

رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة السعودية: دراسة ميدانية

فهد بن سلطان السديري و حسام بن عبدالمحسن العنقري

معيدة أستاذ مشارك

قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(قدم للنشر في ١٨/٤/١٤٢٤هـ وقبل للنشر في ٧/٨/١٤٢٥هـ)

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى رصد ملامح فجوة التوقعات (Expectation Gap) الموجودة بين مراجع الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. ولتحقيق ذلك 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 والمستقلة لهذه الظاهرة. واستناداً إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حدد الباحثان عدداً من الفروض تمهيداً لاختبارها. وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس والمحددات الخاصة بكل فرضية. اختيار هذه المحددات والمقاييس تم من خلال الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات، بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم. وتشير

نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمدراء الماليون). فعلى الرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة في جوانب شملت طبيعة عمل المراجع ومسئوليته وتوقعات المجتمع حول مقومات نجاح المراجع والتحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة، إلا أن نتائج البحث تشير أيضاً إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. وفي ختام البحث يؤكد الباحثان على ضرورة دراسة فجوة التوقعات باستخدام أطر نظرية مختلفة للتمكن من تحديد نطاق الفجوة وأسبابها من جوانب متعددة. كما يؤكد الباحثان على أهمية زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة والمعايير المهنية ومتابعتها لتقريب ما هو كائن في الواقع العملي لما يجب أن يكون، إضافة لأهمية زيادة توعية المجتمع بدور وطبيعة ومسئوليات المراجع والاهتمام بموضوع التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة سواء في الوقت الحالي أو مستقبلاً.

١. الإطار المنهجي للبحث

١,١ مقدمة

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين محاولات عديدة لفهم وتحديد نطاق وأسباب الفجوة الموجودة (Expectation Gap) بين مراجع الحسابات من ناحية والأطراف المستفيدة من خدماته من ناحية أخرى فيما يتعلق بالتوقعات المرتبطة بأهداف عملية المراجعة وطبيعة عمل ودور ومسئوليات المراجع في تنفيذها وأهمية ما تقدمه مثل هذه العملية للأطراف المستفيدة، ومن ثم إيجاد الحلول المناسبة لمثل تلك المعضلة. والواضح أن معظم الدراسات والبحوث في هذا المجال اتفقت على عدم إمكانية الجزم بشكل قاطع حول اشتراط فهم جميع مستخدمي تقرير المراجع على اختلاف خلفياتهم الاجتماعية والثقافية لطبيعة المراجعة ودور ونطاق مسؤولية المراجع، فضلاً عن اشتراط إمامهم بأساليب المعالجة المحاسبية لعناصر ومكونات القوائم المالية (Guy and Sullivan, 1988; Benau, et al., 1993; Humphrey et al., 1993; Porter, 1993; Lee, 1994). فعلى الرغم من إدراك

المراجع المرخص له أو المحاسب القانوني بدوره وواجباته وطبيعة عمله ومسئولياته من خلال الأنظمة والمعايير المهنية الملزمة الصادرة من قبل الأجهزة القائمة على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في كل دولة، إلا أنه لا يشترط دائماً إدراك جميع مستخدمي تقرير المراجع بكل ذلك (Liggo, 1974; Hooks, 1991; Humphrey, 1997; Wolf et al., 1999; Best et al., 2001; Dewing et al., 2002).

وبما أن ظاهرة فجوة التوقعات منتشرة في بيئة المراجعة بشكل عام فلا يمكن بطبيعة الحال استثناء بيئة المراجعة في المملكة العربية السعودية منها. فمنذ بداية ظهور المهنة وتطورها ومع صدور معايير المراجعة السعودية بموجب قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٦/٢٨هـ واعتماده بالقرار رقم ٨٥٢ بتاريخ ١٤١٠/١٠/٧هـ بدأت تظهر هذه المشكلة بسبب أن هذه المعايير يغلب عليها الطابع الحكومي كونها صادرة من جهة حكومية وليست من جهة مهنية متخصصة، فقد كانت موجهة بشكل رئيس لممارسي المهنة وليس للمستفيدين منها (السقاء، ١٤١٨هـ).

إضافة إلى أن معايير المراجعة السعودية احتوت على درجات مختلفة من الإلزام بالنسبة للإجراءات، فبعض الإجراءات يعتمد على التقدير الشخصي للممارس وبعضها إلزامي وبالتالي حدث تباين بين أداء المراجعين (Hudaib and Haniffa, 2002). إضافة إلى أن الوضع السائد في ذلك الوقت لم يكن يواكب التزايد السريع في مكاتب المراجعة والنمو الاقتصادي الكبير الذي شهدته المملكة العربية السعودية. فعدم وجود جهاز تنظيمي مختص يكفل وجود معايير وقواعد سلوك مهنية شاملة وبرامج رقابية تكفل جودة الأداء المهني، أدى إلى تعدد الأساليب والممارسات المهنية من جانب المراجعين وبالتالي صعوبة فهم ومقارنة تلك الأساليب والممارسات من قبل المستفيدين من عملية المراجعة، مما اضطر وزارة التجارة إلى دراسة الوضع السائد دراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المراجعة والمحاسبة في المملكة العربية السعودية وانتهت إلى صدور المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ

١٣/٥/١٤١٢هـ (١٩٩١م) والذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بالمهنة وإجراء كل ما يلزم لتطويرها، وذلك عن طريق مراجعة وتطوير وإصدار معايير المراجعة ومعايير المحاسبة، وقواعد السلوك المهني، وإيجاد نظام رقابة يضمن جودة الأداء، وسن برامج للتعليم والتدريب المهني المستمر، وتطوير الفكر المحاسبي في المملكة العربية السعودية بشكل عام (العنقري، ١٤٢٤هـ/أ).

كما أن بيئة مهنة المراجعة في المملكة تتفاعل اليوم مع العديد من التحديات المعاصرة التي تواجهها والتي يجب أن تؤخذ في الاعتبار عند دراسة ظاهرة فجوة التوقعات. ولذا فإن من الضروري التوقف عند واقع مهنة المراجعة وإعادة النظر في إجراءات ومعايير المراجعة والأنظمة المهنية ذات العلاقة، ومن ثم وضع الخطط لها في ضوء المتغيرات الجديدة والضغط العالمية (العنقري، ١٤٢٥هـ/ب). وهذا يتطلب البحث الجاد في مستوى عملية وإجراءات مراجعة الحسابات ومنهجية صناعة معاييرها وربما في أهدافها (العنقري، ١٤٢٥هـ/أ). ولقد جاءت التحديات المعاصرة سواء في تقنية المعلومات أو في متطلبات شروط واتفاقيات منظمة التجارة العالمية أو في قضايا إفلاس الشركات الأمريكية والعالمية لتؤكد على أهمية رسم خطة استراتيجية لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. وقد نادى مجموعة من الباحثين بتقديم تصورات حول مستقبل مهنة المراجعة في السعودية من خلال اكتشاف حقيقة الواقع المهني والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية المشاهدة وغير المشاهدة، وذلك للخروج بآليات وقواعد هيكلية ورؤى جديدة من شأنها أن تسهم في دعم الفكر المحاسبي ورفع كفاءة المهنة السعودية ودعم الانضمام لمنظمة التجارة العالمية (المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ).

١,٢ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى رصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية، من خلال الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى يوجد اختلاف في وجهات النظر بين ممارسو مراجعة الحسابات والأطراف المستفيدة من خدماتهم حول طبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسو المهنة وتوقعات المجتمع المتعلقة بمسئولياتهم ومقومات نجاحهم في الوفاء بتوقعات المجتمع منهم وتأثر ممارسة وتنظيم المهنة بالسعودية بالتحديات المعاصرة التي تواجهها؟

ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك على توظيف نموذج نظري محدد تم تطويره من خلال ربط عدد من البحوث المرتبطة بدراسة ظاهرة فجوة التوقعات. هذا النموذج قائم على توافر مقاييس ملاءمة لرصد ملامح فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في أي بيئة تمارس بها مهنة المراجعة. ونظرًا لأن هذا البحث مقصور على بيئة المهنة في السعودية، فقد تم اختيار هذه المقاييس من عدد من البحوث والدراسات المرتبطة بظاهرة فجوة التوقعات. وقد تم الاستناد في هذا الاختيار إلى فهم متعمق عن الأحداث والظروف والمداولات الاجتماعية والاقتصادية والسياسية التي واكبت ظهور وتطور مهنة المراجعة في السعودية.

ويستمد هذا البحث أهميته من ضرورة توافر دراسات تسهم في تكوين تصور واضح عن واقع مهنة المراجعة في السعودية. فتقييم ممارسة وتنظيم المهنة في السعودية يجب أن يستند إلى أساس علمي يوفر إجابات لعدد من القضايا الهامة المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة، بما في ذلك ملامح فجوة التوقعات. كما يجدر التأكيد على أن ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة ترتبط بجوانب عدة، وحتى يمكن رصد ملامح الفجوة وتحديدها بشكل دقيق فلا بد من توافر دراسات عديدة يتم الاستناد إليها في تشخيص أبعاد هذه الفجوة. وعلية فإن أهمية هذا البحث تتمثل في رصد ملامح فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في السعودية من عدة جوانب تتمثل في طبيعة المهام والأدوار الحالية التي يؤديها ممارسو المهنة، وفي توقعات المجتمع المتعلقة بمسئولياتهم، وفي مقومات وفاء الممارسين بتوقعات

المجتمع، وأخيراً في مدى تأثير تنظيم وممارسة المهنة في السعودية بالتحديات المعاصرة.

١,٣ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

لاقت فجوة التوقعات (Expectation Gap) اهتماماً كبيراً من قبل الباحثين على مدى العقدين الماضيين حيث ظهرت العديد من الأبحاث التي اهتمت بهذه الظاهرة من عدة نواحٍ سواء من حيث التعرف على فجوة التوقعات وإيجاد مفهوم واضح ومحدد لها، أو من حيث دراستها لوضع حلول لها ومحاولة إسقاطها ودراستها من وجهة نظر كل لأطراف المتأثرة بها.

فقد تناولت العديد من الدراسات وجود ظاهرة فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في عدة دول. منها دراسات تحدثت عن وجود فجوة التوقعات في بريطانيا، حيث قام هومفري (Humphrey et al., 1992) بإجراء دراسة اعتمدت على قائمة استقصاء وجهت للمراجعين وأطراف أخرى نتج عنها وجود اختلافات كثيرة في الرأي حول طبيعة المراجعة وعمل المراجع. كما قامت بورتير (Porter, 1993) بإجراء دراسة في نيوزيلندا اعتمدت على قائمة استقصاء وجهت للمجتمع المالي والجمهور العام ونتج عن الدراسة وجود نقص في المعرفة المتعلقة بواجبات المراجع، كما أنها ألفت الضوء على تفاصيل جديدة تتعلق بهيكل ومكونات فجوة توقعات الأداء في المراجعة.

