

## تأثير تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى على قرار مكتب المراجعة في تقديم خدمات

## المراجعة لعميل المراجعة: دراسة استطلاعية

الدكتور خالد بن رشيد العديم

أستاذ المحاسبة المشارك ومدير برنامج دكتوراه الفلسفة في إدارة الأعمال

قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال

جامعة الملك سعود

[Kra3@case.edu](mailto:Kra3@case.edu)[kaladeem@ksu.edu.sa](mailto:kaladeem@ksu.edu.sa)[khalidlaladeem@gmail.com](mailto:khalidlaladeem@gmail.com)

## الملخص

يمكن لمكتب المراجعة في المملكة العربية السعودية الحصول على ثلاثة أنواع من الأتعاب: أتعاب المراجعة، وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وأتعاب إحالة العميل إلى مكتب مراجعة آخر. إن لانتشار المنافسة بين مكاتب المراجعة تأثيرٌ على أتعاب المراجعة، الأمر الذي من شأنه أن يثير تساؤلاً حول مدى اعتماد مكاتب المراجعة على أتعاب المراجعة، كما أنه قد يكون لانخفاض أتعاب المراجعة تأثير على قرار مكتب المراجعة في تقديم خدمات المراجعة لانخفاض أتعابها، وقد يكون للمكاتب التي تقدم خدمات مراجعة غايات كتبادل عملاء المراجعة مع عملاء مراجعة لمكتب آخر لتقدم لهم خدمات استشارية أخرى، وبهذا التصور النظري الافتراضي فإن الدراسة تبحث عن مدى وجود ظاهرة التحالفات بين مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية.

بيّنت نتائج الدراسة أن أفراد العينة ترى أن ثمة تنافس بين مكاتب المراجعة مبني على الأتعاب، إلا أن مكاتب المراجعة المشمولة بالعينة لا تتخلى عن عملاء المراجعة، فيظهر أنها تسعى للاحتفاظ بعملائها، كما بيّنت نتائج الدراسة أن مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة تحيل عملاء المراجعة لمكاتب أخرى ليحصلوا منها على خدمات استشارية أخرى، وفي المقابل تأتي ترشحات لمكاتب المراجعة – التي ينتمي لها أفراد العينة – من مكاتب مراجعة أخرى لتقديم خدمات استشارية لعملاء هذه المكاتب الأخرى، إلا أنه لا تظهر من آراء المراجعين المشمولين بالعينة انتشار ظاهرة التكافلية – أي تبادل المنافع وذلك بتبادل عملاء غير المراجعة – بين مكاتب المراجعة الذين قام بعض المراجعين المنتمين لهذه المكاتب بالرد عن أسئلة الاستبانة، حيث إن أفراد العينة لا تتفق على أن عملاء المراجعة في مكاتبهم محالون من مكاتب مراجعة أخرى، كما أن أفراد العينة لا يوافقون على اقتصار مكاتب المراجعة التي ينتمون لها عند إحالة عملائها من عملاء المراجعة لمكاتب أخرى للحصول منها على خدمات استشارية على تلك المكاتب التي سبق وأن أحالت عملاءها إلى هذه المكاتب لتقدم الخدمات الاستشارية الأخرى. ولا ترى الدراسة الحالية بجدوى تقنين أتعاب المراجعة، وتوصي بالإفصاح عن أتعاب خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى في القوائم المالية للوحدات المحاسبية، والإفصاح عن اسم المكتب الذي يقدم الخدمات الاستشارية الأخرى وبخاصة إذا تم تقديم خدمات الزكاة والضريبة من قبل المكتب القائم بمراجعة القوائم المالية.

كلمات دالة (مفتاحية): المنافسة، أتعاب المراجعة، أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، إحالة العملاء.

## The Effect of Providing Non-Audit Services on the Audit Firms' Decisions to Provide Audit Services to Audit Clients: An Exploratory Study

Khalid Al-Adeem, Ph. D.

*Associate Professor of Accounting – Director of Doctoral Studies in Business Administration (Accounting/Finance/Marketing/Management)*

Accounting Department - College of Business Administration

King Saud University, Saudi Arabia

[kra3@case.edu](mailto:kra3@case.edu)

[kaladeem@ksu.edu.sa](mailto:kaladeem@ksu.edu.sa)

[khalidlaladeem@gmail.com](mailto:khalidlaladeem@gmail.com)

### Abstract

Audit firms in Saudi Arabia can get three types of fees: audit fees, non-audit services fees, and fees from other audit firms for referring clients to them. Competition among audit firms in Saudi Arabia is spread, which raises concerns regarding the dependency of audit firms on audit fees. The fact that audit fees are low may reduce audit firm's willingness to provide audit services. If audit fees are not motivating an audit firm to keep audit clients, then such firms may keep them for other purposes such as referring them to other audit firms to get non-audit services from those firms. With this hypothetical (theorized) scenario, this study investigates the existence of *symbiosis* among audit firms in Saudi Arabia. The results of the study reveals that surveyed subjects concur that competition among audit firms is based on audit fees. However, audit firms, to which surveyed subjects belong, do not give up audit clients. Apparently, they keep their audit clients. Research findings also show that audit firms, to which surveyed subjects belong, refer their audit clients to other audit firms in the Saudi Arabia to get non-audit services. In exchange, audit firms, to which surveyed subjects belong, get nominated by other audit firms in Saudi Arabia to provide non-audit services to those firms' audit clients. In contrary to such findings, results do not confirm the existence of *symbiosis* among audit firms in Saudi Arabia for several reasons. First, surveyed subjects do not agree that their audit clients were referred from other audit firms. Second, surveyed subjects do not agree that their audit firms have a restricted list of audit firms to which they refer their audit clients to get non-audit fees. That is, audit firms, to which surveyed subjects belong, do not refer their audit clients to only audit firms, for getting non-audit services, that they refer their own audit clients to them. The study does not support regulating audit fees in Saudi Arabia. The study rather encourages mandating disclosing audit fees and non-audit fees in the financial statements along with the names of audit firms providing such services, especially if the audit firm provides the type of non-audit services that regulations permits, namely Zakat and tax services to their audit clients.

**Keywords:** competition, audit fees, non-audit fees, referring client.

## تأثير تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى على قرار مكتب المراجعة في تقديم خدمات المراجعة لعميل المراجعة: دراسة استطلاعية

### ١. المقدمة:

إن لظهور الشركات المساهمة وما صاحبه من انفصال للملكية عن الإدارة ( Berle and Means، ١٩٣٢) الأثر الكبير في ازدهار ورواج مهنة المراجعة في المجتمعات التي سمحت بالشركات المساهمة (انظر على سبيل المثال Edwards، ١٩٥٤؛ Tech-Heang and Ali، ٢٠٠٨) كنموذج لتنفيذ الأعمال - تتظافر فيها الجهود ويلتقي فيها المال بالمؤهلات الإدارية القادرة على إدارته وتميمته (العديم، ٢٠١٦؛ Al-Adeem، ٢٠١٧) - فوظيفة المراجعة (audit function) تخفف من تداعيات مشكلة الوكالة (agency issue) (Watts، ١٩٧٧؛ Watts and Zimmerman، ١٩٧٩، ١٩٨٦)، فالمراجع يمتلك المعرفة المتخصصة التي تمنحه مكانة في مجتمعه (West، ٢٠٠٣)، فبهذه المعرفة يراجع المراجع عمل محاسبي الشركات (Sprague، ١٩٠١) فيقرر ما إذا كانت القوائم المالية تمثل بعزل المركز المالي للوحدة المحاسبية موضوع المراجعة ونتائج عملياتها خلال الفترة المحاسبية سنة المراجعة.

وبالإضافة لقيام مكاتب المراجعة بتقديم خدمات المراجعة و المحاسبة - والتي قد يطلق عليها بعض الباحثين "بالخدمات التقليدية" (العنقري ١٤٢٤هـ) - ترغب مكاتب المراجعة في تقديم خدمات مهنية أخرى، وتشمل هذه الخدمات المهنية الأخرى: "الخدمات الاستشارية المالية والإدارية والاقتصادية والتقنية، والخدمات القانونية، والخدمات الائتمانية وغيرها" (الجفري والعنقري ١٤٢٧: ٢٢٤)، وتُعرف هذه الخدمات المهنية الأخرى أيضاً من قبل بعض الباحثين في المحاسبة بخدمات غير المراجعة ((nonaudit services (NAS) (انظر على سبيل المثال Ye et al، ٢٠١١؛ Schmidt، ٢٠١٣)؛ وتعرف كذلك من قبل بعض الباحثين في المحاسبة بالخدمات الإدارية الاستشارية ((management advisory services (MAS)).

إن قواعد وسلوك المهنة في المملكة العربية السعودية تجيز أن يحصل مكتب المراجعة أيضاً علناً من مكاتب المراجعة الأخرى في حالة لو أحال عملاء لهذه المكاتب، وتتمثل هذه الأتعاب بالأتعاب التي يحصل عليها مكتب المراجعة من مكتب مراجعة آخر إذا قام المكتب الأول بإحالة عميل إلى المكتب الآخر، حيث نصت القاعدة رقم (٥٠٣) من قواعد وسلوك المهنة على أنه "...يجوز للعضو الممارس قبولاً ودفعتاً إحالة

شريطة أن تكون الإحالة بين مكاتب العضو الممارس والمكاتب الأخرى التي يتعاون

معها وأنيصالح العميل عن قبول دفعها لأتعاب<sup>1</sup>، وتجزئ بعض التشريعات والأنظمة المنظمة لمهنة المحاسبة ومهنة المراجعة في دول أخرى مثل هذه الأتعاب<sup>1</sup>.

وبتحليل نصوص الأنظمة واللوائح وقواعد السلوك المهني، ومعايير المراجعة التي تعالج موضوع تقديم الخدمات الاستشارية في المملكة العربية السعودية خلص الجبر وعلي (٢٠٠٠) إلى أنه في حين تمنع بعض هذه التنظيمات بشكل صريح بين تقديم الخدمات الاستشارية لعميل المراجعة، فإنه من الممكن أن يفهم من بعضها الآخر بشكل غير مباشر جواز الجمع بينها، إلا أنه يمكن القول إن وضع المهنة في المملكة العربية السعودية قد استقر على جواز تقديم الخدمات الاستشارية لعملاء غير المراجعة، وخدمات الزكاة والضريبة فقط لعملاء المراجعة، وكوسيلة لتقييم التشريعات والتنظيمات محل التطبيق والحكم على فعاليتها وكفاءتها؛ يلزم الإمام فيما إذا كان سوق مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يشهد ظواهر قد تعزى ولو بشكل غير مباشر إلى البيئة النظامية والتنظيمية لمهنة المراجعة.

وقد قسمت الدراسة إلى خمسة أقسام، فبعد التقديم للدراسة في القسم السابق، يتناول القسم التالي مراجعة الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة بانخفاض أتعاب المراجعة مع التركيز على حالة المملكة العربية السعودية، وفي القسم الثالث توضيح لمنهجية الدراسة، حيث يتم التطرق للإطار النظري للدراسة وتفصيل طريقة البحث، ويعرض القسم الرابع النتائج التي توصلت إليها الدراسة وتحليلها، أما القسم الأخير فيتناول الاستنتاجات والتوصيات.

## ٢. مراجعة الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة:

يتصف سوق مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية بالمنافسة الشديدة والمضاربة في الأسعار بدون تقيّد (انظر على سبيل المثال الدلاهمة، ٢٠٠٦)؛ وبعدم وجود إطار أو التزام بالمعايير المهنية والأنظمة (سالم، ٢٠١١)، الأمر الذي أوصل أتعاب المراجعة إلى مستويات متدنية لدرجة "أن أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب الكبرى تمثل جزءاً أقل أهمية من أهمية الأتعاب التي تتقاضاها المكاتب الصغيرة" (الشاطري والعنقري، ١٤٢٦ هـ)، أوضح تقرير نشرته مجلة المحاسبة بعنوان الأتعاب بين شد الكاتب وجذب العملاء (١٩٩٤: ١٢-١٤) بأن انخفاض أتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية هي مشكلة تاريخية وليست وليدة اللحظة.

