

تأثير سيطرة 300 محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

د. حسام بن عبدالمحسن العفري
أستاذ المحاسبة والمراجعة المشارك
قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

مجلس جامعة الملك خالد

مدير النشر: محمد بن خطاب - مساعدة رئيس تحرير مجلس جامعة الملك خالد

رقم 59/218 وتاريخ 23/8/1428 هـ

أبها: جامعة الملك خالد، 1429 هـ/2008 م

تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية

المستخلص

يهدف هذا البحث إلى كشف القاب عن تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك الهدف فقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمسئلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حددت الباحثة فرضية أساسية للبحث تمهيداً لاختيارها، وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من العوامل التي تساعد في اختبار مدى صحة فرضية البحث. اختار وتحديد هذه العوامل تم من خلال الدراسات التي تناولت مواضيع تركز والاقتصاديات السوق وجودة الأداء المهني بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وقد تم تحديد مجتمع الدراسة في ثلاث أطراف رئيسية شملت: مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تتخذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، والمستدراء المسجلين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تتخذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، ولقائمين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. كما تم اختبار فرضية الدراسة من خلال توظيف عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة. وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود موافقة عامة بين أطراف عينة الدراسة الميدانية على التأثير السلي لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، مما يدعم صحة فرضية البحث.

**The Impacts of the Monopoly over the Provision of Audit Service by a
Limited Number of Large Professional Firms on the Quality of
Professional Conduct in the Kingdom of Saudi Arabia:
An Empirical Study**

Abstract

This research aims at exploring the impacts of the monopoly over the provision of audit service by a limited number of large professional firms on the quality of professional conduct in the Kingdom of Saudi Arabia. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining and predicting certain phenomenon through reviewing previous researches as well as understanding the current status in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon. Based on ideas drawn from such methodological approach, the researcher had identified the research main hypothesis. This has been examined using questionnaires through which a number of factors have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous researches on the market economics and concentration and quality of professional conduct, together with the researcher's personal understanding of the development of the auditing profession in Saudi Arabia and his interpretation of the difficulties and challenges facing that profession today. The empirical study were conducted over samples of parties representing auditors working for those professional firms holding a significant portion of the Saudi audit market, financial executives of publicly owned companies who used to be audited by such firms, and inspectors working for the quality review program over professional firms. The findings of this research suggest that a general agreement exist amongst the various parties of the research sample supporting the negative impacts of the monopoly over the provision of audit service by a limited number of large professional firms on the quality of professional conduct in the Kingdom of Saudi Arabia, which support the validity of the research main hypothesis.

1- الإطار المنهجي للبحث

1-1 مقدمة ومشكلة البحث

نشرت مجلة أخبار هيئة المحاسبين الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في عددها الثالث والعشرون إحصائيات تشير إلى أن 78% من دخل المكاتب المهنية في المملكة العربية السعودية (102 مكتب) يتركز في أحد عشر مكتباً يعمل بها 53% من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في السعودية (أخبار هيئة المحاسبين، العدد 23، شوال 1420هـ/يناير 2000م، ص. 2). مثل هذه الإحصائيات تشير إلى أن سوق مهنة المراجعة في السعودية يعد مركزاً في عدد محدود من المكاتب المهنية التي يعمل بها جل ممارسي المهنة. وتثير أيضاً إلى أن وضع مثل ذلك السوق لا يختلف كثيراً عن نظرائه من الأسواق المهنية في كثير من الدول المتقدمة والولادة في مجال الخدمات المهنية مثل الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.

الجدير ذكره أنه وعلى الرغم من الجدول الواسع الذي ترتب عن ظهور هذه الإحصائيات بين أطراف المحيط المهني السعودي، إلا أنه - وحسب علم الباحث - لم ينشر أي تعقيب رسمي مرتبط بها حتى اليوم. كما أن دلائل وحجامة تأثير مثل هذه الإحصائيات ينتظر أن تتلخظ بعد صدور القرار الوزاري رقم 2 بتاريخ 16/1/1425هـ. والمستند إلى قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم 2/4 وتاريخ 17/9/1424هـ. بحذف الفقرة (ج) من البند (3/5/5) من دليل الفحص التوري للرقابة النوعية لمكتب المحاسبة والمعدت بموجب القرار الوزاري رقم 1/1 بتاريخ 15/11/1423هـ. والتي تنص على "ألا يزيد عدد الشركات المساهمة التي يقوم بمراجعتها المحاسب القانوني - فرداً كان أو شريكاً في شركة مهنة - خلال كل سنة عن ثلاث شركات مساهمة فقط". هذا القرار يقدم مثلاً لما يمكن اعتباره ضمن ممارسات الكوبي المحاسبي المستند من الواقع المتعلق لمهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية، ويؤكد أيضاً بروز دور نكتل مهنتي ممارسي المهنة من محاسبين قانونيين خاصة وأنهم يشكلون قرابة نصف أعضاء مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في التأثير على الأنظمة والقرارات والسياسات المهنية (المعقري، 1426هـ).

والمتنوع لما ينشر من دراسات وبحوث ذات علاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة بترك الدور الكبير الذي كانت ولا تزال تلعبه مكاتب المراجعة العالمية الكبرى في تسويق شعارات خدمة الصالح العام وإعادة التعريف بنفسها وما يمكن أن تقدمه من خدمات (Daly and Schuler, 1998; Pong and Jeppesen, 1998; Covalessi et al., 2003; Turley, 1997) أو من خلال المعاهد والهيئات المهنية المنظمة للمهنة والمدارة بواسطة شركاء وممارسين حاليين أو سابقين لهذه المكاتب (Manson and Zaman, 1999; Hendrickson, 2001; Sikka, 2002).

يهدف هذا البحث إلى تسليط الضوء على علاقة احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بعامل جودة الأداء المهني. أهمية مثل هذا العامل (جودة الأداء المهني) لا تقتصر على ارتباطه المباشر بغالبية مظاهر تنظيم وممارسة مهنة المراجعة، وإنما أيضاً لكونه أساساً جوهرياً لمعدلية المهنة لدى الأطراف المستفيدة منها والمجتمع بشكل عام.

2-1-2 هدف البحث وأهميته

يهدف هذا البحث إلى كشف القاب عما إذا كان سيطرة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يؤثر على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب.

وتأتي أهمية هذا البحث من كونه يناقش ظاهرة ولعبة (احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات)، ويبتلع تأثيراتها المحتملة على جودة أداء مثل هذه الخدمة في المملكة العربية السعودية. فهناك حاجة ماسة للعديد من البحوث التي تتناول مظاهر واقع ممارسات مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لتكون أساساً ملائماً لاتخاذ قرارات من شأنها رفع وتحسين مستوى كفاءة وأداء هذه المهنة الهامة، مع التأكيد على ندرة الدراسات التي تناولت موضوع احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية في السعودية وتأثيرها على جودة الأداء المهني. كما أن هذا البحث قد يشكل نقطة انطلاق نحو إجراء بحوث ودراسات أخرى تتمحور حول علاقة احتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات) على متغيرات أخرى

عديدة مثل: تنظيم المهنة، ومستوى ثقة الأطراف المستفيدة بها، ومستوى الأعباء المهنية وغيرها من المتغيرات.

1-3 تطور مهنة المراجعة في السعودية

تعد الفترة الزمنية لتطور مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية لصورة نسبية. فممارستها في المملكة كمهنة تعود فقط لعام 1370هـ (1950م)، حينما لاقت أول قبول نظامي من خلال نظام ضريبة الدخل لنفس العام¹. ولكن رغم قصر تلك الفترة، شهدت مهنة مراجعة الحسابات في السعودية مراحل متعددة من التطور: مروراً بالتدريبات حينما كانت تمارس في ظل غياب نظام²، إلى ظهور بعض الشروط المتعلقة بأهلية المراجع وحقوقه وواجباته بموجب نظام لشركات لعام 1385هـ (1965م)³ إلى ظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام 1395هـ (1974م)، 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 1410هـ (1989م)⁴، كنتيجة لجهود حثيثة بذلتها الوزارة بمساعدة أحد المكاتب المهنية الوطنية الرائدة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة⁵ (العفري، 1424هـ-أ). 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 "الجمعية السعودية للمحاسبة" في عام 1401هـ (1981م).

ولكن ظلت المهنة في السعودية خلال المراحل المذكورة أعلاه تعاني من أمرين أساسيين. يتعلق الأمر الأول بغياب النظام المناسب للتنظيم والتدريب المحاسبي والمهني، وبالتالي قلة الموارد البشرية الوطنية المؤهلة (العفري، 1425هـ-ب؛ 1424هـ-ج). بينما يتعلق الأمر الثاني بغياب الجهاز المختص بتنظيم المهنة وإدارتها وتطويرها. هذا الغياب للجهاز التنظيمي أدى بدوره إلى غياب الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك الإلزامية المتعلقة بممارسة المهنة، وبالتالي صعوبة مقارنة أو الحكم أو مراقبة الأداء المهني. هذه الصعوبات أدت إلى ظهور فجوة بين التطور الاقتصادي ووضع المهنة المولف لتلك المراحل، فبالرغم من التزايد الملحوظ في أعداد المكاتب المهنية المحلية والدولية إلا أن جودة الأداء المهني كانت تعتمد خلال تلك المراحل على المهنيين أنفسهم.

