

الاستئذان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختبار كل فرضية من الفرضيات محل البحث، واعتد الباحث في تحديد هذه العوامل على الأدبيات التي تناولت مركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، وما تواجه المهنة في السعودية من مشكلات وتحديات معاصرة، وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود تفاهق مطلق بين أعضاء المهنة المتأخرين من جانب، وبين الأطراف ذات العلاقة بالمهنة من جانب آخر حول مدى معرفتهم بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية (التي شملت محدودي الأثر بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية، واستمرار ونقصي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، واحتمار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، ووجود هيئات مهنية خليجية وعربية، والضمائم السعودية لتأهيلات منظمة للتجارة العالمية). كما تشير نتائج البحث أيضاً إلى وجود فروق معنوية، وغابت مرتبط بعوامل أخرى نفس هذه المحاور، بالرغم من الفساق الأطراف محل الدراسة حول مدى معرفتهم بمركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وفي ختام البحث أوصى الباحثان بعدد من التوصيات منها التشارك الأكاديمي في تعزيز القوانين التي تفسر مهنة المحاسبة والمراجعة، والعمل على تفتيش أفعال المراجعة بحيث تتناسب مع الحد الأدنى المطلوب. واعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة في حثتها الإستراتيجية تمهيداً لمواجهة متطلبات الضمان السعودية لمنظمة التجارة العالمية، وختاماً، أورد الباحثان عدداً من المواضيع التي تتطلب إجراء بحوث.

١- الإطار المنهجي للبحث

١.١ مقدمة

يبدو ظهور ممارسة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية كمهنة إلى ما يقارب ستة عقود من الزمن. خلال تلك العقود مرت المهنة بالعديد من التقلبات في مفهوم وأهمية وطبيعة ممارستها وتنظيمها، نتيجة للعديد من الظروف والأحداث الواكبة، مروراً بفترة شهدت غياباً تاماً للأنظمة المهنية، إلى صدور نظام الشركات في عام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م) ونظام المحاسبين القانونيين الأول في عام ١٣٩٤هـ (١٩٧٤م) ولذان اقترا إلى الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة، ووصولاً إلى نتائج جهود العديد من الأطراف المهتمة

فاعلية مركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية في مواجهة المشاكل والتحديات المعاصرة: دراسة ميدانية

ريم عمر محمد العنرو و حسام عبدالمحسن العنقري

قسم المحاسبة - جامعة الملك عبدالعزيز

جدة - المملكة العربية السعودية

(أقدم لل نشر في ١٤٢٦/١١/١٨هـ وقبل للنشر في ١٤٢٧/٠٣/١٨هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى تقييم مركبات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (التي تشمل المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الرقابة المهنية، وبرامج التطوير المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكتل إحصاء الأنظمة والتغسيات المهنية لمعائري المهنة والمجتمع بصفة عامة) من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المركبات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والتد من آثارها السلبية. وتحقيق ذلك تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على التفسير وتشير بظاهرة معية من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعارف وتحديد المفردات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، ولتدنا لتعديلات هذه النظرية تمت صياغة فرضيات البحث كأسس للدراسة الميدانية، والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب

٢٠١

الربع للدورة الثالثة بتاريخ ٢٢٢/٩/٩هـ (٢٠٠١م)). مخرجات عمل هذه اللجان يعمل المركبات الأساسية التي يقوم عليها اليوم بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية (الرائد، ٢٠٠٣هـ).

٢-١ مشكلة البحث

سبق الإشارة إلى أن تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة يقوم اليوم على عدد من المركبات الأساسية، وعلى الرغم من توافر مثل هذه المركبات وغيرها فإن دلائل الواقع تشير إلى أن المهنة مزالت تواجه عدداً من المشاكل المعاصرة، بدءاً من محدودية تقييد الممارسين بمتطلبات المعايير، وقواعد السلوك المهنية، وبرامج التطوير المهني المستمر وغير ذلك من أنظمة (الغامدي والعنقري، ١٤٢٦هـ؛ العنقري، ١٤٢٧هـ/١٤٢٥هـ/ب، ج، ١٤٢٤هـ/ب)، ومروراً بضعف مستوى وقلة عدد الكوادر المهنية الوطنية المؤهلة (Abdeen and Yavas, 1985)، وانتهاءً بما يهود العلاقات التنافسية بين المكاتب المهنية من ظواهر غير صحيحة ساهمت في استمرار ونقصي وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية (الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ؛ العنقري، ١٤٢٥هـ/أ؛ الحميد، ١٤١٥هـ) فضلاً عن احتكار تقديم جل الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب الكبرى (السديري والعنقري، ١٤٢٦هـ/ب، ١٤٢٥هـ)، فالإحصائيات الحديثة تشير إلى أن (٧٨٪) من دخل المكاتب المهنية في المملكة (١٠٢ مكتب) يتركز في أحد عشر مكتباً يعمل بها (٥٣٪) من إجمالي عدد الممارسين للمهنة في المملكة (أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٣، شوال ١٤٢٠هـ/يناير ٢٠٠٠م، ص. ٢).

بالإضافة إلى ذلك، تواجه مهنة مراجعة الحسابات في المملكة عدداً من التحديات المعاصرة (المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ)، منها على سبيل المثال: ما قد يترتب عن الاتفاقيات الخليجية أو العربية المتعلقة بتنظيم المهنة، وما قد يترتب عن الضمان السعودية للاتفاقيات لمنظمة التجارة العالمية.

بالمهنة في المملكة، والتي كان من أهمها إنشاء أول جمعية محاسبية سعودية بواسطة أعضاء قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود، وتنفيذ مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة بواسطة أحد المكاتب المهنية الوطنية بتمويل من وزارة التجارة (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ). وقد استقرت المهنة بعد صدور نظم المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٦ على توافر عدد من المركبات المحلية الأساسية، تشمل: المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الرقابة المهنية، وبرامج التطوير المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وأخبارا قنوات الاتصال التي تكتل إحصاء الأنظمة، والتعليمات المهنية لمعائري المهنة، والمجتمع بصفة عامة. وجود مثل هذه المركبات يعود بشكل أساسي إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين المذكور، والذي نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، لباضاً بها مسؤوليات العمل على تنظيم وإدارة وتطوير المهنة في المملكة (المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

ولقد ساهم وجود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وبدء ممارستها لمهامها الأساسية، بشكل مباشر خلال العقد السابق في ظهور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بشكلها الحديث التي هي عليه اليوم. فقد تمكنت الهيئة من توفير عدد من المركبات التي تعتمد عليها في تنظيم المهنة، من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم مهامها الأساسية على عدد من اللجان الفنية المتخصصة، تشمل: لجنة معايير المحاسبة، ولجنة معايير المراجعة، ولجنة سلوك وأداب المهنة، ولجنة التعليم والتدريب المهني المستمر، ولجنة مراقبة جودة الأداء المهني، ولجنة اختبارات زمامة المهنة، ولجنة العلاقات العامة والإعلام، ولجنة المراجعة الداخلية، ولجنة الخدمات الاستشارية (تكون اللجان الفنية المتخصصة الست الأولى) تم بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢/٤ وتاريخ ١٤/٦/٢٩هـ (١٩٩٣م)، في حين تم إضافة الثلاث لجان الأخيرة مع قرار مجلس إدارة الهيئة في اجتماعه

٣-١ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى تقييم فاعلية مراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية من وجهة نظر أعضاء المهنة الممارسين، والأطراف ذات العلاقة بالمهنة. مثل هذا التقييم سيتم توجيهه تحديداً إلى قياس فاعلية كل من المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليمات المهنية لممارسي المهنة وللمجتمع بصفة عامة. ويعتمد الحكم على مدى فاعلية المراكز المذكورة من خلال تحديد مدى ملاءمتها واندماجها وموائمتها للظروف، والأوضاع الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة. استناداً إلى ذلك، يهدف هذا البحث إلى الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى يمكن لمراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، التعامل مع المشاكل، والتحديات التي تواجهها، والحد من آثارها السلبية؟

وتكمن أهمية هذا البحث بشكل أساسي في افتقار أدبيات المراجعة إلى دراسات مماثلة، فضلاً عن أهمية المواضيع المرتبطة بمستقبل المهنة في السعودية. كما أن حساسية المرحلة الحالية المتقلبة التي يشهدها المحيط الاقتصادي في السعودية تبرز أهمية البحث العلمي كأساس لأي قرار مرتبط بالاقتصاد الوطني، ومن المؤكد، فإن مهنة مراجعة الحسابات تعد أحد الدعائم الأساسية للاقتصاد أي دولة، بالإضافة إلى ذلك لا يخفى على أي مهتم أو متابع لوضع المهنة في السعودية ما يحيط بها من مشاكل وتحديات تتطلب المعالجة، على الرغم من توفر المراكز التنظيمية التي لم تظهر دون المرور بمشاكل وتحديات وكتبت مراحل زمنية منصرمة.

إضافة إلى ذلك، تعد التطورات السريعة التي يشهدها العالم اليوم في جميع المجالات، وبخاصة الاقتصادية والمحاسبية سبباً هاماً لإيجاد ما يكفل لمهنة مراجعة الحسابات الاستمرار والتألق (بوغزالمة، ١٩٩١م). فتطوير مهنة مراجعة الحسابات أصبح ضرورياً ملحة تقتضيها المصلحة الاقتصادية والاجتماعية في جميع الأقطار الدامية، وفي السعودية على وجه الخصوص. وتعود أهمية هذا التطور إلى أهمية الدور الذي تلعبه مهنة مراجعة الحسابات في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق الرقابة الفاعلة على المشاريع والخطط الاقتصادية، وما توفره من بيانات ومعلومات تساهم في متابعة وتقييم أداء الرقابة على مثل هذه المشاريع والخطط. كما أن تزايد الوعي الاجتماعي بأهمية دور مراجع الحسابات سيهيئ المناخ الملائم لإحداث التطوير المناسب، سواء بتعديل متطلبات الأنظمة التي تحكم ممارسة المهنة، أو بتوفير مفهوم حديث لمسئوليات والزامات أعضاء المهنة، أو باستحداث أدوات جديدة لتنظيم ممارسة المهنة، أو غير ذلك من تغييرات.

وللأهمية، تعد مراحل تطور مهنة مراجعة الحسابات في السعودية شاهداً على ضرورة مواكبة المهنة للظروف الاجتماعية والاقتصادية والسياسية المحيطة، فكل مرحلة شهدت عدداً من التحولات في مفهوم وأهمية وطبيعة مراجعة الحسابات سواء من حيث التنظيم أو الممارسة. والسؤال الذي يطرح نفسه في هذا المقام مرتبط تحديداً بمستقبل المهنة، وما يجب أن يتم عمله لمواكبة المشاكل والتحديات المعاصرة. ويتعلق التعامل مع مثل هذا السؤال بإجراء تقييم لمراكز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بما فيها المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وأخيراً قنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة، والتعليمات المهنية لممارسي المهنة، وللمجتمع بصفة عامة.

