

## انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثره على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

( د. حسام عبد الحسن العنقري<sup>(١)</sup> )

### ملخص:

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار وتغشّي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء. وتتبع أهمية هذا البحث من الحاجة إلى التوصل إلى أساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد أسباب استمرار وتغشّي وجود مثل هذه الظاهرة في بيئة العمل المهني بالسعودية، وسبل مواجهة وتغاضي آثارها السلبية، ومعالجتها بعدد من الأمور الجوهرية مثل مستوى جودة الأداء المهني وطبيعة العلاقات التنافسية بين المكاتب المهنية. ولقد تم استخلاص نتائج البحث من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على ستة مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات السعودية. وتشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن استمرار وتغشّي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها مكاتب المراجعة من عملائها أدى أو من شأنه أن يؤدي في جميع الأحوال إلى حدوث تغييرات يعتمد أثرها ليشعل جانباً من المظاهر غير الملموسة المتناسلة في هذه المكاتب والتي غالباً ما تشكل أصابعها الفكرية والثقافية والاجتماعية. بالإضافة إلى بعض المظاهر الفنية والتقنية فيها. وعلى ضوء معطيات المنهج النظري الذي تم توظيفه في جمع وتحليل بيانات هذه الدراسة، يختص البحث إلى محدودية إمكانية اعتماد هذه التغييرات ناتجة من حدوث

(١) أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة - جامعة الملك عبد العزيز

تطورات طبيعية ومعقولة في كل من أسباب وجود المكاتب والأسس التي تحكم طبيعة وتفاصيل أنشطتها الأساسية. فالتغذية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل البحث أتكوا عدم رضاهم عن المستوى المتردى الذي أتت إليه آتعب المراجعة في سوق المهنة السعودي بشكل عام وقناعتهم بتأثير ذلك على مستوى جودة أداء الخدمات المهنية التي يقدمونها، فضلاً عن استيائهم وعدم رضاهم عن عدد من الأمور المتعلقة بالظروف التي واكبت استئمرار وتغشى هذه القاهرة، خاصة تلك المرتبطة بغياب التدخل التنظيمي اللازم كما يخلص البحث إلى أن الانقسام اللحوظ في وجهات نظر المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل البحث حول مدى تقبل تركيز مكاتبهم المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية بهدف تقاضي ما قد يترتب على استئمرار وتغشى وجود ظاهرة انخفاض آتعب المراجعة من أثار سلبية يحتم التمييز في وصف طبيعة مثل هذه التغييرات وتحليل أثار حدوثها.

## ١- الإطار النظري للبحث

### ١-١ مقدمة

شهدت سنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية خلال مراحل تطورها التاريخية العديد من التغيرات والتغيرات في طبيعة ومتطلبات أنواع تنظيمها وبالتالي في طبيعة وأساليب ممارستها (العقري، ١٤٢٤هـ/١). ١٤٢٤هـ (١/ب) فالمشاكل والتحديات الواكبة لكل مرحلة كانت تواجه ويتم التعامل معها بواسطة مختلف الأطراف المهتمة بالمهنة في السعودية من خلال رؤية عميقة متفاوتة تكفل تقاضي حدوث أو تخفيف درجة جسامتها ما قد يترتب من نتائج وأثار سلبية. ممارسة المهنة في ظل غياب نظام، وبندرة الموارد البشرية الوطنية المؤهلة، واستئمرار تفاوت واختلاف أساليب الممارسات المهنية، وتعادي المهنيين في عدم الالتزام بالأنظمة والتعايدات المهنية، وغير ذلك من مشاكل وتحديات جميعها

ولغيرها تم ويتم التعامل معها بواسطة مختلف الأطراف من أصحاب الصلحة (مثل الجهة القائمة على تنظيم وإدارة المهنة. والمهنيون، والأكاديميون، وغيرهم) بطرق وأساليب متفاوتة. وللتأكيد فإن الطرق والأساليب المستخدمة من كل طرف غالباً ما تعكس أو تتسجم مع توجهات ورغبات المتضمن إليه. وبالتالي إمكانية تضارب رموز الفعل الصادرة عن الأطراف المختلفة نتيجة لتضارب التوجهات والرغبات.

يسلط هذا البحث الضوء تحديداً على استمرار وتفتش وجود ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة (كأحد المشاكل الهامة التي تعاني منها بيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية) بهدف تحديد آثارها على مكاتب المراجعة من وجهة نظر ملاك ومسؤولي عدد مختار من هذه المكاتب.

وبالتالي فإن هدف هذا البحث يقتصر على كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار وتفتش وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء. وللتأكيد فإن هذا البحث لا يهدف إلى تقييم آثار تفتش ظاهرة انخفاض الأتعاب على مهنة المراجعة في السعودية بشكل عام، أو تحديد أسباب استمرار وتفتش وجود مثل هذه الظاهرة، أو اقتراح سياسات تكفل إسقاطها أو القضاء عليها، أو حتى مناقشة وتقييم فاعلية الآليات المستخدمة لمواجهتها. وإنما يهدف تحديداً إلى كشف وتحديد الآثار الناجمة عن استمرارها وتفتش وجود هذه الظاهرة بالنسبة لمكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية. أهمية هذا البحث تكمن في توفير أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً لإجراء دراسات وبحوث مرتبطة بتقصي أسباب وجود مثل هذه الظاهرة في بيئة مهنة مراجعة الحسابات السعودية، وتحديد وتقييم آثارها على مختلف أطراف المحيط المهني، وإيجاد الحلول التي تسهم في

تطوير مستوى المهنة وقدرتها على مواكبة متطلبات المستفيدين منها في المملكة العربية السعودية.

### ٢-١ هدف وأهمية البحث،

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار ونقشي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء، من خلال الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى أدى استمرار ونقشي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية من عملائها، إلى إحداث تغييرات داخلية في هذه المكاتب، وبالأخص على كل من

١- المظاهر الاجتماعية والثقافية غير المعموسة، مثل رسالة المكتب وثقافته وقيمه وأهدافه.

٢- المظاهر الفنية والتقنية، مثل طبيعة العمل ونيل المراجعة المستخدم، بالإضافة إلى المظاهر المادية المعموسة، مثل ممتلكات كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك.

٣- المظاهر الرقابية، مثل الهيكل الإداري ونظم الاتصالات والرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة.

وتتبع أهمية هذا البحث من افتقار أدبيات المراجعة لبحوث مماثلة على الرغم من أهميتها البالغة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد أسباب استمرار ونقشي وجود مثل هذه الظاهرة في بيئة العمل المهني بالسعودية وسبل مواجهة ونفادي آثارها السلبية وعلاقتها بعدد من الأمور الجوهرية مثل مستوى جودة الأداء المهني وطبيعة العلاقات التنافسية بين المكاتب المهنية. هذا الأساس لا

يقتصر فقط على فهم الآثار الفنية أو التقنية الناتجة عن استمرار ونقشي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة في بيئة العمل المهني في السعودية. وإنما يمتد ليشمل أيضاً أثر ذلك على ثقافية وقيم مكاتب المراجعة محل البحث وتقاليدنا التي تميزها عن مكاتب المهن الأخرى.

### ٣-١ أسئلة البحث

تمحورت المواضيع التي أثارها الباحث مع المشاركين خلال إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها هذا البحث حول الأسئلة التالية

١- إلى أي مدى تعاني بيئة مهنة المراجعة في السعودية من نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة؟

٢- ما هي الأسباب الحقيقية التي أدت إلى ظهور واستمرار ونقشي وجود مثل هذا الظاهرة؟

٣- ما هي الآثار والتفسيرات التي أحدثها نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة على مكاتب المراجعة (فيما يتعلق برسائل المكاتب وأهدافها وقيمتها وجودة أدائها وتنظيمها الداخلي وسياساتها وأنظمتها وطبيعة الخدمات التي تقدمها وغير ذلك)؟

٤- كيف تتعامل مكاتب المراجعة في السعودية مع نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة؟

٥- ما هي الحلول المقترحة لتتصدى لاستمرار نقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة؟

### ٤-١ منهجية البحث

شهدت انبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين ظهور دراسات توضع وتنادى باستخدام مناهج نوعية (Qualitative Approaches) في

البحث الحاسني (Laughlin, 1995; Chu, 1986; New et al., 2001). ظهور هذه الاتجاهات الحديثة (Traditional or Positive Approaches) في إبراز وتفسير النواحي غير المرئية المؤثرة على الظواهر الحاسنية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي، مثل تلك الظواهر. وقد واكب نشأة ظهور مثل هذه الدراسات تجليات ملحوظة من قبل الباحثين، وسجلت محاولات عديدة تؤكد على أن فهم الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهمة مراجعة الحسابات على سبيل المثال لا يجب أن يتم فقط من خلال وصف الظواهر الفنية أو التقنية المعهنة دون الاهتمام بالجوانب الأخرى كالمحذور الاجتماعية وما له من تأثير في صياغة فكر وقيم وثقافة تلك الظواهر (Turley and Sherer, 1991; Sikka, 1997, 2001; Mitchell et al., 2001; Cullinan and Sutton, 2002).

يعتقد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي ضرت أو من المنتظر أن تطرأ على مكتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار وتكثف وجود ظاهرة انخفاض مستوى ألعاب المراجعة التي تنقاصاً عما المكتسب من العملاء. هذا المنهج والذي تم تطويره بواسطة Laughlin (1991) و Laughlin and Broadbent (1996) قائم على فكرة أن كل منظمة تتكون نظرياً من ثلاثة مستويات مترابطة تشمل:

- ١- البرنامج التفسيري (Interpretive Scheme)، والذي تعكس مكوناته في الأمور غير المعهنة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي تقوم عليه المنظمة. مثل رسالة المنظمة وثقافتها وقيمتها وأهدافها.
- ٢- النظم المساعدة (Sub-Systems)، والتي تعكس مكوناتها في الأمور العادية المعهنة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها على ضوء

مثلثيات البرنامج التفسيري، مثل دليل المراجعة ومستندات المنظمة كالمبنى والآلات وحسابات البنوك.

٣- آليات التوجيه (Steering Mechanisms)، والتي تنعكس مكوناتها على الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملام لتطبيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل الإداري ونظم الرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة.

واستناداً إلى ذلك، يعتمد فهم طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على أي منظمة نتيجة مؤثرات خارجية على قدرة هذه المؤثرات في إحداث خلل في ترابط وانسجام المستويات الثلاثة المذكورة أعلاه، وللأهمية فإن النموذج المستخدم يفرق بين مستويين رئيسيين من التغييرات، هما:

١- تغيير من المستوى الأول (First Order Change)، ويترتب عنه إخلال بمكونات النظم المساندة وآليات التوجيه في حين لا تتأثر مكونات البرنامج التفسيري.

٢- تغيير من المستوى الثاني (Second Order Change)، ويترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه. حدوث هذا المستوى من التغيير قد يعود إلى أحد السببين التاليين:

أ - تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري (الأمور الغير ملموسة) والتي تشكل الأساس الذي تقوم عليه أي منظمة) يؤدي بدوره إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه.

ب- تغيير غير مقبول ومفروض قسراً على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه بهدف إحداث تغيير غير ملائم على مكونات البرنامج التفسيري.

