى زيادة أتعاب المراجعة الخارجية بنسبة ٤٥.٦%. وهناك معنيان مهمان: هما الرغبة في تقليل ظاهرة انخفاض الأتعاب، والقضاء على أسبابها، وتكاليف المراجعة ومخاطرها إذا تجاوزت الأتعاب فلا فائدة منها، تكررت مرة واحدة عندما عبّر المشارك ر. خ وقال بأنه: "يوجد شرائح من مجتمع المهنة وبعض الزملاء الذين فضّلوا الأتعاب المنخفضة على أنه يلتزم بكافة المعايير المطلوبة لأداء عملية المراجعة". وهذه المعاني المهمة تتفق مع ما توصلت إليه دراسة (Sun et al. 2014) حيث اعتبر المراجعون أن الديون الداخلية لشركة العميل تُشكّل عاملاً من العوامل التي تتطلّب جهد مراجعة إضافياً، مما يتطلّب معه زيادة أتعاب المراجعة. وهذا في نظر الباحثين يصف حجم المخاطر التي يتعرّض لها المراجعون، ويتطلّب

معها أتعاب جيدة، وهذا يُؤكّد من أن الرغبة في القضاء على ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية لم تأتِ من فراغ.

وبالنسبة لمعنى التوزيع العادل للمراجعين في الفريق مرتبط بالأتعاب الجيدة فتكرّر مرتين. فالمشاركة ب. ص عبّرت وقالت: "في حالة أنه انخفضت الأتعاب بشكل كبير فهذا يؤثر حتى على فريق المراجعة، وسيقلّ من عدد المراجعين، ممكن يصل العدد إلى شخص واحد ولا يستطيع أن يغطي كل الحسابات الموجودة في الشركة". والمشاركة أ. ص عبّرت بأنه: "بالتأكيد إن كان مستوى الأتعاب سوف يصبح بمستوى جيد في بيئة المراجعة بالسعودية، فهذا سينعكس إيجاباً على كمدير للمراجعة بأن يكون لدي دعم بأن أكلّف كل عملية إلى عدد أكبر من المراجعين". وهذا يتفق مع ما توصلت له دراسة لقلبي (٢٠١٤) عدم ملائمة أتعاب المراجعة مع حجم العمل، وثقل المسؤولية في أغلب الأحيان. وأما معنى جودة المراجعة مرتبطة بالأتعاب الجيدة، ومعنى الالتزام الأخلاقي للمراجع يتأثر إيجاباً بحجم الأتعاب، فهذا تكرّر مرة واحدة عندما عبّرت المشاركة س. م بأن: "الأتعاب المنخفضة ليست مبرراً لعدم بذل العناية المهنية اللازمة، لكن عمومًا مستوى الأتعاب مرتبط بالجودة، فإذا كانت الأتعاب منخفضة فطبيعي أن الجودة تنخفض،

وإذا كانت الأتعاب جيدة فطبيعي أن الجودة ترتفع". والجودة من وجهة نظر هذه الدراسة هي أساس ومتطلب لأي عمل يقوم به الفرد، خاصةً عندما يكون هذا العمل حساسًا ومرتبطًا ارتباطًا وثيقًا بمصالح فئات كثيرة من المجتمع. وينعكس أيضًا على مصلحة الاقتصاد السعودي في نهاية الأمر، وهذا يتفق مع نتيجة دراسة محمد وأمبدي (٢٠١٥) لا بدّ أن يكون التنافس في جودة أداء الخدمة مقابل أتعاب معقولة، أما بالنسبة لمعنى المراجع مسؤولًا قانونيًا، خاصةً مالك المكتب أو الشريك، فهذا يُعبّر عن أن الهيئة المنظمة للمهنة في السعودية تقوم بدورها المسؤول عن تطبيق العقوبات الرادعة لمن يخالف قواعد سلوك وآداب المهنة، لكن هذه الدراسة ترى أنه لا بد من التعاون من جميع العملاء في مختلف القطاعات مع المراجعين، وأن يتمّ زيادة الوعي لدى جميع المستفيدين من مهنة المراجعة بأهمية الالتزام بأخلاقيات العمل، بحيث يتمّ القضاء على أي عمليات مالية مشبوهة من البداية، وقبل تثبيتها في القوائم المالية لقطاع معين بالمحاسبة الإبداعية والطرق الملتوية، ثم اكتشافها من قبل المراجع الخارجي في وقتها، أو اكتشافها بعد سنوات طويلة؛ لأن بعض البنود المالية صعبة ودقيقة ولا يكتشف الغش والاختلاس فيها بسهولة، وهذا يتفق مع توصية دراسة شيخ (٢٠١٩) ضرورة وجود مدونات أخلاقية واضحة وصریحة داخل

المنشآت، سواءً الحكومية أو الخاصة، والعمل على تطبيقها وتوضيح العقوبات الرادعة لمن لم يعمل بها، ويتمُّ في القسم الآتي الإجابة عن السؤال الثاني من هذه الدراسة والمتعلق بمبدأ الأمانة والاستقامة، ما هو التأثير الناتج من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على أمانة واستقامة المراجع؟

عدد تكرارها من المشاركين	المعاني المهمة عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ الأمانة والاستقامة
٢ من أصل ١٢ مشاركا	الالتزام الأخلاقي واجب مهني في جميع الظروف.
٢ من أصل ١٢ مشاركا	جودة المراجعة مرتبطة بالأتعاب الحيدة.
١ من أصل ١٢ مشاركا	الإبلاغ المالي عن أي عمليات مشبوهة ضروري كيف ما كان مستوى الأتعاب.
١ من أصل ١٢ مشاركا	ضغوطات اقتصادية من العميل بتخفيض الأتعاب.
١ من أصل ١٢ مشاركا	وضع الأتعاب المهنية ينتظم إذا انتظم وضع المكاتب بالسوق.
٢ من أصل ١٢ مشاركا	الأتعاب الجيدة مطلب لتحقيق الأمانة والاستقامة بفعالية أكثر.
١ من أصل ١٢ مشاركا	ضغط الوقت يُشنت من تركيز المراجع، ويصبح مركزًا فقط على

مشاركًا	معدل ربحية المكتب.
١ من أصل ١٢	التوزيع العادل للمراجعين في الفريق مرتبط بالألعاب الجيدة،
مشاركًا	ومرتبط بالجودة.
١ من أصل ١٢	حجم المهام، وحجم المخاطر، والظروف المفاجئة مثل ظرف
مشاركًا	كوفيد ١٩ لها دور كبير في تحديد الأتعاب.
١٢	الإجمالي

جدول رقم ٤-٦ (يصف الإجابات والمعاني المهمة من المشاركين عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ الأمانة والاستقامة)

من الجدول السابق رقم ٤-٦ وحسب هذا المبدأ معاني تكرر كما في مبدأ العناية المهنية مثل: الالتزام الأخلاقي واجب مهني في جميع الظروف، لكن التركيز هنا سيكون على ربط المعاني الجديدة مع ما تم ذكره في الدراسات السابقة. فالوصف الذي كان من أحد المشاركين م. ح عندما قال: "الأتعاب المهنية لا تُشكّل عائقًا في طريق أمانة واستقامة المراجع؛ لأن الأتعاب المهنية للمراجعة هي مشكلة تتعلّق بالمكتب، ولا تتعلّق بالمهنة". هذا يُشكّل المعنى الآتي: أن وضع الأتعاب المهنية ينتظم؛ إذا انتظم وضع المكاتب بالسوق. وهذا المعنى يتفق مع توصية دراسة القرني (٢٠١٥) التي تُوصي بإعداد تصنيف موضوعي لمكاتب المراجعة المسجّلة لدى الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين، وهذا طبقًا لإمكاناتها وخبراتها