<sup>1</sup> على سبيل المثال الفقرة ٣٣٠.٥ من Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants الصادر عن المجلس الدولي لمعايير الأخلاق المهنية للمحاسبين (International Ethics Standards Board for Accountants)، ٢٠١٨ متاح على الرابط:

<https://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-code-ethics-professional-accountants>

إن لانخفاض أتعاب المراجعة واحتكار المكاتب الكبرى لعقود مراجعة حسابات الشركات الكبرى أثراً في توجه مكاتب المراجعة إلى توسيع نطاق خدماتها (العنقري، ١٤٢٤هـ)، فثمة توجه بتفضيل مكاتب المراجعة فيأن تقدم "الخدمات الاستشارية، وذلك لندرة المكاتب الاستشارية المتخصصة في السعودية، وطبيعتها المهنية المرتبطة بالعلوم وما يقدمها العميل من المراجعة الحسابات من خبرة وتمكن من تكوين تصور موسع عن طبيعة ومقومات الوضع الاقتصادي المحلي" (العنقري ١٤٢٥هـ بحسب ما أشارت إليه دراسة الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ: ٤٢٦).

لقد كشفت الدراسات الميدانية إلى نتائج مفادها أن ارتفاع معدل أتعاب الخدمات المهنية الأخرى عن معدل أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات يعد من بين أهم عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية وفقاً للرأي العينة في دراسة الجفري والعنقري (١٤٢٧هـ) التي شملت أفراداً من مكاتب المراجعة وأفراداً من المستفيدين، ولقد أورد العنقري (١٤٢٥هـ بحسب ما أشارت إليه دراسة الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ: ٢٢٦) أسباباً للتوسع في تقديم خدمات غير المراجعة من قبل مكاتب المراجعة التي شملتها الدراسة (دراسة العنقري، ١٤٢٥هـ) وهي: "مواكبة متطلبات الظروف الاقتصادية، والمنافسة بين المكاتب ومحاولة تمييز نفسها، واحتكار المكاتب الكبرى لعقود العمليات الكبرى، وانخفاض أتعاب المراجعة ومحاولة المكاتب المهنية إيجاد مصادر دخل إضافية تدعمها في مواجهة تلك الظواهر السلبية"، وكشفت دراسة التويرجي (٢٠٠٩) عن علاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى في سوق المراجعة في المملكة المتحدة، وأيضاً كشفت دراسة العديم (٢٠١٥) عن وجود علاقة موجبة بين هذين النوعين من الأتعاب في المملكة العربية السعودية، بالرغم من منع خدمات مكاتب المراجعة تقديم خدمات غير المراجعة لعميل المراجعة كون خدمات الزكاة والضريبة ليست من ضمن الخدمات الاستشارية الممنوع على المراجع تقديمها لعميل المراجعة.

ومما يجدر الإشارة إليه أنه وبالرغم من تفشي ظاهرة انخفاض أتعاب المراجعة (الشاطري والعنقري ١٤٢٦هـ) وتخفيض أتعاب المراجعة للحصول على عملاء في سوق مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية (جريدة الرياض، ١٤٢٨هـ)<sup>٢</sup>، فإن تخفيض أتعاب المراجعة لم يكن العامل الأكثر أهمية للحصول على خدمات مهنية أخرى في رأي أفراد العينة التي شملتهم دراسة الجفري والعنقري (١٤٢٧هـ)، حيث صنّفه أفراد عينة المراجعين المرخص لهم والتي بلغت (١٤٠) مراجع بأنه يحتل الترتيب (١٢) من بين (١٣) سبباً من

<sup>٢</sup> تقرير صحفي نشرته جريدة الرياض والذي احتوى على مقابلات مع أكاديميين ومهنيين من المهتمين بالشأن المحاسبي في المملكة العربية السعودية. جريدة الرياض. عدد ١٤١٩٢ (الخميس ١٦ ربيع الآخر ١٤٢٨هـ - ٣ مايو ٢٠٠٧م). قواعد وسلوكيات المهنة تنتهك في الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالية. خبراء ل "الرياض": تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب مخفضة <<http://www.alriyadh.com/246846>>

الأسباب المؤدية لزيادة الطلب على الخدمات المهنية الأخرى، في حين يفيد أفراد عينة المستفيدين المكونة من (٢٠٠) مستفيد في نفس الدراسة (الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ) أنه يأتي آخر هذه الأسباب من حيث الأهمية.

إن من شأن توافر خبرة سابقة لدى مكاتب المراجعة في أعمال المنشآت محل المراجعة التوسع في نطاق ما تقدمه من الخدمات الاستشارية لنفس المنشآت، مما قد يبرر التوسع في تقديم خدمات مهنية أخرى بالإضافة إلى خدمات المراجعة والمحاسبة التي تقدمها هذه المكاتب (الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ)، إضافة إلى هذا فعمل مكاتب المراجعة الكبرى التي تتمتع بالشهرة وبالتميز في خدماتها مع حد سواء أثر في التوسع في تقديم خدمات مهنية أخرى من قبل مكاتب المراجعة (انظر الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ).

كشفت دراسة الشاطري والعنقري (١٣١-١٣٢هـ: ١٤٢٦هـ) أن انخفاض أتعاب المراجعة له تأثير متوسط أو محدود على خصائص جودة الأداء المهني (ومنها ضمان استقلال المراجع وعدم اشتراكه في أعمال المحاسب للعميل)، وحيث إن هذه الخصائص تقع ضمن مهام ومسؤوليات المراجع الإلزامية فإن الباحثين يربطونه سبباً لهذه النتيجة، كما أن الباحثين أبقوا الباب مفتوحاً لتفسير هذه النتيجة بقولهما "قد لا يرجع تأثير هذه الخصائص [خصائص جودة الأداء المهني] بانخفاض أتعاب المراجعة وإنما لعوامل أخرى".

وسوق مهنة المراجعة بشكل عام في العالم يشهد حالة تسمى في أدبيات الاقتصاد بـ "Oligopoly"، والتي من الممكن ترجمتها باحتكار القلة، وتعرف بأنها 'حالة وجود عدد قليل من مقدمي الخدمة أو منتجي السلعة (مثل مكاتب المراجعة كما في سوق مهنة المراجعة) تسيطر على السوق، ومن خصائص هذه الحالة أن الأسعار تكون أعلى من الأسعار في حالة المنافسة الكاملة، وفي المملكة العربية السعودية وجد الجفري والعنقري (١٤٢٧هـ) أن احتكار تقديم الخدمات المهنية بواسطة عدد محدود من المكاتب المهنية الكبرى ومع

ضرورة إيجاد مصادر دخل إضافية متنوعة لمكاتب المراجعة في

ظلت تفتش ظاهرة انخفاض أتعاب خدمة مراجعة الحسابات توجهت مكاتب المراجعة إلى التوسع في تقديم الخدمات المهنية الأخرى في محاولة منها أن تميز نفسها من خلال إيجاد انطباع مميز عن غيرها وعن أهمية ما تقدمه من خدمات (للمزيد انظر الجفري والعنقري، ١٤٢٧هـ: ٢٦٤-٢٦٩)، فمن الملاحظ "شدة المنافسة بين المراجعين [في المملكة العربية السعودية] في تحديد أتعابهم ولنفس الوحدة الاقتصادية [العميل طالب الخدمة]، دون أن يكون هناك أطر محددة لقياس جودة المراجعة، يمكن من خلالها مقارنة عروضهم والاختيار بينها" (الحميد، ١٩٩٥/١٤١٦هـ: ٤٠٧)، وثمة دراسات ميدانية سبرت العوامل المحددة لأتعاب خدمات المراجعة في المملكة العربية السعودية (انظر على سبيل المثال: الحميد، ١٩٩٥/ب/١٤١٥هـ).

يشكو المراجعون في المملكة العربية السعودية من الآثار السلبية لزيادة حدة المنافسة على مستوى المهنة (يماني، ١٩٩١/١٤١٢هـ: ١٩٣)، وإن من شأن زيادة المنافسة بين مكاتب المراجعة في الحصول على عملاء زيادة رغبة العملاء في تغيير المراجعين؛ وكلما شعر المراجع بأن مراجعاً آخر غيره يتحين الفرصة ليحل محله في مراجعة حسابات العميل زاد اعتماده على العميل (Shockley ١٩٨١ بحسب ما أشارت إليه دراسة يمانى ١٩٩١/١٤١٢هـ: ٢٠١)، وبخاصة أن تغيير المراجع لا يعلن عنه من قبل الشركات المساهمة المطروحة للتداول في المملكة العربية السعودية (القديم، ٢٠١٧)، الأمر الذي يجعل من ظاهرة التسوق للحصول على رأي غير متحفظ من قبل مراجع واردة في السوق السعودي، ووجدت دراسة يمانى ١٩٩١/١٤١٢هـ: ٢٠١ أن ارتفاع مستوى المنافسة من شأنه أن يزيد من خطر فقد مكاتب المراجعة للاستقلال.

مما سبق يمكن تلخيص بعض ما نعرفه عن سوق مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية على النحو التالي:

إن أتعاب خدمة المراجعة منخفضة بالمقارنة بأتعاب تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى، وأن أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى وبالرغم من ارتفاعها إلا أنه لا يتم اللجوء لتخفيض أتعاب المراجعة كوسيلة للترويج من قبل مكتب المراجعة لما يقدمه من خدمات مهنية أخرى ليحصل على عقود من العميل لتقديم خدمات مهنية أخرى! الأمر الذي لا يتماشى مع ظاهرة الانخفاض غير الحقيقي لأتعاب المراجعة (lowball) الموثقة في أدبيات المحاسبة (انظر على سبيل المثال Anandarajan et al ٢٠٠٨)³، وكذلك لا يتماشى وما نعرفه من أن مكاتب المراجعة لطالما اعتبرت أن تقديم خدمات المراجعة ما هو إلا خط تجاري خاسر (a losing line of business) يتم الاحتفاظ به للحصول على عقود لتقديم خدمات مهنية أخرى، والتي تعتبر خطأً تجارياً مربحاً (a profitable line of business).

وفي مشاهدة ذكرها أبو الخير (١٤٢٨هـ) بين أن المراجع " ... لا يرغب ... في فقد مثل هذه الأتعاب الجانبية حتى لو اضطر إلى التفاوضي عن التقرير... [الذي يبين] التجاوزات التي يمارسها العميل... " ويضيف آل عباس (١٤٢٨هـ) أنه في حين أن "الأنظمة أكدت على الفصل التام بين خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية،... [إلا]... أن بعض شركات المراجعة تتساهل في عملية تقييم أتعاب المراجعة أملاً في الحصول على عميل مهم وتتوقع تعويض الفروق في الأتعاب من خلال الخدمات الاستشارية الأخرى"، وأردف أبو الخير (١٤٢٨هـ) الملاحظة التالية:

³ يوضح Anandarajan et al (٢٠٠٨ ص ١١٢) ظاهرة lowball بالشكل التالي:

"auditors were often said to lowball auditing bids because they expected to make up any losses on initial year audits in future years since subsequent years auditing costs would be lower, while the audit fee would be the same or higher. Since the lowballing took place when the audit firms had other services available to sell clients, this behavior no longer has a clear economic rationale."

"... إن من أهم الأمور التي تفقد المراجع استقلاله من وجهة نظر...[غيره] ما يقدمه المراجع من خدمات استشارية للعميل، وهذه الخدمات تفوق أتعابه فيها بكثير، أتعاب المراجعة ذاتها".

إن من شأن منع المراجع من الجمع بين خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى في المملكة العربية السعودية أن يؤدي إلى انخفاض عدد مقدمي خدمات المراجعة من المراجعين (Allehaidan، ٢٠١٢: ٤١) ، ومما يعضد هذه المشاهدات والملاحظات ما أشار إليه الشاطري والعنقري (١٤٢٦هـ) من أن المراجع قد يقبل أتعاب مراجعة متدنية علمياً لمن يتعويضها من خلال الحصول على خدمات استشارية منفصلة للعميل، أو أن يتحايل على المعايير، أو أن يدخل في تحالفات بين المكاتب على تبادل الترشيح للخدمات الاستشارية عندما يكون المراجع مقدماً لخدمة المراجعة (أبو الخير، ١٤٢٨هـ)، وفي هذا إشارة إلى أن سوق مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية قد لا يختلف عن أسواق المراجعة في بلدان أخرى في احتوائه ظواهر تم توثيقها في أسواق مهنة المراجعة في مجتمعات أخرى.

