

انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية وآثاره على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات: دراسة ميدانية

صالح علي العقلا و حسام عبدالمحسن العنقرى

ماجستير - وأستاذ المحاسبة والمراجعة

قسم المحاسبة - جامعة الملك عبدالعزيز - جدة - المملكة العربية السعودية

(تم للنشر في ١٤٢٩/٣/٩ - وقبل للنشر في ١٤٢٩/٦/١٢ هـ)

المستخلص. يهدف هذا البحث إلى كشف التصورات المستقبلية المتوقعة لمهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية، والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية المؤثرة في المهنة، ومدى قدرة المهتمين بأمر المهنة من هيئات متخصصة ومكاتب مهنية على احتواء ما قد يترتب عن الانضمام من تغييرات وفق ما لديهم من إمكانات وقرارات وبما يناسب التطورات والتغيرات الحاصلة في عجلة الاقتصاد. ولتحقيق هذا الهدف تم تصميم استماراة استبانة تشتمل على عدد من المحددات التي تم توظيفها للتعامل مع كل من فرضياتي البحث، هذه المحددات تم استخلاصها من خلال مراجعة الدراسات السابقة، مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحبيط المهني في المملكة العربية السعودية، بحيث تم الاعتماد على المنهج الإيجابي في إجراء هذا البحث وتحقيق أهدافه. وقد أظهرت النتائج

أن انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية سيؤدي إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة وتكوينات وآليات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، من خلال الدخول تحت مظلة أنظمة وقوانين وتشريعات المنظمة، مما سيحدث تغيرات رئيسية ينبغي البدء في وضع الخطط والأهداف لمعالجتها. وأظهرت النتائج أيضاً أن الانضمام سيحدث آثاراً جوهرية ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، الأمر الذي سيؤدي إلى ضرورة الوقوف أمام تلك التحديات، ومحاولة التماشي معها لا التصدي لها. وقد اختتمت الدراسة ببعض التوصيات، منها ما هو متعلق بتنظيم المهنة كإعادة هيكلة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وأنظمتها المهنية، ومنها ما هو متعلق بممارسة المهنة كضرورة الاهتمام بكل ما يكفل النهوض بمستوى جودة الأداء المهني لممارساتي المهنة في السعودية.

١ - الإطار المنهجي للبحث

١-١ مقدمة ومشكلة البحث

تفاعل البيئة السعودية بشكل عام تفاعلاً ايجابياً ومضررداً مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها. ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعزيزه ينبغي دراسته والتتبؤ بنتائجها قبل حدوثه. ولأن المملكة العربية السعودية قد انضمت فعلاً لمنظمة التجارة العالمية (World Trade Organization, WTO) في ديسمبر من العام ٢٠٠٥م، الأمر الذي أتى بعد سعي الدولة للانضمام من خلال المقابلات التي تمت على أعلى المستويات خلال الفترة الماضية بين المملكة العربية السعودية والولايات المتحدة الأمريكية، وتقبل الأخيرة لانضمام السعودية، لذلك ينبغي دراسة آثار هذا الانضمام في جميع المجالات. وهناك العديد من الدراسات التي تطرقت لآثار هذا الانضمام

في العديد من النواحي الاقتصادية (مثل: الصناعة والزراعة والتجارة بصفة عامة)، إلا أن القليل من الدراسات تطرقت لآثار انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تجارة الخدمات بشكل عام وخدمات المحاسبة والمراجعة بشكل خاص.

ويمثل تحرير تجارة المهن والخدمات أهمية كبرى بين دول العالم، خصوصاً بعد أن تبنت منظمة التجارة العالمية الاتفاق العام بشأن تجارة الخدمات "الجات" (General Agreement on Tariffs and Trade, GATT). وقد قسمت اتفاقية الجات المهن والخدمات إلى (١٢) قطاعاً، كما قسمت هذه القطاعات إلى (١٥٥) فرعاً من فروع الخدمات، شملت خدمات الأعمال التجارية، والتي ضمت الخدمات المهنية بما فيها مهنة المحاسبة والمراجعة. ويعني ذلك أن المنظمة تريد تحرير تجارة الخدمات المحاسبية من خلال إزالة جميع القيود والعوائق التي تحول دون انتقالها بين دول العالم (المطيري والعنقرى، ٢٠٠٢م).

هذا وقد حظيت مهنة المحاسبة والمراجعة باهتمامات الجات، حيث جاءت المادتان السادسة والسابعة من مواد اتفاقية الجات خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة. فالمادة السادسة تطالب بأمور تخص التعليمات، شملت (المطيري والعنقرى، ٢٠٠٢م):

- الاهتمام بتطبيق القوانين المحلية التي تخص قطاع الخدمات والمهن بطريقة معقولة وموضوعية، بحيث لا تشكل عائقاً أمام تجارة الخدمات.
- ألا تشكل إجراءات التأهيل المهني وإجراءات منح الإجازة المهنية عائقاً أمام التجارة في الخدمات.
- أن تكون لجميع الأعضاء إجراءات واضحة للتحقق من كفاءة المهنيين الراغبين في ممارسة مهنتهم في الحدود القانونية.

وجاءت بنود المادة السابعة حول الاعتراف بالمؤهلات والترخيص:

- يحق للدول الأعضاء اختيار طريقة الاعتراف بالمؤهلات الأجنبية باللجوء إلى التشريع الفردي، أو الاتفاق المتبادل مع دول أخرى، أو باستخدام الطرق المتفق عليها عالمياً.
- في حالة استخدام أي من الطرق المذكورة آنفًا لا بد للبلد العضو الثابت أن يعمل على تطبيق هذه الإجراءات بشكل موضوعي وعادل.
- تشجيع الدول الأعضاء على التعاون مع الجهات الحكومية وغير الحكومية على وضع وتطبيق قواعد ومعايير دولية شائعة.