والأنشطة التي تُقدّمها، وربما يُبنى هذا التصنيف وفق معايير الجودة المهنية التي تتبنّاها الهيئة حاليًا، وبالنسبة للمعنى لضغوطات اقتصادية من العميل بتخفيض الأتعاب عبّر به أحد المشاركين أ. أ: "كممارسات تحدث بالسوق، نعم يحدث: أن العملاء يضغطون على المراجعين بتخفيض الأتعاب؛ فتظهر جودة العملية منخفضة؛ لكن مهنيًا يتطلّب من المراجع العمل بكل نزاهة وأمانة واستقامة". وقد عبّر مشارك آخر م. ع عن أن الأتعاب الجيدة مطلبٌ لتحقيق الأمانة والاستقامة بفعالية أكثر فقال: "كلما كانت الأتعاب جيدة ومستوفية، المراجع لن يتأثر بأي ظرف يحدث". وعبّرت المشاركة س. س عن ضغط الوقت أنه يُشنت من تركيز المراجع، ويصبح مركزًا فقط على معدل ربحية المكتب فقالت: "أنا أشتغل بكل أمانة، لكن يزيد الضغط علينا في أننا نعمل ساعاتٍ زيادةً عن ساعات العمل الأساسية، وأي زيادة ساعات عمل نحن المراجعين نتحمّلها بحيث لا تُؤثر ولا تنقص من معدل الربحية للمكتب". وقد تكون هذه الضغوطات الاقتصادية من العملاء، وضغط الوقت هي أحد أسباب ما تمّ التوصل إليه في دراسة Leonard (2016) et al. التي أثبتت أن: المحاسبين القانونيين الذين يمارسون المهنة، ويقومون بإجراء عمليات مراجعة خارجية؛ هم أكثر الأشخاص المخالفين لقواعد السلوكيات

الأخلاقية للمهنة، ومن بين المخالفات التي ارتكبوها: عدم التعاون مع الإجراءات التنظيمية التي تفرضها المهنة، وعدم تقديم الخدمات بنزاهة واهتمام كامل، وهناك معنى من أحد المشاركين ر. خ أن الإبلاغ المالي عن أي عمليات مالية مشبوهة ضروري، كيف ما كان مستوى الأتعاب، فعبر وقال: "يجب على المراجع عند اكتشاف الأخطاء المحاسبية الإبلاغ حتى وإن كانت الأتعاب منخفضة، فالأمانة والاستقامة مرتبطتان بالكشف عن عمليات غسيل الأموال، وأي عمليات مالية أخرى مشبوهة". والدراسة الحالية تتفق مع هذا المعنى؛ لأن مهنة المراجعة مهنة عظيمة، وتتصف بتقديم خدمة فيها الكثير من المسؤولية لشرائح كثيرة من المجتمع، فإذا اكتشف المراجع عمليات مالية مشبوهة وكانت الأتعاب منخفضة، فيلزم عليه الإبلاغ المالي؛ لأن درء المفاسد مُقدّم على جلب المصالح.

وبالنسبة للمعنى الذي تناوله أحد المشاركين عن حجم المهام، وحجم المخاطر، والظروف المفاجئة مثل: ظرف كوفيد ١٩ له دور كبير في تحديد حجم الأتعاب. فقد ذكر المشاركون ع. خ بأن: "من أحد القصص التي كشفناها أنا وفريق المراجعة وسببت لنا مشكلة لدرجة أن الجمعية العمومية طلبت منا أن نُحلل العملية. قمنا بالتحليل ووجدنا أنه مخصص تذاكر الطيران لأعضاء مجلس إدارة شركة ما،

تمّ تسجيله بمبلغ ثلاثة ملايين ريال ونحن في فترة بداية ظرف كوفيد ١٩. بمعنى لا يوجد سفر، كيف يتمّ تخصيص مبلغ ثلاثة ملايين ريال لتذاكر طيران أعضاء مجلس إدارة هذه الشركة؟!، وهذا المعنى يتطلّب دراسات علمية كثيرة تتناول تحديد حجم أتعاب المراجعة في حالة الظروف المفاجئة مثل: ظرف كوفيد ١٩. لكن هذا المعنى يجعلنا نرجع للخلف سنواتٍ كثيرة ونستذكر توصية دراسة الشاطري والعنقري (٢٠٠٦): بضرورة تحديد حدّ أدنى لأتعاب المراجعة بشرط أن تتولّى الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين وضع الترتيبات اللازمة، وضبط عملية الالتزام بها من قبل مكاتب المراجعة، وهذا الأمر يجعل من المتوقع بأن العملاء وجميع المكاتب لن يجدوا بعد هذا التحديد والتنظيم لأتعاب المراجعة أيّ وسيلة لانتشار الأتعاب المنخفضة، وسوف تنتهي عبارة المكتب س من المكاتب أتعابه منخفضة وسأذهب إليه. أيضًا الجودة المنخفضة في عملية المراجعة ستختفي تبعًا لهذا التنظيم بوضع حد أدنى لأتعاب المراجعة من قبل الهيئة المنظمة للمهنة، أيضًا المنافسة العادلة سوف تنتشر في السوق، ويصبح السوق للمهنة منظمًا.

ونأتي الآن للإجابة عن السؤال الثالث لهذه الدراسة والمتعلق بمبدأ

الموضوعية والاستقلالية: ما هو التأثير الذي سيحدث على الموضوعية والاستقلالية

للمراجع الخارجي عند انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة؟

المعاني المهمة عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ
الموضوعية والاستقلالية

الموضوعية والاستقلالية يحدث فيهما إشكالية كبيرة مع الأتعاب
المنخفضة. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

الأتعاب المهنية هي محرك رئيسي للاستقلال. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً

لا يوجد علاقة بين الاستقلالية والأتعاب المنخفضة. ٢ من أصل ١٢ مشاركاً

الأتعاب المنخفضة تأثيرها سلبي على الموضوعية والاستقلالية،
وتؤدي إلى جودة منخفضة. ٣ من أصل ١٢ مشاركاً

الاستقلالية الكاملة مبدأ من مبادئ المهنية العالية. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

يتطلب للاستقلالية الكاملة شروط معينة لتحديد الأتعاب، حتى
لا تحدد بطريقة خاطئة، ويتم استغلال هذا الخطأ بشكل سيئ
على استقلالية المراجع. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

الأتعاب المنخفضة وضغط الوقت يؤثران على شفافية واستقلالية
المراجعين. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

الاستقلالية جزء من نزاهة المراجع، والتأثير يحدث سواء كانت
الأتعاب منخفضة أو مرتفعة. ١ من أصل ١٢ مشاركاً

جدول رقم ٤-٧ (يصف الإجابات والمعاني المهمة من المشاركين عن تأثير

الأتعاب المنخفضة على مبدأ الموضوعية والاستقلالية)

ومن الجدول السابق رقم ٤-٧ يوجد عدة معانٍ من ضمنها: الأتعاب المنخفضة تأثيرها سلبي على الموضوعية والاستقلالية، وتؤدي إلى جودة منخفضة. وهذا المعنى تكرر ٣ مرات من ٣ مشاركين، فقد عبّر المشارك ر. خ بأن: "الأتعاب المنخفضة تجعل تقرير المراجع يتأثر بشكل غير مهني، بمعنى أن الموضوعية والاستقلالية ينخفضان، والجودة تبعًا لهذا تنخفض". والمشارك س. ش وصف هذا التأثير وقال: "الأتعاب المنخفضة بالتأكيد، ومنطقيًا أنها تؤثر في استقلالية المراجع وتؤدي إلى: ساعات عمل كثيرة، مهام، وإجراءات كثيرة، خسارة مُحَقَّقة. والنتيجة إذن إغلاق العملية بجودة منخفضة". والمشاركة ب. ص عبّرت وقالت: "الأتعاب المنخفضة تؤدي إلى ضغط في ساعات العمل، قلّة عدد المراجعين، ضغط على مبدأ الموضوعية، ضغط على الجودة". وهذا يُؤكّد لنا أن الاستقلالية إذا لم تكن كاملة، تنخفض معها الجودة. وهذا يتفق مع (Rahmina and Agoes (2014، والتي كانت نتيجتها: أن لاستقلال المراجع ومدة المراجعة ورسومها تأثيرًا إيجابيًا على جودة المراجعة.