وفي حين أن بعض الباحثين طوروا نماذج للتنبؤ بأتعاب المراجعة وأتعاب خدمات الاستشارية الأخرى التي يقدمها المراجع على سبيل المثال دراسة التوجيهي (٢٠٠٩) المطبقة في المملكة المتحدة (UK)، وقد لاحظ الشاطري والعنقري (١٤٢٦هـ: ١٠٢) أنه لم يتم التوصل إلى نموذج مشترك أو متفق عليه يُحدّد به المتغيرات ومن خلاله يتوقف عليه تحديد الأتعاب بشكل ثابت ومحدد؛ بالرغم من محاولات بعض الدراسات الميدانية (على سبيل المثال الحميد، ١٩٩٥/١٤١٦هـ) إلى الوصول إلى عوامل ذات ارتباط بأتعاب المراجعة.

### ٣. منهجية الدراسة:

#### ٣.١. الإطار النظري وأسئلة الدراسة

٣.١.١. تصور نظري (فرضي) (hypothetical) عن وضع مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية:

بالرجوع إلى الأدبيات ذات العلاقة والتي تم مناقشتها في القسم السابق من هذه الدراسة فإنه يمكن للمهتم بأحوال مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية أن يخرج بالتصور التالي: من الممكن أن تكون قد أدت المنافسة الشديدة - كما أشارت الأدبيات المحاسبية - إلى انخفاض أتعاب المراجعة، ومن الممكن أيضاً وجود ارتباط بين المنافسة الشديدة وانخفاض الأتعاب من جهة وبين عزوف بعض مكاتب المراجعة عن تقديم خدمات المراجعة من جهة أخرى، فلقد كشفت الدراسات الميدانية إلى أن ارتفاع معدلات أتعاب الخدمات المهنية الأخرى عن معدلات أتعاب خدمات المحاسبة ومراجعة الحسابات يعد من بين أهم عوامل اتجاه مكاتب المراجعة نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية (انظر على سبيل المثال الجفري والعنقري



١٤٢٧هـ)، لكن المهتم ينبغي أن يسأل أيضا هل غرض الاحتفاظ بعملاء المراجعة من قبل المكاتب التي تبقى على عملاء مراجعة هو إحالتهم إلى مكاتب أخرى ليحصلوا من تلك المكاتب على الخدمات الاستشارية الأخرى، لتقوم تلك المكاتب الأخرى بالمقابل بإحالة عملائهم إلى هذه المكاتب لتقدم لهم الخدمات الاستشارية الأخرى (انظر أبو الخير، ١٤٢٨ هـ)، وإن هذا التصور مشابه لظاهرة موجودة في الطبيعة تسمى (*symbiosis*) والتي من الممكن ترجمتها إلى "التكافلية" (أي تبادل المنافع بين الأطراف ذات العلاقة بما يضمن بقاءها).

فإذا ما ثبت أن هذا السرد وهذا الوصف، فإنه يمكن الانتقال للتعميم (*generalize*) بالقول: إن المراجعين المرخص لهم بمزاولة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية يقصدون ويهدفون إلى تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى بالمقام الأول حتى وإن قدمت هذه المكاتب خدمات المراجعة واحتفظت بعملاء مراجعة، وبالتالي فإن شأن المراجعين في المملكة العربية السعودية شأن المراجعين في بعض البلدان الأخرى في معاملتهم لخدمات المراجعة خط تشغيل خاسر، بينما يعاملون الخدمات المهنية الأخرى على أنها خط تشغيل رابح. فإذا ما ثبت هذا فإنه يمكن السؤال: هل مكتب المراجعة المرخص له في المملكة العربية السعودية مستعدٌ للتخلي عن تقديم خدمات المراجعة في سبيل تقديم خدمات غير المراجعة ليطمأنى مع محددات أجبرته عليها البيئة التنظيمية والنظامية المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية.

### ٣. ١. ٢. أسئلة الدراسة:

من التصور النظري (الفرضي) السابق يمكن صياغة الأسئلة التي تحاول الدراسة الإجابة عليها بالآتي:

- ما مدى تدني أتعاب المراجعة؟
- ما مدى اعتماد مكاتب المراجعة على إيرادات الخدمات؟
- ما مدى تخلي مكاتب المراجعة عن عملاء المراجعة لتقديم خدمات استشارية أخرى؟
- ما مدى دخول المكاتب في تحالفات لتحصل من خلالها على عقود لتقديم خدمات استشارية أخرى؟

### ٣. ٢. طريقة البحث

#### ٣. ٢. ١. طبيعة الدراسة:

إن من المناسب عمل دراسة استطلاعية (*An Exploratory Study*) للإجابة على أسئلة الدراسة؛ بحيث تُركّز الدراسة لاستطلاع آراء المصريح لهم والممارسين لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية حول هيكل إيرادات مكاتبهم، ومدى أهمية كل مصدر من مصادر الإيرادات بالنظر إلى نسبته إلى إجمالي إيرادات المكتب، وإلى أي مدى يتخلى المراجع عن عميل مراجعة

ليكون عميل غير مراجعة، وإلى أي مدى تنتشر ظاهرة التحالفات بين مكاتب المراجعة لإحالة عملاء المراجعة لمكتب ما إلى مكاتب معينة للحصول على الخدمات الاستشارية أو الخدمات المهنية الأخرى، وإلى أن يحصل صاحب مكتب المراجعة على عقود لتقديم الخدمات الاستشارية لعملاء المراجعة لهذه المكاتب المتحالفة.

### ٣. ٢. ٢. المتغيرات والتعاريف الإجرائية والمقاييس:

يجب تعريف متغير أتعاب المراجعة ومتغير أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى؛ لكون التشريعات المهنية في المملكة العربية السعودية تسمح أن يقدم مكتب المراجعة خدمات الزكاة والضريبة لعملاء المراجعة، ومعلوم أن هذه الخدمات تعد من قبيل الخدمات الاستشارية، فقد يوجد مكتب متخصص في تقديم خدمات الزكاة والضريبة، ويقدمها لعملاء المراجعة وعملاء غير المراجعة، لذا لزم الأمر تعريف كل من مصطلح "عملاء المراجعة" ومصطلح "عملاء غير المراجعة" كما أريد بهما في أداة جمع البيانات (الاستبانة)؛ وبما يضمن توحيد المصطلح بين أفراد العينة، وعليه فإنه تم تعريف المصطلحين على النحو التالي:

#### جدول (١): تعاريف إجرائية (operational definitions)

المصطلح	التعريف الإجرائي (an operational definition)
عملاء المراجعة	عملاء المكتب الذين يقدم لهم المكتب خدمات مراجعة فقط، فلا يقدم لهم خدمات استشارية أخرى تمنعها التشريعات النظامية والمهنية، ويدخل ضمن تعريف عملاء المراجعة العملاء الذين يقدم لهم المكتب خدمات المراجعة وخدمات الزكاة والضريبة؛ حيث تجيز التشريعات النظامية والمهنية ان يقدم المراجع خدمات الزكاة والضريبة إلى عميل المراجعة.
عملاء غير المراجعة	عملاء المكتب الذين يقدم لهم الخدمات الاستشارية الأخرى خلاف خدمات الزكاة والضريبة التي تقدم لعميل المراجعة، فلا يعد ويعامل العميل الذي يحصل على خدمات الضريبة والزكاة إلى جانب خدمات المراجعة على أنه عميل غير المراجعة، أما بالنسبة للعميل الذي يحصل على خدمات الزكاة والضريبة من دون خدمات المراجعة فهذا العميل يعد عميل غير المراجعة لأنه لم يحصل على خدمات المراجعة من المراجع مقدم خدمات الزكاة والضريبة.

وكذلك تم توظيف عدد من المقاييس (البنود) في الاستبانة لقياس مفاهيم تساعد في استيعاب واقع الممارسة؛ وكيفية تعامل مكاتب المراجعة مع عملائه (سواء عملاء المراجعة أم عملاء غير المراجعة)، فالقسم الأول من هذه البنود يتعلق بالمنافسة بين مكاتب المراجعة وتدني أتعاب المراجعة في عينة الدراسة وتأثيرها على قرار عميل المكاتب المشمولة في عينة الدراسة في تغيير المراجع، والقسم الآخر من البنود يتعلق بتبادل العملاء بين مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة (يعرض ملحق الاستبانة باللغة العربية وبها المقاييس (البنود) مفصلة).

## ٣.٢.٣. أداة جمع البيانات:

عمد الباحث إلى توظيف طريقة تستند إلى الإبلاغ الذاتي (self-reporting) (أي بسؤال المراجعين بشكل مباشر عدداً من الأسئلة في استمارة تم تجهيزها لهذا الغرض) حيث يعد المراجعون المزاولون لمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية الفئة الأكثر تأثراً بالتشريعات النظامية والمهنية، وكذلك - نظرياً - هم أفضل مشاهد (observers) لما أفرزته وأوجدته هذه التشريعات والأنظمة من ظواهر، والبيانات التي تم جمعها من المراجعين المزاولين لمهنة المراجعة؛ وهذه الطريقة ستساعد على الإجابة على أسئلة الدراسة، وعليه فقم تم تطوير استبانة لهذا الغرض، وجرى تحكيمها من قبل أكاديميين ومهنيين، وبعد الأخذ بالاعتبار كل ملاحظاتهم، فقد تم تحكيمها مرة أخرى من قبل محكمين آخرين للتأكد من جودة ومصداقية البنود الواردة بها.

وقد تم استقصاء آراء المراجعين، والذي شمل جميع مكاتب المراجعة في القائمة المتاحة على موقع الهيئة<sup>٤</sup>، فتم إرسال رسائل بريدية بتاريخ ٢٠١٥/٥/٢ لكل مكتب تضمنته قائمة الهيئة التي تشتمل على بريده الإلكتروني (email)، واستمر جمع البيانات حتى ٢٠١٥/٥/١٦، وكان إجمالي من رد على الاستبانة فقط (٢١) شخصاً في المرحلة الأولى من جمع البيانات، والتفصيل في الجدول التالي (جدول ٢):

جدول (٢): الاستجابة بعد إرسال الاستبانة إلكترونياً في المرة الأولى

١٤٤	عدد المكاتب الواردة في قائمة المراجعين المرخص لهم والتي تم الحصول عليها من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين.
٢٥	عدد الرسائل البريدية الواردة والتي تفيد بأن العنوان البريدي المأخوذ من واقع قائمة المراجعين المرخص لهم والتي تم الحصول عليها من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين غير صالح للاستخدام.
١٥	عدد المكاتب التي لا يوجد من ضمن معلوماتها عنوان بريدي في قائمة المراجعين المرخص لهم والتي تم الحصول عليها من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
١٠٤	عدد المكاتب التي نأمل أن الاستبانة وصلتها.
٢١	عدد الردود التي وصلت حتى تاريخ ٢٠١٥/٥/١٦ م.

ثم في ٢٠١٥/٧/١٧ م (الموافق ٣٠ من شهر رمضان المبارك لعام ١٤٣٦هـ) أرسلت رسائل بريدية للقائمة مرة أخرى، حيث تم حث المراجعين على التفاعل وإبداء الرأي وكذلك تم

<sup>٤</sup> متاحة على موقع الهيئة على الرابط: <http://socpa.org.sa/License.html>

بيان أهمية الوصول لعدد أكبر من الردود للوصول إلى نتائج يمكن الاعتماد عليها وتعميمها، وكانت النتيجة أن زاد العدد إلى (٢٩) مراجعاً يتفاوتون في خصائصهم الديمغرافية؛ ويشكلون ما نسبته ١٤.٣٦% من إجمالي عدد الشركاء والملاك المصرح لهم في المملكة العربية السعودية والذي بلغ (٢٠٢) حسب القائمة المتاحة على موقع الهيئة والمشار لها سابقاً، ويشكل هؤلاء الذين قاموا بالرد على الاستبانة نسبة (١٣.٣٦%) من إجمالي الشركاء والملاك والموظفين والبالغ عددهم (٢١٧) بحسب القائمة على موقع الهيئة والمشار لها سابقاً.