وتجدر الإشارة إلى أن توظيف هذا المنهج النظرى لا يتطلب قيام الباحث باختبار افتراضات محددة (مثل افتراض حدوث تغيير معين) أو تكوين تصور مسبق عن الحالة المثالية للظاهرة محل البحث (مثل افتراض آلية مثالية لاستيعاب انخفاض مستوى أتعاب المراجعة والنظم معها)، وإنما يتطلب بشكل أساسي اعتماد الباحث على الحوار المبني على النقاش الموضوعي للهدف والمنفع كبناس لاكتشاف الحالة المثالية للظاهرة محل البحث استناداً إلى ذلك. تم الاعتماد في جمع وتحليل البيانات التي يتضمنها هذا البحث على الملاحظات والانطباعات التي تم الحصول عليها خلال الزيارات الميدانية لمواقع محددة (Case Study) شملت ستة مكاتب مراجعة تعمل في السعودية. بالإضافة إلى التركيز في جمع البيانات على استخدام المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة غير المبنية إلى مضمون محدد (Unstructured Interviews) والتي لا تتطلب وجود صيغة محددة مسبقاً للأسئلة المستخدمة أو حتى آلية محددة لإدارة الحوار (تعديده وتوجيهه ذلك لتقديمه أهداف البحث بترك الظروف ومعطيات الحالة التي يكون عليها الباحث والمشاركون) مع عدد مختار من المهنيين العاملين في المكاتب المختارة كما تم إجراء مقابلات شخصية مع عدد آخر من الأشخاص الذين تم اختيارهم كعمالين لعدد من الجهات العامة والمهتمة بمهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

### ٥-١-٥-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة .

معظم المحاولات (SY)النوعية التي تزخر بها أدبيات مهنة المراجعة كانت ولا زالت تقوم على توظيف مناهج أو نظريات تقليدية تتطلب في الغالب استخدام طرق كمية وأساليب إحصائية في جمع وتحليل البيانات. مثل منهج السمات<sup>(١)</sup> (Trait Approach) في تمييز فئة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة عن باقي فئات المهن الأخرى. ومنهج القاعدية الوظيفية<sup>(٢)</sup> (Functionalist Approach)



في تدوير أنوار ووظائف أصحاب هذه الفئة في المجتمع والتأكد على أحقيتهم في ممارسة وتنظيم مهنة المراجعة، ونظرية الوكالة<sup>(17)</sup> (Agency Theory) في تفسير طبيعة العلاقات التي تربط أعضاء المهنة مع بعضهم البعض ومع غيرهم من الأطراف المهنية والمجتمع بصفة عامة. ومنهج الهيكل الوظيفي<sup>(18)</sup> (Structural Functionalist Approach) في تفسير طبيعة ومتطلبات الهيكل الإداري والتنظيمي في مكاتب المراجعة. وأخيراً نشر الابتكار<sup>(19)</sup> (Diffusion of Innovation Theory) في تفسير أي تغيير يطرأ على المهنة من خلال إبراز أنوار الجهات القائمة على تنظيم المهنة في نشر الأنظمة والمعايير المهنية الواجبة لهذا التغيير. الإسهاب في توظيف مثل هذه المناهج والنظريات التقليدية ساهم في إضفاء الصفة الإيجابية (Positivism) على البحث المحاسبي كنتيجة طبيعية لعدم القدرة على لمس وإبراز وتفسير التواهي غير الملموسة المؤثرة على الظواهر المحاسبية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمثل تلك الظواهر.

وقد تمحور البحث المرتبط بقضية الانعاب المهنية بالاستناد إلى توظيف المناهج والنظريات التقليدية حول مجموعة من الأبعاد. شملت تحليل اتجاهات ارتفاع أو انخفاض مستويات الانعاب بين الفترات الزمنية المختلفة (Merton and Williams, 2001) وبيان مسببات تطور قدرة مكاتب المراجعة الكبرى في الحصول على علاوة أتعاب سنوياً من عملاء المراجعة (من أمثلة هذه المسببات: الابتكار والسعة الجيدة وتميز نوعية الخدمة) (Sammons, 1980) (Matthews and Peck, 2003) وتأثير عدد من المتغيرات على تحديد مستوى أتعاب عمليات المراجعة. مثل حجم العملية (Francis and Stokes, 1986). وما إذا كانت العملية تخص عميلاً جديداً أو عميلاً مستمراً (Geysory and Collier, 1996). ووجود خدمات إضافية ذات طبيعة استشارية تقدم لنفس

العميل (Davis et al., 1993; Ezzamel et al., 1996; Whisenand et al., 2003) وخبرة وتخصص المراجع في مراجعة صناعة العميل (Cullinan, 1998) والرشاقة والمراجعة الداخلية لدى العميل في تخفيض حجم أعمال المراجعة (Defond et al., 2000; Ferguson and Stokes, 2002) ومستويات استقلال وخبرة وجودة إدارة العميل محل المراجعة (Felix et al., 2004) وأخيراً نوع عقد المراجعة (ثابت أو مرتبط بالتكاليف) (Thorne et al., 2004).

ولم تختلف دراسة (الحמיד، ١٩٨٨م) حول العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة في السعودية عن الاتجاه السائد للدراسات السابقة المرتبطة ببيئات أخرى، لا من حيث المنهجية البحثية (اختبار عدد محدد من الفرضيات باستخدام أسلوب الاستنباط المستند إلى مقاييس ومحددات مستمدة من الدراسات السابقة في جمع البيانات الميدانية تمهيداً لاختبارها وتحليلها إحصائياً)، ولا من حيث العوامل والتغيرات المستخدمة (مثل الحجم ودرجة تعقيد أعمال المراجعة ومستويات المخاطر)، ولا حتى من حيث النتائج، حيث أظهرت أن هناك تأثيراً إحصائياً لكل من حجم الشركة (متملاً في إجمالي الأصول) وخطر المراجعة (متملاً في نسبة المخزون والدين) على تحديد أتعاب مراجعة الشركات المساهمة السعودية، وأن مكاتب المراجعة المرتبطة باتفاقيات شراكة أو تعاون مع شركات عالمية تتقاضى أتعاباً ومعدلات أعلى نسبياً من المكاتب المحلية، وأن هناك تفاوتاً في تأثير العوامل المختلفة على أتعاب المراجعة بين القطاعات والصناعات المختلفة.

وتعد دراسة (الحמיד، ١٩٩١هـ) امتداداً للدراسة المشار إليها في الفقرة السابقة، وفيها ركز الباحث على دراسة العوامل التي تؤثر في تحديد أتعاب المراجعة من وجهة نظر المراجعين في السعودية وأشارت نتائج الدراسة إلى تفاوت درجات تأثيرات العناصر المستخدمة على تحديد أتعاب المراجعة، وأن

التأثير الهام شمل بالنسبة للعوامل الكمية مجموعة عناصر القوائم المالية (ممثلة في إجمالي الأصول وإجمالي الدينين وإجمالي التبعيات) ومجموعة المؤشرات المالية (ممثلة في نسبة المخزون إلى إجمالي الأصول) ومجموعة العوامل الكمية الأخرى (مثل عدد الأحداث المالية وجمعها)، في حين شمل بالنسبة للعوامل غير الكمية مجموعة التنظيم الإداري والمالي (مثل تقويم نظام الرقابة الداخلية وفعالية النظام المحاسبي) ومجموعة الشكل النظامي للعميل (ممثلة في تعدد أنشطة العميل) ومجموعة نوعية وضبط العمل داخل المكتب (مثل خبرة المراجع في مراجعة العميل لسنوات سابقة) وأخيراً مجموعة المحيط المهني (ممثلة في المنافسة في السوق المهني وكون الشركة عميلاً جديداً وسمعة العميل) وقد أوضحت الدراسة بضرورة أن يكون هناك ارتباط مباشر بين أتعاب المراجعة والجهد المهني المبذول، والإسراع في إعداد معايير المحاسبة لأهميتها كأساس لإعداد القوائم المالية، وضرورة تقليص دور المنافسة بين المكاتب في تحديد الأتعاب، وضرورة تبني قواعد السلوك المهني كأساس في إتمام عملية المراجعة، وضرورة تفعيل دور الإدارة ذات العلاقة بوزارة التجارة للرقابة على مستويات الأراء المهنية، وأخيراً سرعة تبني فكرة لجان المراجعة في الشركات المساهمة السعودية.

في المقابل، دراسات قليلة نسبياً حاولت بحث الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات من خلال توظيف أطور نظرية نقدية وتفسيرية. في مثل تلك الدراسات لا يقتصر التركيز في وصف وتبرير آلية حدوث التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها على مسألة المنفعة التبادلية بين الرئوس والمؤوس (مثل التحقق من مدى تقييد المكاتب بتطبيق متطلبات المعايير الملزمة وعلاقة ذلك بتوحيد الممارسات المهنية على مستوى واسع) كما هو الحال عند توظيف نظرية الوكالة (Colbert, 2000; Street and Bryant, 2000; Hussey and Lan, 2001; Gangolly et al., 2002) أو على مقاييس العرض والطلب كأساس لتبرير أثر التغييرات على الأتعاب المهنية وأدوار

وظائف المهنيين العاملين في هذه المكاتب وجودة أدائهم المهني كما هو الحال عند توظيف مناهج الغاطية الوظيفية والهيكلي الوظيفي (Firth, 2002; Ezzamel et al., 2002). أو على نور الجهات القائمة على تنظيم المهنة في إصدار الأنظمة والتشريعات المهنية اللازمة لتوحيد الممارسات المهنية على مستوى العالم واحتواء التغييرات المفاجئة عن ذلك كما هو الحال عند توظيف نظرية نشر الابتكار (Cooper et al., 2002; Hamov, 1999)، بل إنه يتعدى ذلك ليشمل العوامل غير المدروسة التي تساهم في تحديد معالم هذه التغييرات والأثر الناتجة عنها (Al Angari and Sherer, 2002). هذه الدراسات كشفت النقاب عن حقيقة ما تقوم به العديد من أجهزة التنظيم المهني خاصة تلك القائمة على شكل التنظيم الذاتي (Self-Regulation) من سوء استخدام للسلطة المكتسبة في تنظيم المهنة في سبيل تحقيق أهداف خاصة برغم رفعها الدائم لشعار حماية الصالح العام (Lee, 1970; Miller, 1985; Sikka et al., 1992; Humphrey, 1997; Sikka, 2001, 2002; Collman and Sutton, 2002). فعلى سبيل المثال أبرزت تلك الدراسات اتجاه العديد من أجهزة التنظيم المهني لاستخدام مصطلحات غير معروفة بدقة في معايير المراجعة بهدف حماية المراجع مثل مصطلح "صدق وعدالة" ("True and Fair") والذي عادة ما يستخدم في تقرير المراجع النهائي (Ekholm, 2002; Fredberg, 2002). أو حتى ترك المجال مفتوحاً أمام المراجع لاختيار المصطلحات التي تناسبه كما هو الحال بالنسبة لتقرير المراجع عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار (Carcello et al., 2002). كما أبرزت تلك الدراسات محدودية قدرة معايير المراجعة في تضيق نطاق فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والمستخدمين تقريره (Matson and Zaman, 1999). خاصة في ظل قدرة أعضاء المهنة على التأثير في تحديد وصياغة مضمون مثل هذه المعايير (McEnroe, 2002).

وامتداداً للاتجاه التقدي الموضوع أعلاه في بحث طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها. يعتمد هذا البحث على توضيح إطار نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في إجراء دراسة ميدانية نوعية تهدف إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات (المقصود وغير المقصود) التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار ونقش وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء.