وهناك معنى آخر من أحد المشاركين أ. أ. عبّر بأن: "الاستقلالية جزء من نزاهة المراجع، ورأس مالك كمراجع نزاهتك، والتأثير يحدث سواءً كانت الأتعاب منخفضة أو مرتفعة، وقد رأيت حالات تكون فيها الأتعاب مرتفعة والمراجعون يُمرّون أخطاء كبيرة في قوائم العميل، ومخاطرها عالية، ومفترض أنها لا تُمرّر". وهذا يتفق مع نتيجة دراسة (Krauß et al. (2015) أن ارتفاع أتعاب المراجعة من المؤشرات الهامة على تهديد استقلالية المراجع بسبب العلاقة الاقتصادية بين المراجع والعميل. وهناك معنى من ٢ من المشاركين عن أنه لا يوجد علاقة بين الاستقلالية والأتعاب المنخفضة. وعبّرت عن هذا المشاركة س. س: "الشفافية والاستقلالية شرطان أساسيان، كيف ما كانت الأتعاب، سواءً مرتفعة أو منخفضة. وإذا لم أكن مستقلة فهذا يُعرضني للمساءلة القانونية". لكن هناك معنى من أحد المشاركين، وله رأي معاكس، وهو أن الموضوعية والاستقلالية يحدث فيهما إشكالية كبيرة مع الأتعاب المنخفضة، وعبّر م. ي عن هذا المعنى وقال: "طبعاً تُؤثّر الأتعاب المهنية المنخفضة على استقلالية المراجع، والسبب: أن المراجع حتى يكسب ودّ العميل ممكن أن يتنازل عن إجراءات كثيرة حتى يرضيه. من ضمنها أنه يرضى بأتعاب منخفضة". وهناك معنى آخر من المشاركة أ. ص عبّرت عنه: "أن

الأتعاب المنخفضة وضغط الوقت يؤثران على شفافية واستقلالية المراجعين". وهذا يعني بأن الاستقلالية إذا تأثرت بالأتعاب المنخفضة تنخفض معها جودة المراجعة، كما في دراسة محمد وعمر (٢٠١٧) التي توصلت إلى أن المنافسة الشديدة وغير العادلة بين مكاتب المراجعة تُؤثر على جودة خدمات المراجعة، والتي يعتبر الاستقلال أحد مقاييسها؛ لأن المنافسة غير العادلة تجعل مكاتب وشركات المراجعة يهتمون بالاحتفاظ بعملاء ذوي أتعاب منخفضة على حساب جودة عملية المراجعة، أيضًا هذه النتيجة لدراسة محمد وعمر تؤكد المعنى الذي عبر به ٢ من المشاركين من أن "الأتعاب المهنية هي محرك رئيسي للاستقلال". وهناك ٢ من المعاني المهمة، والأخيرة في هذا الجزء وهي: الاستقلالية الكاملة مبدأ من مبادئ المهنة العالية، فقد عبّر المشارك م. ع وقال: "بيئة العمل المناسبة بدون وجود ضغوطات إدارية مع وجود تحفيز مادي ومعنوي يُؤثر إيجابًا على المراجع بتقديم العمل بمهنية عالية، وجودة عالية". والمعنى الثاني عبّر به المشارك ع. خ وقال: "صحيح أن الأتعاب المنخفضة تُؤثر في استقلالية المراجع، لكن هناك بعض الشركاء والمالكين لمكاتب يقبلون الأتعاب المرتفعة، ويجعلون كل ما يطلبه العميل يُنفذ حتى وإن كان غير مطابق لإجراءات ومعايير المراجعة المهنية، أيضًا حتى وإن كان المراجع الموظف

يرفض هذا العمل وهذا التواطؤ؛ مما يعني أنه يتطلب للاستقلالية الكاملة شروط معينة لتحديد الأتعاب، حتى لا تُحدّد بطريقة خاطئة، ويتمُّ استغلال هذا الخطأ بشكل سيئ على استقلالية المراجع.

للقسم الذي يصف الإجابة عن السؤال الرابع المتعلق بمبدأ مصلحة المجتمع:

ما هو التأثير الممكن حدوثه

من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على ما يُقدّمه المراجع الخارجي

تجاه مصلحة المجتمع؟

المعاني المهمة عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ

عدد تكرارها من

مصلحة المجتمع

الأتعاب المنخفضة لا تعطي جودة عالية يستفيد منها ١ من أصل ١٢ مشاركًا
المجتمع.

الأتعاب المنخفضة تُؤثّر على ما يُقدّمه المراجع لمصلحة ١ من أصل ١٢ مشاركًا
المجتمع والاقتصاد.

الأتعاب الجيدة مرتبطة بالجودة العالية، والجودة العالية ٣ من أصل ١٢ مشاركًا
مرتبطة بمصلحة المجتمع.

الأتعاب المعتدلة ترضي كل الأطراف من عميل، ١ من أصل ١٢ مشاركًا
وأطراف ذات العلاقة من المجتمع، والمكتب، ويحقق

جودة في تطبيق إجراءات المراجعة.

المستوى المعقول والجيد من الأتعاب يؤثر تأثيرًا إيجابيًا ١ من أصل ١٢ مشاركًا على مصلحة المجتمع المستفيد من تقرير المراجع، وتنظيم سوق المهنة أمر ضروري.

يوجد علاقة طردية بين الأتعاب، وبين ما يُقدّمه المراجع ٢ من أصل ١٢ مشاركًا لمصلحة المجتمع.

عمليات المراجعة التي يكتشف فيها أخطاء كبيرة وتضر ١ من أصل ١٢ مشاركًا بمصلحة المجتمع لا يتناسب معها أتعاب منخفضة.

الأتعاب لعملية المراجعة يجب أن تكون معقولة ومعتدلة حسب حجم المهام، وحجم المخاطر. وأيضًا لا يجب أن تكون مرتفعة جدًا؛ لأن المرتفعة جدًا تساعد على الصمت، وعلى حدوث التواطؤ ما بين شركة المراجعة وما بين العميل.

التسعير الصحيح وفق متطلبات المهنة نظاميًا يرتبط ١ من أصل ١٢ مشاركًا بشكل مباشر بمصلحة المجتمع.