وتعتبر مهنة المحاسبة والمراجعة من أهم الخدمات، لأنها المعنية بالتقدير عن الأوضاع الاقتصادية، وإضافة المصداقية للتعاملات التجارية بما تقدمه من معلومات وتقارير (Arnold, 2005; Cooper *et al.*, 2006). وقد حان الوقت لتضافر الجهد في سبيل تطوير وتحرير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية لمواجهة آثار اتفاقية منظمة التجارة العالمية ومواكبة متطلباتها. حيث يلاحظ إن الجهود المبذولة من الجهات ذات العلاقة بالمهنة في المملكة العربية السعودية لم تكن على المستوى المتوقع، ولم تعط الاهتمام الكافي لوضع هذا التحدي المعاصر ضمن استراتيجياتها، وهو ما يتطلب سرعة البدء في تلمس آثار انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على بيئة مراجعة الحسابات.

ويصاحب الانضمام لمنظمة التجارة العالمية العديد من التغيرات التي تتحدد وفقاً للاتفاقيات المنصوص عليها في قوانين هذه المنظمة، كالنصوص الظاهرة في المادتين السادسة والسبعين السابق التطرق إليهما، أو ما ينتج عن المفاوضات بين الدول الأعضاء والدولة الراغبة في الانضمام، وهنا يجب معرفة نصيب الخدمات عموماً ومهنة مراجعة الحسابات خصوصاً من تلك المفاوضات، نظراً لحساسية المهنة وتأثيرها بشكل مباشر على الاقتصاد

الوطني. لذلك فمن الواجب الاستعداد لهذه الخطوة التي يجب على المعنيين بالمهنة وضع الخطط الازمة قبل حدوث عملية الانضمام لمواجهة التغيرات التي ستحدث سواء على مستوى تنظيم المهنة أو على مستوى ممارستها. وأيضاً لا يخفى جانب مهم وهو الجانب التافسي التي ستواجهه مكاتب مراجعة الحسابات بعد عملية الانضمام سواء منافسة بالأسعار عن طريق المكاتب التابعة للدول الأعضاء التي تتميز بانخفاض تكلفة الكفاءات المهنية، أو منافسة بجودة المخرجات عن طريق المكاتب التابعة للدول الأعضاء التي تتميز بجودة الكفاءات المهنية. هذه أهم النقاط التي يحاول الباحثان تلمسها في هذا البحث ومحاولة المشاركة في وضع الخطط المستقبلية للمكاتب المهنية لمواكبة تبعات عملية الانضمام، ومحاولة الاستفادة من إيجابياتها وتجنب سلبياتها قدر الإمكان. أما المشكلة التي يحاول هذا البحث إيجاد أو تلمس سبيل حلها فهي الفجوة التي سيحدثها انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات، نظراً للتغيرات العديدة التي ستحتها عملية الانضمام. ومن أهم النتائج التي سترتب على انتقال أية دولة إلى منظمة التجارة العالمية هو زوال الموانع والحواجز التي تفصل بين أسواق تلك الدولة والأسواق الدولية، ولا يقتصر الأمر على أسواق السلع بل تشمل سوق الخدمات أيضاً، فاكتساب عضوية هذه المنظمة يفرض على الدولة العضو الالتزام بمبادئ وشروط العضوية (مطر، ١٩٩٨م) تتمثل فيما يلي:

- ١- مبدأ الدولة الأولى بالرعاية: يلزم هذا المبدأ أية دولة عضو في المنظمة قامت بمنح معاملة تفضيلية لدولة أخرى عضو في المنظمة، بأن تعمم هذه المعاملة تلقائياً من دون تمييز على باقي الدول الأخرى الأعضاء إلا في حالات استثنائية، كأن يكون هناك حرب بين بلدين، مما يدعو أحدهما - لأسباب أمنية - إلى الامتناع عن تعميم تلك المعاملة عليه، ومن دون أن يطلب منه تبرير ذلك.

-٢- مبدأ المعاملة بالوطنية: لا يحق للدولة العضو في المنظمة وفقاً لهذا المبدأ أن تميز في إجراءاتها المحلية بين السلع المنتجة محلياً وتلك المستوردة، سواء من حيث الضرائب أو غيرها.

-٣- مبدأ إلغاء القيود الكمية على الواردات من السلع والخدمات: يفرض هذا المبدأ على الدولة العضو إلغاء جميع القيود التي تعرقل حركة الصادرات والواردات، والاستعاضة عنها بفرض الرسوم الجمركية، مع مراعاة السعي بقدر الإمكان نحو خفض تلك الرسوم.

-٤- مبدأ الشفافية: ويقضي بتوفير المعلومات الملائمة للمستثمرين والمصدرين والمستوردين، وبقدر كاف يمكنهم من التنبؤ والخطيط للمستقبل.

-٥- مبدأ التجارة العادلة: يقضي هذا المبدأ بجعل التجارة فيما بين الدول الأعضاء مبنية على أنس عادلة، بحيث تصبح معه الكميات المصدرة أو المستوردة من السلع والخدمات انعكاساً لفاءة الإنتاج ونوعيته، ومن ثم توفير القواعد والإجراءات الخاصة بالحماية لملكية الفكرية.

وعلى الرغم من المزايا الكثيرة التي تتحققها معايير المحاسبة الدولية، فإن ذلك لا ينفي وجود معوقات تقف حائلاً أمام الالتزام الكامل بتطبيق قواعدها، وتحب مراعاة مثل هذه المعوقات من قبل الجهات الرقابية والإشراف على المهنة، وذلك عن طريق تحديد السبل والبدائل الكفيلة بتنالص مجالات التناقض التي قد تنشأ فيما بين قوانين وأنظمة المنظمة من جهة، والقوانين والتشريعات المحلية في الدولة العضو من جهة أخرى، وإلى أدنى حد ممكن. ولعل ذلك ما فطنت إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee, IASC) حين حرصت على أن تنص في دستورها صراحة على "أنه في حال وجود تعارض ما بين قاعدة من القواعد التي تنص عليها معايير المحاسبة الدولية، وقانون أو تشريع سائد في تلك الدولة العضو، تكون الغلبة

