

آثار الالتزام بمعايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

حسام بن عبدالمحسن العنقري

أستاذ مساعد - قسم المحاسبة - كلية الاقتصاد والإدارة

جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

قدم للنشر في ١٨/٣/١٤٢٤هـ وقبل للنشر في ١/٥/١٤٢٤هـ

المستخلص: يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وتنبع أهمية البحث من الحاجة إلى التوصل لأساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقييم متطلبات تطبيق معايير المراجعة المحلية، وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة مراجعة الحسابات في المملكة، وتحديد جدوى إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية في ظل وجود بدائل تحظى بقبول واسع على مستوى غالبية الدول، مثل معايير المراجعة الأمريكية، ومعايير المراجعة الدولية، وإرشادات المراجعة في المملكة المتحدة. ولقد تم استخلاص نتائج البحث من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على ثمانية مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن التزام مكاتب المراجعة محل الدراسة باتباع معايير المراجعة المحلية أدى أو من شأنه أن يؤدي في جميع الأحوال إلى حدوث تغييرات يمتد أثرها ليشمل جانباً من المظاهر غير الملموسة المتأصلة في هذه المكاتب والتي غالباً ما تشكل أساسها الفكري والثقافي والاجتماعي، بالإضافة إلى بعض المظاهر الفنية والتقنية فيها. وفي ضوء معطيات المنهج النظري الذي تم توظيفه في جمع وتحليل بيانات هذه الدراسة، يخلص البحث إلى محدودية إمكانية اعتبار هذه التغييرات ناتجة عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في كل من أسباب وجود المكاتب والأسس التي تحكم طبيعة وتفاصيل أنشطتها الأساسية. فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير محلية للمراجعة، فضلاً عن استيائهم وعدم رضاهم عن عدد من الأمور المتعلقة بالظروف المواكبة لفرض تطبيق هذه المعايير، خاصة تلك المرتبطة بما تعانيه مكاتب المراجعة في المملكة من مشاكل معقدة ومؤثرة بشكل كبير على إمكانية التزام مكاتب المراجعة بتطبيق جميع متطلبات المعايير المفروضة.

١ - الإطار المنهجي للبحث

١-١ مقدمة

إضفاء مزيد من الثقة على عمل مراجع الحسابات وتوفير أساس للحكم على جودة أدائه يتطلب بشكل أساسي وجود معايير توفر إطاراً محدداً وموحداً يحكم تفاصيل عمل المراجع. هذه الفرضية تبرر قدرًا كبيراً من أحد أهم التحولات التي شهدتها مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية خلال مراحل تطورها التاريخي التي سبقت صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ (١٩٩١م)، والمتمثلة تحديداً بظهور أول سبعة معايير مراجعة محلية ضمن مخرجات أول مشروع وطني لتطوير المهنة في المملكة والذي تم تنفيذه بواسطة أحد المكاتب المهنية الرائدة في مجال المحاسبة والمراجعة بتمويل من وزارة التجارة خلال الفترة من ١٤٠٠-١٤٠٦ هـ (١٩٨٠-١٩٨٥م). كما شهدت المرحلة اللاحقة لصدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي اهتماماً بالغاً من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (بصفتها الجهة القائمة على تنظيم وتطوير والارتقاء بمستوى المهنة في المملكة) بعملية إعداد معايير مراجعة محلية. هذا الاهتمام ينعكس في تكوين أول لجنة فنية خاصة لإعداد وتطوير معايير المراجعة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ٢/٤ وتاريخ ٢٩-٦-١٤١٤ هـ (١٩٩٣م)، واعتماد أول لائحة تحكم عملية إصدار معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة رقم ١/٢/٣ وتاريخ ١٥-٥-١٤١٤ هـ (١٩٩٣م)، وأخيراً توالي صدور عدد متنامي من معايير المراجعة المحلية.

هدف هذا البحث يقتصر على كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وللتأكيد فإن هذا البحث لا يهدف إلى تقييم متطلبات معايير المراجعة السعودية وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة مراجعة الحسابات في المملكة، أو إلى تحديد جدوى إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية في ظل وجود بدائل دولية تحظى بقبول واسع على مستوى غالبية الدول، كما لا يهدف إلى مناقشة وتقييم فاعلية آليات إعداد وتطبيق معايير المراجعة السعودية، وإنما يهدف تحديداً إلى كشف وتحديد آثار التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة باتباع هذه المعايير. أهمية هذا الفهم تكمن في توفير أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً لإجراء دراسات وبحوث مرتبطة بتحديد مدى ملاءمة متطلبات معايير المراجعة السعودية وتقييم جدواها وفاعلية الآليات المستخدمة في إعدادها وتطبيقها ومتابعة مدى التزام أعضاء المهنة بها.

١-٢ هدف وأهمية البحث

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، من خلال الإجابة على السؤال التالي:

إلى أي مدى أدى التزام مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية باتباع معايير المراجعة المحلية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إلى إحداث تغييرات داخلية في هذه المكاتب، وبالأخص على كل من:

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

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

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

وتتبع أهمية هذا البحث من الحاجة إلى توفير أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقييم متطلبات معايير المراجعة المحلية وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة مراجعة الحسابات في المملكة. كما يمكن من خلال هذا التقييم تحديد جدوى إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية في ظل وجود بدائل تحظى بقبول واسع على مستوى غالبية الدول، مثل معايير المراجعة الأمريكية، ومعايير المراجعة الدولية، وإرشادات المراجعة في المملكة المتحدة. هذا الأساس لا يقتصر فقط على فهم الآثار الفنية أو التقنية الناتجة عن التزام مكاتب المراجعة في المملكة باتباع المعايير المحلية الملزمة، وإنما يمتد ليشمل أيضاً أثر ذلك على ثقافة وقيم وأهداف مكاتب المراجعة محل البحث وتقاليدتها التي تميزها عن مكاتب المهن الأخرى.

١-٣ منهجية البحث

شهدت أدبيات المراجعة وبالأخص خلال العقدين السابقين ظهور دراسات توضح وتنادي باستخدام مناهج نوعية (Qualitative Approaches) في البحث المحاسبي (Chua, 1986; Laughlin,)

لظهور هذه الاتجاهات الحديثة في مناهج البحث المحاسبي كان عائداً لقصور المناهج التقليدية أو الإيجابية (Traditional or Positive Approaches) في إبراز وتفسير النواحي غير المرئية المؤثرة على الظواهر المحاسبية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمثل تلك الظواهر. وقد واكب تتابع ظهور مثل هذه الدراسات تجاوب ملحوظ من قبل الباحثين، وسجلت محاولات عديدة تؤكد على أن فهم الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات على سبيل المثال لا يجب أن يتم فقط من خلال وصف المظاهر الفنية أو التقنية للمهنة دون الاهتمام بالجوانب الأخرى كالجذور الاجتماعية وما لها من تأثير في صياغة فكر وقيم وثقافة تلك الظواهر (Turley and Sherer, 1991; Sikka 1997, 2001; Mitchell et al., 2001; Cullinan and Sutton, 2002).

يعتمد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. هذا المنهج والذي تم تطويره بواسطة (Laughlin 1991)، و (Laughlin and Broadbent 1996) قائم على فكرة أن كل منظمة تتكون نظرياً من ثلاثة مستويات مترابطة تشمل:

١- البرنامج التفسيري (Interpretive Scheme)، والذي تنعكس مكوناته في الأمور غير الملموسة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي تقوم عليه المنظمة، مثل رسالة المنظمة وثقافتها وقيمها وأهدافها.

٢- النظم المساندة (Sub-Systems)، والتي تنعكس مكوناتها في الأمور المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل دليل المراجعة وممتلكات المنظمة كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك.

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

واستناداً إلى ذلك، يعتمد فهم طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على أي منظمة نتيجة تطبيق أنظمة عمل جديدة على قدرة هذه الأنظمة الجديدة على إحداث خلل في ترابط وانسجام المستويات الثلاثة المذكورة أعلاه. وللأهمية فإن النموذج المستخدم يفرق بين مستويين رئيسيين من التغييرات، هما:

١- تغيير من المستوى الأول (First Order Change):

يترتب عن حدوث هذا المستوى إحلال بمكونات النظم المساندة وآليات التوجيه في حين لا تتأثر مكونات البرنامج التفسيري.

٢- تغيير من المستوى الثاني (Second Order Change):

يترتب عن حدوث هذا المستوى إحلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه. حدوث هذا المستوى من التغيير قد يعود إلى أحد السببين التاليين:

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

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

وتجدر الإشارة إلى أن توظيف هذا المنهج النظري لا يتطلب قيام الباحث باختبار افتراضات محددة (مثل افتراض عدم ملاءمة معايير المراجعة المحلية لبيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة) أو تكوين تصور مسبق عن الحالة المثالية للظاهرة محل البحث (مثل افتراض آلية مثالية لاستيعاب معايير المراجعة المحلية والتأقلم معها)، وإنما يتطلب بشكل أساسي اعتماد الباحث على الحوار المبني على النقاش الموضوعي الهادف والمقنع كأساس لاكتشاف الحالة المثالية للظاهرة محل البحث. استناداً إلى ذلك، تم الاعتماد في جمع وتحليل البيانات التي يتضمنها هذا البحث على الملاحظات والانطباعات التي تم الحصول عليها خلال الزيارات الميدانية لمواقع محددة (Case Study) شملت ثمانية مكاتب مراجعة تعمل في المملكة، بالإضافة إلى التركيز في جمع البيانات على استخدام المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة غير المستندة إلى مضمون محدد (Unstructured Interviews) والتي لا تتطلب وجود صيغة محددة مسبقاً للأسئلة المستخدمة أو حتى آلية محددة لإدارة الحوار (تحديد وتوجيه

ذلك لخدمة أهداف البحث يترك لظروف ومعطيات الحالة التي يكون عليها الباحث والمشاركين مع عدد مختار من المهنيين العاملين في المكاتب المختارة. كما تم إجراء مقابلات شخصية مع عدد آخر من الأشخاص الذين تم اختيارهم كممثلين لعدد من الجهات العاملة والمهتمة بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة.

١-٤ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

معظم المحاولات الأكاديمية التي تزخر بها أدبيات مهنة المراجعة كانت ولا زالت تقوم على توظيف مناهج أو نظريات تقليدية تتطلب في الغالب استخدام طرق كمية وأساليب إحصائية في جمع وتحليل البيانات، مثل منهج السمات^(١) (Trait Approach) في تمييز فئة ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة عن باقي فئات المهن الأخرى، ومنهج الفاعلية الوظيفية^(٢) (Functionalist Approach) في تمييز أدوار ووظائف أصحاب هذه الفئة في المجتمع والتأكيد على أحقيتهم في ممارسة وتنظيم مهنة المراجعة، ونظرية الوكالة^(٣) (Agency Theory) في تفسير طبيعة العلاقات التي تربط أعضاء المهنة مع بعضهم البعض ومع غيرهم من الأطراف المهتمة والمجتمع بصفة عامة، ومنهج الهيكل الوظيفي^(٤) (Structural Functionalist Approach) في تفسير طبيعة ومتطلبات الهيكل الإداري والتنظيمي في مكاتب المراجعة، وأخيراً نظرية نشر الابتكار^(٥) (Diffusion of Innovation Theory) في تفسير أي تغيير يطرأ على المهنة من خلال إبراز أدوار الجهات القائمة على تنظيم المهنة في نشر الأنظمة والمعايير المهنية المواكبة لهذا التغيير. الإسهاب في توظيف مثل هذه المناهج والنظريات التقليدية ساهم في إضفاء الصفة الإيجابية (Positivism) على البحث المحاسبي كنتيجة طبيعية لعدم القدرة على تلمس وإبراز وتفسير النواحي غير الملموسة المؤثرة على الظواهر المحاسبية، والتي غالباً ما تكون مستمدة من المحيط الاجتماعي والاقتصادي والسياسي لمثل تلك الظواهر.

وقد واكب البحث المرتبط ببيئة مراجعة الحسابات في المملكة هذا الاتجاه السائد. فباستثناء عدد محدود من الدراسات (مثل: المطيري والعنقري، ١٤٢٣هـ)، يلاحظ أن تركيز غالبية الدراسات والبحوث كان ولا يزال منصباً على الجوانب الفنية والتقنية المرتبطة بممارسة وتنظيم المهنة (جاد الله، ١٣٩٢هـ؛ أحمد، ١٤٠٤هـ؛ Shinawi and Crum, 1971) وما يرتبط بهما من قضايا، مثل التعليم المحاسبي في المملكة (Abdeen and Yavas, 1985)، والمعايير المهنية المحلية وأساليب الممارسة (الوابل، ١٤١٠هـ؛ طاحون، ١٤١٨هـ؛ الجبر وعبد المنعم، ١٤٢٠هـ). ويعود ذلك بشكل مباشر إلى قصر الفترة الزمنية لتوافر مقومات أهمية هذه العلاقة. فالمهنة قبل صدور

نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ كانت تمارس في المملكة بقدر واسع من الحرية، 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 المملكة. كما أن تعدد واختلاف أساليب الممارسات المهنية الناتجين عن هذه الحرية واكبهما قصور واضح في الأنظمة والتشريعات المهنية المحلية الملزمة.