وعلى عكس ما حدث في المرحلة الأولى من جمع البيانات فلم يرد في المرحلة الثانية ما يفيد عدم وصول أي رسالة الكترونية من الرسائل الإلكترونية التي سبق وأن أرسلت في ٢٠١٧/٧/١٧ م؛ وعليه فالباحث على درجة من القناعة من وصول الرسائل على البريد الإلكتروني للمكاتب في المرحلة الثانية من جمع البيانات لكل مكتب توفر بريده الإلكتروني في قائمة المكاتب المتاحة على موقع الهيئة والمشار له سابقاً.

وانحصر مجتمع الدراسة - الذي تم استقصاء آراء عينة منه - علمياً لممارسة مراجعة الحسابات ممن صرح لهم لممارستها في المملكة العربية السعودية ولديهم سلطة قبول أو رفض العميل، وعليه يتكون مجتمع الدراسة من:

- المراجع المالك للمكتب.
- المراجع الشريك في مكتب المراجعة: حيث لديهم سلطة قبول أو رفض العميل.

### ٣. ٢. ٤. تحليل البيانات:

### ٣. ٢. ٤. ١. نتائج استقصاء آراء المراجعين:

وبالرغم من انخفاض عدد الردود إلا أنه قام عدد من المراجعين من الذين قاموا بتعبئة الاستبانة بترك ملاحظات حول موضوع الدراسة؛ الأمر الذي يشير - في تقدير الباحث - وبشكل عام إلى جدية من قام بالرد، ولقد تباينت أحجام المكاتب التي ينتمي لها المراجعون الذين قاموا بالرد على الاستبانة؛ مما يعني أن العينة - وإن كانت منخفضة - فقد احتوت على ممثلين لمكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية، أو إلى شريحة كبيرة من هذه المكاتب العاملة في المملكة العربية السعودية إذا استثنينا مكاتب المراجعة التي تقدم الخدمات الاستشارية فقط، كما سيأتي بيانه عند الحديث عن نشاط المكاتب التي شملتها العينة في الجزئية التالية من هذه الدراسة والتي تتطرق لخصائص العينة.

### ٣. ٢. ٤. ٢. بيانات وصفية (خصائص العينة الديمغرافية):

يوضح جدول رقم (٣) أن (١٦) مالكا و(٩) شركاء أي ما نسبته ٨٤.٢% من أفراد العينة ممن استطلعت آراؤهم هم من أصحاب القرار فيما يتعلق بالمحاور التي دارت حولها

أسئلة الاستبانة، حيث يتعامل الشركاء مباشرة مع علاقات العملاء ويحددون توجهات واهتمامات وسياسات مكاتبهم (أنظر إلى Kiger and Scheiner (1997)؛ Hinings, et al., (1991))، بما في ذلك قرار الاحتفاظ بالعميل أو التخلي عنه، وإذا كان هذا هو حال الشريك (والشريك مالك) فإن حال المالك لمكتبه سيكون في تعامله مع العملاء مماثلاً للشريك.

جدول رقم (3): توزيع أفراد العينة حسب الدور في مكتب المراجعة الذي يعملون فيه

النسبة	العدد	توزيع أفراد العينة حسب الدور في مكتب المراجعة الذي يعملون فيه
٥٥.٢ %	١٦	مالك
٣١ %	٩	شريك
١٣.٨ %	٤	آخر
١٠٠ %	٢٩	الإجمالي

وعن جنسية الشركاء التي ينتمي لها المراجعون الذين شملتهم الاستبانة يبين جدول رقم (٤) أن ٣٥.٣٥% من الشركاء في أقسام المراجعة في المكاتب المشمولة في الدراسة هم سعوديون، في حين أن ١٨.٩٧% من الشركاء في أقسام المراجعة في هذه المكاتب هم غير سعوديين، وفي أقسام الخدمات الاستشارية الأخرى نرى أن أعداد الشركاء غير السعوديين أكبر حيث يشكلون ما نسبته ٣١.٠٤% من أعداد الشركاء في مكاتب المراجعة التي شملتها الدراسة، بينما نسبة الشركاء السعوديين في أقسام الخدمات الاستشارية الأخرى منخفضة إلى ١٤.٦٦%، والملاحظة اللافتة للنظر هي أنه في حين يتركز الشركاء السعوديون في أقسام المراجعة، فإن الشركاء غير السعوديين يتركزون في أقسام الخدمات الاستشارية الأخرى في مكاتب المراجعة التي شملتها الدراسة.

نص ما ذكره Kiger and Scheiner (١٩٩٧: ٣٧٤):

"ultimate authority and responsibility for supervision rests with partners."

نص ما ذكره Hinings et al. (١٩٩١: ٣٧٧):

"[Partners] deal externally with client relations and internally with the policy and direction of the firm"

جدول رقم (٤): جنسية الشركاء (سعودي/غير سعودي) في كل قسم (مراجعة/ استشارية أخرى) في المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة

الاجمالي	النسبة	أدنى عدد	أعلى عدد	المتوسط	جنسية الشركاء (سعودي/غير سعودي) في المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة
٤١	%٣٥.٣٥	٠	٥	١.٤	شريك سعودي في قسم المراجعة
٢٢	%١٨.٩٧	٠	٥	٠.٨٢	شريك غير سعودي في قسم المراجعة
١٧	%١٤.٦٦	٠	٢	٠.٦	شريك سعودي في قسم الخدمات الأخرى
٣٦	%٣١.٠٤	٠	٩	١.٤	شريك غير سعودي في قسم الخدمات الأخرى
١١٦	%١٠٠	-	-	-	اجمالي الشركاء في مكاتب المراجعة التي ينتمي لها المراجعون الذين استطلعت آراءهم في هذه الدراسة

هذا ويبيّن جدول (٥) أن متوسط أعداد الموظفين في أقسام المراجعة في المكاتب المشمولة في الدراسة (٥٣) موظفاً، ويتباين أعداد الموظفين في أقسام المراجعة من موظف في المكتب الواحد إلى (٣٥٠) موظفاً في المكتب الواحد، في حين أن متوسط أعداد الموظفين في أقسام الخدمات الاستشارية الأخرى أقل؛ حيث بلغ المتوسط (٤٨) موظفاً في القسم، وتتباين أعدادهم من عدم وجود موظف في القسم الواحد إلى (٣٥٠) موظفاً في المكتب الواحد.

جدول رقم (٥): توزيع الموظفين في المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة

توزيع الموظفين في المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة	الإجمالي	المتوسط	أدنى عدد	أعلى عدد
أعداد الموظفين في قسم المراجعة	١٤٩٠	٥٣.٢١	١	٣٥٠
أعداد الموظفين في قسم الخدمات المهنية الأخرى	١٣٩٢	٤٨	٠	٣٥٠

ويبين جدول (٦) أن غالبية المكاتب (فيما لا يقل عن ٨٦%) التي ينتمي لها المراجعون من أفراد العينة تقدم كلاً من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى، في حين يقتصر مكتب واحد على تقديم خدمات المراجعة، ولقد اختار (٣) من أفراد العينة عدم الإفصاح عن نوعية الخدمات التي تقدمها المكاتب التي ينتمون لها، في حين لا ينتمي أي مراجع ممن قاموا بالإجابة عن أسئلة الاستبانة إلى مكاتب تقتصر في نشاطها على تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى فقط<sup>١</sup>.

<sup>١</sup> في دراسة سابقة أخرى للباحث (العديم، ٢٠١٥) اشتملت على بيانات الأتعاب المؤشفة والتي حصل عليها الباحث من الهيئة مشكورة أن ثمة مكاتب تقتصر على تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى، فمثلاً في عام ٢٠١٣ يوجد (٨) مكاتب قدمت فقط خدمات استشارية أخرى ولم يتم أي منها بعملية مراجعة واحدة، وهذه حقيقة تجعل من العينة المشمولة بهذه الدراسة غير ممثلة لمجتمع مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، الأمر يحذ من إمكانية تعميم (not generalizable) نتائج الدراسة على مجتمع مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، ولعلي أفضل معاملة نتائج الدراسة الحالية "أولية" (preliminary).

جدول رقم (٦): أنشطة المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة

النسبة	العدد	أنشطة المكاتب التي شارك أحد أفرادها في الاستبانة
٣.٤٥%	١	عدد المراجعين المنتمين إلى مكاتب تقتصر على تقديم خدمات المراجعة
٠	٠	عدد المراجعين المنتمين إلى مكاتب تقتصر على تقديم خدمات المهنة الأخرى (اختار بعض من أفراد العينة بأن المكتب الذي ينتمي له يقدم فقط خدمات أخرى وكذلك أفاد بأن المكتب يجمع بين خدمات المراجعة والخدمات الأخرى، وقد قرر الباحث احتسابه من ضمن المكاتب التي يجمع بين تقديم الخدمتين "خدمات المراجعة والخدمات الأخرى")
٨٦.٢٠%	٢٥	عدد المراجعين المنتمين إلى مكاتب تجمع بين خدمات المراجعة والخدمات الأخرى
١٠.٣٥%	٣	أفراد عينة أجابوا بأن المكاتب التي ينتمون لها لا تقدم أي نوع من الخدمات
١٠٠%	٢٩	الإجمالي

ويبين الجدول رقم (٧) توزيع نسبة أتعاب المراجعة إلى إجمالي الأتعاب لكل المكاتب المشمولة بعينة الدراسة، و يبين الجدول رقم (٨) توزيع نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى إلى إجمالي الأتعاب لكل المكاتب المشمولة بعينة الدراسة، ففي حين نلاحظ انتشاراً في توزيع نسب الأتعاب بين النسب التي اقترحتها الاستبانة، إلا أننا نرى أن نسب أتعاب المراجعة تتركز بين ٥٠%-٦٠% وبين ٨٠%-٩٠%، في حين تتركز نسب أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى بين ١٠%-٢٠% وبين ٣٠%-٤٠%، وبهذا يمكن القول بأن المكاتب المشمولة في الدراسة تعتمد في الجملة على أتعاب المراجعة - مع وجود استثناءات كما يبين الجدول رقم (٧) ورقم (٨).

وعليه فإن تحليل توجهات المكاتب - بناء على استقصاء آراء (٢٩) مراجعاً شملتهم الدراسة - والتي سيتم التطرق لها لاحقاً تقرأ في سياق أن الأفراد الذين تم استقصاء آرائهم حول محاور الدراسة ينتسبون لمكاتب مراجعة تعتمد على خدمات المراجعة. فهي ليست مكاتب تعتمد في جملتها على أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى، وهذا في تقدير الباحث يجعل من أفراد العينة عينة مناسبة لاستقصاء مدى أهمية تقديم خدمات المراجعة لهذه المكاتب المشمولة بالدراسة ومدى وجود منافسة بين مكاتب المراجعة في تقديم خدمات المراجعة وقرارات هذه المكاتب المشمولة بعينة الدراسة في الاحتفاظ بعملاء المراجعة وخيارات إحالة العملاء - سواء عملاء المراجعة وعملاء غير المراجعة - لمكاتب أخرى، وما إذا كانت هذه المكاتب المشمولة بعينة الدراسة تحصل على إحالات من المكاتب الأخرى نظير إحالة عملائها لهذه المكاتب.