دائماً للقانون أو التشريع القطري، ولكن مع حث الجهات المهنية في الدولة العضو على التقليل قدر الإمكان من وجود مثل هذه التناقضات" (مطر، ١٩٩٨م). وبناءً على ما تقدم فإن الأمر يستلزم سرعة العمل بمنهجية سليمة لمواجهة تبعات انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على بيئة مراجعة الحسابات، من خلال العمل على تلمس آثار ذلك الانضمام قبل حدوثها. وهذا ما سوف يساهم هذا البحث في بلورته لتكوين تصور حول كيفية التغلب على جميع المصاعب التي قد تواجه المهنة على صعيد التنظيم أو الممارسة بعد عملية الانضمام، وذلك من خلال توظيف أدوات البحث العلمي لقياس وتفسير تلك العملية وأثارها على كلٍ من تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، بهدف الوصول إلى الحلول الممكنة التي قد تساعدها في التغلب على تلك المصاعب.

٢-١ هدف البحث وأهميته

يهدف هذا البحث في المقام الأول إلى كشف التصورات المستقبلية المتوقعة لمهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية المؤثرة في المهنة، ومدى قدرة المهتمين بأمر المهنة من هيئات متخصصة ومكاتب مهنية من احتواء ما قد يتربّع على الانضمام من تغييرات وفق ما لديهم من إمكانات وقدرات وبما يناسب التطورات والتغيرات الحاصلة في عجلة الاقتصاد.

وقد لا تكمن أهمية البحث في أنه الأول الذي يناقش بشكل موسع آثار انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات، بل في محاولته لتلمس آثار هذا الانضمام الذي حدث فعلاً، وما يصاحبه من تغيرات جوهرية على تنظيم المهنة، واستبيان جوانب

التوافق والتعارض بين الجهات المنظمة للمهنة والممارسة لها نحو هذه التغيرات، في محاولة لإيجاد الآلية المناسبة لمواجهة عملية الانضمام أثناء حدوثها، للاستفادة من إيجابياتها وتجنب سلبياتها.

٣-١ مراجعة الأدبيات ذات العلاقة

هناك العديد من الدراسات ذات العلاقة بموضوع البحث، لذلك قام الباحثان بتقسيم تلك الدراسات إلى مجموعتين رئيسيتين بناءً على الهدف من الدراسة كما يلي:

١-٣-١ مجموعة الدراسات المتعلقة بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات

ومن أهم تلك الدراسات والتي أجريت على البيئة المحلية (المطيري والعنقري، ٢٠٠٢)، ودراسات أخرى أجريت في بيوت أجنبية (Mueller, 1979; Arban and Redebaugh, 1982; Turner, 1983; Chio and Davish, 1983; Brathes, 1989; Wessles, 1990; Chio and Davish, 1991; Nobes, 1993; Redebaugh and Gray, 1997; Lin, 1998; Ascher, 1999; Lawrence, 2000; Sidhartha, 2004; Arnold, 2005) ودراسات ناقشت بعض المواضيع ذات العلاقة على البيئة العربية (توفيق، ١٩٨٧؛ قادوس وتوفيق، ١٩٩١؛ مجلة الدراسات المالية والمصرفية، ١٩٩٦؛ مطر، ١٩٩٨؛ السيد، ١٩٩٨؛ نور والجلاوي، ٢٠٠٤؛ سويلم وتوفيق، ٢٠٠٥). هذا بالإضافة إلى العديد من الندوات والمؤتمرات وأوراق العمل التي ناقشت هذا الموضوع مثل مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق اتفاقية الجات والذي عقد في مصر في يوليو ١٩٩٨؛ وندوة اتجاهات تحديث التأهيل المحاسبي وتلبية متطلبات ممارسة المهنة في ظل نظام اتفاقية الجات الذي عقد في البحرين في نوفمبر ١٩٩٨؛ ومؤتمر مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني في ظل منظمة التجارة العالمية الذي عقد في الإمارات العربية المتحدة في أغسطس ٢٠٠٣.

٢-٣-١ مجموعة الدراسات المتعلقة بممارسة مهنة مراجعة الحسابات

وقد تم تقسيمها على أساس أن بعض تلك الدراسات ناقشت تأثير حجم وسمعة مكاتب مراجعة الحسابات وطبيعة العلاقات التافسية بينها على جودة الأداء المهني مثل (Goldman and Barlev, 1974; DeAngelo, 1980; DeAngelo, 1981; Knapp, 1985; Francis and Wilson, 1988; Carcello, 1990; Menon and Willamas, 1991; Davidson *et al.*, 1993; Anderson and Zeghal, (1994; Stephen, 1996; Backer *et al.*, 1998; Defond, 2000, Barett *et al.*, 2005 ودراسات ناقشت تأثير حجم وسمعة مكاتب مراجعة الحسابات وطبيعة العلاقات التافسية بينها على استقلال المراجع مثل: (Klliot, 1980; Shockley, 1981; Knapp, 1985; Francis, 2004) (يماني، ١٩٩١م؛ هويدى، ١٩٩٢م) ودراسات ناقشت سياسة توطين الوظائف المحاسبية في مكاتب مراجعة الحسابات (العنقرى، ٤٢٤هـ؛ المملكة العربية السعودية ومنظمة التجارة العالمية، مجموعة سامبا المالية، فبراير ٢٠٠٦م؛ قاسم، ٢٠٠٤م).

