



## مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية دراسة ميدانية

د/ حسام السعيد الوكيل

مدرس بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

### ملخص البحث

يهدف هذا البحث إلى اقتراح مدخل للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. ومن خلال إجراء كل من الدراسة النظرية والدراسة الميدانية توصل البحث إلى النتائج التالية: عدم التزام الغالبية العظمى من مكاتب المراجعة في المملكة بمعظم السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، عدم ملاءمة معظم عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) لطبيعة الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة في المملكة، ويرجع ذلك إلى أن الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة السائدة في المملكة هي مكاتب فردية صغيرة ذات إمكانيات وموارد محدودة لا تتناسب مع متطلبات المعيار، في حين أن غالبية عناصر المعيار منسوبة وموجهة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات والموارد المادية الكبيرة والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمديرين والأفراد المهنيين، وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة السائدة في المملكة. عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لفحص جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة. هناك ضرورة لتطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، حيث يتلخص هذا الأسلوب في الآتي: يُنشأ أولاً بهيئة السوق المالية السعودية سجل لقيّد مكاتب المراجعة والمراجعين الذين يرخّص لهم مراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة، تُنشأ

وحدة للرقابة على جودة أعمال مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية تتبع هيئة السوق المالية السعودية ومكونة من ممثلين من جهات حكومية معنية وفاحصين متفرغين من ذوي الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة. يؤدي تطبيق هذا الأسلوب المقترح إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

**الكلمات المفتاحية:** الرقابة على جودة الأداء المهني، معايير الرقابة على جودة الأداء المهني، أساليب الرقابة على جودة الأداء المهني.

## Abstract

This research aims to propose an approach to control of the quality of professional performance of audit firms in the Kingdom of Saudi Arabia. By conducting both theoretical and field studies, the research achieved the following results: Most of audit firms in the Kingdom do not comply with most of the policies and procedures related to the elements of the International Standard on Quality Control (ISQC) 1. Most of the elements of (ISQC) are not suitable for the nature of the vast majority of audit firms in the Kingdom, This is because the vast majority of audit offices in the Kingdom are small individual firms with limited capabilities and resources that are not commensurate with the requirements of the standard, while the majority of the elements of the standard are oriented to large audit firms with considerable material resources and a large number of partners, managers and professionals personnel, It represents a small percentage of the total audit firms in the Kingdom. Insufficient control technique applied by the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) to review the quality of the performance of audit firms in the Kingdom. There is a need to apply a control technique to review audit firms that audit financial institutions and listed companies under the supervision of the Capital Market Authority (CMA) of Saudi Arabia. This technique is as follows: First, a register to record audit firms and auditors authorized to

audit financial institutions and listed companies should be established in the CMA, Then to establish a CMA subsidiary unit to control and review the quality of the work of auditors of financial institutions and listed companies, and that unit is composed of representatives from concerned governmental bodies and full-time reviewers with expertise in accounting and auditing. By applying the proposed technique, the quality of the professional performance of audit firms will be increased, and thus increases the public's confidence in the financial reports in particular and in the profession of accounting and auditing in general.

**Keywords:** control of the quality of professional performance, standards of Quality control for professional performance, techniques control of the quality for professional performance.

## ١ - الإطار العام للبحث

### ١/١ مقدمة

تعد المراجعة الخارجية منذ ظهورها أداة فعالة في إضفاء الثقة والمصداقية على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، بما يساعد مستخدمى المعلومات فى الحصول على معلومات صادقة وموثوق فيها لترشيد قراراتهم، الأمر الذي يتطلب من مهنة المراجعة وضع معايير تضمن جودة الأداء المهني، وتوفير أساليب للرقابة على تلك الجودة بما يضمن الالتزام بالمعايير المهنية ويدعم دور مهنة المراجعة وتنال ثقة المجتمع.

### ٢/١ مشكلة البحث

نتيجة لانهايار العديد من كبرى الشركات وزيادة الدعاوى القضائية المرفوعة ضد مكاتب المراجعة، تزايد الاهتمام بجودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة والرقابة عليها، ففى إطار الاهتمام بتطوير مهنة المراجعة والارتقاء بمستوى الخدمات المهنية التي تقدمها تأتي معايير الرقابة على الجودة كمتطلبات تنظيمية، تؤكد ضرورة قيام مكاتب المراجعة بوضع نظام للرقابة على جودة أداء مهام المراجعة، بالتوافق مع سياسات واجراءات معايير الرقابة الصادرة بهذا الشأن، حيث تقوم معايير الرقابة على الجودة وهى العناصر التي ينبغى على مكاتب المراجعة أن تأخذها فى الاعتبار عند وضع سياساتها واجراءاتها لضمان الالتزام بالمعايير المهنية، بتوجيه وارشاد مكاتب المراجعة بهدف ضمان الجودة، والذي يؤدي الالتزام بها إلى تجنب مكاتب المراجعة تحمل العقوبات القانونية والجزاءات المهنية، والحد من الممارسات غير المنظمة لمهنة المراجعة، وهى الممارسات التي تخل بالمعايير والمتطلبات الأساسية لممارسة المهنة، والتي تؤثر بشكل سلبى على نتائج عملية المراجعة وبالتالي على مصداقية المعلومات المحاسبية والقرارات التي تتخذ بناءً عليها (عوض، ٢٠٠٨؛ موسى، ٢٠١٧).

وحيث أن نظام الرقابة على جودة المراجعة يمثل أسلوب رقابى داخلى يهدف إلى توفير تأكيد معقول للمكتب بمدى التزام موظفيه بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة (AICPA, 2015)، بما يطمئن أصحاب وشركاء المكتب على جودة أداء المهام، إلا أن هذا يحقق هدف طرف واحد فقط من الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة.

وحيث أن الرقابة على جودة المراجعة تتبع أساساً من الرغبة فى تأكيد ثقة الجمهور وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة فى المهنة وما يصدر عنها من تقارير، مع تحقيق المصداقية

فى تلك التقارير بحيث يمكن الاعتماد عليها من قبل هؤلاء المستفيدين، كان لابد من توفير أسلوب رقابى من خارج المكتب للتحقق من مدى ملاءمة عناصر رقابة الجودة ومدى الالتزام بها.

فعلى سبيل المثال قام المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) فى عام ١٩٧٨ بإنشاء لجنة معايير رقابة الجودة، والتي مهمتها إصدار معايير للرقابة على جودة الأداء، وفى عام ١٩٧٩ أصدرت اللجنة أول معيار للرقابة على جودة الأداء رقم (١) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء مكاتب المحاسبة والمراجعة" وقد تضمن المعيار تسعة عناصر أساسية لرقابة الجودة شاملة لسياسات وإجراءات الرقابة على جودة الأداء (AICPA, 1979)، وفى مايو ١٩٩٦ أصدرت اللجنة المعيار رقم (٢) بعنوان "نظام الرقابة على جودة أداء ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، والمعيار رقم (٣) بعنوان "رقابة ومتابعة ممارسات مكاتب المحاسبة والمراجعة"، وذلك ليحل محل معيار الرقابة رقم (١) على أن يسرى العمل بهما اعتباراً من أول يناير ١٩٩٧ (AICPA, 1996).

وفى نوفمبر ٢٠١٠ قام مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين بإصدار المعيار رقم (٨) (SQCS NO.8) وذلك ليحل محل المعيار رقم (٧)، بعنوان "نظام رقابة الجودة فى مكاتب المراجعة"، وقد تم الاسترشاد بالمعيار الدولى لرقابة الجودة (١) عند إعداد هذا المعيار والذي يتضمن ستة عناصر لرقابة الجودة، على أن يبدأ العمل به اعتباراً من أول يناير ٢٠١٢ (AICPA, 2015). كما قام المعهد أيضاً بوضع أسلوب رقابى من خارج المكتب يتم بموجبه فحص وتقييم أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض، للتحقق من مدى ملاءمة معايير رقابة الجودة ومدى التزام المكتب بها، والذي يسمى بأسلوب مراجعة النظير (Peer Review).

وفى نهاية يوليو ٢٠٠٢ وعقب انهيار عدد من كبرى الشركات الأمريكية وانهار مكتب آرثر أندرسون، تم إصدار قانون Sarbanes - Oxley Act of 2002 وكان من ضمن الأمور التي تناولها هذا القانون اعتماد أسلوب جديد للفحص من خارج التنظيم المهني يسمى مجلس الإشراف على مراقبي حسابات الشركات المقيدة Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) وهو مجلس مستقل غير حكومي من خارج التنظيم المهني، مهمته الإشراف وفحص مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المقيدة بالبورصة (AICPA, 2002)، لحماية مصالح المستثمرين وتعزيز ثقة الجمهور فى المهنة، وذلك من

خلال توفير معلومات عن مكاتب المراجعة حول قدرتها على أداء عملية المراجعة بجودة عالية، وإعداد تقارير مراجعة دقيقة وموضوعية عن الشركات المسجلة محل المراجعة (Johnson, et al. 2018).

وقد تبع الولايات المتحدة في ذلك دول كثيرة مثل المملكة المتحدة وأستراليا وكندا، وعلى المستوى العربي المملكة العربية السعودية، حيث قامت كل دولة من هذه الدول بصياغة ووضع معيار خاص لرقابة الجودة، وتوفير أسلوب رقابي من خارج المكتب لفحص مدى ملاءمة عناصر المعيار ومدى التزام مكاتب المراجعة بتلك العناصر.

ونتيجة لتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي حسب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ في ٢٠١٧/١/١م بالنسبة للمنشآت المدرجة في السوق المالية، وفي ٢٠١٨/١/١م بالنسبة للمنشآت الأخرى، وتطبيق معايير المراجعة الدولية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م، فقد اعتمدت الهيئة (SOCPA) معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية" كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، كذلك اعتمدت الهيئة أيضاً المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) بعنوان "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة". كما قامت الهيئة بتحديث وتطوير برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، وبعد عرض ذلك على لجنة مراقبة جودة الأداء المهني في عدة اجتماعات، صدر عن مجلس إدارة الهيئة القرار رقم ٢/١١ بتاريخ ١٤٣٩/٤/٧ هـ الموافق ٢٠١٧/١٢/٢٥م والذي نص على الموافقة على توصية اللجنة التنفيذية باعتماد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكاتب المراجعة (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، ٢٠١٧).

**ويمكن صياغة مشكلة البحث في التساؤلات التالية:**

- ١- ما هو مستوى التطبيق الحالي للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)؟
- ٢- هل يلائم المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) طبيعة مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية؟

- ٣- هل يُعد برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى والمطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كافياً وملائماً لفحص جميع مكاتب المراجعة فى المملكة؟
- ٤- ما هو الأسلوب الرقابى المقترح تطبيقه على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية؟

### ٣/١ أهداف البحث

- يهدف هذا البحث إلى اقتراح مدخل للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية، وذلك من خلال الأهداف الفرعية الآتية: -
- ١- التعرف على مستوى التطبيق الحالى للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١).
- ٢- تقييم المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) والمُلزمة بإتباعه مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية للتأكد من مدى ملاءمته لطبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة.
- ٣- تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى والمطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتأكد من مدى كفايته وملاءمته لفحص جميع مكاتب المراجعة بالمملكة.
- ٤- عرض تجارب بعض الدول فيما يتعلق بأساليب الرقابة الخارجية على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة.
- ٥- اقتراح أسلوب رقابى يطبق على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية فى ضوء الوضع المهني السائد فى المملكة مسترشداً بتجارب الدول الأخرى فى ذلك.

### ٤/١ فروض البحث

- ١- لا تلتزم مكاتب المراجعة فى المملكة بالسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١).
- ٢- المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) لا يلائم طبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية.
- ٣- عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والمتمثل فى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى بوضعه الحالى للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة.

٤- يؤدي تطبيق أسلوب رقابي على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

## ٥/١ أهمية ودوافع البحث

### ١- الأهمية العلمية

تتمثل الأهمية العلمية للبحث في تناوله لموضوع دائم النقاش ومازال محل اهتمام العديد من الباحثين حتى وقتنا هذا، حيث يتناول أساليب الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، وذلك من خلال اقتراح أسلوب رقابي للتطبيق على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة في السوق المالية السعودية، والذي يعتبر من أولى الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، حيث لا توجد حتى الآن - في حدود علم الباحث - دراسة عربية ناقشت مثل هذا الموضوع في البيئة السعودية، لذلك يعتقد الباحث أن مناقشة هذا الموضوع يعتبر إضافة علمية تساهم في تعزيز الأدب المحاسبي.

### ٢- الأهمية العملية

تتمثل الأهمية العملية للبحث في ضرورة مواكبة مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية للتطورات الحادثة في جودة المراجعة وأساليب الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في مختلف دول العالم، وذلك من خلال تبنى أسلوب رقابي خاص بمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة، لما لذلك من أهمية في تحسين مستوى جودة المراجعة وغيرها من الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة، لضمان الارتقاء بالمهنة وتدعيم مكانتها بين دول العالم، ورفع مستوى الشفافية في السوق المالية وزيادة الثقة في التقارير المالية بصفة خاصة وفي السوق المالية السعودية بصفة عامة، بما يؤدي إلى تعزيز وزيادة جذب الاستثمارات المحلية والعالمية بما يتفق مع رؤية المملكة ٢٠٣٠.

## ٦/١ منهج وأسلوب البحث

يعتمد البحث على كل من المنهج الاستنباطي والمنهج الاستقرائي للقيام بنوعين من الدراسة وهما:

### ١ - أسلوب الدراسة النظرية

ويتم من خلال تحليل الدراسات والكتابات العربية والأجنبية التي تناولت موضوع أساليب الرقابة على جودة المراجعة، بغرض استنباط أسلوب رقابي لفحص أداء مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة في السوق المالية بما يتوافق وبيئة المراجعة السعودية.

### ٢ - أسلوب الدراسة الميدانية

يتم التركيز في الدراسة الميدانية على مستوى التطبيق الحالي للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) من قبل مكاتب المراجعة بالمملكة، ومدى ملاءمة تلك العناصر لطبيعة مكاتب المراجعة بالمملكة، تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري والمطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتأكد من مدى كفايته وملاءمته لفحص جميع مكاتب المراجعة بالمملكة، استطلاع آراء كل من الأكاديميين وممارسي المهنة (المراجعين الخارجيين داخل مكاتب المراجعة) حول مدى قبولهم للأسلوب الرقابي المقترح وإمكانية تطبيقه في البيئة السعودية ومدى مساهمته في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في المهنة، وذلك باستخدام قائمة استبيان معدة وفقاً لأحد مقاييس الرأي الشائعة في الدراسات المحاسبية، وتوجيهها للمراجعين داخل مكاتب المراجعة في المملكة، والأكاديميين من أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات السعودية، وإجراء التحليلات الإحصائية اللازمة والملائمة لطبيعة البيانات التي يتم جمعها.

## ٧/١ خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه إلى عدة أقسام على النحو التالي: -  
القسم الأول: يتضمن عرضاً للإطار العام للبحث والذي يتناول مشكلة البحث، أهدافه، فروضه، أهميته، منهجيته، خطته.

القسم الثاني: يتناول الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث.

القسم الثالث: يتناول الإطار النظري لموضوع البحث.

القسم الرابع: يتضمن الدراسة الميدانية.

القسم الخامس: يعرض نتائج وتوصيات البحث.

القسم السادس: يتضمن المراجع المستخدمة.

## ٢ - الدراسات السابقة المرتبطة بموضوع البحث

يعرض الباحث فيما يلي أهم الدراسات المرتبطة بموضوع البحث والتي تتمثل فى الدراسات الآتية:

- دراسة (الغامدى، العنقرى، ٢٠٠٥): هدفت هذه الدراسة إلى بيان آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها: أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة بالسعودية قد ساهم بشكل كبير فى تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة والحد من تجاوزات ممارسى المهنة فى المعايير وقواعد السلوك والتعليمات والنظم الأخرى ذات العلاقة، توجد بعض المعوقات التى قد تحول دون وفاء مكاتب المراجعة بمتطلبات البرنامج مثل الالتزام بالفحص الداخلى والإفصاح عن عدد العمليات وأنواعها وقيمها، أيضاً توجد بعض المشاكل التى ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني مثل ضرورة توافر كوادر متخصصة لمقابلة متطلبات البرنامج، زيادة الأعباء الإدارية، الضغوط التى ترتبت على فرض أنظمة السعودية، كذلك فإن التجربة العملية لتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ترتب عنها عدد من المصاعب المتعلقة بندرة الفاحصين المؤهلين، قلة الإمكانيات المادية، مما تسبب فى تأخير تنفيذ الفحص الدورى على غالبية المكاتب ولعدد من السنوات.

- دراسة (المغولى، ٢٠٠٦): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع الحالى لجودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة فى المملكة العربية السعودية، وتقديم بعض الاقتراحات لتحسين جودة الأداء المهني. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها: انخفاض مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة فى المملكة، مما قد يعرض تلك المكاتب إلى احتمال المساءلة القانونية خاصة مع تعاظم دور سوق رأس المال، بلغت المخالفات النظامية لمعايير المراجعة عدة مخالفات وقد شملت معايير التقرير، معيار الرقابة والتوثيق، معيار أدلة وقرائن المراجعة، الرأى المهني، ويرجع السبب

الجوهري في بذل هذه المكاتب عناية مهنية منخفضة هو المنافسة الحادة بين المكاتب، والتي تجبر عدد كبير منها على قبول عمليات مراجعة بأتعاب منخفضة جداً.

- دراسة (Ismail, et al. 2008): هدفت هذه الدراسة إلى بيان مدى التزام مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة في ماليزيا بمتطلبات المعيار الدولي لرقابة الجودة (١). وقد توصلت الدراسة إلى أن تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة على مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة لا يلقى قبولاً لدى هذه النوعية من المكاتب، حيث يمثل عبئاً عليهم خاصة في الأمور الداخلية لهم مثل قلة الموظفين ونقص الخبرة والمعرفة لدى معظمهم وعدم فهمهم لهذا المعيار وارتفاع تكلفة تطبيقه.

- دراسة (الشرقاوى، ٢٠١٢): هدفت هذه الدراسة إلى توضيح الدور الفعال الذي يقوم به المجلس الإشرافي (PCAOB) في الارتقاء بجودة المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: يعتبر المجلس الإشرافي (PCAOB) بكافة أنشطته ووظائفه ودوره في التفتيش والرقابة على مكاتب المراجعة من أهم أدوات زيادة جودة المراجعة، يكتسب المراجع الخارجي سمعته من خلال جودة خدمات المراجعة التي يقدمها، وترتبط تلك الجودة بصورة مباشرة بالعديد من المؤشرات التي تؤثر إيجاباً أو سلباً على جودة عملية المراجعة، يؤدي المجلس الإشرافي (PCAOB) إلى تفعيل المؤشرات الإيجابية والحد من المؤشرات السلبية، مما يساعد على الارتقاء بجودة عملية المراجعة.

- دراسة (الشوا، ٢٠١٢): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى التزام مراجع الحسابات الخارجي في قطاع غزة بتطبيق المعايير الدولية لرقابة الجودة وبيان تأثير ذلك على تحسين أدائه المهني، والتعرف على المعوقات التي تحول دون التطبيق الإلزامي لها. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج منها: وجود تطبيق نسبي لمتطلبات المعايير الدولية للرقابة على جودة مراجعة الحسابات والذي ينعكس بدوره إيجابياً على أدائهم المهني، وجود بعض أوجه القصور فيما يتعلق بقيام المؤسسات المشرفة على المهنة بدورها في الرقابة على جودة الأداء المهني، وجود مخاوف لدى مكاتب المراجعة من تطبيق الإشراف والفحص الخارجي، من أهم معوقات تطبيق معايير الرقابة هو صعوبة الوفاء بمتطلبات تلك المعايير، وكذلك عدم وجود عقوبات تطبق على مكاتب المراجعة الغير ملتزمة بالمعايير

الدولية، كما أشارت الدراسة إلى عدم كفاية مقومات مهنة المراجعة في قطاع غزة للتطبيق الإلزامي لهذه المعايير.

- دراسة (درويش، ٢٠١٢): هدفت هذه الدراسة إلى تقييم موقف مكاتب المراجعة من تطبيق الإطار الدولي لرقابة الجودة، من خلال تقييم اتجاهات التطور في الإطار الدولي لرقابة الجودة في ضوء المعايير الدولية لرقابة الجودة من ناحية، ومتطلبات تطبيقها في مكاتب المراجعة من ناحية أخرى، ومستوى تطبيق مكاتب المراجعة الأردنية لمتطلبات هذا الإطار في ضوء المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) من ناحية ثالثة. وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها: إن تطبيق نظم رقابة الجودة في مكاتب المراجعة يوفر تأكيد معقول بأن المكتب وموظفيه ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية من ناحية، وأن التقارير الصادرة عن المكتب مناسبة في الظروف القائمة من ناحية أخرى، مما يؤدي بالضرورة إلى الارتقاء بمستوى مهنة المراجعة، تتمثل المخاطر الناجمة عن عدم التزام مكتب المراجعة بتطبيق متطلبات عناصر رقابة الجودة في: فقد أو تدنى مستوى الثقة في المكتب لدى عملائه يقابلها خسارة أو نقص في النصيب السوقي للمكتب، التكاليف الناتجة عن قيام العملاء بإقامة دعاوى قضائية ضد المكتب ومطالبته بتعويضات مالية، زيادة التهديد بالتدخل الحكومي في تنظيم المهنة، مخاطر مجتمعية نتيجة اتخاذ قرارات اعتماداً على تقارير مراجعة متدنية الجودة.