في المقابل، دراسات قليلة نسبياً حاولت بحث الظواهر المرتبطة بممارسة وتنظيم مهنة مراجعة الحسابات من خلال توظيف أطر نظرية نقدية وتفسيرية. في مثل تلك الدراسات لا يقتصر التركيز في وصف وتبرير آلية حدوث التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها على مسألة المنفعة التبادلية بين الرئيس والمرؤوس (مثل التحقق من مدى تقيد المكاتب بتطبيق متطلبات المعايير الملزمة وعلاقة ذلك بتوحيد الممارسات المهنية على مستوى واسع) كما هو الحال عند توظيف نظرية الوكالة (Colbert, 2000; Street and Bryant, 2000; Hussey and Lan, 2001;)، أو على مقاييس العرض والطلب كأساس لتبرير أثر التغييرات على الأتعاب المهنية وأدوار ووظائف المهنيين العاملين في هذه المكاتب وجودة أدائهم المهني كما هو الحال عند توظيف مناهج الفاعلية الوظيفية والهيكل الوظيفي (Firth, 2002; Ezzamel et al., 2002) أو على دور الجهات القائمة على تنظيم المهنة في إصدار الأنظمة والتشريعات المهنية اللازمة لتوحيد الممارسات المهنية على مستوى العالم واحتواء التغييرات الناجمة عن ذلك كما هو الحال عند توظيف نظرية نشر الابتكار (Lennox, 1999; Cooper et al., 2002) بل إنه يتعدى ذلك ليشمل العوامل غير الملموسة التي تساهم في تحديد معالم هذه التغييرات والآثار الناجمة عنها (Al-Angari and Sherer, 2003). هذه الدراسات كشفت النقاب عن حقيقة ما تقوم به العديد من أجهزة التنظيم المهني خاصة تلك القائمة على شكل التنظيم الذاتي (Self-Regulation) من سوء استخدام للسلطة المكتسبة في تنظيم المهنة في سبيل تحقيق أهداف خاصة برغم رفعها الدائم لشعار حماية الصالح العام (Lee, 1970; Miller, 1985; Sikka et al., 1992; Humphrey, 1997; Sikka, 2001,)، أو حتى ترك المجال مفتوحاً أمام المراجع لاختيار المصطلحات التي تناسبه كما هو الحال بالنسبة لتقرير المراجع عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار (Carcello et al., 2002; Cullinan and Sutton, 2002). فعلى سبيل المثال أبرزت تلك الدراسات اتجاه العديد من أجهزة التنظيم المهني لاستخدام مصطلحات غير معرفة بدقة في معايير المراجعة بهدف حماية المراجع مثل مصطلح "صدق وعدالة" ("True and Fair") والذي عادةً ما يستخدم في تقرير المراجع النهائي (Ekholm and Troberg, 2002)، أو حتى ترك المجال مفتوحاً أمام المراجع لاختيار المصطلحات التي تناسبه كما هو الحال بالنسبة لتقرير المراجع عن مدى قدرة المنشأة على الاستمرار (Carcello et al., 2002).

(2003) كما أبرزت تلك الدراسات محدودية قدرة معايير المراجعة في تضييق نطاق فجوة التوقعات الموجودة بين المراجع ومستخدميه تقريره (Manson and Zaman, 1999)، خاصةً في ظل قدرة أعضاء المهنة على التأثير في تحديد وصياغة مضمون مثل هذه المعايير (McEnroe, 2002).

وامتداداً للاتجاه النقدي الموضح أعلاه في بحث طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على مكاتب المراجعة والعوامل المسببة لها، يعتمد هذا البحث على توظيف إطار نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في إجراء دراسة ميدانية نوعية تهدف إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات (الملموسة وغير الملموسة) التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

١- ٥ خطة البحث

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ولعرض ما تم التوصل إليه من واقع الدراسة الميدانية التي تم إجراؤها بواسطة الباحث خلال التسعة أشهر الماضية، فقد تم تقسيم الجزء المتبقي من هذا البحث إلى أربعة أقسام رئيسية تليها خاتمة تتضمن ملخصاً للنتائج والتوصيات التي يقدمها البحث. يقدم القسم الثاني نبذة مختصرة عن تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية. أما القسم الثالث فيقدم نبذة مختصرة عن معايير المراجعة السعودية، فيما يستعرض القسم الرابع أهم البيانات والمعلومات التي تم الحصول عليها خلال مراحل تنفيذ الدراسة الميدانية، بما في ذلك البيانات والمعلومات التي أفرزتها اللقاءات المفتوحة والمقابلات الشخصية التي جمعت الباحث بعدد مختار من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل الدراسة بالإضافة إلى الأشخاص الذين تم اختيارهم كممثلين لعدد من الجهات المهتمة بمهنة المراجعة في المملكة. وأخيراً يقدم القسم الخامس تحليلاً ومناقشةً لما تم استعراضه في القسم الرابع من بيانات ومعلومات ميدانية بهدف كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عدد متنامي من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في ضوء المنهج النظري المستخدم.

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

تعد الفترة الزمنية لتطور مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية قصيرة نسبياً. فممارستها في المملكة كمهنة تعود فقط لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م)، حينما لاقت أول قبول نظامي من خلال نظام ضريبة الدخل لنفس العام^(٦). ولكن رغم قصر تلك الفترة، شهدت مهنة مراجعة الحسابات في المملكة مراحل متعددة من التطور: مروراً بالبدايات حينما كانت تمارس في ظل غياب نظام^(٧)؛ إلى ظهور بعض الشروط المتعلقة بأهلية المراجع وحقوقه وواجباته. بموجب نظام الشركات لعام ١٣٨٥هـ (١٩٦٥م)؛ إلى ظهور أول نظام للمحاسبين القانونيين في عام ١٣٩٥هـ (١٩٧٤م)، والذي لم تسعفه محدودية مواده في تحقيق الحد الأدنى لمتطلبات تنظيم المهنة الأساسية من معايير وقواعد سلوك مهنية وبرامج رقابية وغير ذلك؛ إلى أن صدرت أول معايير مهنية تتعلق بمزاولة المهنة من قبل وزارة التجارة في عام ١٤١٠هـ (١٩٨٩م)^(٨)، كنتيجة لجهود حثيثة بذلتها الوزارة بمساعدة أحد المكاتب المهنية الوطنية الرائدة في مجال مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة^(٩). شهدت تلك المراحل بالإضافة إلى ما سبق توالي عقد مجموعة من الندوات الأكاديمية في جامعة الملك سعود حول "سبل تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة" والتي نتج عن أولها إنشاء أول جمعية أكاديمية محاسبية في المملكة تحت مسمى "جمعية المحاسبة السعودية" في عام ١٤٠١هـ (١٩٨١م).

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

ويعود الهيكل التنظيمي لمهنة مراجعة الحسابات في المملكة في شكله الحديث الذي هو عليه اليوم إلى صدور نظام المحاسبين القانونيين الحالي بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣-

٥-١٤١٢هـ (١٩٩١م). صدور هذا النظام أحدث نقلة نوعية في طبيعة تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. فالنظام من خلال مادته التاسعة عشر نص على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، كجهاز تنظيمي مختص يعمل تحت إشراف وزارة التجارة ويدرار بواسطة مجلس إدارة يضم ممثلين لأطراف متعددة مهتمة بالمهنة في المملكة. وقد استطاعت الهيئة خلال العقد السابق توفير الإمكانيات والمقومات الأساسية لتنظيم ممارسة المهنة في المملكة. كان ذلك من خلال آلية عمل تستند إلى تقسيم إنجاز مهام الهيئة الأساسية التي نص عليها نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) من إعداد وتطوير معايير وقواعد سلوك مهنية، وتنظيم اختبارات الزمالة ودورات التدريب والتعليم المستمر، ومراقبة جودة الأداء المهني لأعضاء المهنة على عدد من اللجان الفنية المتخصصة التي تعمل تحت إشراف مجلس إدارة الهيئة. يتمثل الأساس الذي يقوم عليه اليوم تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة إداً في وجود الهيئة وتوالي مخرجات عمل لجانها الفنية من معايير وقواعد وبرامج رقابية وتدريبية، بالإضافة إلى وجود نظام (نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ/١٩٩١م) يحدد بوضوح شروط وإجراءات القيد في سجل المحاسبين القانونيين والتزامات المحاسب القانوني وطبيعة الجزاءات التي تطبق على من يخالف أحكام النظام.

ويجدر بنا التأكيد على وجود علاقة متأصلة بين تطور مهنة مراجعة الحسابات في المملكة وما شهدته بيئة المهنة في المملكة من أحداث وظروف ومداولات اجتماعية واقتصادية وسياسية. فصدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) سبقه تراكم لسلسلة من الأحداث والظروف والمداولات، بدءاً بتأخر التعليم المحاسبي واقتصار دور المهنة على خدمة أطراف محددة (إدارات الشركات) لتحقيق أهداف محددة (الوفاء بمتطلبات أنظمة الزكاة والضريبة) عندما كانت المهنة تمارس في ظل غياب نظام، ومروراً بصدور مراسيم ملكية لإقرار أنظمة (نظام الشركات ونظام المحاسبين القانونيين الأول) تحكّم عملية إصدار تراخيص مزاولة المهنة وتحدد بعض واجبات وحقوق الممارسين في ظل فترة شهدت نمواً اقتصادياً كبيراً، وإنهاءً بظهور نتائج جهود عدد من الأطراف المهتمة بالمهنة (تأسيس جمعية المحاسبة السعودية وصدور قرارات وزارية للاسترشاد ومن ثم الالتزام بعدد من المعايير المهنية) والتي جاءت تلبية لنداءات متعددة لإحداث تغيير في أسلوب تنظيم المهنة من قبل الكثير من المهتمين لمواكبة فترة شهدت تقلبات اقتصادية واعتماداً أكبر من قبل الدولة على القطاع الخاص.

وقد واكب الأحداث والظروف والمداولات المذكورة أعلاه عدد من التحولات في مفهوم وطبيعة ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة، مروراً بالبدايات حينما كانت المكاتب المهنية تعتمد بشكل مطلق على تقديم خدمة مراجعة الحسابات بمفهومها الشامل والذي يقتضي ضرورة فحص واختبار كل ما تتضمنه السجلات والقوائم المالية من عمليات وأرصدة، إلى اعتمادها بشكل مطلق أيضاً على تقديم خدمة مراجعة الحسابات ولكن من منظور علمي يعتمد على استخدام أساليب العينات الإحصائية والمراجعة التحليلية في تخفيض نطاق وعمق إجراءات المراجعة، إلى أن شهد الربع الأخير من القرن الميلادي المنصرم انتشار استخدام منظور المراجعة المستند على النظم (قائم على فكرة إبراز أهمية تقييم نظم المحاسبة والرقابة الداخلية كأساس لتحديد نطاق وعمق إجراءات المراجعة الأساسية) والذي تم تدعيمه لاحقاً بمنظور المراجعة المستند على المخاطرة (قائم على فكرة التمييز بين مكونات مخاطر المراجعة وضرورة تركيز إجراءات المراجعة على مناطق العمليات التي تزيد درجة تعرضها إلى أخطاء جوهرية) (العنقري، ١٤٢٢هـ).

كما شهدت أدوار ووظائف مكاتب المراجعة الكبرى في المملكة تطوراً ملحوظاً خلال العقد الفائت خاصة بعد تبني هذه المكاتب مفاهيم جديدة قائمة على فكرة ضرورة أن تكون خدمة مراجعة الحسابات أكثر ارتباطاً بمخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العملاء، بما في ذلك مفهوم "المراجعة المبتكرة"^(١٠) ومفهوم "مراجعة الأعمال"^(١١) ومفهوم "عملية قياس النشاط"^(١٢) ومفهوم "إعادة هندسة الأعمال التجارية"^(١٣). تبني مثل هذه المفاهيم وغيرها أتاح لمكاتب المراجعة في المملكة فرص تسويق نطاق واسع من الخدمات الاستشارية بخلاف خدمات المحاسبة والمراجعة التقليدية. وقد ساهمت هذه النقلة في إسباغ الصفة التجارية بشكل ملحوظ على ما تقدمه مكاتب المراجعة في المملكة من خدمات مهنية، مما أدى بدوره إلى تغيير المفهوم السائد لأدوار ووظائف هذه المكاتب والقائم تحديداً على ممارسة مراجعة الحسابات وغيرها من الخدمات المحاسبية بشكل يكفل تقديم أفضل خدمة مهنية للمجتمع بصفة عامة.

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

إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٢/٢ بتاريخ ١٣-٩-١٥هـ (١٩٩٥م)، مما يثير عدداً من التساؤلات المرتبطة بمدى فاعلية هذا البرنامج الرقابي في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة. وللأهمية فإن صعوبة التزام المكاتب المهنية بأي متطلبات جديدة مرتبطة بشكل أساسي بتعود أعضاء المهنة على نطاق واسع من الحرية في ممارساتهم خلال المراحل التي سبقت صدور النظام المذكور، كنتيجة طبيعية لقصور الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك المهنية فضلاً عن غياب البرامج الرقابية. بالإضافة إلى ذلك تعاني بيئة مراجعة الحسابات في المملكة من استمرار وتفشي وجود ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية وما لها من آثار سلبية ليس فقط على طبيعة العلاقة التنافسية بين المكاتب المهنية وإنما أيضاً على نوعية ومستوى جودة أداء الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب^(١٤). كما تعاني بيئة المهنة في المملكة من محدودية عدد المكاتب المهنية فضلاً عن تفشي ظاهرة احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من هذه المكاتب. 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).