المحاسبية والمراجعة في هذه الدول. منها على سبيل المثال دراسة (عربية، ١٩٨٩م) والتي أبرز فيها أهمية وجود معايير وقواعد سلوك مهني في الجماهيرية الليبية، ودراسات (السعيدة، ١٩٩٦م؛ الحمود وأخرون، ١٩٩٨م؛ محمد ونور، ٢٠٠٤م؛ ذبيات، ٢٠٠٤م) والتي تناولت المتصاعب التي يواجهها المهنيون بالمملكة الأردنية الهاشمية بشكل تفصيلي، وأسبابها وطرق علاجها، ودرجة أهميتها، ودراسات (الحمود وإبراهيم، ١٩٧٠هـ؛ الراشد، ١٤٢٣هـ) عن المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت، ودرجة أهميتها وتأثيرها على تنظيم وتطوير المهنة، ودراسة (فايز، ٢٠٠٠م) عن معايير المراجعة المتلائمة للممارسة المهنية في اليمن، وبشكل عام، توصيات الدراسات التي تناولت البيئات العربية كانت لا تخرج عن إيراد أهمية صناعة معايير وقواعد سلوك مهنية محلية أو تطبيق ميثاقها الدولية، بالإضافة إلى إيراد أهمية التعليم والإعلام المحاسبي في النهوض بمستوى السوعي المحاسبي لمختلف الأطراف المستفيدة من المهنة في المجتمعات محل الدراسات.

أما الدراسات والبحوث التي أجريت على بيئة مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية، فقد تمحورت حول ثلاثة أبعاد رئيسية، يتعلق البعد الأول: بكيفية بناء معايير، وقواعد سلوك، وأنظمة مهنية محلية مناسبة وصالحة للتطبيق (توفيق، ١٤٠٨هـ؛ الوائل، ١٤١٠هـ/أب؛ توفيق وقادوس، ١٤١٢هـ؛ توفيق وعبدالفتاح، ٢٠٠٤م). أما البعد الثاني: فيتعلق بدراسة إمكانية تطبيق المعايير وقواعد السلوك الدولية عوضاً عن المحلية (الشمرى، ١٤١٤هـ؛ شامي، ٢٠٠٢م). أخيراً - وليس آخراً - البعد الثالث كان تركيزه منصفاً على استعراض ومناقشة ومعالجة أهم المشاكل والتحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة في السعودية، بما فيها آثار استمرار ونقص وجود شاهدة لتخلف الأتباع المهنية (الحديد، ١٤٠٩هـ، ١٤١٥هـ؛ العنقري، ١٤٢٥هـ/أ؛ الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ)، وأسباب وأثار ندرة الكوادر الوطنية المؤهلة

٤-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

تزايدت خلال العقدين السابقين الدراسات والبحوث التي تستند إلى منهجيات بحثية تقنية، وتفسيرية في كشف القاب عن الطبيعة الشائكة لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية، والمملكة المتحدة، وعند من الدول المتقدمة. وقد أوضحت هذه الدراسات والبحوث أن تنظيم المهنة لا يرتبط فقط بأمور فنية مجردة، بل إنه مرتبط أيضاً بالمجتمع وبالموضع الاقتصادي والسياسي التي توجد وتعمل به المهنة (Sikka, 1997). وقد انصب تركيز الباحثين على شكل التنظيم الذاتي (عندما يتم تنظيم المهنة بواسطة المهنيين أنفسهم) وشمل عدداً من المحاور الأساسية، منها كشف القاب عن دور مكاتب المراجعة الكبرى في استخدام فجوة التوقعات في الحفاظ على مكانتها كمنظمة للمهنة ومسيطر على تقديم الخدمات فسي أن واحد (Miller, 1990)، وتحليل دوافع المهنيين القائمين على المعاهد المهنية في ردود الفعل التي صدرت منهم تجاه عدد من المتغيرات الاقتصادية والبيئية (Baker, 1993)، ومناقشة روابط العلاقات السببية بين المهنة والمجتمع والحكومات (Willmont, 2002; Sikka, 1999)، وكشف القاب عن دور المهنيين في تسهيل إتمام عمليات غير شرعية بنجاح تصل إلى غسل الأموال (جرائم البياض) باستخدام أساليبهم الغمضة، وذلك على الرغم من وجودهم على هرم التنظيم المهني، ومصداقتهم على شعاعات حماية الصالح العام (Mitchell et al., 1998)، بالإضافة إلى كشف القاب عن أثر السلطة والقوة الاقتصادية التي تمارسها المعاهد المهنية ومكاتب المحاسبة الكبرى، ليس فقط لأحتكار تنظيم وتقديم خدمات مهنة محاسبية، ولكن أيضاً لاحتكار تنظيم وتقديم خدمات مهنية أخرى إدارية ومالية واقتصادية. (Hendrickson, 2001).

وفي المقابل، كان تركيز الدراسات والبحوث التي أجريت على الدول العربية منصفاً على كشف القاب عن المشاكل المتعلقة بتنظيم وممارسة مهنة

٤- هناك عوامل من شأنها أن تؤثر على تنظيم المهنة بالسعودية نتيجة لوجود هيئات مهنية خليجية وعربية، على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في المملكة، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٥- هناك عوامل من شأنها أن تؤثر على تنظيم المهنة بالسعودية في حالة الانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في المملكة، بما فيها: معايير وقواعد السلوك وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

وقد تم الاستناد في تطوير المنهج النظري في هذا البحث من خلال ربط نتائج عدد من الدراسات المتعلقة ببيئة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وبالأخص في تحديد المشاكل والتحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، والتي سيتم التركيز عليها دون غيرها عند إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، وتشمل كل من: دراسة (السندري والعنقري، ١٤٢٥هـ) عن ملاح فحوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية، ودراسة (العنقري، ١٤٢٥هـ/ج) عن أثر الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في السعودية، ودراسة (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب) عن توسيع نطاق الخدمات المهنية، وأثره على مكاتب المراجعة التي تعمل في السعودية، ودراسة (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب) عن الأثر الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة في السعودية، ودراسة (المظنري والعنقري، ١٤٢٣هـ) عن السدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ظل الاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، ودراسات (العمري والعنقري، ١٤٢٦هـ-١٤٢٥هـ، 2002، Al-Angari and Sherer) عن تأثير تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مهنة مراجعة

لممارسة المهنة (الوايل وجمعة، ١٤١٧هـ؛ السلطان، ١٤١٩هـ؛ العنقري، ١٤٢٥هـ/ب)، واحتكاك تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب (العنقري، ١٤٢٤هـ/ب)، وصعوبة التزام المهنيين بالأنظمة والتعليمات الملزمة (Al-Angari, and Sherer, 2002)، العنقري، ١٤٢٥هـ/ج؛ السندري والعنقري، ١٤٢٦هـ/ب، ١٤٢٥هـ)، وأخيراً اثر انضمام المملكة العربية السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية (المظنري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

١-٥ منهجية وفرضيات البحث

اعتمد هذا البحث على توظيف النظرية الإيجابية، والتي تقوم على الشرح والتفسير، والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول لمجموعة من التعريف، وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة (المظنري ومولي، ٢٠٠٢). وقد تمت صياغة الفروض التالية، كأساس للدراسة الميدانية التي يقدمها البحث:

١- هناك عوامل تحد من التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمطلوبات المعايير، وقواعد السلوك، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٢- هناك عوامل مسببة لاستمرار ونقصي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة التي تتعاقد على إنجازها، على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في السعودية، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

٣- هناك عوامل مسببة لاحتكاك تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية على الرغم من توافر مراكز تنظيم المهنة في السعودية، بما فيها: معايير وقواعد السلوك المهنية وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني، وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

وتم توزيع قائمة الاستبيان على مكاتب المراجعة في السعودية، وعلى الأطراف ذات العلاقة بالمهنة، كما تم تصميم الاستمارة وفقاً لمقياس (ليكرت) المكون من خمس نقاط تتدرج من (٥) إلى (١)، حيث يدل رقم (٥) على أن المشكلة ذات أهمية كبيرة جداً بينما يدل رقم (١) على أن المشكلة عديمة الأهمية. أما فيما يتعلق بمجتمع البحث فيكون من الآتي:

١- المراجعين المتخصصين الممارسين في السعودية (أعضاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين) والذين يعبرون عن وجهة نظر ممارسي مهنة المراجعة، وقد تم اختيار العينة العشوائية من واقع بيشان بمكاتب المحاسبة والمراجعة المرخص لها بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة بتاريخ ٧-١٠-١٤٢٥هـ الموافق ٢٠-١١-٢٠٠٤م، وقد احتوى البيان على تفاصيل عن مكاتب المراجعة وأماكن وجودها في السعودية، حيث بلغ إجمالي مكاتب المحاسبين القانونيين بالسعودية ١١٨ مكتباً، كما بلغ إجمالي عدد المحاسبين القانونيين المرخص لهم بمزاولة المهنة بالسعودية ١٦٨ محاسب قانوني، وقد قام الباحثون بتوزيع ١٠٠ استبيان على المراجعين المتخصصين الممارسين للمهنة في السعودية وتم استلام ٨٣ استمارة أي بما نسبته (٨٣٪) من الاستبيانات الموزعة.

٢- الأطراف المستفيدة من خدمات مراجعي الحسابات في السعودية، وتشمل كلا من السراء الماليين والمستثمرين ومسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأكاديميين العاملين في الجامعات السعودية، والمحاسبين والكتاب الماليين والاقتصاديين. وتم اختيار عينة عشوائية تتكون من كل من السراء الماليين العاملين في الشركات المساهمة السعودية والتي يبلغ عددها ١٠٦ شركة مساهمة سعودية كما هو موضح في الموقع الخاص بوزارة التجارة والصناعة السعودية على شبكة الإنترنت، وأيضاً عينة عشوائية من المستثمرين ومسؤولي الاستثمار أو الائتمان في البنوك والمسؤولين الحكوميين والأكاديميين العاملين في الجامعات السعودية، والمحاسبين والكتاب الماليين

الحسابات في السعودية، ودراسة (الشاطري والعنقري، ١٤٢٧هـ) عن العوامل المؤثرة على أتعاب المراجعة، والتعرف على أسباب وأثر مشكلة تدني أتعاب المراجعة في السوق السعودية، وأخيراً لدراسي (الحمد، ١٤٠٩هـ، ١٤١٥هـ) عن تحديد العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجعة المالية في السعودية.