جدول رقم (٧): نسبة أتعاب المراجعة إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها المكتب من المكاتب المشمولة بالدراسة

النسبة	التكرار	نسبة أتعاب المراجعة
%13.8	4	10%-20%
%3.4	1	20%-30%
%13.8	4	30%40%
%20.7	6	50%-60%
%13.8	4	60%-70%
%10.3	3	70%-80%
%20.7	6	80%-90%
%3.4	1	90%-100%
%100	29	الإجمالي

جدول رقم (٨): نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى إلى إجمالي الأتعاب التي يحصل عليها المكتب المشمولة بالدراسة

النسبة	التكرار	نسبة أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى
%10.3	3	0%-10%
%24.1	7	10%-20%
%13.8	4	20%-30%
%27.6	8	30%-40%
%3.4	1	40%-50%
%10.3	3	50%-60%
%6.9	2	60%-70%
%3.4	1	80%-90%
%100	29	الإجمالي

وفي حين أن انخفاض الردود يحدّ من إمكانية تعميم (generalizability) نتائج الدراسة مما يجعل من نتائج الدراسة مبدئية (preliminary)، حيث تقرأ النتائج جنباً إلى جنب مع ما ورد في الدراسة من نتائج وتحليلات ووجهات نظر. إلا أن التباين بين أفراد العينة فيما يتعلق بالخصائص الديمغرافية وكون أفراد العينة ينتمون لمكاتب معينة تعتمد في الجملة على أتعاب المراجعة كمصدر دخل لهذه المكاتب يجعل من عينة الدراسة عينة مناسبة - في تقدير الباحث - لاستقضاء آراء أفراد العينة - من غير عمل استنتاجات قابلة للتعميم (generalizable inferences) على مجتمع مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية حول أسئلة الاستبانة المتعلقة بالمحاور التالية:



### ٣. ٢. ٤. ٣. فيما يتعلق بالمنافسة بين مكاتب المراجعة وتدني أتعاب المراجعة في عينة الدراسة وتأثيرها على قرار عميل المكاتب المشمولة في عينة الدراسة في تغيير المراجع:

بيّنت نتائج الدراسة أن مكاتب المراجعة المشمولة بالعينة لا تتخلى عن عملاء المراجعة، فلم يحض سؤال أفراد العينة عن مدى تخليهم عن عملاء بقبول عام بين أفراد العينة، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة حول مدى تخلي مكاتبهم عن عملاء المراجعة ٢.٣١<sup>٧</sup> من ٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.٢٣)، وفي المقابل - ومن وجهة نظر أفراد العينة - يقوم العميل بتغيير مكتب المراجعة، حيث أفاد ٧٥% من أفراد العينة أنه تم تغيير مكاتب المراجعة التي ينتمون لها من قبل عملائهم، وتعد أتعاب المراجعة عاملاً يدفع بالعميل إلى تغيير المراجع، حيث إن متوسط موافقة أفراد العينة حول مدى تغيير مكاتبهم من قبل العميل لأسباب مردها أتعاب المراجعة بلغ ٣.٧٦ من ٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.١٥).

هذا ويوافق أفراد العينة من أن ثمة تنافس بين مكاتب المراجعة مبني على الأتعاب؛ فلقد بلغ متوسط موافقة أفراد العينة حول وجود منافسة بين المكاتب مبنية على أتعاب المراجعة ٤.٦٦ من ٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٥٣٣)، وتراوحت آراء أفراد العينة بين لا أعلم و موافق بشدة، في حين لم يبد أي فرد من أفراد العينة عدم موافقته على وجود منافسة بين المكاتب مبنية على الأتعاب، بل وكشفت دراسة الدلاهمة (٢٠٠٦) والتي شملت آراء (٩٥) مراجعاً في المملكة العربية السعودية عن وجود تنافس "غير شريف بين المراجعين"؛ فكان متوسط موافقة أفراد العينة بدراسة الدلاهمة (٢٠٠٦: ١٨) ٤.٧٩<sup>٨</sup> (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط بدراسة الدلاهمة ١.٧٩)، وبمقارنة المتوسط في دراسة الدلاهمة مع المتوسط في هذه الدراسة حول وجود منافسة بين مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية (وإن وصفها الدلاهمة بغير الشريفة فلا نذهب إلى هذا الوصف في دراستنا هذه ونكتفي بمعرفة ما إذا كانت ثمة منافسة من عدمها) فإن ما بينته هذه الدراسة لا يتعارض ونتائج سابقة توصلت لوجود منافسة بين مكاتب المراجعة.

ولقد أسفرت نتائج التحليل الإحصائي لعينة الدراسة الحالية أن أتعاب المراجعة التي تحصل عليها مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة غير كافية، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة حول عدم كفاية أتعاب المراجعة ٤.٤٨ من ٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٧٣٨)، وهذا يتماشى مع النتيجة التي توصلت لها دراسة استطلعت آراء (٩٥) مراجعاً في المملكة العربية السعودية بأن أتعاب المراجعة غير ملائمة لحجم العمل (الدلاهمة، ٢٠٠٦).

<sup>٧</sup> تم استخدام برنامج SPSS 20 لحساب مقاييس النزعة المركزية ومقاييس التشتت.

<sup>٨</sup> لم يتضح أي مقياس (scale) تم استخدامه في الدلاهمة، ولكن بقراءة جميع النتائج يتضح انه لم يتجاوز أي من المتوسطات ٥، وتأسيساً على هذه الملاحظة نستطيع التخمين ان المقياس كان ٥.

إن التنافس بين مكاتب المراجعة أدى إلى انخفاض أتعاب المراجعة الأمر الذي قد يؤدي إلى انخفاض مستوى الخدمات المهنية (دهمش ١٩٨٩ كما ورد في الدلاهمة ٢٠٠٦: ١٩)، وللتحقق من مدى انخفاض مستوى خدمة المراجعة في المملكة العربية السعودية تم سؤال أفراد العينة في الدراسة الحالية فيما إذا كان يتوفر بسوق المراجعة في المملكة العربية السعودية من يقوم بتقديم خدمات المراجعة بنفس الجودة التي تقدمها المكاتب التي ينتمون لها وبأتعاب أقل؛ أبدى أفراد العينة عدم موافقتهم على ذلك، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة ٢.٧٩ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.٣٢)، وبالإمكان وضع هذا التوجه من قبل أفراد العينة بالسياق التالي:

إنه وإن كانت أتعاب المراجعة التي تتقاضاها المكاتب المشمولة بالدراسة منخفضة، إلا أن خدمات المراجعة لا تقدم بنفس المستوى الذي تقدم به خدمات مراجعة بأتعاب أعلى، فلا يرى أفراد العينة أنه في سوق مهنة المراجعة من يقدم خدمات مراجعة بنفس مستوى وجودة المراجعة التي تقدمها مكاتب المراجعة التي ينتمي لها أفراد العينة وبأتعاب أقل، ولطالما عانت مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية من انخفاض أتعاب المراجعة (مجلة المحاسبة، ١٩٩٤: ١٢-١٤)، ولعل الملاحظة التي تركها أحد أفراد العينة تدعم هذا التوجه والتفسير، فلقد ذكر أحد أفراد العينة ما نصه:

" يوجد من يقدم خدمات المراجعة بأتعاب لا تتوافق مع المستوى اللائق من بذل العناية المهنية اللازمة ونتمنى تحديد حد أدنى للأتعاب بما يتفق مع متطلبات الجودة في الأداء والمعايير المهنية الأخرى بحيث يتعارف المجتمع المحاسبي ومن يمارس المهنة بأن الأتعاب ينبغي ألا تقل عن تكلفة الحد الأدنى من متطلبات الأنظمة."

بالإضافة إلى عدم تخلي مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة عن عملاء المراجعة فإنه يظهر بأن مكاتب المراجعة تسعى للاحتفاظ بعملائها، فيرى أفراد العينة أن الاحتفاظ بعملاء المراجعة ضرورة بالنسبة لمكاتبهم، حيث بلغ متوسط موافقتهم على ضرورة احتفاظ مكاتبهم بعملاء المراجعة ٤.٣١ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٩٣)، وهذا يتماشى مع ما أفاد به أفراد العينة من أن مكاتب المراجعة التي ينتمون لها لا تتخلى عن عملائها. ولكن يحدث وأن يتخلى عملاء المكاتب المشمولة بالدراسة عن مكتب المراجعة المشمول بالعينة، فبالإضافة لما ذكره أفراد العينة من أن العميل يغير مكتب المراجعة بسبب أتعاب المراجعة؛ فإن بعض عملاء المراجعة لمكتب من المكاتب التي ينتمي لها أفراد العينة يتحولون ليصبحوا عملاء للمكتب للحصول على خدمات استشارية أخرى، حيث أفاد أفراد العينة أنه ثمة عملاء لمكاتبهم ممن حصلوا في السابق على خدمات مراجعة تحولوا إلى عملاء حاليين لهذه المكاتب ليحصلوا على الخدمات الاستشارية

الأخرى، حيث بلغ متوسط موافقتهم على تحول عملاء المراجعة إلى عملاء غير مراجعة ٣.٢١<sup>٩</sup> (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.٢٠٧).

### ٣. ٢. ٤. ٤. حول تبادل العملاء بين مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة:

يُظهر الاستطلاع أن مكاتب المراجعة المشمولة بالدراسة تحيل عملاء المراجعة لمكاتب مراجعة أخرى ليحصلوا منها على خدمات استشارية أخرى، فبلغ متوسط موافقة أفراد العينة على قيام مكاتبهم المشمولة بالدراسة بإحالة عملائهم من عملاء المراجعة لمكاتب أخرى للحصول على خدمات غير المراجعة ٣.٥٥ من ٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٨٧)، كما ترشح هذه المكاتب المشمولة بالدراسة لعملائها من غير عملاء المراجعة أسماء مكاتب مراجعة أخرى للحصول على خدمات المراجعة، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة على قيام مكاتبهم بترشيح أسماء مكاتب مراجعة أخرى لعملاء غير المراجعة للحصول منها على خدمات المراجعة ٣.٥٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.٠٨٨)، وحيث إن غالبية المكاتب (٨٦%) التي ينتمي لها أفراد العينة تقدم كلاً من خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى فإن هذه المكاتب تقدم لعملاء المراجعة الخدمات التي تجيزها التنظيمات المهنية، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة على قيام مكاتبهم بتقديم تلك الخدمات الاستشارية التي تجيزها التنظيمات المهنية ٤.٥٥ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٧٣٦).

في المقابل تأتي ترشيحات لمكاتب المراجعة - التي ينتمي لها أفراد العينة - من مكاتب مراجعة أخرى لتقديم خدمات استشارية لعملاء هذه المكاتب الأخرى، فبلغ متوسط موافقة أفراد العينة على حصول مكاتبهم على ترشيحات من مكاتب أخرى لتقديم خدمات غير المراجعة ٣.٢٤ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٩٨٨)، ومتوسط موافقة أفراد العينة على قبول مكاتبهم عملاء محالين لها من مكاتب مراجعة أخرى ليحصلوا منها على خدمات غير المراجعة ٣.٧٦ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٨٧٢)، ولا تقتصر مكاتب

<sup>٩</sup> لا يستطيع الباحث القول بأن مكاتب المراجعة المشمولة بالاستبانة تقبل بتحول عملائها من غير المراجعة ممن يحصلون على خدمات استشارية أخرى ليصبحوا عملاء مراجعة لهذه المكاتب، فبالرغم من احتواء الاستبانة على سؤال مباشر حول هذا السؤال في الاستبانة والذي ينص على: "يرفض مكتبنا أن يصبح مراجعاً لحسابات عميل يقدم لهم خدمات استشارية"، فلقد بلغ متوسط موافقة أفراد العينة حول رفض مكاتبهم أن تصبح مراجعاً لحسابات عملاء يقدم لهم خدمات استشارية ٤.٣٤ (والانحراف المعياري حول هذا المتوسط ١.٠١٠) إلا أن الباحث يخشى من عدم فهم أفراد العينة للسؤال لأسباب ترجع إلى صياغة السؤال المتعلق باستطلاع آراء أفراد العينة حول قبول مكاتبهم التي ينتمون لها بتحول عملاء غير المراجعة فيصبحوا عملاء مراجعة، فثمة إمكانية أن يفهم السؤال على أن مكتب المراجعة لا يراجع القوائم المالية لعمله الذي يحصل على خدمات استشارية أخرى تماثياً مع متطلبات المهنة. وإنما كان تركيز السؤال في مدى رفض مكتب المراجعة المشمول بالاستبانة أن يتحول عميل غير مراجعة فيصبح عميل مراجعة، فكان هدف السؤال هو استطلاع آراء المكاتب المشمولة بالدراسة في التصحية بآداب تقديم الخدمات الاستشارية الأخرى - والتي تعد كبيرة مقارنة بآداب المراجعة - للقيام بأعباء المهنة التي من أجلها أخذوا ترخيص مزاول مهنة عدّها West (٢٠٠٣) أحد المهن الثلاث التي تحتاج لمعرفة متخصصة - تلك المعرفة التي تميز من يحملها وتعطيه مكانة اجتماعية. فأى مجتمع ديمقراطي يحتاج إلى مرخصين لمزاولة مهنة الطب (بالحصول على شهادة MD) ومهنة المحاماة (بالحصول على شهادة JD) ومهنة المراجعة (بالحصول على CPA) (West، ٢٠٠٣).