وقد قامت بعض الدراسات بإجراء تحليل مقارنة بين عدة دول لتحديد نطاق الفجوة مثل دراسة بنيو (Benau et al., 1993) والتي أجريت في كل من بريطانيا وأسبانيا، ودراسة لي (Lee, 1994) والتي أجريت في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا عن طريق إجراء تحليل تاريخي مقارنة بين هذه الدول حول نشأة بعض المصطلحات والعبارات التي ساهمت في اتساع فجوة التوقعات في المراجعة لكونها غير محددة ومعرفة بدقة مما يسبب الارتباك لمستخدمي تقرير المراجع مثل عبارة "صدق وعدالة" أو "تظهر بعدل".

وقد اهتمت بعض الدراسات في البحث حول أسباب وجود فجوة التوقعات ومنها دراسة أرينجتون (Arrington *et al.*, 1983) والتي تناولت الجوانب السيكولوجية لفجوة التوقعات وأسبابها عن طريق استخدام نظرية سيكولوجية (Attribution Theory) لتفسير أسباب الاختلاف في آراء المراجعين والملاك حول مخرجات عملية المراجعة، وتوصلت إلى أن وجود الفجوة ناتج عن عدم كفاية الجهود المبذولة من قبل أعضاء المهنة لتضييق نطاق الفجوة. كما أظهرت دراسة كوه و ووه (Koh and Woo, 1998) استجابات كل من الباحثين والعاملين في مجال مهنة المراجعة لوجود فجوة التوقعات كل على حدة، وتوصلت إلى أن أهم أسباب وجود الفجوة يعود إلى ارتفاع التوقعات من المراجع وانخفاض أداء المراجعة بالمقابل. كما ربطت دراسة (Swift *et al.*, 2000) فجوة التوقعات في مراجعة الجودة بثلاثة عوامل رئيسية وهي: مسؤولية المراجعين والتزاماتهم أمام مصالح العامة والجمهور، والوقت الذي يحدد للمراجع لإتمام عمله، ووسائل الاتصال التي يعتمد عليها خلال قيامه بعمله، وأخيرا درجة استقلالية المراجع التي يتمتع بها أمام إدارة المنشأة التي يقوم بمراجعتها.

وقد قام ماكنرو و مارتنس (McEnroe and Martens, 2001) بدراسة مدى اتساع فجوة التوقعات بالتركيز على المستثمرين كمثلين لمستخدمي التقارير المالية، وأجريت الدراسة باستخدام قائمة استقصاء نتج عنها ارتفاع توقعات المستثمرين من المراجعين حيث إنهم يتوقعون من المراجع تقديم ضمان لهم فيما يخص كشف الغش والاحتيال وكشف العمليات غير القانونية كما أنهم يتوقعون من المراجع تقديم تقييم لوضع التنظيم الداخلي والرقابة الداخلية للمنشأة موقع المراجعة أيضا. وبالمثل توصلت دراسة علي (علي، ٢٠٠١) والتي اعتمدت على استخدام قائمة استقصاء وزعت على المحللين الماليين إلى انخفاض المعرفة بواجبات المراجع وعدم الرضا عن أدائه ومطالبته بواجبات إضافية. ومن أسباب وجود الفجوة ما أظهرته دراسة العنقري (Al-Angari, 2003) الذي أجرى تقييم نقدي لمفهوم ومتطلبات الرأي الصادق والعاقل حول القوائم المالية عن طريق توظيف المنظور الاقتصادي

السياسي كأساس نظري لاستعراض الأفكار التي وظفها لتقديم المعالجة النقدية، وقد توصل إلى أن استخدام مصطلحات غير معرفة بدقة مثل مصطلح "رأي صادق وعادل" يساعد على استمرار سلطة المهنيين على مجتمعاتهم، حيث إن مثل هذه المصطلحات تفنقر إلى التعريف المحدد، وبالتالي يسهل ذلك تحديد المعاني والتفسيرات التي تتماشى مع مصالحهم مما يمكنهم من زيادة عواندهم المادية والمعنوية خاصةً أن اختلاف تعريف المصطلحات تبعاً لمصلحة المهنيين يحتم استمرار وزيادة فجوة التوقعات بين المراجعين والأطراف المستفيدة من خدماتهم.

وقد ناقشت العديد من الدراسات الأساليب الممكنة والإجراءات المقترحة إتباعها لتضييق نطاق فجوة التوقعات، ومنها ما اقترح زيادة التوسع في تقرير المراجع (Hatherly et al., 1991; Gay et al., 1998)، ومنها ما توصل إلى ضرورة تحديد واجبات المراجع وتكوين فهم واضح لدى كل من المراجعين والمستفيدين من خدمات المراجعة لدور مهنة المراجعة الذي تقدمه للمجتمع (مصطفى، ١٩٩٣؛ Giacomino، 1994)، بالإضافة إلى أن بعض الدراسات قامت بتقييم ما تم إجراؤه من قبل الهيئات المختصة لحل هذه المشكلة (Epsterin and Geiger, 1994; Sikka et al., 1998;) (Manson and Zaman, 1999; McEnroe, 2002).

وتجدر الإشارة إلى أن هناك ندرة في الدراسات التي تحدثت عن وجود فجوة التوقعات في بيئة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية (السقا، ١٤١٨هـ؛ Hudaib and Haniffa., 2002)، فضلاً عن ندرة الدراسات والبحوث المرتبطة بفهم وتقييم العلاقة بين مكاتب المراجعة والأجهزة القائمة على تنظيم وإدارة المهنة في السعودية (Shinawi and Crum, 1971). وعلى الرغم من أن هذه العلاقة في كثير من الدول تحظى بكثير من اهتمام الباحثين، إلا أن البحث المرتبط ببيئة المراجعة في السعودية كان ولا يزال منصباً على الجوانب الفنية والتقنية المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة، مثل التعليم المحاسبي (Abdeen and Yavas, 1985)، والمعايير المهنية المحلية وأساليب الممارسة (جاد الله، ١٣٩٢هـ؛ أحمد، ١٤٠٤هـ؛ الوابل، ١٤١٠هـ؛ طاحون، ١٤١٨هـ؛ الجبر وعبد المنعم، ١٤٢٠هـ). ويعود ذلك بشكل

مباشر إلى قصر الفترة الزمنية لتوافر مقومات أهمية هذه العلاقة في السعودية (العقري، ١٤٢٤هـ/ب). فالمهنة قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ كانت تمارس في السعودية بقدر واسع من الفوضى، وذلك بسبب عدم وجود آليات رقابية تكفل التزام الممارسين بالأنظمة والتشريعات المهنية وغيرها من التعليمات الصادرة عن الجهة المختصة بوزارة التجارة بصفتها المسؤولة عن تنظيم وإدارة المهنة في السعودية (Al-Angari and Sherer, 2002)، فضلاً عن أن تعدد واختلاف أساليب الممارسات المهنية الناتجة عن هذه الفوضى واكباها قصور واضح في الأنظمة والتشريعات المهنية.

١,٤ منهجية وفرضيات البحث

سوف يتم في هذا البحث توظيف النظرية الإيجابية (Positive Theory) كما تم توضيحها في بحث (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢)، وهي نظرية قائمة على الشرح والتفسير والتنبؤ بظاهرة معينة من خلال مراجعة الدراسات السابقة والواقع بهدف الوصول إلى مجموعة من التعاريف وتحديد المتغيرات التابعة والمستقلة لهذه الظاهرة. وتحقيقاً لأهداف هذا البحث، واستناداً إلى مضمون ومقتضيات النظرية الإيجابية المتبعة، تمت صياغة أربع فرضيات كأساس لتحديد الأمور والقضايا التي سيتم تناولها خلال إجراء الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث. تشمل هذه الفرضيات ما يلي:

١- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول طبيعة المهام الحالية التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات.

٢- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات ممارسي مراجعة الحسابات.

٣- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول مقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة.

٤- لا توجد اختلافات ذات دلالة إحصائية بين آراء الأطراف المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول مدى تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة بالتحديات المعاصرة.

إن طبيعة الإطار النظري المحدد تقتضي اختبار الفرضيات المذكورة، وعلى ذلك فسيتم الاعتماد عند إجراء الدراسة الميدانية - والتي سيتم من خلالها جمع البيانات الملائمة - على استخدام استمارة استبيان تم تصميمها بما يتلاءم مع مضمون الفرضيات المذكورة تمهيداً لاختبارها وتحليل ومناقشة النتائج إحصائياً. وتحقيقاً لأهداف البحث، سيتم تبويب استمارة الاستبيان بشكل يحقق إمكانية اختبار كل فرضية على حدة. وللتأكيد فإن تحديد الفرضيات اعتمد بشكل أساسي على استقراء ومراجعة الأدبيات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات، بالإضافة إلى فهم طبيعة وظروف المحيط المهني بالمملكة العربية السعودية. واستناداً إلى كل ذلك سوف يتم الاعتماد على توظيف عدد من المحددات والمقاييس في التعامل مع كل فرضية كما يلي (انظر الجدول (١) أدناه):

- ١- طبيعة المهام والأدوار الحالية التي يؤديها ممارسو مهنة المراجعة في المملكة (٢٤ مهمة).
- ٢- توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات ممارسي مهنة المراجعة في المملكة (٢٠ مسؤولية).
- ٣- مقومات نجاح ممارسي مهنة المراجعة في المملكة في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة (١٦ مقوماً).
- ٤- مدى تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في المملكة بالتحديات المعاصرة (١٤ تحدياً).

كما سيتم تصميم الاستمارة بشكل يتلاءم مع متطلبات مقياس ليكرت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من: موافق بشدة (٥) إلى موافق (٤) إلى غير متأكد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١). وقد قسمت الاستمارة إلى خمسة أجزاء احتوى الجزء الأول على مجموعة من الأسئلة الديموغرافية التي تحدد الوظيفة وعدد سنوات الخبرة والمؤهل الأكاديمي والمهني، إضافة إلى أربعة أسئلة تحدد بشكل عام مدى معرفة المحيب على الاستبيان بالنقاط التي تعتمد عليها الفروض، وتتبع منها الأقسام المتبقية من الاستمارة وهي كل من المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة المراجعة في السعودية، ومدى معرفته (المحيب) بمسؤوليات ممارسي المهنة، ومقومات نجاح الممارسين بالوفاء بتوقعات المجتمع وأخيراً مدى معرفته بالتحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة.