١٢

الإجمالي

جدول رقم ٤-٨ (يصف الإجابات والمعاني المهمة من المشاركين عن

تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ مصلحة المجتمع)

من الجدول السابق رقم ٤-٨ يوجد معنى الأتعاب المنخفضة لا تعطي جودة عالية يستفيد منها المجتمع، وهذا ما عبّرت عنه المشاركة س. س: "كلما كانت الأتعاب أفضل كانت الجودة أعلى". ومعنى مهم آخر أن الأتعاب المنخفضة تُؤثّر على ما يُقدّمه المراجع لمصلحة المجتمع والاقتصاد، وهذا ما عبّرت عنه المشاركة ب. ص: "في حال كانت الأتعاب منخفضة جداً سيتأثّر فريق المراجعة، ومن الممكن يعطي تأكيداتٍ لا أقول إنها غير صحيحة، لكنها تكون تأكيداتٍ بناءً على الجهد المبذول فقط، بمعنى في حال كان هناك تقصيرٍ من أي مراجع تبعاً لهذا الانخفاض؛ فهذا سيؤثّر على المجتمع والاقتصاد بشكل عام". ومعنى آخر عن عمليات المراجعة التي يكتشف فيها أخطاء كبيرة، وتضُرُّ بمصلحة المجتمع لا يتناسب معها أتعاب منخفضة. وهذا ما وصفه المشارك أ. أ وقال: "يوجد حالات إذا اكتشفنا فيها خطأً محاسبيّاً يتطلب جهداً كبيراً ووقتاً كبيراً، نرفع الأتعاب ونتواصل مع العميل"، وهناك معنى تكرر مرتين عن أنه يوجد علاقة طردية بين الأتعاب وبين ما يقدمه المراجع لمصلحة المجتمع، وهذا ما شارك به المشارك م. ع وقال: "من وجهة نظري أرى أنه يوجد علاقة طردية بين الأتعاب الجيدة، وبين مستوى الشفافية والجهد المبذول من المراجع الخارجي، وهذا بالتأكيد ينعكس على جودة

عملية المراجعة التي تخدم فئات كثيرة من المجتمع". والمشاركة س. م عبّرت وقالت: "تأثير مستوى الأتعاب المهنية المنخفضة على مصلحة المجتمع يكون بحسب حجم أعمال شركة العميل إذا شركة صغيرة، ومخاطرها قليلة: يعني ساعات عمل أقل، جهد ومسؤولية أقل، جودة أقل، والعكس صحيح إن كان حجم أعمال شركة العميل كبيراً، ومخاطرها أعلى". وجميع هذه المعاني تتفق مع ما تمّ ذكره عن رغبة المراجعين في الحفاظ على سمعة المكتب من خلال أداء عمل جيد للمراجعة، وهذا باختصار قد يُؤدّي ارتفاع أتعاب المراجعة إلى جودة مراجعة أكبر (Eshleman & Guo,2014) كما ورد في دراسة (Inacio & Mota ,2014) (Hosseinniakani,). وأحد المشاركين عبّر عن معنى أن الأتعاب لعملية المراجعة يجب أن تكون معقولة ومعتدلة حسب حجم المهام، وحجم المخاطر، وأيضاً لا يجب أن تكون الأتعاب منخفضة ولا مرتفعة؛ لأن المرتفعة جداً تساعد على الصمت، وعلى حدوث التواطؤ ما بين شركة المراجعة وما بين العميل، وهذا ما حدث مع المشارك ع. خ الذي قال: "سبق وأن حصلت معي في عملية مراجعة كنت أنا كمراجع أرفض أن أجعل بعض البنود المالية تراجع بطريقة غير أخلاقية من باب رضا العميل، لكن مع الأسف مدير المراجعة كان يرفض هذا التصرف مني وقام

برفع شكوى ضدي في التقييم السنوي لي". وهذا المعنى يتفق مع نتيجة دراسة Hay (2017) بأن هناك بعض الحالات التي ترتبط فيها الأجور المرتفعة بأداء عمليات مراجعة سيئة.

وهناك معنى تكرر ٣ مرات من ٣ مشاركين، وهو: الأتعاب الجيدة مرتبطة بالجودة العالية، والجودة العالية مرتبطة بمصلحة المجتمع. ويتفق مع هذا المعنى مشارك آخر وعبر عن: الأتعاب المعتدلة ترضي كل الأطراف من عميل، وأطراف مستفيدة من المجتمع، والمكتب، ويحقق جودة في تطبيق إجراءات المراجعة. فقد عبر المشارك م. ي: "يوجد علاقة ما بين الأتعاب وبين ما يُقدّمه المراجع تجاه مصلحة المجتمع، والمراجع كيف ما كان مستوى الأتعاب لا بد وأن يتوقف على المشاكل الجوهرية التي تؤثر في القوائم المالية؛ لأنها تُؤثر على قرارات ومصالح المجتمع، لكن جودة الأتعاب تُؤدّي إلى جودة أعلى في تقديم الخدمة". وعبرت المشاركة أ. ص وقالت بأن: "في الماضي كان العملاء يفضلون الذهاب لمن أتعابه أقل على حساب الجودة المُقدّمة، لكن الآن -خاصة الشركات الكبيرة أو الشركات الحريصة على أن تنمو وتتطور سريعاً- تُفضّل الذهاب لمكاتب المراجعة ذوي مراجعين يدعمونهم في تقرير المراجع". وجميع هذه المعاني والآراء تعني أن

المراجعين يتشجعون لتقديم أفضل ما لديهم، وتحقيق الجودة في تنفيذ العملية إذا كانت الأتعاب بمستوى يرضيهم، ويُرغّبهم في المهنة. وقد أثبتت دراسة الشاطري والنعقري (٢٠٠٦) عما يتعلّق بالجودة والأتعاب المنخفضة، فكانت أبرز نتائج هذه الدراسة أن انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعين يُؤدّي إلى عزوف المهنيين عن المهنة، وعدم اجتذاب الكفاءات المهنية، وكانت من أبرز توصياتها زيادة الاهتمام بعامل الكفاءة والجودة وتفضيله على عامل الأتعاب المنخفضة.

ويوجد معنى من أحد المشاركين عن أن المستوى المعقول والحيد من الأتعاب يؤثر تأثيرًا إيجابيًا على مصلحة المجتمع المستفيد من تقرير المراجع، وأن تنظيم سوق المهنة أمر ضروري، وهذا ما عبّر به المشارك ف. م الذي قال: "بالطبع هناك علاقة بين الأتعاب المهنية للمراجعة، وبين ما يُقدّمه المراجع تجاه مصلحة المجتمع؛ وذلك بسبب أن المراجع مطلوب منه تقديم رأيٍ محايدٍ عن عدالة وجودة المعلومات المالية، ومن وجهة نظري كلما زادت الأتعاب كان للمراجع القدرة في تنظيم عمله، وإيجاد الكوادر المهنية المناسبة للقيام بالعمل، ولدينا مشكلة بالمهنة ودائمًا نواجهها وهي أن السوق غير مُنظّم ويحتاج عملية تنظيم، والتنظيم يحتاج استثمارًا بالسوق؛" لأنه كما ظهرت نتيجة دراسة (2018) and Ofoegbu

Ekele بأنه يتم تحقيق القضاء على الفساد من خلال المحاسبين القانونيين عن طريق الالتزام الصارم بالأخلاقيات المهنية الأساسية، وتوفير معلومات ذات درجة عالية من الثقة والمصادقية، وإعداد تقارير مالية عالية الجودة. والدراسة الحالية تتفق مع ما ذكر في Ekele and Ofoegbu من ناحية أن التطبيق والالتزام الفعّال بالأخلاقيات المهنية لا يتحقق إلا بتوفر الأتعاب الجيدة، وذات المستوى المعقول، والمتناسب مع حجم المهام، وحجم المخاطر في كل عملية، وجميع آراء المشاركين تؤكد هذا المعنى، ويرغبون أن يتم تنظيم سوق المهنة بشكل أكبر، لكن بنفس الوقت إن تحقق تنظيم السوق بشكل أكثر فعالية، وأصبحت بالتالي الأتعاب لمهنة المراجعة بمستوى جيد ومعقول، فهذا يعني أنه يبقى الدور على المراجعين في التطبيق الصارم لأخلاقيات المهنة، وأن يرتقوا بالمهنة؛ لأنه لم تعد هناك أسباب لعدم التزامهم الصارم بأخلاقيات المهنة. وكما عبّر Cowton (٢٠٠٩) لا ينبغي لنا أن ننسى أن الأخلاق السليمة هي التي تؤدي إلى الثقة، وهي التي تعتبر ذات فائدة كبيرة بالنسبة للاقتصاد ككل، ونحن نعلم الأخلاق يمكن أن تجني الفوائد على المستوى الكلي، وتعزيز صحة الأسواق، وتساهم بذلك مهنة المحاسبة؛ لأن السمعة هي المفتاح إلى المكافآت التي يمكن أن نجنيها والثقة. وآخر معني هنا في المبدأ