- دراسة (عبد الرحيم، وآخرون، ٢٠١٤): هدفت هذه الدراسة إلى تحديد مفهوم واضح لجودة المراجعة والتحقق من مدى تأثير جودة المراجعة ببعض العوامل المتعلقة بالمراجع ومكاتب المراجعة. ومن أهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هو: عدم وجود مفهوم واضح ومحدد لجودة المراجعة، أن جودة عملية المراجعة تضيء مزيداً من المصداقية والموثوقية في البيانات والمعلومات الخاضعة للمراجعة، تعد الرقابة على جودة المراجعة الوسيلة التي يمكن بواسطتها أن يتحقق مكتب المراجعة أن الآراء التي يبديها في عمليات المراجعة التي يقوم بها تعكس مراعاته لمعايير المراجعة أو أي معايير مهنية أو أي شروط قانونية أو تعاقدية.

- دراسة (الشجيري، ٢٠١٧): هدفت هذه الدراسة إلى اكتشاف واقع ومستوى جودة المراجعة لمكاتب وشركات المراجعة وإبراز أوجه نقاط القوة والضعف والمتطلبات اللازمة لتحسين مستوى جودة المراجعة بما يساهم في تعزيز دورها في بيئة الأعمال العراقية. وقد توصلت الدراسة إلى نتائج رئيسية تؤكد وجود ضعف كبير في واقع جودة المراجعة لمكاتب وشركات المراجعة العراقية تعود لعدة عوامل من أبرزها: تدنى مستوى حجم مكاتب وشركات المراجعة، الافتقار إلى تبنى نظم أو إجراءات منظمة ومتكاملة لرقابة جودة المراجعة، عدم وجود جهة مختصة بالرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، غياب نظم التعليم المهني المستمر، ضرورة اللجوء إلى اندماج مكاتب المراجعة أو إنشاء التحالفات الاستراتيجية فيما بينها أو مع الشركات الإقليمية أو الدولية لتكوين الكيانات ذات الحجم الكبير القادرة على امتلاك الموارد والخبرات المهنية الكبيرة، ضرورة تبنى معايير المراجعة الدولية والالتزام بنظم وإجراءات رقابة الجودة وتحديد الجهات التي تتولى مراقبة الالتزام بمتطلباتها والاستفادة من التجارب العالمية بهذا الشأن.
- دراسة (موسى، ٢٠١٧): هدفت هذه الدراسة إلى تناول السياسات والإجراءات التي تتعلق بالرقابة الذاتية على جودة الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة الخاصة في ليبيا، ومدى أهميتها لجودة عملية المراجعة، ومدى تطبيقها والالتزام بها من قبل المكاتب. وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية: أن أغلب المكاتب تولي أهمية كبيرة للرقابة الذاتية وينعكس ذلك على الجودة وبدرجات متفاوتة، تولي أغلب مكاتب المراجعة اهتماماً كبيراً بعناصر ومعايير الرقابة على الجودة ولكن بدرجات متفاوتة، تولي المكاتب أهمية كبيرة للاستقلالية كأحد عناصر الرقابة على الجودة، في حين أنها لا تولي عملية التدريب أى أهمية.
- دراسة (محمد، ٢٠١٨): هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على الواقع الحالي لمهنة المراجعة في ليبيا، وبيان أثر تطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) على المستوى المهني لمكاتب المراجعة. وقد توصلت الدراسة إلى عدة نتائج هامة منها: هناك ضعف كبير في مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة وغياب دور المنظمات المهنية، وجود المام كافي لدى المراجعين بأن الالتزام بتطبيق متطلبات معايير الرقابة على الجودة يؤدي إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ويزيد من ثقة المجتمع في المهنة، هناك

حاجة ماسة إلى وجود نظام ملائم لرقابة جودة المراجعة لمواكبة التطور في المهنة، هناك قبول لدى المراجعين بتطبيق نظام رقابة الجودة وفق لأسلوب مراجعة النظير.

- دراسة (Johnson, et al. 2018): هدفت هذه الدراسة إلى بيان أثر تقرير الجزء الثانى من برنامج مجلس الإشراف المحاسبى على الشركات العامة (PCAOB) والمطبق فى أمريكا على مراجعى الشركات المدرجة، على أتعاب وجودة المراجعة، أى هل يؤدي قيام (PCAOB) بإصدار تقرير عن رقابة الجودة لمكاتب المراجعة إلى الإضرار بسمعة المكتب وخفض حصتها من السوق، مما يؤدي إلى تخفيض أتعاب المراجعة وبالتالي انخفاض جودة المراجعة، حيث أوضحت الدراسة قيام (PCAOB) بإصدار تقرير الفحص السنوى لمكاتب المراجعة والذي يتضمن جزئين يتعلق الجزء الأول بأوجه القصور فى عملية المراجعة، بينما يتعلق الجزء الثانى بأوجه الضعف فى رقابة الجودة، وفى معظم الحالات لا يتم نشر الجزء الثانى من التقرير للجمهور إلا عندما يرى (PCAOB) أن علاج أوجه الضعف فى رقابة الجودة لم يكن كافياً ولم يؤدي بالشكل الملائم بعد اثنا عشر شهراً على الأقل. وتشير النتائج التى توصلت إليها الدراسة إلى أن مكاتب المراجعة تتعرض لأتعاب متدنية فى السنة الثانية والثالثة لإصدار تقرير الجزء الثانى، فى حين أجرت مكاتب المراجعة فى الوقت نفسه جهوداً علاجية لزيادة جودة التقارير المالية لعملائها من خلال تحسين جودة المراجعة، والذي انعكس على زيادة أتعاب المراجعة بحلول السنة الرابعة، مما يدعم النتائج التى توصلت إلى أن الهدف الأساسى لبرنامج (PCAOB) هو زيادة جودة المراجعة من خلال الفحص الدورى لمكاتب المراجعة.

### تحليل عام للدراسات السابقة:

يخلص الباحث من الدراسات السابقة إلى وجود اتفاق حول أهمية الرقابة على جودة المراجعة وعلى مساهمتها بشكل كبير فى تحسين مستوى جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، والذي ينعكس بدوره على إضفاء مزيداً من المصداقية والموثوقية فى البيانات والمعلومات الخاضعة للمراجعة، أشارت إحدى الدراسات إلى وجود بعض المعوقات التى تحول دون وفاء مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية بمتطلبات برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، أيضاً توجد بعض المشاكل التى ترتبت على مكاتب المراجعة نتيجة

تطبيق البرنامج، كذلك أظهرت التجربة العملية لتطبيق برنامج مراقبة الجودة وجود عدد من المصاعب والتي تسببت في تأخير تنفيذ الفحص الدورى على غالبية المكاتب ولعدد من السنوات، أثبتت إحدى الدراسات الماليزية أن إلزام مكاتب المراجعة الصغيرة والمتوسطة بكل عناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة غير مشجع وأنه لا يلقى قبولاً لدى تلك النوعية من المكاتب، نظراً لنقص الخبرة والمعرفة لدى معظم المراجعين العاملين بتلك المكاتب بمتطلبات المعيار، أشارت بعض الدراسات إلى أهمية المجلس الإشرافى (PCAOB) كأحد أساليب الرقابة لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المدرجة، واعتباره من أهم أدوات الارتقاء بجودة المراجعة.

وعلى الرغم من أهمية الدراسات السابقة وأهمية النتائج التي توصلت إليها إلا أنها لم تتطرق لبعض النقاط التي يرى الباحث أهميتها عند مناقشة الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، ومن أهم هذه النقاط: معرفة مستوى التطبيق الحالي للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) داخل مكاتب المراجعة بالمملكة، تقييم المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) للتأكد من مدى ملاءمته لطبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية، اقتراح أسلوب رقابى لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية فى ضوء الوضع المهني السائد فى المملكة مسترشداً بتجارب الدول الأخرى فى ذلك. إن أوجه الاختلاف بين الدراسات السابقة التي تناولت الرقابة على جودة المراجعة والدراسة الحالية تتمثل فى اختلاف بيئة التطبيق، حيث تسعى الدراسة الحالية إلى اقتراح أسلوب للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة بالمملكة العربية السعودية، وهى بيئة تختلف عن البيئات التي أجريت فيها الدراسات السابقة، خاصة وأنه توجد ندرة فى الدراسات التي تناولت اقتراح أسلوب رقابى لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة فى المملكة العربية السعودية، حيث لا توجد دراسة فى المملكة حتى الآن - فى حدود علم الباحث - تناولت هذا الموضوع.

### ٣- الإطار النظري لموضوع البحث

#### ١/٣ أهمية جودة المراجعة

يعتبر الاهتمام بجودة أداء عملية المراجعة مطلباً هاماً وضرورياً للمراجع ولكافة الأطراف الأخرى سواء الداخلية أو الخارجية والتي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة. وهناك من يرجع ذلك للآتي (صبيحي، ١٩٩٧):

- يهتم المراجع أن تتم عملية المراجعة بجودة مرتفعة بما يحقق إخلاء مسؤوليته، وحتى يضيف على تقريره الثقة والمصداقية، والتي تنعكس في النهاية على تحقيق ميزة تنافسية، حيث في ظل حدة المنافسة بين مكاتب المراجعة وممارسيها، أصبح المهنيون أكثر اعترافاً واقتناعاً بأهمية الحاجة إلى تسويق خدماتهم، ليس فقط عن طريق المزايدة على الأتعاب، وإنما أيضاً عن طريق تعظيم المنفعة المرتبطة بخدماتهم وتوفير خدمة ذات جودة عالية.

- ترغب الإدارة في إضفاء الثقة على القوائم المالية المعدة بمعرفتها، وبالتالي يهتمها أن تتم عملية المراجعة بجودة مرتفعة.

- المستفيدون من نتائج عملية المراجعة يهتمهم التأكد من صدق وعدالة المعلومات المالية والمحاسبية الواردة بالقوائم المالية التي تمت مراجعتها، والتي بناءً عليها يتخذون قراراتهم، ولذلك يرغبون في أن تتم عملية المراجعة بجودة مرتفعة.

- تركز المنظمات المهنية على جودة أداء عملية المراجعة باعتبارها ضرورية لضمان أن تقي المهنة بمسئولياتها تجاه الأطراف المختلفة والمجتمع ككل.

وعليه فإن الأمر يقتضي وجود مصلحة لجميع الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة في أن تتم بأعلى جودة ممكنة.

#### ٢/٣ الرقابة على جودة الأداء المهني

اهتمت المنظمات العلمية والمهنية في العديد من دول العالم بموضوع جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة، وترتبط جودة الأداء المهني بوجود نظام للرقابة على الأداء والذي يعنى تأكيد الحصول على أحسن أداء للخدمة، وضمان الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، ويرتبط ذلك بوجود مجموعة من السياسات والإجراءات (معايير الرقابة على جودة الأداء المهني) والتي توضع لضمان التزام مكاتب المراجعة بالمعايير المهنية في كافة النواحي الخاصة بأداء المهام، مع وجود أسلوب مناسب للرقابة والفحص

لتقييم مدى ملاءمة هذه السياسات والإجراءات ودرجة التزام مكاتب المراجعة بها (AICPA, 2015).

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أنه يمكن تحقيق جودة المراجعة من زاويتين، الأولى على مستوى مكتب المراجعة وذلك من خلال المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) والذي يشير إلى أن هدف مكتب المراجعة لتحقيق الجودة هو وضع نظام لرقابة الجودة لتوفير تأكيد معقول بمدى التزام المكتب والعاملين به بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن تكون التقارير الصادرة عن المكتب مناسبة للظروف، والثانية على مستوى عملية المراجعة من خلال معيار المراجعة رقم (٢٢٠) لمراجعة القوائم المالية، والذي يهدف إلى تطبيق المراجع الخارجي لإجراءات رقابة الجودة على مستوى عملية المراجعة لتوفير تأكيد معقول بأن أداء عملية المراجعة قد تمت طبقاً للمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن يكون تقرير المراجع ملائم لظروف عملية المراجعة (IFAC, 2017).

كما يرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) أنه يجب أن يكون لدى مكاتب المراجعة سياسات وإجراءات لرقابة الجودة لكل الخدمات المهنية، وأن المنظمات أعضاء الاتحاد يجب أن تتأكد من أن هذه السياسات والإجراءات خاضعة للفحص الخارجي، كما يرى الاتحاد وجوب إعداد برامج فحص ومتابعة تهدف إلى التأكد من التزام مكاتب المراجعة بتطبيق معايير الرقابة على الجودة (IFAC, 1999).

ويتم تناول ذلك من خلال تقييم المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، والمُلزمة باتباعه مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، للتأكد من مستوى التطبيق الحالي لمتطلبات المعيار داخل مكاتب المراجعة، ومن مدى ملاءمته لطبيعة مكاتب المراجعة بالمملكة، تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة والمطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأحد أساليب الرقابة من داخل المهنة، عرض تجارب بعض الدول في مجال أساليب الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة الشركات المدرجة، اقتراح أسلوب رقابي للإشراف وفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية في المملكة العربية السعودية في ضوء الوضع المهني السائد في المملكة مسترشداً بتجارب الدول الأخرى في ذلك.

## ٣/٣ المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) بعنوان "رقابة الجودة للمكاتب التي تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"

تم إعداد هذا المعيار من قبل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، على أن يطبق ويسرى العمل به بداية من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩. ويتناول هذا المعيار مسؤوليات مكتب المراجعة بشأن نظامه لرقابة الجودة لارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية، وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة، ويتمثل الهدف من المعيار في التحقق من مدى قيام مكتب المراجعة بوضع نظام لرقابة الجودة والالتزام به، لتوفير تأكيد معقول بمدى التزام المكتب وجميع العاملين به بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات مناسبة للظروف. وفيما يتعلق بعناصر رقابة الجودة فقد نص المعيار أنه يجب على المكتب وضع نظام لرقابة الجودة والالتزام به، بحيث يتضمن سياسات وإجراءات تتناول كلاً من العناصر الآتية: مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب، المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحدد، الموارد البشرية، أداء الارتباط، المتابعة (IFAC, 2017).

ويجب على المكتب توثيق نظام رقابة الجودة الخاص به، وذلك من خلال وضع سياسات وإجراءات تتطلب الاحتفاظ بالمستندات لفترة زمنية كافية، والتي تسمح للذين ينفذون إجراءات المتابعة من تقييم التزام المكتب بنظام الجودة الخاص به.

وفى نوفمبر ٢٠١٠ قام مجلس معايير المراجعة (ASB) التابع للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (AICPA) بإصدار المعيار رقم (٨) (SQCS NO.8)، بعنوان "نظام رقابة الجودة فى مكاتب المراجعة"، على أن يبدأ العمل به اعتباراً من أول يناير ٢٠١٢ (AICPA, 2015). وقد تم الاسترشاد بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) عند إعداد هذا المعيار والذي تضمن ستة عناصر لرقابة الجودة هى نفسها عناصر المعيار الدولي، مع وجود بعض الاختلافات فيما بينهما والتي نوضحها فيما يلي: (AICPA, 2017).

## ١/٣/٣ أوجه الاختلاف بين المعيار الأمريكي والمعيار الدولي

### أولاً- متطلبات وضعها المعيار الأمريكي وغير موجودة في المعيار الدولي

١- فى الفقرة رقم (٢٩) والمتعلقة بالعنصر الخاص بقبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة، أضاف المعيار الأمريكى أنه يجب على مكتب المراجعة وضع سياسات وإجراءات متعلقة بالحصول على اتفاق مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود الخدمات المقدمة، وذلك لتقليل مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة تلك الخدمات.

٢- فى الفقرة رقم (٤٣) الخاصة بضوابط تأهيل فاحصى رقابة جودة الارتباط والمتعلقة بعنصر تنفيذ الارتباط، أضاف المعيار الأمريكى أنه فيما يتعلق بالسياسات والإجراءات التى يضعها المكتب للحفاظ على موضوعية فاحصى رقابة جودة الارتباط، أنه على الرغم من أن فاحصى رقابة جودة الارتباط ليس عضواً فى فريق الارتباط، إلا أنه يجب عليه استيفاء متطلبات الاستقلال المتعلقة بالمهام التى تم فحصها.

٣- فى الفقرة رقم (٤٧) الخاصة باختلاف الرأى والمتعلقة بعنصر تنفيذ الارتباط، أضاف المعيار الأمريكى أنه عندما توجد اختلافات فى الرأى يكون باستطاعة عضو فريق الارتباط توثيق اختلاف ذلك العضو مع الاستنتاجات التى تم التوصل إليها بعد التشاور المناسب.

### ثانياً- متطلبات موجودة في المعيار الدولي وغير موجودة في المعيار الأمريكى

١- فى الفقرة رقم (٢٥ أ) من المعيار الدولي الخاصة بالاستقلال والمتعلقة بعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، تضمن المعيار أنه يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تنص على ضوابط لتحديد الحاجة لوضع تدابير وقائية لتخفيض مهددات الألفة إلى مستوى مقبول، عندما يتم استخدام نفس كبار العاملين فى ارتباط التأكيد لفترة طويلة من الزمن. إلا أن مجلس معايير المراجعة الأمريكى (ASB) يرى أن تهديد الألفة لا ينبغى أو ليس من الضروري أن يحدد بشكل منفرد أو يقرر له بند خاص من بين التهديدات الأخرى للاستقلال، لأنه موجود ضمناً ضمن باقى التهديدات الأخرى للاستقلال.

٢- فى الفقرة رقم (٤٨) من المعيار الدولي والمتعلقة بعنصر المتابعة تضمن المعيار أنه يجب على مكتب المراجعة القيام بعمل تقييم ومراعاة مستمرة لنظام رقابة الجودة المطبق، بما فى ذلك التقصى على أساس دورى عن ارتباط واحد مكتمل على الأقل لكل شريك مسئول عن

ارتباط. إلا أن مجلس معايير المراجعة الأمريكي (ASB) يرى أن هذا المطلب مفرط في التوجيه، وأن اتباع مدخل قائم على أساس المخاطر في عمليات المراقبة أكثر ملاءمة. وبالنسبة للوضع في المملكة العربية السعودية قام مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) باعتماد معايير المراجعة الدولية كما صدر من المجلس الدولي لمعايير المراجعة والتأكيد، والتي منها المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) وذلك بداية من ٢٠١٧/١/١م، ومن ذلك التاريخ أصبح هناك إلزام على مكاتب المراجعة في المملكة بتطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة (1)، مع اجراء بعض التعديلات المحدودة لتكييف تطبيق المعيار بما يتفق مع البيئة النظامية في المملكة وفقاً لما ورد في وثيقة اعتماد المعايير الدولية للمراجعة الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، علماً بأن هذه التعديلات لم تغير أيّاً من متطلبات المعيار. ومن هذه التعديلات تعديل تعريف المكتب (فرد ممارس أو شركة مهنية) ليتفق مع الأنظمة المعمول بها في المملكة، حيث يجيز نظام الشركات المهنية في المملكة تأسيس شركات مهنية تضامنية فقط، وقد كان التعريف الدولي ما يلي (المكتب: فرد ممارس أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة أو أي كيان آخر لمحاسبين قانونيين).

أيضاً نص المعيار الدولي في الفقرة رقم (٢٥ب) أنه يجب على المكتب وضع سياسات وإجراءات تتطلب لعمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة التغيير الدوري للشريك المسئول عن الارتباط والأفراد المسئولين عن فحص رقابة الجودة بعد فترة محددة على أساس الالتزام بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة. في حين أوضحت المادة الثالثة والثلاثون بعد المائة من نظام الشركات السعودي (٢٠١٥) على أنه: "يجب أن يكون للشركة مراجع حسابات أو أكثر من بين مراجعي الحسابات المرخص لهم بالعمل في المملكة تُعيّنه الجمعية العامة العادية، وتحدد مكافأته ومدة عمله، ويجوز لها إعادة تعيينه، على ألا يتجاوز مجموع مدة تعيينه خمس سنوات متصلة، ويجوز لمن استنفد هذه المدة أن يعاد تعيينه بعد مضي سنتين من تاريخ انتهائها. ويجوز للجمعية أيضاً في أي وقت تغييره مع عدم الإخلال بحقه في التعويض إذا وقع التغيير في وقت غير مناسب أو لسبب غير مشروع".

٣/٤ معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) بعنوان "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية" تم إعداد هذا المعيار من قبل مجلس المعايير الدولية للمراجعة والتأكيد (IAASB) والتابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، على أن يطبق ويسرى العمل به بداية من ١٥ ديسمبر ٢٠٠٩.

ويتناول هذا المعيار مسئوليات محددة للمراجع فيما يتعلق بإجراءات رقابة الجودة على عملية مراجعة القوائم المالية. وفيما يتعلق بعناصر رقابة الجودة فقد نص المعيار أنه يجب على المكتب وضع نظام لرقابة الجودة والالتزام به، بحيث يتضمن سياسات واجراءات تتناول كلاً من العناصر الآتية: مسئوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة، المتطلبات الأخلاقية ذات العلاقة، قبول واستمرارية العلاقات مع العميل وارتباطات المراجعة، تعيين فرق الارتباط، أداء الارتباط، المتابعة (IFAC, 2017).

ونظراً لإلزام مكاتب المراجعة السعودية أيضاً بذلك المعيار في ضوء التحول لمعايير المراجعة الدولية، ونظراً لارتباط ذلك المعيار أيضاً بموضوع رقابة الجودة مثل المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، لذلك يلزم توضيح الفرق بينهما.