وقد توصلت بعض الدراسات إلى دخول منظمة التجارة العالمية كلاعب أساسي في عملية التنظيم والتشريع، ومن أن تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في الدول المختلفة لا بد أن تتوافق فيه الركائز الأساسية للمهن الموجودة في الدول المتقدمة والعمل على توفير الشفافية بالقدر الكافي، وأن المستوى المنشود من الشفافية للقوانين والأنظمة واللوائح الوطنية ذات الصلة بممارسة المهنة يتطلب إجراء بعض التعديلات في تلك الأنظمة والقوانين تماشياً مع متطلبات منظمة التجارة العالمية، سواء كانت تلك التعديلات على مستوى الشروط الخاصة بممارسة المهنة داخل الدولة (مثل شرط المواطن، والاعتراف بالمؤهلات الالزامية لمارسة المهنة في الدول المختلفة)، أو على مستوى إلزامية تطبيق المعايير الدولية من عدمها. هذا بالإضافة إلى التطرق لتجارب بعض الدول وملاحظة مدى التباين في تلك التجارب، الأمر الذي يؤكد تبعية تأثير الانضمام

لكل دولة على حدة تبعاً لظروفها الاقتصادية والسياسية والديموغرافية.

كما أن نتائج الدراسات التي ناقشت العوامل المختلفة المؤثرة على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات تشير إلى وجود تأثير لحجم وسمعة مكاتب مراجعة الحسابات وطبيعة العلاقات التنافسية بينها على جودة الأداء المهني للمرابع من ناحية، واستقلاله من ناحية أخرى، سواء كان ذلك التأثير سلبياً أم إيجابياً، وفقاً للعديد من العوامل التي تم تبنيها في تلك الدراسات والتي تتغير تبعاً للتغيير في البيئات المختلفة من دولة لأخرى، ومن مجتمع لأخر.

من هنا، ينتظر أن يؤدي انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة وتكوينات وآلية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، وإلى إحداث آثار جوهرية ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارستها. وهذا ما سيتضح من خلال الدراسة الميدانية التي يقدمها هذا البحث والتي سيتم من خلالها توظيف أداة من أدوات البحث العلمي لكشف وقياس تأثير انضمام المملكة العربية السعودية على تنظيم ومارسة مهنة مراجعة الحسابات، باستخدام مجموعة من المحددات التي تم التوصل إليها من خلال مسح للدراسات السابقة، هذا مع مراعاة ندرة الدراسات التي تطرقـت إلى تأثير الدخول تحت مظلة منظمة التجارة العالمية على تنظيم ومارسة مهنة مراجعة الحسابات سواء على مستوى الدول النامية، أو على المستوى المحلي.

٤- منهجية البحث

تهدف هذه الدراسة إلى كشف التصورات المستقبلية المتوقعة لمهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية، والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية المؤثرة في المهنة، ومدى قدرة المهتمين بأمر المهنة من هيئات متخصصة ومكاتب مهنية على احتواء ما قد يتربّ على الانضمام من تغييرات وفق ما لديهم من إمكانات

وقدرات وبما يناسب التطورات والتغيرات الحاصلة في عجلة الاقتصاد. ومن خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة بموضوع البحث - والتي تم استعراضها في القسم السابق - يتضح أن تلك الظاهرة يجب أن تعتمد على أساس موضوعي مستند إلى دراسة متعمقة للبيئة التي تمارس فيها المهنة، إضافة إلى استخلاص بعض المحددات التي سيتم الاعتماد عليها في هذا البحث والتي تم التوصل إليها من خلال مراجعة الأدبيات ذات العلاقة مما ساعد على تكوين إطار واضح ومحدد يمكن من خلاله تفهم الظاهرة محل البحث.

واستناداً إلى ذلك، تم توظيف المنهجية الإيجابية التي قسمتها دراسة (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م) إلى مرحلتين أساسيتين، هما:

١- التفسير: حيث يهدف إلى تفسير الظواهر الاجتماعية والاقتصادية بالاعتماد على التدليل المنطقي وتناول مختلف الأسباب التي تؤدي إلى حدوثها. وقد يقف النموذج الإيجابي عند هذا الحد، أي تفسير الظاهرة فقط أو يمتد للتبيؤ بسلوكها في المستقبل.

٢- التبيؤ: حيث يهدف إلى الكشف عن الطريقة التي ستسلكها متغيرات معينة في المستقبل والتبيؤ بسلوك هذه المتغيرات في ظل الحالات المختلفة مثل حالة عدم التأكيد التام وعدم التأكيد المخاطرة وذلك من خلال فترة زمنية مقبلة.

واستناداً إلى مضمون ومقتضيات المنهجية البحثية المستخدمة تم صياغة الفرضيتين التاليتين كأساس للدراسة الميدانية التي سيتم إجراؤها على محيط مهنة المراجعة بالمملكة العربية السعودية، وذلك تمهيداً لاختبارهما وتحليلهما إحصائياً:

١- سيؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهريّة على طبيعة وتكوينات وآليات تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

٢- سيؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهريّة

ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. ومن الجدير بالذكر أن النظرية الإيجابية لا تعتمد على دعم تبني أي تغيير في الواقع العملي، وذلك لاستقلالية شخصية الباحث عن الظاهرة محل البحث، فضلاً عن محدودية أدوات جمع البيانات التي تتيحها طبيعة مثل هذه النظرية في تكوين تصور متعمق عن الظاهرة كأساس للمطالبة بإحداث أي تغيير (المطيري ومتولي، ٢٠٠٢م).

وفيما يتعلق بأساليب التحليل، سيتم استخدام مجموعة من الأساليب الإحصائية المناسبة لطبيعة البيانات ونوع العينة وأهداف الدراسة، وذلك بعد إدخال ومعالجة البيانات في البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences, SPSS)، والذي يعد من أكثر البرامج الإحصائية استخداماً في كافة مجالات البحث العلمية والاجتماعية والاقتصادية والتربوية، لما يتميز به من السهولة والشمولية (الضحيان، ١٤٢٢هـ؛ الضحيان وحسن، ١٤٢٣هـ). ومن تلك الاختبارات التي سيتم استخدامها ما يلي:

١- تحليل النسب والمتosteات الحسابية لاستجابات أفراد العينة محل البحث باستخدام مقاييس ليكرت ذي النقاط الخمس، بحيث تتراوح أوزان الإجابات من موافق بشدة (٥) إلى موافق (٤) إلى غير متأكد (٣) إلى غير موافق (٢) إلى غير موافق بشدة (١)، وذلك بهدف معرفة إلى أي فئة تنتمي إجابات العينة.