الأخلاقي المتعلق بمصلحة المجتمع يشير إلى أن (التسعير الصحيح وفق متطلبات المهنة نظامياً يرتبط بشكل مباشر بمصلحة المجتمع). وهذا ما شارك به المشاركون م. ح الذي قال: "مهنة المراجعة تختلف عن مهنة المحاماة على سبيل المثال؛ لأن مهنة المحاماة تخدم طرفاً واحداً فقط، أما مهنة المراجعة فتخدم عدة أطراف من المجتمع. والمكتب الذي يقوم بتخفيض أسعار عملية المراجعة عن السعر المتواجد بالسوق فإنه يثير التساؤل عن: لماذا يقوم بهذا الأمر؟ وهل يقوم بتطبيق أدنى المقومات والمعايير والأنظمة اللازمة في عملية المراجعة".

ونأتي الآن للقسم الذي يصف الإجابة عن السؤال الخامس، والمتعلق بمبدأ المسؤولية. ما هو التأثير المترتب من انخفاض الأتعاب المهنية للمراجعة على التزام

المراجع الخارجي بالمسؤولية؟

عدد تكرارها من المشاركين	المعاني المهمة عن تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ المسؤولية
٢ من أصل ١٢ مشاركاً	الأتعاب المنخفضة من قبلها غالباً لا يلتزم بالمسؤولية.
١ من أصل ١٢ مشاركاً	الأتعاب من يخفضها بطريقة غير نظامية غالباً لا يلتزم بالمسؤولية.
١ من أصل ١٢ مشاركاً	العميل ذو الأتعاب المنخفضة دوره سلبي في عملية المراجعة.
١ من أصل ١٢ مشاركاً	الأتعاب المنخفضة قد تصبح وسيلة لعدم بذل المزيد من المسؤولية.
١ من أصل ١٢ مشاركاً	العمليات المستعجلة تتطلب أتعاباً بمستوى معقول لتحقيق مسؤولية كافية.

- عند الظروف الطارئة مثل: كوفيد ١٩ يجب على المراجع تطبيق المسؤولية بالضعف حتى وإن كانت الأتعاب منخفضة. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- المسؤولية زادت الضعف مقابل مستوى ربحية منخفض. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- تطبيق المسؤولية تؤدي إلى جودة عالية، والجودة العالية تتطلب أتعاباً جيدة. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- التزام المراجع بالمسؤولية حتى وإن كانت الأتعاب منخفضة يحقق مهنية عالية. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- تزيد المسؤولية للشركات ذات المخاطر العالية، مما يستلزم معها زيادة الأتعاب. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- المحافظة على بقاء العميل أكثر أهمية من تطبيق المسؤولية. ١من أصل ١٢ مشاركاً
- الإجمالي ١٢

جدول رقم ٤-٩ (يصف الإجابات والمعاني المهمة من المشاركين عن

تأثير الأتعاب المنخفضة على مبدأ المسؤولية)

من الجدول السابق رقم ٤-٩ يتضح لنا أن معنى الأتعاب المنخفضة من قبلها غالباً لا يلتزم بالمسؤولية تكرر مرتين من ٢ من المشاركين فالمشارك ر. خ وصف هذا وقال: "يوجد بالسوق مراجعون غير مُرخص لهم، ويقبلون الأتعاب المنخفضة؛ لأنهم لا يقومون بتطبيق أدنى متطلبات للمهنة، ولا يتحملون المسؤولية في تنفيذ عملهم". والمشاركة ب. ص عبّرت عن هذا وقالت: "يوجد مراجعون يقبلون

أتعابًا منخفضة، لكن لا يقومون بالمسؤولية تجاه تنفيذ إجراءات عملية المراجعة اللازمة؛ لذلك نحن نأمل من الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين أن يكون لها رقابة أكثر على إجراءات عملية المراجعة من بعض مكاتب وشركات المراجعة". وهناك معنى آخر مشابه للمعنى السابق وهو الأتعاب من يخفضها بطريقة غير نظامية غالبًا لا يلتزم بالمسؤولية، ويعني أننا نستنتج من هذا بأنه يوجد مراجعون يعرضون أتعابًا منخفضة، ويوجد مراجعون يقبلون الأتعاب المنخفضة، لكن على حساب المبدأ الأخلاقي (مسؤولية المراجع). وهذا يتعارض مع النتيجة التي توصلت إليها دراسة الجعلي ومجد (٢٠١٧) أن التزام مراجع الحسابات الخارجي بالمبادئ الأساسية لأخلاقيات المهنة يُقلل من التلاعب بالقوائم المالية، والدراسة الحالية تُؤكّد على أن التزام المراجع بكامل المسؤولية التي تفرضها عليه أخلاقيات مهنة المراجعة يُقلل من الاختلاسات والعمليات المالية المشبوهة، لكن يوجد معانٍ أخرى من المشاركين تُعبّر عن رغبتهم بأن تصبح الأتعاب لمهنة المراجعة بمستوى أفضل عما هي عليه الآن مثل المعنى: العميل ذو الأتعاب المنخفضة دوره سلبي في عملية المراجعة من خلال ما عبّر به المشارك م. ي وقال: "المسؤولية التي على المراجع الخارجي ليست مسؤولية بسيطة، لكن العميل ذو الأتعاب المنخفضة دائمًا دوره

سلبي في عملية المراجعة، والمراجعون مسؤوليتهم طبعًا تختلف عند قبولهم لعملية مراجعة بأتعاب منخفضة". والأتعاب المنخفضة قد تصبح وسيلة لعدم بذل المزيد من المسؤولية، وهذا ما عبّر عنه المشارك ف. م عندما قال: "يوجد أعذار للمراجع في عدم تحمّله المزيد من المسؤوليات والمتطلبات". وهناك معنى عن العمليات المستعجلة تتطلب أتعابًا بمستوى معقول؛ لتحقيق المسؤولية الكافية. وهذا ما وصفته المشاركة أ. ص: "إن كانت عمليات مستعجلة يعني فيها ضغوطات وقت، فهذه لا تنفع معها الأتعاب المنخفضة، ويجب زيادة الأتعاب المعروضة على العميل؛ لأن المراجع سيواجه ضغطًا على مبدأ المسؤولية". وهناك معنى بأنه تزيد المسؤولية للشركات ذات المخاطر العالية؛ مما يستلزم معها زيادة الأتعاب. وهذا ما عبّرت عنه المشاركة س. م عندما قالت: "بالنسبة لشركة عميل كبيرة، ومخاطرها عالية لا بد وأن تكون أتعابها مرتفعة؛ لأن مسؤولية المراجع هنا تكون عالية، ولا ينفع معها الأتعاب المنخفضة". ونتيجة دراسة المعتاز (٢٠١١) تُؤكّد على وجود خلل واضح في التزام مراجعي الحسابات في السعودية بقواعد سلوك وآداب المهنة، والدراسة الحالية تُفسّر أن هذا الخلل قد يكون أحد أسبابه انخفاض الأتعاب، كما ويوجد معنى مهمّ مثل: المسؤولية زادت الضعف مقابل مستوى ربحية منخفض، وهذا يلفت