### ٥/٣ مقارنة بين المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومعياري المراجعة الدولي رقم (٢٢٠)

#### أولاً: بالنسبة للعنوان

يتمثل عنوان المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) في "رقابة الجودة للمكاتب التي تتفد ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة"، يتعامل هذا المعيار مع جميع أنواع الخدمات التي تقدمها مكاتب المراجعة، وبالتالي يميز هذا المعيار بين ثلاثة أنواع من الخدمات التي يقدمها مكتب المراجعة وهي خدمات المراجعة والفحص، وخدمات التأكيد الأخرى، والخدمات ذات العلاقة، بينما يتمثل عنوان معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) في "رقابة الجودة لمراجعة القوائم المالية"، وهو بذلك يتعلق بخدمات المراجعة فقط. وبالتالي يتضح أن الهدف من المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) هو ضبط أداء مكاتب المراجعة عند تنفيذ الارتباطات سواء كانت ارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية أو ارتباطات التأكيد الأخرى أو ارتباطات الخدمات ذات العلاقة، بينما يتمثل الهدف من معيار المراجعة رقم (٢٢٠) في ضبط أداء المراجعين عند تنفيذ عملية مراجعة القوائم المالية.

#### ثانياً: بالنسبة لنطاق المعيار

يتناول المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) مسئوليات المكتب بشأن نظامه لرقابة الجودة لارتباطات مراجعة وفحص القوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات

العلاقة، بينما يتناول معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) مسؤوليات العاملين بالمكتب المتعلقة بإجراءات رقابة الجودة لنوع محدد من الارتباطات وهي مراجعة القوائم المالية فقط.

### ثالثاً: بالنسبة للهدف من المعيار

بالنسبة للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) يهدف إلى التأكد من قيام المكتب بوضع نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه لتوفير تأكيد معقول بأن المكتب والعاملين به ملتزمون بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة على مستوى جميع الارتباطات التي يقدمها مكتب المراجعة، وأن التقارير الصادرة عن المكتب أو الشركاء المسؤولين عن الارتباطات تعد مناسبة بحسب الظروف، أي أنه يتعامل على مستوى المكتب ككل عند أدائه لجميع الارتباطات، وعند إصدار التقارير المختلفة المتعلقة بجميع الارتباطات.

أما بالنسبة لمعيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) فيهدف إلى التأكد من قيام المراجع بتنفيذ إجراءات رقابة الجودة على مستوى عملية المراجعة وأنها تتم في إطار الالتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات القانونية والتنظيمية المطبقة، وأن التقرير الذي يصدره المراجع مناسب للظروف، وهو بذلك يتعامل على مستوى عملية المراجعة عند أدائها وعند إصدار التقرير المتعلق بها.

### رابعاً: بالنسبة لعناصر المعيار

بمقارنة عناصر كلا المعيارين يتضح تشابههما في العناصر مع وجود بعض الاختلافات الخاصة بمسميات تلك العناصر بما يتناسب مع طبيعة كل معيار والارتباطات التي يتضمنها، فبالنسبة للعنصر الأول المتعلق بالمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) فإنه يأخذ مسمى "مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب"، أي أنه تناول الجودة على مستوى المكتب ككل عند تنفيذ جميع الارتباطات، أما بالنسبة للعنصر الأول من معيار المراجعة الدولي رقم (٢٢٠) فيأخذ مسمى "مسؤوليات القيادة عن جودة عمليات المراجعة"، أي أنه ركز على تناول الجودة على مستوى عمليات المراجعة فقط دون باقى الارتباطات. أيضاً بالنسبة للعنصر الثالث فيسمى وفقاً للمعيار الدولي لرقابة الجودة (١) "بقبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة"، وهو بذلك لم يحدد نوع ارتباط معين كونه يتعامل مع جميع الارتباطات على مستوى المكتب ككل، في حين يسمى ذلك العنصر وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٢٢٠) "بقبول واستمرارية العلاقات مع العميل وارتباطات المراجعة"، وهو بذلك ركز وحدد نوع الارتباط المتعلق به وهو مراجعة القوائم المالية. وبالنسبة للعنصر الرابع فيسمى وفقاً للمعيار

الدولى لرقابة الجودة (١) "بالموارد البشرية"، كونه يتعامل مع جميع العاملين على مستوى المكتب ككل والمكلفين بأداء الارتباطات المختلفة سواء كانت ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية أو ارتباطات متعلقة بخدمات التأكيد الأخرى أو ارتباطات متعلقة بالخدمات ذات العلاقة، فى حين يسمى ذلك العنصر وفقاً لمعيار المراجعة رقم (٢٢٠) "بتعيين فرق الارتباط"، أى تخصيص فريق المراجعة المكلف بأداء عملية المراجعة فقط دون باقى الارتباطات.

وبالنسبة للعنصر الخامس والخاص "بأداء الارتباط"، يتضح تناوله لعدد من العناصر الفرعية على مستوى كلا المعيارين، فبالنسبة للمعيار الدولى لرقابة الجودة (١)، تناول ذلك العنصر العناصر الفرعية الآتية وهي: التشاور، فحص رقابة جودة الارتباط، ضوابط تأهيل فاحصى رقابة جودة الارتباط، توثيق فحص رقابة جودة الارتباط، اختلاف الرأى، توثيق الارتباط، السرية والحفظ الآمن والنزاهة وإمكانية الوصول لوثائق الارتباط واسترجاعها، الاحتفاظ بوثائق الارتباط، وكلها تتعلق بجميع الارتباطات. أما بالنسبة للمعيار رقم (٢٢٠) فقد تناول ذلك العنصر من خلال العناصر الفرعية الآتية: التوجيه والإشراف والأداء، فحص توثيق عملية المراجعة، التشاور، فحص رقابة جودة الارتباط، اختلاف الرأى، وكلها متعلقة بأداء عملية المراجعة.

### ٦/٣ تقييم المعيار الدولى لرقابة الجودة (١)

دراسة وتحليل المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) لبيان مدى ملاءمته للتطبيق بصفة عامة ولبينة المراجعة فى المملكة العربية السعودية بصفة خاصة يتضح الآتى:

**أولاً: بالنسبة لتقييم المعيار لبيان مدى ملاءمته للتطبيق بصفة عامة وأوجه**

#### **التعديلات التى يمكن إجراؤها عليه**

- توجد بعض العناصر التى تحتاج إلى تعديل مثل بند الاستقلال التابع لعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، حيث لتحقيق الاستفادة القصوى من ذلك البند، وحتى يتحقق الهدف المرجو منه يتطلب الأمر اجراء بعض التعديلات عليه من خلال إضافة سياسات وإجراءات جديدة تنص على مراعاة أن تكون الأتعاب المتعلقة بعملية المراجعة مناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وأن تكون انعكاساً لقيمة العمل الذى تم لصالح العميل، وألا يكون تحديد مقدارها على أساس المنفعة المالية التى يحصل عليها العميل، حتى لا يضحى المراجع باستقلاله فى سبيل تحقيق أقصى منفعة ممكنة للعميل، وبالتالي تحقيق أقصى

- زيادة فى الأتعاب، كذلك يلزم وضع جداول بالحد الأدنى للأتعاب والتي لا يمكن للمراجع تجاوزها لعدم تركها للمساومة بما يؤثر على استقلال المراجع.
- وضع سياسات وإجراءات تكفل منع أو حظر قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة تدعيماً للاستقلال.
- بالنسبة لعنصر "قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة"، يقترح الباحث تعديل مسمى ذلك العنصر إلى "قبول ارتباطات جديدة والاستمرار فى أداء الارتباطات الحالية"، ويرجع السبب فى ذلك إلى التركيز على الارتباطات وطبيعة التعاقدات كأساس لاتخاذ قرار قبول أو استمرار التعامل مع العميل، كذلك يلزم إضافة سياسات وإجراءات جديدة تكفل الحصول على فهم واضح واتفق مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود الارتباطات المؤداة، وذلك لتخفيض مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة كل ارتباط، وتجنباً لأى نزاعات ودعاوى قضائية حيال ذلك.

### ثانياً: من ناحية ملاءمته لبيئة المراجعة فى المملكة العربية السعودية

يمكن القول أن هناك حاجة ملحة لضرورة مراعاة طبيعة الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة السائدة والتنظيم الحالى للمهنة فى المملكة، فمن خلال الاطلاع على أعداد وطبيعة مكاتب المحاسبة القانونية المرخص لها بمزاولة المهنة على موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تبين أن الشكل القانونى السائد لمكاتب المراجعة فى المملكة هى المكاتب الفردية والشركات التضامنية فقط وفقاً لنظام الشركات المهنية المعمول به فى المملكة، وأن معظمها تعتبر مكاتب فردية صغيرة حيث بلغ عددها ١٥٣ مكتباً من إجمالى مكاتب المراجعة المرخصة فى المملكة والبالغ عددها ١٩٥ مكتباً حتى ٢٠١٩/١/٦ أى بنسبة ٧٨,٥%، فى حين بلغ عدد المكاتب الأخرى والتي تأخذ طابع الشركات المهنية ٤٢ مكتباً بنسبة ٢١,٥% (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ٢٠١٨). ومن الملاحظ أن معظم تلك المكاتب والتي تأخذ شكل الشركات المهنية هى شركات تضامن تضم عدد قليل جداً من الشركاء والموظفين، وأن المكاتب الكبيرة والتي تضم عدد كبير من الشركاء والموظفين تمثل نسبة ضئيلة من تلك المكاتب، وهى عبارة عن فروع للمكاتب الأربعة الكبار أو مكاتب تعمل تحت مظلة شبكات محاسبة عالمية.

ومن واقع دراسة وتحليل عناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١)، اتضح أن معظمها منصببة وموجهة بصفة عامة لمكاتب المراجعة الكبيرة والتي تأخذ طابع الشركات المساهمة،

والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمديرين والأفراد المهنيين والتي يسهل معها تحديد المسؤوليات وتوزيع المهام، فى حين يكون من الصعب على غالبية مكاتب المراجعة فى المملكة الالتزام بتطبيق كل عناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (1) لكونها تأخذ طابع المكاتب الفردية ذات الإمكانيات المادية المحدودة والعدد القليل من المراجعين، فى حين أن تطبيق غالبية عناصر المعيار تحتاج إلى استثمارات مالية كبيرة وموارد بشرية مؤهلة ومدربة وذات خبرة كبيرة وتخصص عالى، والتي تكون غير متوفرة لدى غالبية مكاتب المراجعة السائدة فى المملكة.

ولذلك يرى الباحث أن لتطبيق هذا المعيار فى المملكة والالتزام بكل عناصره من قبل مكاتب المراجعة وزيادة جودة المراجعة يلزم اجراء بعض التعديلات والتغيرات فى المعيار نفسه كما سبق توضيحه، وكذلك فى طبيعة بيئة المراجعة السائدة فى المملكة وذلك على النحو التالى:

١. الأخذ بنموذج الشركات المهنية المساهمة وعدم قصر نظام الشركات المهنية على الطابع الفردى والشركات المهنية التضامنية فقط. حيث أن طابع الشركات المهنية المساهمة ذات الاستثمارات المالية والبشرية الكبيرة هو الواجب أن يسود لما له من مميزات وفوائد عديدة، وذلك من خلال تشجيع الاندماجات بين المكاتب الصغيرة والمتوسطة والتي تؤدي إلى ظهور كيانات كبيرة قادرة على الأداء بصورة أفضل مما لو تم بصورة منفردة، بما يحقق لهذه المكاتب الاستفادة من اقتصاديات الحجم، والتي تؤدي إلى توافر استثمارات مالية كبيرة، وعدد كبير من الشركاء والأفراد المؤهلين من ذوي الخبرة، مما يزيد من فرص التخصص الصناعى وتوزيع المهام والمسئوليات ودقة الإشراف والمتابعة. ففى إحدى الدراسات العلمية والتي بحثت عن أثر اندماج مكاتب المراجعة فيما بينها، توصلت الدراسة إلى أن اندماج مكاتب المراجعة الصغيرة فيما بينها يؤدي إلى منافع مشتركة سواء للمكاتب المندمجة أو عملائهم، حيث تحقق هذه الاندماجات لمكاتب المراجعة مزايا عديدة منها: الاستفادة من اقتصاديات الحجم، بناء اسم فى السوق المهني، تنوع الخدمات المقدمة، زيادة التنافسية مع المكاتب القليلة التي تحتكر سوق الشركات الكبيرة، أما المزايا التي يجنيها عملاء هذه المكاتب الصغيرة فتتمثل فى زيادة جودة خدمات المراجعة المقدمة، وانخفاض تكاليف المراجعة (Gong, et al, 2016).

٢. تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة على ضرورة الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية للتغلب على المعوقات التي تواجهها في الحصول على الموارد والخبرة اللازمة لتحسين جودة المراجعة والالتزام بتطبيق نظام لرقابة الجودة والمحافظة عليه والعمل على تحسينه (Bills, Hayne and Stein, 2018)، بما يجعلها مؤهلة وقادرة على الالتزام بتطبيق كل عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) ومنافسة المكاتب الكبيرة.

٣. نظراً لحدثة تطبيق معايير المراجعة الدولية بالمملكة والتي منها المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) وعدم إلمام وخبرة أغلبية مكاتب المراجعة بتلك المعايير، يجب إعطاء مهلة ولتكن ثلاث سنوات لمكاتب المراجعة الفردية قبل إلزامها بتطبيق عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) لكي تتفهم طبيعة المعيار وتؤهل نفسها للالتزام به وذلك من خلال الالتحاق ببرامج ودورات تدريبية خاصة بذلك.

٤. مراعاة المرونة وعدم تبني عناصر المعيار الدولي كلها كما هي، ولكن يجب القيام بتحليل شامل ودراسة انتقادية متعمقة للتعرف على مدى ملاءمة هذه العناصر لطبيعة الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة في المملكة، وتبني الملائم من هذه العناصر بعد تعديلها، بحيث يتم التوصل إلى اطار متوازن وملائم لتلك لعناصر وإلزام المكاتب فقط بالعناصر التي تتلائم وتتناسب مع شكلها القانوني وطبيعة المهام التي تقدمها، بمعنى أن يكون هناك تدرج وعمل مرحلة انتقالية في تطبيق عناصر المعيار، بحيث يتم إلزام مكاتب المراجعة الفردية الصغيرة ببعض العناصر التي تناسبها إلى حين السماح بتكوين المكاتب المساهمة أو التوسع في الاندماج بين المكاتب الصغيرة وتكوين كيانات كبيرة تكون قادرة على تطبيق كل عناصر المعيار، بحيث يكون هناك التزام حقيقي على كافة المستويات بالرقابة على جودة المراجعة، فعلى سبيل المثال بالنسبة لمكاتب المراجعة الفردية الصغيرة والتي تمثل الغالبية العظمى السائدة في المملكة يمكن إلزامها بالعناصر الآتية:

- الاستقلال والنزاهة والموضوعية، وذلك لكونها تمثل شرطاً أساسياً لأي ممارسة مهنية والتي لا غنى عنها فيمن يمارس المهنة أياً كان الشكل القانوني الذي تمارس المهنة من خلاله.

- الإشراف على عملية المراجعة خلال مراحلها المختلفة، بدءاً من التخطيط لها ووضع برنامج المراجعة وانتهاءً بإصدار التقرير.
  - الفحص المستقل قبل اصدار تقرير المراجعة وذلك من قبل شخص مؤهل لذلك من خارج المكتب حيث لا يتوافر للمكاتب الفردية الصغيرة المقومات والخصائص اللازمة لأداء ذلك الفحص من قبل شريك ثانى داخل المكتب، على العكس فى المكاتب الكبيرة والتي يتوافر لها المقومات الخاصة للقيام بهذا الفحص المستقل من قبل شريك آخر بالمكتب.
  - اختيار الكفاءات من الأفراد لتعيينهم وتدريبهم وتطويرهم مهنيًا.
  - قبول ارتباطات جديدة والاستمرار فى أداء الارتباطات الحالية.
  - أداء الارتباطات.
- ويرى الباحث أن إتباع مكاتب المراجعة الفردية الصغيرة هذه العناصر يتحقق الالتزام الحقيقى بالرقابة على جودة المراجعة وتزداد جودة المراجعة.
- أما بالنسبة لمكاتب المراجعة الكبيرة والتي تختص بمراجعة الشركات المدرجة فى السوق المالية والمؤسسات المالية فيمكنها الالتزام بكل عناصر المعيار الدولى مع اخذ التعديلات السابق اقتراحها عليه فى الاعتبار.
- وبعد تحديد عناصر معيار رقابة الجودة والمناخ المهني الملائم لإمكانية تطبيقها والالتزام بها، يرى الباحث أن التزام مكاتب المراجعة بتلك العناصر يمثل نوعاً من الرقابة الداخلية، والتي تطمئن صاحب المكتب أو الشركاء المسؤولين فى المكتب بأن العمل يسير وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، وأن هناك التزام من العاملين بما هو مخطط لهم، إلا أن هذا يحقق هدف طرف واحد فقط من الأطراف التي لها علاقة بنتائج عملية المراجعة وهم المراجعين (أصحاب المكاتب والشركاء)، وذلك بإعطائهم الثقة فى أن مهام المراجعة تمت بالجودة المطلوبة بما يحقق لهم الاطمئنان على سمعة المكتب.
- إلا أن الوضع لا يتوقف على ذلك حيث لا يوجد ما يطمئن الجمهور والمنظمات المهنية وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة أن هناك التزام حقيقى من قبل مكاتب المراجعة بتطبيق والالتزام بالمعايير المهنية وبمعايير رقابة الجودة.
- لذلك يتطلب الأمر توفير نوع من الإشراف والرقابة الخارجية والتي تطمئن الجمهور وكافة المستفيدين من خدمات المراجعة على جودة الخدمة المؤداة، ويتحقق ذلك من خلال تطبيق أسلوب رقابى خارجى مستقل يقوم به أفراد متخصصين ومستقلين من خارج المكتب لفحص

نظام رقابة الجودة المطبق وبيان مدى ملاءمته ودرجة الالتزام به، وكتابة تقرير بنتائج الفحص يصدر إلى الجهة المختصة والمنظمة للمهنة ويكون متاحاً لاطلاع الجمهور.

### ٧/٣ تقييم برنامج مراقبة جودة الأداء المهني للمحاسبين القانونيين

بالنظر للوضع السائد في المملكة العربية السعودية يتضح تطبيقها أسلوب رقابي واحد من داخل المهنة من خلال الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، ففي إطار الجهود التي تقوم بها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة والرفع من مستواها أعدت لجنة مراقبة جودة الأداء المهني، وهي لجنة فنية منبثقة عن مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين برنامجاً لمراقبة جودة أداء مكاتب المحاسبين القانونيين والذي أعتد بالقرار رقم ٢/٢ بتاريخ ١٣/٩/١٤١٥ هـ الموافق ١٢/٢/١٩٩٥ م.

وقد تم تعديل هذا البرنامج وأعتد اطار برنامج مراقبة جودة الأداء المهني المعدل ودليل الفحص الدوري للرقابة النوعية لمكاتب المراجعة من قبل مجلس إدارة الهيئة بالقرار رقم ٢/١١ بتاريخ ٧/٤/١٤٣٩ هـ الموافق ٢٥/١٢/٢٠١٧ م، على أن يتم تطبيقه اعتباراً من ١/١/٢٠١٨ م. ويقوم هذا البرنامج بتطبيق نوعين من الفحص على مكاتب المراجعة بالمملكة، يختص النوع الأول بفحص البيانات الدورية المقدمة من مكتب المراجعة (الفحص السنوي) والذي يمكن المسؤولين عن تنفيذ البرنامج من متابعة نوعية الممارسة المهنية للمكتب وطبيعتها والتعرف بشكل أولى على مدى التزام المكتب بأحكام النظام ومعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير والقواعد الصادرة عن الهيئة، بينما يختص النوع الثاني بفحص الرقابة النوعية للجودة المطبقة لدى مكتب المراجعة (الفحص الدوري) ويُعنى هذا النوع من الفحص بفحص سياسات وإجراءات الرقابة النوعية للجودة المطبقة لدى مكتب المراجعة ومدى الالتزام بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وهذا النوع من الفحص يتم على الأقل مرة واحدة كل ثلاث سنوات لمكاتب المحاسبة التي تقوم بمراجعة الشركات المساهمة والبنوك وشركات التأمين والمؤسسات العامة، ومرة واحدة على الأقل كل خمس سنوات لمكاتب المحاسبة الأخرى، وذلك من خلال فاحصين متفرغين لذلك (موظفين من إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني)، وفاحصين

غير متفرغين (فاحصين متعاونين مع إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني يعملون لصالح الهيئة بعد التعاقد معهم) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، دليل الفحص الدوري، ٢٠١٧).

### ١/٧/٣ مزايا تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني

يمكن القول إن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني قد حقق العديد من المنافع والمزايا التي تعود على المكتب الخاضع للفحص والعملاء طالبي الخدمة، ففي إحدى الدراسات التي أجراها بعض الباحثون بشأن آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، أسفرت نتائج الدراسة الميدانية إلى أن تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني قد ساهم في تحسين جودة الخدمات المهنية المقدمة من قبل مكاتب المراجعة، وذلك من خلال زيادة الاهتمام بالإجراءات الرقابية للمكتب، زيادة الاهتمام بالتأهيل العلمي والعمل لموظفي المكتب، الالتزام بمتطلبات التعليم المهني المستمر لموظفي المكتب، زيادة اهتمام المكتب بالتطورات المهنية وكل ما هو جديد فيما يتعلق بمعايير المحاسبة والمراجعة، فضلاً عن أنه ساهم في الحد من تجاوزات ممارسي المهنة في الالتزام بالمعايير وقواعد السلوك المهني وغيرها من التعليمات والأنظمة المهنية ذات العلاقة (الغامدي، العنقري، ٢٠٠٥).