٢- اختبار (ANOVA)، وهو اختبار معلمي لتحليل التباين، يستخدم لتحديد ما إذا كانت هناك فروق معنوية في النسب والمتosteات الحسابية لاستجابات أفراد العينة وهل تعد ذات دلالات إحصائية، أي إنها فروق حقيقة أو أنها فروق تعود إلى أخطاء الصدفة.

٣- اختبار "ت" لعينة واحدة من طرف واحد، وهو أحد الاختبارات

المعلمية التي تستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره، ومتوسط افتراضي له دلالة معينة في البحث لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين.

٤ - عرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية

لتحقيق أهداف البحث، تم تحديد مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية، باعتبارهم الطرف الأساسي المعنى بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على مهنة مراجعة الحسابات. وقد تم إجراء حصر شامل لجميع المكاتب العاملة في السعودية، من واقع بيان مكاتب المراجعة المرخص لها بمزاولة المهنة. والذي احتوى على تفاصيل بأسماء المكاتب المرخص لها بالعمل في السعودية والمدن التي يعملون بها وأرقام هواتفهم وفاكساتهم. وقد بلغ إجمالي تلك المكاتب (١١٦) مكتباً، (٤٣) مكتباً في مدينة جدة و(٥٥) مكتباً في مدينة الرياض، وبافي المكاتب تتوزع بين مدن السعودية المختلفة. وتم الحصول على عناوين (٦٩) مكتباً فقط، بحيث لم يستطع الباحثان التواصل مع بقية المكاتب لعدد من الأسباب (أرقام هواتف وفاكسات خاطئة أو عدم مزاولة المهنة في الوقت الحالي). وتم مبدئياً القيام بزيارة تلك المكاتب والاجتماع بأحد المالك لشرح العبارات للمالك والتأكد بنفس الوقت أن يقوم هو بتبئتها. وقد اجتمع الباحثان بـ(١٨) مالكاً مفرقين بين مدینتي جدة والرياض واعتذر بقية المالك عن المقابلة. وتم تسليم المعتذرين عن المقابلة الاستمارات بشكل يدوي وبعض المكاتب عن طريق الفاكس. وكانت المحصلة النهائية استلام (٣٩) استماراة أي ما نسبته (٥٦,٥٢٪) من إجمالي الاستمارات الموزعة على المكاتب المهنية، وتعد هذه النسبة نسبة صالحة للتحليل بحيث تم استخدام بياناتها كأساس لتحليل آراء المشاركون بالاستبيان (أبو راضي، ٢٠٠١م).

وقد قام الباحثان بتقسيم الاستبانة إلى ثلاثة أقسام، احتوى الجزء الأول منها على مجموعة من الأسئلة العامة عن مكتب المراجعة منها (الشكل النظامي للمكتب، وعدد وجنسيات ملوك ومنسوبي المكتب من المهنيين، ومتوسط الخبرة لملوك ومنسوبي المكتب من المهنيين)، إضافة إلى سؤالين يتعلكان بمدى إمام المشارك بالاستبانة من خلال النقطتين التي تعتمد عليهما الفرضيات. وتضمن الجزء الثاني (٢٦) عنصراً تتعلق بالتغييرات التي من الممكن أن تصاحب عملية الانضمام على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. وأخيراً تضمن القسم الثالث (٢٨) عنصراً تتعلق بالتغييرات التي من الممكن أن تصاحب عملية الانضمام على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.

١-٢ توصيف وتحليل بيانات عينة الدراسة

سيتم تقسيم هذا القسم الفرعى إلى قسمين هما: الأول خاص بتحليل البيانات العامة للمشاركين والثاني خاص بتحليل إجابات المشاركين في الاستبيان بالنسبة لمحاور الدراسة.

١-١-٢ توصيف وتحليل البيانات العامة للمشاركين

من حيث الشكل النظامي لمكاتب المراجعة تبين أن ما نسبته (٥٦,٤١٪) هي مؤسسات مهنية، وأما الشركات المهنية فكانت نسبتها (٤٣,٥٩٪)، وقد لاحظ الباحثان عند تفريغ إجابات الاستبانة أن هناك تفاوتاً ملحوظاً في أعداد منسوبي المكاتب نتيجة لعدم دقة المشاركين في تقدير أحجام مكاتبهم. لذا رأى الباحثان أن يتم الاعتماد في تحليل إجابات الاستبانة على أساس تقسيم المكاتب حسب عدد منسوبيها استناداً إلى إحدى الدراسات (كمال وفراج، ١٩٩٦م) بحيث قسمت هذه الدراسة المكاتب إلى ثلاث مجموعات، المجموعة الأولى هي المكاتب الصغيرة وهي المكاتب التي يكون عدد منسوبيها (١٧) موظفاً فأقل، والمجموعة الثانية هي المكاتب المتوسطة وهي التي يتراوح عدد منسوبيها من

(٣٤-١٨) موظف، ثم المجموعة الثالثة وهي المكاتب الكبيرة والتي يكون عدد منسوبتها (٣٥) فأكثر موظف. الجدول التالي يوضح تقسيم المكاتب المشاركة بالاستبيان حسب عدد منسوبتها إلى ثلاثة مجموعات.

جدول (١). توزيع المشاركين في الاستبيان حسب عدد منسوببي مكتب المراجعة.