الجدول (١). المحددات والمقاييس التي سيتم توظيفها في التعامل مع فرضيات البحث.

وصف المهمة/الدور	وصف المسؤولية	وصف المقومات	وصف التحدي
١ الاتصال بالمراجع السابق	الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة	الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة	انضمام المملكة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية
٢ إعداد واعتماد خطاب الارتباط	التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة	الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة	الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن والأنشطة التجارية
٣ الإمام الكافي بشئون المنشأة محل المراجعة ونظمها المحاسبية والرقابية	التأكيد على مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار	الخبرة العملية الطويلة	التطورات في عملية المراجعة في نشاط التجارة الإلكترونية
٤ التأكد من سلامة وفاعلية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة محل المراجعة	التأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بمعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة	الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية	تقلبات الاقتصاد التي تمر بها المملكة

جدول (١) تابع.

وصف المهمة/الدور	وصف المسئولية	وصف المقومات	وصف التحدي
٥ تنفيذ برنامج مراجعة يتضمن نطاق مقبول ومبرر من إجراءات المراجعة الأساسية والتحليلية	التأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بأنظمة الشركات ونظام المنشأة الأساسي	التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني	اعتماد الدولة بشكل أكبر على مساهمة القطاع الخاص في دفع عملية التنمية
٦ اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحرير المتمدد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة	التأكيد على خلو القوائم المالية ومرفقاتها من أي أخطاء أو تحريف	توافر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في التنفيذ	استمرار عدم مواكبة مستوى التعليم والتدريب المحاسبي لمتطلبات الممارسة العملية
٧ الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لتدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة	التأكيد على كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة	توافر ندوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكتب	انتشار المنافسة غير الشريفة بين المكاتب المهنية و تفشي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية
٨ الحصول على خطاب الإفصاح العام المعتمد من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة	التأكيد على سلامة وفاعلية النظم المحاسبية والرقابية المستخدمة لدى المنشأة محل المراجعة	توافر دورات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر	محدودية عدد الممارسين المرخصين
٩ تحديد مدى عدالة ما تعكسه القوائم المالية من آراء حول نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة محل المراجعة	التأكيد على استقلاليته (أي المراجع) عن إدارة المنشأة محل المراجعة	توافر برامج للرقابة النوعية داخل المكتب المهني	وجود هيئات مهنية خليجية وعربية

جدول (١) تابع.

وصف المهمة/الدور	وصف المسؤولية	وصف المقومات	وصف التحدي
١٠ التحقق من مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة التوصل إلى شكوك حول هذه القدرة في تقرير المراجعة	التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقبل المنشأة محل المراجعة	تعزيز استكمال صناعة وتطوير معايير مراجعة لكافة المواضيع الضرورية مع وضع أجندة ملائمة لتحقيق ذلك	احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب
١١ التحقق من التزام المنشأة محل المراجعة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة	التأكيد على وفاء المنشأة محل المراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة	تقنين إصدار الأحكام والتقييمات المهنية	مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات أنظمة سعودة المهنة
١٢ الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة وغيرها من الأنظمة المهنية خلال تنفيذ عملية المراجعة	التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك	وجود دليل مراجعة ملائم وشامل في المكتب المهني	مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المطبق بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
١٣ التحقق من مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل	تدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة بأدلة إثبات كافية ومقبولة من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة	وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة	مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات أنظمة التدريب والتعليم المستمر المفروضة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
١٤ الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى تمكنه من الحصول على كافة المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام عملية المراجعة	التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في التقرير النهائي عنها	وجود مرونة في قياس ومعالجة مدى التزام الممارسين بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	تركيز المكاتب المهنية بشكل أكبر على تقديم الخدمات الاستشارية

جدول (١) تابع.

وصف التحدي	وصف المقومات	وصف المسؤولية	وصف المهمة/الدور
-	-	-	٢٣ التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل
-	-	-	٢٤ التقرير للجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

أما الأجزاء المتبقية من قائمة الاستبيان فتحتوي على مجموعة من المحددات والمقاييس والتي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية على حدة. فالجزء الثاني احتوى على ٢٤ مهمة تمثل طبيعة المهام والأدوار الحالية التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية، والجزء الثالث احتوى على ٢٠ فقرة تمثل توقعات المجتمع المتعلقة بمسؤوليات ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية. أما الجزء الرابع فقد احتوى على ١٦ مقوماً من مقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة من المهنة والمجتمع بصفة عامة، في حين احتوى الجزء الخامس والأخير على ١٤ تحدياً تعكس أهم ما يواجه تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية من تحديات معاصرة. وقد تم تحديد مجتمع البحث بالأطراف التالية:

- ١- ممارسو مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم طرفاً أساسياً في تحديد ملامح فجوة التوقعات خاصة أنهم يمثلون وجهة نظر مقدمي خدمة المراجعة.
- ٢- المدراء الماليون بوصفهم طرفاً أساسياً آخرًا في تحديد ملامح فجوة التوقعات من وجهة نظر معدي القوائم المالية.

٣- المستفيدون من خدمة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم أيضاً طرفاً أساسياً في تحديد ملامح فجوة التوقعات خاصة أنهم يمثلون وجهة نظر المستفيدين من خدمة المراجعة.

عينة البحث تم اختيارها عشوائياً من كل من الفئات الثلاث المذكورة بالفقرة السابقة. فبالنسبة للفئة الأولى (ممارسي المهنة)، تم الاختيار العشوائي من واقع دليل مكاتب المحاسبين القانونيين المرخص لهم في السعودية. أما الفئة الثانية (المدراء الماليين)، فتم تمثيلهم بعينة عشوائية من المدراء الماليين بالشركات المساهمة السعودية، وذلك من واقع دليل الشركات المساهمة السعودية. وبالنسبة للفئة الثالثة (المستفيدين من خدمة مراجعة الحسابات)، فتم تمثيلهم بعينة من المستثمرين الحاليين والمرتبطين كأفراد ومؤسسات تم اختيارها عشوائياً على أن تشمل بعض ملاك ومدؤولي أسهم الشركات المساهمة السعودية، وبعض مديري صناديق الاستثمار والائتمان في البنوك السعودية، ومحللين ماليين، وأكاديميين متخصصين.

أخيراً - وليس آخرًا - فيما يتعلق بأساليب تحليل البيانات التي أفرزتها قائمة الاستبانة المستخدمة، تم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية بما في ذلك:

١- تحليل النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة كل من الأطراف الثلاثة محل البحث.

٢- اختبار تحليل التباين (Kruskal-wallies) لتحديد ما إذا كانت الفروق في النسب والمتوسطات الحسابية لاستجابات أفراد عينة كل من الأطراف الثلاثة محل البحث تعد ذات دلالة إحصائية تثبت أنها فروق حقيقية أم أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.

٣- اختبار (Mann Whitney) وهو أحد الاختبارات غير المعلمية للتعرف على ما إذا كان هناك فروق معنوية بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة وذلك لتفسير نتائج التحليل اللامعلمي للتباين وتحديد أي المقارنات الثنائية هي السبب في وجود اختلاف معنوي.

٢. الدراسة الميدانية

اعتمد الباحثان في إجراء الدراسة الميدانية على قائمة استبيان تم إعدادها لاختبار فرضيات البحث. وقد تم توزيع ٢٠٠ استمارة على المستفيدين، واستلم الباحثان الرد على ١٠٦ استمارة بما نسبته ٥٣٪ من الاستمارات الموزعة على المستفيدين من خدمات مراجعي الحسابات. ويوضح الجدول (٢) توزيع المشاركين بالرد على الاستبيان حسب وظائفهم. كما توضح الجداول من (٣) إلى (٥) عدد سنوات الخبرة ومستويات التأهيل الأكاديمي والمهني لكل من الأطراف الثلاثة من عينة الدراسة.

جدول (٢). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب وظائفهم.

النسبة	العدد	أطراف المحيط المهني
٣٣,١٪	٨٥	مراجع حسابات
٢٥,٧٪	٦٦	مدير مالي
٤١,٢٪	١٠٦	المستفيدون من المراجعة
١٠٠٪	٢٥٧	الإجمالي

جدول (٣). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة							أطراف المحيط المهني	
الإجمالي	لم يذكر	أكثر من ١٠	٧-١٠	٤-٦	١-٣	أقل من سنة	العدد	النسبة
٨٥	٠	٠	٦	٢٧	٤٤	٨	٨	٩,٤٪
١٠٠٪	٠٪	٠٪	٧,١٪	٣١,٨٪	٥١,٨٪	٩,٤٪	٨	٩,٤٪
٦٦	٠	٢	١٠	٢٤	٢٨	٢	٢	٣٪
١٠٠٪	٠٪	٣٪	١٥,٢٪	٣٦,٤٪	٤٢,٤٪	٣٪	٢	٣٪
١٠٦	٢٥	٤	١١	٣٢	٣٤	٠	٠	٠٪
١٠٠٪	٢٣,٥٪	٣,٨٪	١٠,٤٪	٣٠,٢٪	٣٢,١٪	٠٪	٠	٠٪
٢٥٧	٢٥	٦	٢٧	٨٣	١٠٦	١٠	١٠	٤,٣٪
١٠٠٪	٢٣,٥٪	٢,٦٪	١١,٦٪	٣٥,٨٪	٤٥,٧٪	٤,٣٪	١٠	٤,٣٪

ويلاحظ من خلال جدول (٣) أن مراجعي الحسابات الذين تتراوح خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق وصلت نسبتهم إلى ٣٨,٩٪. كما أن نسبة المدراء الماليين الذين تراوحت سنوات خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق وصلت ٥٤,٦٪. أما بالنسبة للمستفيدين من خدمات المراجعة والذين تراوحت خبراتهم ما بين ٤ إلى ٦ سنوات وما فوق فقد وصلت نسبتهم إلى ٤٤,٤٪.

جدول (٤). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب المؤهل الأكاديمي.