ختاماً، فيما يتعلق بأسلوب جمع البيانات والمبني على تحقيق هدف البحث وما تم استعراضه من دراسات سابقة، والتي كان لها أثر فعال في تصميم وطريقة وأساليب البحث، سيتم الاعتماد على قائمة الاستبيان، والتي تم تصميمها في ستة أجزاء. حيث تشمل الجزء الأول على بعض الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل العلمي والمهني، إضافة إلى سؤاليين متعلقين بمدى معرفة المبحوثين على الاستبيان بمراكز مهنة المراجعة من معايير للمراجعة، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وقنوات الاتصال، وأيضاً مدى معرفتهم (المحاسبين) بالمشاكل والتحديات التي تواجه مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. فيما اشتملت الأجزاء الخمس المتبقية من قائمة الاستبيان على المشاكل والتحديات التي تواجه المهنة؛ حيث احتوى الجزء الثاني على: عوامل تعبر عن مشكلة محدودة الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية؛ واحتوى الجزء الثالث على عوامل متعلقة بمشكلة استمرار ونقصي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، أما الجزء الرابع؛ فقد احتوى على عوامل متعلقة بمشكلة احتكاك تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، بينما احتوى الجزء الخامس والسادس على: عوامل متعلقة بالتحديات التي تواجه مهنة المراجعة في السعودية وهما وجود هيئات مهنية خليجية وعربية، وانضمام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

المتغير	مجموعة (أ) (ن = ١٠)		مجموعة (ب) (ن = ١٠)		المتغير
	المتوسط	الانحراف المعياري	المتوسط	الانحراف المعياري	
1-1	3.80	0.80	3.80	0.80	1-1
1-2	3.80	0.80	3.80	0.80	1-2
1-3	3.80	0.80	3.80	0.80	1-3
1-4	3.80	0.80	3.80	0.80	1-4
1-5	3.80	0.80	3.80	0.80	1-5
1-6	3.80	0.80	3.80	0.80	1-6
1-7	3.80	0.80	3.80	0.80	1-7
1-8	3.80	0.80	3.80	0.80	1-8
1-9	3.80	0.80	3.80	0.80	1-9
1-10	3.80	0.80	3.80	0.80	1-10
1-11	3.80	0.80	3.80	0.80	1-11
1-12	3.80	0.80	3.80	0.80	1-12
1-13	3.80	0.80	3.80	0.80	1-13
1-14	3.80	0.80	3.80	0.80	1-14
1-15	3.80	0.80	3.80	0.80	1-15
1-16	3.80	0.80	3.80	0.80	1-16
1-17	3.80	0.80	3.80	0.80	1-17
1-18	3.80	0.80	3.80	0.80	1-18
1-19	3.80	0.80	3.80	0.80	1-19
1-20	3.80	0.80	3.80	0.80	1-20
1-21	3.80	0.80	3.80	0.80	1-21
1-22	3.80	0.80	3.80	0.80	1-22
1-23	3.80	0.80	3.80	0.80	1-23
1-24	3.80	0.80	3.80	0.80	1-24
1-25	3.80	0.80	3.80	0.80	1-25
1-26	3.80	0.80	3.80	0.80	1-26
1-27	3.80	0.80	3.80	0.80	1-27
1-28	3.80	0.80	3.80	0.80	1-28
1-29	3.80	0.80	3.80	0.80	1-29
1-30	3.80	0.80	3.80	0.80	1-30
1-31	3.80	0.80	3.80	0.80	1-31
1-32	3.80	0.80	3.80	0.80	1-32
1-33	3.80	0.80	3.80	0.80	1-33
1-34	3.80	0.80	3.80	0.80	1-34
1-35	3.80	0.80	3.80	0.80	1-35
1-36	3.80	0.80	3.80	0.80	1-36
1-37	3.80	0.80	3.80	0.80	1-37
1-38	3.80	0.80	3.80	0.80	1-38
1-39	3.80	0.80	3.80	0.80	1-39
1-40	3.80	0.80	3.80	0.80	1-40
1-41	3.80	0.80	3.80	0.80	1-41
1-42	3.80	0.80	3.80	0.80	1-42
1-43	3.80	0.80	3.80	0.80	1-43
1-44	3.80	0.80	3.80	0.80	1-44
1-45	3.80	0.80	3.80	0.80	1-45
1-46	3.80	0.80	3.80	0.80	1-46
1-47	3.80	0.80	3.80	0.80	1-47
1-48	3.80	0.80	3.80	0.80	1-48
1-49	3.80	0.80	3.80	0.80	1-49
1-50	3.80	0.80	3.80	0.80	1-50

والاقتصاديين، وقد قام الباحثان بتوزيع ٢٠٠ استمارة على عينة عشوائية مكونة لمختلف أطراف هذه الفئة، واستلماً ٩٧ استمارة أي بما نسبته (٤٨,٥%) من الاستبيانات الموزعة.

وقد تم اختبار فرضيات الدراسة من خلال استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

- ١- مقياس ليكرت.
 - ٢- اختبار فرق المتوسطين اللامعلمي Mann-Whitney.
 - ٣- اختبار الفرق بين المتوسطات اللامعلمي Kruskal-Wallis.
- كما تم تحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (SPSS).

٢- بيانات الدراسة الميدانية

٢-١ محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية

يبين الجدول (١) أهمية كل عامل من العوامل المسببة لمحدودية التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمتطلبات المعايير وقواعد السلوك وبرامج التعليم المستمر وبرامج مراقبة جودة الأداء وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية.

وقد قام الباحثان بتحليل كل فترة من الفترات المدرجة بالجدول (٢) لتحديد إجابات المراجعين القانونيين، والأطراف ذات العلاقة حسب أعلى تكرار، ومن ثم إجراء مقارنة بين المتوسطات الحسابية لطرفي العينة، ليستم تحديد أوجه التشابه والاختلاف بين إجابات طرفي العينة، وتم التوصل إلى ما يلي:

أولاً: حصول ٦ عوامل من أصل ١٠ عوامل على اتفاق آراء طرفي العينة وهي:

- ١- تعود المهنيين على نطاق واسع من الحرية في أداء عملهم خلال الفترات التي سبقت صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي، حيث أسدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على اعتبارها من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تقريباً، فقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ والأطراف ذات العلاقة ٣,٦ وبذلك اتفق الطرفان على أهمية هذا العامل.

- ٢- عدم ملاءمة متطلبات الأنظمة المهنية لبيئة مراجعة الحسابات السعودية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين ٢,٦ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٢,٧.

- ٣- عدم وضوح متطلبات الأنظمة المهنية، حيث أسدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم موافقتهم على اعتبارها من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك المهني، وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٥.

- ٤- عدم وضوح استراتيجية واليات صدور الأنظمة المهنية الملزمة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً، حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٧.

- ٥- عدم فاعلية دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تقديم العون والمساعدة للمكاتب، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً، فقد بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٩.

- ٦- قناعة القائمين على المكاتب المهنية من ملاك وشركاء بصعوبة إحداث تغييرات على نظم وسياسات العمل المستخدمة لديهم خاصة بالنسبة للمكاتب التي تربطها مع شركات مهنية خارجية عقود واتفاقيات تعاون أو شراكة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,١.

ثانياً: ظهور اختلاف في آراء طرفي العينة حول ٤ عوامل من أصل ١٠ عوامل مسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية على النحو التالي:

- ١- غياب الرادع الحقيقي الذي يحول دون تمكين القائمين على المكاتب المهنية من ملاك وشركاء من عدم التقيد بمتطلبات الأنظمة المهنية الملزمة، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على اعتبار هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وقد اختلف المتوسط، حيث كان متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٦ بينما انخفض متوسط إجابة المراجعين إلى ٣,١.

المرجع	المرجع ١		المرجع ٢		المرجع ٣		المرجع ٤		المرجع ٥		المرجع ٦		المرجع ٧		المرجع ٨		المرجع ٩		المرجع ١٠	
	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢	١	٢
١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٢	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٣	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٤	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٥	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٦	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٧	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٨	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٩	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٠	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١

٢- ارتفاع التكاليف المنتظرة أن تتكدها المكاتب المهنية إذا ما أرادت الوفاء بمتطلبات الأنظمة المهنية، حيث أبدى المراجعون موافقتهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن عدم تأكدها من أن هذا العامل من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وقد اختلف المتوسط بينهما حيث كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما انخفض متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة إلى ٣,١.

٣- افتقار المكاتب للكفاءات المهنية التي تستطيع فهم وتنفيذ متطلبات الأنظمة المهنية، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم، بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم موافقتهم، على اعتبارها من العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تماماً حيث بلغ متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة ٢,٨.

٤- محدودية عدد المكاتب المهنية الملتزمة بتطبيق الأنظمة المهنية المزمعة، حيث أبدى المراجعون موافقتهم، بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدها من اعتبار هذا العامل من أهم العوامل المسببة لمحدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة المهنية، وكان متوسط إجابتهما متساوياً تقريباً فقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ والأطراف ذات العلاقة ٣,٣.

٢-٢ استمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة

يبين الجدول (٢) أهمية كل عامل من العوامل المسببة لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المهنية عن عمليات المراجعة التي تتعاقد على إنجازها على الرغم من توافر مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

يتضح من الجدول (٢) ما يلي:

أولاً: حصول ٨ عوامل من أصل ١٠ عوامل على اتفاق كامل من طرفي العينة، وذلك على النحو التالي:

١- موكبة ظروف ومقتضيات السوق المهني المحلي، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢- إمكانية تعويض تأثير انخفاض أتعاب المراجعة من خلال عقود الخدمات الاستشارية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم تجاه أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد بلغ متوسط إجابة المراجعين ٣,٢ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٣ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٣- عدم وجود مسطرة موحدة وملزمة تحكم تحديد أتعاب المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٤- عدم فاعلية برامج مراقبة جودة الأداء المهني في الحد من انخفاض أتعاب المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٥- إمكانية عدم الإصحاح عن مستويات الأتعاب المهنية المرتبطة بعمليات المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٣ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٢.

٦- عدم نقل العملاء المستعدين لزيادة مستويات أتعاب المراجعة نتيجة للتوسع والنمو التدريجي لأنشطتهم التجارية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٧ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٧- محدودية عدد المكاتب المهنية التي تستخدم سياسات واضحة وملزمة لتحديد أتعاب عمليات المراجعة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٨- عدم فاعلية لجان المراجعة في الشركات المساهمة في دعم المكاتب المهنية من خلال قبول تقدير المكاتب للأتعاب بشكل موضوعي، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كسبب لاستمرار ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٧ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

ثانياً: حصول عاملين من أصل عشرة عوامل على اختلاف في آراء طرفي العينة وهما:

المرجع	المرجع			المرجع			المرجع			المرجع			المرجع		
	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع	المرجع
١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٢	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٣	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٤	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٥	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٦	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٧	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٨	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٩	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٠	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٢	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٣	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٤	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٥	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٦	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٧	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٨	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
١٩	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١
٢٠	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١	١

جدول (١٠) توزيع تقييم الخدمات المهنية في سوق العمل السعودي من المصنفين

١- إمكانية تقليص نطاق وعيق إجراءات الفحص دون التعرض للمساعدة النظامية، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفتشي ظاهرة انخفاض آتباع المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,١ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢- إمكانية تقليص تكاليف العمليات من خلال التحكم بمستويات الرواتب التي يتقاضاها منسوبو المكتب من المهنيين (استخدام مهنيين أجانب أو توظيف سعوديين محدود الكفاءة المهنية)، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم، بينما عبرت الأطراف ذات العلاقة عن موافقتها على أهمية هذا العامل كمسبب لاستمرار وتفتشي ظاهرة انخفاض آتباع المراجعة في السعودية، وقد كان متوسط إجابة المراجعين ٣,٣ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٣-٢ احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب
يبين الجدول (٣) أهمية كل عامل من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، على الرغم من توافر مرتكزات تنظيم المهنة في السعودية.

يتضح من الجدول (٣) ما يلي:

أولاً: لم تختلف كثيراً آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول محور احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، حيث تم الحصول على ٩ عوامل من أصل ١٠ عوامل مسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب وهي كالتالي:

١- الشهرة والتميز في أداء الخدمات المهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٩ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٦ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٢- انخفاض مستويات الأتعاب المهنية التي تتقاضاها المكاتب المحترقة من صلاتها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وقد كان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً ٢,٦.