### ٢/٧/٣ الانتقادات المتعلقة بتطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني

نتيجة لاستعانة إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بفاحصين غير متفرغين من مكاتب مراجعة، يؤدي ذلك إلى سهولة الاطلاع على معلومات وأسرار المكتب الخاضع للفحص وعملائه واحتمالية استغلال تلك المعلومات من قبل المكاتب المنافسة، يؤدي برنامج مراقبة الجودة بشكل روتيني حيث يطبق نفس إجراءات الفحص على كل مكاتب المراجعة دون مراعاة حجم المكتب، ودون التفرقة بين مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة في السوق المالية ومؤسسات السوق المالية ومكاتب المراجعة الأخرى والتي تراجع الشركات الأخرى غير المدرجة في السوق المالية، قد يحمل شبهة المحاباة والمجاملة نتيجة استعانة إدارة برنامج مراقبة الجودة بفاحصين غير متفرغين يعملون في مكاتب مراجعة لفحص مكاتب مراجعة أخرى بها أشخاص من الممكن الاستعانة بهم والتعاقد معهم في فحص مكاتب المراجعة التابعة للفاحصين الأوائل، ندرة الفاحصين المؤهلين، عدم استعداد الغالبية العظمى

من المكاتب والتي تأخذ شكل مكاتب فردية صغيرة لمتطلبات البرنامج والذي يتطلب بعض التجهيزات والامكانيات المالية والإدارية والبشرية والتي تفوق قدرة تلك المكاتب.

كذلك تتولى الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) القيام بالعديد من المهام مثل مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة، مراجعة وتطوير واعتماد معايير المراجعة، وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة، تنظيم دورات التعليم المهني المستمر، إعداد البحوث والدراسات الخاصة بكل ما يتصل بالمحاسبة والمراجعة، وغيرها من المهام التي تزيد من العبء الملقى على الهيئة، خاصة مع احتمالية تزايد عدد مكاتب المراجعة بداية من تطبيق ضريبة القيمة المضافة في أول يناير من عام ٢٠١٨، وتزايد الطلب على خدمات المراجعة، مما يزيد من صعوبة رقابة الهيئة لكل مكاتب المراجعة وفحصها، الأمر الذي يجعلها تعتمد على عينات من تلك المكاتب، وعدم تفرغها وإفرادها اهتمام خاص بمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة والمؤسسات المالية.

وبالتالي يتطلب الأمر ضرورة العمل على إيجاد واتباع أسلوب رقابي يكون مختص ومتفرغ لفحص ومراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع المؤسسات المالية والشركات المدرجة في السوق المالية في المملكة العربية السعودية لتتلافى ومعالجة الانتقادات السابقة ولتخفيف العبء على كاهل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مسترشداً بتجارب الدول الأخرى في ذلك مع مراعاة طبيعة بيئة المراجعة في المملكة.

### ٨/٣ أساليب الرقابة الخارجية على جودة أداء مكاتب المراجعة

في سبيل السعي نحو اقتراح أسلوب رقابي للتطبيق على مكاتب المراجعة التي تراجع المؤسسات المالية والشركات المدرجة في السوق المالية في المملكة العربية السعودية لزيادة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ولتحقيق رقابة فعالة على تلك الجودة، يتطلب الأمر أولاً عرض تجارب بعض الدول في ذلك الشأن، وقد راعى الباحث أخذ مثال على إحدى الدول المتقدمة مثل الولايات المتحدة الأمريكية، ومثال على إحدى الدول العربية الإقليمية مثل جمهورية مصر العربية.

### ١/٨/٣ تجربة الولايات المتحدة الأمريكية

يمكن القول إنه حتى عام ١٩٧٧ لم يكن لدى المعهد الأمريكي أداة لرقابة أداء مكاتب المراجعة، وأنه نتيجة للضغوط المتزايدة على المهنة من قبل الكونجرس سعى المعهد إلى رقابة

الأداء المهني لمكاتب المراجعة وقام بإنشاء قسم شئون مكاتب المحاسبة والمراجعة، والذي كُف بوضع برنامج لمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة.

وقد تم البدء في تنفيذ برنامج مراجعة النظير بصورة اختيارية اعتباراً من عام ١٩٧٦ إلا أنه أصبح إلزامياً اعتباراً من عام ١٩٨٠، حيث أصبح إلزامياً خضوع مكاتب المراجعة لفحص الزملاء (مراجعة النظير) Peer Review مرة كل ثلاث سنوات، والذي يتم بموجبه فحص وتقييم أداء مكاتب المراجعة بواسطة بعضها البعض، واعتبر ذلك بمثابة شرطاً إلزامياً لعضوية المكاتب في قسم شئون مكاتب المحاسبة والمراجعة. وقد قسمت هذه المكاتب إلى شعبتين: الشعبة الأولى وتضم مكاتب المراجعة التي يخضع عملائها لاختصاص هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) أي الشركات التي تطرح أسهمها للتداول في البورصة، الشعبة الثانية وتضم مكاتب المراجعة التي يتكون عملائها من الشركات التي لا تطرح أسهمها للتداول في البورصة، وقد كانت عضوية هذه المكاتب في القسم المذكور بشعبتيه اختيارية منذ عام ١٩٧٧، ولكن اعتباراً من عام ١٩٨٨ أصبحت العضوية إلزامية، ولا يسمح للمكاتب بمراجعة القوائم المالية لأي شركة ما لم يكن لديها عضوية سارية في هذا القسم (Löhlein, 2016).

ويعتبر أسلوب مراجعة النظير من أهم إن لم يكن الأسلوب الوحيد المتبع للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية كأسلوب رقابي من داخل المهنة وذلك حتى منتصف عام ٢٠٠٢، حيث تم بعد ذلك اعتماد أسلوب جديد للرقابة والفحص من خارج التنظيم المهني ليقوم بالرقابة والإشراف على مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المقيدة بالبورصة لحماية الاقتصاد القومي، ولدعم ثقة المستثمرين وكافة الفئات المهتمة بشئون المال والاقتصاد في مهنة المراجعة وفي القوائم المالية المنشورة، وذلك بعد أن تعرض أسلوب مراجعة النظير لهجوم واتهامات كثيرة، وقد تمثلت هذه الاتهامات في أنه يؤدي بشكل روتيني حيث يهتم بالشكل فقط دون المضمون ومن جانب أشخاص غير متفرغين لهذا العمل، وقد يكونوا غير صالحين في بعض الأحيان للقيام به، بالإضافة لكونه قد يحمل أيضاً نوع من المجاملات فيما بين مكاتب المراجعة بعضها لبعض (الفخراني، ٢٠٠٢).

وقد أثير ذلك بعد انهيار كبرى الشركات الأمريكية، والتي كان على رأسها شركة إنرون للطاقة، وتورط وانهيار واحدة من أكبر مكاتب المراجعة في العالم وهو مكتب آرثر أندرسون (Arthur Anderson)، والذي كان يخضع لمراجعة النظير من قبل مكتب ديلويت أند تتش

(Deloitte & Touche) فى ذلك الوقت، مما أدى إلى زعزعة ثقة الجمهور فى جودة عملية المراجعة بصفة خاصة وفى مهنة المراجعة بصفة عامة.

وبناءً عليه ومن أجل إصلاح الممارسات المحاسبية والمهنية وإعمال الرقابة على الشركات، وتدعيم واستعادة ثقة المجتمع فى أسواق المال الأمريكية صدر فى الولايات المتحدة الأمريكية فى منتصف عام ٢٠٠٢ قانون ساربينس أوكسلى Sarbanes Oxley Act of 2002 بمفهوم جديد لنظام رقابة الجودة وذلك بتشكيل مجلس مستقل غير حكومى من خارج التنظيم المهنى، للرقابة على مكاتب المراجعة والتي يخضع عملائها لاختصاص هيئة سوق المال الأمريكية (SEC) فقط. مع الإبقاء على أسلوب مراجعة النظير وذلك بالنسبة للمكاتب الأخرى التى لا تراجع الشركات المقيدة فى البورصة (AICPA, 2003) (حسن، ٢٠٠٢). وفيما أهم ملامح هذا الأسلوب الجديد (AICPA, 2002):

### ١/١/٨/٣ أسلوب مجلس الإشراف على مراقبي حسابات الشركات المقيدة

#### Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

يعتبر المجلس هيئة مستقلة غير حكومية، ولا يهدف إلى تحقيق أرباح، ويخضع لأحكام وقواعد القانون الجديد، ويعمل تحت إشراف هيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، وقد حدد القانون الهدف من إنشاء المجلس وهو القيام بالفحص والإشراف على أعمال مكاتب المراجعة التى تراجع الشركات المقيدة بالبورصة والخاضعة لقانون تنظيم تداول الأوراق المالية بأمريكا (قانون سوق المال)، للتأكد من إعداد وإصدار تقارير للمراجعة تتسم بالاستقلالية والدقة، وتوفيرها للمعلومات المطلوبة عن الشركات التى تطرح أسهمها للاكتتاب العام، وذلك من أجل حماية مصالح المستثمرين والجمهور.

ويتكون المجلس من خمسة أعضاء منفرغين ومعينين من الأشخاص البارزين والمشهود لهم بالنزاهة والسمعة الحسنة، ثلاثة منهم من الشخصيات العامة من خارج المهنة ممن لهم خبرة ومعرفة بالأمور المالية وعلى إلمام ودراية بقوانين البورصة وتداول الأوراق المالية، بينما يخصص باقى مقاعد المجلس للمحاسبين القانونيين (CPAs)، حيث حدد القانون اشتراك المحاسبين القانونيين بعضوية المجلس بعضوين على الأكثر، وممن يتوافر فيهم الكفاءة والخبرة المهنية الكافية واللازمة لفهم واجبات ومسئوليات المحاسبين بشأن إعداد الإفصاحات المطلوبة عن الشركات من ناحية، والتزامات المراجعين بالمعايير المهنية وإصدار تقارير المراجعة من ناحية أخرى، كما أشرت القانون فيمن يتولى رئاسة المجلس أن يكون متوقفاً عن

مزاولة المهنة لمدة خمس سنوات على الأقل سابقة لعضويته بالمجلس، واشترط أيضاً التفرغ التام للأعضاء لأداء مهام وواجبات المجلس، وعدم ارتباطهم بأى عمل أو نشاط تجارى آخر، وكذلك عدم مشاركتهم فى أى أرباح أو استلامهم لأى مدفوعات من مكاتب المراجعة الخاضعة للفحص بخلاف رسوم التسجيل وأتعاب الفحص السنوية.

يعين المجلس من قبل هيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، وذلك بعد الرجوع إلى واستشارة كل من رئيس مجلس الاحتياطي الفيدرالى الأمريكى (البنك المركزى)، ووزير الخزانة (المالية)، حيث يخول لـ (SEC) سلطة تعيين رئيس المجلس وباقي أعضائه، وتحديد سلطات واختصاصات كل عضو منهم، على أن تكون فترة التعيين لمدة خمس سنوات قابلة للتجديد.

يكون التسجيل بالمجلس إلزامياً وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة التى تتولى مراجعة القوائم المالية للشركات المسجلة بالبورصة، ووفقاً لذلك أصبح لا يجوز قانوناً لأى مكتب مراجعة غير مسجل بالمجلس أن يقوم بإعداد أو إصدار أى تقرير مراجعة لمثل هذه الشركات، كذلك حدد القانون أن تجرى عملية الفحص والرقابة سنوياً وذلك بالنسبة لمكاتب المراجعة التى تقوم بمراجعة القوائم المالية لأكثر من مائة عميل (شركة)، أما مكاتب المراجعة الأخرى بخلاف ذلك فتخضع للفحص والإشراف كل ثلاث سنوات.

يمول المجلس عن طريق رسوم أو اشتراكات سنوية تُحصل من جميع الشركات المقيدة بالبورصة الأمريكية، ومن مكاتب المراجعة التى تقوم بمراجعة القوائم المالية لتلك الشركات، ثم يقوم المجلس بتقديم تقريراً سنوياً بنتائج أعماله إلى هيئة سوق المال الأمريكية (SEC)، التى تقوم بدورها بإرسال صورة منه إلى الكونجرس الأمريكى للاطلاع عليه من قبل لجنة الشئون المهنية ولجنة الشئون المالية والمصرفية، وذلك فى خلال مدة أقصاها ثلاثون يوماً من تاريخ استلام التقرير.

### ٢/٨/٣ تجربة جمهورية مصر العربية

فى عام ٢٠٠٩ قرر مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية تعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، بما يفيد تغيير اسم سجل قيد مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة لسوق المال ليصبح سجل قيد مراقبى الحسابات لدى الهيئة العامة للرقابة المالية، وأنشأت الهيئة بناءً على ذلك وحدة للرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدى بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية، حيث يستند قرار إنشاء وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبى الحسابات المقيدى بسجل مراقبى الحسابات بالهيئة العامة

للرقابة المالية على القانون رقم ١٢٣ لسنة ٢٠٠٨ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢، والتي تشير المادة (١١) منه إلى: "ينشأ بالهيئة سجل يقيد به مراقبو الحسابات الذين يجوز لهم مراجعة الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين، ويضع مجلس إدارة الهيئة شروط وأحكام قيد وشطب مراقبي الحسابات في السجل المشار إليه". على أن يُشكل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بسجل مراقبي الحسابات بالهيئة العامة للرقابة المالية ويتخذ المجلس قراراته على أن يتم اعتمادها من مجلس إدارة الهيئة العامة للرقابة المالية (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٩).

### ٣/٨/٢/١ اختصاصات وحدة الرقابة في ضوء قرار إنشائها

يكون لوحدة الرقابة في سبيل تحقيق أهدافها الصلاحيات الآتية: (الهيئة العامة للرقابة المالية، ٢٠٠٩).

- اقتراح قواعد لقيد مراقبي الحسابات في سجل مراقبي حسابات الشركات المقيدة أوراقها ببورصة الأوراق المالية وشركات الاكتتاب العام والشركات العاملة في مجال الأوراق المالية وصناديق الاستثمار المنشأة بالبنوك وشركات التأمين.
- اقتراح التدابير وقواعد وإجراءات الإيقاف أو الشطب من السجل واعتماد هذه القواعد من مجلس إدارة الهيئة.
- صياغة آلية للفحص الدوري لجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدة أسمائهم بالسجل ووضع الإجراءات التنفيذية والتدابير اللازمة لتحقيق ذلك.
- التعاون مع المنظمات المهنية لاقتراح معايير للمراجعة وقواعد السلوك المهني والاستقلالية.
- الاحتفاظ بسجل يتضمن البيانات الكافية عن مراقبي الحسابات وتحديث السجل دورياً بنتائج الفحص الدوري والملاحظات الخاصة بجودة أعمال مراقبي الحسابات المقيدين بالسجل.
- اقتراح مذكرات للتعاون مع الجهات المنظمة للمهنة والجهات الرقابية الأخرى لتبادل المعلومات فيما يتعلق بمراقبي الحسابات.
- اقتراح الإجراءات التي يمكن اتخاذها في مواجهة مراقبي الحسابات الذين لا يلتزمون بالمعايير والقواعد المعمول بها.

- اقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كمتطلب أساسى لاستمرار القيد بالسجل.
  - تنظيم ورش عمل ودورات تدريبية بالتعاون مع المنظمات المهنية الدولية والمحلية.
  - اقتراح مقابل الخدمات الخاص بالقيد فى السجل.
- ٩/٣ الأسلوب المقترح للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية**

يقترح الباحث تطبيق أسلوب رقابى لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية وذلك بجانب الأسلوب الرقابى المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وذلك على النحو التالى:

### ١/٩/٣ الأسلوب الأول

يتمثل هذا الأسلوب فى تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني التابع للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابى من داخل التنظيم المهني، وذلك لفحص مكاتب المراجعة التي تراجع المنشآت الفردية وشركات الأشخاص والشركات المساهمة غير المدرجة فى السوق المالية وذلك كل خمس سنوات، مع العمل على التوسع فى تعيين الفاحصين المتفرغين من ذوى الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة، والذين يوظفون داخل إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني، وتقليل الاستعانة والتعاقد مع الفاحصين غير المتفرغين والذين يعملون داخل مكاتب المراجعة، التوسع فى عقد البرامج والدورات التدريبية لأعضاء مكاتب المراجعة بأسعار رمزية لتعريفهم بنظام رقابة الجودة ومتطلبات المعيار الدولى لرقابة الجودة (١)، مراعاة طبيعة وأحجام مكاتب المراجعة عند تطبيق إجراءات الفحص، بمعنى عدم تطبيق نفس الإجراءات على كل المكاتب وأن يتم وضع عدة مستويات لمتطلبات برنامج مراقبة الجودة بحيث تتناسب مع الأحجام المختلفة لمكاتب المراجعة وامكانياتها المادية والبشرية، حتى يكون هناك التزام حقيقى بمتطلبات البرنامج من جانب كل مكاتب المراجعة المعنية وحتى يحقق البرنامج أهدافه المرجوة.

### ٢/٩/٣ الأسلوب الثانى

يُنشأ أولاً بهيئة السوق المالية السعودية (CMA) Capital Market Authority سجل لقيد مكاتب المراجعة والمراجعين الذين يُرخص لهم مراجعة المؤسسات المالية والشركات

الدرجة، يتمثل الأسلوب الثاني فى تطبيق أسلوب رقبى لفحص مكاتب المراجعة التى تراجع المؤسسات المالية والشركات المدرجة والمقيدة فى السجل المشار إليه.

تُشكل وحدة للرقابة على جودة أعمال مراجعى الشركات المدرجة والمؤسسات المالية تتبع هيئة السوق المالية السعودية (CMA) ومكونة من ممثلين من جهات حكومية معنية وفاحصين متفرغين من ذوى الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة، ويأتى ذلك تخفيفاً للعبء المحمل به (SOCPA)، وانطلاقاً من دور (CMA) فى تنظيم ومراقبة أعمال وأنشطة الجهات الخاضعة لرقابتها وإشرافها واستمرار جهودها وفقاً لمهامها النظامية فى تبنى الإجراءات والمبادرات الملائمة والتي من شأنها حماية المستثمرين وتحسين وتطوير ورفع مستوى الشفافية وزيادة الثقة فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى السوق المالية السعودية بصفة عامة، مما يزيد من جذب العديد من الاستثمارات الأجنبية وتنوع الموارد الاقتصادية للدولة تحقيقاً لرؤية المملكة ٢٠٣٠.

### ١/٢/٩/٣ تشكيل مجلس إدارة وحدة الرقابة

يُشكل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة ومراجعى الشركات المدرجة والمؤسسات المالية والمقيدين بسجل المحاسبين القانونيين بهيئة السوق المالية، ويُقترح أن يتم تشكيل مجلس إدارة وحدة الرقابة برئاسة رئيس مجلس هيئة السوق المالية وعضوية كل من: ممثل عن مؤسسة النقد العربى السعودى، الأمين العام المساعد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثل عن ديوان المراقبة العامة، ممثل عن هيئة الرقابة والتحقيق، خمسة أعضاء من المحاسبين القانونيين المتفرغين من غير مزاولى المهنة حالياً وممن لهم سنوات من الخبرة فى مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية، ثلاثة من أساتذة المحاسبة والمراجعة السعوديين يتم اختيارهم من ثلاث جامعات سعودية من جامعات المملكة بناءً على ترشيح من وزير التعليم العالى.

### ٢/٢/٩/٣ اختصاصات وحدة الرقابة

- اقتراح شروط وأحكام قيد وشطب مكاتب المراجعة والمراجعين فى سجل مراجعى الشركات المدرجة والمؤسسات المالية.
- تقوم وحدة الرقابة بالتعاون مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد كشف دورى بأسماء عدد من المراجعين (الفاحصين) ذوى الخبرة والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة، على أن تقوم الوحدة باختيار من تراه مناسباً ليكون ضمن قائمة الفاحصين

والذين يتولون فحص مكاتب المراجعة المسجلة فى سجل مراجعى الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، ويشترط فيهم الآتى: تفرغهم وتعيينهم تعيين دائم لدى هيئة السوق المالية تدعيماً لاستقلالهم ومنعاً لأي شبهة محاباة أو مجاملة، أن يكون عضواً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، تأهيلهم علمياً ولديهم خبرة عملية بالممارسات المتخصصة فى الأنشطة التي ينتمى إليها عملاء المكتب، خضوعهم لبرامج تدريبية متخصصة فى مجال عملهم، الالمام بالمعايير المهنية، والمعرفة والخبرة بنوع العمليات والخدمات التي يقدمها المكتب الخاضع للفحص.

- وضع آلية للفحص الدورى للرقابة على جودة أعمال المراجعين ومكاتب المراجعة المقيدة أسمائهم بالسجل ووضع الإجراءات التنفيذية اللازمة لتحقيق ذلك.
- الاحتفاظ بسجل يتضمن البيانات الكافية عن مكاتب المراجعة والمراجعين وتحديث السجل بنتائج الفحص الدورى.
- اقتراح الجزاءات والعقوبات التأديبية اللازمة التي يمكن اتخاذها تجاه مكاتب المراجعة والمراجعين الغير ملتزمين بالمعايير المهنية والقواعد المعمول بها.
- اقتراح آليات التطوير المهني المستمر بما يتفق مع القواعد الدولية كشرط أساسى لاستمرار القيد بالسجل.