٣ - معايير المراجعة السعودية

معايير المراجعة وغيرها من الأنظمة والقواعد والإجراءات التي يتعين على المراجع الالتزام بها خلال قيامه بعملية مراجعة الحسابات تهدف إلى إضفاء مزيد من الثقة على عمل المراجع والمتمثل في تقديم بيانات ومعلومات في صورة تقارير وقوائم مالية تفي باحتياجات مجموعة المستفيدين في اتخاذ قراراتهم المختلفة. فمعايير المراجعة هي عبارة عن مقاييس نوعية لتقييم كفاءة المراجع ونوعية العمل الذي يقوم به من خلال مجموعة من السياسات والطرق الموحدة والتي يتعين على كل مراجع الالتزام بها خلال مباشرته لعملية مراجعة الحسابات. وتكمن أهمية معايير المراجعة في توفير إطار موحد يحكم عمل المراجع، وبالتالي فإن وجود مثل تلك المعايير يمثل أحد المقومات الأساسية لتنظيم مهنة المراجعة. فمزاولة مراجعة الحسابات في ظل غياب معايير محددة وواضحة وملزمة قد يؤدي إلى تزايد الاختلافات في أسلوب ممارسة المهنة، مما قد يؤدي بدوره إلى صعوبة فهم واستيعاب وظيفة مراجعة الحسابات ودورها الاجتماعي والاقتصادي من قبل مجموعة الأطراف المستفيدة.

ونظراً لما لمعايير المراجعة من أهمية بالغة في تنظيم مهنة المراجعة، أولى نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ (١٩٩١ م) مسئوليات إعدادها وتطويرها واعتمادها ومراقبة التزام المحاسبين القانونيين بها للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وقد صدر عن مجلس إدارة الهيئة قرار برقم ٤/٢/٣ وتاريخ ١٥-٥-١٤١٤ هـ (١٩٩٣ م) نص على أنه يتعين على المراجع الالتزام بمعايير المراجعة التي سبق اعتمادها بموجب قرار معالي وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ٧-١٠-١٤١٠ هـ (١٩٨٩ م) ما لم يتم تعديلها في وقت لاحق من قبل الهيئة وفق ما لها من صلاحيات. وقد قسمت هذه المعايير إلى ثلاث مجموعات على النحو التالي (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢ هـ/ابريل ٢٠٠١ م، ص ١١١-٣١١):

١- المعايير العامة، وتتعلق بالمبادئ الأساسية التي تحكم العمل الميداني للمراجع، وتضمنت ثلاثة معايير هي: معيار التأهيل المهني الكافي، ومعيار الحياد الموضوعية والاستقلال، ومعيار العناية المهنية اللازمة.

٢- معايير العمل الميداني، والتي توضح المبادئ الأساسية التي تحكم تكوين أساس كافٍ لإبداء رأي المراجع حول القوائم المالية، وتضمنت ثلاثة معايير هي: معيار التخطيط، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة.

٣- معيار التقارير، والذي يبين المبادئ الأساسية التي تحكم شكل تقرير المراجعة ومحتوياته والتحفيزات التي قد يتضمنها.

ونظراً لمحدودية معايير المراجعة المذكورة أعلاه في مواجهة كافة الأمور والقضايا المهنية، فقد صدر عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين قرار برقم ٢/٢/٣ وتاريخ ١٥-٥-١٤١٤ هـ (١٩٩٣ م) يقضي باعتماد لائحة الإجراءات التنفيذية لإعداد معايير المراجعة وتعديلها من قبل لجنة معايير المراجعة المنبثقة عن الهيئة، والتي شملت عشر مراحل كما يلي:

- ١- اختيار موضوع المعيار المقترح إصداره.
- ٢- اختيار المستشار (القائم على إعداد دراسة عن المعيار المقترح إصداره).
- ٣- إعداد دراسة عن مشروع المعيار.
- ٤- أخذ رأي ذوي الاهتمام والاختصاص في الدراسة.
- ٥- إعداد مشروع المعيار.

- ٦- نشر مشروع المعيار ومناقشته في ندوة عامة.
- ٧- إعداد الصيغة النهائية للمعيار.
- ٨- اعتماد وإشهار المعيار.
- ٩- التعرف على مدى الالتزام بالمعيار.
- ١٠- تعديل المعيار.

وقد قامت لجنة معايير المراجعة بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين باختيار العديد من المواضيع التي تتطلب وجود معايير، وشرعت في البدء في إجراءات إعدادها وإصدارها وفقاً لمراحل اللائحة التنفيذية المذكورة أعلاه خلال الخمس سنوات الماضية. وقد صدر عن اللجنة عدداً من المعايير بشكل نهائي، بعد اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة، شملت تلك المعايير ما يلي:

١ - معيار المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي

يهدف هذا المعيار إلى تحديد إجراءات المراجعة التي يتعين على مراجع الحسابات القيام بها عند مراجعة منشأة تستخدم نظم محاسبية ورقابية تعمل بواسطة الحاسب الآلي، بما في ذلك الإجراءات المرتبطة بفهم خصائص بيئة معالجة البيانات إلكترونياً، والتخطيط المبدئي للعملية، وفهم الأنشطة والمعالجة المحاسبية، وتحديد المستويات المطلوبة لمهارات وكفاءة المساعدين، واختيار وتنفيذ إجراءات المراجعة التحليلية، وتقدير المخاطر، وفهم وتقييم نظام الرقابة الداخلية المستخدم (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ / إبريل ٢٠٠١م، ص ص ٤٠١-٤٨٦).

٢ - معيار فحص التقارير المالية الأولية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي يتعين على المراجع القيام بها عند فحص التقارير المالية الأولية، بما في ذلك إجراءات فحص التقارير المالية الأولية، وتحديد عمق هذه الإجراءات، ومتطلبات ومضمون تقرير فحص التقارير المالية الأولية، ومتطلبات ومضمون التقارير المالية الأولية المرفقة بالقوائم المالية السنوية، وغير ذلك من أمور ذات علاقة (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ / إبريل ٢٠٠١م، ص ص ١١٠١-١١٧٤).

٣ - معيار التقارير الخاصة

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي يتعين على المحاسب القانوني القيام بها عند إعداد تقارير أخرى خلاف تقارير المراجعة حول القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، بما في ذلك متطلبات ومضمون التقارير عن قوائم مالية معدة وفقا لأساس محاسبي شامل لا يتفق مع معايير المحاسبة المتعارف عليها، والتقارير عن عناصر محددة (مجموعات أو أجزاء أو بنود) في قائمة مالية، والتقارير عن التقييد بأوجه اتفاقيات تعاقدية أو متطلبات رقابية ترتبط بقوائم مالية تمت مراجعتها، والتقارير عن قوائم مالية ذات غرض خاص أعدت للتقييد باتفاقيات تعاقدية، والمعلومات المالية التي تعرض في نماذج أو قوائم ذات شكل خاص، والتقارير عن قوائم مالية ملخصة، والتقارير عن عمليات تطبيق إجراءات متفق عليها، والتقارير عن تطبيق معايير المحاسبة، والتقارير عن الخدمات الاستشارية (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ/ابريل ٢٠٠١م، ص ص ٥٠١-٦٨٣).

٤ - معيار الرقابة الداخلية لغرض مراجعة القوائم المالية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الأنشطة التي يتعين على المراجع القيام بها عند تقييم الرقابة الداخلية لأي منشأة بغرض مراجعة قوائمها المالية وفقا لمعايير المراجعة المتعارف عليها، بما في ذلك اعتبارات الرقابة الداخلية عند تخطيط عملية المراجعة، واعتبارات الرقابة الداخلية عند تقدير المخاطر الرقابية، واعتبارات توثيق المستوى المقدر للمخاطر الرقابية، واعتبارات العلاقة بين فهم الرقابة الداخلية وتقدير المخاطر الرقابية، واعتبارات التخفيض الإضافي في المستوى المقدر للمخاطر الرقابية، واعتبارات أدلة الإثبات المؤيدة للمستوى المقدر للمخاطر الرقابية بأقل من الحد الأقصى، واعتبارات تبليغ نقاط الضعف في الرقابة الداخلية، وغير ذلك من اعتبارات ذات علاقة (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ/ابريل ٢٠٠١م، ص ص ٩٠١-١٠٥٩).

٥ - معيار فحص التأكيدات

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإرشادات التي يجب على المحاسب القانوني الالتزام بها عند تقديم خدمات الفحص أو الفحص المحدود لتأكيد مكتوب صادر من طرف مسئول يعبر بموجبه عن النتائج التي تم التوصل إليها بشأن مدى الثقة في هذا التأكيد، بما في ذلك المتطلبات العامة، ومتطلبات العمل الميداني، ومتطلبات ومضمون التقرير، ومتطلبات إعداد وحفظ أوراق العمل عن عمليات فحص التأكيدات التي يتعاقد المحاسب القانوني على إنجازها (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ/ابريل ٢٠٠١م، ص ص ١٣٠١-١٤١٩).

٦ - معيار مخاطر المراجعة والأهمية النسبية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي يتعين على المراجع القيام بها عند تقييم مخاطر المراجعة والأهمية النسبية عند مراجعته لقوائم مالية وفقاً لمعايير المراجعة المتعارف عليها، بما في ذلك الإجراءات المرتبطة بالوفاء بالمتطلبات العامة، ومتطلبات تخطيط عملية المراجعة، ومتطلبات تقييم نتائج المراجعة (لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ/أبريل ٢٠٠١م، ص ص ٧٠١-٨٢٦).

٧ - معيار العينات لأغراض المراجعة

يهدف هذا المعيار إلى توفير إرشادات لاستخدام إجراءات المعاينة في المراجعة لأغراض إجراء اختبارات الرقابة واختبارات التحقق من الأرصدة والعمليات للحصول على أدلة وقرائن المراجعة، بما في ذلك الاعتبارات العامة، ومتطلبات المعاينة في اختبارات الرقابة (تخطيط العينة، واختيارها، وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم نتائج العينة)، ومتطلبات المعاينة في اختبارات التحقق التفصيلية (تخطيط العينة، وتحديد حجمها، واختيارها، وتنفيذ إجراءات المراجعة، وتقييم نتائج العينة)، ومتطلبات تصميم وتحديد حجم وتقييم نتائج العينات ذات الغرض المزدوج (أخبار هيئة المحاسبين، العدد ٣٣، شعبان ١٤٢٣هـ/أكتوبر ٢٠٠٢م، ص ص ٢٥-٣٠).

٨ - معيار القوائم المالية المستقبلية

يهدف هذا المعيار إلى تحديد الإجراءات التي يجب على المحاسب القانوني القيام بها عند قيامه بعمليات فحص أو تجميع قوائم مالية مستقبلية، أو تطبيق إجراءات متفق عليها على هذه القوائم، وعند فحص أو تجميع أو تطبيق إجراءات متفق عليها على قوائم مالية مستقبلية جزئية، بالإضافة إلى متطلبات ومضامين التقارير عن مثل هذه العمليات (أخبار هيئة المحاسبين، العدد ٣١، ذو القعدة ١٤٢٢هـ/يناير ٢٠٠٢م، ص ص ١٥-٢٨).

وعلى الرغم من أن المجال لا يتسع لاستعراض تفاصيل متطلبات جميع معايير المراجعة السعودية (سواء المذكورة في هذا القسم أو غيرها من التي لا تزال في طور الإعداد)، إلا أن فرص استعراض ومناقشة تفاصيل أي من هذه المتطلبات تظل قائمة متى ما تطرق إليها أحد المشاركين في المقابلات واللقاءات أو أصدر بشأنها رأياً خلال مراحل إجراء الدراسة الميدانية.

٤ - الدراسة الميدانية

يهدف هذا البحث إلى كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. ويعتمد هذا البحث في تحقيق ذلك الهدف على نتائج دراسة ميدانية نوعية تم إجراؤها بواسطة الباحث خلال التسعة أشهر الماضية. هذه الدراسة ركزت على ثمانية مكاتب مراجعة مختارة (من م ١ إلى م ٨)^(١٥). وفي ظل معطيات وأفكار المنهج النظري المستخدم، تم الاعتماد بشكل أساسي في جمع البيانات والمعلومات على استخدام المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة مع عدد مختار من المهنيين العاملين في مكاتب المراجعة محل البحث^(١٦). اختيار المشاركين في المقابلات الشخصية واللقاءات المفتوحة سبقته مرحلة تقصٍ تم خلالها جمع معلومات عن تطور المهنة ووضعها الراهن من حيث التنظيم والممارسة في المملكة، بالإضافة إلى معلومات متنوعة مرتبطة بخلفية المكاتب محل البحث وأهدافها وسياساتها وتنظيمها الداخلي ومستوى الكوادر المهنية العاملة بها من حيث الخبرة والتأهيل الأكاديمي والعملية، ونوعية الخدمات المهنية التي تقدمها، وأساليب وتقنيات العمل والاتصال والرقابة المستخدمة، وطبيعة العلاقات التي تربط المهنيين وغيرهم من العاملين بهذه المكاتب. كما تم خلال هذه الدراسة إجراء مقابلات شخصية مع عدد مختار من الأشخاص كممثلين لعدد من الجهات العاملة والمهتمة بمهنة المراجعة في المملكة^(١٧). يقدم هذا القسم (من خلال ثلاثة أقسام فرعية) عرضاً تفصيلياً لأهم البيانات والمعلومات التي تحصل عليها الباحث خلال مراحل إجراء هذه الدراسة، فيما يقدم القسم القادم تحليلاً ومناقشة لما تم استعراضه في هذا القسم من بيانات ومعلومات ميدانية بهدف كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في ضوء المنهج النظري المستخدم.