النظر إلى أن تكاليف إجراءات تنفيذ عملية المراجعة زادت مؤخرًا، والسبب تطبيق المعايير الدولية لمهنة المراجعة في السعودية، وأيضًا يوجد سبب آخر، وهو أن الوعي لدى العملاء ارتفع في الحصول على جودة أعلى لخدمة المراجعة، ويُؤكّد على هذا نتيجة دراسة المحمادي (٢٠١٨) بإجماع العينة وعددهم ٦٨ مراجعًا في البيئة السعودية على زيادة تكلفة المراجعة من أثر التحوّل إلى المعايير الدولية، وهذا ينعكس على زيادة أتعاب المراجعة، أيضًا يوجد معنًى مهمّ من أحد المشاركين بأنه عند الظروف الطارئة مثل: كوفيد ١٩ يجب على المراجع تطبيقُ المسؤولية بالضعف حتى وإن كانت الأتعاب منخفضة. وقد عبّر المشاركون أ. أ عن هذا المعنى وقال: "بالنسبة للضغوطات الاقتصادية مثل: ظرف كوفيد ١٩ هناك عملاء انخفضت أتعاب مكتبنا بسببهم؛ لأنهم تعرضوا لخسائر، لكن المسؤولية زادت علينا من ناحية أنه يجب التركيز على أنه كيف تمّ إظهار بعض البنود في قائمة المركز المالي مع ظرف كوفيد ١٩. هل عكست الأثر المالي الذي حدث بسبب كوفيد ١٩ بكل عدالة وبدون تلاعب". وظهر معنًى آخر عن التزام المراجع بالمسؤولية حتى وإن كانت الأتعاب منخفضة يحقق مهنية عالية، وهذان المعنيان يُدلّان على إقرار بعض المراجعين بضرورة توفّر شعور المسؤولية المهنية لدى من يمارس مهنة

المراجعة من دون النظر إلى أنه مبدأ أخلاقي واجب عليهم، بمعنى أن يكون شعورًا ذاتيًا ينبع من داخلهم، وليس أمرًا الزامياً عليهم. وهناك معنى أن تطبيق مبدأ المسؤولية يُودي إلى جودة عالية، والجودة العالية تتطلب أتعابًا جيدة. وهذا من خلال ما عبّر به المشارك س. ش: "يوجد مراجعون جُلُّ اهتمامهم قبول عميل حتى وإن كان بأتعاب منخفضة، من دون أي تحمّل لأي مسؤولية، ويخرج العمل بجودة سيئة. والفترة الأخيرة رأينا بعض القرارات النظامية من إيقاف بعض المحاسبين القانونيين. وأمور نظامية أخرى تحدُّ من عمل بعض المكاتب المخالفة". والدراسة الحالية تُؤكّد على أنه كلما حصل تعاون بين جميع الفئات ذات العلاقة بمهنة المراجعة في السعودية؛ من مراجعين، وعملاء، ومنظمين للمهنة أدّى ذلك إلى تنظيم المهنة، وتنظيم أتعابها، والرقى بها.

والمعنى الأخير هنا من أحد المشاركين المحافظة على بقاء العميل أكثر أهمية من تطبيق المسؤولية، فكما عبّر المشارك ع. خ وقال: "للأسف مجتمع المراجعة لدينا تسوّدُه ثقافة أن المحافظة على بقاء العميل أكثر أهمية من تطبيق أخلاقيات المهنة بحذافيرها، فالأخلاقيات يُطبّقونها لكن ليست بحذافيرها". ووفقًا للعديد من النقاد أن المهن ليست عن الأخلاق على الإطلاق، ودليلهم على ذلك هو

وجود سمة واحدة مشتركة بين المهن مثل: المحاسبة. وهي القدرة الفائقة على الكسب من الأفراد (Cowton, 2009).

٣.٤ النتائج، والتوصيات:

توصّلت هذه الدراسة للعديد من النتائج:

١- تطبيق المراجعين لمبادئ قواعد سلوك المهنة، وهي أخلاقيات مهنة

المراجعة في السعودية يختلف من مراجع لآخر، وأيضًا يختلف من مكتب لآخر.

٢- تفاعل المشاركين في وصف مشاعرهم وتجاربهم عن تأثير انخفاض

الأتعاب على مبدأ العناية المهنية الواجبة، ومبدأ الأمانة والاستقامة كان

تفاعلًا يصف أن الالتزام الأخلاقي واجب مهني عليهم، لكن الأتعاب

الجيدة لكل عملية تُعزّز من العناية المهنية والأمانة والاستقامة.

٣- تفاعل المشاركين في وصف مشاعرهم وتجاربهم عن تأثير انخفاض

الأتعاب على مبدأ الموضوعية والاستقلالية كان الأكثر تفاعلًا من بين

كل المبادئ الأخلاقية، ووصفوا هذا التأثير بأنه تأثير سلبي، ويُقلل من

الموضوعية والاستقلالية، وتصبح الاستقلالية مضطربة، وتخفض بالتالي جودة المراجعة.

٤- تفاعل المشاركين في وصف مشاعرهم وتجاربهم عن تأثير انخفاض الأتعاب على مبدأ مصلحة المجتمع كان تفاعلاً ناتجاً عن أن مهنة المراجعة تخدم عدة أطراف من المجتمع كالمستثمرين، والمقرضين، والجهات الحكومية، فيما يخصّ دفع الزكاة الواجبة، والضرائب اللازمة، وأن الأتعاب المنخفضة تُؤثر بشكل سلبي على تقرير المراجع، ويظهر بشكل غير مهني؛ مما يتبعه تحقق جودة منخفضة تؤثر سلباً على مصلحة المجتمع والاقتصاد ككلّ.

٥- تفاعل المشاركين في وصف مشاعرهم وتجاربهم عن تأثير انخفاض الأتعاب على مبدأ المسؤولية كان تفاعلاً يصف طريقة تحمل المسؤولية في ظل الأتعاب المنخفضة من عدّة جوانب؛ فهناك من يقبل الأتعاب المنخفضة بدون تحمّل لأدنى مسؤولية، ويهتمّ فقط بقبول عملاء، وهناك من يرى أن المسؤولية عليهم أكبر من الأتعاب المنخفضة، ويجد

مبرراً لعدم تحمُّل المزيد من المسؤوليات، وهناك مَنْ يتحمَّل المسؤولية لكن يتعرَّض لعبء عالٍ يجعل الجودة تنخفض.

٦- جودة عملية المراجعة مرتبطة بالأتعاب الجيدة.

٧- الأسباب، والعوامل، والظروف كثيرةٌ التي أدَّت إلى انخفاض الأتعاب

لمهنة المراجعة بالسعودية:

- أن تنظيم السوق لهذه المهنة ضعيفٌ، وينقصه الكثير من الموارد المالية والبشرية ذوي الخبرة ممن لديهم مكاتب ويعملون بالمهنة من سنوات طويلة؛ وهذا لأن لديهم خبرةً لطرح الحلول الممكنة لدعم تنظيم السوق.
- الرقابة على المكاتب غير المرخصة يحتاج فاعلية أكثر، بحيث يتمُّ القضاء على المراجعين الذين يعرضون الأتعاب المنخفضة على حساب جودة المراجعة.

■ المكاتب الصغيرة والمتوسطة وشركات المراجعة الكبيرة الـ Big 4 لا يوجد تعاون بينهم، والتعاون أمرٌ جيدٌ، ويقضي على ظاهرة انخفاض الأتعاب.