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في السعودية في شكله الحديث الذي هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين المعدل بموجب المرسوم الملكي رقم م/12 وتاريخ 1412/5/13هـ (1991م). صدور هذا النظام أحدث نقلة نوعية في طبيعة تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. فالنظام من خلال مائه الثالثة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظيمي مختص بعمل تحت إشراف وزارة التجارة وبتأيد 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 لثي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412هـ (1991م) 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. يتعامل الأسس الذي يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية إناً في وجود الهيئة وتوالي مخرجات عمل لجانها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية، بالإضافة إلى وجود نظام (نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412هـ/1991م) يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد في سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الجزاءات التي تعلق على من يخالف أحكام النظام.

ويجدر بنا التأكيد على وجود علاقة متأسلة بين تطور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية وما شهدته بيئة المهنة من أحداث وظروف ومداولات اجتماعية واقتصادية وسياسية. فصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412هـ (1991م) سبقه تراكم لسلسلة من الأحداث والظروف والمداولات، بدءاً بتأخر التعليم للمحاسبين واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة (إدارات الشركات) لتحقيق أهداف محددة (إلفاء بمتطلبات أنظمة الزكاة والضريبة) عندما كانت المهنة تمارس في ظل غياب نظام، ومروراً بصدور مرسوم ملكية لإقرار أنظمة (نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين الأول) تحكم عملية إصدار تراخيص مزاولة المهنة وتحدد بعض واجبات وحقوق الممارسين في ظل فترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وشهناً بظهور نتائج جهود عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة (تأسيس الجمعية السعودية للمحاسبة وصدور قرارات وزارة للاستشارة ومن ثم الالتزام بعدد من المعايير المهنية) والتي جاءت لتهيئة لندابات متعددة لإحداث تغيير في

أسلوب تنظيم المهنة من قبل الكثير من المهتمين لمواكبة فترة شهدت تقلبات اقتصادية واعتماداً أكثر من قبل الدولة على القطاع الخاص (العقري، 1424هـ-أ).

وقد ولكب الأحداث والظروف والمداولات المتكررة أعلاه عدد من التحولات في مفهوم وطبيعة ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، مروراً بالبدايات حينما كانت المكاتب المهنية تعتمد بشكل مطلق على تقديم خدمة مراجعة الحسابات بمفهومها الشامل والذي يقتضي ضرورة فحص واختيار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عصابات وأرصدة، إلى اعتمادها بشكل مطلق أيضاً على تقديم خدمة مراجعة الحسابات ولكن من منظور علمي يعتمد على استخدام أساليب العدوات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تضييق نطاق وصق إجراءات المراجعة، إلى أن شهد الربع الأخير من القرن الميلادي المنصرم انتشار استخدام منظور المراجعة المستند على النظم (القيام على فكرة إبراز أهمية تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية كأساس لتحديد نطاق وصق إجراءات المراجعة الأساسية) والذي تم تدعيمه لاحقاً بمنظور المراجعة المستند على المخاطرة (القيام على فكرة التمييز بين مكونات مخاطر المراجعة وضرورة تركيز إجراءات المراجعة على مناطق العمليات التي تزيد درجة تعرضها إلى أخطاء جوهرية) (العقري، 1426هـ-ب؛ 1424هـ-أ).

كما شهدت أواخر ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في السعودية تطوراً ملحوظاً خلال العقد الثالث 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 المتكاملة" ومفهوم "مراجعة الأصول"²⁶ ومفهوم "عملية قياس النشاط"²⁷ ومفهوم "إعادة هندسة الأصول التجارية"²⁸ (بكر والعقري، 1428هـ-أ). تبني مثل هذه المفاهيم وغيرها أتاح لمكاتب المراجعة فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية (العقري، 1424هـ-ب). وقد ساهمت هذه الثقة في إسباغ الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة في السعودية من خدمات مهنية، مما أدى بدوره إلى تغيير المفهوم السائد لأواخر ووظائف هذه المكاتب والقيام تحديداً على ممارسة مراجعة الحسابات وغيرها من الخدمات المحاسبية بشكل يكفل تقديم أفضل خدمة مهنية للمجتمع بصفة عامة (السديري والعقري، 1426هـ-أ؛ 1425هـ-أ؛ العقري، 1427هـ-أ).

ختاماً نجد الإشارة إلى أنه رغم التطور الملحوظ الذي أحدثته صدور ونطاق تطبيق نظام المحاسبين القانونيين لعام 1412هـ (1991م) 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 (العقري، 1426هـ)؛ المعطري والعقري، 1423هـ). أهم هذه المشاكل يكمن في عدم التزام المكاتب المهنية الكامل بكثير من الأنظمة والتعليمات المهنية (العقري، 1425هـ/ج)، على الرغم من بدء التنفيذ الكامل لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني المعتمد بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم 2/2 بتاريخ 1415/9/13هـ (1995م)، مما يشير عدداً من التساؤلات المرتبطة بمدى فاعلية هذا البرنامج الرقابي في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة (العائدي والعقري، 1427هـ - 1426هـ: Al-Angari and Sherer, 2002). ولأهمية فإن صعوبة التزام المكاتب المهنية بأي متطلبات جديدة مرتبطة بشكل أساسي بتعود أعضاء المهنة على نطاق واسع من الحرية في ممارساتهم خلال المراحل التي سبقت صدور النظام المذكور، كنتيجة طبيعية لصور الأئمة والمعايير وقواعد السلوك المهنية فضلاً عن غياب البرامج الرقابية (العمرى والعقري، 1428هـ). بالإضافة إلى ذلك تعاني بيئة مراجعة الحسابات في السعودية من استمرار ونقسي وجود ظاهرة انخفاض الأعباء 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 المكاتب⁹ (الشاطري والعقري، 1427هـ - العقري، 1425هـ/أ). كما تعاني بيئة المهنة في المملكة من محدودية عدد المكاتب المهنية، فضلاً عن نقسي ظاهرة احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من هذه المكاتب، وهي الظاهرة التي يتم تناول تأثيراتها على جودة الأداء المهني في هذا البحث.

4-1-1 مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

سيتم تصنيف الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث إلى ثلاث مجموعات رئيسية، كما يتضح من خلال تقسيم هذا القسم الفرعي، تشمل: أولاً، الدراسات المتعلقة باحتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات)؛ ثانياً، الدراسات المتعلقة بتحديد الخصائص الأساسية والعوامل المؤثرة على جودة أداء المراجعة؛ ثالثاً وأخيراً، الدراسات التي تناولت موضوع التصانبات السوق المهني وما يتعلق به من عوامل ومثيرات.

1-4-1 احتكار تقديم الخدمات المهنية

أبرزت بحوث عديدة أجريت على مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة على سبيل المثال دور المهنة عندما يتم تنظيمها ذاتياً (أي بواسطة أعضاء المهنة الممارسين) في توزيع الثروات والسيطرة على المجتمع وفرارات أفراد ومؤسساته من خلال استخدام السلطة الاقتصادية والسياسية، (Baker, 1993; Mitchell et al., 2001; Arnold, 2005; Barrett et al., 2005; Cooper and Robson, 2006). هذه البحوث أشارت إلى أن المكاتب المهنية الكبرى على وجه التحديد تحتكر تقديم الخدمات للشركات الكبرى، فضلاً عن أنها تؤثر بشكل مباشر على صياغة المعايير وقواعد السلوك والأنظمة والتعليمات المهنية بشكل عام. كما كشفت النقاب عن تبني المهنيين في أمريكا وبريطانيا خلال فترات مختلفة عدد من الاستراتيجيات لتفادي آثار التغييرات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بالمهنة بهدف الحفاظ على موقعهم المميز كممارسين ومنظمين. من هذه الاستراتيجيات سياسة الحفاظ على العلاقات مع العملاء من خلال محاولة تولية رغباتهم في تخفيض مقدار الأعباء المهنية أو تقديم خدمات إضافية دون مقابل؛ وسياسة الحفاظ على العلاقات مع الأطراف الأخرى بخلاف العملاء مثل المؤسسات المالية والأكاديمية والإعلامية وغيرها بهدف تكوين تصور مثالي عن دور المهنة في خدمة المجتمع من خلال توسيع نطاق الخدمات المهنية ودعم البحث العلمي والمساهمة بفاعلية في معالجة القضايا الوطنية الهامة والمؤثرة وأخيراً سياسة تكوين نطاق مميز عن دور المكتب المهني وأهمية ما يقدمه من خدمات مهنية العملاء وللاقتصاد والمجتمع بشكل عام من خلال إبراز أهمية المعرفة والخبرة التي يستند إليها أعضاء المكتب ومستوى ونوعية الخدمات التي يشاركون في تقديمها.

بحوث أخرى أبرزت أهم ردود فعل أعضاء المهنة في أمريكا وبريطانيا لمواجهة التطورات والأحداث المحيطة (مثل تنوع وزيادة عدد القضايا وبالأخص تلك التي تتعلق بتورط عدد من المكاتب المهنية بقضايا سقوط شركات عملاقة) بهدف حماية ثقة المجتمع والدولة وبالتالي استمرار ما يكفله وضع لتنظيم ذاتي من مزبها، (Sikka, 1997; Fearnley and Hines, 2003; Alles et al., 2004; Caramanis, 2005). شملت ردود الفعل هذه إبرازاً لأهمية أنوار لجان المراجعة في الشركات المساهمة في الحفاظ على استقلالية المحاسب القانوني عن إدارات الشركات محل المراجعة، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحفاظ على مستوى أداء

أعضاء المهنة، ومعايير المراجعة المتعلقة بجودة التوقعات في تحقيق نطاق أو إسقاط الفجوات الموجودة بين الممارس والمستفيدين حول دور المحاسب القانوني وطبيعة عمله ومسئوليته أمام العميل والأطراف الثالثة.