المراجعة إحالة عملاء المراجعة على المكاتب الأخرى التي ترشحها لتقديم خدمات استشارية، حيث بلغ موافقة أفراد العينة على مدى اقتصار مكاتبتهم إحالة عملائهم من عملاء المراجعة على المكاتب التي ترشح مكاتبتهم لتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى ٢.٦٦ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٩٣٦)، ولقد أظهر الاستطلاع أنه ليس كل عملاء غير المراجعة في مكتب من المكاتب المشمولة بالدراسة محالين من مكاتب أخرى، حيث بلغ متوسط موافقة أفراد العينة على ما إذا كان عملاء غير المراجعة لدى مكاتبتهم محالين من مكاتب أخرى ١.٦٦ (وبلغ الانحراف المعياري حول هذا المتوسط ٠.٧٢١).

إن انخفاض الموافقتين السابقتين لأفراد العينة في:

. أن عملاء المراجعة لمكاتب المراجعة التي ينتمي لها أفراد العينة محالون من مكاتب

مراجعة أخرى.

وأن مكاتب المراجعة التي ينتمي لها أفراد العينة تقتصر عند إحالة عملائها من عملاء المراجعة لمكاتب أخرى للحصول منها على خدمات استشارية على تلك المكاتب التي سبق وأن أحالت عملاءها إلى هذه المكاتب لتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى. لا تدلان على انتشار ظاهرة التكافلية – أي تبادل المنافع وذلك بتبادل عملاء غير المراجعة – بين مكاتب المراجعة الذين قام بعض المراجعين المنتمين لهذه المكاتب بالرد عن أسئلة الاستبانة.

#### ٤. مناقشة نتائج الدراسة فخاتمة الدراسة

في حين أنه لا يمكن تعميم نتائج (non-generalizable research findings) استطلاع آراء المراجعين المشمولين بالدراسة على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية، إلا أن سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية شأنه شأن أسواق المراجعة في بلدان أخرى<sup>١٠</sup> تعاني من تقشي المنافسة بين مكاتب المراجعة (الدلاهمة، ٢٠٠٦؛ سالم، 2011؛ الحميد، ١٩٩٥/١١٦٤ هـ، يمانى، ١٩٩١)، فالمنافسة بين مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية مبنية على الأتعاب (الدلاهمة، ٢٠٠٦)، وإن من شأن تقشي هذا النوع من المنافسة أن تكون أتعاب المراجعة منخفضة (الدلاهمة، ٢٠٠٦) فأتعاب المراجعة في المملكة العربية السعودية منخفضة (الشاطري والعنقري، ١٤٢٦ هـ). وإن تدني أتعاب المراجعة تؤثر في جودة المراجعة المقدمة بتأثيرها على استقلال المراجع الخارجي (انظر إلى Hussey، ١٩٩٩)<sup>١١</sup> وتؤثر على جودة المراجعة (محمد، ٢٠١٢).

<sup>١٠</sup> على سبيل المثال سوق المراجعة في جمهورية مصر العربية والذي أثبتت الدراسات الميدانية أنه يعاني من ظاهرة المنافسة بين مكاتب المراجعة (انظر راضي، ١٩٩٨).

<sup>١١</sup> نص ما ذكره Hussey (١٩٩٩):

“...increasing competition amongst auditors and the growing importance to fee income of nonaudit work has been identified as factors which may further erode this assumed

لم تأت نتائج التحليل الوصفي لتوجه المراجعين المشمولين بعينة الدراسة متعارضة مع أو مغايرة لما أثبتته الأدبيات المحاسبية ذات العلاقة، وبالنظر إلى التشريعات والتقنين المتعلق بمهنة المراجعة في عدد من الدول يتبين إدراك منظمي مهنة المراجعة في هذه الدول انخفاض جودة المراجعة كنتيجة لانخفاض أتعابها<sup>١٢</sup>.

كما أن مكاتب المراجعة التي ينتمي لها أفراد العينة – والتي كما ظهرت من البيانات الديمغرافية لهذه العينة من أنّ هذه المكاتب تركّز على تقديم خدمات المراجعة – قد لا تراهن في عملها على ما تجنيه من عملاء غير المراجعة، وهذا التوجه يتماشى مع ما نادى به Max Bazerman<sup>١٣</sup> من أن تقديم خدمات غير المراجعة يؤثر على استقلال المراجع الخارجي بما في ذلك الخدمات التي تسمح بها التنظيمات المهنية أن تقدم لعملاء المراجعة (نقصد التخطيط الضريبي للعميل وخدمات الضريبة).

وفي عرض قدمه Max Bazerman لأعضاء في مجلس Public Company Accounting Oversight Board طرح Max Bazerman خيارين<sup>١٤</sup>:

independence”

<sup>١٢</sup> انظر على سبيل المثال إلى:

– المستند المعنون بـ Ethical Considerations Relating to Audit Fee Setting in the Context of Downward Fee Pressure عام ٢٠١٦ عن International Ethics Standards Board for Accountants على: “The fact that one professional accountant in public practice may quote a fee lower than another is not in itself unethical. However, the Code does caution that may be threats to compliance with the fundamental principles arising from the level of fees quoted.”

– وفي المملكة المتحدة (UK) نصّ البند (٠١) من الفقرة (B section 240-80) من ميثاق الأخلاق (Code of Ethics) الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز ICAEW (متاح على الرابط: <https://www.icaew.com/membership/regulations-standards-and-guidance/ethics/code-of-ethics-b/part-b-240-280>) على:

“0.1 When entering into negotiations regarding professional services, a professional accountant in public practice may quote whatever fee is deemed appropriate. The fact that one professional accountant in public practice may quote a fee lower than another is not in itself unethical. Nevertheless, there may be threats to compliance with the fundamental principles arising from the level of fees quoted. For example, a self-interest threat to professional competence and due care is created if the fee quoted is so low that it may be difficult to perform the engagement in accordance with applicable technical and professional standards for that price.”

– وأكّد المرشد الكندي إلى معايير استقلال المراجع (GUIDE TO CANADIAN INDEPENDENCE STANDARD) (متاح على الرابط: <https://cpamb.ca/docs/default-source/enews/guide-to-canadian-independence-standard-final-10-18-2016.pdf?sfvrsn=6>) على ذلك بأن نصّ على:

“A member or firm may not provide an assurance service to a client for a fee that is significantly lower than market (“low ball”) unless the member or firm can demonstrate that all professional standards have been met in performing the service, and that qualified members of the firm have been assigned to the engagement and will devote the appropriate time to it. [Rule 204.4(36)].”

<sup>١٣</sup> أثار مفهوم الاستقلال في المراجعة انتباه Max Bazerman – الأستاذ في جامعة Harvard – فعمل عدة تجارب ونادى قبل تشريع Sarbanes–Oxley Act 2002 بعدم الجمع بين تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى > له مجموعة أعمال في هذا الموضوع: (Bazerman et al. 1997؛ Bazerman 2002؛ Bazerman et al 2002؛ Bazerman and Moore 2011؛ Bazerman and Moore, Tetlock, Tanlu and Bazerman 2006)

<sup>١٤</sup> متاح على الرابط [http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps\\_Bazerman.pdf](http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket037/ps_Bazerman.pdf) والتي كانت عبارة عن عرض قدمه لأعضاء PCAOB (مصدر هذه المعلومة تواصل بيرييد الكتروني مع Max Bazerman)، نص ما ذكره Bazerman في المستند المتاح على الرابط في هذا الخصوص (كما أن نفس هذه الخيارات ظهرت في Bazerman and Moore، ٢٠١١، ص (٣١٠):

- ١- منع المراجعين من إقامة علاقة تعاونية طويلة الأجل مع عملائهم، وذلك بعدم السماح لهم بتقديم خدمات غير المراجعة وعدم قبولهم وظائف يعرضها عليهم عملاؤهم.
- ٢- بعد امتداد وتعدد الحوافز التي تقود المراجع لمحاولة إرضاء عملائه يتم سن التشريعات المركبة تركيباً معقداً ووضع الحوافز المهنية في محاولة لرد التأثير الفاسد والذي أوجدته رغبة المراجع في إرضاء العملاء.

ثم يبين Max Bazerman أنه وبعد عرضه للبديلين السابقين على عدد من المراجعين تبين له أن هؤلاء المراجعين يقولون بمنطقية البديل الأول، ولكن Max Bazerman يعلّق بأنه وبعد كل هذه العقود من الزمن نختار البديل الثاني بدوافع غير منطقية - وإنما بدوافع سياسية، وبشهادة Brehmer (٢٠١٣) <sup>١٥</sup> الذي عمل شريكاً في أحد مكاتب المراجعة الكبرى والذي عمل في المحاسبة الضريبية لمدة (٣٥) سنة، من أن قانون Sarbanes-Oxley Act of 2002 لم يحل المشكلة التي تتعرض لها مهنة المراجعة، وأن هذا القانون إنما هو مجرد فشل، ويسترسل بقوله: "إن إصلاح مهنة المحاسبة تحتاج إلى شفافية لا إلى المزيد من القوانين"، ويقتبس مقولة لـ Louis Brandeis الذي عدّه Thomas K. McCraw أحد الأربعة الذين تدين لهم الحضارة الأمريكية في تقنين أسواقها <sup>١٦</sup> - "بأن تعريض الأشياء للشمس هو أفضل طرق تطهيرها" <sup>١٧</sup> (Brehmer، ٢٠١٣)، والقصد من ذلك الشفافية في إظهار المشكلة لا أن يتم إقحام مهنة المراجعة بالمزيد من القوانين والتشريعات (انظر العديم، ٢٠١٦). وهذا يتماشى مع ما جادل به Clarke et al. (٢٠١٤) بأنه بعد المصائب المالية التي مُنيتُ بها بعض الأمم تقترح حكوماتها إجراءات حوكمة الشركات وتقنين وتشريع القواعد التي عُرِفَت تقليدياً، ويضيف Clark e al.

"Consider the following two options aimed at achieving auditor independence:

1) Auditors are prohibited from establishing durable, long-term cooperative partnerships with their clients, from providing non-audit services to their clients, and from taking jobs with their clients.

2) After a variety of incentives that lead auditors to want to please their clients have been institutionalized, a complex set of legislative and professional incentives are put in place in an attempt to counteract the corrupting influences created by the auditors' underlying desire to please their clients.

When I show these two options to executive audiences, they say that the former option obviously makes more sense than the latter. Yet, for decades, we have chosen the latter; an illogical, politically motivated arrangement."

<sup>١٥</sup> نص ما ذكره Thomas Brehmer (٢٠١٣):

"...[auditors are] using their audit influence to win work, after which they audit their own work. It's easy to see where this process might lead."

<sup>١٦</sup> فاز الكتاب بجائزة Pulitzer Prize in History في ١٩٨٥م (انظر <http://www.freebase.com/m/065zjch>). وكان عنوان الكتاب:

*Prophets of Regulation: Charles Francis Adams, Louis D. Brandeis, James M. Landis, Alfred E. Kahn*

<sup>١٧</sup> نص ما ذكره Thomas Brehmer (٢٠١٣) نقلاً عن Louis Brandeis:

"Supreme Court Justice Louis Brandeis said that sunshine is the best disinfectant."

(٢٠١٤) أنه يتم زيادة المحاسبة التي على الشركات المساهمة القيام بها، وكذلك يتم تقنين المراجعة<sup>١٨</sup>.