### ٣/٩/٢/٣ ضوابط القيد واستمرار القيد فى سجل مراجعى الشركات المدرجة والمؤسسات المالية

- أن يكون مارس المهنة بعد حصوله على ترخيص مزاولة المهنة وفقاً لنظام المحاسبين القانونيين لمدة لا تقل عن خمس سنوات.
- أن يكون حاصل على شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمدة لا تقل عن خمس سنوات.
- مراجعة ما لا يقل عن خمس شركات مساهمة.
- تقديم مكتب المراجعة ما يفيد بوجود الآتى: فريق عمل لا يقل عن خمسة من ذوي الخبرة والاختصاص فى مراجعة الشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، وجود نظام مطبق للرقابة على جودة الأداء المهني بما يتفق مع المعيار الدولى لرقابة الجودة (١)، وجود نظام مطبق يعنى بالتعليم المهني المستمر للتوعية بالتطورات الجديدة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والالتزام بهما.

- ألا يكون قد صدر ضده حكم نتيجة جريمة أو مخالفة أو أي تصرف مغل بالنزاهة والأمانة طوال حياته.

### ٤/٢/٩/٣ درجة الالتزام ومدة تكرار الفحص

يقترح الباحث إعطاء مهلة زمنية ما بين سنتين إلى ثلاث سنوات كمرحلة انتقالية لتمكين مكاتب المراجعة من التأهل والاستعداد الكافي لاتخاذ الخطوات اللازمة لوضع نظام ملائم لرقابة الجودة بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وتوفير برامج تدريبية متخصصة لإعداد كوادر بشرية مؤهلة ومدربة، على أن تبدأ عملية الفحص والرقابة تدريجياً، بمعنى أن تكون كل ثلاث سنوات في بداية الأمر إلى أن تصل بعد ذلك إلى سنة.

### ٥/٢/٩/٣ التحقيقات والإجراءات التأديبية

إذا ما أسفرت عملية فحص مكاتب المراجعة المسجلة عن وجود أي مخالفات سواء من ناحية أداء عملية المراجعة أو من ناحية جودة الأداء أو عدم الالتزام بالمعايير المهنية، تقوم وحدة الرقابة بإجراء التحقيقات واقتراح الجزاءات والعقوبات التأديبية الملائمة على المكاتب المخالفة، والتي تتدرج كالتالي: توجيه اللوم والإنذار، غرامات مالية، الالتزام ببرامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر لمدة معينة، الحرمان من مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية لمدة ثلاث سنوات، إيقاف مزاوله المهنة لمدة ثلاث سنوات، الشطب من سجل مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية لدى هيئة السوق المالية، الشطب من مزاوله المهنة على الإطلاق.

### ٦/٢/٩/٣ التمويل

يقترح الباحث أن يتم تمويل وحدة الرقابة في بداية الأمر عن طريق تحصيل رسوم سنوية من الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، على أن تمتد بعد ذلك إلى المراجعين ومكاتب المراجعة المسجلة التي تتولى مراجعة تلك الشركات، وذلك بهدف عدم تحميل مكاتب المراجعة بأعباء مالية في بداية الأمر.

### ٧/٢/٩/٣ التقرير

تقوم وحدة الرقابة بإعداد تقرير مكتوب عن كل عملية فحص قامت بها وتقدمه إلى هيئة السوق المالية، على أن يتضمن التقرير ثلاث فقرات، الفقرة الأولى: وفيها يتم إيضاح الفترة التي شملتها عملية الفحص وكذلك ملخص لنطاق عملية الفحص، الفقرة الثانية: تتعلق بإيضاح أن الفحص قد شمل سياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة والمطبقة داخل

المكتب، وكذلك اشتمال الفحص على بعض مهام المراجعة المؤداه، الفقرة الثالثة: وتتعلق بإبداء الرأي حول مدى ملاءمة سياسات واجراءات رقابة الجودة الموضوعه مع عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، ومدى التزام المكتب بتلك السياسات والإجراءات، وكذلك مدى الالتزام بالمعايير المهنية فى أداء كل مهام المراجعة، مع كتابة ملاحظات وتوصيات فريق الفحص متضمناً تلخيصاً للأمور التى كشفت عنها عملية الفحص، والتى تستوجب اتخاذ إجراءات تصحيحية من قبل مكاتب المراجعة المسجلة الخاضعة للفحص.

### ٣/٩/٢٨ اعتبارات عامة

- ضرورة التأكيد على التزام مكاتب المراجعة المسجلة والتي يصدر بشأنها تحفظات أو ملاحظات أن تقوم بالرد على تلك الملاحظات بشكل تفصيلي، وأن تبين الإجراءات التي قررت اتخاذها أو التي اتخذتها فعلا لمعالجة أوجه القصور ولتفادي تكرار حدوث تلك الملاحظات، على أن تقوم وحدة الرقابة بمتابعة الإجراءات التصحيحية التي يقوم المكتب بتنفيذها عن طريق قيام الوحدة بعمل زيارات أخرى وتكرار الفحص على فترات أقصر.
- نشر تقارير الفحص والردود عليها وذلك حتى تتوافر شروط العلانية والثقة التامة للجمهور عن جودة الأداء ومدى الالتزام بالمعايير المهنية، والذي يعطى أفضل حافز لمكاتب المراجعة على الالتزام بالمعايير المهنية والأساليب الرقابية.

### ٤- الدراسة الميدانية

استكمالاً للفائدة المرجوة من البحث، ولربط الجوانب النظرية بالجوانب العملية، كان من الضروري التأكد من صحة النتائج التي تم التوصل إليها فى الدراسة النظرية واختبار فروض البحث، وذلك من خلال إعداد قائمة استبيان يستطلع فيها الباحث رأى عينة من الأطراف المهتمة بهذا الموضوع من مراجعين خارجيين (مزاوى المهنة داخل مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية)، وأكاديميين (أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات السعودية)، حول ما توصلت إليه الدراسة النظرية، وتحليل هذه الآراء لاستخلاص النتائج والتوصيات التي قد تساعد فى تحقيق الهدف من البحث.

## ١/٤ مجتمع وعينة الدراسة الميدانية

يتمثل مجتمع الدراسة في فئتين تعكس الأطراف المتعلقة بمشكلة البحث، وهذه الفئات هي:

١- المراجعون في مكاتب المراجعة: باعتبارهم الفئة المُلزَمة بتطبيق المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، والخاضعة لأساليب الرقابة على جودة الأداء المهني، والمسئولة عن تطوير نفسها وتحسين جودة الأداء المهني للخدمات التي تقدمها.

٢- الأكاديميون: وهم أساتذة المحاسبة والمراجعة بالجامعات السعودية، باعتبارهم ممثلي الفكر المحاسبي الذي يقدم التنظير اللازم للممارسات المحاسبية والطرف المتابع والمشارك لأي مقترحات تؤدي لتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، والتي منها تطوير معايير وأساليب الرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة، وكذلك قيام البعض منهم بمزاولة المهنة والحصول على عضوية وشهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وغيرها من الجمعيات المهنية، مما يجعلهم مُطلعين ومشاركين في الممارسات التي تتم داخل مكاتب المراجعة.

وتتمثل عينة البحث التي تم اختيارها من فئتي الدراسة، وكذلك عدد قوائم الاستبيان التي تم توزيعها على عينة البحث والقوائم المستلمة والصالحة للتحليل الإحصائي في البيانات المتاحة في الجدول التالي:

## جدول رقم (١) مجتمع الدراسة وحجم العينة

النسبة	عدد قوائم الاستبيان الصالحة للتحليل	عدد قوائم الاستبيان المستلمة	حجم العينة وعدد قوائم الاستبيان الموزعة	فئات مجتمع الدراسة
64%	48	54	75	المراجعون
72%	54	61	75	الأكاديميون
68%	102	115	150	الإجمالي

## ٢/٤ أسلوب جمع البيانات وتصميم قائمة الاستبيان

اعتمد الباحث في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختبار فروض البحث على أسلوب قائمة الاستبيان، وقد مر إعدادها بمرحلتين: في المرحلة الأولى تم وضع تصور مبدئي لمضمون القائمة في ضوء الإطار النظري للبحث، أما المرحلة الثانية فتمثلت في الإعداد النهائي لقائمة الاستبيان، وفيها تم التحقق من سلامة القائمة من خلال إجراء دراسة

استطلاعية لبعض مفردات العينة بهدف اختبار مدى صلاحية القائمة ومدى احتوائها على الأسئلة والبيانات الضرورية ومدى وضوحها وعرضها بشكل مبسط ومتسلسل بطريقة تؤدي إلى تحقيق أهداف البحث وإجراء التحليل الإحصائي. وقد أسفرت الدراسة الاستطلاعية عن إعادة صياغة بعض الأسئلة وإعادة ترتيب البعض الآخر، وفي نهاية هذه المرحلة تم إعداد القائمة في شكلها النهائي (سيكاران، أوما، تعريب بسيوني، إسماعيل ٢٠٠٦). وقد تضمنت قائمة الاستبيان أربع مجموعات من الأسئلة على النحو التالي: -

- **المجموعة الأولى:** وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الأول وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئتي الدراسة حول مستوى التطبيق الحالي للسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) داخل مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.
- **المجموعة الثانية:** وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الثاني وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئتي الدراسة حول الأسباب المؤدية لعدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية.
- **المجموعة الثالثة:** وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الثالث وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئتي الدراسة حول الأسباب المؤدية لعدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة.
- **المجموعة الرابعة:** وقد تم تخصيصها لاختبار صحة الفرض الرابع وتتعلق باستطلاع آراء ووجهات نظر فئتي الدراسة حول المدخل المقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وذلك من خلال التعرف على أهمية وجود أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، وطبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله، وأهميته في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

## ٣/٤ اختبار مدى ثبات وصدق الاستبيان

يقصد بالثبات درجة الاتساق الداخلي بين العبارات المختلفة التي تقيس متغير ما، ويعنى الثبات الحصول على نفس النتائج تقريباً عند إعادة استخدام أداة القياس تحت نفس الظروف في كل مرة يتم فيها إعادة القياس، ولبيان مدى ثبات قائمة الاستبيان، تم حساب معامل الثبات (ألفا كرونباخ) لأسئلة الاستبيان، لبحث مدى إمكانية تعميم نتائج الدراسة، ويقصد باختبار الصدق الاختبار الذي يقيس ما أعد لقياسه، حيث يرتبط صدق الاختبار بأكمله بصدق كل سؤال فيه (مراد، سليمان ٢٠٠٥)، وقد تم حساب معاملي الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان المتعلقة بفروض البحث، سواء على مستوى كل مجموعة من الأسئلة المستخدمة في القائمة أو على مستوى القائمة ككل، وذلك للتحقق من درجة الاتساق الداخلي. وقد ظهرت النتائج كما يلي: -

## جدول رقم (٢) نتائج اختبار معاملا الثبات والصدق لأسئلة قائمة الاستبيان

رقم الفرض	أسئلة الفروض	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
الأول	السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)	25	0.902	0.950
الثاني	الأسباب المؤدية لعدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية.	5	0.727	0.853
الثالث	الأسباب المؤدية لعدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة.	6	0.719	0.848
الرابع	أهمية وجود أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، وطبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله، وأهميته في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.	19	0.806	0.898
	الإجمالي	55	0.880	0.938

يتضح من بيانات الجدول السابق أن معامل الثبات على مستوى جميع الأسئلة الخاصة بفروض البحث يساوى 0.880 ومعامل الصدق يساوى 0.938، مما يدل على أن هناك تناسق داخلي قوى بين مكونات المجموعات المختلفة لقائمة الاستبيان، كذلك على مستوى كل مجموعة من الأسئلة يظهر الجدول أن قيم معاملي الثبات والصدق مقبولة لجميع الأسئلة، حيث أنه من المتعارف عليه إحصائياً أن القيمة المقبولة للثبات وفقاً لمعامل ألفا كرونباخ هي 0.600 فأكثر (مراد، سليمان، 2005). وقد تراوحت قيم معامل الثبات (ألفا كرونباخ) على مستوى كل مجموعة من الأسئلة بين 0.719 إلى 0.902، أما قيم معامل الصدق فقد تراوحت ما بين 0.848 إلى 0.950. مما يشير إلى أنها معاملات ذات دلالة جيدة، ويمكن الاعتماد عليها في تعميم النتائج.

#### ٤/٤ أساليب تحليل البيانات والأساليب الإحصائية المستخدمة

قام الباحث بعد تجميع قوائم الاستبيان ومراجعتها للتأكد من صلاحيتها للتحليل الإحصائي بترميز الأسئلة الواردة بها، وتحميل بيانات كل قائمة على الحاسب الآلي من خلال حزمة التحليل الإحصائي للعلوم الاجتماعية Statistical Package for Social Science (SPSS 24)، ثم قام الباحث بإعطاء أوزان ترجيحية للإجابات على حسب الأهمية النسبية طبقاً لمقياس ليكرت الخماسي Likert Scale. ولتحليل كل متغير من المتغيرات التي تضمنتها قائمة الاستبيان تم استخدام الأساليب الإحصائية الآتية (مراد، سليمان، 2005):

- ١- الإحصاءات الوصفية: وهي تختص بجمع البيانات وتحليلها ووصفها دون تعميم، وقد تم استخدام أسلوب المتوسط الحسابي كمؤشر لتحديد الأهمية النسبية لكل متغير.
- ٢- الاختبارات الإحصائية: وهي تختص بطرق تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الاستنتاجات بالاعتماد على عينة للتوصل لقرارات تخص المجتمع، وقد تم استخدام اختبار مان ويتني MannWhitney لاختبار مدى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعتين. ويتم اختبار صحة أو خطأ فروض الدراسة الميدانية عند مستوى معنوية 5%. ويلاحظ أن عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية هو بمثابة اتفاق عينة الدراسة حول أى متغير من متغيرات الدراسة، فى حين أن وجود فروق أو اختلافات بين فئات الدراسة بخصوص متغير معين يعنى عدم اتفاقهم حول هذا المتغير، واختبار فروض البحث تم استخدام اختبار one-sample- test لاختبار الفروق المعنوية بين المتوسطات لمعرفة دلالة الفروق، وذلك من خلال مقارنة المتوسط العام لعبارات كل فرض بمتوسط معلوم محدد

مسبقاً عند مستوى معنوية ٥%، وذلك لمعرفة مستوى تطبيق وموافقة أفراد عينة الدراسة على المتغيرات الخاصة بفروض البحث عند درجة (٤) للقيم الرتيبة من ١-٥ وفقاً لمقياس ليكرت الخماسي.

#### ٤/٥ نتائج التحليل الإحصائي لبيانات الدراسة الميدانية

##### ١ - تحليل بيانات الفرض الأول واختباره

ينص الفرض الأول على "لا تلتزم مكاتب المراجعة في المملكة بالسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)".

ويتم اختبار فروض الدراسة من خلال التعرف على مستوى تطبيق بعض العبارات ودرجة أهمية البعض الآخر والمرتبطة بكل فرض، وذلك باستخدام اختبار "t-test" وذلك عند مستوى معنوية ٥%، فإذا كانت مستوى المعنوية أقل من ٥% لمتغيرات الفرض تعتبر دالة (معنوية)، بمعنى أنه توجد فروق بين المتوسطات، أما إذا كانت مستوى المعنوية أكبر من ٥% لمتغيرات الفرض تعتبر غير دالة (غير معنوية)، بمعنى أنه لا توجد فروق بين المتوسطات، وتوجد فرضيتان أساسيتان تُستخدمان مع اختبار (t): الفرض العدمي  $H_0$  "لا يوجد فرق معنوي بين متوسط العينة والمتوسط المحدد وهو (٤) والذي يعبر عن مستوى تطبيق ودرجة أهمية عبارات كل فرض "  $\mu=4$  :  $H_0$ ، الفرض البديل  $H_a$  "يوجد فرق معنوي بين متوسط العينة والمتوسط المحدد وهو (٤) والذي يعبر عن مستوى تطبيق ودرجة أهمية عبارات كل فرض "  $\mu \neq 4$  :  $H_a$  حيث " $\mu$ " هي المتوسط العام لمتغيرات كل فرض، أي أن المتوسط العام لمتغيرات كل فرض إما أن تساوي ٤ أو لا تساوي ٤ (أكبر أو أقل من ٤). فإذا كانت مستوى معنوية قيمة "t" أكبر من ٥% نقبل الفرض العدمي أي متوسط العبارة يساوي (٤)، أما إذا كانت مستوى معنوية قيمة "t" أقل من أو تساوي ٥% نقبل الفرض البديل أي المتوسط العام لمتغيرات الفرض أكبر من (٤) أو أقل من (٤) (سيكاران، أوما، تعريب بسيوني، إسماعيل ٢٠٠٦).

وبتحليل النتائج التي تم الحصول عليها من فئتي عينة الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة والخاصة باختبار الفرض الأول تم التوصل إلى ما يلي:

## جدول رقم (٣) نتائج اختبار متغيرات الفرض الأول

## السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)

مان ويتني		المتوسط الحسابي حسب الفئة		ترتيب الأهمية	الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الأولى "السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)"
المعوية	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون				
<b>أ- مسؤوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب:</b>							
0.009	-2.604	3.90	4.05	1	0.276	3.97	يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تفر بان الجودة أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات.
0.613	-0.506	3.85	3.80	2	0.490	3.83	الشخص المسند إليه مسؤولية نظام رقابة الجودة بالمكتب مؤهل ولديه الخبرة الكافية والمناسبة والقدرة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسؤولية.
<b>ب- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:</b>							
0.208	-1.259	3.95	4.05	1	0.389	4.00	يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن العاملين بالمكتب يحافظون على استقلالهم.
1.000	0.000	3.65	3.65	2	0.575	3.65	يقوم المكتب باستمرار بتحديد الظروف والعلاقات التي تنشئ مهددات للاستقلال..
0.926	-0.093	2.70	2.75	6	0.837	2.72	يقوم المكتب بالانسحاب من الارتباط إذا تبين له وجود مهددات للاستقلال.
1.000	0.000	3.50	3.50	3	0.595	3.50	يخطر العاملون بالمكتب بالظروف والعلاقات التي تنشئ تهديداً للاستقلال.
0.502	-0.672	3.00	2.90	5	0.832	2.95	يحصل المكتب بشكل دوري على مصادقة مكتوبة من العاملين به بشأن التزامهم بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال.
0.080	-1.751	3.20	2.90	4	0.839	3.06	يقوم المكتب عند مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالتغيير الدوري للشريك المسئول عن الارتباط والأفراد المسئولين عن فحص رقابة الجودة.
<b>ج- قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة:</b>							
0.160	-1.405	3.90	3.80	1	0.356	3.85	يقوم المكتب قبل قبول الارتباط بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي بدراسة مدى توافر الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ ذلك الارتباط.

0.208	-1.260	2.95	2.70	2	0.956	2.83	يأخذ المكتب في اعتباره مدى نزاهة العميل ويقوم برفض الارتباط إذا توافرت لديه معلومات من شأنها أن تؤدي إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة.
0.308	-1.019	3.25	3.10	3	0.808	3.18	يقوم المكتب برفض الارتباط مع العميل إذا تم التوصل إلى وجود تعارض محتمل في المصالح.
<b>د- الموارد البشرية:</b>							
0.584	-0.547	3.85	3.90	2	0.461	3.87	لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفر له تأكيد معقول بأن لديه عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءات والقدرات والتي تمكن من تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية.
1.000	0.000	3.90	3.90	1	0.438	3.90	يقوم المكتب بإسناد المسؤولية عن كل ارتباط لشريك مسئول عن الارتباط يمتلك الكفاءة والقدرة المناسبة والسلطة لتنفيذ الدور المنوط به.
0.520	-0.643	3.90	3.80	3	0.525	3.85	يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لضمان تعيين أفراد مناسبين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباطات.
<b>هـ أداء الارتباط:</b>							
0.955	-0.056	3.95	3.90	1	0.341	3.93	يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات مصممة للتأكد من أن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.
0.021	-2.305	3.65	3.30	4	0.704	3.49	يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات محددة على أساس أن يتم فحص عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة.
0.123	-1.542	3.90	3.70	2	0.503	3.81	يقوم المكتب عند الدخول في كل عملية ارتباط بتحديد الشريك المسئول عن تلك العملية وكذلك تحديد مسؤوليات الإشراف والفحص الخاصة بها.
0.024	-2.253	3.85	3.50	3	0.643	3.69	يقوم المكتب بإجراء مشاورات مناسبة بشأن الأمور الصعبة والأمور التي بها اختلاف بالرأي.
0.780	-0.279	2.60	2.60	6	0.918	2.60	يقوم المكتب بالتعاقد مع فاحصين خارجيين مؤهلين وذوي خبرة للقيام بفحص رقابة جودة الارتباط.
0.512	-0.656	2.80	2.70	5	0.891	2.75	يتم فحص رقابة جودة الارتباط لجميع الارتباطات وخاصة عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة.