كما أُرزت بحوث أخرى عديدة جهود المعاهد والهيئات والمكاتب المهنية في تسويق شعار خدمة الصالح العام منذ بداية ظهور المهنة بشكلها الحديث في أمريكا وبريطانيا، بالإضافة إلى صياغة معايير وأنظمة المهنة بشكل ينح الجدل في الحكم على مستوى جودة الأداء. والمهم أن نتائج مثل هذه البحوث تؤكد على أن هذه الظروف مكنت المهنيين ليس فقط من الحفاظ على احتكارهم لتقديم وتنظيم خدماتهم المهنية التقليدية واحتكار تقديم خدمات أخرى أكثر ربحية كالاستشارات المالية والإدارية وغيرها، وإنما أيضاً من تعطية أرواحهم وممارستهم غير الشريفة في تسكين وتنظيم عمليات لغش والتلاعب والتهرب الضريبي وغسل الأموال... الخ. (Mitchell et al., 1998; Ferguson and Stokes, 2002; Power, 2003; Mitchell, A. and Sikka, 2004).

1-4-2 الخصائص الأساسية لجودة المراجعة

هناك العديد من الدراسات والأبحاث الميدانية التي أجريت لتحديد الخصائص الأساسية لجودة المراجعة، واستخدام أساليب متعددة ووجهات نظر مختلفة. مفهوم جودة عملية المراجعة يختلف باختلاف وجهات نظر الفئات المستفيدة (المراجعين، ومعدّي القوائم المالية، ومستخدمي القوائم المالية). حيث يتحدد مفهوم جودة المراجعة بمستويين (محمد، 1421هـ) هما: مفهوم عام، ويتحدد من خلال وجهة نظر مستخدمي القوائم المالية، ويعبر عن خصائص الرأي المهني للمراجع، والذي يحقق إشباعاً لاحتياجاتهم في حدود القيود العملية والاقتصادية لبنية المراجعة، ومفهوم تشغيلي، والذي يتحدد من خلال وجهة نظر المراجعين فيما يتعلق بأداء مهمة المراجعة من حيث درجة الالتزام بالمعايير المهنية، ومدى الالتزام بالخطط والبرامج والموثرات الموضوعية، واتجاه ودرجة اكتشاف الأخطاء والمخالفات التي توجد في القوائم المالية والتقارير عنها.

وهناك العديد من الدراسات الميدانية التي تناولت موضوع جودة المراجعة سواء من خلال المفهوم العام للجودة أو من خلال المفهوم التشغيلي للجودة (Fracis, 2004). هذه الدراسات يمكن

تقسيمها إلى نوعين، الأول يشمل دراسات عامة تناولت الخصائص والمحددات العامة لعودة أداء المراجعة، والثاني يشمل دراسات ربطت الجودة بعامل محدد أو خاصية معينة (مثل السمعة العامة لمكتب المراجعة، أو حجم المكتب، أو خبرة المراجع بالعمل، أو انخفاض معدل الدعاوى القضائية).

من الدراسات التي تناولت الخصائص العامة لجودة المراجعة المالية، دراسة (Schroeder et al., 1986) والتي أظهرت أن العوامل المتعلقة بفريق المراجعة (مثل مستوى الخبرة ومدى استقلال أعضاء فريق عمل المراجع) أكثر أهمية في التأثير على جودة المراجعة من العوامل المتعلقة بمكتب المراجعة (مثل سمعة المكتب وحجمه). وبالمثل توصلت دراسة (Sutton and Lampe, 1991) إلى اتفاق معظم المراجعين محل البحث على أهمية أربع خصائص كمقاييس لجودة المراجعة، تشمل: توافر خبرة مهنية لفريق المراجعة، ووجود وسائل اتصال جيدة بين المراجعين والعمل، ووجود نظام صارم لدى المكتب لتوعية أدائه، وتوافر مصادر جيدة لدى مكتب المراجعة لتقديم خدمات استشارية للعميل. نتائج مماثلة أيضاً قدمت في دراسة (Carcello et al., 1992) باستثناء وجود تفاوت ملحوظ بين الأطراف محل البحث، حيث ركز متراء الإدارات المالية والمستخدمون للقوائم المالية على الأهمية القصوى لاتباع المعايير المهنية والاهتمام باحتياجات العميل، في حين ركز المراجعون على خبرات تشريك والفريق المشارك وأساليب تنظيم مكتب المراجعة والرقابة النوعية فيه. من زاوية أخرى أبرزت دراسة (Behn et al., 1997) أهمية ربط مفهوم الجودة بتطبيق رضا العميل، وتوصلت إلى أن عوامل الجودة الأكثر أهمية والمرتبطة إيجابياً برضاء العميل تتضمن توافر وسائل فعالة للاتصال، والتنقل التنفيذي في المراجعة، والتفاعل الإيجابي والمستمر مع لجنة المراجعة لإشباع احتياجات العميل، والخبرة في الصناعة والتجربة السابقة مع العميل. دراسات أخرى ربطت جودة المراجعة بعامل معين مثل السمعة الجيدة للمكتب (أبو الخير، 2000)؛ (Menon and Williams, 1991)؛ (DeAngelo, 1996; Jeong and Rho, 2004)؛ أو كبر حجم المكتب المهني (DeAngelo, 1981)؛ أو زيادة عدد ساعات المراجعة (Deis and Giroux, 1996)، أو كفاءة المراجع (Elitzar and Falk, 1996)؛ أو تأثير توكيدية مجلس إدارة منشأة العميل (O'Sullivan, 2000).

وفي البيئة المحلية هناك دراسة (الحديد، 1416هـ) والتي أبرزت أهمية عشر خصائص للجودة تشمل: توافر النزاهة والأمانة في الشريك المشرف على العملية، وإتمام فريق العمل بمعايير المحاسبة ومعايير المراجعة، والخبرة السابقة في مراجعة العميل، وتقييم نظام الرقابة الداخلية، ومستوى خبرة وتأهيل مدير المراجعة، وعدم وجود تضارب على المكتب تتعلق بمخالفات نظامية، والسمعة الجيدة للمكتب، وتوافر دليل تفصيلي لأعمال المراجعة، وتوفر دورات منتظمة لأعضاء فريق المراجعة داخل وخارج المكتب.

1-4-3 الخصائص السوقية

هناك دراسات ناقشت وحللت خصائص أسواق المراجعة في بيئات مختلفة. ولقد توصلت معظم الدراسات التي أجريت على أسواق المراجعة المختلفة إلى أن المنافسة شديدة معتمداً على هذه الأسواق، حتى في الأسواق التي ترتفع فيها درجة تركيز شركات المراجعة الكبرى، وأن مظاهرها متعددة ومتفاوتة ومنها التخصص في مراجعة أنواع معينة من الشركات (Pearson and Trompeter, 1997; Cullinan, 1994) ولتمتاز الشركات المساهمة والعامية بواسطة مكاتب المراجعة الكبرى (Hogan, 1997; Willekens and Achmadi, 2003). دراسات أخرى فازت بين الأسواق المختلفة وأكدت أثر ودور البيئة على عملي الأتعاب وجودة المراجعة (Buijink et al, 1998)، وأثر طبيعة ونوع السوق (شركات تجارية أو مؤسسات حكومية) على عملي الأتعاب والجودة (Brown and Raghunandan, 1997; Louis, 2005).

وقد ناقشت دراسة (Fargher et al, 2001) العلاقة بين اختلاف أتعاب المراجعة في عشرين دولة وبعض العوامل الأخرى التي يمكن أن تؤثر على الطلب على جودة المراجعة في تلك الدول، والتي منها تطور المتطلبات القانونية والتنظيمية المعقدة المتعلقة بأعداد التقارير المالي، ومستوى الإفصاح المطلوب، ومستوى المساهمة القانونية، وذلك من أجل تفسير العلاقة بين اختيار المراجع وأتعاب المراجعة المختلفة في تلك الدول. كما ناقشت للدراسة روابط الطلب والعرض في سوق خدمات المراجعة للدول محل الدراسة، وذلك بالاستناد إلى أنه يتم التقرير عن جودة المراجعة وأتعاب المراجعة من خلال التفاعل بين طلب العميل وعرض شركة المراجعة. ولقد قام الباحثون بتحديد نماذج للطلب والعرض، واعتمد نموذج الطلب على متغير جودة المراجعة والتي تم ربطها بعامل السمعة التي يتمتع بها المكتب، والاتجاه نحو اختيار مراجع كبير ومعروف. أما بالنسبة

النموذج العرضي فقد اعتمد على الأتعاب كمتغير تابع، والتي تم ربطها بمجموعة من المتغيرات المستقلة مثل حجم المراجعة (مقاساً بمجموع الأصول والموجودات)، وتعقيد المراجعة (مقاساً بعدد الشركات التابعة للمعمل)، وخطر المراجعة (مقاساً بالخسارة في السنة الحالية)، وحجم المراجع (مقاساً بانتساقه لشركات المراجعة الكبرى)، والصناعة التي ينتمي إليها العميل، وأيضاً جودة المراجعة كمتغير مستقل في نموذج العرض مع مراعاة الطبيعة التنافسية لسوق خدمات المراجعة. ولقد تم فحص النماذج من خلال الحصول على البيانات الخاصة بالأتعاب للمراجعة لعقد في الدول محل الدراسة لعام 1994م، وشين أنه لا توجد علاقة عكسية بين أتعاب المراجعة وجودة المراجعة، وأن الاختلاف في الأتعاب بين الدول لمختلفة يساوي تقريباً 66%، كما ترتبط الأتعاب إيجابياً بحجم منشأة العميل وتعقيد المراجعة، وأن هناك انخفاضاً في أتعاب الشركات المالية بالمقارنة مع أتعاب بعض الصناعات المتخصصة، وأخيراً هناك ارتفاع في الأتعاب في الدول التي تتزايد فيها المتطلبات المهنية والتنظيمية.