٣- قناعة البنوك ولجان المراجعة في الشركات الكبرى بكفاءة المكاتب المحترقة دون غيرها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٤,٠ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٨ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٤- عدم وجود قيود تحد من تجاوز عدد ساعات عمل مسلاك وشركاء المكاتب المحترقة لحدود المقبولة والمتمعارف عليها، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٤ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٥.

٥- محدودية عدد المكاتب التي تستطلع مراجعة الشركات الكبرى، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,١ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٣ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٦- استخدام الفوائد والعلاقات الشخصية التي يتمتع بها مسلاك وشركاء المكاتب المحترقة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٩ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٤,١ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٧- الزيادة النسبية في حجم الطاقة الاستيعابية للمكاتب المحترقة مقارنة مع غيرها من المكاتب، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٧ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٨- وضوح وفاعلية السياسات التسويقية التي تستخدمها المكاتب المحترقة، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣,٢ مما يدل على أهمية هذا العامل.

٩- محدودية عدد الشركات المهنية الكبرى في ظل انتشار المؤسسات المهنية الفردية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل كمسبب لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب، وكان متوسط إجابة المراجعين ٣,٥ بينما بلغ متوسط إجابة الأطراف ذات العلاقة ٣,٤ مما يدل على أهمية هذا العامل.

ثانياً: حصل عامل واحد من العوامل المسببة لاحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب على اختلاف في الآراء بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة وهو: القيود النظامية التي تحد من توافد مكاتب

المرجع	المتغير	القيمة	المتغير	القيمة
١	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١	١.٠
٢	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢	١.٠
٣	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٣	١.٠
٤	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٤	١.٠
٥	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٥	١.٠
٦	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٦	١.٠
٧	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٧	١.٠
٨	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٨	١.٠
٩	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٩	١.٠
١٠	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٠	١.٠
١١	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١١	١.٠
١٢	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٢	١.٠
١٣	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٣	١.٠
١٤	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٤	١.٠
١٥	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٥	١.٠
١٦	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٦	١.٠
١٧	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٧	١.٠
١٨	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٨	١.٠
١٩	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	١٩	١.٠
٢٠	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٠	١.٠
٢١	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢١	١.٠
٢٢	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٢	١.٠
٢٣	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٣	١.٠
٢٤	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٤	١.٠
٢٥	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٥	١.٠
٢٦	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٦	١.٠
٢٧	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٧	١.٠
٢٨	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٨	١.٠
٢٩	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٢٩	١.٠
٣٠	مركز تنظيم مهنة مراجعة الحسابات	١.٠	٣٠	١.٠

٢- ارتفاع في معدلات رواتب المهنيين السعوديين، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣.٤.

٣- اندماج المكاتب المحلية الصغرى في شركات مهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تقريباً حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٤.٠ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٩.

٤- بروز أهمية جودة الأداء المهني كأساس لنجاح المكاتب، حيث أبدى المراجعون موافقتهم بشدة، فيما أبدت الأطراف ذات العلاقة موافقتها على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد تجاوز متوسط الإجابات (٤) حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٤.٢ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٤.٠.

٥- توجه المكاتب المحلية نحو إبرام اتفاقيات تعاون مع مكاتب أجنبية بهدف تطوير الأداء والتنظيم الداخلي، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٤.٠ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٧.

٦- تعديل متطلبات أنظمة السعدوة (توطين لوظائف) المفروضة على المكاتب المهنية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط الإجابات متساوياً تقريباً، حيث بلغ متوسط إجابات المراجعين ٣.٧ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٦.

٣- اختبارات فرضيات البحث

اعتمد الباحثان على الاختبارين التاليين لتقييم مدى صحة فرضيات:

١- اختبار فرق المتوسطين للامعلمي (مان- ويتني Mann-Whitney) أو U: يعتبر هذا الاختبار بديل (لامعلمي) للاختبار الخاص بالفرق بين متوسطي مجتمعين، والمعني على أساس عينتين مستقلتين. أي أن هذا الاختبار بديل لاختبار بل أفضل منه، ويستخدم إذا كانت العينتان مختارتين من مجتمعين لا يتبعان توزيعاً طبيعياً. ولتوضيح هذا الاختبار نفرض أن لدينا عينتين مستقلتين: الأولى حجمها $n1$ والثانية حجمها $n2$. وقد تم اختيارها من مجتمعين متصلين ومتماثلين لاختبار فرض العدم والخاص بعدم وجود فرق بين المتوسطين، حيث يتم دمج مشاهدات العينتين معا في عينة واحدة، ثم يتم ترتيب هذه المشاهدات تصاعدياً، ويتم إعطاء الرتبة ١ لأصغر مشاهدة، والرتبة ٢ للمشاهدة التي تليها وهكذا حتى تصل لأعلى رتبة لأكبر مشاهدة. فلو فرض أن W هي مجموع الرتب المناظرة لمشاهدات إحدى العينتين، هنا نستخدم الإحصاء التالي:

$$U = W - \frac{n1(n1+1)}{2}$$

وإذا كانت كل من $n1$ و $n2$ أكبر من ٨ فإنه يمكن إثبات أن U تتبع تقريباً توزيعاً طبيعياً وسطه $n1n2/2$ وتباينه $\frac{n1n2(n1+n2+1)}{12}$

وعلى ذلك فإننا نستخدم الإحصاء التالي، والذي يتبع توزيعاً طبيعياً قياسيًّا:

$$Z = \frac{U - \frac{n1n2}{2}}{\sqrt{\frac{n1n2(n1+n2+1)}{12}}}$$

اختبار فرق المتوسطين للامعلمي "مان-ويتني" يتم إجراؤه لمعرفة ما إذا كان يوجد فرق معنوي (جوهرى) بين متوسط إجابات العينة على الأسئلة المتعلقة بعزى إلى أحد العوامل الديموغرافية، وذلك بوضع فرض العدم H_0 : متوسط الإجابتين متساو، أو بمعنى آخر لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين

٧- تعديل نظام المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بالحصول على ترخيص مزاوله المهنة في السعودية، وفيما يتعلق باشتراط الحصول على زمالة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة موافقتهم على أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٣.٨ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٤.

٨- التوجه نحو تطبيق المعايير وقواعد السلوك المهنية الدولية عوضاً عن السعودية، حيث أبدى المراجعون والأطراف ذات العلاقة عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة متساوياً تماماً حيث بلغ ٣.٣.

ثقيًّا: حصول عاملين من العوامل العشر على اختلاف في إجابات طرفي العينة وهما:

١- تعديل نظام الشركات المهنية فيما يتعلق بعدم السماح للأجنبي بتسلط حصة شراكة في المكاتب المهنية تخوله ممارسة مراجعة الحسابات، حيث أبدى المراجعون موافقتهم بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة عدم تأكدنا من أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٣.٦ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٣.

٢- تقليص نطاق السلطات التنظيمية الممنوحة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، حيث أبدى المراجعون عدم تأكدهم من أهمية هذا العامل في التأثير على انضمام السعوديين لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية بينما أبدت الأطراف ذات العلاقة موافقتها عليه، وقد كان متوسط إجابات المراجعين ٢.٨ بينما بلغ متوسط إجابات الأطراف ذات العلاقة ٣.٠.

متوسطي إجابتي العينيين بالنسبة للعوامل المذكورة. أما الفرض البديل ف-1: متوسط الإجابتيين غير متساويين، أي بمعنى آخر توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطين في إجابات العينة. فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05) فهذا معناه رفض فرض العدم (0) وقبول الفرض البديل (1) ف-1، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات في إجابات العينة. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05)، فهذا معناه قبول فرض العدم (0) ورفض الفرض البديل (1) ف-1، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطي إجابات العينة.

٢- اختبار الفرق بين المتوسطات للامعلمية Kruskal-Wallis أو اختبار H: ويعتبر هذا الاختبار بديلاً لا معلمياً لاختبار تحليل التباين في اتجاه واحد، وهو مبني على مجموع الرتب. فلو فرض أن لدينا K عينة عشوائية مستقلة

الأولى حجمها n1 والثانية حجمها n2 وهكذا. وأن هذه العينات تم اختيارها من مجتمعات متصلة عددها k. ومن ثم يتم اختبار فرض العدم، والذي ينص على عدم وجود فرق بين المتوسطات، في هذا الاختبار يتم دمج مشاهدات العيّنات في عينة واحدة، ويتم إعطاء رتب لهذه المشاهدات تصاعدياً. فإذا كانت Ri هي مجموع الرتب للمشاهدات التي تنتمي للعينة رقم i والتي عدد أفرادها ni وكانت

$$n = \sum_{i=1}^k ni$$

فإن اختبار H مبني على الإحصاء التالي:

$$H = \frac{12}{n(n+1)} \sum_{i=1}^k \frac{Ri^2}{ni} - 3(n+1)$$

والذي يتبع تقريباً توزيع مربع كاي بدرجات حرية K-1.

اختبار الفرق بين المتوسطات للامعلمية كروسكال-واليس يتم إجراؤه لمعرفة ما إذا كان يوجد فرق معنوي (جوهري) بين متوسط إجابات العينة على

السئلة المتعلقة بأراء يعزى إلى أحد العوامل الديموغرافية، وذلك بوضع فرض العدم H_0 : جميع متوسطات الإجابات متساوية، أو بمعنى آخر لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة بالنسبة لكل من العوامل المذكورة. أما الفرض البديل ف-1: ليست جميع متوسطات الإجابات متساوية أي بمعنى آخر توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين المتوسطات في إجابات العينة. فإذا كانت قيمة الاحتمال أقل من أو تساوي (0.05) يتم رفض فرض العدم (0) وقبول الفرض البديل (1) ف-1، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسطات إجابات العينة. والعكس إذا كانت قيمة الاحتمال أكبر من (0.05) فيتم قبول فرض العدم (0) ورفض الفرض البديل (1) ف-1، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة.

٣-١ نوع العمل

لاختبار إذا كان هناك فرق معنوي يعزى إلى نوع العمل حول محاور الدراسة، تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney عند مستوى معنوية (5%) كالآتي:

يتضح من الجدول (٦) تجاوز احتمالات غالبية المحاور (0.05) لذلك تم قبول فرض العدم، ورفض الفرض البديل، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة، بينما حصل محور واحد، وهو محور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية على احتمال 0.04 (أقل من 0.05) لذلك تم رفض فرض العدم وقبول الفرض البديل، مما يعني وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين متوسط إجابات العينة، وبما يدل على عدم وجود فرق معنوي يعزى إلى نوع العمل حول أهمية جميع المحاور، فيما عدا محور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

جدول (٦). تطبيق اختبارات Mann-Whitney

المحور	نوع العمل	Z	Mann-Whitney (U)	الاحتمال	الدلالة
١. محدودية الأثر في التحسينات	مراجع حسابات	٨٣	٧٢٢٢,٢٩	٠,٠٢	٠,٩٧٥
٢. استمرار وكفائي طهارة الحسابات	مراجع حسابات	٨٣	٧٣٠٨,٩٨	٠,٥٦	٠,٥٨
٣. اختبار تقديم الخدمات المهنية	مراجع حسابات	٨٣	٧٨٣,٥٨	٠,٩٠	٠,١٠
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	مراجع حسابات	٨٣	٨٥٠٣,٣٥	٢,٨٦	٠,٠٠٨
٥. تنصل العنصرية	مراجع حسابات	٨٣	٨٠٠٦,١٨	١,٤٢	٠,١٥٥

٣-٢ سنوات الخبرة

لاختبار إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى سنوات الخبرة حول محاور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (5%) كالآتي:

جدول (٧). تطبيق اختبار Kruskal-Wallis

المحور	سنوات الخبرة	Z	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	الدلالة
١. محدودية الأثر في التحسينات	أقل من سنة	١٠	٩٥٠,٥	٤,١	٠,٢٩١
٢. استمرار وكفائي طهارة الحسابات	أقل من سنة	١٠	١٠٢٢,٢٢	٠,٥٨	٠,٥٨
٣. اختبار تقديم الخدمات المهنية	أقل من سنة	١٠	١٠٢٢,٢٢	٠,٥٨	٠,٥٨
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	أقل من سنة	١٠	١٠٢٢,٢٢	٠,٥٨	٠,٥٨
٥. تنصل العنصرية	أقل من سنة	١٠	١٠٢٢,٢٢	٠,٥٨	٠,٥٨

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة تظهر نتائج اختبارات الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (٧) كما يلي:

جدول (٨). تحديد المسبب للاختلاف باستخدام اختبار Mann-Whitney (U).