المجموعة	عدد المنسوبين	حجم المكتب	عدد المكاتب	النسبة
الأولى	١٧ فأقل	صغير	١٣	% ٣٣,٣٣
الثانية	٣٤-١٨ من	متوسط	١٦	% ٤١,٠٢
الثالثة	٣٥ فأكثر	كبير	١٠	% ٢٥,٦٤
المجموع			٣٩	% ١٠٠

يوضح الجدول رقم (١) أن النسبة الأكبر كانت للمكاتب من المجموعة الثانية أي الحجم المتوسط بنسبة (٤١,٠٢٪)، ثم تليها المكاتب ذات الحجم الصغير بنسبة (٣٣,٣٣٪)، ثم تليها المكاتب ذات الحجم الكبير بنسبة (٢٥,٦٤٪). وقد لاحظ الباحثان أثناء تفريغ بيانات إجابات الاستبانة أن هناك بعض مكاتب المراجعة بالرغم من أن عدد منسوبتها قد يصل إلى (٤٠) إلا إن الإجابة بشأن حجم المكتب جاءت بتصنيف المكتب في الفئة (محلي متوسط)، وعلى العكس أيضاً بعض مكاتب المراجعة والتي تراوح عدد منسوبتها من (١٣-٢٨) جاء تصنيف المكتب بحسب آراء أفراد العينة في فئة مكاتب (محلي كبير). وهذا ما يؤكد رأي الباحثين في تقسيم إجابات الاستبيان حسب عدد منسوببي المكاتب إلى ثلاثة مجموعات (كبير، ومتوسط، وصغير).

أما من ناحية توزيع المشاركين في الاستبانة حسب جنسياتهم، فقد اتضح أن إجمالي عدد المالك والمنسوبين في المكاتب التي تم إجراء الدراسة عليها والبالغ عددها (٣٩) كان إجمالي عدد المنسوبين والملاك (٩٧٧) فرداً، وكانت نسبة المالك السعوديين (٩٧,٢٦٪)، ونسبة المالك الأجانب كانت (٢,٧٤٪). كما تبين أن عدد المنسوبين بلغ (٩٠٤) أفراد، وكانت نسبة المنسوبين من السعوديين في

مكاتب المراجعة عينة الدراسة (١١,٢٪)، وهي نسبة منخفضة بصورة ملحوظة في حين كان عدد المنسوبين من غير السعوديين (٨٠٣) وبنسبة (٨٨,٨٪).

كما لوحظ ارتفاع عدد الملاك لمكاتب المجموعة الثالثة (ذات الحجم الكبير)، ويلاحظ أيضاً ارتفاع نسبة السعوديين العاملين بهذه المكاتب، فيما تقل هذه النسبة في المكاتب ذات الحجم المتوسط، أيضاً تقل بنسبة كبيرة في مكاتب الحجم الصغير.

فيما يتعلق بالمؤهل الأكاديمي، فقد بلغت نسبة درجة البكالوريوس (٨٥,٣٦٪) وهي أعلى نسبة، بينما كانت نسبة المؤهلات الأكاديمية الأخرى جميعها منخفضة بالنسبة لمؤهل البكالوريوس، حيث بلغت نسبة الحاصلين على دبلوم (٦,٨٥٪)، يليها الحاصلين على الماجستير بنسبة (٤,٤٪)، يليها الحاصلين على مؤهلات أخرى بنسبة (٢,٣٥٪)، وكانت أقل نسبة هي للحاصلين على درجة الدكتوراه وكانت نسبتهم (١,٠٢٪) من مجموع أفراد العينة المشاركون في الاستبيان.

وفيما يتعلق بالتأهيل المهني، فقد كانت النسبة الأكبر لمن لم يحصلوا على تأهيل مهني وكانت نسبتهم (٦٨,٦٧٪)، حيث كانت أغلب هذه النسبة في المكاتب الصغيرة ومتوسطة الحجم، تليها نسبة الحاصلين على الزمالة السعودية بنسبة قدرها (١٦,٦٨٪)، ثم الحاصلين على زمالة أخرى بنسبة (١٠,٣٣٪) مثل زمالة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، والزمالة المصرية، والزمالة الهندية، وغيرها. والتي تتركز في منسوبي هذه المكاتب من المقيمين الأجانب من جنسيات مختلفة، وكانت أقل نسبة للحاصلين على الزمالة الأمريكية والبريطانية كانت على التوالي (٢,٥٥٪) و(١,٦٣٪).

وبالنسبة لمتوسط سنوات الخبرة، فقد كانت النسبة الأكبر لمن كانت خبرتهم أكثر من (١٠) سنوات بنسبة (٥٦,٧٪) من الأفراد المشاركون في

الاستبيان، تليها نسبة الدين تتراوح سنوات خبرتهم من (٥) إلى (١٠) سنوات الذين بلغت نسبتهم (٣١,٠١٪)، وكانت أقل نسبة لمن كانت خبرتهم أقل من (٥) سنوات وبلغت نسبتهم (١٢,٢٨٪).

وأوضح أن الحاصلين على الدكتوراه هي النسبة الأعلى في فئة المالك من فئة المنسوبين، حيث بلغت نسبة الحاصلين على الدكتوراه في المالك (٩,٥٨٪)، بينما كانت في فئة المنسوبين (١,٠٢٪)، كذلك الحاصلين على الماجستير كانت نسبتهم في فئة المالك (٣١,٥٪)، بينما كانت نسبتهم في فئة المنسوبين (٤,٤٪)، وهو ما يعني أن غالبية المالك هم من الحاصلين على درجة الدكتوراه والماجستير. كما يلاحظ أيضًا أن نسبة الحاصلين على البكالوريوس من المالك كانت النسبة الأكبر في المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (٧٢,٧٢٪)، تليها في المكاتب الصغيرة بنسبة (٦٤,٧٪)، تليها في المكاتب الكبيرة بنسبة (٤٧,٠٥٪). وفي فئة المنسوبين تساوت تقريبًا في مجموعات المكاتب وجاءت على التوالي في المكاتب صغيرة الحجم بنسبة (٨٨,٤٨٪)، وفي المكاتب متوسطة الحجم (٨٧,٦٩٪)، وفي المكاتب كبيرة الحجم (٨٧,٥٪). أما بالنسبة للحاصلين على الدبلوم فقد كانت أعلى نسبة في المكاتب صغيرة الحجم بنسبة (١٠,٠٧٪)، ثم في المكاتب كبيرة الحجم بنسبة (٨,٨٧٪)، وفي الأخير المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (٤,٩٧٪).