### ٦-١ خطة البحث

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار ونقش وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء. ولعرض ماثم التوصل إليه من واقع الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بواسطة الباحث خلال السنة أشهر الماضية، فقد تم تقسيم الجزء المتبقي من هذا البحث إلى قسمين رئيسيين هما: خاتمة تلخص ملخصاً للنتائج والتوصيات التي يقدمها البحث. يقدم القسم الثاني (القادم) نبذة مختصرة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. أما القسم الثالث فيقدم تحليلاً ومناقشة للبيانات والعلومات التي تم الحصول عليها خلال مراحل تنفيذ الدراسة الميدانية بهدف كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار ونقش وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء. على ضوء المنهج النظري المستخدم

## ٢- نبذة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية

تعد الفترة الزمنية لتطور مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية قصيرة نسبياً. فعمارتها في المملكة كمهنة تعود فقط لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م)، حينما لاقت أول قبول نظامي من خلال نظام ضريبة الدخل لنفس العام<sup>(٦)</sup>. ولكن رغم قصر تلك الفترة، شهدت مهنة مراجعة الحسابات في السعودية مراحل متعددة من التطور: مروراً بالبدايات حينما كانت تمارس في ظل غياب نظام<sup>(٧)</sup>، إلى ظهور بعض الشروط المتعلقة بأهلية المراجع وحقوقه وواجباته بموجب نظام الشركات لعام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م): إلى ظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام ١٣٩٥هـ (١٩٧٤م)، والذي لم تسعفه محتوية مواده في تحقيق الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة الأساسية من معايير وقواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية وغير ذلك؛ إلى أن صدرت أول معايير مهنية تتعلق بمزاولة المهنة من قبل وزارة التجارة في عام ١٤١٠هـ (١٩٨٩م)<sup>(٨)</sup>، كنتيجة لجهود حثيثة بذلتها الوزارة بمساعدة أحد المكاتب المهنية الوطنية الرائدة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة<sup>(٩)</sup> شهدت تلك المراحل بالإضافة إلى ما سبق توالي عقد مجموعة من الندوات الأكاديمية في جامعة الملك سعود حول سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة والتي نتج عن أولها إنشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "جمعية المحاسبة السعودية" في عام ١٤٠٦هـ (١٩٨٦م).

ولكن ظلت المهنة في السعودية خلال المرحلة المذكورة أعلاه تعاني من أمرين أساسيين يتعلق الأمر الأول بغياب النظام المناسب للتعليم والتدريب المحاسبي والأهني، وبالتالي قلة الموارد البشرية الوطنية المؤهلة. بينما يتعلق الأمر الثاني بغياب الجهاز المختص بتنظيم المهنة وإدارتها وتطويرها، هذا الغياب لتجهاز التنظيمي أدى بدوره إلى غياب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك الإلزامية المتعلقة بممارسة المهنة. وبالتالي صعوبة مقارنة أو الحكم أو مراقبة الأداء الأهني. هذه الصعوبات أدت إلى ظهور فجوة بين التطور الاقتصادي ووضع المهنة الواجب

للك المراحل فيما راعى من التزايد الملحوظ فى أعداد المكاتب المهنية المحلية والوطنية إلا أن جودة الأداة المهني كانت تعتمد خلال تلك المراحل على المهنيين أنفسهم

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات فى السعودية فى شكله الحديث الذى هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين الصالح بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٢/٥/١٤١٦هـ (١٩٩٦م). دستور هذا النظام أحدث نقلة نوعية فى طبيعة تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات فى السعودية مما انتظام من خلال مبادئ التاسعة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة وريدار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف متعددة مهتمة بالمهنة. وقد استطاعت الهيئة خلال العقد السابق توفير الإمكانيات والقومات الأساسية لتنظيم ممارسة المهنة. كان ذلك من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم إنجاز مهام الهيئة الأساسية التي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) من إعداد وتطوير معايير وقواعد سلوك مهنية، وتنظيم اختبارات الزمالة ودورات التدريب والتعليم المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني لأعضاء المهنة على عدد من اللجان الفنية المتخصصة التي تعمل تحت إشراف مجلس إدارة الهيئة. يتحمل الأساس الذى يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات فى السعودية إزاء وجود الهيئة وتوالى مخرجات عمل لجنتها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية. بالإضافة إلى وجود نظام (نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٦هـ / ١٩٩١م) يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد فى سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الخدمات التي تلحق على من يخالف أحكام النظام.

ويجدر بنا التأكيد على وجود علاقة متداخلة بين تطور مهنة مراجعة الحسابات فى السعودية وما شهدته بيئة المهنة من أحدث وشروط ومداولات

اجتماعية واقتصادية وسياسية. فصدر نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٦ هـ (١٩٩١م) سبب تراكم لسلسلة من الزحذات والظروف والمداوات. بدأ بشأخز التعلیم المحاسبی واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة (إدارات الشركات) لتحقيق أهداف محددة (الوفاء بمتطلبات أنظمة الزكاة والضريبة) عندما كانت المهنة تمارس فی ظل غياب نظام، ومروراً بصنور مراسیم ملكیة لإقرار أنظمة (نظام الشركات ونظام المحاسبین القانونیین الأول) تحكم عملیة إصدار تراخیس مزاولة المهنة وتحدد بعض واجبات وحقوق الممارسین فی ظل فترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وإنتهاءً بظهور نتائج جهود عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة (تأسیس جمعیة المحاسبة السعودیة وصنور قرارات وزاریة للاسترشاد وعن ثم الالتزام بعدد من المعاییر المهنیة) والتي جاءت تلبية لنداءات متعددة لإحداث تغییر فی أسلوب تنظیم المهنة من قبل الكثير من المهتمین لواجبة فترة شهدت تقلبات اقتصادية واعتماداً أكبر من قبل الدولة على القطاع الخاص (العنقری، ١٤٢٤هـ/١).

وقد واکب الأحداث والظروف والمداوات المذكورة أعلاه عدد من التحويلات فی مفهوم وطبیعة ممارسة مهنة مراجعة الحسابات فی السعودیة، مروراً بالبدايات حیثما كانت المكاتب المهنیة تعتمد بشكل مطلق على تقديم خدمة مراجعة الحسابات بمفهومها الشامل والذي يقتضى ضرورة فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عملیات وأرصدة، إلى اعتمادها بشكل مطلق أيضاً على تقديم خدمة مراجعة الحسابات ولكن من منظور علمي يعتمد على استخدام أسالیب العینات الإحصائیة والمراجعة التحلیلیة فی تخفیض نطاق وعمق إجراءات المراجعة، إلى أن شهد الربع الأخير من القرن المیلادی المنصرم انتشار استخدام منظور المراجعة المستند على التظم (قائم على فكرة إبراز أهمیة تقييم نظم المحاسبة والرعاية الداخلية كأساس لتحديد نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية) والتي ثم تدعيمه لاحقاً بمنظور المراجعة المستند



على المخاطرة (قائم على فكرة التمييز بين مكونات مشاطر المراجعة وضرورة تركيز إجراءات المراجعة على مناطق العمليات التي تزيد درجة تعرضها إلى أخطاء جوهرية) (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ).

كما شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في السعودية تطوراً ملحوظاً خلال العقد الفائت خاصة بعد تبني هذه المكاتب مفاهيم جديدة قائمة على فكرة ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، بما في ذلك مفهوم "المراجعة المبتكرة" (٦٠) ومفهوم "مراجعة الأعمال" (٦١) ومفهوم "عملية قياس النشاط" (٦٢) ومفهوم "إعادة هندسة الأعمال التجارية" (٦٣). تبني مثل هذه المفاهيم وتغيرها أتاح لمكاتب المراجعة فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب). وقد ساهمت هذه الثقة في إسياع الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة في السعودية من خدمات مهنية، مما أدى بدوره إلى تغيير المفهوم السائد لأدوار ووظائف هذه المكاتب والقائم تحديداً على ممارسة مراجعة الحسابات وتغيرها من الخدمات المحاسبية بشكل يكفل تقديم أفضل خدمة مهنية للمجتمع بصفة عام (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ).

ختاماً تجدر الإشارة إلى أنه رغم التطور الملحوظ الذي أحدثه صدور وتطبيق نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، إلا أن دلائل واقع المهنة تشير إلى استمرار وجود عدد من المشاكل المتأصلة في بيئة المراجعة السعودية (المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ). أهم هذه المشاكل يكمن في عدم التزام المكاتب المهنية الكامل بكثير من الأنظمة والتعليمات المهنية، على الرغم من بدء التنفيذ الكامل لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني المعتمد بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٢ بتاريخ ١٣/٩/١٤١٥هـ (١٩٩٥م)، مما

يشير عدداً من التساؤلات المرتبطة بمدى فاعلية هذا البرنامج الرقابي في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة (Al-Angair and Sherer, 2002). والأهمية فإن صعوبة التزام المكاتب المهنية بأى متطلبات جديدة مرتبطة بشكل أساسي بتعدد أعضاء المهنة على نطاق واسع من الحرية في ممارساتهم خلال المراحل التي سبقت صدور النظام المذكور، كنتيجة طبيعية لقصور الأنظمة والتعايير وقواعد السلوك المهنية فضلاً عن غياب البرامج الرقابية (العنقري، ١٤٢٥هـ/١) بالإضافة إلى ذلك تعاني بيئة مراجعة الحسابات في السعودية من استمرار وتغشي وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وما لها من آثار سلبية ليس فقط على طبيعة العلاقة التنافسية بين المكاتب المهنية وإنما أيضاً على نوعية ومستوى جودة أداء الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب<sup>(١٤)</sup> كما تعاني بيئة المهنة في المملكة من محدودية عدد المكاتب المهنية، فضلاً عن تغشي ظاهرة احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من هذه المكاتب. فالإحصائيات الحديثة تشير إلى أن ٧٨٪ من دخل المكاتب المهنية في السعودية (١٠٢ مكتب) يتركز في أحد عشر مكتباً يعمل بها ٥٢٪ من إجمالي عدد الممارسين (أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٣، شوال ١٤٢٠هـ/ يناير ٢٠٠٠م، ص ٢).