المؤهل الأكاديمي						أطراف المحيط المهني	
الإجمالي	لم يذكر	دكتوراه	ماجستير	بكالوريوس	دبلوم	العدد	مراجع حسابات
٨٥ ٪١٠٠	٠ ٪٠	٠ ٪٠	١ ٪١,٢	٣٤ ٪٤٠	٥٠ ٪٥٨,٨	العدد النسبة	
٦٦ ٪١٠٠	٣ ٪٤,٥	١ ٪١,٥	١٥ ٪٢٢,٨	٤٣ ٪٦٥,١	٤ ٪٦,١	العدد النسبة	مدير مالي
١٠٦ ٪١٠٠	٦ ٪٥,٦	٢ ٪١,٩	١٩ ٪١٧,٩	٧٣ ٪٦٨,٩	٦ ٪٥,٧	العدد النسبة	المستفيدون من المراجعة
٢٥٧ ٪١٠٠	٩ ٪٣,٥	٣ ٪١,٢	٣٥ ٪١٣,٦	١٥٠ ٪٥٨,٤	٦٠ ٪٢٣,٣	العدد النسبة	الإجمالي

ويلاحظ من خلال جدول (٤) أن ٥٨,٨٪ من مراجعي الحسابات المشاركين في الإجابة على الاستبيان لديهم دبلوم وأن ٤٠٪ منهم لديهم بكالوريوس. بينما نجد أن أغلب المشاركين في الاستبيان من المدراء الماليين لديهم بكالوريوس حيث بلغت نسبتهم ٦٥,١٪. كما يلاحظ أن أكبر نسبة للمستفيدين من الخدمات التي يقدمها المراجعون تقع ضمن الحاصلين على البكالوريوس أي ما نسبته ٦٨,٩٪.

جدول (٥). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب التأهيل المهني.

التأهيل المهني					أطراف المحيط المهني	
الإجمالي	زمالة غير محاسبية	زمالة بريطانية	زمالة أمريكية	زمالة سعودية	لا يوجد	العدد
٨٥ ٪١٠٠	١ ٪١,٢	٠ ٪٠	٠ ٪٠	٠ ٪٠	٨٤ ٪٩٨,٨	العدد النسبة
٦٦ ٪١٠٠	٠ ٪٠	١ ٪١,٥	٣ ٪٤,٦	١ ٪١,٥	٦١ ٪٩٢,٤	العدد النسبة
١٠٦ ٪١٠٠	٠ ٪٠	١ ٪٠,٩	٤ ٪٣,٨	٢ ٪١,٩	٩٩ ٪٩٣,٤	العدد النسبة
٢٥٧ ٪١٠٠	١ ٪٠,٤	٢ ٪٠,٨	٧ ٪٢,٧	٣ ٪١,٢	٢٤٤ ٪٩٤,٩	العدد النسبة

ويلاحظ من خلال جدول (٥) أن الغالبية العظمى من كل من المراجعين والمدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة بدون مؤهل مهني حيث تصل نسبهم إلى ما فوق ٩٠٪ .

وقد تم وضع نقطتين تحددان بشكل عام مدى معرفة كل طرف من أطراف العينة بالنقاط التي تنبثق منها الأجزاء المتبقية في الاستبيان والتي تحتوي على مجموعة من المحددات والمقاييس التي تم توظيفها للتعامل مع كل فرضية من فرضيات البحث. وهذه النقاط تتمثل في مدى معرفة المشاركين بالاستبيان بكل من طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية. وقد تم تقسيم الاختيارات بحيث تتدرج من المعرفة المحدودة إلى المعرفة التامة كما يظهر ذلك في الجداول من (٦) إلى (٩).

جدول (٦). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بطبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني	
٨٥	١٢	٦٤	٧	٢	العدد	مراجع حسابات
٪١٠٠	٪١٤,١	٪٧٥,٣	٪٨,٢	٪٢,٤	النسبة	
٦٦	٢٢	٤٣	١	٠	العدد	مدير مالي
٪١٠٠	٪٣٣,٣	٪٦٥,٢	٪١,٥	٪٠	النسبة	
١٠٦	١١	٨٧	٨	٠	العدد	المستفيدون من المراجعة
٪١٠٠	٪١٠,٤	٪٨٢,١	٪٧,٥	٪٠	النسبة	
٢٥٧	٤٥	١٩٤	١٦	٢	العدد	الإجمالي
٪١٠٠	٪١٧,٥	٪٧٥,٥	٪٦,٢	٪٠,٨	النسبة	

ومن ذلك يظهر أن ٩٣٪ من إجمالي المستقصى منهم يرون أن لديهم معرفة جيدة أو تامة بطبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مهنة مراجعة الحسابات في المملكة.

جدول (٧). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بمسئوليات ممارسي مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني	
					العدد	مراجع حسابات
٨٥ ٪١٠٠	١٥ ٪١٧,٦	٦٤ ٪٧٥,٣	٤ ٪٤,٧	٢ ٪٢,٤	العدد	مراجع حسابات
٦٦ ٪١٠٠	٢٣ ٪٣٤,٨	٤٢ ٪٦٣,٦	١ ٪١,٥	٠ ٪٠	العدد	مدير مالي
١٠٦ ٪١٠٠	١٢ ٪١١,٣	٨٣ ٪٧٨,٣	١١ ٪١٠,٤	٠ ٪٠	العدد	المستفيدون من المراجعة
٢٥٧ ٪١٠٠	٥٠ ٪١٩,٥	١٨٩ ٪٧٣,٥	١٦ ٪٦,٢	٢ ٪٠,٨	العدد	الإجمالي

ويلاحظ أن الغالبية العظمى والتي تصل إلى ٩٣٪ من المستقصى منهم يرون أنهم على معرفة جيدة أو معرفة تامة بمسئوليات ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية.

جدول (٨). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بمقومات نجاح ممارسي مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني	
					العدد	مراجع حسابات
٨٥ ٪١٠٠	١٢ ٪١٤,١	٦٨ ٪٨٠	٤ ٪٤,٧	١ ٪١,٢	العدد	مراجع حسابات
٦٦ ٪١٠٠	٢٥ ٪٣٧,٩	٤١ ٪٦٢,١	٠ ٪٠	٠ ٪٠	العدد	مدير مالي
١٠٦ ٪١٠٠	١٣ ٪١٢,٣	٧٤ ٪٦٩,٨	١٧ ٪١٦	٢ ٪١,٩	العدد	المستفيدون من المراجعة
٢٥٧ ٪١٠٠	٥٠ ٪١٩,٥	١٨٣ ٪٧١,٢	٢١ ٪٨,٢	٣ ٪١,٢	العدد	الإجمالي

ويرى ٩٠,٧٪ من المستقصى منهم أنهم على معرفة جيدة أو معرفة تامة بمقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في السعودية.

جدول (٩). توزيع المشاركين بالاستبيان حسب مدى معرفتهم بالتحديات المعاصرة التي تواجهها مهنة المراجعة في السعودية.

الإجمالي	معرفة تامة	معرفة جيدة	معرفة متوسطة	معرفة محدودة	أطراف المحيط المهني
٨٥ ٪١٠٠	٤ ٪٤,٧	٤٥ ٪٥٢,٩	٣١ ٪٣٦,٥	٥ ٪٥,٩	مراجع حسابات العدد النسبة
٦٦ ٪١٠٠	١٥ ٪٢٢,٧	٤٠ ٪٦٠,٦	١١ ٪١٦,٧	٠ ٪٠	مدير مالي العدد النسبة
١٠٦ ٪١٠٠	٩ ٪٨,٥	٥١ ٪٤٨,١	٣٢ ٪٣٠,٢	١٤ ٪١٣,٢	المستفيدون من المراجعة العدد النسبة
٢٥٧ ٪١٠٠	٢٨ ٪١٠,٩	١٣٦ ٪٥٢,٩	٧٤ ٪٢٨,٨	١٩ ٪٧,٤	الإجمالي العدد النسبة

ويلاحظ أن المستقصى منهم يميلون لتحديد معرفتهم بالمتوسطة والجيدة فيما يتعلق بموضوع التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة مراجعي الحسابات في السعودية.

٣. تحليل ومناقشة النتائج

سيتم تقسيم تحليل ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية إلى ثلاثة أجزاء، حيث يوضح الجزء الأول التحليل المقارن لآراء أطراف المحيط المهني بالنسبة لكل عنصر من عناصر الاستبيان، بينما يوضح الجزء الثاني التحليل غير المعلمي للنتائج في آراء واستجابات أطراف المحيط المهني بالنسبة لكل عنصر من العناصر الرئيسية في الاستبيان باستخدام اختبار (Kruskal-Wallis). ويركز الجزء الثالث على معرفة ما إذا كانت هناك فروق بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة باستخدام اختبار (Mann Whitney).

٣,١ التحليل المقارن لأطراف المحيط المهني المشاركين

٣,١,١ طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو مراجعة الحسابات في السعودية

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها ممارسو المهنة اتفاق جميع الأطراف بالموافقة على اعتبار المهام والأدوار التالية من مهام

وأدوار ممارسي المهنة، حيث حصلت هذه المهام والأدوار على أربع نقاط فأكثر من مقياس لكرت كما يتضح من جدول (١٠).

جدول (١٠). المهام والأدوار التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني.

المهمة/الدور	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ إعداد واعتماد خطاب الارتباط	٤,٠٨	٤,٠٨	٤,٠٥
٢ الإلمام الكافي بشئون المنشأة محل المراجعة ونظمها المحاسبية والرقابية	٤,٢٠	٤,١٨	٤,١٠
٣ التأكد من سلامة وفعالية نظام الرقابة الداخلية المستخدم بالمنشأة محل المراجعة	٤,٢٢	٤,٢٤	٤,١٥
٤ تقديم النصائح والاستشارات التي تكفل تحسن مستوى ربحية المنشأة محل المراجعة	٤,٢٠	٤,٠٨	٤,٠٠
٥ اكتشاف الأخطاء وعمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحرير المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة والإفصاح عنها في تقرير المراجعة	٤,٠٧	٤,٤٢	٤,٧٠

كما أظهرت النتائج اتفاق جميع الأطراف حول ١٥ مهمة من أصل ٢٤ مهمة لكن مع ملاحظة انخفاض درجة تأييد المراجعين بالنسبة لباقي الأطراف حول اعتبارها من مهام وأدوار المراجع، حيث حصلت هذه المهام على أربع درجات وأكثر من مقياس لكرت بالنسبة لكل من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة بينما حصلت على درجات أقل من أربع لدى المراجعين، كما يتضح من جدول (١١).

جدول (١١). المهام والأدوار التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني مع انخفاض درجة تأييد المراجعين.