وفيه يتعلق بالتأهيل المهني لملاك ومنسوبي المكاتب فقد كانت أعلى نسبة للحاصلين على الزمالة السعودية في المكاتب صغيرة الحجم بنسبة (٦٤,٧٪)، في حين تساوت في المكاتب متوسطة الحجم وكبيرة الحجم بنسبة متساوية وقدرها (٥٠٪)، أما نسبة الحاصلين على الزمالة الأمريكية فكانت النسبة الأعلى في المكاتب كبيرة الحجم وبلغت (٢٠,٥٨٪)، وفي المكاتب صغيرة الحجم كانت (٥,٨٨٪)، أما بالنسبة للزمالة البريطانية فلم تسجل أي حالة في المشاركين في

الدراسة، فيما جاءت نسبة الحاصلين على زمالة أخرى في المكاتب الكبيرة فقط وكانت نسبتها (٥,٨٨%). أما بالنسبة لمنسوبي المكاتب فكانت نسبة الحاصلين على الزمالة السعودية في المكاتب الصغيرة (١٥,٨٢%)، فيما كانت في المكاتب متوسطة الحجم (١٥,٤٤%)، والمكاتب كبيرة الحجم (١١,٢٢%)، ومن الملاحظ هنا أن نسبة الذين ليس لديهم زمالة كانت كبيرة بين منسوبي المكاتب، وجاءت أعلى النسب في المكاتب صغيرة الحجم وبنسبة (٧٧,٦٩%)، تليها المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (٧١,٧٢%)، ثم المكاتب كبيرة الحجم بنسبة (٦٩,٤٥%)، وهي نسبة كبيرة إلى حد ما، ويرى الباحثان أن ذلك ربما يكون عائداً إلى أن أغلب هؤلاء المنسوبين هم من فئة الشباب أو حديثي التخرج والذين ربما لم تتح لهم فرصة الحصول على التأهيل المهني.

أما ما يتعلق بمتوسط سنوات الخبرة لمالك ومنسوبي مكاتب المراجعة، وبالنسبة للملك فقد جاءت أعلى نسبة في فئة من لديهم خبرات عملية (١٠) سنوات فأكثر، وجاءت النسبة متقاربة حيث كانت أعلى نسبة للمكاتب كبيرة الحجم بنسبة (٩٧,٠٥%)، تليها المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (٨٦,٣٦%)، تليها نسبة (٨٢,٣٦%) للمكاتب صغيرة الحجم. أما من كانت خبراتهم العملية من (٥) إلى (١٠) سنوات فقد كانت أعلى نسبة هي في المكاتب الصغيرة وبلغت (١٧,٦٤%)، تليها نسبة (١٣,٦٤%) للمكاتب متوسطة الحجم، فيما كانت المكاتب كبيرة الحجم نسبتهم (٢,٩٤%). أما من كانت خبراتهم أقل من (٥) سنوات فلم تسجل أي حالة بين المشاركين في الاستبيان. وفيما يتعلق بالمنسوبين لمن كان لديهم خبرات عملية (١٠) سنوات فأكثر فقد جاءت أعلى نسبة للمكاتب متوسطة الحجم بنسبة قدرها (٦١,٧٨%)، تليها المكاتب صغيرة الحجم بنسبة قدرها (٥٣,٢٣%)، ثم المكاتب كبيرة الحجم بنسبة قدرها (٤٦,٤٧%). أما الذين كانت خبراتهم من (٥) إلى (١٠) سنوات فكانت أعلى نسبة في المكاتب صغيرة الحجم بنسبة قدرها (٣٨,١٢%)، تليها المكاتب كبيرة الحجم بنسبة (٣٥,٧٧%)، ثم

المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (٢٧,٧٤٪). أما فئة من كانت خبراتهم أقل من (٥) سنوات، فقد كانت أعلى نسبة في المكاتب كبيرة الحجم بنسبة (١٧,٧٥٪)، تليها المكاتب متوسطة الحجم بنسبة (١٠,٤٧٪)، ثم المكاتب صغيرة الحجم بنسبة (٨,٦٣٪).

ولكي يتمكن الباحثان من تحديد مستوى المعرفة لدى المشاركين في الدراسة مما يؤكد مدى جدية ومصداقية إجاباتهم، تم صياغة سؤالين يتعلقان بفرضيتي البحث وطلب منهم الإجابة عليهما. وبناء على ذلك تم قياس مستوى معرفة المشاركين بمدى إمامهم بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، واتضح أن غالبية المشاركين في الاستبيان (بغض النظر عن حجم مكاتبهم) لديهم إمام جيد أو إمام تام بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، حيث بلغ المتوسط في المكاتب صغيرة الحجم (٣,٦٩٪)، ولدى المكاتب متوسطة الحجم (٤,٠٦٪)، ولدى المكاتب كبيرة الحجم (٤,٠٠٪).

أما من ناحية مدى إمامهم بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية فقد اتضح أن غالبية المشاركين في الدراسة لديهم إمام جيد أو إمام تام بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية، حيث بلغ المتوسط في المكاتب صغيرة الحجم (٣,٥٣٪)، ولدى المكاتب متوسطة الحجم (٣,٩٣٪)، ولدى المكاتب كبيرة الحجم (٤,١٪).

٢-١-٢ تحليل إجابات المشاركين بالاستبيان

قام الباحثان بتصميم مجموعتين من العبارات المتعلقة بفرضيتي الدراسة واشتملت مجموعة العبارات الأولى على (٢٦) عbara تتعلق بتأثير الانضمام

على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات. ومجموعة العبارات الثانية اشتملت على (٢٨) عبارة تتعلق بتأثير الانضمام على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات. وقد قام الباحثان بتحليل الإجابات من خلال احتساب المتوسط الحسابي للدرجات التي حصلت عليها كل عبارة باستخدام مقياس ليكرت، وكذلك احتساب النسب المئوية للاستجابات لكل عبارة.