### ٣- الدراسة الميدانية: طبيعة ونطاق التغييرات

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يعتمد في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة استمرار وتغشي ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب من العملاء على نتائج دراسة ميدانية نوعية تم إجرائها بواسطة الباحث خلال التسعة أشهر الماضية. هذه الدراسة تركزت على ستة مكاتب مراجعة مختارة (من م٦ إلى م١٦)<sup>(١٥)</sup> وفي ظل معطيات وأفكار المهنة النظرى المستخدم، تم الاعتماد بشكل أساسي في جمع البيانات والمعلومات على

استخدام المقابلات، لتخصية واللقاءات المفتوحة مع عدد مختار من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل البحث<sup>(١٦٦)</sup> اختيار المشاركين في المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة سبقته مرحلة تلخص ثم خلالها جمع معلومات عن تطور المهنة ووضعها الراهن من حيث التنظيم والممارسة في السعودية. بالإضافة إلى معلومات متنوعة مرتبطة بوظيفة المكاتب محل البحث وأهدافها وسياساتها وتنظيمها الداخلي ومستوى الكوادر المهنية العاملة بها من حيث الخبرة والتعامل الأكاديمي والعمل، وتوعية الخدمات المهنية التي تقدمها، وأساليب وتقنيات العمل والاتصال والرقابة المستخدمة، وطبيعة العلاقات التي تربط المهنيين وغيرهم من العاملين بهذه المكاتب. كما تم خلال هذه الدراسة إجراء مقابلات شخصية مع عدد مختار من الأشخاص كمدنيين لعدد من الجهات العاطفة والمهتمة بمهنة المراجعة في السعودية<sup>(١٦٧)</sup>

تشير بيانات الدراسة الميدانية - وفقاً للتصنيف المستخدم للتغيرات - إلى أن استمرار ونفسي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تنقاسها مكاتب المراجعة من عملاتها نسبياً في حدوث تغيير من المستوى الثاني (ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة واليات التوجيه لهذه المكاتب). وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضاً إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجاً عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل البحث أكدوا عدم رضاهم بالمستوى المنخفض الذي أتت إليه أتعاب المراجعة في سوق المهنة السعودية بشكل عام وقناعتهم بتأثير ذلك على مستوى جودة أداء الخدمات المهنية التي أكرمت استمرار ونفسي هذه الظاهرة، خاصة تلك المرتبطة بغياب التدخل التنظيمي اللازم تركيزها في هذا القسم سيكون منصفاً على تحليل هذا المستوى الثاني من التغيير والتأرجح عن استمرار ونفسي وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تنقاسها مكاتب المراجعة من عملاتها

العناصر المكونة لبرنامج التفسيرى في مكاتب المراجعة محل الدراسة استناداً إلى البيانات التي أفرزتها الدراسة الميدانية يمكن تصنيفها إلى ثلاث مستويات أساسية تعكس تفاوت هذه العناصر في درجة الأهمية ومدى التشرع بانخفاض مستوى الاعجاب المهنية. المستوى الأول يتضمن رسالة المكتب والتي تمثل الأساس الذي تم الاعتماد عليه في صياغة أهداف المكتب وتحديد مفاهيم وأنشطة العمل الأساسية. جوهر هذه الرسالة يتعلق بشعارات مهنية تقليدية تتحور تحديداً حول السعي لخدمة جميع فئات المستفيدين من الخدمات المهنية والتجمع بصفة عامة من خلال استخدام المعرفة التي يمتلكها أعضاء الهيئة في تقديم خدمات مهنية عالية المستوى. رسوخ مثل هذه الشعارات في مضمون رسائل المكاتب لتهيئة بعد أحد العوامل الهامة التي ساهمت بشكل مباشر في إبراز أهمية المحاسبة والمراجعة كمهنة، وتوسيع نطاق ممارستها وتكوين الاعتقاد السائد لدى أعضاء الهيئة بأن ما يحوزونه من معرفة مهنية يعززهم عن باقي فئات المجتمع كمثل بقى ضمن لهم حق كسب ثقة الدولة والتجمع بصفة عامة أفراداً. غالبية المشاركين حول جوهر رسائل مكاتبهم تطورت حول مضمون الرأى التاليين الأول لأحد الشركاء، فى ٢٠ والثانى لأحد الأكاديميين المشاركين

نجد ان مكتب مهني ه ضروريه ليعين بوعه ما تقدمه من خدمات اعمده باسممركز الى تطوير وتدوير اوعه ما تقدمه من خدمات مهنيه بما يتواءم مع اسم مكتبه ، بوعه مماثلتا الخفاض التصدي يودي الى فقدان ائمة كثره كثيره من كبريه نوا الذي هو في الاصل سمة يجب ان تكون ملازمه له على التوام

ان رسالة اهداف المكتب النهي الجيد التي يرغب في الارتقاء لواقع يتسواء حول الا تعصب فقط على تحقيق الارواح بل انصب الاهتمام في الاراء وبواقية كالتوا النهي وفي ظل نقشي ظاهرة التقلص الاعجاب المراجعة من اهدافه برسائل مكاتب المحاسبة قد تشرت الى حد كبير فكيف يتدفق التدوير في الاراء في ظل ربح اعجاب اسهفت لا بعض كلفة وجودة الآلة الكسر الذي يوقف

يسطر الكتاب إلى اختصار بعض إجراءات العمل والتي سيؤثر جدورها على جودة الأراء. لمحاولة التكافؤ مع رقم الاعجاب الضعيف أو تحمل ضعف رقم الاعجاب وقبول هامش ربح ضعيف للهيئة في تأثير عدم التفرغ عن مستوى جودة بحثها وهذا بدوره سيؤثر على هدف المكتب في تحقيق الربح أما بالنسبة لهدف المكتب في تطور المهني فإن العامل المهني ليس هام جداً في حياة مكتب المحاسبة ويجب الصبر وراءه بغض النظر عن انتشار ظاهرة انخفاض الاعجاب إلا أن انتشار تلك الظاهرة يضع المكتب أمام معاركة صعبة فالنظر النهائي له أنه الذي يرغب المكتب في جني ثماره في صورة اعجاب مثله بنة كعدد مائة أخرى يرددها ويقضى تلك الظاهرة بوقف حياة اتمام هدف المكتب في جني ثمار تطوره المهني أما بالنسبة لقيم وسياسات المكاتب نتيجة لانتشار تلك الظاهرة، حيث أصبحت معظم المكاتب تسعى إلى جلب العملاء ولو كان ذلك على حساب مستوى الأراء. نظراً لانخفاض رقم الاعجاب سواء كان العميل يتعامل لأول مرة مع مكتب برابضة معين أو كان عميلاً تكسب زميل تم اتفقده سعة بطريقة غير انبية وغير لافتة باقراته بضعاب أقل.

المستوى الثاني من البرنامح التفسيري للمكاتب محل الدراسة يتمثل في أسباب الوجود والتي غالباً ما تعكسها أهداف هذه المكاتب. وتعد المقدرة على تحقيق هامش مقبول من الربح في أقل تقديم مستوى مقبول من الأراء - المهني السبب الرئيسي لوجود المكاتب الست محل الدراسة. مع مراعاة التفاوت بين هذه المكاتب في تفسيرها يمكن اعتبارها ربحاً أو مستوى أداء، مهني مقبول. خصوصية المكاتب المهنية من هذا المنطلق تعتمد بشكل مباشر على ما يكتفون بمضمون أهداف هذه المكاتب من حصوله فعلية لتقدير والفاصلة بين نطاق ما يمكن اعتباره ربحاً مقبولاً من جهة ومستوى أداء مهني مقبول من جهة أخرى نظر عملية نسبية تعتمد بشكل كبير على عوامل غير طموحة تابعة من الجدور الثقلية والاجتماعية لكل مكتب. بعبارة أخرى، هناك صعوبة في فهم مدى ارتباط الارتقاء بكل من مستوى الأرباح ومستوى الأراء المهني وتحديد أيهما يمثل الهدف الحقيقي وأيها يمثل العائق فقد يكون سبب وجود المكاتب متمثلاً في

العامل على تحقيق أكبر قدر من الأرباح بشرط الحفاظ على مستوى معين من الأرباح المهنى. أو العامل للوصول إلى أعلى مستوى من الأرباح المهنى بشرط تحقيق قدر معين من الأرباح. وعلى الرغم من ذلك يظل هناك تناغم شكلي ظاهر بين أسباب وجود المكاتب ومضامين رسالتها وأهدافها. فمعايير المكاتب المعتادة على الرغم من تعددها وتنوعها تتمحور حول ثلثية ما يقتضيه مفهوم سبب الوجود المذكور والذي يتلأم بدوره مع مضمون الرسالة الموضوع في الفقرة السابقة ويظهر ذلك جلياً من خلال آراءين القائمين الأولى للشريك المؤسس في م.م والقائس لأحد الشركاء - في م.م:

نعاني بشكل أساسي من ظاهرة انخفاض الاعراب المرجحة - ففي مدوئل الاحتفاظ بعدد عمل معين غالباً ما نجد لنفسنا مشغولين لنحدهم نظيفاً سدياً على قيمة الاعراب المهنية التي نتقاضها منه بغض النظر عن حجم وكفاءة أي عمل مهنى إضافي مترتب على سبيل المثال من قيام هذا العميل بتحويل النظم الحاسوبية والمرافقية التي ستستخدمها أو استبدالها بنظم جديدة أو حتى التوسعات والنمو الطبيعي التدريجي في حجم الأنشطة التي يزاؤها - تظهر ونقش هذه الظاهرة يعود لمناقشة غير الشريفة بين المكاتب الجيب العملاء وهي سبب رئيسي لعدم إقبال المكاتب على تحويل أدائها المهنى والالتزام بمعايير وقواعد العمل المهنى نقادياً لتحليل مزيد من الاعباء.

فقد حدثت بالفعل - بعد تعاون مع أحد الشركاء ثلثية الكبرى تحصل بوجوده على العديد من الأرباح مقابل الفئران من نسبة معينة من الأرباح المددولة - محسولتنا على حق استناد أو الاسم التجاري لهذه الشركة وغير ذلك من الأرباح كان مشروطاً بالمرافقة بتطبيق معايير ونظم وسياسات محددة للأداء المهنى والرعاية والاتصالات والتدريب والتوثيق والتسويق والترويج وغير ذلك من الأنشطة الأساسية للمكتب. وبعد كل ما ترون من هذه الأنظمة من تغييرات الأساس التي تسع من خلالها إلى إحداث نقلة تطويرية شاملة تجعل المكتب قادر - على تلبية متطلبات عملائه وسد حاجة المكاتب المهنية الكبرى في تقديم نطاق واسع من الخدمات المهنية بكفاءة عالية المستوى.

المستوى الثالث والأخير من البرنامج التفسيري للمكاتب محل الدراسة ينضم الأسس التي تحكم الأنشطة الأساسية التي تراوحتها هذه المكاتب. مكونات هذه الأسس - استناداً إلى بيانات الدراسة الميدانية - يمكن تلخيصها في أربعة عناصر رئيسية تشمل: أولاً: أنواع الضمان المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها؛ وثانياً: سياسات التعامل مع العملاء؛ وثالثاً: مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقييمات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين؛ ورابعاً وأخيراً: سياسات التوظيف والترقيات.

وعلى الرغم من الضيعة المتداخلة لجميع مكونات البرنامج التفسيري في مستوياتها الثلاث إلا أن الملحوظ أن التأثير المباشر لاستمرار ونقش وجود ظاهرة انخفاض مستوى آتباع المراجعة على مكونات هذا البرنامج في مكتب المراجعة محل الدراسة اقتصر فقط على مكونات المستويين الثاني والثالث، بقا العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري دون تأثر بعكس حساسيتها ومدى أهميتها في الحفاظ على تماسك المكاتب وضمنان بقائها واستمرارها. تركز الجزء المتبقى من هذا القسم سوف يكون منصفاً على مناقشة مظاهر التغييرات التي طرأت على العناصر المكونة للمستويين الثاني والثالث من البرنامج التفسيري لمكاتب المراجعة محل الدراسة.