المهمة/الدور	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ تنفيذ برنامج مراجعة يتضمن نطاق مقبول ومبرر من إجراءات المراجعة الأساسية والتحليلية	٣,٦٧	٤,٠٨	٤,٠٥
٢ الحصول على قدر كاف من أدلة الإثبات (من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة) لتدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة	٣,٤٨	٤,٣٦	٤,٥٩
٣ الحصول على خطاب الإفصاح العام المعتمد من قبل إدارة المنشأة محل المراجعة	٣,٨٤	٤,١٥	٤,٢٣
٤ تحديد مدى عدالة ما تعكسه القوائم المالية من آراء حول نتيجة النشاط والمركز المالي للمنشأة محل المراجعة	٣,٣٨	٤,٢٣	٤,٧٠
٥ التحقق من مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار والإفصاح في حالة التوصل إلى شكوك حول هذه القدرة في تقرير المراجعة	٣,٥٢	٤,١١	٤,٠٦
٦ التحقق من التزام المنشأة محل المراجعة بأنظمتها الأساسية وأنظمة الشركات وتأكيد هذا الالتزام في تقرير المراجعة	٣,٦٠	٤,١٢	٤,٠٩
٧ الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى التزامه بمعايير المراجعة وغيرها من الأنظمة المهنية خلال تنفيذ عملية المراجعة	٣,٤٥	٤,٠٦	٤,٠٤
٨ التحقق من مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل	٣,٥٧	٤,٠٥	٤,٠٣

جدول (١١) تابع.

مستفيون من خدمات المراجع	مدراء ماليون	مراجعو حسابات	المهمة/الدور	
٣,٩٩	٣,٩٧	٣,٤٢	الإفصاح في تقرير المراجعة عن مدى تمكنه من الحصول على كافة المعلومات والبيانات اللازمة لإتمام عملية المراجعة	٩
٤,٠٤	٤,٠٣	٣,٧٤	تحديد نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في التقرير النهائي عنها	١٠
٤,٠٥	٤,١٢	٣,٩٢	تقديم ضمان عن دقة ومصداقية القوائم المالية التي يراجعها	١١
٣,٧٠	٣,٨٠	٣,٣٣	تحقيق كل رغبات إدارة المنشأة محل المراجعة	١٢
٤,٠٤	٤,٠٠	٣,١٩	فحص القوائم المالية التقديرية والتقرير عنها	١٣
٤,٧٧	٤,٧٦	٣,٩٣	التقرير للجهات المختصة عن عمليات الغش والسرقة والاختلاس والتحرير المتعمد بالبيانات المحاسبية للمنشأة محل المراجعة	١٤
٤,٢٦	٤,٤١	٣,٩٤	التقرير للجهات المختصة عن مدى كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة في استغلال الموارد المتاحة بالشكل الأمثل	١٥

وظهر من التحليل أيضاً اختلاف وجهات نظر الأطراف حول أربع مهام وأدوار لممارسي المهنة، مما يدل على وجود فجوة معرفة لدى أطراف المحيط المهني بمهام وأدوار ممارسي المهنة التي اختلفوا حولها كما يتضح من جدول (١٢).

جدول (١٢). المهام والأدوار التي اختلف حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مستفيدون من خدمات المراجع	مدراء ماليون	مراجعو حسابات	المهمة/الدور
٢,٨٠	٣,٤٥	٣,٥٣	١ الاتصال بالمراجع السابق
٣,٤٠	٣,٥٨	٣,٥٦	٢ التقرير عن المسؤوليات الاجتماعية والبيئية للمنشأة محل المراجعة
٢,٥٤	٢,٥٢	٣,٠٨	٣ فحص المعلومات غير المالية والتقرير عنها
٣,٥٢	٤,٠٣	٣,٩٩	٤ التقرير للجهات المختصة في حالة توصله إلى شكوك حول قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

٣,١,٢ توقعات المجتمع السعودي المتعلقة بمسئوليات ممارسي مهنة المراجعة

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول توقعات المجتمع السعودي لمسئوليات ممارسي المهنة اتفاق جميع الأطراف بالموافقة على اعتبار ١٠ نقاط من مسئوليات ممارسي المهنة، وذلك من أصل ٢٠ مسئولية، حيث حصلت هذه المسئوليات على أربع نقاط فأكثر من مقياس لكرت لدى جميع الأطراف كما يتضح من جدول (١٣).

جدول (١٣). مسئوليات ممارسي المهنة التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مستفيدون من خدمات المراجع	مدراء ماليون	مراجعو حسابات	المسئولية
٤,٤٧	٤,٢٧	٤,٤٩	١ الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة وقواعد السلوك المهني وغيرها من الأنظمة والتعليمات المهنية خلال ممارسة المهنة
٤,٦٣	٤,٥٥	٤,٢٥	٢ التأكيد على مدى دقة ومصداقية القوائم المالية محل المراجعة
٤,٦٠	٤,٥٣	٤,١٢	٣ التأكيد على مدى قدرة المنشأة محل المراجعة على الاستمرار

جدول (١٣). تابع.

المسئولية	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع	
٤	التأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بمعايير المحاسبة والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد القوائم المالية محل المراجعة	٤,١٧	٤,٥٢	٤,٦٢
٥	التأكيد على التزام إدارة المنشأة محل المراجعة بأنظمة الشركات ونظام المنشأة الأساسي	٤,٥٤	٤,٥٦	٤,٦٦
٦	التأكيد على خلو القوائم المالية ومرفقاتها من أي أخطاء أو تحريف	٤,٣٩	٤,٥٩	٤,٦٤
٧	التأكيد على كفاءة وفاعلية إدارة المنشأة محل المراجعة	٤,١٤	٤,٥١	٤,٥١
٨	التأكيد على سلامة وفاعلية النظم المحاسبية والرقابية المستخدمة لدى المنشأة محل المراجعة	٤,٣٦	٤,٥٣	٤,٥١
٩	التأكيد على مسؤوليته (أي المراجع) أمام الملاك	٤,١٦	٤,٢٦	٤,٢١
١٠	تدعيم رأيه النهائي حول القوائم المالية محل المراجعة بأدلة إثبات كافية ومقبولة من حيث الكمية والنوعية ومن مصادر متنوعة	٤,٠٢	٤,١٤	٤,١٠

كما أظهرت النتائج اتفاق جميع الأطراف حول ٧ مسؤوليات من أصل ٢٠ مسؤولية، لكن مع ملاحظة انخفاض درجة تأييد المراجعين بالنسبة لباقي الأطراف حول اعتبارها من مسؤولياتهم، حيث حصلت هذه المسؤوليات على أربع درجات فأكثر من مقياس لكرت بالنسبة لكل من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة بينما حصلت على درجات أقل من أربع لدى المراجعين، كما يتضح من جدول (١٤).

جدول (١٤). مسؤوليات ممارسي المهنة التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني مع انخفاض درجة تأييد المراجعين .

مستفيدون من خدمات المراجع	مدراء ماليون	مراجعو حسابات	المسئولية	
٤,١٩	٤,٣٣	٣,٨٥	التأكيد على استقلاليته (أي المراجع) عن إدارة المنشأة محل المراجعة	١
٤,١٧	٤,٢٠	٣,٧٩	التقرير عن أي أمور أو قضايا من شأنها أن تؤثر على مستقبل المنشأة محل المراجعة	٢
٤,١٧	٤,٢٤	٣,٩٩	التأكيد على وفاء المنشأة محل المراجعة بمسئولياتها تجاه المجتمع والبيئة	٣
٤,١٤	٤,١٤	٣,٦٤	التأكيد على نطاق أي عملية مراجعة بشكل دقيق في التقرير النهائي عنها	٤
٤,١٢	٤,٠٦	٣,٦٨	التوقيع على تقارير المراجعة للعمليات التي شارك أو أشرف عليها فعلياً	٥
٤,٧٢	٤,٧٦	٣,٩٤	الالتزام بمتطلبات التدريب والتعليم المهني المستمر	٦
٤,٨٤	٤,٨٥	٣,٨٨	الالتزام بمتطلبات أنظمة السعودية المفروضة	٧

كما أظهر التحليل اختلاف رأي أطراف المحيط المهني حول ثلاث مسؤوليات من مسؤوليات ممارسي المهنة، كما يتضح من جدول (١٥).

جدول (١٥). مسؤوليات ممارسي المهنة التي اختلف حولها آراء أطراف المحيط المهني.

مستفيدون من خدمات المراجع	مدراء ماليون	مراجعو حسابات	المسئولية	
٤,٠١	٣,٨٨	٣,٨٣	أقران اسمه (أي المراجع) برقم ترخيصه المهني وتاريخه في جميع مطبوعاته ومراسلاته	١
٣,٠٦	٣,٩١	٣,٩٥	الالتزام بتعويض الضرر الناجم عن ممارساته المهنية	٢
٢,١٤	٢,٨٥	٣,٨٠	الاحتفاظ بأوراق العمل وملفات العمليات بعد الانتهاء من تنفيذها	٣

٣،١،٣ توقعات المجتمع السعودي المتعلقة بمقومات نجاح ممارسي المهنة

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول توقعات المجتمع السعودي لمقومات نجاح ممارسي المهنة، اتفاق جميع الأطراف بالموافقة على اعتبار ١١ مقومًا من مقومات نجاح ممارسي المهنة من أصل ١٦ مقومًا حيث حصلت هذه المقومات على أربع نقاط فأكثر من مقياس لكرت لدى جميع الأطراف كما يتضح من جدول (١٦).

جدول (١٦). مقومات نجاح ممارسي المهنة التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني.

المقومات	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ الكفاءة والمهارة المهنية في تنفيذ عمليات المراجعة	٤,٦٢	٤,٥٧	٤,٦٦
٢ الإلمام بالقضايا المهنية الحديثة	٤,٤٠	٤,٥٨	٤,٦٧
٣ الالتزام الكامل بالمعايير والقواعد والأنظمة المهنية	٤,٢٠	٤,٥١	٤,٦٢
٤ التأكد من توافر متطلبات الاستقلال عند القيام بالعمل المهني	٤,٠٧	٤,٤٢	٤,٥٨
٥ توافر أدوات فاعلة للاتصالات وتبادل المعلومات مع المشاركين في التنفيذ	٤,٥٦	٤,٢٨	٤,٣٨
٦ توافر ندوات وحلقات نقاش لتبادل الآراء المهنية بين المهنيين العاملين في نفس المكتب	٤,٥٥	٤,٣١	٤,٣٤
٧ توافر دورات وبرامج للتدريب والتعليم المهني المستمر	٤,٣٢	٤,٤٦	٤,٥٦
٨ توافر برامج للرقابة النوعية داخل المكتب المهني	٤,٥٧	٤,٤٠	٤,٥٠
٩ وجود برامج فاعلة لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة	٤,٢٤	٤,٠٣	٤,٠٥
١٠ مشاركة المهنيين في تطوير وصياغة مضامين المعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	٤,٢٠	٤,٥٥	٤,٧٨
١١ العمل على توافر مقومات وجود المنافسة لشريفة بين المكاتب المهنية	٤,٥٣	٤,٨٠	٤,٨٤

كما أظهرت النتائج اتفاق جميع الأطراف حول ٥ مقومات نجاح من أصل ١٦ مقوماً لكن مع وجود اختلافات بسيطة في درجة التأييد لهذه المقومات كما يتضح من جدول (١٧).