0.845	-0.195	2.60	2.60	7	0.833	2.60	يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات تكفل التعامل مع اختلافات الرأي بين فريق الارتباط وأولئك الذين تمت استشارتهم وبين الشريك المسئول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط.
<b>و- المتابعة:</b>							
0.561	-0.581	2.65	2.75	1	0.815	2.70	لدى المكتب آلية متابعة مستمرة وعلى أساس دورى للتأكد من أن نظام رقابة الجودة المطبق ملائم وكافي ويعمل بشكل فعال.
0.415	-0.815	2.60	2.75	3	0.788	2.67	يقوم المكتب بشكل سنوي بإبلاغ نتائج متابعة نظام رقابة الجودة للشركاء المسئولين عن الارتباط.
0.561	-0.581	2.65	2.75	2	0.815	2.70	يقوم المكتب بتقويم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها في نظام رقابة الجودة والقيام بإجراء التصرفات التصحيحية المناسبة.
0.826	-0.220	2.55	2.55	4	0.775	2.55	يقوم المكتب بإجراءات تأديبية تجاه أولئك الذين لا يلتزمون بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة.

يتضح من الجدول السابق أن هناك اتجاهاً نحو الموافقة على ارتفاع مستوى تطبيق بعض الإجراءات المرتبطة ببعض عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) داخل مكاتب المراجعة بالمملكة، حيث حصلت تلك الإجراءات على متوسط حسابي من 3.5 إلى 4 وتتمثل تلك الإجراءات في: يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تقر بأن الجودة أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات، الشخص المسند إليه مسئولية نظام رقابة الجودة بالمكتب مؤهل ولديه الخبرة الكافية والمناسبة والقدرة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسئولية، يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن العاملين بالمكتب يحافظون على استقلالهم، يقوم المكتب باستمرار بتحديد الظروف والعلاقات التي تنشئ مهددات للاستقلال، يخطر العاملون بالمكتب بالظروف والعلاقات التي تنشئ تهديداً للاستقلال، يقوم المكتب قبل قبول الارتباط بعمل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي بدراسة مدى توافر الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ ذلك الارتباط، لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفير له تأكيد معقول بأن لديه عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءات والقدرات والتي تمكن من تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية، يقوم المكتب بإسناد المسئولية عن كل ارتباط لشريك مسئول عن الارتباط يمتلك الكفاءة والقدرة المناسبة والسلطة لتنفيذ الدور المنوط به، يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لضمان تعيين أفراد مناسبين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباطات، يوجد

بالمكتب سياسات وإجراءات مصممة للتأكد من أن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة، يقوم المكتب عند الدخول في كل عملية ارتباط بتحديد الشريك المسئول عن تلك العملية وكذلك تحديد مسؤوليات الإشراف والفحص الخاصة بها، يقوم المكتب بإجراء مشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة والأمور التي بها اختلاف بالرأي.

وبالنظر إلى تلك الإجراءات والتي تطبق داخل مكاتب المراجعة بمستوى مرتفع يتضح أنها إجراءات لا خلاف عليها وتمثل شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة والتي لاغنى عنها أياً كان الشكل القانوني لمكتب المراجعة مثل: الإجراءات المتعلقة بالجودة حيث هناك اقتناع من فئتي الدراسة بأهميتها وكونها من الأمور الأساسية اللازمة لتنفيذ أي ارتباط، كذلك تتعلق بعض الإجراءات بالمتطلبات الأخلاقية ذات الصلة وخاصة فيما يتعلق بالاستقلال وذلك لكونه العنصر الأساسى والعمود الفقرى لمزاولة المهنة، أيضاً تتعلق بعض الإجراءات بعنصر الموارد البشرية وبمدى أهمية توافر الكفاءات اللازمة لتنفيذ الارتباطات، ومن الإجراءات التي تطبق أيضاً بمستوى مرتفع هي تلك الإجراءات المتعلقة بالإشراف والتشاور عند أداء الارتباطات وبالإلتزام بالمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.

كذلك اتفقت آراء أفراد عينة الدراسة على تطبيق بعض الإجراءات بمستوى متوسط، حيث حصلت تلك الإجراءات على متوسط حسابى من 3 إلى أقل من 3.5 وتمثل تلك الإجراءات فى: يقوم المكتب عند مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالتغيير الدورى للشريك المسئول عن الارتباط والأفراد المسئولين عن فحص رقابة الجودة، يقوم المكتب برفض الارتباط مع العميل إذا تم التوصل إلى وجود تعارض محتمل في المصالح، يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات محددة على أساس أن يتم فحص عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة.

كذلك اتفقت آراء أفراد عينة الدراسة على انخفاض مستوى تطبيق بعض الإجراءات، حيث حصلت تلك الإجراءات على متوسط حسابى أقل من 3 وتمثل تلك الإجراءات فى: يقوم المكتب بالانسحاب من الارتباط إذا تبين له وجود مهددات للاستقلال، يحصل المكتب بشكل دورى على مصادقة مكتوبة من العاملين به بشأن التزامهم بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال، يأخذ المكتب في اعتباره مدى نزاهة العميل ويقوم برفض الارتباط إذا توافرت لديه معلومات من شأنها أن تؤدى إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة، يقوم المكتب بالتعاقد مع

فاحصين خارجيين مؤهلين وذوي خبرة للقيام بفحص رقابة جودة الارتباط، يتم فحص رقابة جودة الارتباط لجميع الارتباطات وخاصة عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة، يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات تكفل التعامل مع اختلافات الرأي بين فريق الارتباط وأولئك الذين تمت استشارتهم وبين الشريك المسئول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط، لدى المكتب آلية متابعة مستمرة وعلى أساس دورى للتأكد من أن نظام رقابة الجودة المطبق ملائم وكافي ويعمل بشكل فعال، يقوم المكتب بشكل سنوي بإبلاغ نتائج متابعة نظام رقابة الجودة للشركاء المسئولين عن الارتباط، يقوم المكتب بتقييم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها في نظام رقابة الجودة والقيام بإجراء التصرفات التصحيحية المناسبة، يقوم المكتب بإجراءات تأديبية تجاه أولئك الذين لا يلتزمون بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة.

وبالنظر لتلك الإجراءات يلاحظ أنها ترتبط ارتباطاً كبيراً بحجم مكتب المراجعة، حيث تتعلق أغلب تلك الإجراءات بمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات المادية والبشرية المتنوعة، ونظراً لصغر حجم غالبية مكاتب المراجعة السائدة بالمملكة والتي تأخذ طابع المكاتب الفردية الصغيرة ذات الامكانيات المادية والبشرية المحدودة والتي تعوقها على تطبيق تلك الإجراءات، يتضح انخفاض مستوى تطبيق تلك الإجراءات.

وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئتي الدراسة حول مستوى تطبيق كل اجراء من الإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي داخل مكاتب المراجعة بالمملكة باستخدام اختبار مان ويتي، وقد تبين أن مستوى المعنوية لكل الإجراءات أكبر من 5% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، ما عدا الإجراء الأول والسادس عشر والثامن عشر والذي يرجع إلى انخفاض المتوسط الحسابي لفئة الأكاديميين مقارنة بفئة المراجعين بالنسبة للإجراء الأول وانخفاض المتوسط الحسابي لفئة المراجعين مقارنة بفئة الأكاديميين بالنسبة للإجراء السادس عشر والثامن عشر. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئتي الدراسة حول مستوى تطبيق كل الإجراءات مجتمعة والمتعلقة بمتغيرات الفرض الأول وذلك على النحو التالي:

اختبار مان ويتي	الأكاديميين	المراجعين	متوسط الفرق	قيمة الاختبار Z	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الأول	3.40	3.36	-0.040	0.401	0.688

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض الأول أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فنتى الدراسة حول مستوى تطبيق إجراءات عناصر المعيار الدولي. ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الأول فيما يتعلق بمستوى تطبيق إجراءات عناصر المعيار الدولي تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالي:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الأول	3.38	0.345	-18.081	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية لجميع الإجراءات أقل من ٥%، مما يشير إلى معنوية القيمة أى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لقيم الإجراءات عند القيمة المحددة ٤ ولكن هذا الفرق بالنقص أقل من ٤ أى قبول الفرض البديل، ويرجع ذلك لأن أغلب الإجراءات كان مستوى التطبيق لها ما بين متوسط إلى منخفض. وفى ضوء ما سبق يتضح عدم التزام غالبية مكاتب المراجعة فى المملكة بمعظم الإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وقد اتضح ذلك من حصول أغلب الإجراءات على مستوى تطبيق ما بين متوسط ومنخفض. وهذا يؤكد صحة الفرض الأول وهو "لا تلتزم مكاتب المراجعة بالمملكة بالسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)". ومن ثم يتم قبول الفرض الأول.

## ٢ - تحليل بيانات الفرض الثانى واختباره

ينص الفرض الثانى على "المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) لا يلائم طبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية". وتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من فنتى عينة الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة تم التوصل إلى ما يلي:

## جدول رقم (٤) نتائج اختبار متغيرات الفرض الثاني

## الأسباب المؤدية لعدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)

## للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية

مان ويتني		المتوسط الحسابي حسب الفئة		ترتيب الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الثانية "الأسباب المؤدية لعدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية"
المعيارية	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون				
0.119	-1.558	4.85	4.95	2	0.305	4.90	أن غالبية عناصر المعيار منصبة وموجهة بصفة عامة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات المادية والبشرية الكبيرة والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمدبرين والأفراد المهنيين، وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة السائدة في المملكة.
0.369	-0.898	4.95	4.95	1	0.267	4.92	أن النسبة الكبيرة من مكاتب المراجعة السائدة في المملكة هي مكاتب فردية صغيرة ذات إمكانيات وموارد مادية وبشرية محدودة لا تتناسب مع متطلبات معظم عناصر المعيار.
0.070	-1.813	3.90	4.20	4	0.714	4.04	توجد بعض عناصر المعيار التي تحتاج إلى تعديل مثل بند الاستقلال التابع لعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، حيث يجب إضافة سياسات وإجراءات جديدة تنص على مراعاة أن تكون الأتعاب المتعلقة بعملية المراجعة مناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وأن تكون انعكاساً لقيمة العمل الذي تم لصالح العميل، وألا يكون تحديد مقدارها على أساس المنفعة المالية التي يحصل عليها العميل.
0.364	-0.907	4.35	4.45	3	0.585	4.40	عدم احتواء المعيار على سياسات وإجراءات تكفل منع أو حظر قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة تدعيماً للاستقلال.
0.159	-1.410	3.90	4.15	5	0.698	4.02	عدم احتواء المعيار على سياسات وإجراءات تكفل الحصول على فهم واضح واتفق صريح مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود الارتباطات المؤده، وذلك لتخفيض مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة كل ارتباط، وتجنباً لأي نزاعات ودعوى قضائية حيال ذلك.

يتضح من الجدول السابق اتفاق أفراد فنتى الدراسة على أسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية، ويبدو ذلك واضحاً في ارتفاع المتوسط الحسابي لكل سبب (أكبر من ٤). وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول درجة الموافقة عن كل سبب باستخدام اختبار مان ويتي، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥%، مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول أسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار ككل والمتعلقة بمتغيرات الفرض الثاني وذلك على النحو التالي:

مان ويتي اختبار	الأكاديميين	المراجعين	متوسط الفرق	قيمة الاختبار Z	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الثاني	4.39	4.54	0.150	1.862	0.063

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض الثاني أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فنتى الدراسة حول أسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي.

ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الثاني فيما يتعلق بأسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالي:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوي المعنوية
متغيرات الفرض الثاني	4.46	0.375	12.393	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥%، أي قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لقيم أسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختبار موافق أو موافق تماماً).

ومن ثم يمكن استنتاج أن هناك اتفاق على أن هناك مجموعة من الأسباب وراء عدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وقد جاء في مقدمة تلك الأسباب من حيث درجة الموافقة هو السبب الثاني

يليه فى الترتيب السبب الأول، وبناءً عليه يمكن القول أن من أهم أسباب عدم ملاءمة عناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية يرجع إلى أن الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة السائدة فى المملكة هي مكاتب فردية صغيرة يمتلكها شخص واحد ويعمل بها عدد قليل من المراجعين، بالإضافة إلى قلة الإمكانيات والموارد المادية لدى هذه النوعية من المكاتب وهو عكس ما يتطلبه المعيار، حيث أن غالبية عناصر المعيار منصبة وموجهة بصفة عامة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات المادية والبشرية الكبيرة والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمديرين والأفراد المهنيين، وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة السائدة فى المملكة. وهذا ما يؤكد صحة الفرض الثانى وهو "المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) لا يلائم طبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية"، ومن ثم يتم قبول الفرض الثانى.

### ٣- تحليل بيانات الفرض الثالث واختباره

ينص الفرض الثالث على "عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابى من داخل المهنة بوضعه الحالى والمتمثل فى برنامج مراقبة جودة الأداء المهنى ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة".

وبتحليل النتائج التى تم الحصول عليها من فئتي عينة الدراسة باستخدام المقاييس الإحصائية المختلفة والخاصة باختبار الفرض الثالث تم التوصل إلى ما يلي:

## جدول رقم (٥) نتائج اختبار متغيرات الفرض الثالث

أسباب عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة

مان ويتي		المتوسط الحسابي حسب الفئة		ترتيب الأهمية	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الثالثة "الأسباب المؤدية لعدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة"
المهنية	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون				
0.095	-1.671	4.15	3.80	4	0.784	3.99	استعانة إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بفاحصين غير متفرغين من مكاتب مراجعة مختلفة، يؤدي ذلك إلى سهولة الاطلاع على معلومات وأسرار المكتب الخاضع للفحص وعملائه واحتمالية استغلال تلك المعلومات من قبل المكاتب المنافسة.
0.003	-3.014	4.55	4.10	3	0.681	4.34	يؤدي برنامج مراقبة الجودة بشكل روتيني حيث يطبق نفس إجراءات الفحص على كل مكاتب المراجعة دون مراعاة حجم المكتب، ودون التفريق بين مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة ومكاتب المراجعة الأخرى والتي تراجع الشركات غير المدرجة.
0.156	-1.420	3.95	3.55	5	0.959	3.76	قد يحمل شذوية المحاباة والمعاملة نتيجة استعانة إدارة برنامج مراقبة الجودة بفاحصين غير متفرغين يعملون في مكاتب مراجعة لفحص مكاتب مراجعة أخرى بها أشخاص من الممكن الاستعانة بهم والتعاقد معهم في فحص مكاتب المراجعة التابعة للفاحصين الأوائل.
0.424	-0.800	1.75	1.90	6	0.582	1.82	عدم استعداد الغالبية العظمى من المكاتب والتي تأخذ شكل مكاتب فردية صغيرة لمنطلقات البرنامج والذي يتطلب بعض التجهيزات والامكانيات المالية والبشرية والتي تفوق قدرة تلك المكاتب.
0.082	-1.741	5.00	4.95	1	0.152	4.98	ندرة الفاحصين المؤهلين.
0.002	-3.079	5.00	4.85	2	0.257	4.93	تزايد العبء الملقى على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نتيجة القيام بالعديد من المهام، مما يزيد من صعوبة رقابة الهيئة وفحصها لكل مكاتب المراجعة، الأمر الذي يجعلها تعتمد على عينات من تلك المكاتب، وعدم تفرغها وإفرادها اهتمام خاص بمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة ومؤسسات السوق المالية.

بناءً على آراء فنتى الدراسة يتضح ملاءمة برنامج الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية في حد ذاته، ولكن هناك بعض الأسباب أو المعوقات التي تحول دون تنفيذ البرنامج كما ينبغي وتحقيق أهدافه المرجوه، والتي تجعله غير كافي بوضعه الحالي لفحص جميع مكاتب المراجعة في المملكة. ويبدو ذلك واضحاً في ارتفاع المتوسط الحسابي للسبب الثاني والخامس والسادس (أكبر من ٤) وهي الأسباب المتعلقة بعدم كفاية البرنامج لفحص جميع مكاتب المراجعة في المملكة، أما الأسباب الأول والثالث والرابع والمتعلقة بعدم ملاءمة البرنامج فلم تلقى موافقة مرتفعة مقارنة بالأسباب الأخرى المتعلقة بعدم الكفاية. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول درجة الموافقة عن كل سبب باستخدام اختبار مان ويتني، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، ما عدا السبب الثاني والسادس ويرجع ذلك لانخفاض المتوسط الخاص بفئة المراجعين مقارنة بفئة الأكاديميين وبالرغم من ذلك الانخفاض إلا أن كلاهما في اتجاه الموافقة. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول أسباب عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ككل والمتعلقة بمتغيرات الفرض الثالث وذلك على النحو التالي:

اختبار مان ويتني	الأكاديميين	المراجعين	متوسط الفرق	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الثالث	4.48	4.24	-0.242	3.176	0.001

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل متغيرات الفرض الثالث أقل من ٥% مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فنتى الدراسة راجعة لانخفاض درجة موافقتهم عن بعض الأسباب مقارنة بالأسباب الأخرى السابق توضيحها. ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من صحة الفرض الثالث فيما يتعلق بأسباب عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ككل تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالي:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الثالث	4.37	0.406	9.185	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية لجميع الأسباب أقل من ٥%. أي قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي لقيم أسباب عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختيار موافق أو موافق تماماً).

ومن ثم يمكن استنتاج أن هناك اتفاق على عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة. وقد جاء في مقدمة تلك الأسباب من حيث درجة الموافقة هو السبب الخامس والخاص بندرة الفاحصين المؤهلين، يليه فى الترتيب السبب السادس والخاص بتزايد العبء الملقى على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نتيجة القيام بالعديد من المهام مما يزيد من صعوبة رقابة الهيئة وفحصها لكل مكاتب المراجعة الأمر الذي يجعلها تعتمد على عينات من تلك المكاتب، ثم السبب الثانى والخاص بأن برنامج مراقبة الجودة يؤدي بشكل روتينى حيث يطبق نفس إجراءات الفحص على كل مكاتب المراجعة دون مراعاة حجم المكتب ودون التفرقه بين مكاتب المراجعة التى تراجع الشركات المدرجة ومكاتب المراجعة الأخرى التى تراجع الشركات غير المدرجة. وهذا ما يؤكد صحة الفرض الثالث وهو "عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل فى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء جميع مكاتب المراجعة بالمملكة"، ومن ثم يتم قبول الفرض الثالث.

#### ٤ - تحليل بيانات الفرض الرابع واختباره

ينص الفرض الرابع على "يؤدى تطبيق أسلوب رقابي على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة".

ويمكن اختبار هذا الفرض من خلال التعرف أولاً على آراء فئتي الدراسة حول أهمية وجود أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات

المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، ثم التعرف على آرائهم حول الأسلوب الرقابي المقترح من حيث طبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله، وأخيراً التعرف على أهمية هذا الأسلوب في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة. أ- يوضح الجدول رقم (٦) آراء عينة فنتى الدراسة حول درجة موافقتهم ومدى قبولهم لفكرة وجود أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية.

#### جدول رقم (٦) نتائج اختبار متغيرات الفرض الرابع

أهمية تطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية.

مان ويتني		المتوسط حسب الفئة		الاحتراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الرابعة "ضرورة تطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية".
مستوى الدلالة	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون			
0.063	1.487	5.00	4.93	0.221	4.95	هناك ضرورة لتطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية.

يتضح من الجدول السابق اتفاق أفراد عينة الدراسة على قبول فكرة تطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، حيث يبدو ذلك جلياً في القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٤). وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول درجة الموافقة على قبولهم لفكرة تطبيق هذا الأسلوب الرقابي باستخدام اختبار مان ويتني، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية. ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من مدى موافقة المستقصى منهم على أهمية تطبيق هذا الأسلوب الرقابي تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالي:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الرابع (أ)	4.95	0.213	45.224	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥%. أي قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختبار موافق أو موافق تماماً). وفي ضوء تأييد وموافقة أغلبية أفراد عينة الدراسة على أهمية تطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية. قام الباحث بأخذ آراء عينة الدراسة حول الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه من حيث طبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله.

ب- يوضح الجدول رقم (٧) آراء عينة فنتى الدراسة حول الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه من حيث طبيعته وكيفية تشكيله.