ختاماً تجدر الإشارة إلى ندرة الدراسات على أسواق المراجعة في البيئات العربية. وترجع دراسة (أبو الخير، 2000م) أسباب ندرة هذه الدراسات إلى عدم توفر البيانات التي تساعد في تقدير الأصولية السوقية لمكاتب المراجعة. ولقد قام الباحث بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الشركات المصرية التي لها قوائم مالية منشورة بهدف تحليل سوق خدمات المراجعة لتحديد إلى أي مدى يقترب سوق المراجعة من المنافسة أو الاحتكار وفق مؤشرات الطلب والعرض في هذا السوق، وأليات التوازن فيه. ولقد توصل الباحث إلى أن سوق المراجعة المصري يعد أكثر تركيزاً وأقل منافسة من الأسواق الأخرى، ولكن يرى أن الخطر يكمن في تزايد سيطرة مجموعة من المكاتب على السوق، مما قد يترتب عليه الاقتراب من حالة الاحتكار، وما يصاحبها من زيادة الموارد المخصصة للمراجعة عن المنفعة التي تعود على المجتمع، إضافة إلى العكس ذلك على جودة المراجعة بسبب عدم وجود مستويات بديلة أخرى من الخدمة تهيئ لفرصة تحرية التنافس بين المكاتب. ويرى الباحث أنه وعلى الرغم من المزايا التي توفرها مكاتب المراجعة للكبرى من حيث جودة المراجعة وتساؤها مع حجم أعمال الشركات الكبيرة ومقدرتها في تحمل ما قد يترتب عن أعمالها من التزامات، إلا أنه لا توجد ضمانات يقدمها الحجم الكبير لهذه المكاتب لتغطية تعويضات الإهمال.

1-5 الأساس النظري للبحث

سيتم في هذا البحث توظيف المنهج الإيجابي (Positive Approach) والذي يعتمد على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمسئلة لهذه الظاهرة (المطيري ومشولي، 2002م). ولقد تم تحديد وصياغة فرضية واحدة بالاستناد إلى ما تقتضيه المنهجية البحثية المستخدمة كأساس للدراسة الميدانية التي تم إجراؤها على عينة من مجتمع الدراسة، لاختبار مدى أثر سيطرة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب، وهي كالتالي:

(يؤثر احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية سلباً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب).

ولقد تم الاعتماد على الدراسات السابقة كأساس لتصميم الاستمارة مع الأخذ في الاعتبار طريقتي المعبط المهني في المملكة العربية السعودية، حيث تم الاعتماد على دراسات (Schroeder et al, 1986; Behn et al., 1997; Sutton and Lampe, 1991; Fracis, 2004; Jeong and Rho, 2004) (جد الموجد، 1994م؛ الحميد، 1416هـ) في استخلاص العوامل التي تحكم جودة الأداء المهني، والتي سيتم ذكرها في القسم الخاص بالدراسة الميدانية.

1-6 أدوات جمع وتحليل البيانات

وعلى ضوء متغيرات الدراسة، تم تحديد أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث. وسوف يتم استخدام مقياس (ليكسرت) ذي القساطر الخمس بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (5) إلى موافق (4) إلى غير متأكد (3) إلى غير موافق (2) إلى غير موافق بشدة (1) لتوضيح الدرجات المقلبة لرأي المشترك في الاستبان.

وتتحقق هدف البحث إذ تم تحديد مجتمع الدراسة في ثلاث أطراف رئيسية:

- 1- مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المعتمدة ضمن المكاتب التي ستخوذة على حصة خاصة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، باعتبارهم طرف أساسياً في تحديد أثر واحتكاس احتكارهم لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة أدائهم المهني.

2- المدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المعتمدة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، باعتبارهم طرفاً أساسياً في تحديد أثر والاعكاس لتعاملهم مع أحد المكاتب المعتمدة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية على جودة الأداء المهني لمراجعة الحسابات التي يقدمها لهم ذلك المكتب.

3- القاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة، باعتبارهم طرفاً هاماً في الحكم على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة المعتمدة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية.

أخيراً وليس آخراً، تم تحليل نتائج الدراسة الميدانية واختبار فرضية الدراسة من خلال توظيف الأساليب الإحصائية التالية:

1- إجراء اختبار ثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ فيما تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). أي أن زيادة قيمة المعامل تعني زيادة مصداقية البيانات في عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة.

2- عمل جداول تكرارية بسيطة تشمل التكرارات والنسب المئوية لأسئلة الجزء الأول من بيانات الاستبانة.

3- حساب المتوسط المرجح لإجابات أطراف العينة.

4- إجراء اختبار χ^2 مربع كاي للاستقلالية بين كل متغيرين من متغيرات الدراسة الوصفية، وذلك بمقابلة فرض العدم (ف0: لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني) بالفرض البديل (ف1: توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05) يتم رفض فرض العدم (ف0) وقبول الفرض البديل (ف1)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. وبالمثل إذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.01) يتم رفض فرض العدم (ف0) وقبول الفرض البديل (ف1)، أي توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين المتغير الأول والمتغير الثاني. في المقابل، إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05) فلا يتم رفض فرض العدم (ف0) بل يتم رفض الفرض البديل (ف1)، أي لا توجد علاقة بين المتغير الأول والمتغير الثاني.

5- اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" بين متوسط إجابات العينة علي الأسئلة المتعلقة بمعايير الدراسة حسب نوع العمل الحالي، وسنوات الخبرة، ومستوي التأهيل الأكاديمي، ومستوي التأهيل المهني، ومستوى المعرفة بالتصديقات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات. يتم ذلك بوضع فرض العدم "ف0" (جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل)، أما الفرض البديل "ف1" (ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل). فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05)، فهذا يعني رفض فرض العدم (ف0) وقبول الفرض البديل (ف1)، أي توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل وبالتالي فإن اختلاف العمل الحالي لعينة البحث له تأثير علي إجابات العينة، وفي هذه الحالة يتم إجراء اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D) لمعرفة مصدر الاختلاف أو الفرق. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، وهذا معناه قبول فرض العدم (ف0) ورفض الفرض البديل (ف1)، أي لا توجد فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة حسب نوع العمل وبالتالي فإن اختلاف العمل الحالي لعينة البحث ليس له تأثير علي إجابات العينة. وهكذا بالنسبة لسنوات الخبرة، ومستوي التأهيل الأكاديمي، ومستوي التأهيل المهني، ومستوى المعرفة بالتصديقات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

2- عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف الغياب عما إذا كان سيطرة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يؤثر علي جودة الأداء المهني لهذه المكاتب. يتم في هذا القسم استعراض ومناقشة نتائج دراسة الميدانية التي تم إجرائها علي عينة من مجتمع البحث، علي النحو التالي:

1- مزايجي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تتخذ على حصة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية. وقد تم تحديد هذه المكاتب وعندها

ثمانية مكاتب بشكل دخلها ما يزيد بقليل عن 70% من إجمالي دخل المكاتب المهنية في المملكة العربية السعودية (100 مكاتب) ويعمل بها ما يزيد بقليل عن 45% من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في السعودية. تم ذلك من خلال القيام بإجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في المملكة العربية السعودية، من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لهم بمزاولة المهنة (بناء على خطاب رقم 11/531 بتاريخ 14/10/1427هـ من أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رداً على استفسار أرسل من الباحث). واحتوى البيان على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لهم بالعمل في السعودية وأعداد الشركاء والموظفين المهنيين في المكتب الرئيسي (والفروع إن وجدت) وأعداد العملاء وقدم أصحاب عمليات المراجعة، بالإضافة إلى العناوين وأرقام الهواتف. وتم إرسال وتوزيع 20 استبيان على عدد من العاملين بكل مكتب من تلك المكاتب بما في ذلك الملاك، تم استلام 99 استبياناً أي ما نسبته 61.9% من إجمالي الاستبيانات المرسله، وهي نسبة صالحة للتحليل.

2- العنصر المالي في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تتخوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، وتم إرسال استبيان واحد باسم المدير المالي لكل شركة من الشركات المساهمة الدرجة في سوق المال السعودي وعددها 85 شركة، تم استلام 38 استبياناً أي ما نسبته 44.7% من إجمالي الاستبيانات المرسله، وهي نسبة صالحة للتحليل.

3- القامحين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. وتم إرسال استبيان واحد لكل فاحص بعدد إجمالي 29 فاحص (بناء على خطاب بدون رقم بتاريخ 16/10/1427هـ من أمين عام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رداً على استفسار أرسل من الباحث عن أسماء وعناوين القامحين المشاركين في برنامج القمص الدوري لمكاتب المحاسبة منذ أن تم البدء بتطبيقه وحتى الآن)، تم استلام 17 استبياناً أي ما نسبته 58.6% من إجمالي الاستبيانات المرسله، وهي نسبة صالحة للتحليل.

2-1 مستوى مصداقية البيانات

تم إجراء اختبار الثبات لأسئلة الاستبانة، وذلك باستخدام معامل ألفا كرونباخ والذي يأخذ فيما تتراوح بين الصفر (لا يوجد ثبات في البيانات) والواحد الصحيح (يوجد ثبات تام في البيانات). وقد أظهرت النتائج أن قيمة معامل ألفا كرونباخ للمعيار الرئيسي لأسئلة الاستبانة

والمؤمنين لعدد 34 عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات باهت (0.9891)، مما يدل على وجود ثبات بدرجة مرتفعة جداً في إجابات عينة الدراسة الميدانية على أسئلة الإستبانة.