جدول (١٧). مقومات نجاح ممارسي المهنة التي اتفق حولها آراء أطراف المحيط المهني مع وجود اختلاف بسيط في درجة التأييد.

المقومات	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ الخبرة العملية الطويلة	٣,٦٩	٤,٢٥	٤,٤٤
٢ تعزيز استكمال صناعة وتطوير معايير مراجعة لكافة المواضيع الضرورية مع وضع أجنحة ملائمة لتحقيق ذلك	٤,٢٧	٤,٠٦	٣,٨٨
٣ تقنين إصدار الأحكام والتقديرات المهنية	٣,٩٤	٣,٩٧	٣,٨٣
٤ وجود دليل مراجعة ملائم وشامل في المكتب المهني	٣,٨٩	٣,٠٣	٤,٠١
٥ وجود مرونة في قياس ومعالجة مدى التزام الممارسين بالمعايير وقواعد السلوك وغيرها من الأنظمة المهنية	٤,٤٥	٣,٩٧	٣,٩٤

٤,١,٣ توقعات المجتمع السعودي حول تأثير تنظيم المهنة بالتحديات المعاصرة

نتج عن استطلاع آراء أطراف المحيط المهني حول مدى تأثير تنظيم المهنة بالسعودية بالتحديات المعاصرة التي تواجهها، اتفاق جميع الأطراف على أهمية ٧ تحديات من أصل ١٤ تحدياً، حيث حصلت هذه التحديات على أربع نقاط فأكثر من مقياس لكرت لدى جميع الأطراف كما يتضح من القائمة (١٨).

القائمة (١٨). التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي اتفقت آراء أطراف المحيط المهني حول أهميتها.

التحدي	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ انضمام المملكة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية	٤,٨٤	٤,٩٤	٤,٩٢
٢ الوفاء بمتطلبات عصر عولمة المهن والأنشطة التجارية	٤,٦٠	٤,٧٥	٤,٦٠
٣ التطورات في عملية المراجعة في نشاط التجارة الالكترونية	٤,٧٢	٤,٦٣	٤,٦١
٤ التقلبات الاقتصادية التي تمر بها المملكة	٤,٢٤	٤,٧٠	٤,٨٣
٥ اعتماد الدولة بشكل أكبر على مساهمة القطاع الخاص في دفع عملية التنمية	٤,٤٢	٤,٨٨	٤,٩٢
٦ استمرار عدم مواكبة مستوى التعليم والتدريب المحاسبي لمتطلبات الممارسة العملية	٤,٣٨	٤,٠٦	٤,٧٢
٧ وجود هيئات مهنية خليجية وعربية	٤,٣٢	٤,٧١	٤,٧٣

كما أسفرت النتائج أيضًا على اتفاق أطراف المهنة على أهمية تحديين من التحديات المعاصرة، لكن بدرجة أهمية أقل من التحديات السابقة حيث حصلت على نقاط أقل من ٤ على مقياس لكرت، كما يتضح من جدول (١٩).

جدول (١٩). التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي اتفقت آراء أطراف المحيط المهني حول أهميتها لكن بدرجة متوسطة.

التحدي	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب	٣,٤٦	٣,٦٨	٣,٦١
٢ مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات أنظمة سعودة المهنة	٣,٨٠	٣,٧١	٣,٧٣

كما أن أطراف المحيط المهني اتفقت على أهمية خمسة تحديات بدرجات متفاوتة من الأهمية كما يتضح من جدول (٢٠).

جدول (٢٠). التحديات المعاصرة التي تواجهها المهنة والتي تفاوتت آراء أطراف المحيط المهني حول أهميتها.

التحدي	مراجعو حسابات	مدراء ماليون	مستفيدون من خدمات المراجع
١ انتشار المنافسة غير الشريفة بين المكاتب المهنية ونفسي ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية	٤,٢١	٣,٨٩	٤,٥٨
٢ مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المطبق بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	٤,٢٤	٣,٨٠	٣,٧٠
٣ مصاعب وفاء المكاتب المهنية بمتطلبات أنظمة التدريب والتعليم المستمر المفروضة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين	٤,٤٢	٣,٧١	٣,٧٥
٤ تركيز المكاتب المهنية بشكل أكبر على تقديم الخدمات الاستشارية	٤,٢١	٤,٠٦	٣,٩٢
٥ محدودية عدد الممارسين المرخصين	٣,٩٩	٣,٥٨	٣,٦٠

حيث أظهر المراجعون اهتماماً أكبر بهذه التحديات؛ كونها تمس صميم عملهم في المكاتب المهنية، بينما انخفضت أهميتها بالنسبة لباقي أطراف المحيط المهني لقلّة تفاعلهم مع هذا النوع من التحديات.

٣,٢ تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني

بعد إجراء التوصيف السابق لإجابات أطراف المحيط المهني حول كل نقطة من النقاط التي تضمنتها متغيرات الدراسة، تم إجراء اختبار Kruskal-Wallis للتحليل غير المعلمي للتباين في استجابات أطراف المحيط المهني تحت المتغيرات التي تعكس فجوة التوقعات في المراجعة ومن ثم اختبار فروض الدراسة بالاعتماد على إحصائية الاختبار H (لمزيد من التفاصيل انظر Berenson and Levine, 1999).

$$H = \frac{12}{N(N+1)} \sum_{j=1}^k \frac{R_j^2}{n_j} - 3(N+1)$$

حيث إن :

N عدد المشاهدات في جميع العينات.

R_j مجموع رتب كل عينة.

k هي عدد المتغيرات.

كما أنه جدير بالذكر أن إحصائية H تتبع توزيع χ^2 بدرجات حرية (k-1).

ويعرض الجدول (٢١) تطبيق اختبار Kruskal-Wallis على متوسطات استجابات أطراف المحيط المهني في ظل متغيرات الدراسة.

جدول (٢١). تطبيق اختبار Kruskal-Wallis على متوسطات استجابات أطراف المحيط المهني في ظل متغيرات للدراسة.

قيمة إحصاء اختبار H	أطراف المحيط المهني			بيانات
	المستفيدين من المراجعة	المدراء الماليون	المراجعون	
٢٠,١٣٩	٣٥,٦٣	٥٢,٧١	٥٠,٤٨	طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها المراجعون مجموع رتب المتوسطات.
٢٢,٣٠١	٣٨,٣٦	٥٢,٦٥	٩٨,٩٦	توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين مجموع رتب المتوسطات.
٥,٥٧٢	٤١,١٦	٢٣,٠٥	١٦,٨٩	مقومات نجاح المراجعين. مجموع رتب المتوسطات.
١٤,٧٧٦	٢٥,٩١	٠٤,٠٦	٥٠,٤٢	تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في المم بالتحديات المعاصرة. مجموع رتب المتوسطات.

- القيمة الجدولية لـ $\chi^2(2,0.05) = ٥,٩٩١$.

- الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وعلى ضوء نتائج تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني تظهر نتائج اختبار الفروض التي بنيت عليها الدراسة كما يلي:

١- اختبار الفرض الأول: بمقارنة قيمة إحصائية اختبار H (٢٠،١٣٩) مع القيمة الحرجة (٥،٩٩١) المستخرجة من جداول χ^2 عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠،٢، ويتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة ، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمدراء الماليين ، والمستفيدين من خدمات المراجع حول توقعات المجتمع المتعلقة بأدوار ممارسة مراجعة الحسابات.

٢- اختبار الفرض الثاني: بمقارنة قيمة إحصائية اختبار H (٢٢،٣٠١) مع القيمة الحرجة (٥،٩٩١) المستخرجة من جداول χ^2 عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠،٢، ويتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل، والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمدراء الماليين، والمستفيدين من خدمات المراجع حول توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات ممارسي مراجعة الحسابات.

٣- اختبار الفرض الثالث: بمقارنة قيمة إحصائية اختبار H (٥،٥٧٢) مع القيمة الحرجة (٥،٩٩١) المستخرجة من جداول χ^2 عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٠،٢، يتضح أن القيمة الإحصائية أقل من القيمة الحرجة مما يعني أن بيانات العينة تؤيد قبول فرض العدم، أي أنه لا يوجد اختلاف جوهري بين آراء كل من المراجعين والمدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجع، حول مقومات نجاح ممارسي مراجعة الحسابات في الوفاء بتوقعات الأطراف المستفيدة والمجتمع بصفة عامة.

٤- اختبار الفرض الرابع: بمقارنة قيمة إحصائية اختبار H (١٤,٧٧٦) مع القيمة الحرجة (٥,٩٩١) المستخرجة من جداول χ^2 عند مستوى معنوية ٥٪ ودرجات حرية ٢,٠٠، يتضح أن القيمة الإحصائية أكبر من القيمة الحرجة، مما يعني أن بيانات العينة لا تؤيد قبول فرض العدم، وبالتالي قبول الفرض البديل والذي يقضي بوجود اختلاف معنوي بين متوسط استجابات المراجعين والمدراء الماليين، والمستفيدين من خدمات المراجع حول مدى تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية بالتحديات المعاصرة.

٣,٣ دراسة الفروق بين استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني

أظهر لنا اختبار تحليل التباين (Kruskal-Wallis) وجود فروق معنوية بين أطراف المحيط المهني محل الدراسة بالنسبة لكل من المتغيرين محل الدراسة، وحتى يمكن تفسير نتائج تحليل التباين في استجابات أطراف المحيط المهني وتحديد الأطراف التي تتسبب في وجود الاختلاف المعنوي فسيتم استخدام اختبار (Mann Whitney) لعمل مقارنات ثنائية متعددة بين متوسطات استجابات كل طرف من أطراف المحيط المهني في ظل كل متغير من متغيرات الدراسة.

وتستخدم هذه الدراسة إحصائية الاختبار U (يراجع في ذلك Berenson and Levine, 1999).

$$U = n_1 n_2 + \frac{n_1(n_1 + 1)}{2} - R_1$$

حيث: n حجم العينة. ، R الرتبة.

وفي هذا الاختبار كلما كبر حجم العينة كلما اقترب توزيع إحصاء الاختبار U للتوزيع الطبيعي، وهكذا تصبح $z = \frac{U - \mu_u}{\sigma_u}$ تتبع تقريباً توزيعاً طبيعياً قياسياً،

حيث:

$$\mu_u = \frac{n_1 n_2}{2}, \quad \sigma_u = \sqrt{\frac{n_1 n_2 (n_1 + n_2 + 1)}{12}}$$

وجدير بالذكر أنه يكون هناك فروق معنوية مابين الأطراف إذا وقعت قيمة إحصاء الاختبار Z خارج منطقة حرجة محصورة مابين قيمتين، تحددان بناءً على مستوى المعنوية المستخدم من جداول التوزيع الطبيعي القياسي، وقد تم استخدام مستوى معنوية ٥٪ وبناءً عليه تكون المنطقة الحرجة مابين القيمتين (١,٩٦ و - ١,٩٦).