ويقترح الباحث أن يتم ذكر اسم المكتب مقدم الخدمات الاستشارية الأخرى وبخاصة إذا تم تقديم خدمات الزكاة والضريبة من قبل المكتب القائم بمراجعة القوائم المالية. إن إفصاح القوائم المالية عن المكاتب التي تعاقبت على تقديم خدمات المراجعة والخدمات المهنية الأخرى على نسق تاريخي يتيح لقارئ القوائم المالية الوقوف على هذه الحقيقة، كما يمكن الباحثين الأكاديميين المهتمين بدراسة وفهم العلاقة بين المكاتب وما إذا كان ثمة تنظيم بين المكاتب في تبادل عملائها (ظاهرة التحالفات بين المكاتب)، كما أن إتاحة مثل هذه المعلومة تتيح للمهتمين من أكاديميين على فهم سلوك العلاقة بين المكتب والعميل وبين المكتب وباقي المكاتب. وإذا كان من حرج بالإفصاح عن المكاتب التي تعاقبت على تقديم خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى بالاحتجاج بتحميل القوائم المالية إفصاحات قد تؤدي إلى تشتيت تركيز القارئ (أو ما يعرف بـ *overloading the financial statements*)، فإن الباحث يوصي بأن تقوم الهيئة بجمع بيانات دورية من مكاتب المراجعة عنم يقوم بتقديم الخدمات الاستشارية الأخرى وتحفظ هذه البيانات وتورشفها وتتولى تحليلها ومتابعتها، ومن ثم ربطها بما قد يحدث ويطفو على السطح من سلوكيات من مكاتب المراجعة محط نظر من قبل الهيئة، وتستطيع أيضا ربطها بالفضائح المالية للشركات المساهمة أو غيرها<sup>١٩</sup>، مثل هذه البيانات تتاح للباحثين وطلاب العلم المهتمين بدراسة هذه الظواهر لتساعد الهيئة على إدراك سلوكها، أو أن الهيئة توكل من ترى بدراسة هذه الظواهر وجعل هذه البيانات متاحة له.

اقترحت بعض الدراسات العربية (على سبيل المثال الحميد ١٩٨٨/١٠٩/١٤٠٩هـ؛ الدلاهمة ٢٠٠٦) وبعض المقالات (على سبيل المثال محمد، ٢٠١٢) تحديد حد أدنى لأتعاب المراجعة، فيعزو الدلاهمة وجود منافسة بين مكاتب المراجعة إلى عدم وجود حد أدنى للأتعاب (٢٠٠٦: ١٩)، وخصوصاً في ظل غياب أطر لقياس جودة المراجعة التي من خلالها تقارن عروض المراجعين للاختيار بينهم (الحميد، ١٩٩٥/١٦/١٤٠٧هـ: ٤٠٧)، حتى إن اختيار العميل لمراجع يراجع القوائم المالية قد لا يبنيه العميل على عوامل ترجع إلى كفاءة فريق المراجعة وإنما إلى عوامل تعود على حجم وسعة مكتب المراجعة في كونه من المكاتب الأربعة الكبرى، حيث وجدت

<sup>١٨</sup> نص ما ذكره Clarke and Dean (٢٠١٤ Kindle Edition):

“Countervailing the pro-business forces and following the numerous crises, governments introduced corporate governance pushes, more regulation of the traditional kind, and increased inept corporate accounting and auditing regulation.”

<sup>١٩</sup> الباحث غير مطلع على قدرات الهيئة، فإذا لم تنشئ الهيئة مركز معلومات يتكفل بمثل هذه المهام ويكون بإدارة كفاءات وطنية قادرة على التعامل مع تكنولوجيا وإدارة وحفظ وأمن المعلومات، فقد تنتظر الهيئة في إنشاء مثل هذا المركز بالتعاون مع وزارة التجارة وهيئة سوق المال وتداول. في عصر باتت تقاس سرعة انتقال المعلومة بأجزاء من الثانية وفي حقبة تشهدنا المملكة العربية السعودية وهي دخول شركات أجنبية في سوق المال المحلي (السعودي) يلزم توفر المعلومة بشكل أني وجاهزة لمتخذ القرار.

Mushayt (2015) - بناء على عينة من 2033 شركة من الشركات المدرجة في تداول من قطاعات مختلفة في المملكة العربية السعودية - أن أفراد العينة يعطون في المتوسط وزناً لسمعة مكتب المراجعة أكبر من قدرة فريق المراجعة الذي يتولى عمل المراجعة عند البحث عن مراجع للتعاقد معه لمراجعة القوائم المالية، وهذا ما كشفت عنه دراسة الحسيني (1993) من أن لسمعة مكتب المراجعة تأثير في اختيار مكتب المراجعة من قبل العملاء في المملكة العربية السعودية. إن وضع العميل في المملكة العربية السعودية ليس استثناءً؛ حيث يتماشى مع ما هو ثابت في نتائج الدراسات التي وجدت أن مستخدمي القوائم المالية يتوقعون أن يتم مراجعة القوائم المالية لشركاتهم من قبل أحد المكاتب الكبرى وأن تقتهم تزيد إذا ما تم ذلك (United States General Accounting Office [GAO], 2003a: 5) الأمر الذي يسهل على الشركات دخول أسواق المال للحصول على التمويل ويخفض تكلفة التمويل على الشركات إذا ما اقتضت أو طرحت أسهماً للاكتتاب العام (United States General Accounting Office [GAO], 2003b: 45).

إن تقنين (regulate) الأتعاب فيه تدخل في السوق، ولم يتم اقتراح - على حد علم وإطلاع وقراءة الباحث - هذا الحل في أدبيات المحاسبة للحضارات والأمم المعاصرة والتي تؤمن بنظام السوق - مع تحفظ الباحث على الإيمان المطلق بـ *بقيدة السوق الحر* والتي أثبتت فشلها بدليل الأزمات المالية التي توالى ويلاتها على الأمم التي نظرت في نظرياتها الاقتصادية أن قوى العرض والطلب هي القوى الخفية المحركة للاقتصاد متناسية أو مهملة أو منكرة قوة من أوجد الكون وأوجد للكون كعيشته واقتصاده ومدبراً للكيفية التي من خلالها يقاتل المخلوقون - إلا أن الباحث يرى أن تقنين (regulate) سوق المراجعة قد لا تنطوي بالضرورة على الحل لما تعانيه المراجعة مهنة وسوقاً ولا يمثل حلاً جيداً ومقبولاً، فسوق المراجعة شأنه شأن باقي الأسواق، والأفضل أن يترك تسعير الخدمات لعوامل السوق والمفاوضات بين طالب الخدمة وعارضها، كما أن بإمكان الهيئة تبني دراسة مستفيضة في المستقبل للوقوف على آثار تقنين أتعاب المراجعة على المهنة وعلى مكاتب المراجعة وعلى العملاء وبخاصة الشركات المساهمة المطروحة أسهمها للاكتتاب العام وعلى المستفيدين من القوائم المالية من محللين ماليين وعاديين (laymen).

<sup>20</sup> لم نقصد ولا ننوي التعميم (generalizing) على سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية في إحالتنا لدراسة الباحثة Maha Mushayt (مها المشيطي)، فعلى أقل تقدير (تقدير متحفظ) بالإمكان معاملة نتيجة الدراسة على أنها anecdotal evidence (أي أدلة غير موضوعية)، ولقد وظفت الباحثة استبانة وردت في مقال (Behn et al., 1997) المنشور في مجلة محكمة (Accounting Horizons) تصدر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA) American Accounting Association، ولم يعتر أداة جمع البيانات مشكلات في الترجمة حيث استخدمتها الباحثة بلغتها الأصلية (الإنجليزية). ولقد كتبت الباحثة البحث كمتطلب في مادة مشروع بحث في المحاسبة في برنامج الماجستير في قسم المحاسبة بجامعة الملك سعود، فهي ليست رسالة ماجستير، وإنما مشروع بحث للتخرج.



#### ٥.التوصيات

- الدراسة الحالية لا توصي بتقنين أتعاب المراجعة وإذا ما أرادت الهيئة تقنينها كما اقترحت دراسات أخرى فإن على الهيئة تبني دراسة مستفيضة للوقوف على آثار تقنين أتعاب المراجعة.
- الإفصاح عن أتعاب خدمات المراجعة والخدمات الاستشارية الأخرى في القوائم المالية للوحدات المحاسبية.
- الإفصاح عن اسم المكتب مقدم الخدمات الاستشارية الأخرى وبخاصة إذا تم تقديم خدمات الزكاة والضريبة من قبل المكتب القائم بمراجعة القوائم المالية.

## المراجع

- أبو الخير، مدثر. جريدة الرياض. العدد ١٤١٩٢ (الخميس ١٦ ربيع الآخر ١٤٢٨هـ - ٣ مايو ٢٠٠٧م). "قواعد وسلوكيات المهنة تُنتهك في الشركات المتداولة أسهمها في السوق المالية. خبراء لـ "الرياض": تجاوزات لدى المحاسبين القانونيين بهدف الحصول على عمليات المراجعة بأتعاب مخفضة <<http://www.alriyadh.com/246846>>
- التويجري، عبدالرحمن علي محمد. (٢٠٠٩). "دراسة مقارنة لأتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الأخرى اليت يقدمها المراجع لعمل المراجعة والعوامل المؤثرة فيهما: تطبيق على المملكة المتحدة". البحوث المحاسبية. المجلد التاسع، العدد الثاني، ١٤٣٠ هـ. ص ٩-٣٢.
- الجبر نبيه بن عبد الرحمن وعلي، جمعة محمد محمد. (٢٠٠٢). تقديم المحاسب للخدمات الاستشارية بين السماح والمنع في المملكة العربية السعودية. البحوث المحاسبية. الجمعية السعودية للمحاسبة. المجلد الرابع، العدد الثاني. أكتوبر. رجب ١٤٢١،
- الجفري، فوزية حامد، والعنقري، حسام بن عبد المحسن. (٢٠٠٧). "اتجاه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية نحو توسيع نطاق خدماتها المهنية : تحليل ميداني مستند إلى مقتضيات نظرية الوكالة". مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، ١٤٢٧، المجلد ٢١، عدد ٢، ص: ٢١٩-٢٨٨.
- الحسيني، محمد أحمد. (١٩٩٣). الأهمية النسبية للعوامل المؤثرة في اختبار مراقب الحسابات بالمملكة العربية السعودية: بحث تطبيقي. مركز البحوث، كلية إدارة الأعمال (العلوم الإدارية سابقاً)، جامعة الملك سعود، الرياض، المملكة العربية السعودية. إصدار رقم: ١٣/١.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٤٠٩/١٩٨٨) "العوامل التي تؤثر على تحديد أتعاب المراجع القانوني: دراسة ميدانية للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية". الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، ٥٩، الصفحات: ٧١-٩٥.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم (١٩٩٥/١٤١٦هـ) "خصائص جودة المراجعة المالية: دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، الرياض: معهد. ٤٥١-٤٠٥: (٣) الإدارة العامة.
- الحميد، عبد الرحمن إبراهيم. (١٩٩٥ب/١٤١٥هـ). تحديد أتعاب المراجعة المالية في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية للعوامل المؤثرة من وجهة نظر المراجعين القانونيين. مجلة جامعة الملك سعود - العلوم الإدارية (إدارة الأعمال حالياً). مجلد: ١، العدد: ١، الصفحات: ٥٣-٩٧.
- الداهمة، سليمان مصطفى. (٢٠٠٦). "المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية". المجلة العربية للمحاسبة. المجلد التاسع، العدد الأول. ص ١-٢٦.
- القديم، خالد بن رشيد. (٢٠١٥). العلاقة بين أتعاب المراجعة وأتعاب الخدمات الاستشارية، المجلة العربية للمحاسبة، اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة بجامعات دول مجلس التعاون تنشر عن طريق مركز النشر العلمي - جامعة البحرين. المجلد الثامن عشر، العدد الثاني، ديسمبر.
- القديم، خالد بن رشيد. (٢٠١٦). المحاسبة ورفاهية الأمم، المحاسبة والمراجعة في الخليج، نشرة نصف سنوية تصدر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية، العدد الثالث والعشرون، مارس
- القديم، خالد بن رشيد. (٢٠١٧). أهمية الإعلان عن تغيير المراجع الخارجي للشركات المساهمة في المملكة العربية السعودية: دراسة تحليلية للمتطلبات النظامية والمهنية، مايو مجلة الفكر المحاسبي. السنة الحادية والعشرين.