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	سنوات الخبرة (Y)	سنوات الخبرة (X)
أقل من سنة	٠,١١٣	١,٠١	٤٧,٥	٣-١	غير دل
أقل من سنة	٠,٠٠٣	٣,٠١	٤٥,٠	٦-٤	دل
أقل من سنة	٠,٠٢٨	٢,١٩	١٠,٧٠	١٠-٧	دل
أقل من سنة	٠,٥٨٤	٠,٥٥	٣٥٧,٥	أكثر من ١٠	غير دل
٣-١	٠,٠٧٦	١,٧٨	٢٢١,٠	٦-٤	غير دل
٣-١	٠,٢٤٤	١,١٧	٤٠٣,٠	١٠-٧	غير دل
٣-١	٠,٣٨٠	٠,٨٨	٨٨٣,٥	أكثر من ١٠	غير دل
٦-٤	٠,٥٣٧	٠,٦٢	٤٦٦,٠	١٠-٧	غير دل
٦-٤	٠,٠٠٢	٣,٠٥	٦٢٥,٠	أكثر من ١٠	دل
١٠-٧	٠,٠١٤	٢,٤٢	١١٢٩,٠	أكثر من ١٠	دل

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (٨) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين ذوي الخبرة الأقل من سنة، والأطراف ذات العلاقة الذين تتراوح خبراتهم بين ٦-٤ بالنسبة لمحور استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين ذوي الخبرة الأقل من سنة، والأطراف ذات العلاقة الذين تتراوح خبراتهم بين ١٠-٧ بالنسبة لمحور استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين الذين تتراوح خبراتهم بين (٦-٤) والأطراف ذات العلاقة الذين تتجاوزت خبراتهم العشر سنوات بالنسبة لمحور استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في استجابات المراجعين الذين تتراوح خبراتهم بين (١٠-٧) والأطراف ذات العلاقة الذين تتجاوزت خبراتهم العشر سنوات بالنسبة لمحور استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة.

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٣٩١، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٠٠٥، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة، أي أن هناك فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٣٣٣، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٤٣٢، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال ٠,٧٤٦، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى عدد سنوات الخبرة.

وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد فئات سنوات الخبرة المتشعبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة عند مستويات معنوية (5%) كالتالي:

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة تظهر نتائج اختبارات الفروض التي تبين عليها الدراسة في الجدول (٩) كما يلي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٢٩)، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٤٤٤)، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٧٥٢)، مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٧)، أقل من (5%) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

٣-٣-٢ التأهيل الأكاديمي

لاختبار ما إذا كان هناك فرق يعزى إلى التأهيل الأكاديمي حول محاور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (5%) كالتالي:

جدول (٩). الفرق الذي يعزى إلى التأهيل الأكاديمي حول محاور الدراسة.

الدالة	الاحتمال	Kruskal-Wallis (H)	مجموع الترتيب	ن	التأهيل الأكاديمي	الشعور
غير دل	٠,١٢٩	٧,١	٨٥٢,٩٦	١٢	تعليم	١. محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية
			١١٥٧٩,٠٢	١٢٢	بكالوريوس	
			٧٤٦,٥١	١٣	ماجستير	
			٢٣٨٣	٣٠	دكتوراه	
			٢٢٢,٨٩	٣	أخرى	
غير دل	٠,٤٤٤	٣,٧	٨٩٦,٥٢	١٢	تعليم	٢. استمرارية ونقشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة
			١١٩٠,٤٦٤	١٢٢	بكالوريوس	
			١٠٠٧,٥	١٣	ماجستير	
			٢٥٨١,٩	٣٠	دكتوراه	
			٢٠٠,٤٩	٣	أخرى	
غير دل	٠,٧٥٢	١,٩	٩٤٦,٦٤	١٢	تعليم	٣. ابتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب
			١١٣٢١,٣٢	١٢٢	بكالوريوس	
			١١٢٤,٥	١٣	ماجستير	
			٢٢٦٩,١	٣٠	دكتوراه	
			١٦٥,٥١	٣	أخرى	
دل	٠,٠٠٧	١٤,١	٨٥٥,٤٨	١٢	تعليم	٤. وجود هيئات مهنية خلية وبرورية
			١٢٢٥٨,٥٦	١٢٢	بكالوريوس	
			٩١٦,٠٤	١٣	ماجستير	
			٢٠٨٥	٣٠	دكتوراه	
			١٨٠	٣	أخرى	
دل	٠,٠٣٣	١٠,٥	٩٤٦,٥٢	١٢	تعليم	٥. انحصار السوية للتقنيات ونظمة التجارة العالمية
			١٢٠٣٣,٤٤	١٢٢	بكالوريوس	
			١٠٩٩,٠٢	١٣	ماجستير	
			٢٠٩٤,٩	٣٠	دكتوراه	
			١٤١,٥١	٣	أخرى	

جدول (١١). تحديد المؤهلات المسببة للاختلاف في المحور الخامس.

التأهيل الأكاديمي (١)	التأهيل الأكاديمي (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
تدبلوم	بكالوريوس	٥١٣,٥	١,٧٦	٠,٠٨٧	غير دل
تدبلوم	ماجستير	٦٦٠	٠,٦٦	٠,٥١٢	غير دل
تدبلوم	دكتوراه	١٥٩,٠	٠,٥٩	٠,٥٥٦	غير دل
تدبلوم	أخرى	١٥٠	٠,٤٤	٠,٦٦٢	غير دل
بكالوريوس	ماجستير	٥٥١,٥	١,٨١	٠,٠٧٠	غير دل
بكالوريوس	دكتوراه	١١٧١,٥	٣,٠٧	٠,٠٠٢	دل
بكالوريوس	أخرى	٨٤,٠	١,٦٦	٠,١٠٨	غير دل
ماجستير	دكتوراه	١٨١,٥	٠,٣٦	٠,٧١٩	غير دل
ماجستير	أخرى	١٨,٠	٠,٢٠	٠,٨٣٨	غير دل
دكتوراه	أخرى	٣٩,٠	٠,٣٨	٠,٧٠٤	غير دل

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١١) إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات كل من المراجعين الحاصلين على البكالوريوس وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الدكتوراه فيما يتعلق بانضمام السعودية للافقاريات منظمة التجارة العالمية.

٤-٣ التأهيل المهني

لاختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى التأهيل المهني حول محاور الدراسة، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (٥٪) كالتالي:

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٣٣) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض بعدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أنه يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والأطراف ذات العلاقة، مما يدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل الأكاديمي.

وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات الأكاديمية المتسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (١٠). المؤهلات الأكاديمية المسببة للاختلاف في المحور الرابع.

التأهيل الأكاديمي (١)	التأهيل الأكاديمي (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
تدبلوم	بكالوريوس	٥١٣,٥	١,٧٦	٠,٠٨٧	غير دل
تدبلوم	ماجستير	٦٦٠	٠,٦٦	٠,٥١٢	غير دل
تدبلوم	دكتوراه	١٥٩,٠	٠,٥٩	٠,٥٥٦	غير دل
تدبلوم	أخرى	١٥٠	٠,٤٤	٠,٦٦٢	غير دل
بكالوريوس	ماجستير	٥٥١,٥	١,٨١	٠,٠٧٠	غير دل
بكالوريوس	دكتوراه	١١٧١,٥	٣,٠٧	٠,٠٠٢	دل
بكالوريوس	أخرى	٨٤,٠	١,٦٦	٠,١٠٨	غير دل
ماجستير	دكتوراه	١٨١,٥	٠,٣٦	٠,٧١٩	غير دل
ماجستير	أخرى	١٨,٠	٠,٢٠	٠,٨٣٨	غير دل
دكتوراه	أخرى	٣٩,٠	٠,٣٨	٠,٧٠٤	غير دل

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١٠) إلى وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية في آراء المراجعين الحاصلين على البكالوريوس وآراء الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الدكتوراه بالنسبة لوجود هيئات مهنية خليجية وعربية. أما بالنسبة لمحور انضمام السعودية للافقاريات منظمة التجارة العالمية، فقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات الأكاديمية المتسببة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (١٢). تحديد الفروق التي تعزى للتأهيل المهني.

المحور	التأهيل المهني	N	مجموع الرتب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	الدلالة
١. محتوية لا يوجد الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك والأظمة المهنية	لا يوجد	١٣٩	١١٤١٧,٦٥	٥,٨	٠,٠١٧	غير دل
	رئاسة سعودية	٢٢	٢٤٤١,٩٦			
	رئاسة أمريكية	١٣	١٣٣٤,٠٦			
	رئاسة بريطانية أخرى	٤	٤١٣			
٢. استمرار ونفسي ظاهرة انخفاض أتمام المراجعة	لا يوجد	١٣٦	١١٢٨٠,٤١	٩,٠	٠,٠٠١	غير دل
	رئاسة سعودية	٢٢	٢١٦٨,٥٤			
	رئاسة أمريكية	١٣	١٦٧٧			
	رئاسة بريطانية أخرى	٤	٣١٥			
٣. احتكاك تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب	لا يوجد	١٣٩	١٢٢٧٤,٧	٤,٩	٠,٢٩٨	غير دل
	رئاسة سعودية	٢٢	١٧٠٣,٤٦			
	رئاسة أمريكية	١٣	١٠٥٧,٩٤			
	رئاسة بريطانية أخرى	٤	٥٠٠			
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	لا يوجد	١٣٩	١٢٣٥١,٩٩	٣٦,٨	٠,٠٠٠	دل
	رئاسة سعودية	٢٢	٩١٠,٥٨			
	رئاسة أمريكية	١٣	١٤٦٦,٥٣			
	رئاسة بريطانية أخرى	٤	٣٣٠,٥٥			
٥. انضمام السعودية للافقاريات منظمة التجارة العالمية	لا يوجد	١٣٦	١١٣٢٩,٣٦	٢٩,٦	٠,٠٠٠	دل
	رئاسة سعودية	٢٢	١٣٤٠,٥٦			
	رئاسة أمريكية	١٣	١٩٧٨,٤٧			
	رئاسة بريطانية أخرى	٤	٤٣٣,٥٢			

وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (١٢) كالتالي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٢١٧) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض بعدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٦١) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض بعدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٢٩٨) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول الفرض بعدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض بعدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أن هناك فروقًا معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول الفرض بعدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، أي أن هناك فروقًا معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين والأطراف ذات العلاقة تعزى إلى التأهيل المهني.

وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات المهنية المتسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (١٣). تحديد المؤهلات المهنية المسببة للاختلاف في المحور الرابع.

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	التأهل المهني (١)	التأهل المهني (٢)
لا يوجد	٠,٠٠٠	٤,٤٤	٥٥١,٠	زمالة سعودية	زمالة سعودية
لا يوجد	٠,٠٨٧	١,٣٢	٦٦٣,٠	زمالة أمريكية	زمالة أمريكية
لا يوجد	٠,٧١١	٠,٢٧	٢٢٣,٥	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٠٥٩	١,٨٩	٤٢١,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,٠٠٠	٣,٥٩	٣٩,٥	زمالة أمريكية	زمالة أمريكية
لا يوجد	٠,٦٦٥	٠,٤٣	٣٨,٠	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٠٠١	٢,٢٢	٢٩,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,٦٢٢	٠,٤٨	٢٢,٠	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٦٨٨	٠,٤٠	٥٩,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,٤٧٢	٠,٧٢	١٥,٠	أخرى	أخرى

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١٣) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة السعودية فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة البريطانية فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

كما تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد المؤهلات المهنية المتشعبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحدور التضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية عند مستويات معنوية (5%) كالتالي:

جدول (١٤) - تحديد المؤهلات المهنية المسببة للاختلاف في المحدور الخامس.

الدالة	الاحتمال	Z	Mann-Whitney (U)	التأهل المهني (١)	التأهل المهني (٢)
لا يوجد	٠,٠١٨	٢,٣٦	٩٨٨,٥	زمالة سعودية	زمالة سعودية
لا يوجد	٠,٠٠٠	٤,٤٥	٢٢٤,٠	زمالة أمريكية	زمالة أمريكية
لا يوجد	٠,٢٠٧	١,٢٦	١٦٥,٠	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٠٦٠	١,٨٨	٤٢١,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,٠٠٠	٣,٨٠	٣٠,٠	زمالة أمريكية	زمالة أمريكية
لا يوجد	٠,٠٧١	١,٨٩	٢٩,٠	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٠١٧	٢,٣٨	٥٢,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,١١٣	١,٥٩	١٩,٥	زمالة بريطانية	زمالة بريطانية
لا يوجد	٠,٠١٧	٢,٤٠	٢٧,٠	أخرى	أخرى
لا يوجد	٠,٦٦٧	٠,٤٣	١٧,٠	أخرى	أخرى

وتشير النتائج الظاهرة بالجدول (١٤) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة السعودية فيما يتعلق بالتضام السعودي لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين غير المؤهلين تأهيلاً مهنيًا، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة الأمريكية فيما يتعلق بالتضام السعودي لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على الزمالة الأمريكية فيما يتعلق بالتضام السعودي لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة السعودية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بالتضام السعودي لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين آراء المراجعين الحاصلين على الزمالة الأمريكية، وبين الأطراف ذات العلاقة الحاصلين على مؤهلات أخرى فيما يتعلق بالتضام السعودي لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- مدي المعرفة بمرکزات تنظيم المهنة

اختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى مدي المعرفة بمرکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (5%)، كالتالي:

- وفي ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات طرفي العينة، تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (١٥) كما يلي:
- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٦١) أكثر من (5%) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدي معرفة المقيمين بمرکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.
 - اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٥٩) أكثر من (5%) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هناك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدي معرفة المقيمين بمرکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

جدول (١٥) - تحديد المعرفة بمرکزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

المحدور	مدي المعرفة	ن	مجموع الرتب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	الدالة
١. محدودة الاثر	معرفة معنوية	٢	١٢٣,٥	٩,٠	٠,٠٦١	غير دل
بالمعايير وقواعد الشوك وغيرها من الأنظمة المهنية	معرفة محدودة	٢٣	١٨٩,٠٧			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٥,٥١			
	معرفة جيدة	٦٤	٥٢٥٧,٠			
	معرفة تامة	٦٤	٦٢٤,٨			
٢. استمرار وتلقي المشاهدة للحقائق	معرفة معنوية	٢	١٤٧	٩,١	٠,٠٥٩	غير دل
تأجيل المراجعة من المكتب	معرفة محدودة	٢٣	١٦٦,٨			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٤٠,٢٤			
	معرفة جيدة	٦٤	٥٢٨,٠٨			
	معرفة تامة	٦٤	٦٧٨,٧٢			
٣. احتكاك تقديم الخدمات المهنية	معرفة معنوية	٢	٥٧	٨,٢	٠,٠٨٥	غير دل
بواسطة عند محدود من المكتب	معرفة محدودة	٢٣	١٥٨٧,٤٦			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٨٧,٠			
	معرفة جيدة	٦٤	٦١٨٠,٦			
	معرفة تامة	٦٤	٥٨٥,٢٤			
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	معرفة معنوية	٢	١٥٥	٦,٥	٠,١٢٣	غير دل
	معرفة محدودة	٢٣	١٥٩٥,٥			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٠٠,٤٨			
	معرفة جيدة	٦٤	٦٤٢٢,١٦			
	معرفة تامة	٦٤	٥٨٦,٣٣			
٥. تضام السعودية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية	معرفة معنوية	٢	٤٧,٥	٦,٤	٠,١٧٢	غير دل
	معرفة محدودة	٢٣	١٨٧٧,١١			
	معرفة متوسطة	٢٧	٢٢٨٣,٢			
	معرفة جيدة	٦٤	٥٤٦٦,٦٤			
	معرفة تامة	٦٤	٦٤١٩,٦٤			

جدول (١٦). تحديد مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة.

المحور	مدى المعرفة	ن	مجموع الترتيب	Kruskal-Wallis (H)	الاحتمال	الدلالة
١. محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	معرفة محدودة	٩	٥١٩,٤٨	١٧,٣	٠,٠٠٠	دل
	معرفة متوسطة	٤٣	٣٠٩٣,٨٥			
	معرفة جيدة	٧٢	٦٧٧٢,٢٢			
	معرفة تامة	٤٦	٥١٨٠,٨٨			
	معرفة محدودة	٩	٤٤٥	١١,٧	٠,٠٢٠	دل
٢. استمرار وتغني طائفة انخفاض أتعاب المراجعة	معرفة محدودة	١٠	٦٥٢			
	معرفة متوسطة	٤٣	٣٥٠٨,٣٧			
	معرفة جيدة	٧٢	٦٨٢٤,٣٢			
	معرفة تامة	٤٦	٤٨٠٧,٩٢			
	معرفة محدودة	٩	٥٦٥,٠٢	١٠,١	٠,٠٣٨	دل
٣. اختصار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب	معرفة محدودة	١٠	٥١٤,٥			
	معرفة متوسطة	٤٣	٣٨١٦,٦٨			
	معرفة جيدة	٧٢	٦٥٥٩,٢			
	معرفة تامة	٤٦	٤٧٨٧,٦٨			
	معرفة محدودة	٩	٦٣٨,٩٦٦	٢١,٥	٠,٠٠٠	دل
٤. وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	معرفة محدودة	١٠	٧٧٢			
	معرفة متوسطة	٤٣	٣٨٥٠,٦٥			
	معرفة جيدة	٧٢	٦٠٨٨,٣٣			
	معرفة تامة	٤٦	٥٦٦,٥٤			
	معرفة محدودة	٩	٦٠٣,٥٤	١٠,٧	٠,٠٣١	دل
٥. التضخم السعوي للاعتمادات من منظمة التجارة العالمية	معرفة محدودة	١٠	٧٧٧			
	معرفة متوسطة	٤٣	٣٨١٦,٦٨			
	معرفة جيدة	٧٢	٦٣٨٤,١٦			
	معرفة تامة	٤٦	٥٠٨٩,٩			

٢- اختبار الفرض الثاني: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٢٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم وبالتالي يقبل الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٨٥) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هنالك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمرتكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٦٣) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هنالك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمرتكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,١٧٢) أكبر من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه ليس هنالك فروق معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المحاسبين بمرتكرات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات.

٦-٣ مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة
لاختبار ما إذا كان هناك فرق بين المراجعين والأطراف ذات العلاقة يعزى إلى مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات، تم إجراء اختبار (Kruskal-Wallis) عند مستوى معنوية (٥٪):

وفي ضوء نتائج تحليل الفتيان في استجابات طرفي العينة تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة في الجدول (١٦) كما يلي:

١- اختبار الفرض الأول: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٢) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي يقبل الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

٣- اختبار الفرض الثالث: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٣٨) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي يقبل الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

٤- اختبار الفرض الرابع: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٠٠) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي يقبل الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

٥- اختبار الفرض الخامس: بلغت قيمة الاحتمال (٠,٠٣١) أقل من (٥٪) مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي يقبل الفرض البديل والذي يقضي بوجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين والأطراف ذات العلاقة حول مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات.

يتضح أن هناك فروقاً معنوية ذات دلالة إحصائية تعزى إلى مدى معرفة المشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات حول جميع المحاور. وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد مدى المعرفة بالمشاكل المنسوبة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور محدودية الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (١٧). تحديد مدى المعرفة بالمشاكل المنسوبة في وجود اختلاف في المحور الأول.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الاحتمال	الدلالة
معرفة محدودة	معرفة محدودة	٣٤٠	٠,٩٠	٠,٣٦١	غير دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١١٣,٥	١,٩٦	٠,٠٥٠	دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	١٧٦,٥	٢,٢٢	٠,٠٢٦	دل
معرفة محدودة	معرفة تامة	٩٨,٥	٢,٤٩	٠,٠١٣	دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	٢٠٩,٥	٠,١٤	٠,٨٩١	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٢٩٦,٥	٠,٩١	٠,٣٦٣	غير دل
معرفة محدودة	معرفة تامة	١٥٧,٥	١,٥٧	٠,١١٧	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١١٦,٥	٢,٥٦	٠,٠١٠	دل
معرفة متوسطة	معرفة تامة	٦١١,٥	٣,١١	٠,٠٠٢	دل
معرفة جيدة	معرفة تامة	١٢٥٩,٥	٢,١٩	٠,٠٢٨	دل

وتشير نتائج الجدول (١٧) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

جدول (١٨). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف في المحور الثاني.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الأحتمال	الدلالة
معرفة محدودة	معرفة محدودة	٤٤٠	٠٠٩	٠٠٣١	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة متوسطة	١١٣٠	١٩٦	٠٠٥٠	دل
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١٧٩٠	٢١٩	٠٠٢٩	دل
معرفة متوسطة	معرفة نائمة	١١١٠	٢١٢	٠٠٣٤	دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١٥٩٠	١٦٧	٠٠٢٦	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٢٥٢٠	١٥٤	٠٠٢٤	غير دل
معرفة محدودة	معرفة نائمة	١٣٩٠	١٩٤	٠٠٥٢	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١٦٣٠	١٦٢	٠٠٦٥	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة نائمة	١٧٩٠	١٩٧	٠٠٤٩	غير دل
معرفة جيدة	معرفة نائمة	١٢٣٠	١٢٣	٠٠٢٩	غير دل

وتشير نتائج الجدول (١٨) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار وتكثي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار وتكثي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

٣- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة النائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

٤- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

٥- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة النائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

٦- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة النائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بمحدودية الالتزام بالمعايير، وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية.