ويعرض جدول (٢٢) تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني في ظل المتغير الأول للدراسة وهو طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها المراجعون.

جدول (٢٢). تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني: طبيعة المهام والأدوار التي يؤديها المراجعون.

قيمة إحصاء الاختبار Z	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney U	المتوسط العام للرتب	متوسط الرتب لكل مجموعة على التوالي	أطراف المحيط المهني
*٣,٩٥٥-	١٧٢٩,٠٠	٧٧,١٩	٦٣,٠ و ٩١,٣٠	المراجعون والمدراء الماليون
*٣,٤٨٦-	٣١٤١,٥٠	١٠٢,٨٨	٩٧,٩٠ و ١٠٧,٨٦	لمراجعون والمستفيدين من المراجعة
١,٧٥٣-	٢٩٤٣,٠٠	٨٨,٠٩	٩٤,٩ و ٨١,٢٦	المدراء الماليون والمستفيدين

- القيمة الجدولية $(Z_{0.05/2}) = \pm 1.96$.

- الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وتشير النتائج الظاهرة في جدول (٢٢) إلى أن قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمدراء الماليين وبين المراجعين والمستفيدين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة، مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لطبيعة الأدوار والمهام التي يؤديها المراجعون، بينما تكون قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة للمدراء الماليين والمستفيدين تقع داخل المنطقة الحرجة مما يعني

عدم وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لطبيعة الأدوار والمهام التي يؤديها المراجعون. أي أن المراجعين يختلفون في وجهات النظر مع كل من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول طبيعة الأدوار والمهام التي يؤديها المراجعون مما يؤكد ويحدد وجود الفجوة بين المراجعين من جهة والأطراف الأخرى.

جدول (٢٣). تطبيق اختبار (Mann Whitney) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني: توقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين.

أطراف المحيط المهني	متوسط الرتب لكل مجموعة على التوالي	المتوسط العام للرتب	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whitney U	قيمة إحصاء الاختبار Z
المراجعون والمدراء الماليون	٦٢,٧٠ و ٩٣,١٣	٧٧,٩٢	١٦٧٤,٥٠	*٤,٢٤٨-
المراجعون والمستفيدون من المراجعة	٧٩,٢٦ و ١٠٩,٤٢	٩٤,٣٤	٣٠٨٢,٥٠	*٣,٧٥٢-
المدراء الماليون والمستفيدون	٩٣,٠٢ و ٨٢,٤٤	١٣٤,٢٤	٣٠٦٧,٥٠	١,٣٥٨-

- القيمة الجدولية ($Z_{0,05/2}$) = ± 1.96

- الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

وتشير النتائج الظاهرة في جدول (٢٣) إلى أن قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمدراء الماليين وبين المراجعين والمستفيدين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لتوقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين، بينما تكون قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة للمدراء الماليين والمستفيدين تقع داخل المنطقة الحرجة مما يعني عدم وجود فروق معنوية في استجابات هذه الأطراف بالنسبة لتوقعات المجتمع المتعلقة بمسئوليات المراجعين. أي أن المراجعين يختلفون في وجهات النظر مع كل

من المدراء الماليين والمستفيدين من خدمات المراجعة حول مسئوليات المراجعين مما يؤكد ويحدد وجود الفجوة بين المراجعين من جهة والأطراف الأخرى.

جدول (٢٤). تطبيق اختبار (Mann Whiteny) على متوسطات استجابات كل طرفين من أطراف المحيط المهني: تأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية بالتحديات المعاصرة.

أطراف المحيط المهني	متوسط الرتب لكل مجموعة على التوالي	المتوسط العام للرتب	القيمة الإحصائية لاختبار Mann Whiteny U	قيمة إحصاء الاختبار Z
المراجعون والمدراء الماليون	٨٥,٦٢ و ٦٢,٢٦	٧٣,٩٤	١٩٠٢,٠٠	*٣,٢٧٢-
لمراجعون والمستفيدين من المراجعة	١٠٧,٩٧ و ٨٦,٤٥	٩٧,٢١	٣٥٠٢,٥٠	*٢,٦٥٠-
المدراء الماليون والمستفيدين	٧٤,٨٠ و ٩٢,٨٧	٨٣,٨٤	٢٧١٧,٠٠	*٢,٣٣٤-

- القيمة الجدولية $(Z_{n_1, n_2}) = \pm 1.96$.

- الأرقام المميزة تشير إلى وجود فروق معنوية.

كما أظهرت النتائج الظاهرة في جدول (٢٤) أن قيمة إحصاء الاختبار Z بالنسبة لكل من المراجعين والمدراء الماليين وبين المراجعين والمستفيدين من المراجعة وبين المدراء الماليين والمستفيدين من المراجعة تقع خارج المنطقة الحرجة، مما يعني وجود فروق معنوية في استجابات جميع الأطراف بالنسبة لتأثير تنظيم وممارسة مهنة المراجعة في السعودية بالتحديات المعاصرة، مما يعني وجود فجوة معرفة بأهمية وتأثير التحديات المعاصرة التي تواجه مهنة المراجعة لدى كل من المراجعين أنفسهم والمدراء الماليين وأيضاً المستفيدين من خدمات المراجعة.

٤. خلاصة وخاتمة

قدم هذا البحث رصدًا لملامح فجوة التوقعات (Expectation Gap) الموجودة بين المراجع والأطراف المستفيدة من خدماته في بيئة مهنة المراجعة في المملكة

العربية السعودية. وقد 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 والمستقلة لهذه الظاهرة. واستنادًا إلى مقتضيات هذه النظرية فقد حدد الباحثان عددًا من الفروض تمهيدًا لاختبارها. وتم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع بيانات الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث، والذي تم من خلاله استخدام عدد من المقاييس والمحددات الخاصة بكل فرضية. اختيار وتحديد هذه المحددات والمقاييس تم من خلال الدراسات التي تناولت موضوع فجوة التوقعات بالإضافة إلى قراءة وتحليل تطور المهنة في السعودية والمشاكل والتحديات التي تواجهها اليوم.

وتشير نتائج الدراسة الميدانية إلى عدم وجود اتفاق مطلق بين الفئات محل الدراسة (مراجعو الحسابات، والمستفيدون من خدماتهم، والمدراء الماليون). فعلى الرغم من اتفاق الأطراف محل الدراسة في جوانب شملت طبيعة عمل المراجع ومسئولياته ومقومات نجاحه والتحديات المعاصرة التي تواجهه، إلا أن نتائج البحث تشير أيضًا إلى وجود تفاوت مرتبط بمحددات أخرى لنفس هذه الجوانب. وفي ختام هذا البحث يود الباحثان تقديم التوصيات التالية:

١-زيادة الاهتمام بتطبيق الأنظمة المهنية الصادرة من الجهات المختصة والتزام الممارسين للمهنة بها عن طريق متابعة التطبيق العملي لهذه الأنظمة بعد إصدارها من قبل الجهة المختصة وتفعيل صلاحيات هذه الجهات بخصوص فرض عقوبات على المخالفين، وذلك حتى يمكن تضيق نطاق الفجوة بين ما يجب أن يكون وما هو كائن فعلاً في الواقع العملي للمهنة.

٢-الاهتمام بشكل أكبر بالأبحاث المرتبطة بتطبيق الأنظمة والمعايير الصادرة عن الهيئة في المكاتب المهنية والبحث عن معوقات وأسباب عدم تطبيقها، وبالأبحاث المرتبطة بطبيعة ودور ومسئوليات المراجعين وأثر وأسباب وجود فجوة التوقعات بشكل خاص في بيئة مهنة المراجعة في السعودية مع الاهتمام بتوظيف أطر نظرية مختلفة سواء المستمدة من المناهج البحثية المعاصرة أو التقليدية وذلك لفتح مجالات أكبر أمام

الباحثين تمكنهم من الوصول لنتائج متفاوتة تساهم في تكوين تصور شامل عن أسباب وجود هذه الفجوة ومكوناتها ونطاقها وكيفية معالجتها وتقادي آثارها السلبية.

٣- توضيح دور ونطاق مسؤوليات المراجعين بشكل محدد ودقيق للمراجعين أنفسهم، حيث توصلت نتائج الدراسة الميدانية إلى أن عينة البحث من المراجعين لا يعرفون المهام والمسؤوليات المحددة في المعايير والأنظمة ذات العلاقة عند مراجعة القوائم المالية. وهذا الأمر في غاية الخطورة، حيث لا يعقل من ممارسي المهنة عدم المعرفة بالمهام والمسؤوليات التقليدية المقررة في المعايير. فذلك يدل على وجود فجوة أداء وفجوة مسئولية وفجوة تقرير وفجوة معايير. ولا يمكن بطبيعة الحال تعميم مثل هذه النتائج، نظراً لأنه من غير المتصور أن نجد ممارس لمهنة المراجعة لا يدرك مهامه ومسؤولياته المهنية، في الوقت الذي يعرف ذلك المدراء الماليين والمستفيدين من خدماته.

٤- زيادة الاهتمام في موضوع التحديات المعاصرة التي تواجه المهنة (مثل انضمام المملكة لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية) عن طريق توعية المراجعين أنفسهم والأطراف المهتمة بالمهنة والمجتمع بشكل عام بهذه التحديات، ومن خلال تضافر الجهود المبذولة من قبل الأكاديميين والمهنيين لدراسة وتحليل هذه التحديات والعمل على تحديد الخطوات اللازمة لمواجهتها والاستعداد لها.

المراجع

أولاً : المراجع العربية

المراجع الأولية

أخبار هيئة المحاسبين، نشرة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٣٣.

أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعياري العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٨٥٢ بتاريخ ١٠/٧/١٤١٠هـ (١٩٨٩م).

قواعد سلوك وأداب المهنة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٣/٥ بتاريخ ٢٧/٤/١٤١٥هـ (١٩٩٤م).

المحاسبة، دورية ربع سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، الأعداد من ١ إلى ٣٦.

معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، (٢٠٠١م) لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ.

ندوات سبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، الأولى حتى التاسعة (١٤٠١هـ إلى ١٤٢٣هـ) الرياض: قسم المحاسبة، جامعة الملك سعود.

نظام الزكاة والضرائب، الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٣٣٢١/٢٨/٢/١٧ بتاريخ ١٣٧٠/١/٢١هـ (١٩٥٠م) وتعديلاته.