تمتلك تأثير مباشر لانخفاض مستوى آتباع المراجعة على قدرة المكاتب محل الدراسة في تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل تقديم مستوى مقبول من الآراء المهنية (المستوى الثاني من البرنامج التفسيري) فكل مكتب أصبح مضطراً لقبول تنفيذ عمليات مراجعة يجعل آتباع منخفض نسبياً. وفي مثل هذه الظروف، يعتمد تقديم مستوى مقبول من الآراء المهنية على قدرة كل مكتب على التضحية بجزء من هامش الربح الثمنظر تضيقه في كل عملية تقاربت مسدوديات المفاضلة بين الأرباح والجودة من مكتب إلى آخر أو حتى من عملية مراجعة إلى أخرى تتم بواسطة مكتب معين يمكن تزيده بوجود تفاوتات مماثل في

ما يمكن اعتباره مستوى مقبول من الأداء المهني لدى القاضين على المكاتب الخلفية، فضلاً عن إمكانية وجود تفاوت لدى كل مكتب بين مستويات أهمية العمليات المختلفة التي ينفذها هذا التفاوت يظهر جلياً من خلال الرايين التاليين الأول لمبر المكتب في ١٠ والثاني ثلاث ١٠:

لا يستطيع الإضلال بما نحن مترسبون به لعمارة مكتبنا الإقليمي الرئيسية . نحن نعمل وفق نظام ونطلب من عمل شاملة واقتصادية لكل مشرف علينا ومساهمنا ونطلبنا الداخلي . في الثامن نجد انفسنا محجرين على احد عشر تقديراً لتكلفة العمليات بما فيها عمليات الشركات المساهمة الكبرى سواءً توجد منافسين لا هم لهم الا زيادة حصصنا من عقود مراجعة مثل هذه الشركات بصرف النظر عن متطلبات وتكاليف التنفيذ

كيف نعلم من ان التزامنا قسم مستوى عال من الأداء المهني في ظل تغي مستويات الاعمال . بالأسس على سبيل المثال حصلت على عقد جديد لمراجعة شركة بحري بطنج اربعون الف ريال فقط . في حين ان قيمة عقد نفس الشركة قبل عشر سنوات كان يتجاوز ثلاثة اشغاف هذا الرضا . خيار لنا محدودة جداً لانه لنا في سجل ان ناستمر بأعدل المهني ونطو بالقراراتنا من اجراء مكتب وروايت وشركاه ان نصل على عقود جديدة باستمرار . وفي ظل تغي مستويات الاعمال لا نستطيع القيام بعملنا بشكل صحيح كما لا نستطيع ان نغفر مزيداً من الأداء العمل ولن نستطيع توظيف وتدريب مزيد من الموظفين الجدد

وقد سبق الإشارة إلى ان أثر استمرار ونفسي وجود ظاهرة انخفاض اعداد المراجعة لم يقتصر على مكونات المستوى الثاني من البرنامج التقصي بل يمتد ليشمل العناصر المكونة للمستوى الثالث من هذا البرنامج بما فيها نوع الخدمات المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها، ومساهمات التعامل مع العملاء . ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الاحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المحاسبين، ومساهمات التوظيف والترقيات فيما يتعلق بتوزيع الخدمات المهنية التي يقوم المكتب بتقديمها . اشتهرت الدراسة الميدانية ان هذه الأنواع لم تعد



التي يقوم المكتب بتقديمها. أظهرت الدراسة الميدانية أن هذه الأنواع لم تعد مقصورة على خدمة مراجعة الحسابات وتديرها من الخدمات ذات الصلة بالحاسبة (مثل الزكاة والضريبة وتصميم النظم الحاسوبية والتصفيقات)، بل إنها امتدت لتشمل نطاقاً واسعاً من الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية. ويعود الدافع الأساسي وراء دخول مكاتب المراجعة في السعودية مجال المنافسة على تقديم الخدمات الاستشارية إلى ما يشهده مجال المنافسة على تقديم خدمة مراجعة الحسابات من ظواهر تحرير سلبية، يأتي في مقدمتها انخفاض مستوى الأتعاب المهنية المرتبطة بخدمات المراجعة والحاسبة. أهمية توسيع نطاق الخدمات المهنية تكمن أيضاً في إيجاد مصادر دخل إضافية تكفل دعم قدرة المكاتب على تغطية الأضرار الناتجة عن تفشي وجود مثل هذه الظواهر، بالإضافة إلى تحقيق مزايا أخرى تتفصح من خلال الرأي التالي لأحد المراجعين القدامى في م:

يجب أن تسارع المؤسسات والشركات المهنية في تطوير قدراتها لكي تتماشى مع متطلبات الظروف الاقتصادية الحالية، فالوقت لم يعد بمقور مكاتب المراجعة الاستمرار والتوسع في ظل الانحسار الكامل على تقديم خدمة مراجعة الحسابات... أهمية قدرة مكاتب المراجعة على تقديم الخدمات الاستشارية لم تعد مقصورة على الأتعاب المهنية الجزئية التي تدرها مثل هذه الخدمات أو على كونها مصدر دخل إضافي، فقد أصبحت هذه القدرة اليوم مؤشراً هاماً على تمييز المكاتب الجيدة وبالتالي التأثير بشكل عام ومباشر على طبيعة وحجم الخدمات المهنية التي تتعاقد المكاتب على تقديمها بما فيها مراجعة الحسابات.

ولالأهمية فإن إدخال خدمات مهنية جديدة لم يكن الهدف منه المساهمة في زيادة عدد العمليات التي يتعاقد كل مكتب على إنجازها بقدر ما كان الهدف منه إيجاد خيارات جديدة يمكن استخدامها كبديل في إحداث تغيير نوعي على طبيعة هذه العمليات. وجود هذه البدائل (الخدمات الاستشارية) ساهم بشكل مباشر في تمكين مكاتب المراجعة من تغطية آثار الظل الناتج عن تفشي لماهرة

انخفاض الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة والحاسبة وما لها من تأثير على السياسات المستخدمة في التعامل مع العملاء، فلم يعد مكتب المراجعة على سجل المثال بحاجة إلى الرضوخ إلى أي ضغوط من عملاء خدمات الحاسبة والمراجعة لتخفيض الأتعاب المهنية التي يتقاضاها المكتب منهم، خاصة في ظل ارتفاع مستوى الطلب على أنواع أخرى من الخدمات المهنية المتاحة. كما أن الطبيعة غير الإلزامية لهذه البدائل فضلاً عن ارتفاع مستوى تعقيدها يقتضي استخدام سياسات تعامل تختلف عن تلك المستخدمة مع عملاء خدمة المراجعة. الرأي التالي لدير مراجعة في م ٣ ينصمن تبييراً لتوجه مكتبه نحو التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية:

تقدير الأتعاب المهنية بالنسبة للعمليات الاستشارية يتم غالباً بشكل موضوعي وأكبر مصداقية، في حين تخضع مسألة تقدير الأتعاب المرتبطة بعمليات المراجعة لتغيرات تقدها قدرأ كبيراً من المصداقية، قد يكون ذلك عائداً إلى الطبيعة الغير إلزامية للخدمات الاستشارية، أو إلى عدم احتدام المنافسة بين مكاتب المراجعة في تقديمها، أو كليهما.

وقد كان لتنوع عمليات الاستشارات وارتفاع مستوى تعقيدها فضلاً عن عدم اشتراط ارتباط مهامها بالتواحي الحاسبية أثر مباشر على مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقييمات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين. فبخلاف عمليات المراجعة، تنظر العمليات الاستشارية غالباً إلى وجود دليل شخصي شامل يحكم تسلسل المهام والإجراءات، ويجب على كثير من التساؤلات التي تظهر خلال مراحل التنفيذ، فضلاً عن محدودية الأنظمة والمعايير المهنية ذات العلاقة. ومن الطبيعي في مثل هذه الظروف أن تكون هناك قيود على مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقييمات المهنية لأعضاء المكتب من أصحاب التأهيل المحاسبي كنتيجة لتحدوية قدرتهم على استيعاب الوقائع التي تتطلب إصدار أحكام وتقييمات مهنية. وقد تفاوتت وجهات نظر المشاركين

في المقابلات بين رايتين أساسيين، على الرغم من اتفاق الجميع على صعوبة وجود أنظمة ومعايير مهنية تفصيلية تحكم تقديم جميع الخدمات ذات الطابع الاستشاري نظراً لتنوعها الواسع النطاق. الرأي العام يؤكد على أهمية وجود أنظمة ومعايير مهنية تحدد الخطوط العريضة التي تحكم العلاقة بين المكتب والعمل، فيما لا يجد الرأي الثاني أي أهمية من وجود مثل هذه الأنظمة والمعايير ويؤكد على أن وجودها ليس مبرراً خاصة في ظل الطبيعة غير الإلزامية للخدمات الاستشارية. هذا الاختلاف يتضح من خلال الرأيين التاليين: الأول لمدير المكتب في م ١ والثاني للشريك الإداري في م ١.

من الطبيعي والقبول أن يكون هناك تفاوت في نوعية وجود أداء الخدمات الاستشارية بين المكاتب المختلفة كنتيجة لعدم وجود أنظمة ومعايير مهنية تحكم تقاسم أداء هذه الخدمات... صعوبة الحكم أو إجراء أي مقارنات بين أداء المكاتب المختلفة يجعل اعتماد نوعية وجود أداء الخدمات الاستشارية على المتهين أنفسهم في المقارنات من المهم جداً أن يتم وضع أنظمة ومعايير مهنية تحدد بالأخص الحد الأدنى للمتطلبات التشغيلية المهنية الكافية والعناية المهنية اللازمة لممارس بالإضافة إلى حقوق وواجبات كل من المكتب المهني والعمل.

تقديم الخدمات الاستشارية يعتمد بشكل أساسي على تحقيق رفقات العميل ونحن لا نجد أي مانع أو حرج من عمل كل ما من شأنه أن يؤدي إلى تحقيق ذلك خاصة في ظل عدم إلزامية مثل هذه الخدمات... من هذا المنطلق لا بعد التزامنا بتطبيق أنظمة ومعايير محددة ملائمة على الإطلاق.

وتجدر الإشارة إلى أن آراء المشاركين فيما يتعلق بأهمية التدخل التنظيمي لم تقتصر على معالجة آثار التغييرات المؤكدة لاستمرار وتقليص وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي نتقاضاها المكاتب من العملاء (مدى الحاجة إلى وجود أنظمة ومعايير مهنية تفصيلية تحكم تقديم الخدمات ذات الطابع الاستشاري). فقد كان هناك شبه اتفاق في آراء المشاركين على أن التدخل التنظيمي يجب أن يكون منصفاً على جوهر المشكلة وليس على ما ينتج

عنها من نثار. يوضح الرأي التالي لأحد الأكاديميين المشاركين المقصود من مثل هذا التدخل التنظيمي اللائق

قد يكون من اللازم إلزام المكاتب باتباع مسطرة موحدة تحكم تعدد مستويات الاعجاب المهنية للعمليات المختلفة التي تتعاقد المكاتب على إنجازها كما هو متبع في تونس على سبيل المثال... حتى في حالة عدم وجود معيار يحكم تحديد مستوى الاعجاب على الهيئة أن تجد وسائل رقابية تكفل التصدي للمعاصرة في مستويات الاعجاب بين المكاتب<sup>١</sup>.