كما تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور استمرار وتكثي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

٢- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة النائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب.

كما تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (٢٠). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف في المحور الرابع.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الأحتمال	الدلالة
معرفة محدودة	معرفة محدودة	١٤٠	٢٠٥	٠٠١١	دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	٥٥٠	٣٢٦	٠٠٠١	دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	١٥٢٠	٣٦١	٠٠٠٩	دل
معرفة متوسطة	معرفة نائمة	٥٣٠	٣٥١	٠٠٠٠	دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١٧٦٠	٣٨٩	٠٠٣٣	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٢٣٠	٣٢٦	٠٠٠٩	غير دل
معرفة محدودة	معرفة نائمة	١٣٥٠	٣٢٦	٠٠٠٢	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١٤٠٠	٣٠٦	٠٠٤٠	دل
معرفة متوسطة	معرفة نائمة	١٤٠٠	٣٠٦	٠٠٤٠	غير دل
معرفة جيدة	معرفة نائمة	١٠٥٠	٣٠٦	٠٠٠٢	دل

وتشير نتائج الجدول (٢٠) إلى ما يلي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

٣- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة النائمة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باستمرار وتكثي ظاهرة انخفاض أتعاب المهنة.

وبالمثل، تم إجراء مجموعة من اختبارات Mann-Whitney (U) لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف معنوي بالنسبة لمحور احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب عند مستويات معنوية (٥٪) كالتالي:

جدول (١٩). تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المنسببة في وجود اختلاف في المحور الثالث.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الأحتمال	الدلالة
معرفة محدودة	معرفة محدودة	٤٤٠	٢٠١	٠٠٣٥	غير دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١٣٦٠	١٣٨	٠٠١٦	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٢١٢٠	١٦٩	٠٠٠٩	غير دل
معرفة محدودة	معرفة نائمة	١٢٩٠	١٧٨	٠٠٧٥	غير دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	١٢٥٠	١٨٢	٠٠٦٨	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	١٩٨٠	٢٣١	٠٠٢١	دل
معرفة محدودة	معرفة نائمة	١١٦٠	٢٢٣	٠٠٢٦	دل
معرفة محدودة	معرفة نائمة	١٥١٨٠	١٧	٠٠٨٢	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة نائمة	٨٧٠	١٥٠	٠٠٢٤	غير دل
معرفة جيدة	معرفة نائمة	١٣٩٠	١٤٤	٠٠١٩	غير دل

وتشير نتائج الجدول (١٩) إلى التالي:

١- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق باحتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب.

وبالنسبة لمحور تضام السعدية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، تم إجراء مجموعة من الاختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتشعبة في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (5%) كالتالي:

جدول (٢١) تحديد مدى المعرفة بالمشكلات المتشعبة في وجود اختلاف في المحور الخامس.

مدى المعرفة (١)	مدى المعرفة (٢)	Mann-Whitney (U)	Z	الأختلال	الدلالة
معرفة معنوية	معرفة محدودة	٣٧,٠	٠,٦٦	٠,٥١١	غير دل
معرفة معنوية	معرفة متوسطة	١٥٩,٠	٠,٨٤	٠,٤٠٣	غير دل
معرفة معنوية	معرفة جيدة	٢٦١,٥	٠,٩٤	٠,٢٤٦	غير دل
معرفة معنوية	معرفة تامة	١٠١,٠	٢,٤٢	٠,٠١٥	دل
معرفة محدودة	معرفة متوسطة	٢١٣,٠	٠,٠٥	٠,٩٦٤	غير دل
معرفة محدودة	معرفة جيدة	٣٣١,٥	٠,٣٦	٠,٧١٧	غير دل
معرفة محدودة	معرفة تامة	١٤١,٥	١,٩٠	٠,٠٥٧	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة جيدة	١٤٧٧,٠	٠,٤١	٠,٦٨١	غير دل
معرفة متوسطة	معرفة تامة	٦٤٧,٥	٢,٨١	٠,٠٠٥	دل
معرفة جيدة	معرفة تامة	١٢٦٥,٠	٢,١٦	٠,٠٣١	دل

وتشير نتائج الجدول (٢١) إلى ما يلي:

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بانضمام السعدية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بانضمام السعدية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية.

- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المعنوية بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المحدودة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة المتوسطة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- وجود فروق معنوية ذات دلالة إحصائية بين إجابات المراجعين ذوي المعرفة الجيدة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات وبين الأطراف ذات العلاقة، ذوي المعرفة التامة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات فيما يتعلق بوجود هيئات مهنية خليجية وعربية.

- الاتفاق الأطراف محل الدراسة على معرفتهم الجيدة بمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية من معايير مهنية، قواعد سلوك وأداب المهنة، اختبارات الزمالة المهنية، وبرامج التعليم المهني المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليقات والتعليمات المهنية للممارسي المهنة وللمجتمع بصفة عامة.
- لا توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى نوع العمل حول جميع المحاور فيما عدا محور وجود هيئات مهنية خليجية وعربية.
- لا توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى عدد سنوات الخبرة حول جميع المحاور فيما عدا محور استمرار وتشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد فئات سنوات الخبرة السببية في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (5%).
- لا توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى التأهيل الأكاديمي حول جميع المحاور، فيما عدا محوري وجود هيئات مهنية خليجية وعربية وانضمام السعدية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد الفئات السببية في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (5%).
- لا توجد فروق معنوية بين آراء المجيبين تعزى إلى التأهيل المهني حول جميع المحاور، فيما عدا محوري وجود هيئات مهنية خليجية وعربية وانضمام السعدية لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وقد تم إجراء مجموعة من اختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد الفئات السببية في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (5%).

٤-١-٤ الخلاصة

قدم هذا البحث تقييماً لمرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، والتي تشمل المعايير المهنية، وقواعد السلوك المهني، واختبارات الزمالة المهنية، وبرنامج التعليم المهني المستمر، وبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وقنوات الاتصال التي تكفل إيصال الأنظمة والتعليقات المهنية للممارسي المهنة وللمجتمع بصفة عامة، من خلال قياس مدى فاعلية مثل هذه المرتكزات في التعامل مع المشاكل والتحديات التي تواجهها المهنة في السعودية والحد من أثارها السلبية. وقد تم توظيف النظرية الإيجابية التي تعتمد على التفسير والتنبيؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الأدبيات السابقة والواقع، بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة، واستناداً لمتعضيات هذه النظرية تم صياغة فرضيات البحث كأساس للدراسة الميدانية، والتي تم إجراؤها باستخدام أسلوب الاستبيان مع توظيف عدد مختار من العوامل في اختبار كل فرضية من الفرضيات محل البحث. واعتمد الباحثان في تحديد هذه العوامل على الأدبيات التي تناولت مرتكزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات وما تواجهها المهنة في السعودية من مشاكل وتحديات معاصرة.

٤-٢ نتائج الدراسة الميدانية

تشير نتائج الدراسة الميدانية إلى ما يلي:

٤-٣ التوصيات

- على ضوء ما أفرزته الدراسة الميدانية من نتائج، يقدم الباحثان التوصيات التالية:
- ١- ضرورة زيادة نسبة مشاركة الأكاديميين في رسم السياسات وسن الأنظمة والقوانين التي تمس مهنة المحاسبة والمراجعة، من خلال زيادة عدد المقاعد المخصصة للأكاديميين في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ولجانها التخصصية، ليس فقط لما لديهم من معرفة، وإنما أيضاً لتكونهم غير ممارسين وبالتالي أكثر موضوعية وأبعد عن التحيز.
 - ٢- العمل على تأمين أتعاب المراجع بحيث تتناسب مع الجهد المهني المبذول، وبالتالي إمكانية الوصول للجودة المطلوبة، من خلال وضع قواعد استرشادية عامة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، يمكن الأخذ بها من قبل لجان المراجعة أو مجالس الإدارات أو المالك في المنشآت في تحديد الأتعاب المدفوعة للمراجعين.
 - ٣- اعتماد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التعديلات اللازمة في خطتها الاستراتيجية، حتى تتمكن السعودية من الانضمام لاتفاقيات منظمة لتجارة عالمية، وبالأخص إعادة صياغة المادة الثانية من النظام، والمتعلقة بشرط السعودة للقد في سجل المحاسبين القانونيين، ومراجعة شرط التفرغ لمزاولة المهنة.
- ختاماً، يود الباحثان إلقاء الضوء على المناطق البحثية المطلوب سددها وإثرائها بالدراسات والبحوث:
- ١- التأهيل العلمي والمهني وتأثيره على جودة الأداء المهني.
 - ٢- احتياجات مستخدمي خدمات المراجعة مقابل اتجاهات المهنة وقدرتها على مقابلة تلك الاحتياجات.
 - ٣- أثر احتكار الخدمات المهنية من قبل المكاتب الكبرى في السعودية.
 - ٤- تقييم فاعلية اختبارات الزمالة السعودية.

- ٦- لا توجد فروق معنوية بين آراء المحاسبين تعزى إلى مدى المعرفة بمركزات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات حول جميع المحاور.
 - ٧- توجد فروق معنوية بين آراء المحاسبين تعزى إلى مدى المعرفة بالمشاكل والتحديات التي تواجهها مهنة مراجعة الحسابات والتي تشمل:
 - محدودية التزام ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في السعودية بمتطلبات المعايير، وقواعد السلوك، وبرامج التعليم المستمر، وبرامج مراقبة جودة الأداء المهني وغيرها من الأنظمة، والتعليمات المهنية على الرغم من توافر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.
 - استمرار وتفاقم ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية التي تقاضاها المكاتب المهنية عن صلبات المراجعة، على الرغم من توافر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.
 - احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية، على الرغم من توافر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.
 - وجود هيئات مهنية خليجية وعربية على الرغم من توافر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.
 - انضمام السعودية لاتفاقيات منظمة لتجارة عالمية، على الرغم من توافر مركزات تنظيم المهنة في السعودية.
- وقد تم إجراء مجموعة من الاختبارات (U) Mann-Whitney لتحديد الفئات السببية في وجود اختلاف معنوي عند مستويات معنوية (٥٪)، مثل هذا الاختلاف يؤكد على وجود اختلاف في درجة وعي المجتمع السعودي بشكل عام بمدى تأثير هذه المشاكل، والتحديات على مستقبل مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

أبو غزالة، طلال (١٩٩١م) "أسس تطوير مهنة المراجعة في السعودية" مجلة المحاسب القانوني العربي، العدد ٦٩، (يناير).

أخبار هيئة المحاسبين، (١٤٢٠هـ) الرياض: الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٢٣، (نوف).

توفيق، محمد شريف (١٤٠٨هـ) "رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، العدد ٥٥، الرياض: معهد الإدارة العامة، محرم ١٤٠٨هـ.