٤ - ١ وجهات النظر حول أهمية وجود معايير مراجعة محلية

باستثناء عدد محدود، أخذت آراء غالبية المشاركين في المقابلات توجهاً مشتركاً نحو التقليل من أهمية وجود معايير مراجعة محلية. أصحاب هذا التوجه كشفوا النقاب عن عدد من المبررات التي تدعم وجهات نظرهم والتي تمتد لدى بعضهم لتصل إلى الرفض التام لقيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير مراجعة محلية. وعلى الرغم من وجود تفاوت في

درجات الرفض ومبرراته، يتفق أصحاب هذا التوجه على عدم أهمية وجدوى إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية خاصة في ظل ارتفاع تكاليف إعداد وتطوير مثل هذه المعايير، وعدم وجود فروق جوهرية بين المعايير التي تم اعتمادها بشكل نهائي ومثيلاتها الأمريكية، وفي ظل توجه المملكة للانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية وبالتالي ضرورة الاعتماد على معايير المراجعة الدولية. توضح الأربعة آراء التالية (الأول لأحد الشركاء في م٢، والثاني لأحد الشركاء في م٥، والثالث للشريك المؤسس في م٦، والرابع لأحد الشركاء في م٨) أهم مبررات الرفض التي استند إليها أصحاب هذا التوجه.

"معايير المراجعة ليست كمعايير المحاسبة تتطلب إعادة النظر في الجوانب التي تتعارض مع الشرع الإسلامي مثل كيفية معالجة الزكاة والضرائب والمخزون والفوائد وغير ذلك من تعاملات. فأنا أستطيع أن أتقبل قيام الهيئة بتطوير وإعداد معايير محلية للمحاسبة في مواضيع معينة تفادياً لرفض ما يتعارض مع خصوصياتنا الدينية والحضارية والاجتماعية. أما معايير المراجعة فالأمريكي مثل الدولي أو حتى المحلي (السعودي)، كلها تعالج نفس المواضيع وبدون وجود أي فروق جوهرية... لم يمر علي خلال مراحل عملي المهني والذي امتد لقرابة العقدين من الزمن أي معيار مراجعة يتعارض مع الدين الإسلامي أو التقاليد السعودية. ما أود التأكيد عليه هو أن معايير المراجعة موجودة ومستخدمة أصلاً في بيئة المهنة في المملكة، لذلك لا أجد ما يبرر قيام الهيئة بتمويل مشاريع إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية لأن مخرجات هذه المشاريع لن تضيف أكثر مما هو موجود فعلاً. تبني نموذج موحد مثل معايير المراجعة الأمريكية أو الدولية سيوفر الكثير من الجهد والمال فضلاً عن أنه سيحقق نفس الأهداف المنتظرة من وراء إعداد وتطوير معايير محلية."

"سبق وأن اطلعت على دراسات المقارنة بين معايير المراجعة المعتمدة بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومثيلاتها الأمريكية والبريطانية والدولية، والتي غالباً ما يقوم المستشار المختار بواسطة لجنة معايير المراجعة بالهيئة بإعدادها وإدراجها ضمن القسم الخاص بالدراسة في كل معيار مراجعة يتم اعتماده بواسطة الهيئة. وأستطيع أن أجزم بأن كل معيار مراجعة سعودي في النهاية ما هو إلا ترجمة حرفية للمعيار الأمريكي، والذي في الأساس لا يعد بعيداً من حيث المضمون والمتطلبات عن المعيار البريطاني أو الدولي. هذا الانطباع سائد الآن في أوساط المهنيين في المملكة، ومقتضاه أن معايير المراجعة السعودية تعد نسخة معربة بشكل غير دقيق لمعايير المراجعة الأمريكية، ولذلك فإن فهم أي منها يتطلب قراءة المعيار الأمريكي المائل."

"هناك بعض المشاكل الفنية... فمعياري العينات على سبيل المثال تضمن في متطلباته المرتبطة بالتوثيق كثيراً من التفاصيل التي لا تساعد على تحسين نوعية العمل بقدر ما تزيد من الصعوبات التي يواجهها أي مكتب. فالمعايير - سواء الإحصائية أو غير الإحصائية - لا تدخل ضمن اهتمامات معايير المراجعة الأمريكية نظراً لأهمية التقدير الشخصي للمراجع في تحديد واختيار أسلوب المعايير الملائم لظروف أي عملية، خاصة في ظل اختلاف الممارسات المهنية وعدم وجود أسلوب متفق على أنه الأكثر فاعلية. فلماذا يتم تحميل مكاتب المراجعة في المملكة بما لا تتحمله مكاتب المراجعة في الدول الأكثر تقدماً في تنظيم وممارسة المهنة؟"

"استمعت كغيري ممن حضر فعاليات مؤتمر المحاسبة الأول والذي تم تنظيمه بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في مدينة الرياض في أكتوبر ٢٠٠٢م لتعليق رئيس لجنة المعايير الدولية عندما أكد على تزايد إقبال الدول على استخدام المعايير الدولية، وأكد أيضاً على أهمية الأخذ بالمعايير الدولية بشكل مطلق وليس بشكل جزئي. ونحن اليوم ندرك جميعاً توجه حكومة المملكة نحو الانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية، وندرك أيضاً بأن انضمام المملكة لهذه الاتفاقيات يتطلب - فيما يتعلق بمهنة المراجعة - تقديم عدد من التنازلات التي تكفل توحيد وانسجام ما نستخدمه ونطبقه من أنظمة ومعايير وقواعد سلوك وغيرها من السياسات والتعليمات المهنية مع ما هو مستخدم ومطبق لدى الدول الأعضاء. أهمية تطبيق المعايير الدولية في المملكة من هذا المنطلق لا تقتصر على توفير ما يبذل من جهود وتكاليف مادية لإعداد وتطوير معايير مراجعة أو محاسبة محلية، بل إنه أيضاً يدعم موقف المملكة لتحقيق متطلبات الانضمام لاتفاقيات منظمة التجارة العالمية."

في المقابل، وجهة نظر معارضة تماماً لما ذكر أعلاه تبناها عدد محدود غالبية من الأكاديميين ومفادها أن أهمية وجود معايير مراجعة محلية في المملكة تعد بالغة جداً ليس فقط لكونها (أي المعايير المحلية) أحد أهم مقومات تنظيم المهنة في المملكة، وإنما أيضاً لتحديد المعالم التي تجعل لمهنة مراجعة الحسابات في المملكة هوية خاصة تمتاز بها. وللتأكيد على أهمية وجود هوية خاصة لمهنة مراجعة الحسابات في المملكة طرح أحد الأكاديميين تساؤلاً (كرد على الرأي الذي يؤكد على محدودية الفروق في المضمون والمتطلبات بين معايير المراجعة الأمريكية والبريطانية والدولية) حول أسباب تعدد مصادر معايير المراجعة المقبولة. وبشكل مباشر، يؤكد أصحاب وجهة النظر المؤيدة لوجود معايير مراجعة محلية على أن تعدد مصادر مثل هذه المعايير يبرر بشكل كبير نص نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) على قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير مراجعة سعودية متكاملة. فلا يشترط في جميع الأحوال قيام جهة أو دولة معينة بتبني

معايير المراجعة الصادرة عن جهة أو دولة أخرى. يتفق أصحاب هذا التوجه مع وجهتي النظر التاليتين الأولى لأكاديمي وعضو في لجنة معايير المراجعة والثانية لأكاديمي.

"ليس هناك من شك في أن وجود معايير مراجعة محلية صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لعب دوراً كبيراً في سبيل "إضفاء الثقة على القوائم المالية" من خلال: (١) بيان معايير المحاسبة المتعارف عليها والتي يجب على الشركات المساهمة إتباعها لإعداد وعرض والإفصاح عن القوائم المالية. (٢) إيجاد معايير المراجعة وقواعد السلوك ورقابة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة لضمان إضفاء مزيد من الثقة على رأي المراجعين حول صدق وعدالة القوائم المالية التي قاموا بمراجعتها".

"مما لا شك فيه أن وجود معايير مراجعة محلية (صادرة عن جهة مخولة بذلك) له دور كبير في تنظيم مهنة المراجعة بالملكة، حيث أن المعايير المحلية تعكس احتياج وتطور المهنة في البلد الذي توجد به، فالمعايير هي انعكاس لتطور المهنة ولا يمكن تصور وجود انسجام بين المعايير ومطبق هذه المعايير (مكتب المراجعة) والمهنة بشكل عام إذا تم تبني معايير خارجية وإهمال الاحتياج الداخلي ومستوى تطور المهنة".

ما ذكر أعلاه يلخص وجهات نظر المشاركين في المقابلات حول أهمية وجدوى وجود معايير مراجعة محلية. أما فيما يتعلق بطبيعة وتفصيل الظروف المصاحبة لفرض هذه المعايير على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة وردود الفعل المنتظرة لمواجهتها بواسطة القائمين على هذه المكاتب فسيتم مناقشتها على التوالي من خلال الأقسام الفرعية التالية.

٤-٢ الظروف المصاحبة لفرض معايير المراجعة المحلية على مكاتب المراجعة في المملكة

مؤيدو وجود معايير مراجعة محلية أكدوا على عدم وجود عوائق جوهرية تحد من قدرة المكاتب المهنية على الالتزام الكامل بتطبيق متطلبات هذه المعايير. فالظروف مواتية - من وجهة نظر هذا الفريق - لمكاتب المراجعة في المملكة للالتزام والتكيف مع تطبيق معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، فضلاً عن أن بيئة المهنة الحالية في المملكة تعد مهيئة بشكل كاف لاستيعاب ما قد يترتب عن التزام المكاتب بتطبيق مثل هذه المعايير من تغييرات. لذلك لا يجد أصحاب هذا الرأي أي مبرر لعدم التزام القائمين على هذه المكاتب بتطبيق المعايير المفروضة. الرأي التالي لعضو حالي في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين يعكس هذا التوجه بكل بساطة ووضوح.

"لا أحد ما يبرر عدم تقييد المكاتب بتطبيق معايير المراجعة المحلية السعودية خاصة في ظل معقولة متطلباتها وملاءمتها مع بيئة المهنة في المملكة، فضلاً عن محدودية التفاوت بينها وبين مثيلاتها الأمريكية والدولية".

وتجدر الإشارة إلى أن بعض مؤيدو وجود معايير مراجعة محلية أظهروا بعض التحفظات المرتبطة بالآلية المستخدمة في إعداد وتطوير معايير المراجعة المحلية، كما يتضح من خلال وجهتي النظر التاليتين الأولى لأكاديمي والثانية لأكاديمي وعضو في لجنة معايير المراجعة.

"تبادل الهيئة جهودًا كبيرة في إصدار أكبر قدر ممكن من المعايير في وقت قياسي مما أدى إلى وجود خلل في الآلية المتبعة. فمثلاً لا يوجد وقت كاف لدراسة احتياج المهنة للمعايير التي يجب إصدارها أولاً (الأولويات) فقد يتم إصدار معيار معين (أو معايير) رغم عدم وجود الحاجة الماسة له، مثل معيار مراجعة المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي وهو أول معيار صدر بعد إنشاء الهيئة... كما أعتقد أن المعايير - إلى حد ما - لا تعكس تطور المهنة في المملكة. فمعظم المكاتب صغيرة في حين أن المعايير الصادرة (أو بعضها) لا يتناسب وقدرات هذه المكاتب... المكاتب أبدوا استيائهم من بعض المعايير في كثير من اللقاءات العلمية والخاصة بالهيئة ولكن دون جدوى... ما تراه الهيئة دائماً هو الصحيح، والنتيجة أن المكاتب قد تلجأ إلى التلاعب في تطبيق بعض المعايير... يجب تحديد الاحتياج الفعلي للمعيار المراد إصداره... لا بد من إعطاء المعيار القدر الكافي من الدراسة... لا بد من إسناد مهمة إعداد المعايير إلى فريق عمل وليس إلى شخص واحد... يجب أن يكون مستوى الاستقلال والموضوعية في عمل الهيئة عال جداً... أعتقد أن جميع المكاتب - إلى حد ما - تحاول أن تعطي المعايير اهتماماً جيداً، ولكن كثرة المعايير وإصدارها بشكل يفوق تطور المهنة في المملكة أدى إلى ضعف في الالتزام ببعض الشيء، كما أن هناك عدم اقتناع بفاعلية وأهمية بعض المعايير".