2-2 توصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين

بتلخيص بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية حسب نوع العمل، نجد أن الغالبية العظمى من مراجعي الحسابات وذلك بنسبة بلغت 64.3 %، في حين كان 24.7 % من المديرين الماليين لدى الشركات المساهمة السعودية، و 11 % فقط من الفاحصين لدى برامج مراقبة جودة الأداء المهني.

ومن حيث عدد سنوات الخبرة، نجد أن الغالبية العظمى من أصحاب الخبرة المتوسطة (من ثلاث إلى خمس سنوات) وأيضاً الخبرة العالية (أكثر من 10 سنوات) وذلك بنسبة بلغت 24.7 %، في حين كان 22.1 % من أصحاب الخبرة المتوسطة (من سنة إلى ثلاث سنوات)، و 18.8 % من العينة من أصحاب الخبرة المتوسطة (من خمس سنوات إلى عشر سنوات). أما أقل نسبة من المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية فكانت من أصحاب الخبرة المحدودة (أقل من سنة) وذلك بنسبة بلغت 9.7 %.

أما بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية حسب التأهيل الأكاديمي، فتظهر أن الغالبية العظمى كانت من حاصلي درجة البكالوريوس وذلك بنسبة بلغت 81.2 %، في حين كان 9.7 % من المشاركين حاصليين على درجة الماجستير، و 4.5 % فقط من حاصلي درجة الدكتوراه. أما أقل نسبة من المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية فكانت لحاصلي درجة الدكتوراه وذلك بنسبة بلغت 1.9 %.

وفيما يتعلق بمستوى التأهيل المهني، أظهرت بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية أن الغالبية العظمى ليس لديهم أي زمامات مهنية وذلك بنسبة بلغت 48.1 %. وبلغت نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمامة سعودية 19.5 %، في حين كانت نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمامة أمريكية 7.8 %، و نسبة المشاركين ممن لديهم شهادة زمامة بريطانية 3.2 %.

بعض المشاركين أجابوا بأن لديهم شهائني زملاء، سعودية وأمريكية بنسبة 7.8 %، وبريطانية وأمريكية بنسبة 1.3 %.

أما ما يتعلق بمستوى المعرفة بالخصائص وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أظهرت بيانات المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم معرفة جيدة وذلك بنسبة بلغت 45.5 %، تلاهم من لديهم معرفة متوسطة وذلك بنسبة بلغت 22.1 %، ثم من لديهم معرفة نامة وذلك بنسبة بلغت 17.5 %، ثم من لديهم معرفة محدودة وذلك بنسبة بلغت 14.3 %، وأخيراً من لا توجد لديهم معرفة أو أن معرفتهم بالخصائص وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي معنومة ونسبتهم تمثل 0.6 % فقط من إجمالي عدد المشاركين.

أخيراً فيما يتعلق بمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أظهرت النتائج أن الغالبية العظمى من المشاركين لديهم معرفة جيدة وذلك بنسبة بلغت 48.7 %، تلاهم من لديهم معرفة نامة وذلك بنسبة بلغت 22.7 %، ثم من لديهم معرفة متوسطة وذلك بنسبة بلغت 18.8 %، ثم من لديهم معرفة محدودة وذلك بنسبة بلغت 9.7 %، علماً بأنه لم تسجل أي حالة إيجابية بعدم وجود معرفة أو أن المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات معدومة.

2-3 تحليل إجابات المشاركين بالاستبيان

طلب من كافة المشاركين من فئات مجتمع الدراسة الميدانية تحديد وجهة النظر الخاصة في ما إذا كان احتكاك تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية يؤثر سلباً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب، من خلال تحديد مستوى الموافقة على تأثيرها السلبى لعدد 34 عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات. وقد توضح من إجابات المشاركين ما يلي:

1- وافق غالبية المشاركون وبنسب تراوحت بين 61 % و 66.9 % على التأثير السلبى لاحتكاك تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على 22 عامل من إجمالي 34 عامل من عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات، حسب الترتيب التالي، علماً بأن هذه النتائج تتفق مع المتوسط المرجح للإجابات على هذه العوامل بقيم بلغت ما بين 3.40 و 3.63:

- توفر مستوى ملائم من الخبرة المهنية والمهارة والكفاءة لدى الشريك وأعضاء فريق العمل للمشاركة بكل عملية مراجعة.
- توفر نظام فعال للتعليم والتدريب المستمر لمنسوبي المكتب من المهنيين.
- ضمان استقلال المحاسب القانوني المشرف على العملية وأعضاء فريق عمل المراجعة عند أداء أي عملية مراجعة.
- إتمام المراجع وأعضاء فريق المراجعة والتزامهم بمتطلبات المعايير والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمعتمدة في السعودية.
- الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة السعودية عند تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بتقديم كافة البيانات والمعلومات التي يطلبها المراجع وفريق عمله خلال تنفيذ أي عملية مراجعة.
- التزام المراجع وأعضاء فريق المراجعة بمتطلبات قواعد سلوك وأداب المهنة السعودية عند تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- توفر إنتراف كافي وملائم على أصال أعضاء فريق المراجعة لكل عملية مراجعة.
- ملائمة الأتعاب التي يقاضاها المكتب عن تنفيذ كل عملية مراجعة فراساً بحجم العملية والجهد المبذول بها.
- اهتمام ومشاركة الشريك بعملية المراجعة التي يشرف عليها.
- إشعار مجلس إدارة المنشأة محل المراجعة بنتائج المراجعة باستمرار.
- الاعتماد على أدلة وقرائن مراجعة كافية ومن مصادر متنوعة في تدعيم آراء المراجعة للعمليات المختلفة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
- توفر نظام سليم للرقابة النوعية الداخلية في المكتب.
- دقة واكتمال التوثيق في ملف أوراق المراجعة للمنشآت محل المراجعة.
- توفر وسائل اتصال جيدة ومباشرة بين المراجع وإدارات المنشآت محل المراجعة.
- توفر وسائل اتصال فاعلة لدى المكتب.
- زيادة فاعلية الاستفادة من فحص وتقييم نظام الرقابة الداخلية لعمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.

- يجب تأثير الروابط الاقتصادية بين المراجع وإدرات منشآت العملاء، بشكل يضمن أن لا يكون المراجع تابعاً ومعتاداً لها.
 - توفر نظام مناسب لقبول العمليات الجديدة وقبول استمرار العمليات السابقة.
 - ارتباط مكتب المراجعة مع مكتب مراجعة عالمي سبني على التزام الأول بمعايير الجودة في الأداء.
 - التفاعل الفعال والمستمر مع لجنة المراجعة للمنشأة محل المراجعة.
 - وضوح واكتمال دليل إجراءات المراجعة الخاص بالمكتب.
- 2- أما باقي عوامل جودة الأداء المهني في مراجعة الحسابات وعددها 12، فقد أظهر المشاركون عدم تأثرهم من تأثرها السلي نتيجة لحدوث تقدم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، حسب الترتيب التالي:
- توفر درجة ملائمة من التفاهم والتسليم بين أعضاء فريق العمل لكل عملية مراجعة.
 - الالتزام بإصدار تقرير المراجعة في الوقت المحدد دون تأخير عن كل عملية.
 - توفر نظم إلكترونية في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
 - الالتزام بالجدول الزمني لتنفيذ تفاصيل خطة المراجعة لكل عملية.
 - زيادة فاعلية الاستفادة من استخدام أساليب المراجعة التحليلية لعمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.
 - توفر خبرة لدى المراجع وفريق المراجعة في طبيعة صناعة العملاء وموقفهم بالمقارنة مع منافسهم.
 - عدم اشتراك المراجع في إتمام العمل المحاسبي لمنشآت العملاء.
 - توفر خبرة سابقة لدى المكتب في مراجعة أعمال العملاء.
 - استخدام المكتب للأساليب الإحصائية الملائمة في تنفيذ عمليات المراجعة التي يتعاقد على تنفيذها.
 - انخفاض أو محدودية الدعوى القضائية المرفوعة ضد المكتب.
 - توفر إمكانية الاستفادة من الاتصال بالمراجع السابق لعمليات مراجعة العميل التي يقبلها المكتب.
 - زيادة عدد الساعات المنصرفة في عمليات المراجعة التي يتعاقد المكتب على تنفيذها.

3- بلغت درجة الموافقة الإجمالية على كافة العوامل المتدرجة في تساؤل الاستاذة مستوى "موافق" ونسبة موافقة بلغت 61.1 % ومتوسط مرجح يبلغ 3.43.