أخيراً، فيما يتعلق بسياسات التوظيف والترقيات، أظهرت الدراسة الميدانية توجيه مكاتب المراجعة محل البحث نحو استقطاب كوادر جديدة على جميع المستويات والراتب المهنية لديها قدر مناسب من التأهيل والخبرة في مجالات متعددة بخلاف المحاسبة (مثل التحليل المالي والاقتصادي والإداري). أهمية مثل هذا التوجه تكمن في توفير أحد أهم القومات التي تزيد من فرص الكتب في الارتقاء، بمستوى الخدمات الاستشارية التي يقوم بتقديمها لعملائه. واستناداً إلى ذلك، لم يعد التأهيل المحاسبي وحده المطلب الأساسي للعمل في مكاتب المراجعة، بل إن فرص العمل والتقدم نحو المراتب المهنية العليا تزداد في كثير من الأحيان لمن لديهم تأهيل وخبرة في التخصصات المرتبطة بتقديم الاستشارية، خاصة في ظل توجه المكاتب المحوطة نحو التركيز على التوسع في تقديم مثل هذا النوع من الخدمات. وفي المقابل تظل فرص أصحاب التأهيل المحاسبي من منسوبي المكاتب في الاستمرار والحصول على الترقيات محكومة بحدى نأقلمهم وتلبيةهم لمتطلبات ممارساتهم المهنية غير المحاسبية. يبرز الرأي التالي لمدير المكتب في مة ما قد يترتب عن عدم توافر كوادر مهنية متنوعة بجانب أصحاب التأهيل المحاسبي في المكاتب التي تقدم خدمات استشارية:

طبيعة الأعمال الاستشارية - بخلاف مراجعة الحسابات - تتطلب توافر كوادر مهنية لا يقتصر تأهيلها وخبراتها على الأمور المحاسبية فقط، بل أيضاً على مجالات أخرى كالإقتصاد والتحليل المالي والإداري. لذلك نحن نؤكد على ضرورة

تولفر مستوى معين من القدرات للمكتب الذي يمارس الاستشارات فتترك باب المنافسة مفتوحاً أمام جميع المكاتب قد يؤدي إلى دخول مكاتب غير مؤهلة ونعشى ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات الاستشارات فضلاً عن ارتفاع مخاطر حدوث تجاوزات متعلقة بمتطلبات استقلالية المراجع التي نسجت عليها المعايير والأشكال المهنية.

وقد أظهرت الدراسة الميدانية بجملاء وجود تضارب في وجهات نظر منسوبي المكاتب محل البحث فيما يتعلق بما ترتب عن توجه مكاتبتهم نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية من نتائج خاصة تلك المرتبطة بتغيير سياسات التوظيف والترقيات المستخدمة. فالتمييز المهني لأعضاء المكاتب من أصحاب الخبرة والتأهيل غير المحاسبين والذي اقتضته الظروف الجديدة نتج عنه مزيد من الضغوط، ليس فقط على القائمين على المكاتب (الملاك والشركاء) بسبب وجود إحداه تعديل على هذه السياسات، وإنما أيضاً على جميع المهنيين العاملين بهذه المكاتب (بمن فيهم المحاسبون وأصحاب التخصصات الأخرى) بسبب ما ترتب أو قد يترتب عن استمرار تقلص عدد عمليات المحاسبية والمراجعة التي تقبلها مكاتبتهم سنوياً من آثار خاصة على أدوار ووظائف المهنيين في كل مكتب وممارستهم المهنية وطبيعة التنافس بينهم وعلاقتهم مع بعضهم ومع الغير. تكمن أهمية هذا التمييز بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات غير المحاسبية في ما ينتظر أن يترتب عنه من إحداه تطوير إيجابي في أوضاعهم بصفة عامة داخل المكاتب التي يعملون بها. خاصة في ظل ارتفاع مستوى أهمية جهودهم ومساهماتهم المهنية بالمقارنة مع غيرهم من منسوبي المكاتب من أصحاب التأهيل المحاسبي. هذا الشعور يبرر مدى التأييد الذي أظهره أفراد هذا الفريق - خلال مراحل إجراء الدراسة الميدانية - تجاه تركيز مكاتب المراجعة المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية. تغاير المهنيين من أصحاب التخصصات غير المحاسبية تجاه ما قد يترتب عن قيام المكاتب بتعويض تكليفتها لعدد عمليات المحاسبية والمراجعة من خلال التوسع في تقديم الخدمات الاستشارية لم يقتصر

على إمكانية تحسين مميزاتهم وضماناتهم الوظيفية الجالبة، وإنما أيضاً على زيادة حضورهم في الحد من نطاق سيطرة المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي على هذه المكاتب كنتيجة طبيعية لزيادة فرص وصولهم إلى مراتب أعلى متأثرة بشكل أسرع وللأهمية، فإن تقسيم قدرة هذا الفريق من المهنيين من أصحاب التخصصات غير المحاسبية في إعادة صياغة مضامين مكونات البرنامج التفسيري في مكاتبتهم على المدى الطويل يتطلب مزيداً من البحث والمداينة.

هذا التمييز لم يمتد في المقابل بعقل بلا شك، عائقاً أمام المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي، جسامته هذا العائق بالنسبة لهذه الفئة التي تشكل الغالبية العظمى لا يقتصر فقط على ما قد ينتج عنه من تقليص في الأرباح والمستويات، وإنما أيضاً على تعجز عدد من الظواهر التقليدية المتصلة داخل مكاتب المراجعة المالية التي وضعت على أفراد هذا الفريق ستجد من تساوى الفرص في تحقيق الضموج المهني الشروع لكل مهني في طوع مرتبة الترقية في يوم ما مستقبلاً كما أن تمييز فئة على فئة لأسباب تخصصية سيحدث خلافاً في العلاقة التقليدية بين عاملي الخبرة في المكاتب والترتبة الوظيفية لكل مهني، والتي تقتضي أن يكون لدى المال والشركاء القدرة على استدعاء القضايا المثبتة والنظم معها والتأثير على ثقافة مكاتبتهم بشكل كبير من مداخل المراجعة ومرجعين القداماء والمبتدئين، إنا جسامته ما قد يترتب من توجه مكاتب المراجعة نحو التركيز المناسي على تقديم الخدمات الاستشارية من آثار خاصة تلك التي تنس الهوية التفسيرية للمكاتب تنير مشاعر الحزن والإحباط التي طغمت على مستوى المكاتب من أصحاب التأهيل المحاسبي خلال مراحل إجراء الدراسات الميدانية.

وللأسفة فإن درجة جسامته هذه المشاعر لدى المهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي في المكاتب محل البحث تقل مع ارتفاع المرتبة والخبرة المهنية، هذا

التفاوت بتوضيح من خلال الرايين التاليين، الأول لمدير مراجعة في ج ٢، والثاني لمراجع مبتدئ في ج ١:

توري الطبري كمدير مراجعة لم يشار بشكل كبير حتى الآن... نحن في النهاية نكتب مراجعة ونبدأ الفقرة على قبول أي عنية مراجعة متى ما توفر الشرح انتهى التلازم... انطوى بكل تأكيد من استمرار نقل عسائت المراجعة التي تقدم في كل عام... لا أجد ما يشير لفرق بين من نقلوا المني خاصة وأن مدير فدما نحو الحصول على ترخيص من وزارة الهند بالافتقار التي بدأ في من فترة طويلة في مجال مراجعة الحسابات.

قال، ما بينه تكلفي وأصالح لا تمت للمراجعة بصلة مثل جمع البيانات وتحليلها لأغراض التخطيط المالي والإداري هذا هو الواقع، وهو واقع دولنا وغير متزوج أي مبتدئ متزوج

يتضح مما سبق أن هناك حاجة لإجراء بعض التعديلات على النموذج النظري المستخدم، على الرغم من الفاعلية الكبيرة التي أظهرها هذا النموذج عملياً في تلخيص وإبراز كافة الأمور المرتبطة بالوضع محل البحث غالباً ما كانت لدى الجهات المدراة ائمانية تشير فيما يتعلق بما ترتب عن استمرار ونقص وجود ظاهرة انخفاض اتعاب المراجعة من تغييرات على أسباب وجود المكاتب محل البحث والأسس التي تحكم أنشطتها الأساسية إلى وجود تضارب في وجهات النظر بين فريقين رئيسيين من أعضاء المكاتب محل البحث هما المهنيون من أصحاب الذاهل المحاسبي والمهنيون من أصحاب التخصصات الغير محاسبية. كنتيجة طبيعية لوجود تضارب نماثل ومتنازل في مستويات البرنامج التفسيري حول مدى تقبل ما ينشده هذا البرنامج من قيم ومبادئ ومساومات تحكم الأنشطة الأساسية التي تزاولها هذه المكاتب. هذا التضارب يحتم التمييز في تحديد طبيعة المستوى الثاني من التغيير ففي حين يمكن اعتبار هذا التغيير بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات غير المحاسبية عاباً إلى وجود تطور

طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري، يعد بالنسبة للمهنيين من أصحاب التأهيل المحاسبي تغييراً غير مقبول ومفروضاً قسراً على مكونات هذا البرنامج وللأهمية فإن محدودية وجود مثل هذا التضارب خاصة وأنه لا يصل إلى العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري تبرر بقاء واستمرار المكاتب في ظل وجود خلاف بين آراء منسوبي هذه المكاتب حول أثر توجه المكاتب نحو التركيز المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية بهدف تقاضي ما قد يترتب عن استمرار وتغشى وجود ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة من آثار سلبية. بقاء واستمرار المكاتب إن بدأ يعود بشكل مباشر إلى عدم تأثر القناعات المشتركة للمهنيين العاملين في المكاتب محل البحث والمرتبطة تحديداً بأهمية المعرفة والخدمات المهنية التي تقدمها مكاتبهم خاصة وأن هذه المكاتب لا تزال قادرة على تحقيق الأرباح.

التعديل المقترح على النموذج النظري المستخدم يمكن إنشاؤه في عدم اشتراط التسليم في جميع الأحوال بوجود انسجام في آراء العاملين في منشأة معينة حول كل ما يعكسه برنامجها التفسيري من قيم ومبادئ وسياسات تحكم الأنشطة الأساسية التي تزاولها هذه المنشأة. واستناداً إلى ذلك يجدر بنا التأكيد على أهمية البيانات الميدانية بالنسبة للنموذج النظري المستخدم خاصة فيما يتعلق بتوضيح المفاهيم النظرية التي يشتملها هذا النموذج. فالبيانات الميدانية المستخرجة من بيئة محددة هي وحدها التي تجعل من مثل هذه المفاهيم النظرية ذات معنى واضح. هذا المعنى يختلف بالطبع مع اختلاف بيئة البحث وطبيعة ودرجة تعقيد البيانات الميدانية المستخرجة.

شكراً جديراً على التأكيد على أهمية دور العناصر المكونة لكل من النظم المساندة والبيات التوجيهية لإتمام حدوث المستوى الثاني من التغيير في مكاتب المراجعة محل البحث. فالتغيير الذي طرأ على سياسات التوظيف والترقيات



المستخدمة والتي تعد أحد مكونات البرنامج التفسيري لهذه الكاتبات نظمت بشكل أساسي حدوث تغييرات ملائمة في ما تضمنته مستويات النظم المساندة واليات التوجيه من مكونات ذات علاقة. وبهذا الخصوص يجدر بنا التمييز في وصف اليات حدوث التغيير بين كل من اللغة الموبدة واللغة المعارضة. فبالنسبة للمهندسين من اصحاب التخصصات غير الحاسوبية (اللغة الموبدة) يمكن اعتبار حدوث تغييرات في مستويات النظم المساندة واليات التوجيه نظورات طبيعية ومقبولة ناجمة عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات البرنامج التفسيري. أما بالنسبة للمهندسين من اصحاب التهيكل الحاسوبي (اللغة المعارضة) فالتغيير الذي حدث على مكونات البرنامج التفسيري لكانهم يعد اساساً تغييراً غير مقبول ومفروضاً قسراً ومن ثم حدوثه يجب ان يسبقه تغييرات غير مقبولة ومفروضة قسراً على مكونات كل من النظم المساندة واليات التوجيه.