نظام الشركات، الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٦ بتاريخ ١٣٨٥/٣/٢٢هـ (١٩٦٥م) وتعديلاته. نظام الشركات المهنية، الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤ وتاريخ ١٤١٢-٢-١٨هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.

نظام المحاسبين القانونيين، الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٤١٢/٥/١٣هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.

نظام المحاسبين القانونيين، الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤٣ بتاريخ ١٣٩٥/٧/١٣هـ (١٩٧٤م) وتعديلاته.

الكتب والبحوث المنشورة

أحمد، إياد عبد الموجود (١٤٠٤هـ)، مراحل المحاسبة والعوامل المؤثرة في تطويرها في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٢٢ (٤٢) ١٧٥-٢٠٠.

جاد الله، صالح (١٣٩٢هـ)، تطور مهنة المحاسبة: مع إشارة خاصة إلى المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ١٤، جمادى الأول: ١٨-٣٢.

الجبر، نبيه عبد الرحمن، و عبد المنعم، محمد علاء الدين (١٤٢٠هـ)، نحو إطار مقترح للعلاقة التأثيرية لمعايير المحاسبة الدولية على الطبيعة النوعية لمعايير المحاسبة السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، المجلد ٣، العدد ٢: ١٧١-٢٣٦.

السقا، السيد أحمد إسماعيل (١٤١٨هـ)، فجوة التوقعات في بيئة المراجعة: دراسة ميدانية في المحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، ١ (٥) ٤٢٣-٤٦٤.

طاحون، محمد عبد الحميد (١٤١٨هـ)، نحو مداخل ملتم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية، مجلة البحوث المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، ١ (٢): ٧٥-١٣٨.

علي، سمية أمين (٢٠٠١)، فجوة التوقعات بالنسبة لدور المراجع الخارجي في المجتمع: دراسة ميدانية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة: جهاز الدراسات العليا والبحوث- كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد ٧٥: ٤٩-٨٥.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/أ)، آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٨، (١)، ١٤٢٥هـ/٢٠٠٤م، الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة حول الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورها في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية، (القصيم: قسم المحاسبة- جامعة الملك سعود، ١٨-١٩ شعبان ١٤٢٤هـ/١٤-١٥ أكتوبر ٢٠٠٣م).

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٥هـ/ب)، توسيع نطاق الخدمات المهنية وآثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، مجلة جامعة الملك عبدالعزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٧، (٢): ١١٣-١٤٩.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/أ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، جدة: مطابع السروات.

العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٤هـ/ب)، الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، عمان: جامعة العلوم التطبيقية الأهلية، ٢٢-٢٤ جمادى الأولى ١٤٢٤هـ/٢٢-٢٤ يوليو ٢٠٠٣م.

مصطفى، صادق حامد (١٩٩٣)، نحو تضيق فجوة التوقعات في مهنة المراجعة: دراسة تحليلية نقدية مقارنة، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، القاهرة: كلية التجارة جامعة القاهرة، العدد ٤٧: ٥٣-١٢٣.

المطيري، عبيد سعد، ومتولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢)، المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقدي) وغيابها، البحوث العربية في المحاسبة، المجلة العربية للمحاسبة، البحرين: جامعة البحرين، ٥ (١): ٣٧-١.

المطيري، عبيد سعد، والعنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٣هـ)، الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٤٢، (٣): ٤٩٧-٥٣١.

الوابل، وإبل علي (١٤١٠هـ)، أسلوب بناء معايير المحاسبة: التجربة السعودية، مجلة جامعة الملك سعود، الرياض: جامعة الملك سعود - قسم المحاسبة، العدد ٢: ٣٣٩-

ثانياً : المراجع الأجنبية

- Abdeen, A.M. and Yavas, U.** (1985) "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia", *The International Journal of Accounting*, **20** (2): 155-73.
- Al-Angari, H.** (2003) "The True and Fair View Concept: A Critical Evaluation", *Journal of Financial and Commercial Studies*, Issue **64**, (Faculty of Commerce at Baniswaif, Cairo University, Muharram 1424H/March 2003).
- Al-Angari, H. and Sherer, M.** (2002) "The Implementation of Quality Review Programs on Audit Firms in Saudi Arabia: an Illustration of Change Processes in a Transitional Economy", *Journal of King Abdulaziz University: Economics and Administration*, **16** (2): 21-36. (Jeddah: King Abdulaziz University. 1423H/2002). *The EAA 24th Annual Congress*, (Athens. Muharram 1422H/April 2001).
- Arrington, C. E., William, A., Hillison, W. and Paul, F.** (1983) "The Psychology of Expectations Gap: why is there so much Dispute about Auditor Responsibility", *Accounting and Business Research*, **12**, Autumn: 243-250.
- Benau, M. G., Humphrey, M. and Turely, (1993)** "Auditing Expectations and Performance in Spain and Britain: Comparative Analysis," *The International Journal of Accounting*, **28**: 281-307.
- Berenson, M. L. and Levine D. M.** (1999) "*Basic Business Statistics: Concepts and Applications*", (Canada. Prentice-Hall).
- Best, P. J., Buckley, S. and Tan, C.** (2001) "Evidence of the Audit Expectation Gap in Singapore", *Managerial Auditing Journal*, **16**: (3) 134-144.
- Dewing, I.P. and Russell, P.O.** (2002) "UK Fund Managers. Audit Regulation and New Accountancy Foundation: Towards a Narrowing of the Audit Expectations Gap?", *Managerial Auditing Journal*, **17** (9) 537-545.
- Epsterin, M. J. and Geiger A.** (1994) "Investor Views of Audit Assurance: Recent Evidence of the Expectation Gap", *Journal of Accountancy*, Jan. **177**: 60-65.
- Gay, G., Schelluch, P. and Baines, A.** (1998), "Perceptions of Messages Conveyed by Review and Audit Reports", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, **11** (4): 472-493.
- Giacomino, D. E.** (1994) "Expanding the Auditors' Role to Narrow the Expectations Gap", *Business Forum*, **19**, Issue 3/4.
- Guy, D. M. and Sullivan, J. O.** (1988) "The Expectations Gap Auditing Standards", *Journal of Accountancy*, **165** (4) 36-46.
- Hatherly, D., Innes, J. and Brown, T.** (1991) "The Expanded Audit Report - an Empirical Investigation", *Accounting and Business Research*, **21**, 311-319.
- Hooks, K. L.** (1991) "Professionalism and Self Interest: a Critical View of the Expectations Gap", *Critical Perspectives on Accounting*, **3** (2): 109-36.
- Hudaib, M. and Haniffa, R.** (2002) "*An Empirical Investigation of Audit Perceptions Gap in Saudi Arabia*", Discussion Papers in Accountancy and Finance, University of Exeter.
- Humphrey, C.** (1997) "*Debating Audit Expectations*", Chapter 1, pp. 3-30, in **Sherer, M. and Turley, S.** (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Humphrey, C. G., Moizer, P. and Turley, W. S.** (1992) "The Audit Expectations Gap in the United Kingdom", *Research Board of the Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, London, p. 99.
- Humphrey, C. G., Moizer, P. and Turley, W.S.** (1993) "the Audit Expectations Gap in Britain: an Empirical Investigation", *Accounting and Business Research*, **23** (91A): 395-411
- Koh, H. C. and Woo, E.** (1998) "the Expectation Gap in Auditing", *Managerial Auditing Journal*, **13** (3): 147-181.
- Lee, T.** (1994) "Financial Reporting Quality Labels" *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, **7** (2): 30-49.
- Liggo, C. D.** (1974) "The Expectation Gap: The Accountant's Legal Waterloo?", *Journal of Contemporary Business*, Spring, **39**: 27-44.
- Manson, S. and Zaman, M.** (1999) "Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report", *Accounting Forum*, **23** (1): 11-34.
- McEnroe, J. E.** (2002) "an Analysis of Post - Expectations Gap Voting Behavior by the ASB". *ABACUS*, **38** (3): 350.
- McEnroe, J. E. and Martens, S. C.** (2001) "Auditors' and Investors' Perceptions of the Expectations Gap". *Accounting Horizons*, **15** (4): 345-358.

- Porter, B.** (1993) "An Empirical Study of the Audit Expectation – Performance Gap", *Accounting and Business Research*, **24**: 93.
- Shinawi, A. A. and Crum, W. F.** (1971) "The Emergence of Professional Accounting in Saudi Arabia", *The International Journal of Accounting*, **6** (2): 103-10.
- Sikka, P., Puxty, A., Willmott, H. and Cooper, C.** (1998) "The Impossibility of the Expectations Gap: some Theory and Evidence". *Critical Perspectives on Accounting*, **9**: 299-330.
- Swift, T. A., Humphrey, C. and Gor, V.** (2000) "Great Expectations? the Dubious Financial Legacy of Quality Audits", *British Journal of Management*, **11** (1): 31-62.
- Wolf, F. M., Tackett, J. A. and Claypool, G. A.** (1999) "Audit Disaster Futures: Antidotes for the Expectation Gap?". *Managerial Auditing Journal*, **14** (9): 468-482.

Exploring Aspects of the Expectation Gap within the Saudi Auditing Profession's Environment: An Empirical Study

FAHDAH S. AL-SUDAIRI

Lecturer

and

HUSSAM A. AL-ANGARI

Associate Professor

Department of Accounting

Faculty of Economics and Administration

King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

ABSTRACT This research aims at exploring aspects of the expectation gap existing between the auditor and the parties benefiting from his services within the auditing profession's environment of 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 a methodological approach, the researchers have identified a number of selected hypotheses. These have been examined using questionnaires through which a number of measures for each hypothesis have been used. Selecting and determining these measures were facilitated by issues taken from previous researches on the auditing expectation gap, together with the researchers' personal understanding of the development of the auditing profession in Saudi Arabia and their analysis of the difficulties and challenges facing that profession today. The findings of this research suggest that a consensus does not seem to exist between different parties under research (auditors, parties benefiting from their services, and financial managers). Although these parties agreed on certain aspects regarding the nature of the auditor's work and his responsibilities as well as social expectations in relation to the required quality of the auditor's work and contemporary challenges facing the Saudi auditing profession, the results of this research suggest that these various beneficiary parties do not share similar views regarding other aspects of these issues. By way of concluding, the researchers would like to stress the importance of implementing various methodological approaches in the study of auditing expectation gap. This would facilitate deeper understanding of the nature, extent and reasons for its existence. The researchers would also like to stress the importance of monitoring the compliance with the issued accounting and auditing standards and regulations, improving social awareness of the role and responsibilities of the auditor, and undertaking research on contemporary challenges facing the Saudi auditing profession.