توفيق، محمد شريف، وعبدالفتاح، محمود حسن (٢٠٠٤م) "نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبية المالية العربية والإسلام بها: حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجي: دراسة تولى اختيارية مقارنة" المؤتمر الرابع لتوفيق بيئات منظمات الأعمال أداء التكامل العربي في مواجهة تحديات العولمة، الإسكندرية: جامعة الإسكندرية، كلية التجارة، (يناير).

توفيق، محمد شريف، وقفاوس، حمدي محمود (١٤١٢هـ) "تجاسة اختبارية لاستخدام المنحل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، العدد ٧٢، الرياض: معهد الإدارة العامة.

الصمود، تركي راجح، وإبراهيم، محمد زيدان (١٤١٧هـ) "الشكليات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت: دراسة ميدانية" مجلة الإدارة العامة، العدد ٣٩، العدد ٤، الرياض: معهد الإدارة العامة، (نوف).

الصمود، تركي، وقفايش، محمود، ورمضان، صليل (١٩٩٨م) "المصاعب التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن" مجلة مؤنة البحوث والدراسات، العدد ٧، العدد ٤، الأردن: جامعة مؤنة.

الحديد، عبدالرحمن 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، العدد ٧، العدد ١، الرياض: جامعة الملك سعود.

الحديد، عبدالرحمن إبراهيم (١٤١٩هـ) "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية" مجلة الإدارة العامة، العدد ٥٩، الرياض: معهد الإدارة العامة، (محرم).

ذئيبات، علي (٢٠٠٤م) "دراسة تحليلية لمدى لسمج وأجبات ومسؤوليات مدققي الحسابات في القوانين الأردنية مع معايير التفتيش الدولية" مجلة دراسات، العدد ٣١، العدد ١، ص: ٢٣-٤٩.

الراشد، عبدالعزيز راشد (١٤٠٣هـ) "أساليب تطوير معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية" الندوة الثانية لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، الرياض، جمعية المحاسبة السعودية.

الراشد، وائل إبراهيم (١٤٢٣هـ) "مشاكل مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد ٧، العدد ٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

السديري، فهد سلطان، والعنزي، حسام عبدالرحمن (١٤٢٦هـ) "كجسوة التوقعات المرتبطة بطبيعة عمل ممارسي مهنة مراجعة الحسابات ومسؤولياتهم في المملكة العربية السعودية" مؤتمر اقتصاد المعرفة والتنمية الاقتصادية، عمان: جامعة الزيتونة الأردنية الخاصة، ١٦-١٨ ربيع الأول ١٤٢٦هـ/٢٥-٢٧ إبريل ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان، والعنزي، حسام عبدالرحمن (١٤٢٦هـ) "كجسوة التوقعات المرتبطة بمقومات الوفاء بمتطلبات الأطراف المستفيدة وتأثر تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية بالتحديات المعاصرة" المؤتمر العلمي السنوي الرابع حول الريادة والإبداع: استراتيجيات الأصيل قسي مواجهة تحديات العولمة، عمان: جامعة فيلادلفيا، ٥-٦ صفر ١٤٢٦هـ/١٥-١٦ مارس ٢٠٠٥م.

السديري، فهد سلطان، والعنزي، حسام عبدالرحمن (١٤٢٥هـ) "رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، العدد ١٨، العدد ٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

السعيدة، منصور إبراهيم (١٩٩٦م) "التصديقات التي تواجه شاطئي الوظائف المحاسبية في محافظات الجنوب في الأردن" مجلة مؤنة البحوث والدراسات، العدد ١١، العدد ٤، الأردن: جامعة مؤنة.

السلطان، عبدالرحمن محمد (١٩٤١هـ) "تعودة سوق العمل في المملكة العربية السعودية: الأبعاد والمعوقات والطول المقترحة" مجلة الإدارة العامة، المجلد ٣٨، العدد ٣، الرياض، معهد الإدارة العامة، (أرجب).

الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٧هـ) "تخفيض مستوى أتعاب المراجعة وإثارة على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد ١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

الشمسي، مصطفى أحمد (٢٠٠٢م) "دراسة تحليلية لتقديرات لمعايير المراجعة الدولية لبيان مدى إمكانية تطبيقها على المستوى المحلي" المجلة العربية للتسويق الإدارية، المجلد ٩، العدد ١، الكويت: جامعة الكويت، (يناير).

الشمري، عبد حامد معيوف (١٤١٤هـ) "معايير المراجعة الدولية ومدى إمكانية استخدامها في تنظيم الممارسة المهنية بالمملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية مقارنة"، الرياض: الإدارة العامة للبحوث في معهد الإدارة العامة.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٧هـ) "من حساب المحاسب القانوني، جدة: مطبع السروات.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٥هـ) "تخفيض مستوى أتعاب المراجعة وإثارة على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، العدد ١٦٤، القاهرة: جامعة القاهرة، كلية التجارة، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٥هـ) "توطيق (سعودة) مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" الملتقى العلمي الأول، الباحة: الكلية التقنية، ١٤-١٦ ربيع الأول ١٤٢٥هـ/٣-٥ مايو ٢٠٠٤م.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٥هـ) "أثر الالتزام بمعايير المراجعة المحاسبية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٨، العدد ١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز: الشؤون تطوير المحاسبة حول الإصلاح المحاسبي والتنافسية وتدورها في دعم الرقابة والمشاركة في الشركات السعودية، قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٥-١٢ أكتوبر ٢٠٠٣م.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٤هـ) "مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطبع السروات.

العنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٤هـ) "توسيع نطاق الخدمات المهنية وإثارة على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٧، العدد ٢، ص: ١١٥-١٥١، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

العنقري، سلمى علي، والعنقري، حسام عبدالرحمن (١٤٢٦هـ) "أثر تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية" مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ١٩، العدد ٢، جدة: جامعة الملك عبدالعزيز.

غريبية، سالم محمد (١٩٨٩م) "معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني في الجماهيرية" مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد ١، العدد ١، بنغازي: الهيئة القومية للبحث العلمي، (أغسطس).

فهد، أحمد محمد عبد الرؤوف (٢٠٠٠م) "معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية" مجلة أفاق جديدة، العدد ٢، السنة الرابعة، المنوفية: كلية التجارة، جامعة المنوفية، (أبريل).

محمد، منير، ونور، عبدالناصر (٢٠٠٤م) "تأثير الخبرة الشخصية على المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات القانونيين في الأردن" مجلة دراسات، المجلد ٣١، العدد ١.

المطيري، عبيد سعد، والعنقري، حسام بن عبد الرحمن (١٤٢٣هـ) "التور الاستقلالي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية" مجلة الإدارة المحاسبية، المجلد ٤٢، العدد ٣، ص: ٤٩٧-٣٥١، الرياض: معهد الإدارة العامة.

المطيري، عبيد سعد، ومولوي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م) "التصامح البحثية المعاصرة (التفسيرية والنقدية) وعلاقتها عن البحوث العربية في المحاسبة" مجلة المحاسبة للمحاسبة، العدد ٥، العدد ١، ص: ٣٧-١، البحرين: جامعة البحرين.

الوابل، وإبل علي (١٤١٠هـ) "أسلوب بناء المعايير المحاسبية: التجربة السعودية" مجلة جامعة الملك سعود: العلوم الإدارية، المجلد ٢، العدد ٢، الرياض: جامعة الملك سعود.

الوابل، وإبل علي (١٤١٠هـ) "معايير المحاسبة السعودية: دراسة ميدانية لتدريب أولوية إصدار المعايير" مجلة الإدارة العامة، العدد ٦٦، الرياض: معهد الإدارة العامة، (شوال).

الوابل، وإبل علي، وجمعة، إسماعيل إبراهيم (١٤١٧هـ) "أثر التحسين المحاسبي في الجامعات السعودية: دراسة مقارنة" مجلة المحاسبة، العدد ١٢، الرياض: الجمعية السعودية للمحاسبة، (شوال).

The Effectiveness of Major Regulatory Pillars upon which the Auditing Profession in the Kingdom of Saudi Arabia is Based: An Empirical Study

Reem Omar M. Al-Amro and Hussam A. Al-Angari
Department of Accounting, Faculty of Economics and Administration
King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia

Abstract. This research aims at evaluating major regulatory pillars upon which the auditing profession in the Kingdom of Saudi Arabia is based (including professional standards, ethical codes of professional conduct, fellowship examinations, continuous professional education programs, quality review programs, and communication channels that assure the delivery of rules and regulations to auditors and society in general) through measuring the effectiveness of such regulatory pillars in dealing and coping with the difficulties and challenges facing the Saudi auditing profession's environment and restricting its negative effects. To achieve that, a positive methodological approach has been implemented. This approach is based on exploring, explaining, and predicting certain phenomenon through reviewing previous literature as well as understanding the current status in order to reach a number of definitions and to identify all sorts of factors related to this phenomenon. Based on ideas drawn from such a methodological approach, the research hypotheses, upon which the empirical research provided by this paper is based, have been identified. These have been examined using questionnaires through which a number of factors for each hypothesis have been used. Selecting and determining these factors were facilitated by issues taken from previous literature that dealt with auditing regulatory pillars and with the contemporary difficulties and challenges facing the Saudi auditing environment. The findings of this research suggest that a consensus does not seem to exist between auditors on the one hand and related parties on the other hand on their knowledge of difficulties and challenges facing the Saudi auditing environment. The significance of some aspects related to the factors explored in the empirical research (including the limitation of compliance with professional standards, ethics and other rules and regulations by auditors, the pervasiveness and spread of existing "low-baling" concept (i.e. low level audit fees) within the Saudi audit environment, the monopoly over professional services by a limited number of professional firms, the existence of regional professional bodies, and the affiliation to the World Trade Organization by Saudi Arabia. Moreover, there are differences in the responses of parties under research regarding other aspects related to the same factors, even though, these parties agreed on their knowledge of major regulatory pillars upon which the auditing profession in Saudi Arabia. The paper is concluded by providing some recommendations, such as participation of academics in correcting the laws of accounting and auditing, assuring the existence of fair balance between fees and effort in all audit assignments, and the consideration that should be placed by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) on various required changes on its strategic plan that would enable Saudi Arabia to achieve the requirements of the World Trade Organization. The researchers also recommended some future research topics.

كلمات: المراجع الإنجليزية

Abdeen, A.M. and Yavas, H. (1985) "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia", *International Journal of Accounting*, 20(2): 155-73.

Al-Angari, H. and Sherrer, M. (2002) "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*, 14(2): 21-36, *The 21st Annual Congress*, (Athens, April 2001).

Baker, C.R. (1993) "Self-Regulation in the Public Accounting Profession; the Structural Response of the large Public Accounting Firm to a Changing Environment", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 6(2): 68-80.

Hendrickson, H. (2001) "Some Comments on the Impact of the Economic Power Exercised by the AICPA and the Major Accounting Firm", *Critical Perspectives on Accounting*, 12(2): 159-166.

Miller, P. (1990) "On the Interrelationships between Accounting and the State", *Accounting Organizations and Society*, 15(4): 315-338.

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*, 23(5/6): 589-607.

Sikka, P. (1997) "Regulating the Auditing Profession", Chapter 7, pp: 129-145, 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*, 26(2): 97-125.

Willmott, H. (1999) "Organizing the Profession: a Theoretical & Historical Examination of the Development of Major Accountancy Bodies in the UK", *Accounting, Organizations and Society*, 11(6): 88-112.