"حيث أنني قد مررت بالتجربة بنفسني كعضو في لجنة معايير المراجعة لم أجد أو أرى دراسة أو بحث حول مدى الالتزام بتطبيق معايير المراجعة السعودية الصادرة عن الهيئة! ولم أعرف أن الهيئة أو أي جهة أخرى قد قامت بإعداد دراسة لتقييم وتطوير الآلية والمنهجية التي يتم بها إصدار معاييرنا المحلية! ولم تعرض علينا أجنحة واضحة لصناعة المعايير التي يحتاجها السوق السعودي! ولا أعتقد أنه يوجد لدى اللجنة رؤية موضوعية مستقبلية للمهنة! ولم تحاول الهيئة أو اللجنة أن تضع استراتيجية للتعامل مع التغيرات المحيطة بالمهنة على المستوى المحلي والعالمي! وأنا أقول بأن المعايير السعودية تفتقر إلى الجودة والصلاحية لضعف المتابعة الموضوعية والعلمية والمهنية لخطوات صناعة المعيار. وكل ما تحرص عليه الهيئة واللجنة هو أن يمر المعيار بالخطوات المعروفة. أما كيف يتم اختيار موضوع المعيار أو من هو المستشار وماهي خبراته فالأمر كله شكلي ولا

يتعدى المجالات لأطراف مستفيدة من هذه المعايير بغض النظر عن مدى فاعليتها. ولذا فإن عدم وجود جهاز مستقل لصناعة معايير المراجعة بحيث تكون له هيئته الاستشارية الخاصة فلن يكون بإمكاننا الحزم بأن ما نعهده هو صناعة معايير فهي قص ولزق لا أكثر. وعلى الرغم من أن كثيراً من المنظمات والهيئات المهنية العالمية والقطرية قامت بتغيير أسلوبها ومنهجيتها باتباع المجالس المستقلة الموجهة وليس اللجان غير المفرغة لضمان إصدار معايير مهنية قابلة للتطبيق والحصول على واقع أفضل للممارسات المحاسبية، إلا أنه لا زالت عندنا الإدارة التقليدية في إصدار المعايير ولا زالت الهيئة لها اليد الطولى على المعايير بدلا من اللجنة.. قضية أخرى أغفلتها الهيئة واللجنة وهي التحرك نحو تقريب المعايير المهنية السعودية للمعايير الدولية وخصوصاً أن الدول الأوروبية وضعت ذلك هدفاً لها في عام ٢٠٠٤م.. أريد أن أؤكد على أن ضمان فعالية تطبيق معايير المراجعة يتطلب إنشاء مجلس مستقل لمعايير المراجعة بحيث يتولى إعداد مشروعات المعايير والإشراف على متابعة تنفيذها وتقديم الإرشادات للمراجعين."

أما أصحاب الرأي المعارض لوجود معايير مراجعة محلية فهم يؤكدون على وجود عوائق جوهرية تحد من قدرة المكاتب على الالتزام الكامل بتطبيق متطلبات مثل هذه المعايير والناجمة تحديداً من بعض المشاكل التي تعاني منها بيئة المراجعة في المملكة. جسامة هذه المشاكل - من وجهة نظر هذا الفريق - تسير مع مرور الوقت نحو الانخفاض التدريجي في ظل التطور الملحوظ والمستمر في أساليب تنظيم وإدارة المهنة في المملكة. أهم ما ورد في حوارات الباحث مع أصحاب هذا التوجه يمكن تلخيصه من خلال الرايين التاليين، الأول لأحد الشركاء في م٤ والثاني لأحد مدراء المراجعة في م١.

"نعاني بشكل أساسي من ظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية.. ففي سبيل الاحتفاظ بعقد عميل معين غالباً ما نجد أنفسنا مضطرين لمنحه تخفيضاً سنوياً على قيمة الأتعاب المهنية التي نتقاضها منه بغض النظر عن حجم وكلفة أي عمل مهني إضافي مترتب على سبيل المثال عن قيام هذا العميل بتطوير النظم المحاسبية والرقابية التي يستخدمها أو استبدالها بنظم جديدة أو حتى التوسعات والنمو الطبيعي التدريجي في حجم الأنشطة التي يزاو لها.. ظهور وتفشي هذه الظاهرة يعود للمنافسة غير الشريفة بين المكاتب لجلب العملاء وهي سبب رئيسي لمحدودية إقبال المكاتب على تطوير أدواتها المهني والالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة تفادياً لتحمل مزيد من الأعباء.. مواجهة هذه المشكلة تتطلب وجود أساس مهني موحد يحكم تقدير الأتعاب المهنية بين المكاتب.. ما يدعوني للتفاؤل في إمكانية تلاشي هذه المشكلة قريباً يكمن في تلمسنا لبدء ظهور نتائج جهود لجنة مختصة تقوم سنوياً بدراسة وتقييم جودة الأداء المهني لجميع المكاتب من خلال

برامج رقابية محددة تشمل على وجه الخصوص ربط وتقييم كلفة حجم العمل المهني المقبول مع قيم أتعاب العمليات".

"مواكبة التطور في النظم المحاسبية يتطلب بشكل أساسي قيام المكاتب بتوفير برامج تدريبية مستمرة لمنسوبيها من المهنيين...غالبية مكاتب المراجعة في المملكة لا تولي ذلك الأهمية الكافية بل وتحصر على تخفيض الإنفاق على تطوير القدرات المهنية لمنسوبيها بحجة محدودية متطلبات العمل المهني في المملكة...استمرار وجود برامج للتعليم المهني المستمر سيساهم بلا شك في مقابلة وتفادي محدودية ما توفره المكاتب لمنسوبيها من برامج تدريبية خاصة وأن الالتزام بمتطلبات هذه البرامج يعد الآن إجبارياً".

بالإضافة إلى المشاكل المذكورة أعلاه والتي تعاني منها بيئة المراجعة في المملكة يرى أصحاب الرأي المعارض لوجود معايير مراجعة محلية أن إلزام المكاتب بتطبيق معايير محددة لممارسة مهنة المراجعة سيؤدي إلى الحد من قدرة عدد كبير من المكاتب المرخصة والمحدودة جداً في عددها على الاستمرار. فالمشكلة من وجهة نظر هؤلاء لا تقتصر فقط على كيفية تفادي المشاكل التي تعاني منها بيئة المراجعة في المملكة (مثل تفشي المنافسة غير الشريفة بين المكاتب وظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية)، وإنما أيضاً على كيفية إحداث تطورات فحائية وبشكل كامل على مكاتب كانت بالأمس تمارس أنشطتها المهنية بكل حرية ودون أي ضغوط خارجية. فإلزام مكاتب المراجعة في المملكة باتباع معايير مراجعة محددة يتطلب بالنسبة لعدد كبير من المكاتب المرخصة في المملكة إحداث تغييرات داخلية تمس أهداف هذه المكاتب وأساسها الفكري والثقافي، فضلاً عن طبيعة وتفاصيل الأنشطة الأساسية التي تمارسها. فرض تطبيق معايير المراجعة المحلية يعد إذاً - من وجهة نظر هذا الفريق - أمراً مكلفاً جداً سيؤثر بلا شك على أرباح عدد كبير من مكاتب المراجعة المرخصة في المملكة، كنتيجة طبيعية لتأثير ذلك على إمكانية استمرار هذه المكاتب بنفس الفكر والأهداف وتفاصيل العمل. بعبارة أخرى، صعوبة واقع المهنة في المملكة لا تعود فقط إلى تفشي المنافسة غير الشريفة بين المكاتب وظاهرة انخفاض الأتعاب المهنية، وإنما تعود أيضاً إلى تمادي القائمين على كثير من المكاتب المهنية في تطبيق الأنظمة والتعليمات المهنية، بما في ذلك معايير المراجعة. صعوبة التزام المكاتب المهنية بأية متطلبات جديدة تكمن في تعود أعضاء المهنة على نطاق واسع من الحرية في ممارساتهم خلال المراحل التي سبقت صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢ هـ (١٩٩١م)، كنتيجة طبيعية لقصور الأنظمة والمعايير وقواعد السلوك المهنية فضلاً عن غياب البرامج الرقابية. فلا يعقل أن يتم إلزام مكتب لا يحرص أساساً على إعداد أوراق عمل عن

العمليات المهنية التي يتعاقد على إنجازها بتطبيق معايير محددة في جميع أوجه ممارساته المهنية. في المقابل، يؤكد أصحاب هذا التوجه على عدم اشتراط رضاهم عما يشهده واقع مهنة المراجعة في المملكة من مشاكل، فمن المؤكد أن مثل هذه المشاكل تتطلب إيجاد الحلول، ولكن الخلاف يكمن في كيفية إيجاد الحلول المناسبة التي تدعم تطور المهنة دون أن تحدث مشاكل أخرى أكثر خطورة وجسامة مثل تقلص أعداد المكاتب المهنية المرخصة وتفشي ظاهرة احتكار عدد محدود من المكاتب لتقديم الخدمات المهنية.

٤-٣ ردود الفعل المنتظرة لمقابلة فرض معايير المراجعة المحلية على المكاتب

في ظل ما تم استعراضه من آراء للمشاركين (من داخل وخارج مكاتب المراجعة محل البحث) في المقابلات واللقاءات التي جمعتهم بالباحث، يتبادر إلى الذهن عدد من التساؤلات الهامة والمرتبطة تحديداً بطبيعة وأهداف وتفاصيل ردود الفعل المنتظرة من قبل مكاتب المراجعة محل الدراسة والقائمين عليها لمواجهة معايير المراجعة المفروضة عليهم. الفريق المؤيد لوجود معايير محلية للمراجعة يجزم على عدم شرعية قيام مكاتب المراجعة بوضع أي ترتيبات بهدف عرقلة التزامها الكامل بمتطلبات هذه المعايير المفروضة. كما يؤكد أصحاب هذا الرأي على مسئولية كل من وزارة التجارة والهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في وضع الترتيبات اللازمة لضمان التزام المكاتب بتطبيق جميع متطلبات المعايير المفروضة. الرأي التالي لمراجع قديم في م ٨ يعكس هذا التوجه بكل وضوح.

" صدور نظام المحاسبين القانونيين وما تبعه من أنظمة وتعليمات مهنية أدى إلى إحداث نقلة نوعية ملموسة لمهنة المراجعة في المملكة. هذه النقطة استدعت قيام مكاتب المراجعة باتخاذ إجراءات وترتيبات تصحيحية داخلية على نطاق واسع شمل الجانبين المهني والإداري فيها. اعتماد معايير المراجعة السعودية وإلزام مكاتب المراجعة بتطبيقها لا يعدو كونه عبئاً جديداً يجدر بالمكاتب استيعابه والتأقلم معه بفاعلية تعكس أهميته خاصة وأنه مرتبط بجودة الأداء المهني وتوحيد الممارسات المهنية في المملكة... ضمان التزام المكاتب يعتمد بشكل مباشر على فاعلية ترتيبات المتابعة والإجراءات الرقابية المصاحبة."

في المقابل، وعلى الرغم مما تم طرحه من آراء مرتبطة بما تعانيه مكاتب المراجعة في المملكة من مشاكل معقدة ومؤثرة بشكل كبير على إمكانية التزام مكاتب المراجعة بتطبيق جميع متطلبات معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، يؤكد أصحاب الرأي المعارض

لوجود معايير مراجعة محلية على صعوبة قيام القائمين على المكاتب بإيجاد أساليب تكفل تفادي تطبيق مثل هذه المعايير بالشكل المطلوب. ويعود ذلك بشكل مباشر إلى ما قد يترتب عن الفحص الدوري كجزء هام ورئيسي لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني المطبق بواسطة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة. مخاوف القائمين على مكاتب المراجعة محل الدراسة تكمن في إمكانية التعرض للمسائلة من قبل فرق الفحص المكلفة من قبل الهيئة لتنفيذ برنامج الفحص الدوري على مكاتبهم في حالة عدم الالتزام الكامل بتطبيق متطلبات المعايير المفروضة، خاصة وأن فرق الفحص غالباً ما تضم في عضويتها كفاءات مهنية قادرة على استيعاب واكتشاف الأساليب التي قد تستخدمها مكاتب المراجعة لتفادي تطبيق المعايير بالشكل المطلوب. من هذا المنطلق أخذت آراء أصحاب هذا التوجه الرافض لوجود معايير مراجعة محلية طابعاً انهماجياً، واتجهت تحديداً نحو التأكيد على أن فرض أية أنظمة مهنية على المكاتب يجب أن يكون الهدف منه تطوير المكاتب والرقي بمستوى أدائها وليس الحد من قدرتها على الاستمرار. استناداً إلى ذلك، يؤكد أصحاب هذا التوجه على أهمية دور الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بصفتها الجهة المسؤولة على تنظيم وإدارة المهنة في المملكة في تقديم المشورة والاعون للمكاتب فضلاً عن تفهم طبيعة المصاعب التي تصاحب تطبيق متطلبات المعايير المفروضة، كما يتضح من خلال وجهات النظر الثلاث التالية، الأولى لأحد الشركاء في م ١ والثانية لمدير المكتب في م ٦ والثالثة لمدير مراجعة لدى م ٧.