التوصيات لهذه الدراسة:

تُوصي هذه الدراسة بالعديد من الأفكار والاقتراحات، والتي من الممكن أن تساعد في تطوير مهنة المراجعة بالسعودية، خاصّةً فيما يتعلّق بتحسين وضع الأتعاب المهنية، والتطبيق الجيد لأخلاقيات المهنة:

- ١- إلزام الهيئة لجميع مكاتب وشركات المراجعة في السعودية بتوزيع فريق العمل حسب نسبة وتناسب ما بين العدد المناسب من المراجعين، والوقت اللازم لتنفيذ العملية، وحجم أعمال منشأة العميل، وحجم الأتعاب لكل عملية.
- ٢- زيادة الرقابة على تنفيذ إجراءات المراجعة في مكاتب وشركات المراجعة بمختلف أنواعها.

٣- المكاتب المحلية الصغيرة والمتوسطة تتميز بتقديمها خدماتٍ مثل: خدمات المحاسبة القضائية، وهي بهذا تحتاج إلى الدعم من الهيئة المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بالسعودية.

٤- المكاتب المحلية العالمية ومكاتب الـ Big 4 تمتلك من الخبرات ما يؤهلها للمشاركة مع الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين في تنظيم سوق المهنة، وتستطيع أن تعطي دورات عن تجاربها الناجحة للمكاتب الصغيرة والمتوسطة.

٥- تقديم المزيد من الدورات المهنية التطبيقية للمراجعين، والتي تحاكي الواقع الفعلي لعملية مراجعة الحسابات خاصةً التي تتناول مواضيع كشف الاحتيال والعمليات المالية المشبوهة والتلاعب بالمخصّصات.

٦- نوصي بأن تقوم الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين بدراسة علمية مكثّفة بالوقت الحالي تتناول آلية وضع نطاق مناسب لأتعاب عملية المراجعة، ومقارنة معدلات الربحية من كل عملية بالتكاليف.

٧- نقترح أن تقوم الهيئة بوضع مدى وسقف معين لأتعاب المهنة لعملية المراجعة في السعودية؛ بحسب الجودة المقدّمة من كل مكتب - شركة

مراجعة. ويحتوي هذا السقف على الحد الأدنى والأعلى بشروط معينة تُحددها الهيئة وفق المعايير والمتطلبات النظامية والأخلاقيات للمهنة.

المقترحات البحثية المستقبلية:

- بناءً على ما ذكره (Nelson and Tan , ٢٠٠٥) كما في (2019), (Wetmiller) أن تفاعلات المراجع مع الأشخاص والمهام والبيئة لا تخضع لأبحاث كافية. على الرغم من أن المراجعين لا يعملون بمعزل عن الآخرين، فمن هنا يجب عمل الكثير من الدراسات النوعية عن تفاعل المراجعين مع البيئة (السوق)، ومع العملاء، ومع المهنة، ومع المجتمع بشكل عام.
- عمل أبحاث نوعية عن كيفية تحديد حجم الأتعاب لعملية المراجعة وقت الظروف المفاجئة مثل: ظرف كوفيد ١٩، أو غيرها من الظروف الأخرى.
- عمل أبحاث نوعية بنفس موضوع هذه الدراسة، ولكن باستخدام النوع الثاني من المنهج الظاهراتي وهو الظاهراتي التفسيري؛ لأن ما طُبق في هذه الدراسة هو أسلوب الظاهراتي المتسامي.

المراجع العربية:

إمريود، مسعود محمد (٢٠١٢)، استكشاف العوامل المؤثرة على تحديد قيمة أتعاب مراجع الحسابات الخارجي في ليبيا. مجلة كلية التربية: كلية التربية ع ٨: ١٧٥-١٩٧.

التكريتي، تمارة موفق عبد الله، والمشاقبة، محمد ناصر موسى حمدان. (٢٠١٦). أثر أتعاب المدقق الخارجي على جودة الأرباح للمصارف المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة آل البيت، المفرق.

الجعلي، محمد عبد الوهاب موسى، ومحمد، عبد الرحمن عمر أحمد. (٢٠١٧). أثر التزام مراجع الحسابات الخارجي بأخلاقيات المهنة في الحد من التلاعب بالقوائم المالية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية: المركز القومي للبحوث غزة، مج ١، ع ٣: ١ - ١٥.

جهماني، عمر عيسى حسن. وعجلوني، لما أحمد (٢٠٠٧) العوامل المؤثرة على أتعاب التدقيق: دراسة ميدانية على الشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة عمان، مجلة البحوث المحاسبية: الجمعية السعودية للمحاسبة، (٨) ٢، ٩-٣٩.

درغام، ماهر. (٢٠٠٩). المشكلات التي تواجه مدققي الحسابات في قطاع غزة: دراسة تحليلية، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، مج ٢٣، ع ١٤: ٢٤٥-٢٨٨.

دوركايم، إميل. (٢٠١٩) قواعد المنهج في علم الاجتماع. (محمود قاسم، مترجم، السيد محمد بدوي، مراجع) منصة درر المعرفية بجامعة أم القرى. (العمل الأصلي نُشر في ١٩٦١).

الساير، عادل محمد، ومتولي، عصام الدين محمد (٢٠١٣)، ميثاق السلوك المهني وأثره على حياد واستقلال مراقب الحسابات: دراسة تطبيقية على مكاتب المراجعة الخارجية في السودان، (رسالة ماجستير غير منشورة). جامعة أم درمان الإسلامية، أم درمان.

السعد، صالح بن عبد الرحمن ودرويش، مراد عمر (٢٠٠٨)، أسباب ونتائج ضغوط العمل في بيئة المراجعة السعودية: دراسة استكشافية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، (٢٢) ١، ٦٣-١٠٨.

السعد، صالح بن عبد الرحمن (٢٠١١)، العوامل المؤثرة على السلوك الأخلاقي في بيئة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية (استكشافية)، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، مج ٤٨، ع ١٤: ١٨٧-٢٢١.

الشاطري، إيمان حسين والنعقري، حسام عبد المحسن (٢٠٠٦)، انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز- الاقتصاد والإدارة، مج ٢٠، ع ١: ٩٧ - ١٦٣.

الشبيلي، سلطان بن أحمد (٢٠١٩). الالتزام بالتوطين. المحاسبون، (٨٨)، ص ٣٢، تمّ الاسترجاع من <https://socpa.org.sa>

شيخ، أرشد صديق عبد الله (٢٠١٩)، أثر التزام مدقق الحسابات بأخلاقيات مهنة التدقيق على جودة الأداء المهنية، مجلة قهلاي زانست العلمية، مج ٤، ع ١: ٦٨٢-٧١١.

العبادي، إيناس محمود سعد العبود (٢٠١٢)، العوامل المؤثرة في ساعات التدقيق الفعلية وأثرها في جودة التدقيق الخارجي. (أطروحة دكتوراه). الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، ١- ١٨٢.

العمر، ريم عمر محمد، والنعقري، حسام بن عبد المحسن (٢٠٠٧)، فاعلية مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية. مجلة جامعة الملك عبد العزيز- الاقتصاد والإدارة: جامعة الملك عبد العزيز، مج ٢١، ع ١: ٢٠١ - ٢٦٣.

العقلا، صالح علي فراج والنعقري، حسام بن عبد المحسن (٢٠١٠)، انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية وأثاره على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية مجلة جامعة الملك عبد العزيز- الاقتصاد والإدارة: جامعة الملك عبد العزيز، مج ٢٤، ع ١: ٣- ٤٨.