### جدول رقم (٧) نتائج اختبار متغيرات الفرض الرابع

الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية

مان ويتني		المتوسط الحسابي حسب الفئة		الفرق المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الرابعة " الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية "	
المعيارية	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون				
0.082	-1.741	5.00	4.95	1	0.152	4.98	يُنشأ أولاً بهيئة السوق المالية السعودية (CMA) سجل لقيود مكاتب المراجعة والمراجعين الذين يرخص لهم مراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة.
1.000	0.000	4.70	4.70	8	0.461	4.70	يشترط في قيد واستمرار القيد في سجل مراجعي الشركات المدرجة التابع لهيئة السوق المالية أن يكون مارس المهنة بعد حصوله على ترخيص مزاولة المهنة وفقاً لنظام المحاسبين القانونيين لمدة لا تقل عن خمس سنوات.
0.026	-2.231	4.45	4.05	13	0.727	4.26	أن يكون حاصل على شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمدة لا تقل

عن خمس سنوات.							
0.005	-2.808	4.25	3.65	17	0.883	3.97	مراجعة ما لا يقل عن خمس شركات مساهمة.
0.935	-0.081	4.85	4.90	4	0.406	4.87	ألا يكون قد صدر ضده حكم نتيجة جريمة أو مخالفة أو أي تصرف مخل بالنزاهة والأمانة طوال حياته.
0.065	-1.842	4.40	4.10	14	0.657	4.26	يقوم مكتب المراجعة بتقديم ما يفيد بوجود الآتي: فريق عمل لا يقل عن خمسة من ذوي الخبرة والاختصاص في مراجعة الشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، وجود نظام مطبق للرقابة على جودة الأداء المهني بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وجود نظام مطبق يعنى بالتعليم المهني المستمر للتوعية بالتطورات الجديدة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية والالتزام بهما.
0.453	-0.750	4.90	4.85	3	0.331	4.88	تُنشأ وحدة للرقابة على جودة أعمال مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية تتبع هيئة السوق المالية السعودية ومكونة من ممثلين من جهات حكومية معنية وفاحصين متفرغين من ذوي الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة.
0.245	-1.164	4.40	4.25	10	0.610	4.33	يُشكل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة ومراجعي المؤسسات المالية والشركات المدرجة والمقيدين بسجل المحاسبين القانونيين بهيئة السوق المالية، ويُقترح أن يتم تشكيل مجلس إدارة وحدة الرقابة برئاسة رئيس مجلس هيئة السوق المالية وعضوية كل من: ممثل عن مؤسسة النقد العربي السعودي، الأمين العام المساعد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثل عن ديوان المراقبة العامة، ممثل عن هيئة الرقابة والتحقيق، خمسة أعضاء من المحاسبين القانونيين المتفرغين من غير مزاوي المهنة حالياً وممن لهم سنوات من الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية، ثلاثة من أساتذة المحاسبة والمراجعة السعوديين يتم اختيارهم من ثلاث جامعات سعودية من جامعات المملكة بناءً على ترشيح من وزير التعليم العالي.
0.011	-2.538	4.90	4.70	5	0.397	4.81	تقوم وحدة الرقابة بالتعاون مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد كشف دوري بأسماء عدد من المراجعين (الفاحصين) ذوي الخبرة والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة وتقوم الوحدة باختيار من تراه مناسب ليكون ضمن قائمة الفاحصين.

0.019	-2.337	4.95	4.80	2	0.327	4.88	يشترط في المراجعين أو الفاحصين الذين يتم اختيارهم تفرغهم وتعيينهم تعيين دائم لدى هيئة السوق المالية تدعيماً لاستقلالهم ومنعاً لأي شبهة محاباة أو مجاملة، وأن يكون عضواً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
0.207	-1.260	4.45	4.10	12	0.796	4.29	إعطاء مهلة زمنية ما بين سنتين إلى ثلاث سنوات كمرحلة انتقالية لتمكين مكاتب المراجعة من التأهل والاستعداد الكافي لاتخاذ الخطوات اللازمة لوضع نظام ملائم لرقابة الجودة بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).
0.011	-2.535	4.35	3.90	15	0.740	4.14	أن تبدأ عملية الفحص والرقابة تدريجياً، بمعنى أن تكون كل ثلاث سنوات في بداية الأمر إلى أن تصل بعد ذلك إلى سنة.
0.292	-1.054	4.35	4.25	11	0.462	4.30	تقوم وحدة الرقابة بإجراء التحقيقات واقتراح الجزاءات والعقوبات التأديبية الملائمة على المكاتب المخالفة، والتي تندرج كالآتي: توجيه اللوم والإنذار، غرامات مالية، الالتزام ببرامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر، الحرمان من مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية لمدة ثلاث سنوات، إيقاف مزولة المهنة لمدة ثلاث سنوات، الشطب من سجل مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، الشطب من مزولة المهنة على الإطلاق.
0.214	-1.243	4.85	4.75	6	0.400	4.80	يتم تمويل وحدة الرقابة في بداية الأمر عن طريق تحصيل رسوم سنوية من الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، على أن تمتد بعد ذلك إلى المراجعين ومكاتب المراجعة المسجلة التي تتولى مراجعة تلك الشركات، وذلك بهدف عدم تحميل مكاتب المراجعة بأعباء مالية في بداية الأمر.
1.000	0.000	4.75	4.75	7	0.435	4.75	تقوم وحدة الرقابة بإعداد تقرير مكتوب عن كل عملية فحص قامت بها وتقديمه إلى هيئة السوق المالية.
0.328	-0.978	4.50	4.40	9	0.500	4.45	ضرورة التأكيد على التزام مكاتب المراجعة المسجلة والتي يصدر بشأنها تحفظات أو ملاحظات أن تقوم بالرد على تلك الملاحظات بشكل تفصيلي.
0.001	-4.686	4.55	3.35	16	1.150	3.99	نشر تقارير الفحص والردود عليها وذلك حتى تتوافر شروط العلانية والثقة التامة للجمهور في جودة الأداء، وكذلك لضمان الالتزام المستمر لمكاتب المراجعة بالمعايير المهنية وعناصر رقابة الجودة.

يتضح من الجدول السابق موافقة أفراد عينة الدراسة على الأسلوب الرقابي المقترح من حيث طبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله. ويبدو ذلك واضحاً في ارتفاع المتوسط الحسابي لكل بند من بنود ذلك الأسلوب (أكبر من ٤)، ما عدا البند الرابع والبند الأخير، ويرجع ذلك إلى انخفاض المتوسط الحسابي الخاص بفئة المراجعين مقارنة بفئة الأكاديميين فيما يتعلق بإشترط مراجعة ما لا يقل عن خمس شركات مساهمة، ونشر تقارير الفحص والردود عليها. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئتي الدراسة حول درجة الموافقة على هذا الأسلوب المقترح باستخدام اختبار مان ويتني، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية، ما عدا الفقرة الثالثة والرابعة والتاسعة والعاشر والثانية عشر والسابعة عشر، ويرجع ذلك لانخفاض المتوسط الخاص بفئة المراجعين مقارنة بفئة الأكاديميين. وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فئتي الدراسة حول درجة الموافقة على هذا الأسلوب المقترح ككل وذلك على النحو التالي:

اختبار مان ويتني	الأكاديميين	المراجعين	متوسط الفرق	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الرابع (ب)	4.62	4.38	-0.244	4.363	0.000

ويتضح من بيانات الجدول السابق أن مستوى المعنوية لكل المتغيرات أقل من ٥% مما يشير إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين فئتي الدراسة وذلك لصالح الآراء الموافقة. ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من مدى موافقة المستقصى منهم على هذا الأسلوب الرقابي من حيث طبيعته وكيفية تشكيله تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالي:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الرابع (ب)	4.51	0.303	16.951	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥%. أي قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة أي أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابي عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختيار موافق أو موافق تماماً). ومن ثم يمكن استنتاج أن هناك اتفاق على الأسلوب الرقابي المقترح من حيث طبيعة هذا الأسلوب وكيفية تشكيله.

ج- يوضح الجدول رقم (٨) آراء عينة فنتى الدراسة حول أهمية الأسلوب الرقابى المقترح تطبيقه فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

### جدول رقم (٨) نتائج اختبار متغيرات الفرض الرابع

أهمية الأسلوب الرقابى المقترح تطبيقه فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة

مان ويتنى		المتوسط حسب الفئة		الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	عبارات المجموعة الرابعة "أهمية الأسلوب الرقابى المقترح تطبيقه فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة"
الدلالة مستوى	قيمة الاختبار Z	الأكاديميون	المراجعون			
0.082	1.741	5.00	4.95	0.158	4.98	يودى تطبيق الأسلوب الرقابى المقترح إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

يتضح من الجدول السابق اتفاق أفراد عينة الدراسة على أهمية دور الأسلوب الرقابى المقترح تطبيقه فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة، حيث يبدو ذلك جلياً فى القيمة المرتفعة للمتوسط (أكبر من ٤). وقد تم اختبار الاختلافات بين آراء فنتى الدراسة حول درجة الموافقة على هذا الأسلوب المقترح باستخدام اختبار مان ويتنى، وقد تبين أن مستوى المعنوية أكبر من ٥% مما يشير إلى عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية. ولاختبار الفرق بين المتوسطات للتحقق من مدى موافقة المستقصى منهم على أهمية دور هذا الأسلوب الرقابى فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة. تم استخدام اختبار "t". وذلك على النحو التالى:

اختبار t-test	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة الاختبار t	مستوى المعنوية
متغيرات الفرض الرابع (ج)	4.98	0.152	64.742	0.001

ومن الجدول السابق يتضح أن قيمة مستوى المعنوية أقل من ٥%. أى قبول الفرض البديل، مما يشير إلى معنوية القيمة أى أن هناك فروق ذات دلالة إحصائية للمتوسط الحسابى عند القيمة المحددة (٤)، ولكن هذا الفرق بالزيادة أكبر من ٤ (الاختيار موافق أو موافق تماماً). مما سبق وفى ضوء التحليلات الإحصائية لإجابات مجموعات الأسئلة الخاصة باختبار الفرض الرابع يتضح اتفاق آراء فنتى الدراسة على أهمية الأسلوب الرقابى المقترح فى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة فى المملكة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المراجعة بصفة عامة. ومن ثم يتم قبول الفرض. ويمكن عرض فروض البحث ونتيجة اختبارها كما يلي:

### جدول رقم (٩) نتائج اختبار فروض البحث

نتيجة الاختبار	نص الفرض	رقم الفرض
قبول	لا تلتزم مكاتب المراجعة فى المملكة بالسياسات والإجراءات المترتبة بعناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١).	(١)
قبول	المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) لا يلائم طبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية.	(٢)
قبول	عدم كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضعه الحالي كأسلوب رقابى من داخل المهنة والمتمثل فى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة.	(٣)
قبول	يؤدى تطبيق أسلوب رقابى على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور فى التقارير المالية بصفة خاصة وفى مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.	(٤)

## ٥- نتائج وتوصيات البحث

### ١/٥ نتائج البحث

يمكن بيان أهم النتائج التي توصل إليها البحث في الآتي:

- عدم التزام الغالبية العظمى من مكاتب المراجعة في المملكة بمعظم السياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، حيث أثبتت الدراسة الميدانية حصول أغلب الإجراءات على مستوى تطبيق ما بين متوسط ومنخفض من قبل أغلب فئتي عينة الدراسة.
- عدم ملاءمة معظم عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) لطبيعة الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة في المملكة، ويرجع ذلك إلى أن الغالبية العظمى لمكاتب المراجعة السائدة في المملكة هي مكاتب فردية صغيرة ذات إمكانيات وموارد محدودة لا تتناسب مع متطلبات المعيار، حيث أن غالبية عناصر المعيار منسوبة وموجهة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات والموارد المادية الكبيرة والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمديرين والأفراد المهنيين، وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة السائدة في المملكة.
- توجد بعض عناصر المعيار الدولي التي تحتاج إلى تعديل مثل بند الاستقلال التابع لعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة.
- أن برنامج الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في حد ذاته ملائم، ولكن هناك بعض الأسباب أو المعوقات التي تحول دون تنفيذ البرنامج كما ينبغي وتحقق أهدافه المرجوه وتجعله غير كافي بوضعه الحالي لفحص جميع مكاتب المراجعة في المملكة، وتتمثل تلك الأسباب في: ندرة الفاحصين المؤهلين، استعانة إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بفاحصين غير متفرغين من مختلف مكاتب المراجعة، تزايد العبء الملقى على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نتيجة القيام بالعديد من المهام مما يزيد من صعوبة رقابة الهيئة وفحصها لكل مكاتب المراجعة، الأمر الذي يجعلها تعتمد على عينات من تلك المكاتب وعدم تفرغها وإفرادها اهتمام خاص بمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع المؤسسات المالية والشركات المدرجة، أن برنامج مراقبة الجودة يؤدي بشكل روتيني حيث يطبق نفس إجراءات الفحص على كل مكاتب

- المراجعة دون مراعاة حجم المكتب، ودون التفرقة بين مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة ومكاتب المراجعة الأخرى والتي تراجع الشركات غير المدرجة.
- هناك ضرورة لتطبيق أسلوب رقابي آخر بجانب أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية.
- قدمت الدراسة أسلوباً رقابياً مقترحاً لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، ويتلخص هذا الأسلوب في الآتي: يُنشأ أولاً بهيئة السوق المالية السعودية سجل لقيّد مكاتب المراجعة والمراجعين الذين يرخص لهم مراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة، تُنشأ وحدة للرقابة على جودة أعمال مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية تتبع هيئة السوق المالية السعودية ومكونة من ممثلين من جهات حكومية معنية وفاحصين متفرغين من ذوي الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة، تقوم وحدة الرقابة بالتعاون مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد بيان دورى بأسماء عدد من المراجعين (الفاحصين) ذوي الخبرة والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة.
- يؤدي تطبيق أسلوب رقابي على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

## ٢/٥ توصيات البحث

يمكن بيان أهم توصيات البحث في الآتي:

- إضافة سياسات وإجراءات لعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة تنص على مراعاة أن تكون الأتعاب المتعلقة بعملية المراجعة مناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وأن تكون انعكاساً لقيمة العمل الذي تم لصالح العميل، وألا يكون تحديد مقدارها على أساس المنفعة المالية التي يحصل عليها العميل.
- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتعاون مع هيئة السوق المالية السعودية بوضع جداول بالحد الأدنى للأتعاب والتي لا يمكن للمراجع تجاوزها، لعدم تركها للمساومة

بما يؤثر على استقلال المراجع، خاصة المكاتب التي تراجع المؤسسات المالية والشركات المدرجة.

- وضع سياسات وإجراءات تكفل منع أو حظر قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة، وأن يتم ذلك بواسطة مكتب مراجعة آخر تدعيماً للاستقلال.

- تعديل مسمى عنصر "قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة" إلى "قبول ارتباطات جديدة والاستمرار في أداء الارتباطات الحالية"، وذلك ليكون التركيز على الارتباطات وطبيعة التعاقدات هو الأساس لاتخاذ قرار قبول أو استمرار التعامل مع العميل.

- إضافة سياسات وإجراءات جديدة تكفل الحصول على فهم واضح واتفق مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود الارتباطات المؤداء، وذلك لتخفيض مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة كل ارتباط، وتجنباً لأي نزاعات ودعاوى قضائية حيال ذلك.

- تعديل نظام الشركات المهنية في المملكة بما يسمح بتكوين الشركات المهنية المساهمة، وعدم الاقتصار على الطابع الفردي والشركات المهنية التضامنية فقط.

- تشجيع الاندماجات بين المكاتب الصغيرة والمتوسطة بما يحقق لهذه المكاتب الاستفادة من اقتصاديات الحجم، وظهور كيانات كبيرة قادرة على امتلاك الموارد المادية والخبرات المهنية الكبيرة.

- تشجيع مكاتب المراجعة الصغيرة في الحصول على عضوية شبكة أو جمعية محاسبية.

- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالتوسع في تعيين الفاحصين المتفرغين داخل برنامج مراقبة جودة الأداء المهني وتقليص الاستعانة بالفاحصين غير المتفرغين.

- قيام الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بعمل برامج ودورات تدريبية خاصة بمعايير المراجعة الدولية وخاصة المعيار الدولي لرقابة الجودة (1) بأسعار رمزية خاصة لمكاتب المراجعة الفردية لكي تزيد من تفهمهم وإلمامهم بذلك المعيار وتضمن إلزامهم به حسب طبيعتهم بالشكل الصحيح، على أن يكون الالتحاق بتلك البرامج والدورات شرطاً أساسياً لمزاولة المهنة.

- مراعاة المرونة وأن يكون هناك تدرج وعمل مرحلة انتقالية ولتكن ثلاث سنوات قبل إلزام مكاتب المراجعة الفردية الصغيرة بتطبيق عناصر المعيار، على أن يكون الإلزام فقط

بالسياسات والإجراءات التي تتناسب مع الشكل القانوني لكل مكتب وطبيعة المهام التي يقدمها، إلى حين التوسع في الاندماج بين المكاتب وتكوين كيانات كبيرة تكون قادرة على تطبيق كل عناصر المعيار.

- إنشاء جهة مهنية مختصة أو مجلس أعلى للمحاسبة والمراجعة تعمل تحت إشرافه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بدلاً من وزارة التجارة.
- يشترط في المراجعين أو الفاحصين الذين يتم اختيارهم في الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية تفرغهم وتعيينهم تعيين دائم لدى هيئة السوق المالية تدعيماً لاستقلالهم ومنعاً لأي شبهة محاباة أو مجاملة.

### ٣/٥ مجالات بحث مقترحة

يوصى الباحث زملائه الباحثين بمناقشة الموضوعات التالية:

- أثر تطبيق أسلوب الرقابة المقترح على جودة التقارير المالية لشركات المساهمة السعودية.
- أثر عضوية الشبكات والجمعيات المحاسبية على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية.
- أثر جودة المراجعة على تأخر إصدار تقرير المراجعة.

## المراجع

### أولاً- المراجع العربية

- الشجيري، د. محمد حويش علاوى (٢٠١٧)، "واقع جودة التدقيق فى العراق - دراسة ميدانية لعينة من مكاتب وشركات التدقيق الخاصة"، مجلة المحاسبة والتدقيق والحوكمة، جامعة جرش، الأردن، العدد الثانى، ص ٩٥-١٣٦.
- الشرفاوى، د. منى حسن أبو المعاطي (٢٠١٢)، "دراسة تحليلية لأثر PCAOB ومعيار المراجعة الدولى رقم (٥) على جودة عملية المراجعة لتحقيق المراجعة المتكاملة"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، ع٤، ص ١٢٨١-١٣٥٧.
- الشوا، ديمة مازن ظافر (٢٠١٢)، "مدى التزام المراجع الخارجى بتطبيق معايير رقابة الجودة وتأثيرها على تحسين أدائه المهني - دراسة تطبيقية لآراء مكاتب مراجعة الحسابات العاملة فى قطاع غزة - فلسطين"، ص ١-١٣٩.
- الغامدى، سالم على، العنقرى، د. حسام عبد المحسن (٢٠٠٥)، "آثار تطبيق برنامج مراقبة جودة الأداء المهني على مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية"، مجلة جامعة الملك عبد العزيز، كلية الاقتصاد والإدارة، جامعة الملك عبد العزيز، مجلد ١٩، العدد الثانى، ص ١٨٧-٢٢٤.
- الفخرانى، خالد (٢٠٠٢)، "إنرون - الانهيار المالى والدروس المستفادة"، الجزء الثانى، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد الخامس عشر، يوليو - سبتمبر، ص ٢٦-٣٠.
- المغيولى، د. محمد بن حمد (٢٠٠٦)، "جودة الأداء المهني لمكاتب المحاسبة والمراجعة فى المملكة العربية السعودية - نظرة تحليلية"، مجلة التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الأول، ص ٣٨٣-٤١٣.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) (٢٠١٧)، "برنامج مراقبة جودة الأداء المهني"، المملكة العربية السعودية، ص ١-٤٢.
- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) (٢٠١٨)، "بيان بمكاتب المحاسبة القانونية المرخص لهم بمزاولة المهنة"، المملكة العربية السعودية.

- الهيئة العامة للرقابة المالية (٢٠٠٩)، "وحدة الرقابة على جودة أعمال مراقبي الحسابات"، جمهورية مصر العربية.
- حسن، حازم (٢٠٠٢)، "لجنة الرقابة والتفتيش"، مجلة المحاسب، جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية، العدد السادس عشر، أكتوبر، ديسمبر، ص ١.
- درويش، د. عبد الناصر محمد سيد (٢٠١٢)، "تقييم موقف شركات المحاسبة المهنية من تطبيق متطلبات الإطار الدولي للرقابة على جودة الخدمات المهنية: دراسة تحليلية استطلاعية في مكاتب التدقيق الأردنية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، العدد الثاني، ص ٣٣-٨٠.
- سيكران، أوما، تعريب بسيوني، د. إسماعيل (٢٠٠٦)، "طرق البحث في الإدارة - مدخل لبناء المهارات البحثية"، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة العربية السعودية، ص ٢٤-٥٨٦.
- صبيحي، د. محمد حسنى عبد الجليل (١٩٩٧)، " مفهوم وخصائص جودة المراجعة المالية بجمهورية مصر العربية - دراسة نظرية وميدانية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد الأول، ص ١٤.
- عبد الرحيم، عبد الكريم، صالح، جليل، عبد الرحمن، نهلة (٢٠١٤)، " قياس مستوى جودة التدقيق لمكاتب تدقيق المنطقة الجنوبية- دراسة ميدانية لمكاتب البصرة- ميسان- ذى قار"، مجلة جامعة ذى قار، العراق، العدد الأول، ص ١-٢٤.
- عوض، د. أمال محمد (٢٠٠٨)، "أثر ممارسة المراجعة غير المنظمة على جودة الأداء المهني لمراجع الحسابات"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، العدد الثاني، ص ٥٢.
- محمد، إبراهيم عبد الكريم (٢٠١٨)، "أثر التزام مكاتب المراجعة فى ليبيا بنظام الرقابة على جودة الأداء فى ضوء متطلبات المعيار الدولي للرقابة على جودة المراجعة - دراسة ميدانية"، مجلة الفكر المحاسبى، قسم المحاسبة والمراجعة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ٤٣٩-٤٦٥.
- مراد، د. صلاح أحمد، سليمان، د. أمين على (٢٠٠٥)، "الاختبارات والمقاييس فى العلوم النفسية والتربوية (خطواتها-إعدادها-خصائصها)"، دار الكتاب الحديث، القاهرة، الطبعة الثانية، ص ٣٥١-٣٦٦.

- موسى، د. على محمد على (٢٠١٧)، أهمية الرقابة الذاتية على خدمات مكاتب المراجعة الخاصة ودورها على جودة عملية المراجعة"، المجلة الليبية للدراسات، دار الزاوية للكتاب، ليبيا، ع ١٢، ص ٤٤-٦٤.