"لقد تم الاسترشاد بمعايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند تحديث دليل إجراءات المراجعة الخاص بمكتبنا بما يضمن التزامنا بالإطار الفكري للمراجعة والمبادئ الأساسية الواجب اتباعها عند ممارسة المهنة في المملكة."

"معظم المكاتب بما فيها مكتبنا بدأت بوضع سياسات وإجراءات تكفل الالتزام بمعايير المراجعة ومعايير الرقابة النوعية لمكاتب المراجعة... نحتاج فعلاً إلى أن يتم إصدار تعليمات وأنظمة تحول دون قبول أي مكتب مهني لعملية مراجعة بأتعاب أقل من التي يتقاضاها المكتب السابق إلا بوجود مبررات مقبولة."

"متابعة التزام المكاتب يجب أن تتسم بالمرونة... إلزام المكاتب بالتطبيق الكامل لمثل هذه المعايير لا يجب أن يتم بشكل فوري... لا بد من وجود مرحلة انتقالية تتخللها فترة استعداد تقوم المكاتب خلالها بإعادة ترتيب أوراقها الداخلية خاصة فيما يتعلق بالتدريب والتأهيل المهني المناسبين وإيجاد آلية عمل تكفل مواكبة متطلبات معايير المراجعة المفروضة... أهمية دور الهيئة

خلال هذه المرحلة يكمن في المساهمة بفاعلية في توفير المناخ الملائم لتطبيق متطلبات المعايير بالشكل المطلوب وذلك من خلال المساهمة على سبيل المثال في توفير آلية تطبيق استرشادية مناسبة مع تقديم المشورة والعموم للمكاتب."

قبل الانتقال إلى تحليل ومناقشة ما تم استعراضه في هذا القسم من بيانات ومعلومات ميدانية يجدر بنا التأكيد على حساسية السؤال المرتبط بمدى التزام أي من المكاتب المهنية محل الدراسة بتطبيق معايير المراجعة المحلية. فلم يستطع الباحث التحقق بدقة من درجة ومستوى مثل هذا الالتزام وقت إجراء الدراسة الميدانية في المكاتب الثمانية، علماً بأن ردود المشاركين من منسوبي المكاتب محل الدراسة على أي سؤال مرتبط بمدى اهتمام المكاتب بتطبيق معايير المراجعة المحلية لا تختلف عن الرد التالي لأحد الشركاء في ٨م.

"بولي المكتب أهمية قصوى لتطبيق كافة معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في كافة نواحي أعمال المراجعة، بدءاً من إرسال عروض تقديم الخدمات المهنية للعملاء وانتهاءً بإصدار تقارير المراجعة."

٥- تحليل ومناقشة : طبيعة ونطاق التغييرات

سبق الإشارة إلى أن هذا البحث يعتمد على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت أو من المنتظر أن تطرأ على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية نتيجة التزامها باتباع عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وسبق الإشارة أيضاً إلى أن هذا المنهج قائم على فكرة أن كل منظمة تتكون نظرياً من ثلاثة مستويات مترابطة تشمل البرنامج التفسيري (الأمر غير الملموسة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي تقوم عليه المنظمة، مثل رسالة المنظمة وثقافتها وقيمها وأهدافها)، والنظم المساندة (الأمر المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل ممتلكات المنظمة كالمبنى والأثاث وحسابات البنوك)، وآليات التوجيه (الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل التنظيمي ونظام الرقابة الداخلية وتعليمات وقرارات الإدارة). واستناداً إلى ذلك، يعتمد فهم طبيعة ونطاق التغييرات التي تطرأ على أي منظمة نتيجة تطبيق أنظمة عمل جديدة على قدرة هذه الأنظمة الجديدة في إحداث خلل في ترابط وانسجام هذه المستويات الثلاثة. وأخيراً يفرق النموذج

المستخدم بين مستويين رئيسيين من التغييرات. ففي حين يترتب عن حدوث التغيير من المستوى الأول إخلالاً بمكونات النظم المساندة وآليات التوجيه مع عدم تأثر مكونات البرنامج التفسيري، يترتب عن حدوث التغيير من المستوى الثاني إخلالاً بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه. حدوث هذا المستوى الثاني من التغيير قد يكون عائداً إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات البرنامج التفسيري أدى بدوره إلى تطور طبيعي ومقبول في مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه، أو عائداً إلى تغيير غير مقبول ومفروض قصراً على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه بهدف إحداث تغيير غير ملائم على مكونات البرنامج التفسيري.

تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن التزام مكاتب المراجعة بتطبيق متطلبات عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أدى إلى حدوث تغيير من المستوى الثاني ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة وآليات التوجيه لهذه المكاتب. وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضاً إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجاً عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل البحث أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير محلية للمراجعة، فضلاً عن استيائهم وعدم رضاهم على عدد من الأمور المتعلقة بالظروف المواقبة لفرض تطبيق المعايير على مكاتب المراجعة في المملكة، خاصةً تلك المرتبطة بما تعانيه مكاتب المراجعة في المملكة من مشاكل معقدة ومؤثرة بشكل كبير على إمكانية التزام مكاتب المراجعة بتطبيق جميع متطلبات المعايير المفروضة. تركيزنا في هذا القسم سيكون منصباً على تحليل حدوث أو إمكانية حدوث تغيير من المستوى الثاني في مكاتب المراجعة محل الدراسة نتيجة التزامها بتطبيق معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.

العناصر المكونة للبرنامج التفسيري في مكاتب المراجعة محل الدراسة استناداً إلى البيانات التي أفرزتها الدراسة الميدانية يمكن تصنيفها إلى ثلاث مستويات أساسية تعكس تفاوت هذه العناصر في درجة الأهمية ومدى التأثير بالمعايير المفروضة. المستوى الأول يتضمن رسالة المكتب والتي تمثل الأساس الذي تم الاعتماد عليه في صياغة أهداف المكتب وتحديد مفاهيم وأنظمة العمل الأساسية. جوهر هذه الرسالة يتعلق بشعارات مهنية تقليدية تتمحور تحديداً حول السعي لخدمة جميع فئات

المستفيدين من الخدمات المهنية والمجتمع بصفة عامة من خلال استخدام المعرفة التي يمتاز بها أعضاء المهنة في تقديم خدمات مهنية عالية المستوى. رسوخ مثل هذه الشعارات في مضامين رسائل المكاتب المهنية يعد أحد العوامل الهامة التي ساهمت بشكل مباشر في إبراز أهمية المحاسبة والمراجعة كمهنة، وتوسيع نطاق ممارستها وتكوين الاعتقاد السائد لدى أعضاء المهنة بأن ما يجوزونه من معرفة مهنية تميزهم عن باقي فئات المجتمع كفيل بأن يضمن لهم حق كسب ثقة الدولة والمجتمع بصفة عامة.

المستوى الثاني من البرنامج التفسيري للمكاتب محل الدراسة يتمثل في أسباب الوجود والتي غالباً ما تعكسها أهداف هذه المكاتب. وتعد المقدرة على تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل تقديم مستوى مقبول من الأداء المهني السبب الرئيسي لوجود المكاتب الثمانية محل الدراسة، مع مراعاة التفاوت بين هذه المكاتب في تفسير ما يمكن اعتباره ربحاً أو مستوى أداء مهني "مقبول". خصوصية المكاتب المهنية من هذا المنطلق تعتمد بشكل مباشر على ما يكتنف مضمون أهداف هذه المكاتب من غموض. فعملية التقدير والمفاضلة بين نطاق ما يمكن اعتباره ربحاً "مقبولاً" من جهة ومستوى أداء مهني "مقبول" من جهة أخرى تظل عملية نسبية تعتمد بشكل كبير على عوامل غير ملموسة نابعة من الجذور الثقافية والاجتماعية لكل مكتب. بعبارة أخرى، هناك صعوبة في فهم مدى ارتباط الارتقاء بكل من مستوى الأرباح ومستوى الأداء المهني وتحديد أيهما يمثل الهدف الحقيقي وأيها يمثل العائق. فقد يكون سبب وجود المكاتب متمثلاً في العمل على تحقيق أكبر قدر من الأرباح بشرط الحفاظ على مستوى معين من الأداء المهني، أو العمل للوصول إلى أعلى مستوى من الأداء المهني بشرط تحقيق قدر معين من الأرباح. وعلى الرغم من ذلك يظل هناك تناغم شكلي ظاهر بين أسباب وجود المكاتب ومضامين رسالتها وأهدافها. فأهداف المكاتب المعلنة على الرغم من تعددها وتنوعها تتمحور حول تلبية ما يقتضيه مفهوم سبب الوجود المذكور والذي يتلاءم بدوره مع مضمون الرسالة الموضح الفقرة السابقة.

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

وعلى الرغم من الطبيعة المتداخلة لجميع مكونات البرنامج التفسيري في مستوياتها الثلاث إلا أن الملحوظ أن التأثير المباشر لفرض تطبيق معايير المراجعة المحلية على مكونات هذا البرنامج في مكاتب المراجعة محل الدراسة امتد ليشمل مكونات المستوى الثاني واثان فقط من مكونات المستوى الثالث هما سياسات التعامل مع العملاء ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين. بقاء العناصر المكونة للمستوى الأول من البرنامج التفسيري دون تأثر يعكس حساسيتها ومدى أهميتها في الحفاظ على تماسك المكاتب وضمأن بقائها واستمرارها. تركيز الجزء المتبقي من هذا القسم سوف يكون منصباً على مناقشة مظاهر التغييرات التي طرأت على العناصر المكونة للمستويين الثاني والثالث من البرنامج التفسيري لمكاتب المراجعة محل الدراسة.

التزام مكاتب المراجعة بتطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية تتطلب بشكل أساسي قيام المكاتب محل الدراسة بتوفير مقومات معينة. وعلى الرغم من تفاوت طبيعة ومستويات الأعباء التي تم تحملها في سبيل توفير هذه المقومات من مكتب إلى آخر، تظل هذه العملية مرتبطة ومؤثرة بشكل مباشر على قدرة المكاتب محل الدراسة على تحقيق هامش مقبول من الربح في ظل تقديم مستوى مقبول من الأداء المهني (المستوى الثاني من البرنامج التفسيري). فكل مكتب تحمل في سبيل الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المحلية أعباء جديدة، وبالتالي فهو بصدد التضحية بجزء من هامش الربح المنتظر تحقيقه في كل عملية مراجعة يتعاقد على إنجازها في سبيل عدم الإخلال بالمعايير المفروضة. تفاوت طبيعة ومستويات الأعباء من مكتب إلى آخر يمكن تبريره بوجود تفاوت في درجات الالتزام والعائد بدوره إلى وجود تفاوت مماثل في مدى أهمية الالتزام بمعايير المراجعة المحلية لدى القائمين على المكاتب المختلفة.

وقد سبق الإشارة إلى أن أثر التزام مكاتب المراجعة بتطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية لم يقتصر على مكونات المستوى الثاني من البرنامج التفسيري بل يمتد ليشمل اثنين من العناصر المكونة للمستوى الثالث من هذا البرنامج هما سياسات التعامل مع العملاء ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكتب من المهنيين. فيما يتعلق بمستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكاتب من المهنيين، تطلب الوفاء بمتطلبات معايير المراجعة المحلية قيام القائمين على مكاتب المراجعة محل الدراسة بإصدار تعليمات جديدة لأعضاء المكاتب من المهنيين تقتضي ضرورة استنادهم إلى نصوص معايير المراجعة المحلية في

إصدار جميع أحكامهم وتقديراتهم المهنية. فالأحكام والتقديرات المرتبطة بالإشراف على أعمال المساعدين والتخطيط والرقابة والتوثيق وتقييم النظم المحاسبية والرقابية وغير ذلك من الأنشطة الأساسية لعمليات المراجعة أصبحت بموجب هذه التعليمات الجديدة مرتبطة ارتباطاً وثيقاً بما تقتضيه متطلبات معايير المراجعة المحلية، وبالتالي أصبح هناك قيود على مستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكاتب.

أما سياسات التعامل مع عملاء المكاتب، فالمعروف أن علاقات مكاتب المراجعة في المملكة مع عملائها كانت تتصف قبل صدور نظام المحاسبين القانونيين لعام ١٤١٢هـ (١٩٩١م) بالمرونة، بحيث كان يمكن للمكاتب المهنية - في ظل غياب برامج رقابية على أدائها - اختيار أساليب العمل التي تتلاءم مع رغبات العملاء بهدف كسب أكبر عدد ممكن منهم. ولكن مع صدور النظام وإنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كجهاز مسئول عن تنظيم وإدارة وتطوير المهنة في المملكة وما تبع ذلك من آثار نتجت عن ممارسة الهيئة لأنشطتها المختلفة من إصدار معايير وقواعد سلوك مهنية وفرض برامج لمراقبة جودة الأداء المهني لممارسي المهنة، أضحت ممارسة مهنة المراجعة في المملكة أكثر وضوحاً وتحديداً. فالיום وبعد أن أصبح المحاسب القانوني المرخص له بمزاولة المهنة في المملكة ملزماً باتباع معايير مراجعة صادرة عن الهيئة لم يعد بمقدوره أن يكيّف أسلوب عمله المهني بناءً على رغبات عملائه المتفاوتة. من هنا أصبح المكتب المهني مضطراً إلى إقناع عملائه بأهمية عدم إخلاله بمتطلبات معايير المراجعة وغيرها من الأنظمة المهنية الصادرة عن الهيئة، خاصةً في ظل وجود برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المطبق بواسطة الهيئة على المكاتب المهنية.