لا يوضح ذلك التطرق إلى اثر عمليات التوسيع في تقديم الخدمات الاستشارية والمستخدمة لتفادي ما قد يترتب من استمرار تكاثر وجود ظاهرة انخفاض اعداد المراجعين من اثار سلبية على مكونات كل من النظم المساندة واليات التوجيه في مكاتب المراجعة مثل البحث توجه مكاتب نحو التركيز لتأمين على تقديم الخدمات الاستشارية وما يترتب عنه من اثار ايجابية حدوث تغييرات مرتبطة باليات التوجيه في هذه الكاتبات تتعلق تحديداً بوجود ثلثيات إدارية ورقابية (مثل فصل قسم الحاسوبية والمراجعة عن قسم الاستشارات) ، وازداد عقد تعاون مع جهة متخصصة (تتلاءم مع مقتضيات التوسيع وتكفل اداء مسؤوس الكاتبات بالثقلات الجديدة) بالإضافة إلى تغييرات أخرى مرتبطة بالتم المساندة المستخدمة في هذه الكاتبات مثل توفير نظم عمل جديدة تتلاءم مع مقتضيات الخدمات الاستشارية بالإضافة إلى توفير برامج ونظم تدرسية ملائمة مرتبطة بتوسع الخدمات الاستشارية لتلحق هذه التغييرات في مكونات

النظم المساندة والبيات التوجيه تعد بالنسبة لموسى الكاتب من المهنيين أصحاب التأهيل المحاسبي أساسية لإحداث تغيير لاحق على سياسات التوظيف والترقيات. في حين تعد بالنسبة للمهنيين من أصحاب التخصصات غير المحاسبية نتيجة طبيعية تتبع ما طرأ على سياسات التوظيف والترقيات المستخدمة من تغيير.

#### ٤- خلاصة وخاتمة

اعتمد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات تم تطويره بواسطة Laughlin (1991) و Laughlin and Broadbent (1996) في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والتأجمة تحديداً عن استمرار وتغشى وجود ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتفاضاها المكاتب من العملاء. وتنبع أهمية هذا البحث من افتقار أدبيات المراجعة لبحوث مماثلة على الرغم من أهميتها البالغة كأساس يمكن الاعتماد عليه في تحديد أسباب استمرار وتغشى مثل هذه الظاهرة في بيئة العمل المهني بالمملكة وسبل مواجهة وتغاضي آثارها السلبية وملائقتها بعدد من الأمور الجوهرية مثل مستوى جودة الأداء المهني وطبيعة العلاقات التنافسية بين المكاتب المهنية. نتائج هذا البحث مستمدة من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على ستة مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات السعودية. تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن استمرار وتغشى ظاهرة انخفاض مستوى أتعاب المراجعة التي تتفاضاها مكاتب المراجعة من عملائها تسبب في حدوث تغيير من المستوى الثاني ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري (الأمور الغير منصوبة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي يقوم عليه المكتب، مثل رسالة المكتب وأسباب وجوده والأسس التي تحكم أنشطته الأساسية)، بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة (الأمور المادية المعنوية والتي يفترض أن تستخدم أو يتم

توظيفها على ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل نظم العمل والبرامج التدريبية) واليات التوجيه (الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكيد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل الإداري والنظم الرقابية) لهذه المكاتب. وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضاً إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجاً عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل البحث أكدوا عدم رضاهم بالمستوى المنخفض الذي نالت إليه الأتعاب المهنية في سوق المهنة السعودي بشكل عام وقناعتهم بتأثير هذا الانخفاض على مستوى جودة أداء الخدمات المهنية التي يقدمونها. فضلاً عن استيائهم وعدم رضاهم عن عدد من الأمور المتعلقة بالظروف التي واكبت استمرار ونقش هذه الظاهرة، خاصة تلك المرتبطة بغياب التدخل التنظيمي الملائم. كما أشارت بيانات الدراسة الميدانية إلى وجود الانقسام الملحوظ في وجهات نظر المهنيين العاملين في مكاتب التراجعة محل البحث مدى تقبل تركيز مكائهم المتنامي على تقديم الخدمات الاستشارية بهدف تقاضي ما قد يترتب من استمرار ونقش وجود ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة من آثار سلبية.

استناداً إلى ذلك يجدر بنا التأكيد على أهمية البيانات الميدانية بالنسبة لنموذج النظرى المستخدم في هذا البحث خاصة فيما يتعلق بتوضيح المفاهيم النظرية التي يتبناها هذا النموذج. فالبيانات الميدانية المستخرجة من بيئة محددة هي وحدها التي تجعل من مثل هذه المفاهيم النظرية ذات معنى واضح. هذا المعنى يختلف بالطبع مع اختلاف بيئة البحث وطبيعة ودرجة تعقد البيانات الميدانية المستخرجة.

في ختام هذا البحث يجدر بنا التأكيد على أهمية تحديث النتائج التي أظهرتها الدراسة الميدانية المقدمة في هذا البحث بشكل مستمر، وذلك من خلال

متابعة البحث حول الآثار الناجمة عن استمرار ونفسي ظاهرة انخفاض مستوى  
 أتعاب المراجعة التي تتقاضاها الكاتب من العملاء في سوق مهنة مراجعة  
 الحسابات السعودية. التأكيد على أهمية هذا التحديث لا يقصد بها التقليل من  
 مساهمة وإمكانية الاعتماد على النتائج الحالية بقدر ما هو تأكيد على قابلية هذه  
 النتائج للتغير في المستقبل. فالوقت وحده كفيل بتغيير مثل هذه النتائج، فضلاً  
 عن محدودية إمكانية الجزم - في الوقت الراهن على الأقل - باكتساب وثقة  
 البيانات الميدانية التي تستند إليها هذه النتائج.

كما يجدر بنا التأكيد أيضاً على أهمية توثيق أطر نظرية نقدية وأساليب  
 بحث نوعية في إجراء البحث الميداني المرتبط بدراسة التغييرات التي تطرأ على  
 مكاتب المراجعة بصفة عامة. فالعمية ذلك لا تقتصر فقط على محدودية عدد مثل  
 هذه الدراسات خاصة المرتبط منها ببيئة المهنة في السعودية، وإنما أيضاً على  
 فاعلية ما تتيحه مثل هذه الأطر والأساليب من أدوات تمكن من لمس جميع  
 الجوانب المرتبطة بالظواهر محل البحث مما يزيد بالتالي في جدية وواقعية ما  
 يتم التوصل إليه من نتائج حول تلك الظواهر.

## الهوامش

- ١- يقوم منهج السمات على وجود قائمة تشمل كافة السمات التي يجب أن تتوافر حين يحل له الإنتماء. فئة مهنية معينة (Miller, 1964).
- ٢- يقوم منهج الممارسة الوظيفية على أهمية إبراز عدم اختلاف القيم والتأديين والأراء التي يحملها أعضاء مهنة معينة (Harber, 1963).
- ٣- تقوم نظرية الوكالة على فرضية وجود علاقة متصلة تبادلية بين الرئيس (Principal) والموظف (Agent). يحاول من خلالها الأخير العمل لتحقيق أهداف الأول في سبيل الحصول على المبرور المناسب (Heaton, 1985; Hicks, 1991).
- ٤- يقوم منهج الهيكل الوظيفي على فرضية تقتضي اعتبار المكتب المهني حقيقة جامدة منفصلة عن محيطها الاجتماعي وأن لدى القانون على إدارة هذا المكتب القدرة على فرض السيطرة الكاملة على باقي منسوبي المكتب من خلال تحديد الأنظمة ومعايير محددة تحكم كل ما يقومون به من مهام مهنية (Morris, 1986).
- ٥- تقوم نظرية نشر الابتكار على تصوير أي أنظمة مهنية جديدة على أساس أنها ابتكارات. وبالتالي فإن التركيز في دراسة هذه الابتكارات يكون مقصوراً على إبراز أدوار الجهات التي أصدرت هذه الأنظمة في نشرها وإيصالها إلى الأطراف المعنية (Harrison and McKinnon, 1986).
- ٦- تم نظام ضريبية الدخل لعام ١٩٧٠ هـ (١٩٥٠م) في مائة المئاسية عشر على اعتبار البيانات المئاسية المقررة من قبل الدفتر الضرائب سابقة إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع معترف به دولياً.
- ٧- يعود ذلك إلى غياب النظام والمهاز الخاص بتنظيم ممارسة المهنة، مما أدى إلى أن تكون تلك الممارسة متروكة بالكامل لأجتهاد ورعيات الممارسين والذين يتفاوت خلفياتهم الأكاديمية والعملية. هذا الغياب للنظام وجهاز التنظيم بالإضافة إلى صعوبة وجود هوية مشتركة لأصايب ممارسة مهنة المراجعة في المملكة يعودان بتورعها إلى محدودية حجم وأشكال الأنشطة الاقتصادية لتلك الفترة بالإضافة إلى غياب التنظيم الخاصي وتأثير عملية التطور الاقتصادي بشكل عام.
- ٨- شملت تلك المعايير أهداف ومقاييم المئاسية ومعايير العرض والإفصاح العام وسبعة معايير مراجعة تضمنت معيار التحميل المهني الكافي، ومعايير الحيد والوضوح.

والاستقلال، ومعمار العناية المهمة اللازمة، ومعمار التنظيم، ومعمار الرقابة والتوثيق ومعمار دولة وقرائن التراجعة، ومعمار التقارير.

٩- ترتبط هذه الجهود بمشروع تطوير مهنة المحاسبة والتراجعة في المملكة والذي تم تنفيذه بواسطة مكتب عبد العزيز الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون بتسويق من وزارة التجارة

١٠- يقنض مفهوم التراجعة المتكاملة «Audit Innovation» أن تتضمن أهداف التراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رفاهية العملاء، وبالتالي أمكانية ان تتضمن عملية التراجعة تقديم استشارات وغير ذلك من الخدمات المهنية. (East & Young, 1994)

١١- يقنض مفهوم مراجعة الأعمال «Business Audit» أن يتم التركيز في عملية مراجعة الحسابات على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما أيضا تساهم في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل. (Stevens, 1991)

١٢- يقنض مفهوم عملية قياس النشاط (Business Measurement Process) قيام الكلب انتهى بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يتم تقديمه مدى ملاءمة ومصداقية البيانات المنظمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف التراجعة الداخلية، أو تكاس المعلومات، أو القواعد السلوكية للعضو، أو غير ذلك من أنشطة العمل الأساسية. (Bell et al., 1997)

١٣- يقنض مفهوم إعادة هندسة الأعمال التجارية «Business Process Re-Engineering» ان يعنى الكلب النهى دوراً أساسياً في سعي منشأة معينة لفكر جديد يقنض اجراء تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وريحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995, Brant, 1993)

١٤- تزيد من التفصيل حول إعداد هذه القضية يمكن الرجوع إلى نشرة المحاسبة الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة في عددها الأول (مخزم ١٩٧٥هـ / يونيو ١٩٩٤م)، والثاني (ربيع ثاني ١٤١١هـ / سبتمبر ١٩٩٤م)، والثالث (ربيع ١٤١٢هـ / ١٩٩٤م)

١٥- تم الاعتماد في عملية اختيار مكاتب المراجعة على مقيدين أساسيين هما: هيئة المكتب (محلي، ومحلي مع تعاون أجنبي، ودولي) وجمعة (صغير، ومتوسط، وكبير). واستناداً إلى ذلك تم اختيار ستة مكاتب شملت: ١- و٢ (دولي / كبير)، ٣ (محلي / صغير)، ٤ و٦ (محلي مع تعاون أجنبي / متوسط).

١٦- تمت عملية اختيار المشاركين في المقابلات الشخصية والمقابلات المفتوحة من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة المختارة بناءً على أخذ عوامل محددة في الاعتبار شملت: مراعاة التنوع في المراتب الوظيفية ومستويات الخبرة، بالإسراع إلى التأكد من الإلمام بأبعاد الموضوع محل البحث والرغبة في المساعدة.