2-4 مستوى معرفة أوقات التفتيش بموضوع الدراسة

لتحديد الفروق التي قد يحدث بين كل فئة من الفئات محل البحث (مراجعي الحسابات، والمضراء الماليين، والقاحصين) في مدى المعرفة بأساسيات موضوع البحث، تم إجراء اختبار مربع كساي للاستقلالية للعلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بكل من: القصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، وخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

فيما يتعلق بالعلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، تم تنفيذ فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم: لا توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

الفرض البديل: توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-1)، بلغت قيمة مربع كاي 20.697 وباحتمال معنوية 0.008 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.01، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين نوع العمل ومستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

جدول رقم (2-1): العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة المراجعة السعودي

مستوى المعرفة بالقصاصيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي						نوع العمل
معرفة متقدمة	معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	إجمالي	
1	18	24	44	10	97	مراجع حسابات
	3	9	19	8	39	مدير مالي
	1	1	7	9	18	فاحص
1	22	34	70	27	154	إجمالي

أما العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، فقد تم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم: لا توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

الفرض البديل: توجد علاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-2)، بلغت قيمة مربع كاي 19.319 وباحتمال معنوية 0.004 وهو أقل من مستوى المعنوية 0.01، مما يعني وجود علاقة ذات دلالة إحصائية عالية بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (2-2): العلاقة بين نوع العمل ومستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات

مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات						
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	معرفة جيدة	معرفة تامة	إجمالي		
12	18	52	15	97	مراجع حسابات	نوع العمل
2	11	16	10	39	مدير مالي	
1		7	10	18	فاحص	
15	29	75	35	154	إجمالي	

2-5 مدى تفاوت إجابات لغات العينة

لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً للغة التي يلتمس إليها كسل مشاركة (مراجعي حسابات، ومدراء ماليين، وفاحصين)، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ك" (ANOVA) بين جهة العمل وبين محور الدراسة، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (H₀): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالتساوي لغات نوع العمل الثلاثة محل الدراسة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لنوع العمل.

الفرض البديل (1أ) : ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لثلاث نوع العمل الثلاثة محل الدراسة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لنوع العمل.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-3)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف نوع العمل، أي أن اختلاف نوع العمل للمشاركين من مختلف الفئات الثلاثة ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-3): تمثيل التباين تبعاً لنوع العمل

نوع العمل	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
مراجعة حسابات	99	3.27	1.24	0.13	0.388	0.817	غير دل
مدير مالي	83	3.60	1.04	0.17			
فاحص	71	3.87	0.76	0.18			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وقد تم إجراء نفس الاختبار لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لعدد سنوات الخبرة، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:
فرض العدم (0أ): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لأعداد سنوات الخبرة المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لعدد سنوات الخبرة.

الفرض البديل (1أ): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لأعداد سنوات الخبرة المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لعدد سنوات الخبرة.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-4)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف عدد سنوات الخبرة، أي أن اختلاف عدد سنوات الخبرة للمشاركين على اختلاف مستويات خبراتهم ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-4): تحليل التباين تبعاً لعدد سنوات الخبرة

الدلالة	احتمال المعنوية	F	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	عدد سنوات الخبرة
غير دل	0.127	1.827	0.09	0.25	4.16	7	أقل من سنة
			0.10	1.14	3.43	125	من سنة إلى ثلاث
			0.26	1.00	3.52	15	من ثلاث إلى خمس سنوات
			1.33	2.31	2.33	3	من خمس إلى عشر سنوات
			0.96	1.92	2.68	4	أكثر من 10
			0.09	1.16	3.43	154	إجمالي

وبالمثل، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لاختلاف درجات تأهيلهم الأكاديمي، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف0): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل الأكاديمي المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للتأهيل الأكاديمي.

الفرض البديل (ف1): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل الأكاديمي المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لدرجات التأهيل الأكاديمي.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-5)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف درجات التأهيل الأكاديمي، أي أن لاختلاف التأهيل الأكاديمي للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-5): تحليل التباين تبعاً لدرجات التأهيل الأكاديمي

الدلالة	احتمال المعنوية	F	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	التأهيل الأكاديمي
غير دل	0.127	1.827	0.09	0.25	4.16	7	ديبلوم
			0.10	1.14	3.43	125	بكالوريوس
			0.26	1.00	3.52	15	ماجستير
			1.33	2.31	2.33	3	دكتوراه
			0.96	1.92	2.68	4	أخرى
			0.09	1.16	3.43	154	إجمالي

كما تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تختلف تبعاً لاختلاف درجات تأهيلهم المهني، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف0): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل المهني المختلفة، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً للتأهيل المهني.
 أمام الفرض البديل (ف1): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لدرجات التأهيل المهني المختلفة، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لدرجات التأهيل المهني.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-6)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف درجات التأهيل المهني، أي أن اختلاف التأهيل المهني للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-6): تحليل التباين تبعاً لدرجات التأهيل المهني

التأهيل المهني	العدد	المتوسط	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري	F	احتمال المعنوية	الدلالة
لا يوجد	74	3.34	1.16	0.13	0.782	0.585	غير دال
زمنية سعودية	30	3.43	1.12	0.20			
زمنية أمريكية	12	3.35	1.41	0.41			
زمنية بريطانية	5	3.64	1.12	0.50			
أخرى	19	3.73	1.00	0.23			
زمنية سعودية وأمريكية	12	3.25	1.39	0.40			
زمنية بريطانية وأمريكية	2	4.74	0.17	0.12			
إجمالي	154	3.43	1.16	0.09			

وتم أيضاً إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي "ف" لتحديد ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تختلف تبعاً لمستويات المعرفة بالقياسيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (H₀): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

الفرض البديل (H₁): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-7)، لا يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف مستويات المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي، أي أن الاختلاف مستوى المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي للمشاركين ليس له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-7): تحليل التباين تبعاً لمستوى المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة

الحسابات السعودي

الدالة	احتمال المعنوية	F	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	مستوى المعرفة بالتقنيات وتركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات السعودي
غير دل	0.929	0.216	.	.	3.74	1	معرفة معدومة
			0.22	1.05	3.27	22	معرفة محدودة
			0.21	1.22	3.36	34	معرفة متوسطة
			0.13	1.10	3.46	70	معرفة جيدة
			0.27	1.38	3.54	27	معرفة تامة
			0.09	1.16	3.43	154	اجمالي

وبالمثل، تم إجراء اختبار لتحليل التباين الأحادي 'فأ' لمتغير ما إذا كانت إجابات المشاركين على محور الدراسة تتفاوت تبعاً لمستويات المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، وتم تحديد فرض العدم والفرض البديل على النحو التالي:

فرض العدم (ف0): جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي لا توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

الفرض البديل (ف1): ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية بالنسبة لمستويات المعرفة المختلفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي توجد فروق معنوية بين متوسطات إجابات العينة تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

وكما يظهر في الجدول رقم (2-8)، يوجد فرق معنوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة على محور الدراسة يعود إلى اختلاف مستويات المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات، أي أن اختلاف مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات للمشاركين له تأثير على إجاباتهم على محور الدراسة.

جدول رقم (2-8): تحليل التباين تبعاً لمستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة

الحسابات

الدالة	احتمال المعنوية	F	الخطأ المعياري	الانحراف المعياري	المتوسط	العدد	مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات
دال	0.027	3.158	0.27	1.06	2.86	15	معرفة محدودة
			0.22	1.18	3.07	29	معرفة متوسطة
			0.12	1.01	3.65	75	معرفة جيدة
			0.23	1.38	3.50	35	معرفة تامة
			0.09	1.16	3.43	154	اجملي

ولمعرفة مستويات المعرفة التي يوجد بينها هذا الفرق، تم إجراء اختبار أقل فرق ممكن (L.S.D)، وتبين - كما يوضح في الجدول رقم (2-9) - وجود فرق معوي ذو دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات المشاركين من ذوي المعرفة الجيدة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات من جهة والمشاركون من ذوي المعرفة المحدودة أو المتوسطة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات من جهة أخرى، وأن هذا الفرق المعوي لصالح المشاركين من ذوي المعرفة الجيدة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات.

جدول رقم (2-8): اختبارات المقارنة

	مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات (2)	الفرق	احتمال المعوية	الدلالة لصالح
المحور	معرفة جيدة	0.78	0.016	معرفة جيدة
	معرفة متوسطة	0.58	0.021	معرفة جيدة

2-6 اختبار فرضية الدراسة

حيث أنه - وبشكل عام - توجد موافقة على التأثير السلبى لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، وهو ما أشارت إليه نتائج اختبارات تحليل التباين حسب نوع العمل وسنوات الخبرة ودرجات التأهل الأكاديمي ودرجات التأهل المهني ومستوى المعرفة بالخصائص السوق (من جدول رقم 2-3 إلى جدول رقم 2-7) بعدم وجود دلالة إحصائية، مما يدل على عدم وجود اختلاف حول الموافقة على التأثير السلبى لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني، وهو ما يدعم صحة فرضية الدراسة. وبالنظر إلى نتائج اختبار تحليل التباين حسب مستوى المعرفة بخصائص جودة أداء خدمة مراجعة الحسابات (جدول رقم 2-8) - وهو الاختبار الوحيد الذي أظهرت نتائجه وجود دلالة إحصائية - يتضح أن الاختلاف في الرأي أتى دالاً لصالح أصحاب المعرفة الجيدة (جدول 2-8). فلم تكن هناك اختلاف بين آراء أصحاب المعرفة الجيدة وأصحاب المعرفة المتوسطة في إيداء الموافقة على التأثير السلبى لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني، وذلك ما يزيد من دعم صحة فرضية الدراسة.