ويجدر بنا التأكيد على أهمية دور العناصر المكونة لكل من النظم المساندة وآليات التوجيه لإتمام حدوث المستوى الثاني من التغيير في مكاتب المراجعة محل الدراسة. فالتغيير الذي طرأ على سياسات التعامل مع العملاء ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكاتب من المهنيين بصفتها ضمن مكونات البرنامج التفسيري لهذه المكاتب تطلب بشكل أساسي حدوث تغييرات ملائمة فيما تتضمنه مستويات النظم المساندة وآليات التوجيه من مكونات ذات علاقة. لتوضيح ذلك نتطرق إلى أثر الالتزام بتطبيق متطلبات معايير المراجعة المفروضة على مكونات كل من النظم المساندة وآليات التوجيه في مكاتب المراجعة محل الدراسة. توجه المكاتب نحو العمل على الوفاء بمتطلبات المعايير المفروضة وما ترتب عنه من آثار واكبه حدوث تغييرات مرتبطة بآليات التوجيه في هذه المكاتب تتعلق تحديداً بوجود ترتيبات إدارية

ورقابة تتلاءم مع مقتضيات الظروف الجديدة (مثل قيام القائمين على مكاتب المراجعة محل الدراسة بفرض إجراءات رقابية جديدة تكفل التأكد من التزام منسوبي المكاتب بتطبيق متطلبات المعايير)، بالإضافة إلى حدوث تغييرات أخرى مرتبطة بالنظم المساندة المستخدمة في هذه المكاتب مثل قيام القائمين على مكاتب المراجعة محل الدراسة بإصدار تعليمات جديدة تقتضي تحديث دليل المراجعة الخاص بكل مكتب بما يتلاءم مع متطلبات هذه المعايير، فضلاً عن توفير نظم عمل جديدة ملائمة وبرامج ودورات تدريبية مكثفة للرقبي بمستوى منسوبي المكاتب من المهنيين بشكل يدعم التزام المكاتب بتطبيق متطلبات المعايير المفروضة. هذه التغييرات في مكونات النظم المساندة وآليات توجيهه تعد بالنسبة للمكاتب محل الدراسة أساسية لإحداث تغيير لاحق على سياسات التعامل مع العملاء ومستويات الحرية المتاحة في إصدار الأحكام والتقديرات المهنية لأعضاء المكاتب من المهنيين بصفتها ضمن مكونات البرنامج التفسيري لهذه المكاتب.

وفي ضوء ما سبق، يتضح مما سبق أن النموذج النظري المستخدم في هذا البحث ساهم بفاعلية عملية في تلمس وإبراز كافة الأمور التي تم من خلالها كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن التزام هذه المكاتب بتطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية (الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين). كما يتضح أيضاً أن البيانات التي أفرزتها الدراسة الميدانية التي يقدمها البحث لعبت دوراً أساسياً وهاماً في إضفاء ما يجعل لمثل هذا النموذج النظري معنىً مفيداً. واستناداً إلى ذلك يجدر بنا التأكيد على أهمية البيانات الميدانية بالنسبة للنموذج النظري المستخدم خاصةً فيما يتعلق بتوضيح المفاهيم النظرية التي يتبناها هذا النموذج. فالبيانات الميدانية المستخرجة من بيئة محددة هي وحدها التي تجعل من مثل هذه المفاهيم النظرية ذات معنى واضح. هذا المعنى يختلف بالطبع مع اختلاف بيئة البحث وطبيعة ودرجة تعقيد البيانات الميدانية المستخرجة.

٦ - خلاصة وخاتمة

اعتمد هذا البحث على منهج نظري مستمد من أدبيات دراسة التغيير في المنظمات تم تطويره بواسطة (Laughlin, 1991)، و (Laughlin and Broadbent, 1996) في كشف وتحديد طبيعة ونطاق التغييرات التي طرأت على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية والناجمة تحديداً عن التزام هذه المكاتب بتطبيق متطلبات معايير المراجعة المحلية (الصادرة عن الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونيين). وتنبع أهمية البحث من الحاجة إلى تكوين أساس يمكن الاعتماد عليه مستقبلاً في تقييم متطلبات معايير المراجعة المحلية وتحديد مدى ملاءمتها لبيئة مراجعة الحسابات في المملكة، بالإضافة إلى تحديد جدوى إعداد وتطوير معايير مراجعة محلية في ظل وجود بدائل تحظى بقبول واسع على مستوى غالبية الدول، مثل معايير المراجعة الأمريكية، ومعايير المراجعة الدولية، وإرشادات المراجعة في المملكة المتحدة.

نتائج هذا البحث مستمدة من دراسة ميدانية نوعية في طبيعتها تم إجراؤها على ثمانية مكاتب مراجعة مختارة من بيئة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. تشير بيانات الدراسة الميدانية إلى أن التزام مكاتب المراجعة بتطبيق متطلبات عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أدى إلى حدوث تغيير من المستوى الثاني ترتب عنه إخلال بمكونات البرنامج التفسيري (الأمر غير الملموسة والتي غالباً ما تشكل الأساس الذي يقوم عليه المكتب، مثل رسالة المكتب وأسباب وجوده والأسس التي تحكم أنشطته الأساسية)، بالإضافة إلى مكونات النظم المساندة (الأمر المادية الملموسة والتي يفترض أن تستخدم أو يتم توظيفها في ضوء متطلبات البرنامج التفسيري، مثل نظم العمل والبرامج التدريبية) وآليات التوجيه (الأدوات الرقابية والتي من المفترض أن تستخدم في التأكد من أن النظم المساندة تعمل بشكل مناسب وملائم لتحقيق متطلبات البرنامج التفسيري، مثل الهيكل الإداري والنظم الرقابية) لهذه المكاتب. وتشير بيانات الدراسة الميدانية أيضاً إلى محدودية إمكانية اعتبار هذا التغيير ناتجاً عن حدوث تطورات طبيعية ومقبولة في مكونات هذه المستويات. فالغالبية العظمى من العاملين والقائمين على المكاتب محل الدراسة أكدوا على عدم اقتناعهم بأهمية وجدوى قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد وتطوير معايير محلية للمراجعة، فضلاً عن استيائهم وعدم رضاهم على عدد من الأمور المتعلقة بالظروف الواكبة لفرض تطبيق المعايير على مكاتب المراجعة في المملكة، خاصة تلك المرتبطة بما تعانيه مكاتب المراجعة في المملكة من مشاكل معقدة ومؤثرة بشكل كبير على إمكانية التزام مكاتب المراجعة بتطبيق جميع متطلبات المعايير المفروضة.

استناداً إلى ذلك يجدر بنا التأكيد على أهمية البيانات الميدانية بالنسبة للنموذج النظري المستخدم في هذا البحث خاصةً فيما يتعلق بتوضيح المفاهيم النظرية التي يتبناها هذا النموذج. فالبيانات الميدانية المستخرجة من بيئة محددة هي وحدها التي تجعل من مثل هذه المفاهيم النظرية

ذات معنى واضح. هذا المعنى يختلف بالطبع مع اختلاف بيئة البحث وطبيعة ودرجة تعقيد البيانات الميدانية المستخرجة.

في ختام هذا البحث يجدر بنا التأكيد على أهمية تحديث النتائج التي أظهرتها الدراسة الميدانية المقدمة في هذا البحث بشكل مستمر، وذلك من خلال متابعة البحث حول الآثار الناجمة عن التزام مكاتب المراجعة في المملكة بتطبيق متطلبات عددٍ متنامٍ من معايير المراجعة المحلية. التأكيد على أهمية هذا التحديث لا يقصد بها التقليل من صلاحية وإمكانية الاعتماد على النتائج الحالية بقدر ما هو تأكيد على قابلية هذه النتائج للتغير في المستقبل. فالوقت وحده كفيل بتغيير مثل هذه النتائج، فضلاً عن محدودية إمكانية الجزم - في الوقت الراهن على الأقل - باكتمال ودقة البيانات الميدانية التي تستند إليها هذه النتائج.

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

الهوامش

- ١ - يقوم منهج السمات على وجود قائمة تشمل كافة السمات التي يجب أن تتوفر فيمن يحق له الإنتماء لفئة مهنية معينة (Millerson, 1964).
- ٢ - يقوم منهج الفاعلية الوظيفية على أهمية إبراز عدم اختلاف القيم والمبادئ والآراء التي يحملها أعضاء مهنة معينة (Barber, 1963).
- ٣ - تقوم نظرية الوكالة على فرضية وجود علاقة مصلحة تبادلية بين الرئيس (Principal) والمرؤوس (Agent) يحاول من خلالها الأخير العمل لتحقيق أهداف الأول في سبيل الحصول على المردود المناسب (Benston, 1985; Hooks, 1991).
- ٤ - يقوم منهج الهيكل الوظيفي على فرضية تقتضي اعتبار المكتب المهني حقيقة جامدة منفصلة عن محيطها الاجتماعي وأن لدى القائمين على إدارة هذا المكتب القدرة على فرض السيطرة الكاملة على باقي منسوبي المكتب من خلال تحديد أنظمة ومعايير محددة تحكم كل ما يقومون به من مهام مهنية (Morgan, 1986).

- ٥- تقوم نظرية نشر الابتكار على تصوير أي أنظمة مهنية جديدة على أساس أنها ابتكارات، وبالتالي فإن التركيز في دراسة هذه الابتكارات يكون مقصوراً على إبراز أدوار الجهات التي أصدرت هذه الأنظمة في نشرها وإيصالها إلى الأطراف المعنية (Harrison and McKinnon, 1986).
- ٦- نص نظام ضريبة الدخل لعام ١٣٧٠هـ (١٩٥٠م) في مادته السادسة عشر على اعتبار البيانات المحاسبية المقدمة من قبل دافعي الضرائب سليمة إذا تمت مراجعتها من قبل مراجع معترف به دولياً.
- ٧- يعود ذلك إلى غياب النظام والجهاز الخاص بتنظيم ممارسة المهنة، مما أدى إلى أن تكون تلك الممارسة متروكة بالكامل لاجتهادات ورغبات الممارسين والذين تتفاوت خلفياتهم الأكاديمية والعملية. هذا الغياب للنظام والجهاز التنظيمي بالإضافة إلى صعوبة وجود هوية مشتركة لأساليب ممارسة مهنة المراجعة في المملكة يعودان بدورهما إلى محدودية أحجام وأشكال الأنشطة الاقتصادية لتلك الفترة بالإضافة إلى غياب التعليم المحاسبي وتأخر عملية التطور الاقتصادي بشكل عام.
- ٨- شملت تلك المعايير أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام وسبعة معايير مراجعة تضمنت معيار التأهيل المهني الكافي، ومعيار الحياد الموضوعية والاستقلال، ومعيار العناية المهنية اللازمة، ومعيار التخطيط، ومعيار الرقابة والتوثيق، ومعيار أدلة وقرائن المراجعة، ومعيار التقارير.
- ٩- ترتبط هذه الجهود بمشروع "تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة" والذي تم تنفيذه بواسطة مكتب عبدالعزيز الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون بتمويل من وزارة التجارة.
- ١٠- يقتضي مفهوم المراجعة المبتكرة (Audit Innovation) أن تتضمن أهداف المراجعة التقليدية أهدافاً أخرى إضافية لتحقيق رغبات العملاء، وبالتالي إمكانية أن تتضمن عملية المراجعة تقديم استشارات وغير ذلك من الخدمات المهنية (Ernst & Young, 1994).
- ١١- يقتضي مفهوم مراجعة الأعمال (Business Audit) أن يتم التركيز في عملية مراجعة الحسابات على مخاطر الأعمال والأنشطة التي يمارسها العميل، وبالتالي إمكانية تقديم معلومات وبيانات لا تقتصر على مدى عدالة ما تتضمنه القوائم المالية من بيانات وإنما أيضاً تساهم في الارتقاء بمستوى الأداء المستقبلي للعميل (Stevens, 1991).
- ١٢- يقتضي مفهوم عملية قياس النشاط (Business Measurement Process) قيام المكتب المهني بمساعدة العميل على تحقيق أهدافه الاستراتيجية من خلال عمل ما يلزم لتدعيم مدى ملائمة ومصداقية البيانات المستخدمة بواسطة هذا العميل في اتخاذ القرارات، سواء المرتبطة بالقوائم المالية، أو وظائف المراجعة الداخلية، أو تقنية المعلومات، أو القواعد السلوكية للنشاط، أو غير ذلك من أنشطة العميل الأساسية (Bell et al., 1997).
- ١٣- يقتضي مفهوم إعادة هندسة الأعمال التجارية (Business Process Re-Engineering) أن يلعب المكتب المهني دوراً أساسياً في تبني منشأة معينة لفكر جديد يقتضي إحداث تغييرات جذرية على تصميم النظم المستخدمة في أعمالها بهدف تحقيق تقدم سريع في مستوى أداء ورجحية هذه المنشأة (Hammer and Stanton, 1995; Brands, 1998).