### ثانياً - المراجع الأجنبية

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1979), Statement on Quality Control Standards No.1, "System of Quality Control for a CPA Firms", Journal of Accountancy, Feb, pp. 38-45.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (1996), Statement on Quality Control Standards No.2, "System of Quality Control for a CPA Firms Accounting and Auditing Practice", Journal of Accountancy, Aug, pp.107-108.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2002), One Hundred Seventh Congress of the United States of America, at the Second Session, Sarbanes - Oxley Act of 2002, www.aicpa.org, pp.1-66.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2003), "Peer Review for Non - SEC Firms", www.aicpa.org, p.1.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2015), "Establishing and Maintaining a System of Quality Control for a CPA Firm's Accounting and Auditing Practice - Firm with a Single Office", AICPA, New York, pp.1-74.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) (2017), "A Firm's System of Quality Control", SQCS No. 8, QC Section 10, AICPA, New York, pp. 2759-2790.
- Bills, Kenneth L.; Hayne, Christie and Stein, Sarah E. (2018), "A field study on small accounting firm membership in associations and networks: Implications for audit quality", The Accounting Review, Vol.93, No.5, pp. 73- 96.
- Gong, Q., Li, O., Lin, Y., and Wu, L., (2016), "On the Benefits of Audit Market Consolidation: Evidence from Merged Audit Firms", The Accounting Review, Vol. 91, No. 2, pp. 463-488.

- International Federation of Accountants (IFAC) (1999), "Assuring the quality of professional services ", New York, August, p. 2, items 6, 7.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2017), International Standards on Quality Control (1), (ISQC 1), "Quality Control for Firms that Perform Audits and Review of Financial Statements, and other Assurance and Related Service Engagement", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related Service Pronouncements, New York, USA, pp. 43-78.
- International Federation of Accountants (IFAC) (2017), International Standards on Auditing (220), "Quality Control for an Audit of Financial Statement", International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, other Assurance, and related Service Pronouncements, New York, USA, pp.134-152.
- Ismail, A.H, Sanusi, Z.M, Isa, Y.M, Kasim, S., Muhamad, K., Mastuki, N.A. (2008), "Implementation of Audit Quality Control System: Preliminary Evidence from Small and Medium Audit Practices in Malaysia", Paper presented at 9th Asian Academic Accounting Association Annual Conference Dubai, United Arab Emirates, pp.1-16.
- Johnson, E., Reichelt, K., Soileau, J. (2018), "No news is bad news: Do PCAOB part II reports have an effect on annually inspected firms' audit fees and audit quality?", Journal of Accounting Literature, Vol. 41, pp.106-126.
- Löhlein, Lukas (2016), " From peer review to PCAOB inspections: Regulating for audit quality in the U.S", journal of Accounting Literature, Vol. 36, pp.28-47.

## ملاحق البحث

### قائمة استبيان

أستاذى/ زميلى الفاضل/

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته ،،،،،

يقوم الباحث بإجراء دراسة ميدانية بعنوان "مدخل مقترح للرقابة على جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة بالمملكة العربية السعودية"

نتيجة لتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي حسب قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) على القوائم المالية المعدة عن فترات مالية تبدأ فى ٢٠١٧/١/١م بالنسبة للمنشآت المدرجة فى السوق المالية، وفى ٢٠١٨/١/١م بالنسبة للمنشآت الأخرى، وتطبيق معايير المراجعة الدولية اعتباراً من ٢٠١٧/١/١م، فقد اعتمدت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) بعنوان "رقابة الجودة للمكاتب التى تنفذ ارتباطات مراجعة وفحص للقوائم المالية وارتباطات التأكيد الأخرى وارتباطات الخدمات ذات العلاقة". كما قامت الهيئة بتحديث وتطوير برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة، ومن هذا المنطلق يقوم الباحث ببحث مدى التزام مكاتب المراجعة فى المملكة بالسياسات والإجراءات المرتبطة بعناصر المعيار الدولى لرقابة الجودة (١)، مدى ملاءمة المعيار الدولى لرقابة الجودة (١) لطبيعة مكاتب المراجعة فى المملكة العربية السعودية، مدى كفاية وملاءمة أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابى من داخل المهنة والمتمثل فى برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدورى للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة، اقتراح أسلوب رقابى للتطبيق على مكاتب المراجعة التى تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية مسترشداً بتجارب الدول الأخرى فى ذلك، مع مراعاة طبيعة بيئة المراجعة فى المملكة.

ولما كانت قيمة البحث العلمى لا تتحقق إلا من خلال ربط الجوانب العلمية بالجوانب العملية، لذلك يحاول الباحث من خلال القائمة المرفقة التعرف على آرائكم ووجهة نظرکم حول موضوع البحث، من خلال الإجابة على التساؤلات التى تحتويها قائمة الاستبيان المرفقة، حيث

تمثل إجاباتكم أحد الدعائم الأساسية للبحث وما يسفر عنه من نتائج. مع التأكيد أن كل ما تقدمونه من آراء ووجهات نظر سوف يحظى بالسرية التامة، ولن يستخدم إلا في أغراض البحث العلمي فقط.

وأخيراً أتقدم إلى سيادتكم بخالص الشكر والتقدير لتعاونكم الصادق في خدمة البحث العلمي، كما أعذر على ما قد أسببه لكم من مشقة وتضحية بجزء ثمين من وقتكم لاستيفاء هذا الاستبيان. راجياً الله عز وجل أن يجزيكم خير الجزاء، وأن تحقق نتائج هذه الدراسة إضافة تعود بالنفع العام لصالح البحث العلمي والمجتمع ككل.

**الباحث: د. حسام السعيد الوكيل**

مدرس بقسم المحاسبة - كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

البريد الإلكتروني [hossam\\_elwakiel@yahoo.com](mailto:hossam_elwakiel@yahoo.com)

### أولاً: بيانات شخصية:

١- الاسم: .....

٢- الوظيفة (العمل الحالي): برجاء وضع (√) أمام الفئة التي تنتمي إليها سيادتكم:

أكاديمي	مراجع خارجي

### ثانياً: أسئلة خاصة بموضوع البحث لاختبار فروض البحث:

١- فيما يلي مجموعة من السياسات والإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، والمطلوب من سيادتكم إبداء رأيكم حول مستوى التطبيق الحالي لكل منهم داخل مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

لا يطبق	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جداً	الإجراءات المرتبطة بكل عنصر من عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)
					أ- مسئوليات القيادة بشأن الجودة داخل المكتب:
					يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتعزيز ثقافة داخلية تقر بأن الجودة أمر أساسي لتنفيذ الارتباطات.
					الشخص المسند إليه مسئولية نظام رقابة الجودة بالمكتب مؤهل ولديه الخبرة الكافية والمناسبة والقدرة والسلطة اللازمة لتحمل تلك المسئولية.

<b>ب- المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة:</b>				
				يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفير تأكيد معقول بأن العاملين بالمكتب يحافظون على استقلالهم.
				يقوم المكتب باستمرار بتحديد الظروف والعلاقات التي تنشئ مهددات للاستقلال.
				يقوم المكتب بالانسحاب من الارتباط إذا تبين له وجود مهددات للاستقلال.
				يخطر العاملون بالمكتب بالظروف والعلاقات التي تنشئ تهديداً للاستقلال.
				يحصل المكتب بشكل دوري على مصادقة مكتوبة من العاملين به بشأن التزامهم بسياساته وإجراءاته بشأن الاستقلال.
				يقوم المكتب عند مراجعة القوائم المالية للشركات المدرجة بالتغيير الدوري للشريك المسؤول عن الارتباط والأفراد المسؤولين عن فحص رقابة الجودة.
<b>ج قبول واستمرارية العلاقات مع العميل والارتباطات المحددة:</b>				
				يقوم المكتب قبل قبول الارتباط بعميل جديد وعندما يقرر الاستمرار في الارتباط الحالي بدراسة مدى توافر الوقت والموارد اللازمة لتنفيذ ذلك الارتباط.
				يأخذ المكتب في اعتباره مدى نزاهة العميل ويقوم برفض الارتباط إذا توافرت لديه معلومات من شأنها أن تؤدي إلى استنتاج أن العميل يفتقد النزاهة.
				يقوم المكتب برفض الارتباط مع العميل إذا تم التوصل إلى وجود تعارض محتمل في المصالح.
<b>د- الموارد البشرية:</b>				
				لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لتوفر له تأكيد معقول بأن لديه عدد كافي من الأفراد ذوي الكفاءات والقدرات والتي تمكن من تنفيذ الارتباطات وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية.
				يقوم المكتب بإسناد المسؤولية عن كل ارتباط لشريك مسؤول عن الارتباط يمتلك الكفاءة والقدرة المناسبة والسلطة لتنفيذ الدور المنوط به.
				يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات مصممة لضمان تعيين أفراد مناسبين يتمتعون بالكفاءات والقدرات اللازمة لتنفيذ الارتباطات.
<b>هـ أداء الارتباط:</b>				
				يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات مصممة للتأكد من أن الارتباطات يتم تنفيذها وفقاً للمعايير المهنية والمتطلبات النظامية والتنظيمية المطبقة.
				يوجد لدى المكتب سياسات وإجراءات محددة على أساس أن يتم فحص عمل أعضاء الفريق الأقل خبرة من قبل أعضاء الفريق الأكثر خبرة.
				يقوم المكتب عند الدخول في كل عملية ارتباط بتحديد الشريك المسؤول عن تلك العملية وكذلك تحديد مسؤوليات

					الإشراف والفحص الخاصة بها.
					يقوم المكتب بإجراء تشاور مناسب بشأن الأمور الصعبة والأمور التي بها اختلاف بالرأى.
					يقوم المكتب بالتعاقد مع فاحصين خارجيين مؤهلين وذوي خبرة للقيام بفحص رقابة جودة الارتباط.
					يتم فحص رقابة جودة الارتباط لجميع الارتباطات وخاصة عمليات مراجعة القوائم المالية للمنشآت المدرجة.
					يوجد بالمكتب سياسات وإجراءات تكفل التعامل مع اختلافات الرأي بين فريق الارتباط وأولئك الذين تمت استشارتهم وبين الشريك المسئول عن الارتباط وفاحص رقابة جودة الارتباط.
<b>و- المتابعة:</b>					
					لدى المكتب آلية متابعة مستمرة وعلى أساس دورى للتأكد من أن نظام رقابة الجودة المطبق ملائم وكافي ويعمل بشكل فعال.
					يقوم المكتب بشكل سنوي بإبلاغ نتائج متابعة نظام رقابة الجودة للشركاء المسئولين عن الارتباط.
					يقوم المكتب بتقويم تأثير أوجه القصور التي تمت ملاحظتها في نظام رقابة الجودة والقيام بإجراء التصرفات التصحيحية المناسبة.
					يقوم المكتب بإجراءات تأديبية تجاه أولئك الذين لا يلتزمون بسياسات وإجراءات رقابة الجودة المصممة.

٢- فيما يلي مجموعة من الأسباب المؤدية لعدم ملاءمة عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة العربية السعودية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل سبب وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	أسباب عدم ملاءمة معظم عناصر المعيار الدولي لرقابة الجودة (١) للتطبيق على مكاتب المراجعة في المملكة
					أن غالبية عناصر المعيار منصبة وموجهة بصفة عامة لمكاتب المراجعة الكبيرة ذات الإمكانيات المادية والبشرية الكبيرة والتي يتوافر بها عدد كبير من الشركاء والمديرين والأفراد المهنيين، وهي تمثل نسبة ضئيلة من إجمالي مكاتب المراجعة السائدة في المملكة.
					أن النسبة الكبيرة من مكاتب المراجعة السائدة في المملكة هي مكاتب فردية صغيرة ذات إمكانيات وموارد مادية وبشرية محدودة لا تتناسب مع متطلبات معظم عناصر المعيار.
					توجد بعض عناصر المعيار التي تحتاج إلى تعديل مثل بند الاستقلال التابع لعنصر المتطلبات الأخلاقية ذات الصلة، حيث يجب إضافة سياسات وإجراءات جديدة تنص على مراعاة أن تكون الأتعاب المتعلقة بعملية المراجعة مناسبة لما يبذله المراجع من جهد، وأن تكون انعكاساً لقيمة العمل الذي تم لصالح العميل، وألا يكون تحديد مقدارها على أساس المنفعة

				المالية التي يحصل عليها العميل.
				عدم احتواء المعيار على سياسات وإجراءات تكفل منع أو حظر قيام مكتب المراجعة بتقديم خدمات بخلاف المراجعة لنفس عميل المراجعة تدعيماً للاستقلال.
				عدم احتواء المعيار على سياسات وإجراءات تكفل الحصول على فهم واضح واتفق صريح مع العميل حول طبيعة ونطاق وحدود الارتباطات المؤداة، وذلك لتخفيض مخاطر عدم الفهم المرتبطة بطبيعة كل ارتباط، وتجنباً لأي نزاعات ودعاوى قضائية حيال ذلك.

٣- فيما يلي مجموعة من الأسباب المؤدية لعدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن كل سبب وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

غير موافق إطلاقاً	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماماً	أسباب عدم كفاية أسلوب الرقابة المطبق من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين كأسلوب رقابي من داخل المهنة والمتمثل في برنامج مراقبة جودة الأداء المهني ودليل الفحص الدوري للرقابة على جودة أداء مكاتب المراجعة بالمملكة.
					استعانة إدارة برنامج مراقبة جودة الأداء المهني بفاحصين غير متفرغين من مكاتب مراجعة مختلفة، يؤدي ذلك إلى سهولة الاطلاع على معلومات وأسرار المكتب الخاضع للفحص وعمالته واحتمالية استغلال تلك المعلومات من قبل المكاتب المنافسة.
					يؤدي برنامج مراقبة الجودة بشكل روتيني حيث يطبق نفس إجراءات الفحص على كل مكاتب المراجعة دون مراعاة حجم المكتب، ودون التفرقة بين مكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة ومكاتب المراجعة الأخرى والتي تراجع الشركات غير المدرجة.
					قد يحمل شبهة المحاباة والمجاملة نتيجة استعانة إدارة برنامج مراقبة الجودة بفاحصين غير متفرغين يعملون في مكاتب مراجعة لفحص مكاتب مراجعة أخرى بها أشخاص من الممكن الاستعانة بهم والتعاقد معهم في فحص مكاتب المراجعة التابعة للفاحصين الأوائل.
					عدم استعداد الغالبية العظمى من المكاتب والتي تأخذ شكل مكاتب فردية صغيرة لمتطلبات البرنامج والذي يتطلب بعض التجهيزات والامكانيات المالية والبشرية والتي تفوق قدرة تلك المكاتب.
					ندرة الفاحصين المؤهلين.
					تزايد العبء الملقى على الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين نتيجة القيام بالعديد من المهام، مما يزيد من صعوبة رقابة الهيئة وفحصها لكل مكاتب المراجعة، الأمر

					الذي يجعلها تعتمد على عينات من تلك المكاتب، وعدم تفرغها وإفرادها اهتمام خاص بمراقبة جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة التي تراجع الشركات المدرجة ومؤسسات السوق المالية.
--	--	--	--	--	--

- ٤- يهدف هذا الجزء إلى التعرف على آراء فنتى الدراسة حول أهمية وجود أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية، وطبيعة هذا الأسلوب، وكيفية تشكيله، وأهميته في تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة في المملكة.
- أ- هناك ضرورة لتطبيق أسلوب رقابي لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً

- ب- فيما يلي الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية. والمرجو من سيادتكم إبداء رأيكم حول درجة موافقتكم عن هذا الأسلوب وذلك بوضع علامة (√) أمام الخيار المناسب.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً	الأسلوب الرقابي المقترح تطبيقه لفحص مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية
					يُنشأ أولاً بهيئة السوق المالية السعودية (CMA) سجل لقيّد مكاتب المراجعة والمراجعين الذين يرخص لهم مراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة.
					يشترط في قيد واستمرار القيد في سجل مراجعي الشركات المدرجة التابع لهيئة السوق المالية أن يكون مارس المهنة بعد حصوله على ترخيص مزاولة المهنة وفقاً لنظام المحاسبين القانونيين لمدة لا تقل عن خمس سنوات.
					أن يكون حاصل على شهادة زمالة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمدة لا تقل عن خمس سنوات.
					مراجعة ما لا يقل عن خمس شركات مساهمة.
					ألا يكون قد صدر ضده حكم نتيجة جريمة أو مخالفة أو أي تصرف مخل بالنزاهة والأمانة طوال حياته.
					يقوم مكتب المراجعة بتقديم ما يفيد بوجود الآتي: فريق عمل لا يقل عن خمسة من ذوي الخبرة والاختصاص في مراجعة الشركات المساهمة لمدة لا تقل عن خمس سنوات، وجود نظام مطبق للرقابة على جودة الأداء المهني بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (١)، وجود نظام مطبق يعنى بالتعليم المهني المستمر للتوعية بالتطورات الجديدة بمعايير

				المحاسبة والمراجعة الدولية والالتزام بهما.
				تُنشأ وحدة للرقابة على جودة أعمال مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية تتبع هيئة السوق المالية السعودية ومكونة من ممثلين من جهات حكومية معنية وفاحصين متفرغين من ذوي الاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة.
				يُشكل مجلس إدارة خاص بوحدة الرقابة على جودة أعمال مكاتب المراجعة ومراجعي المؤسسات المالية والشركات المدرجة والمقيدين بسجل المحاسبين القانونيين بهيئة السوق المالية، ويُقترح أن يتم تشكيل مجلس إدارة وحدة الرقابة برئاسة رئيس مجلس هيئة السوق المالية وعضوية كل من: ممثل عن مؤسسة النقد العربي السعودي، الأمين العام المساعد للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ممثل عن ديوان المراقبة العامة، ممثل عن هيئة الرقابة والتحقيق، خمسة أعضاء من المحاسبين القانونيين المتفرغين من غير مزاولة المهنة حالياً وممن لهم سنوات من الخبرة في مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية، ثلاثة من أساتذة المحاسبة والمراجعة السعوديين يتم اختيارهم من ثلاث جامعات سعودية من جامعات المملكة بناءً على ترشيح من وزير التعليم العالي.
				تقوم وحدة الرقابة بالتعاون مع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإعداد كشف دوري بأسماء عدد من المراجعين (الفاحصين) ذوي الخبرة والاختصاص بمهنة المحاسبة والمراجعة وتقوم الوحدة باختيار من تراه مناسب ليكون ضمن قائمة الفاحصين.
				يشترط في المراجعين أو الفاحصين الذين يتم اختيارهم تفرغهم وتعيينهم تعيين دائم لدى هيئة السوق المالية تدعيماً لاستقلالهم ومنعاً لأي شبهة محاباة أو مجاملة، وأن يكون عضواً بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
				إعطاء مهلة زمنية ما بين سنتين إلى ثلاث سنوات كمرحلة انتقالية لتمكين مكاتب المراجعة من التأهل والاستعداد الكافي لاتخاذ الخطوات اللازمة لوضع نظام ملائم لرقابة الجودة بما يتفق مع المعيار الدولي لرقابة الجودة (1).
				أن تبدأ عملية الفحص والرقابة تدريجياً، بمعنى أن تكون كل ثلاث سنوات في بداية الأمر إلى أن تصل بعد ذلك إلى سنة.
				تقوم وحدة الرقابة بإجراء التحقيقات واقتراح الجزاءات والعقوبات التأديبية الملائمة على المكاتب المخالفة، والتي تتدرج كالاتي: توجيه اللوم والإنذار، غرامات مالية، الالتزام ببرامج تدريبية وبرامج تعليم مهني مستمر، الحرمان من مراجعة الشركات المساهمة والمؤسسات المالية لمدة ثلاث سنوات، إيقاف مزاولة المهنة لمدة ثلاث سنوات، الشطب من سجل مراجعي الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، الشطب من مزاولة المهنة على الإطلاق.
				يتم تمويل وحدة الرقابة في بداية الأمر عن طريق تحصيل رسوم سنوية من الشركات المدرجة والمؤسسات المالية، على أن تمتد بعد ذلك إلى المراجعين ومكاتب المراجعة

				المسجلة التي تتولى مراجعة تلك الشركات، وذلك بهدف عدم تحميل مكاتب المراجعة بأعباء مالية في بداية الأمر.
				تقوم وحدة الرقابة بإعداد تقرير مكتوب عن كل عملية فحص قامت بها وتقدمه إلى هيئة السوق المالية.
				ضرورة التأكيد على التزام مكاتب المراجعة المسجلة والتي يصدر بشأنها تحفظات أو ملاحظات أن تقوم بالرد على تلك الملاحظات بشكل تفصيلي.
				نشر تقارير الفحص والردود عليها وذلك حتى تتوافر شروط العلانية والثقة التامة للجمهور في جودة الأداء، وكذلك لضمان الالتزام المستمر لمكاتب المراجعة بالمعايير المهنية وعناصر رقابة الجودة.

ج- يؤدي تطبيق أسلوب رقابي على مكاتب المراجعة التي تقوم بمراجعة المؤسسات المالية والشركات المدرجة الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية السعودية إلى تحسين مستوى جودة الأداء المهني لمكاتب المراجعة ومن ثم زيادة ثقة الجمهور في التقارير المالية بصفة خاصة وفي مهنة المحاسبة والمراجعة بصفة عامة.

موافق تماماً	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق إطلاقاً