- العنقري، حسام عبد المحسن (١٤٢٤ هـ) "توسيع نطاق الخدمات المهنية وأثاره على مكاتب المراجعة التي تعمل في المملكة العربية السعودية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، جدة: جامعة الملك عبد العزيز. المجلد ١٧، العدد ٢، الصفحات: ١١٥-١٥١.
- الشاطري، إيمان حسين، والعنقري، حسام عبد المحسن. (١٤٢٧ هـ) "انخفاض مستوى أتعاب المراجعة وأثاره على جودة الأداء المهني: دراسة ميدانية على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية" مجلة جامعة الملك عبد العزيز: الاقتصاد والإدارة، المجلد ٢٠، العدد ١، ص: ١٣٢، جدة: جامعة الملك عبد العزيز.
- الأتعاب المهنية بين شد المكاتب.. وجذب العملاء. (١٩٩٤/١٤١٥ هـ)، المحاسبة. العدد الأول، الصفحات: ١٢-١٤، ١٤١٥ هـ.
- راضي، محمد سامي (١٩٩٨ م) "تحليل العوامل المؤثرة في تحديد أتعاب المراجعة، دراسة تطبيقية على جمهورية مصر العربية"، المجلة العربية للمحاسبة، المجلد الثاني، العدد ٧٧-الأول، الصفحات: ٧٧: ٣٣ سالم، صالح سليمان عيد، (٢٠١١). أثر الخدمات الأخرى (بخلاف خدمات المراجعة (Non-Audit Services) على استقلال المراجع. الملتقى السادس لمكاتب وشركات المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. خلال الفترة ٤-٥ ديسمبر ٢٠١١ م بمدينة مسقط بسلطنة عمان، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية.
- قواعد سلوك وآداب المهنة الصادرة عن مجلس إدارة الهيئة بعد دراسة مستفيضة قرار برقم ٣/٥ وتاريخ ١٤١٥/٤/٢٧ هـ الموافق ١٠/٢/١٩٩٤ م
- محمد، حازم صلاح. (٢٠١٢). "أتعاب مكاتب المحاسبة والمراجعة وتأثيرها على جودة الأداء المهني". المحاسبة والمراجعة في الخليج، نشرة نصف سنوية تصدر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس تعاون الخليج العربية العدد الحادي عشر. ديسمبر. ص ٣٢.
- يمان، عبد الله قاسم (١٩٩١) "دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية"، الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة. العدد ٧١، (١٤١٢ هـ)، الصفحات: ١٨٣-٢٢٩.
- Al-Adeem, K. R. (2017). A need for theorizing corporations: an accounting perspective. *International Journal of Accounting Research*, 5, 166, doi:10.4172/2472-114X.1000166.
- Anandarajan, A., Kleinman, G., Palmon, D. (2008). Auditor independence revisited: The effects of SOX on auditor independence. *International Journal of Disclosure and Governance*, 5(2), 112-125.
- Edwards, J. D. (1954). "The emergence of public accounting in the United States: 1748-1895." *The Accounting Review*: January. Vol.29. Iss. 1>: 52-63.
- Bazerman, M. H. and Moore, D. A. (2011). Is it Time for Auditor Independence Yet? *Accounting, Organizations and Society*, 2011, 36, (4-5), 310-312.
- Berle, A. A. and Means, G. C. (1932). "The Modern Corporation and Private Property." New York: Macmillan.
- Brehmer, Thomas. (2013). "Sarbanes-Oxley Fails on Auditor Independence. *Accounting Today*. 01/01/2013. Available at: <[http://www.accountingtoday.com/ato\\_issues/27\\_1/Sarbanes-Oxley-fails-on-auditor-independence-65090-1.html#Login](http://www.accountingtoday.com/ato_issues/27_1/Sarbanes-Oxley-fails-on-auditor-independence-65090-1.html#Login) last visit 9/9/2015>
- Chartered Professional Accountants. (2016). *Guide to Canadian Independence Standard*. Retrieved: <https://cpamb.ca/docs/default-source/enews/guide-to-canadian-independence-standard-final-10-18-2016.pdf?sfvrsn=6>
- Clarke, F., Dean, G., and Egan, M. (2014). *The Unaccountable & Ungovernable Corporation: Companies' Use-by-dates Close in*. Routledge.

- Hinings, C.R., Brown, J.L. and Greenwood, R. (1991). Changes in an Autonomous Professional Organization. *Journal of Management Studies*, 28, (4), 375-393.
- Hussey, R. (1999). "The Familiarity Threat and Auditor Independence." *Corporate Governance*. April. 7( 2) pp. 190-197.
- The Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW). (2011). Code of Ethics. *Code of Ethics B section 240-280*. Retrieved: <https://www.icaew.com/membership/regulations-standards-and-guidance/ethics/code-of-ethics-b/part-b-240-280>
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2016). *Ethical Considerations Relating to Audit Fee Setting in the Context of Downward Fee Pressure*. New York, NY: IESBA
- International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). (2018). *Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants: Including International Independence Standards*.
- Kiger, J.E. and Scheiner, J. H. (1997). *Auditing* (2<sup>nd</sup> ed.). Boston, MA: Houghton Mifflin Company.
- McCraw, Thomas, K. (1984). *Prophets of Regulation: Charles Francis Adams, Louis D. Brandeis, James M. Landis, Alfred E. Kahn*. Belknap Press of Harvard University Press.
- Mushayt, M. (2015). "An Empirical Investigation on What Suffices Clients (Audit Firm or Audit Team): A Comparative Study between Clients of Big 4 and Clients of Non-Big 4 CPA Firms." *A Research Paper Written for King Saud University as Requirement for Master of Accounting*. King Saud University. The Accounting Department.
- Schmidt J. J. (2012) Perceived Auditor Independence and Audit Litigation: The Role of Nonaudit Services Fees. *The Accounting Review: May 2012, Vol. 87, No. 3, pp. 1033-1065*.
- Sprague, C.E. (1901). The General Principle of the Science of Accounts. *Commerce Accountants and Finance*, 1, (5), 3-5
- Teck-Heang, L. E. E., and Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1.
- United States General Accounting Office. (2003a). *Accounting Firm Consolidation: Selected Large Public Company Views on Audit Fees, Quality, Independence, and Choice*. Retrieved from <http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-03-1158>
- United States General Accounting Office. (2003b). *Accounting Firm Consolidation: Mandatory Study on Consolidation and Competition*. Retrieved from <http://www.gao.gov/cgi-bin/getrpt?GAO-03-864>
- Watts, R. L. (1977). Corporate financial statements, a product of the market and political processes. *Australian journal of management*, 2(1), 53-75.
- Watts, R. L. and Zimmerman, J. L. (1979). "The demand for and supply of accounting theories: the market for excuses." *The Accounting Review*. Apr. 54 (2):273-304.
- Watts, R. L. and Zimmaerman, J. L. (1986). *Positive Accounting Theory*. New Jersey: Prentice-Hall.
- West, B. P. (2003). *Professionalism and Accounting Rules*. New York, NY: Routledge.

## الملحق:

### أداة جمع البيانات

عزيزي المراجع:

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته،

اشكر لك وقتك في الإجابة على أسئلة هذه الدراسة، ولقد تم اختيارك لما تتمتع به من خبرة بمهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية. وامل من سعادتكم المساهمة بالرأي حول مدى ملاحظتكم لوجود بعض الممارسات والظواهر في سوق المراجعة في المملكة العربية السعودية.

ولا يوجد ثمة حاجة لذكر أي معلومات عنكم أو عن مكتبكم، وستستخدم البيانات فقط لأغراض البحث. ولن تستخدم لأي أغراض أخرى.

وفي هذه الاستبانة تم تعريف عميل المراجعة بأنه من يحصل على خدمات المراجعة من مكتبكم، فإذا لم يحصل على خدمات مراجعة فإنه يصنف على أنه ليس عميل مراجعة بغض النظر على الخدمات التي يحصل عليها من مكتبكم.

الباحث:

د. خالد بن رشيد العديم

[kra3@case.edu](mailto:kra3@case.edu)

[kaladeem@ksu.edu.sa](mailto:kaladeem@ksu.edu.sa)

- عملك او دورك حاليا في مكتب المراجعة  مالك  شريك  آخر
- عدد الشركاء في قسم المراجعة  سعودي  غير سعودي
- عدد الشركاء في قسم الخدمات الاستشارية  سعودي  غير سعودي
- عدد الموظفون في قسم المراجعة  سعودي  غير سعودي
- عدد الموظفون في قسم الخدمات الاستشارية  سعودي  غير سعودي

## امل الإجابة على الأسئلة التالية حسب ما تراه ومن وجهة نظرك أنت

المسلسل	العبارة	نعم	لا
١	تقتصر خدمات مكتبنا على تقديم خدمات المراجعة		
٢	يقتصر مكتبنا على تقديم خدمات غير المراجعة		
٣	يجمع مكتبنا بين تقديم خدمات المراجعة، والخدمات الاستشارية الأخرى		
	العبارة	موافق بشدة	موافق
		لا اعلم	غير موافق بشدة
		غير موافق	
٤	يتخلى مكتبنا عن عملاء المراجعة		
٥	يوجد عملاء غير مراجعة حاليين كانوا في السابق عملاء مراجعة لدى مكتبنا		
٦	يرفض مكتبنا أن يصبح مراجعا لحسابات عملاء يقدم لهم خدمات استشارية		
٧	يقدم مكتبنا الخدمات الاستشارية التي تجيزها الهيئات المهنية		
٨	تم تغييرنا من قبل عملاء المراجعة		
		موافق بشدة	غير موافق بشدة
		موافق	لا اعلم
		غير موافق	
٩	تم تغييرنا من قبل العميل بسبب المبالغة في أتعاب المراجعة		
١٠	أتعاب المراجعة غير كافية		
١١	توجد منافسة بين المكاتب مبنية على أتعاب المراجعة		
١٢	الاحتفاظ بعملاء المراجعة ضرورة بالنسبة لمكتبنا		
١٣	يرشح مكتبنا لعملاء غير المراجعة أسماء مكاتب مراجعة		
١٤	تأتي ترشحات لمكتبنا لتقديم الخدمات الاستشارية من مكاتب المراجعة أخرى		
١٥	يحيل مكتبنا عملاء المراجعة لمكاتب أخرى ليحصلوا منها على خدمات غير المراجعة		
١٦	يقبل مكتبنا عملاء محالين له من مكاتب مراجعة أخرى ليحصلوا على خدمات غير المراجعة من مكتبنا		
١٧	يقتصر احالة مكتبنا على المكاتب التي ترشحنا لتقديم خدمات استشارية		
١٨	كل عملاء غير المراجعة في مكتبنا محالون من مكاتب أخرى		
١٩	يوجد مراجعين يقدمون خدمات مراجعة بنفس المستوى وبأتعاب أقل		

-%٩٠ %١٠٠	-%٨٠ %٩٠	-%٧٠ %٨٠	-%٦٠ %٧٠	%٥٠ %٦٠-	-%٤٠ %٥٠	-%٣٠ %٤٠	-%٢٠ %٣٠	-%١٠ %٢٠	-٠ %١٠	العبرة	
										نسبة أتعاب خدمات المراجعة إلى إجمالي الأتعاب (أتعاب خدمات المراجعة + أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى + أتعاب إحالة العملاء إلى مكاتب أخرى)	٢٠
										نسبة أتعاب خدمات الخدمات الاستشارية الأخرى إلى إجمالي الأتعاب (أتعاب خدمات المراجعة + أتعاب الخدمات الاستشارية الأخرى + أتعاب إحالة العملاء إلى مكاتب أخرى)	٢١

ارغب في إضافة:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....