١٤- لمزيد من التفاصيل حول أبعاد هذه القضية يمكن الرجوع إلى نشرة المحاسبة الصادرة عن الجمعية السعودية للمحاسبة في عددها الأول (محرم ١٤١٥هـ/يونيو ١٩٩٤م)، والثاني (ربيع ثاني ١٤١٥هـ/سبتمبر ١٩٩٤م)، والثالث (رجب ١٤١٥هـ/١٩٩٤م).

١٥- تم الاعتماد في عملية اختيار مكاتب المراجعة على متغيرين أساسيين هما: هوية المكتب (محلي، ومحلي مع تعاون أجنبي، ودولي) وحجمه (صغير، ومتوسط، وكبير). واستناداً إلى ذلك تم اختيار ثمانية مكاتب شملت: ١م و ٢م (دولي/كبير)، ٣م و ٤م (محلي/كبير)، ٥م و ٦م (محلي/صغير)، ٧م و ٨م (محلي مع تعاون أجنبي/متوسط).

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

١٧- تضمن الاختيار أربعة محاسبين قانونيين من خارج المكاتب الثمانية محل البحث، وخمسة أكاديميين سعوديين أحدهم عضو في لجنة معايير المراجعة، ومسئولاً من وزارة التجارة، وثلاثة أعضاء سابقين واثني حاليين في مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وأخيراً ثمانية رجال أعمال ممثلين للقطاع الخاص.

المراجع العربية

المراجع الأولية

- أخبار هيئة المحاسبين، نشرة ربع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، الأعداد من ١ إلى ٣٣.
- أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعايير العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة الصادرة بالقرار الوزاري رقم ٨٥٢ بتاريخ ١٠/١٠/١٤١٠هـ (1989م).
- قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة بموجب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم ٣/٥ بتاريخ ٤/٢٧/١٤١٥هـ (١٩٩٤م).
- المحاسبة، دورية ربع سنوية متخصصة تصدر عن الجمعية السعودية للمحاسبة، الأعداد من ١ إلى ٣٦.
- معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، لجنة معايير المراجعة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، محرم ١٤٢٢هـ (٢٠٠١م).
- 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 ٣٣٢١/٢٨/٢٠١٧ بتاريخ ١/٢١/١٣٧٠هـ (١٩٥٠م) وتعديلاته.
- نظام الشركات الصادر بالمرسوم الملكي رقم ٦/م بتاريخ ٣/٢٢/١٣٨٥هـ (١٩٦٥م) وتعديلاته.

نظام الشركات المهنية الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤ وتاريخ ١٨-٢-١٤١٢هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.
 نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/٤٣ بتاريخ ١٣/٧/١٣٩٥هـ (١٩٧٤م) وتعديلاته.
 نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم م/١٢ بتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ (١٩٩١م) ولائحته التنفيذية.

الكتب والبحوث المنشورة

أحمد، إياد عبد الموجود (١٤٠٤هـ)، "مراحل المحاسبة والعوامل المؤثرة في تطورها في المملكة العربية السعودية"،
 مجلة معهد الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ٤٢ شوال، ص ص. ١٧٥-١٩٩.
 جاد الله، صالح (١٣٩٢هـ)، "تطور مهنة المحاسبة مع إشارة خاصة إلى المملكة العربية السعودية"، مجلة معهد الإدارة
 العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد ١٤ جمادى الأولى، ص ص. 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، ص ص. ١٧١-٢٣٦.
 طاحون، محمد عبد الحميد (١٤١٨هـ)، "نحو مدخل ملائم لوضع معايير المحاسبة في الدول النامية"، مجلة البحوث
 المحاسبية، الرياض: جمعية المحاسبة السعودية، المجلد ١، العدد ٢، ص ص. ٧٥-١٣٨.
 العنقري، حسام عبدالمحسن (١٤٢٢هـ)، مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، الطبعة الأولى (جدة:
 مطابع السروات، ١٤٢٢هـ).
 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، المجلد ٤٢،
 العدد ٣، ص ص. ٤٩٧-٥٣١.
 الوابل، وابل علي (١٤١٠هـ)، "أسلوب بناء معايير المحاسبة: التجربة السعودية"، مجلة جامعة الملك سعود،
 الرياض: جامعة الملك سعود-قسم المحاسبة، المجلد ٢، ص ص. ٣٣٩-٣٦٢.

المراجع الأجنبية

Abdeen, A. M. and Yavas, U. (1985), "Current Status of Accounting Education in Saudi Arabia",
International Journal of Accounting, Vol. 20, No. 2, pp. 155-73.
Al-Angari, H. and Sherer, M. (2003), "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 & Administration*, Vol. 16,
 No. 2, (Jeddah: King Abdulaziz University, 2003), pp. 21-36.
Barber, B. (1963), "Some Problems in the Sociology of the Professions", *Daedalus*, Vol. 92, pp.
 669-88.
Bell, T., Marrs, F., Solomon, I. and Thomas, H. (1997), *Auditing Organisations Through a
 Strategic-Systems Lens, The KPMG Business Measurement Process*, (KPMG Peat
 Marwick LLP).

- Benston, G. J.** (1985), "The Market for Public Accounting Services: Demand, Supply and Regulation", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 4, pp. 33-79.
- Brands, K. M.** (1998), "KPMG Peat Marwick's Business Measurement Process Implementing Change", *Management Accounting*, January, No. 72.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R. and Neal, T. L.** (2003), "Auditor Reporting Behaviour when GAAS Lack Specificity: the Case of SAS No. 59", *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 22, No. 1, pp. 63-81.
- Chua, W. F.** (1986), "Radical Development in Accounting Thought", *The Accounting Review*, Vol. LXI, No. 4, pp. 601-32.
- Colbert, J. L.** (2000), "International and US Standards: Error and Fraud", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 15, No. 3, pp. 97-123.
- Cooper, B. J., Chow, L. and Wei, T. Y.** (2002), "The Development of Auditing Standards and the Certified Public Accounting Profession in China", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 17, No. 7, pp. 383-89.
- Cullinan, C. P. and Sutton, S. G.** (2002), "Defrauding the Public Interest: a Critical Examination of Reengineered Audit Processes and the Likelihood of Detecting Fraud", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 13, No. 3, pp. 297-310.
- Ekholm, B. and Troberg, P.** (2002), "Quo Vadis True and Fair View?", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, Vol. 7, No. 1, pp. 113-29.
- Ernst and Young** (1994), *The Audit Innovation Vision. Summary*, (Ernst & Young, 1994).
- Ezzamel, M., Gwilliam, D. R. and Holland, K. M.** (2002), "The Relationship between Categories of Non-Audit Services and Audit Fees: Evidence from the UK Companies", *International Journal of Accounting*, Vol. 6, No. 1, pp. 13-35.
- Firth, M.** (2002), "Auditor-Provided Consultancy Services and their Associations with Audit Fees and Audit Opinions", *Journal of Business, Finance & Accounting*, Vol. 29, No. 5&6, pp. 661-93.
- Gangolly, J. S., Hussein, M. E., Seow, G.S. and Tam, K.** (2002), "Harmonization of the Auditor's Report", *The International Journal of Accounting*, Vol. 37, No. 3, pp. 327-46.
- Hammer, M. and Stanton, S.** (1995), *The Reengineering Revolution*, (London: Harper Collins).
- Harrison, G. and McKinnon, J.** (1986), "Culture and Accounting Change: a New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation", *Accounting, Organisations and Society*, Vol. 11, No. 3, pp. 233-52.
- Hooks, K. L.** (1991), "Professionalism and Self Interest: a Critical View of the Expectations Gap", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 3, No. 2, pp. 109-36.
- Humphrey, C.** (1997), "Debating Audit Expectations", Chapter 1, pp. 3-30, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Hussey, R. and Lan, G.** (2001), "An Examination of Auditor Independence Issues from the Perspectives of UK Finance Directors", *Journal of Business Ethics*, Vol. 32, No. 2, pp. 169-78.
- Laughlin, R.** (1991), "Environmental Disturbances and Organisational Transitions and Transformations: Some Alternative Models", *Organisation Studies*, Vol. 12, No. 2, pp. 209-32.
- Laughlin, R.** (1995), "Empirical Research in Accounting: Alternative Approaches and a Case for Middle Range Thinking", *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 1, pp. 63-87.
- Laughlin, R. and Broadbent, J.** (1996), *The 'Accounting Turn' in Steering Media in Organisations and Society with Specific Reference to the Public Sector in the UK*, (Colchester: University of Essex, Department of Accounting, Finance and Management, Working Paper, No. 96/03, 1996).
- Lee, T. A.** (1970), "The Nature of Auditing and its Objectives", *Journal of Accountancy*, April, pp. 292-6.

- Lennox, C. S.** (1999), "Non-Audit Fees, Disclosure and Audit Quality", *European Accounting Review*, Vol. **8**, No. **2**, pp. 239-52.
- Manson, S.** and **Zaman, M.** (1999), "Lobbying the Auditing Practices Board: Analysis of Responses to the Expanded Audit Report", *Accounting Forum*, Vol. **23**, No. **1**, pp. 11-42.
- McEnroe, J. E.** (2002), "An Analysis of Post-Expectation Gap Voting Behaviour by the ASB", *Abacus*, Vol. **38**, No. **3**, pp. 350-382.
- Miller, P. D.** (1985), "The Conceptual Framework: Myths and Realities", *Journal of Accountancy*, March, pp. 62-71.
- Millerson, G.** (1964), *The Quantifying Associations*. (London: Routledge and Kegan Paul, 1964).
- Mitchell, A., Sikka, P.** and **Willmott, H.** (2001), "Policing Knowledge by Invoking the Law: Critical Accounting and the Politics of Dissemination", *Critical Perspectives_on Accounting*, Vol. **12**, No. **5**, pp. 527-55.
- Morgan, G.** (1986), *Images of Organization*, (Newbury Park, CA: Sage, 1986).
- Neu, D., Cooper, D. J.** and **Everett, J.** (2001), "Critical Accounting Interventions", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **12**, No. **6**, pp. 735-62.
- Shinawi, A. A.** and **Crum, W. F.** (1971), "The Emergence of Professional Accounting in Saudi Arabia", *The International Journal of Accounting*, Vol. **6**, No. **2**, pp. 103-10.
- Sikka, P.** (1997), "Regulating the Auditing Profession", Chapter 7, pp. 129-45, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Third Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1997).
- Sikka, P.** (2001), "Regulation of Accountancy and the Power of Capital: Some Observations", *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. **12**, No. **2**, pp. 199-211.
- Sikka, P.** (2002), "The Politics of Restructuring the Standard Setting Bodies: the Case of the UK's Auditing Practices Board", *Accounting Forum*, Vol. **26**, No. **2**, pp. 97-134.
- Sikka, P., Puxty, T., Willmott, H.** and **Cooper, C.** (1992), *Certified Accountants Research Report_28: Eliminating the Expectation Gap?*, (London: The Chartered Association of Certified Accountants, 1992).
- Stevens, M.** (1991), *The Big Six. The Selling Out of America's Top Accounting Firms*, (New York: Touchstone).
- Street, D. L.** and **Bryant, S. M.** (2000), "Disclosure Level and Compliance with IASs: a Comparison of Companies with and without U.S. Listings and Filings", *The International Journal of Accounting*, Vol. **35**, No. **3**, pp. 305-29.
- Turley, S.** and **Sherer, M.** (1991), "Regulating the Auditing Profession", Chapter 4, pp. 47-59, in Sherer, M. and Turley, S. (eds.), *Current Issues in Auditing*, Second Edition, (London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1991).

The Impacts of Compliance with Local Auditing Standards on Audit Firms in the Kingdom of Saudi Arabia

HUSSAM A. AL-ANGARI
Assistant Professor
Department of Accounting
Faculty of Economics and Administration
King Abdul-Aziz University, Jeddah, Saudi Arabia

ABSTRACT. This paper aims to determine the nature and extent of changes that occurred or are expected to occur within audit firms operating in the Kingdom of Saudi Arabia resulting from their compliance to conform to a growing number of auditing standards issued by the Saudi Organisation for Certified Public Accountants (SOCPA). The significance of this paper comes, on one hand, from providing a basis upon which future evaluation of the significance and legitimacy of developing local auditing standards can be undertaken, and, on the other hand, from determining the appropriateness of such standards to the Saudi auditing environment and, in particular, the extent to which developing these standards can be seen as more efficient than relying upon other existing and widely accepted standards, such as the American auditing standards, the international auditing standards and the auditing guidance in the UK. The results of this paper are derived from a qualitative empirical study that has been conducted within eight selected audit firms operating within the Saudi auditing environment. The results of this study suggest that the compliance of the audit firms under research to follow local auditing standards has led or is expected to lead in any case to the occurrence of changes that affect part of the intangible concepts embedded within these firms which normally constitute their cultural and societal bases, as well as some of their tangible or technical concepts. In the light of the details of the theoretical approach that has been applied in collecting and analysing the empirical data, this paper concludes that these changes can not be considered as resulting from normal and accepted developments regarding the firms' reasons for existence and bases that govern the nature and details of the firms' core activities, especially when the majority of their members have confirmed their dissatisfaction regarding the significance and appropriateness of developing local auditing standards by SOCPA, as well as their dissatisfaction regarding the difficulties of following and implementing such standards while dealing with major problems from which the Saudi auditing environment suffers.