غنيم، محمود رجب يس. (٢٠١٩). أثر التطبيق الإلزامي لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على مهنة المراجعة: أدلة عملية من البيئة السعودية. مجلة البحوث المحاسبية: جامعة طنطا - كلية التجارة - قسم المحاسبة، ع ١٤، ٥٥٨ - ٦٠٠.

القرني، أحمد بن عبد القادر. (٢٠١٠). التحديات المعاصرة التي تواجه مكاتب المحاسبة القانونية بجدة بالمملكة العربية السعودية وأساليب مواجهتها. *المجلة العلمية لقطاع كليات التجارة: جامعة الأزهر - كلية التجارة، ع ٦، ٢١٥-255.*

القرني، أحمد بن عبد القادر. (٢٠١٥). درجة تركّز سوق المراجعة في الشركات المدرجة بسوق الأسهم - حالة المملكة العربية السعودية، *المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، ١١(٣): ٦٠١-٦٢٠.*

القرشي، طالب عبد الكريم كاظم. (٢٠١٢) الظاهرة الاجتماعية عند إميل دوركايم (تحليل اجتماعي). دراسات إسلامية معاصرة، (٦)، ص ٣٣٣، تمّ الاسترجاع من <http://iasj.net>

القصبي، ماجد بن عبد الله (٢٠٢٠). منتدى المحاسبون السعودي. المحاسبون، (٩٠)، ص١٦، تمّ الاسترجاع من <https://socpa.org.sa>

لقليطي، الأخضر. (٢٠١٤). مدى رضا المراجعين في الجزائر عن الممارسة المهنية والمشكلات التي تواجههم، مجلة مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي: جامعة الأزهر - مركز صالح عبد الله كامل للاقتصاد الإسلامي، مج١٨، ع٥٣٣: ٣٣٣ - ٣٥٩.

الكاسح، نوري محمد سالم (٢٠١٦)، أتعاب المراجعة والعوامل المؤثرة فيها من وجهة نظر المراجعين القانونيين: دراسة تطبيقية على مكاتب المحاسبة والمراجعة القانونية في مدينة طرابلس. مجلة جامعة الزيتونة: جامعة الزيتونة، ع١٧٤: ٢٣٧ - ٢٥٢.

كريسويل، جون دبليو. وبوث، تشيريل إن. (٢٠١٩) تصميم البحث النوعي- دراسة معمقة في خمسة أساليب. (أحمد محمود الثوابي، مترجم) دار الفكر (العمل الأصلي نشر في ٢٠١٦).

المحمادي، حنان عبد الله حامد. (٢٠١٨). أثر التحول إلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية على أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين الخارجيين بالمملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية. مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية: المركز القومي للبحوث غزة، مج٢، ع١٣٤: ٧٨-١٠٧.

المعتاز، إحسان بن صالح. (٢٠٠٨). أخلاقيات مهنة المراجعة، والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة. مجلة جامعة الملك عبد العزيز-الاقتصاد والإدارة: جامعة الملك عبد العزيز، مج٢٢، ع١: ٢٥٥ - ٢٩١.

المعتاز، إحسان صالح. (٢٠١١م). مدى التزام مراجعي الحسابات في المملكة العربية السعودية بقواعد سلوك وأداب المهنة: دراسة ميدانية، مجلة الدراسات والبحوث التجارية، جامعة بنها، كلية التجارة: ٢-٤٢.

محمد، صلاح علي أحمد. (٢٠١٢). ميثاق السلوك الأخلاقي والمهني في المراجعة ومسؤولية وحياد مراقب الحسابات. مجلة كلية العلوم الإدارية للبحوث العلمية: جامعة أم درمان الإسلامية - كلية العلوم الإدارية، ع١٤٣: ١-٤٣.

محمد، النخيل هارون دفع الله، وأمبدي، عبد الرحمن البكري منصور. (٢٠١٥). العوامل المؤثرة على أتعاب المراجع الخارجي [رسالة ماجستير غير منشورة]. جامعة النيلين.

محمد، براق، وعمر، دليمي. (٢٠١٧). العوامل المؤثرة على استقلال مراجع الحسابات، مجلة الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية: جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف، ع١٧٤، ١٦ - ٢٦.

هايز. ريك، والاج. فيليب، جورتميك. هانز (٢٠١٨) مبادئ المراجعة - مقدمة للمعايير الدولية للمراجعة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مترجم) ط٣، الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية. (العمل الأصلي نشر في ٢٠١٤).

الهيوميل، سعد محمد (٢٠١٧). مهنة المحاسبة والمراجعة وأدوات توطينها. صحيفة مال، تمّ الاسترجاع من <https://maaal.com/2017/12/101254-2>

الهيئة السعودية للمراجعين والمحاسبين (٢٠٢٠م)، قواعد سلوك وأداب المهنة - المبادئ، الرياض: تاريخ الدخول ٢/١١/٢٠٢٠م، متوفر على <https://socpa.org.sa>

المراجع الأجنبية:

Cowton, Christopher J. (2009) Accounting and the ethics challenge: Re-membering the professional body. *Accounting and Business Research*, 39 (3). pp. 177-190. ISSN 0001-4788.

Ekele, J. I., Ofoegbu, N. G., (2018)." The Role of Chartered Accountants in Eradicating

Corruption in Nigeria", *British Journal of Humanities and Social Sciences*, Vol. 20. No.1, pp 45-50.

Hay, D. C. (2017)," Audit fee research on issues related to ethics", *Current Issues*

in Auditing, Vol.11 No.2, pp A 1-A22.

Hosseinniakani, S. M., Inacio, H., & Mota, R. (2014). A review on audit quality factors. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 4(2), 243-254

Krauß, P., Pronobis, P., & Zülch, H. (2015), "Abnormal audit fees and audit quality:

initial evidence from the German audit market", *Journal of Business Economics*,

Vol. 85 No. 1, pp45-84.

Leonard, Belanger & Wardley (2016)," Examining the Ethical Behavior of Ontario Chartered

Accountants: A Longitudinal Review of the Disciplinary Process",
ACCOUNTING

PERSPECTIVES / PERSPECTIVES COMPTABLES, 15(3), pp 169-199

Neubauer, B. E., Witkop, C. T., & Varpio, L. (2019). How phenomenology can help us learn from the experiences of others. *Perspectives on medical education*, 8(2), 90-97

Rahmina,L. , Agoes, S. (2014),"Influence of Auditor Independence, Audit Tenure, and

Audit Fee on Audit Quality of Members of Capital Market Accountant Forum in Indonesia", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol.164, pp 324-331.

Sun, F., Wu, F., & Li, S. F (2014), "CEO inside debt and audit fees", *International Journal of Auditing*, 18(1), pp 2-13.

Johari, R. J., Mohd-Sanusi, Z., & Chong, V. K. (2017). Effects of auditors' ethical orientation and self-interest independence threat on the mediating role of moral intensity and ethical decision-making process. *International Journal of Auditing*, 21(1), 38-58.

Wetmiller, R. J. (2019). The Copycat Effect: Do social influences allow peer team members' dysfunctional audit behaviors to spread throughout the audit team? (Doctoral dissertation, Virginia Tech)

Nicole V.S. Ratzinger-Sakel and Martin W. Schonberger. (2018). The impact of auditor brand name on auditor remuneration in a large private client segment. *International Journal of Auditing* 22(3), 536-553

Yuniarti, R. (2011), "Audit firm size, audit fee and audit quality", *JOURNAL OF GLOBAL MANAGEMENT*, Vol. 2 No.1,pp 48-97 .