3- الخلاصة والخاتمة

3-1 الخلاصة

يهدف هذا البحث إلى كشف القاب عن تأثير سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى لتقديم خدمة مراجعة الحسابات على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، ولتحقيق ذلك الهدف قد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على التشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعريفات وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقننات هذه النظرية فقد حدد الباحث فرضية أساسية للبحث (بؤثر احتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية سلباً على جودة الأداء المهني لهذه المكاتب)، وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من العوامل التي تساعد في اختبار فرضية البحث. اختيار وتحديد هذه العوامل تم من خلال الدراسات التي تناولت مواضيع تركيز واقتصاديات السوق وجودة الأداء المهني بالإضافة إلى فريدة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وقد تم تحديد مجتمع في ثلاث أطراف رئيسية شملت: مراجعي الحسابات العاملين لدى مكاتب المراجعة المصنفة الدراسة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة في السعودية، والمدراء الماليين في الشركات المساهمة التي تتعامل مع مكاتب المراجعة المصنفة ضمن المكاتب التي تستحوذ على نسبة هامة من سوق عمليات المراجعة، والفاحصين المشاركين في تنفيذ برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة. كما تم توظيف عدد من الأساليب الإحصائية المناسبة لتحليل إجابات المشاركين ومن ثم اختيار مدى صحة فرضية البحث. وقد أشارت نتائج الدراسة الميدانية إلى وجود موافقة عامة بين أطراف عينة الدراسة الميدانية على لتأثير السلبى لاحتكار تقديم خدمة مراجعة الحسابات بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على جودة الأداء المهني في المملكة العربية السعودية، مما يدعم صحة فرضية البحث.

3-2 الخاتمة

في ختام هذا البحث يود الباحث طرح عدد من التوصيات، مستنداً إلى ما تم التوصل إليه من نتائج:

1- ضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بنشر البيانات التي تظهر للمستفيدين مخاطر تركيز سوق الخدمات المهنية على جودة أداء هذه الخدمات، وبالأخص إجمالي دخل كل مكتب بالمقارنة مع عدد الشركاء فيه. مثل هذه المقارنة قد تثير تساؤلات هامة عن مصداقية تواريخ الحد الأدنى من الوقت والجهد الإثرائى المطلوب بثله من الشركاء محدودى العدد لتغطية جميع العمليات التي يتعاقد مكتبهم على إنجازها سنوياً.

2- التأكيد على أهمية ربط عدد الشركاء في كل مكتب مهني بعدد وأحجام العمليات التي يقفها المكتب سنوياً، وضرورة قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع سقف أعلى لعدد ساعات عمل الشركاء في المكاتب المهنية سنوياً، من خلال الاسترشاد بالأنظمة المطبقة في الدول الرائدة في مجال تنظيم المهنة.

3- دعوة أسسحاب الشركات لتخري الثقة في اختيارهم للمراجعين والمفاضلة فيما بينهم، على ألا يكون أساس الاختيار هو حجم المكتب أو ارتباطه بشركة مهنية دولية كبرى، ولكن بالتركيز على عامل الكفاءة والجودة، وبالتالي إمكانية تقليص حدة تركيز سوق خدمة مراجعة الحسابات.

4- بالعودة لمكاتب المراجعة الصغرى والتي لم تتمكن من احتلال مركز تنافسي جيد داخل سوق المراجعة، يؤيد الباحث ضرورة التباحث والتفاهم فيما بينها بهدف الاندماج في مجموعات مناسبة تضم كل مجموعة عدداً من مكاتب المراجعة ضمن شركة واحدة تتجمع فيها كافة القدرات والإمكانات المالية المتاحة بهدف ترسيخ مركزها التنافسي داخل السوق.

5- الاهتمام بإعداد الدراسات والبحوث التي تسهم في إظهار المشكلات والمعوقات التي تواجه المهنة باستخدام أساليب ومنهجيات ووسائل جمع بيانات مختلفة، لتكون قاعدة بحثية ملائمة لتدعيم وتصويب عملية اتخاذ القرارات الموجهة لتنظيم المهنة والارتقاء بمستوى أداء العاملين فيها.

كما يود الباحث في ختام هذا البحث إبراز عدد من الموضوعات والقضايا التي تتطلب إجراء بحوث مستقبلية:

1- علاقة احتكار تقديم الخدمات المهنية (بما فيها مراجعة الحسابات) على متغيرات أخرى عديدة مثل: تنظيم المهنة، ومستوى ثقة الأطراف المستفيدة بها، ومستوى الأتعاب المهنية وغيرها من المتغيرات.

- 2- أسباب وتبعات محدودة عدد الشركاء في ملكية المكاتب الدولية الكبرى في المملكة العربية السعودية.
- 3- العوامل التي ساهمت في تمكن وشاغلهم في استمرار سيطرة عدد محدود من مكاتب المراجعة الكبرى على تقديم خدمة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

الهوامش

- 1- نص نظام ضريبة الدخل لعام 1378هـ (1958م) في مادته السابعة عشر على اعتبار البيئات المحاسبية المتقدمة من قبل دافعي الضرائب سليمة إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع معترف به دولياً.
- 2- يعود ذلك إلى غياب النظام والجهاز الخاص بتنظيم ممارسة المهنة، مما أدى إلى أن تكون تلك الممارسة متروكة بالكامل لاجتهادات ورغبات الممارسين والتي تفتقر خلفيتهم الأكاديمية والعمليّة. هذا الغياب للنظام والجهاز التنظيمي بالإضافة إلى صعوبة وجود هوية مشتركة لأساليب ممارسة مهنة المراجعة في المملكة يودان يدرهما إلى محدودية أبعاد وأشكال الأنشطة الاقتصادية لتلك الفترة بالإضافة إلى غياب التعليم المحاسبي ونفثر عمليّة لتطوير الاقتصادي بشكل عام.
- 3- شملت تلك التعيير أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام وسبعة معايير مراجعة تضمنت معيار التأهيل المهني الكفائي، ومعيار الحياد والموضوعية والاستقلال، ومعيار العناية المهنية اللازمة، ومعيار التخطيط، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة، ومعيار للتقارير.
- 4- ترتبط هذه الجهود بمشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة، والذي تم تقيده بواسطة مكتب عبدالعزيز الرائد محاسبين ومراجعين قانونيون بتمويل من وزارة التجارة.
- 5- يقضي مفهوم المراجعة المتكيفة (Audit Innovation) أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء، وبالتالي أمكنة أن تتضمن عملية المراجعة تقديم استشارات وغير ذلك من الخدمات المهنية (Ernst & Young, 1994).
- 6- يقضي 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 أيضاً تساهم في الإلقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991).

7- يقتضي مفهوم عملية قياس النشاط (Business Measurement Process) قيام المكتب المهني بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات. سواء الترابطة بالتقويم المالية، أو وقتل المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو قواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية (Bell et al, 1997).

8- يقتضي مفهوم إعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) أن يلعب المكتب المهني دوراً أساسياً في تبنى منشأة معينة لفكر جديد ويقتضي إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء وريحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995; Brands, 1998).

9- لمزيد من التفاصيل حول أبعاد هذه القضية يمكن الرجوع إلى نشرة المحاضرة الصادرة عن الجمعية السعودية المحاسبية في عددها الأول (محرم 1415هـ/يونيو 1994م)، والتي أريغ تشي 1415هـ/سبتمبر 1994م)، وثلاث (رجب 1415هـ/1994م).

فكمة المراجع

المراجع العربية:

أبو الخير، مذكر طه (2000م)، ترجمة التركيز في سوق خدمات المراجعة دراسة ميدانية وتحليل مقارن لطبيعة السوق في مصر، المجلة العلمية للتجارة والتسويق، العدد الأول، ص من 1-35، إطنطا، كلية التجارة، جامعة طنطا، (2000م).

الحديد، عبد الرحمن (إبراهيم 1416هـ)، 'اختصاص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية المحيط المهني في المملكة العربية السعودية'. مجلة الإدارة العامة، المجلد 35، العدد 3، ص من 405-451، (الرياض: معهد الإدارة العامة، 1416هـ).

السبيري، فهد سلطان والحفري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-أ)، مجموعة التوقعات المترابطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسئولتهم في المملكة العربية السعودية، مؤنر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، 16-18 ربيع الأول 1426هـ/25-27 أبريل 2005م).

السبيري، فهد سلطان والحفري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-ب)، كدوة التوقعات المترابطة بمفومات الوفاء بتطلبات الأطراف المستفيدة ونظر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتدابير المعاصرة، مؤنر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإنتاج:

- استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، (إصدار: جامعة قبائلها، 5-6 صفر 1426هـ/15-16 مارس 2005م).
- السديري، فهد سلطان والعتري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-). 'رصد ملامح فعوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية'، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 18، العدد 2، ص من 135-177، (إصدار: جامعة الملك عبدالعزيز، 1425هـ/2004م).
- الشاطري، إيمان حسين والعتري، حسام عبدالمحسن (1427هـ-). 'تحليل مستوى آداب المراجعة وكثرة على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية'، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 20، العدد 1، (إصدار: جامعة الملك عبدالعزيز، 1427هـ/2006م).
- الصعوي، ريم نصر والعتري، حسام عبدالمحسن (1428هـ-). 'إمطية مركزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية'، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 21، العدد 1، (إصدار: جامعة الملك عبدالعزيز، 1428هـ/2007م).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1427هـ-). 'مسؤوليات المحاسب القانوني في الكشف والتقرير عن صفات الفشل، لتبوة الحادية عشر لنيل تطوير المحاسبية حول دور المعلومات المحاسبية في تنظيم سوق الأوراق المالية'، (الرياض: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، 14-15 ذو القعدة 1427هـ/5-6 ديسمبر 2006م).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-). 'من يعاسب المحاسب للقانوني؟'، (إصدار: مطابع السروات).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-). 'نحو تقارير مراجعة أكثر وضوحاً وفائدة بالنسبة لمستخدميها في المملكة العربية السعودية'، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 7، العدد 1، ص من 3-18، (الرياض: الجمعية السعودية المحاسبية، 1426هـ/2005م).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-). 'تحليل مستوى آداب المراجعة وكثرة على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية'، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد 64، ص من 239-286، (القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، 1425هـ/2004م).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-). 'كروطين (سودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية'، المجلة التقنية الأولى، (إصدار: كلية التقنية، 14-16 ربيع الأول 1425هـ/3-5 مايو 2004م).
- العتري، حسام عبدالمحسن (1425هـ-). 'آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية'، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد 18، العدد 1، ص من 165-203، (إصدار: جامعة الملك عبدالعزيز، 1425هـ/2004م). التبوة: الممارسة لنيل تطوير المحاسبية حول الإفصاح المحاسبي والثقافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة

- في الشركات السعودية، (التقسيم: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، 18-19 شعبان 1424هـ/14-15 أكتوبر 2003).
- الطغري، حسام عبدالمحسن (1424هـ-). مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، (جدة: مطابع السروات).
- الطغري، حسام عبدالمحسن (1424هـ-ب)، توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثره على مكتب مراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 17، العدد 2، من ص 115-151، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1424هـ/2003م).
- الطغري، حسام عبدالمحسن (1424هـ-ج)، التأثير الشاذة من تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول التحديات الأصلية في ظل عالم متغير، (عمان: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، 22-24 جمادى الأولى 1424هـ/22-24 يوليو 2003).
- القاسبي، مسلم علي والطغري، حسام عبدالمحسن (1427هـ-). هل ساهم تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من التجاوزات النهائية لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مؤتمر أبحاث الأبحاث الأصلية ومجتمع المعرفة، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، 19-21 ربيع الأول 1427هـ/17-19 أبريل 2006).
- القاسبي، مسلم علي والطغري، حسام عبدالمحسن (1426هـ-). التأثير تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد 19، العدد 2، (جدة: جامعة الملك عبدالعزيز، 1426هـ/2005م).
- الطغري، عبيد سعد والطغري، حسام عبدالمحسن (1423هـ-). التأثير المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء التقنيات من أنظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العليا، المجلد 42، العدد 3، من ص 497-531، (الرياض: معهد الإدارة العامة، رجب 1423هـ/أكتوبر 2002م).
- الطغري، عبيد سعد وموتوي، طلعت عبد العظيم (2002م)، التحديات البحثية المعاصرة (التقني والتفني) وعلاقتها مع البحوث العربية في المحاسبة، مجلة العربية المحاسبية، المجلد 5، العدد 1، من ص 1-37، (المنامة: جامعة البحرين).
- بكر، سارة عياد والطغري، حسام عبدالمحسن (1428هـ-). القيمة المضافة لمراجعة الحسابات في شكلها الحديث، مؤتمر إدارة المخاطر واقتصاد المعرفة، (عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، 28 ربيع الأول إلى 1 ربيع الثاني 1428هـ/16-18 أبريل 2007م).
- محمد، فهم أبو العزم (1421هـ-). مفهوم جودة المراجعة، مجلة المحاسبة، العدد 25، من ص 24-27، (الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، 1421هـ).

- Al-Angari, H. and Sherer, M. (1423H). "The Implementation of Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", *Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration*, Vol. 16, No. 2, pp. 21-36. (Jeddah: King Abdulaziz University, 1423H/2002), the EAA 24th Annual Congress, (Athens, Muharran 1422H/April 2001).
- Alles, M.G., Kogan, A. and Vasarhelyi, M.A. (2004), "Restoring Auditor Credibility: Tertiary Monitoring and Logging of Continuous Assurance Systems", *International Journal of Accounting Information Systems*, Vo. 5, pp. 183-202.
- Arnold, P.J. (2005), "Disciplining Domestic Regulation: the World Trade Organization and the Market for Professional Services", *Accounting, Organization and Society*, Vol. 30, pp. 299-330.
- Baker, C.R. (1993), "Self-Regulation in the Public Accounting Profession: the Structural Response of the large Public Accounting Firms to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 6, No. 2, pp. 68-80.
- Barett, M., Cooper, D. and Jamal, K. (2005), "Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 1-24.
- Becker, C.L., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R. (1998), "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, V. 15, No. 1, pp. 1-24.
- Behn, B.K., Carcello J.V., Hermanson, D.R. and Hermanson R.H. (1997), "The Determinants of Audit Client Satisfaction among Client of Big 6 Firms" *Accounting Horizons*, V. 11, No. 1, pp. 7-24.
- Brown, C.D. and Raghunandan, K. (1997), "Audit Quality in Audits of Federal Programs by Non-Federal Auditors", *Accounting Horizons*, V. 11, No. 1, pp. 72-75.
- Buijink, W., Maljoor, S. and Meuwissen, R. (1998), "Competition in Auditing: Evidence from Entry, Exit, and Market Share Mobility in Germany Versus the Netherlands", *Contemporary Accounting Research*, pp. 385-404.
- Caramanis, C.V. (2005), "Rationalization, Charisma and Accounting Professionalization: Perspectives on the Intra-Professional Conflict in Greece, 1993-2001", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, pp. 195-221.
- Carcello, J.V. (1990) "A Comparative Study of Audit Quality among the Big Eight Accounting Firms", (Georgia State University, pp.67-85).
- Carcello, J.V., Hermanson, R.H. and McGrath, N.T. (1992), "Audit Quality Attributes: the Perceptions of Audit Partners, Prepaers and Financial Statement Users", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 1-15.
- Cooper, D.J. and Robson, K. (2006), "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 31, pp. 415-44.

- Covaleski, M.A., Dirsmith, M.W. and Rittenberg, L. (2003), "Jurisdictional Disputes over Professional Work: the Institutionalization of the Global Knowledge Expert", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 323-55.
- Callinan, C.P. (1997), "Audit Pricing in the Pension Plan Audit Market", *Accounting and Business Research*, V. 27, No. 2, pp. 91-98.
- DeAngelo, L.E. (1981), "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, V. 3, Issue. 3, pp. 183-199.
- Daly, B.A. and Schuler, D.K. (1998), "Redefining a Certified Public Accounting Firm", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 549-567.
- Deis, D.R. and Groux, G. (1996), "The Effect of Auditor Changes on Audit Fees, Audit Hours, and Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, V. 15, Issue. 1, pp. 55-76.
- Elitzur, R. and Falk, H. (1996), "Planned Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, V. 15, Issue. 3, pp. 247-269.
- Fargher N., Taylor, M.H. and Simon, D.T. (2001), "The Demand for Auditor Reputation Across International Markets for Audit Services", *The International Journal of Accounting*, V. 36, Issue. 4, pp. 407-421.
- Fearnley, S. and Hines, T. (2003), "the Regulatory Framework for Financial Reporting and Auditing in the United Kingdom: the Present Position and Impending Changes", *the International Journal of Accounting*, Vol. 38, pp. 215-33.
- 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.
- Fracis, J.R. (2004), "what do we know about Audit Quality", *the British Accounting Review*, Vol. 36, pp. 345-68.
- Hendrickson, H. (2001), "Some Comments on the Impact of the Economic Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firms", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 12, No. 2, pp. 159-166.
- Hogan E.C. (1997), "Cost and Benefits of Audit Quality in the IPO Market: a Self-Selection Analysis", *The Accounting Review*, V. 72, No. 1, pp. 67-86.
- Jeong, S.W. and Rho, J. (2004), "Big Six Auditors and Audit Quality: the Korean Evidence", *the International Journal of Accounting*, Vol. 39, pp. 175-96.
- Jeppesen, K.K. (1998), "Reinventing Auditing, Redefining Consulting and Independence", *The European Accounting Review*, Vol. 7, No. 3, pp. 517-539.
- Kane, G.D. and Velury, U. (2004), "the Role of the Institutional Ownership in the Market for Auditing Services: an Empirical Investigation", *Journal of Business Research*, Vol. 57, pp. 976-83.
- Louis, H. (2005), "Acquirers' Abnormal Returns and the Non-Big 4 Auditor Clientele Effect", *Journal of Accounting & Economics*, Vol. 40, pp. 75-99.
- 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. 11-34.
- Menon, K. and Williams, B. (1991), "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The Accounting Review*, pp. 313-328.

- Mitchell, A. and Sikka, P.** (2004), "Accountability of the Accountancy Bodies: the Peculiarities of a British Accountancy Body", *the British Accounting Review*, Vol. 36, pp. 395-414.
- 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.
- Mitchell, A., Sikka, P. and Willmott, H.** (1998), "Sweeping it under the Carpet: the Role of Accountancy Firms in Money Laundering", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 5/6, pp. 589-607.
- O'Sullivan, N.** (2000), "The Impact of Board Composition and Ownership on Audit Quality: Evidence from Large UK Companies", *British Accounting Review*, Vol. 32, pp. 397-414.
- Pearson, T. and Trompeter, G.** (1994), "Competition in Market for Audit Services: the Effect of Supplier Concentration Audit Fees", *Contemporary Accounting Research*, pp. 115-135.
- Pong, C. and Turley, S.** (1997), "Audit Firms and Audit Market", Chapter 7, pp. 85-101, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Power, M.P.** (2003), "Auditing and the Production of Legitimacy", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 379-94.
- Schroeder, M.S., Solomon, L. and Vickrey, D.** (1986), "Audit Quality: the Perceptions of Audit-Committee Chairperson & Audit Partners", *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, pp. 86-94.
- 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.** (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. 97-125.
- Stephen, T.** (1996), "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, V. 5, Issue. 2, pp. 249-260.
- Sutton, S.G. and Lampe, J.C.** (1991), "A Framework for Evaluating Process Quality for Audit Engagements", *Accounting and Business Research*, pp. 275-288.
- Willkens, M. and Achmadi, C.** (2003), "Pricing and Supplier Concentration in the Private Client Segment of the Audit Market: Market Power or Competition?", *the International Journal of Accounting*, Vol. 38, pp. 431-55.