١٧- تضمن الاختيار أربعة محاسبين قانونيين من خارج المكاتب الثمانية محل البحث وخمسة أكاديميين سعوديين أحدهم عضو في لجنة معايير المراجعة، ومستولاً من وزارة التجارة، وثلاثة أعضاء سابقين واثنين حاليين في مجالس إدارة الهيئة السعودية لمحاسبين القانونيين، وأخيراً ثمانية رجال أعمال منسكين لقطاع الخامس.

## المراجع العربية

### المراجع الأولية.

- ١- أخبار هيئة المحاسبين، نشرة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٣٢.
- ٢- الأحكام، دورية ربع سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، الأعداد من ١ إلى ٢٦.
- ٣- أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعايير العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٨٤٢ بتاريخ ١٠/١٠/١٤١٦هـ. (١٩٩٩م)
- ٤- قواعد سلوك وأداب الهيئة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٤ بتاريخ ١٤/١٤/١٤١٥هـ. (١٩٩٤م)
- ٥- معايير المراجعة والتدبير المهنية الأخرى، لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ. (٢٠٠١م)
- ٦- دول سبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الأولى حتى الخامسة (١٤٠١هـ إلى ١٤٢٢هـ)، الرياض، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.
- ٧- نظام الزكاة والضرائب الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٢٢٦/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ٢٦/١٠/١٤٢٧هـ - ١٩٩٤م وتعديلاته
- ٨- نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ٢٢/٣/١٤٢٨هـ (١٩٦٥م) وتعديلاته
- ٩- نظم الشركات المهنية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١ بتاريخ ١٨/٢/١٤٢٨هـ (١٩٩١م) ولانتهى التنفيذية
- ١٠- نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٣ بتاريخ ١٢/٧/١٤٢٩هـ (١٩٧١م) وتعديلاته
- ١١- نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ بتاريخ ١٢/٥/١٤٢٢هـ (١٩٩٦م) ولانتهى التنفيذية



## الكتب والبحوث المنشورة،

- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤٠٩هـ)، العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٥٩، ص ٧٦-٩٥.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤١٥هـ)، تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين، مجلة جامعة الملك سعود: العلوم الإدارية، الرياض: جامعة الملك سعود، المجلد ٧، ص ٥٣-٩٧.
- العنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٥هـ/أ)، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ١٨، العدد ١، ١٤٢٥هـ / ٢٠٠٤م، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإنصاح الحاسبي والشفافية و دورهما في دعم الرقابة والمساغة في الشركات السعودية، (التقسيم: قسم المحاسبة - جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ / ١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٢٣م).
- العنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٥هـ/ب)، توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جدة: جامعة الملك عبد العزيز، المجلد ١٧، العدد ٢، ص ١١٥-١٤١.
- العنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٤هـ/أ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطابع السروات.
- العنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٤هـ/ب)، الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية. المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، عمان: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأولى ١٤٢٤هـ / ٢٢/٢٤ يوليو ٢٠٢٣م.
- المطوري، عبيد سعد والعنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٣هـ) "الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية"، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد ٤٢، العدد ٢، ص ١٩٧-٢٣١.

## المراجع الاجنبية

- Al-Angari, H. and Sherer, M. (2002), "The Implementation of Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", Faculty of Economics & Administration Journal, Approved for Publication, (Jeddah: King Abdulaziz University, 2003).
- Barber, B. (1963), "Some Problems in the Sociology of the Professions", *Daedalus*, Vol. 92, pp. 669-88.
- Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H. (1997), *Auditing Organisations Through a Strategic-Systems Lens: The KPMG Business Measurement Process*. (KPMG Peat Marwick LLP).
- Benston, G.J. (1985), "The Market for Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 4, pp. 53-79.
- Brandy, K.M. (1998), "KPMG Peat Marwick's Business Measurement Process Implementing Change", *Management Accounting*, January, No. 72.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R. and Neal, T.L. (2003), "Auditor Reporting Behaviour when GAAS Lack Specificity: the Case of SAS No. 99", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 1, pp. 63-81.
- Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.A. (2002), "Board Characteristics and Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 3, pp. 365-384.
- Chia, W.F. (1980), "Radical Development in Accounting Thought", *The Accounting Review*, Vol. 1 XI, No. 1, pp. 601-32.

- Colbert, J.L. (2000), "International and US Standards: Error and Fraud", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 97-123.
- Cooper, B.J., Chow, L. and Wei, T.Y. (2002), "The Development of Auditing Standards and the Certified Public Accounting Profession in China", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 7, pp. 383-89.
- Cullinan, c.r. (1998), "Evidence of Non-Big 6 Market Specialization and Pricing Power in a Niche Assurance Service Market", *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol. 17, (Supplement), pp. 47-57.
- Cullinan, C.P. and Sutton, S.G. (2002), "Defending the Public Interest: a Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 3, pp. 297-310.
- Davis, I.R., Ricchiute, D.N. and Trompeter, G. (1993), "Audit Effort, Audit Fees and the Provision on Non-Audit Services to Audit Client", *the Accounting Review*, Vol. 68, No. 1, pp. 135-150.
- DeFond, M.L., Francis, J.R. and Wong, T.J. (2000), "Auditor Industry Specialization and Market Segmentation: Evidence from Hong Kong", *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol. 19, No. 1, pp. 49-66.
- Ekholm, B. and Troberg, P. (2002), "Quo Vadis True and Fair View?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 7, No. 1, pp. 113-29.
- Ernst & Young (1994), *The Audit Innovation Vision. Summary*. (Ernst & Young, 1994).

- Ezzamel, M., Gwilliam, D.R and Holland, K.M. (1996), "Some Empirical Evidence from Publicly Quoted UK Companies on the Relationship between the Pricing of Audit and Non-Audit Services", *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No. 1, pp. 3-16.
- Ezzamel, M., Gwilliam, D.R and Holland, K.M. (2002), "The Relationship between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence from the UK Companies", *International Journal of Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 13-35.
- Felix, W.L., Gramling, A.A. and Maletta, M.J. (2001), "The Contribution of Internal Audits as a Determinant of External Audit Fees and Factors Influencing this Contribution", *Journal of Accounting Research*, Vol. 39, No. 3, pp. 513-534.
- Ferguson, A. and Stokes, D. (2002), "Brand Name Audit Pricing, Industry Specialization, and Leadership Premiums Post-Big 8 and Big 6 Mergers", *Contemporary Accounting Research*, Vol. 19, No. 1, pp. 77-110.
- Firth, M. (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business, Finance & Accounting*, Vol. 29, No. 5&6, pp. 661-93.
- Francis, J.R. and Stokes, D.J. (1986), "Audit Prices, Product Differentiation, and Scale Economies: Further Evidence from the Australian Market", *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2, pp. 383-393.
- Gangolly, J.S., Hussain, M.E., Seow, G.S. and Tam, K. (2002), "Harmonization of the Auditor's Report", *The International Journal of Accounting*, Vol. 37, No. 3, pp. 327-46.
- Gregory, A. and Collier, P. (1996), "Audit Fees and Auditor Change: an Investigation of the Persistence of Fee Reduction by Type of Change", *Journal of Business, Finance and Accounting*, Vol. 23, No. 1, pp. 13-35.

- Hammer, M. and Stanton, S. (1995). *The Reengineering Revolution*. (London: Harper Collins).
- Harrison, G. and McKinnon, J. (1986). "Culture and Accounting Change: a New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", *Accounting Organisations and Society*, Vol. 11, No. 3, pp. 233-52.
- Hooks K. L. (1991). "Professionalism and Self Interest: a Critical View of the Expectations Gap", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 109-36.
- Humphrey, C. (1997). "Debating Audit Expectations", Chapter 1, pp. 3-30, in Sherer, M. and Turkey, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*. Third Edition. (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Hussey, R. and Lam, G. (2001). "An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of UK Finance Directors", *Journal of Business Ethics*, Vol. 32, No. 2, pp. 169-78.
- Laughlin, R. (1991). "Environmental Disturbances and Organisational Transitions and Transformations: Some Alternative Models", *Organisation Studies*, Vol. 12, No. 2, pp. 209-32.
- Laughlin, R. (1995). "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle-Range Thinking", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 1, pp. 65-87.
- Laughlin, R. and Broadbent, J. (1996). *The 'Accounting Turn' in Steering Media in Organisations and Society with Specific Reference to the Public Sector in the UK*. (Cochester: University of Essex, Department of Accounting, Finance and Management, Working Paper, No. 96/03, 1996).
- Lee, T.A. (1970). "The Nature of Auditing and its Objectives", *Journal of Accountancy*, April, pp. 292-6.

- Lennox, C.S. (1999). "Non-Audit Fees, Disclosure and Audit Quality". *European Accounting Review*, Vol. 8, No. 2, pp. 239-52.
- Manson, S. and Zaman, M. (1999). "Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report". *Accounting Forum*, Vol. 23, No. 1, pp. 11-42.
- Matthews, D. and Peel, M.J. (2003). "Audit Fee Determinants and Large Auditor Premium in 1990". *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No. 2, p. 137.
- McEntose, J.E. (2002). "An Analysis of Post-Expectation Gap Voting Behaviour by the ASB". *Abacus*, Vol. 38, No. 3, pp. 350-382.
- Menon, K. and Williams, D. (2001). "Long-Term Trends in Audit Fees". *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, Vol. 20, No. 1, March.
- Miller, P.D. (1985). "The Conceptual Framework: Myths and Realities". *Journal of Accountancy*, March, pp. 62-71.
- Millerson, G. (1964). *The Quantifying Associations*, (London: Routledge and Kegan Paul, 1964).
- Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H. (2001). "Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 5, pp. 527-55.
- Morgan, G. (1986). *Images of Organization*, (Newbury Park, CA: Sage, 1986).
- Neu, D., Cooper, D.J. and Everett, J. (2001). "Critical Accounting Interventions". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 6, pp. 735-62.

- Sikka, P. (1997). "Regulating the Auditing Profession". Chapter 7, pp. 129-45, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Sikka, P. (2001). "Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some Observations". *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No.2, pp. 199-211.
- Sikka, P. (2002). "The Politics of Restructuring the Standard Setting Bodies: the Case of the UK's Auditing Practices Board". *Accounting Forum*, Vol. 26, No. 2, pp. 97-134.
- Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H., and Couper, C. (1992). *Certified Accountants Research RePort 28: Eliminating the Expectation Gap?*. (London: The Chartered Association of Certified Accountants, 1992).
- Srinivas, D.A. (1980). "The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence". *Journal of Accounting Research*, Vol. 18, No. 1, pp. 161-190.
- Stevens, M. (1997). *The Big Six: The Selling Out of America's Top Accounting Firms*, (New York: Touchstone).
- Street, D.F., and Bryant, S.M. (2000). "Disclosure Level and Compliance with IASs: a Comparison of Companies with and without U.S. Listings and Filings". *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, No. 3, pp. 305-29.
- Turley, S. and Sherer, M. (1991). "Regulating the Auditing Profession". Chapter 4, pp. 47-59, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Second Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1991).

- Thorne, J., Holmes, S.A., McGowan, A.S., Strand, C.A. and Strawser, R.H. (2001), "the Relationship between Audit Pricing and Audit Contact Type: a Public Sector Analysis", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 20, No. 3, p. 189.
- Whisenant, S., Sankaraguruswamy, S. and Raghunandan, K. (2003), "Evidence on the Joint Determination of Audit and Non-Audit Fees", *Journal of Accounting Research*, Vol. 41, No. 4, p. 721.