١-٢-١ تأثير انضمام السعودية إلى منظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات

طلب من المشاركين في الدراسة تحديد رأيهم في (٢٦) عبارة تتعلق بالتأثيرات المتوقعة على مهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية. ولقد تم تحليل إجابات المشاركين في الدراسة على أساس تقسيمهم إلى ثلاث مجموعات (مكاتب صغيرة الحجم، ومتوسطة الحجم، وكبيرة الحجم).

من خلال إجابات المشاركين في الدراسة حول انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات والتي يلخصها الجدول رقم (٢) يتضح ما يلي:

أولاًً: اتفقت آراء المشاركين في الدراسة بالمجموعات الثلاثة (مكاتب صغيرة ومتوسطة وكبيرة) حول تسعه تأثيرات يمكن أن يحدثها انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، والتي حصلت على متوسط أعلى من (٣,٥) من مقياس ليكرت ذي الخمس أوزان وهي كالتالي:

- عبارة رقم (٢) "المتابعة المستمرة من قبل الجهة المنظمة للمهنة للتطورات المهنية على المستوى الدولي والمشاركة فيها"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٢٣، ٤,١٢، ٤,٣).

جدول (٢). متوسط إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لمجموعات المكاتب الثلاثة.

- عبارة رقم (٣) "الحياد وعدم التفرقة والأخذ مبدأ المعاملة بالوطنية بعض النظر عن الجنسيات"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٢٣، ٣,٧٥، و ٤,٠٠).
- عبارة رقم (٤) "الارتباط مع لجان وهيئات مهنية دولية"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٢٣ ، ٣,٧٥ ، ٣,٩).
- عبارة رقم (٥) "التنسيق والتواصل مع الجهات المنظمة للمهنة التابعة للدول الأعضاء"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,١٥ ، ٣,٩٣ ، ٤,١).
- عبارة رقم (٧) "تطبيق معايير المراجعة الدولية"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٠٠ ، ٣,٩٣ ، ٣,٧).
- عبارة رقم (٨) "استحداث نظام للاعتراف المتبادل بالمؤهلات مع الدول الأعضاء"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٣,٨٤ ، ٤,٤٣ ، ٣,٩).
- عبارة رقم (٩) "تغيير متطلبات التعليم والتدريب المستمر"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٢ ، ٣,٨٧ ، ٣,٦٩).
- عبارة رقم (١١) استحداث نظام جديد للعقوبات والجزاءات، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٣,٨ ، ٣,٨١ ، ٣,٦٩).
- عبارة رقم (١٥) "التغير في طبيعة وشكل تنظيم المهنة"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٣,٨ ، ٣,٦٨ ، ٣,٥٣).

ثانيًا: اختلفت آراء المشاركين بالاستبيان بالمجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة في (٧) تأثيرات يمكن أن يحدثها انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، حيث كان متوسط الإجابة مرتفعًا في مجموعة المكاتب الصغيرة أكثر من (٣,٥) على مقياس ليكرت بينما انخفض المتوسط في المكاتب المتوسطة والكبيرة، وجاءت كالتالي:

- عبارة رقم (١) "استحداث أنظمة لمكافحة الإغراق بالنسبة لأنشطة الخدمية والتي قد تتعرض لها مهنة مراجعة الحسابات"، وكان متوسط الإجابة

في مجموعة المكاتب الصغيرة (٤,٣) بينما في المكاتب المتوسطة (٣,٠٦) وفي المكاتب الكبيرة (٣,٩).

- عبارة رقم (٦) "زيادة درجة الشفافية والوضوح لآليات عمل الجهة المنظمة للمهنة داخلياً"، وكان متوسط الإجابة في مجموعة المكاتب الصغيرة (٤,٠٧)، بينما كان المتوسط في مجموعة المكاتب متوسطة الحجم (٣,٤٣)، وكان مرتفعاً في المكاتب كبيرة الحجم (٤,٦).

- عبارة رقم (١٠) "استمرار القيد المفروض على المحاسبين القانونيين الأجانب في الإقامة في السعودية لمدة (٩) أشهر في السنة"، وكان متوسط الإجابة في المكاتب صغيرة الحجم (٣,٦٩) بينما كان منخفضاً في المكاتب متوسطة الحجم بنسبة قدرها (٣,٢٥) وفي المكاتب كبيرة الحجم (٤,٤).

- عبارة رقم (١٢) "استحداث أنظمة داخلية لمكافحة الجاسوسية الاقتصادية"، وحصلت هذه العبارة على متوسط (٣,٦٩) في المكاتب صغيرة الحجم، بينما كانت نسبتها في المكاتب المتوسطة (٣,١٨)، وكانت النسبة مرتفعة في المكاتب كبيرة الحجم بحيث بلغت (٤,٢).

- عبارة رقم (١٣) "تغيير قواعد السلوك المهني المطبقة حالياً"، وحصلت هذه العبارة على متوسط (٣,٥٣) في المكاتب صغيرة الحجم، بينما كانت نسبتها في المكاتب المتوسطة (٣,١٢)، وفي المكاتب كبيرة الحجم بلغت (٢,٩).

- عبارة رقم (١٤) "التغيير في وظائف وآليات التنظيم"، وكانت نسبتها في المكاتب صغيرة الحجم (٣,٥٣)، وانخفضت في المكاتب متوسطة الحجم بنسبة قدرها (٣,٣٧)، بينما كانت مرتفعة في المكاتب كبيرة الحجم بنسبة قدرها (٤,٠٠).

- عبارة رقم (١٦) "إعادة هيكلة الجهة المنظمة للمهنة"، وحصلت هذه العبارة على نسبة قدرها (٣,٥٣) في المكاتب صغيرة الحجم، بينما كانت النسبة في المكاتب متوسطة الحجم (٣,٠٦)، وفي المكاتب كبيرة الحجم (٣,٩).

ثالثاً: العبارات من رقم (٢١ إلى ٢٧) حصلت على متوسط أقل من (٣,٥) على مقاييس ليكرت في المكاتب الصغيرة الحجم وكانت على التوالي (٣,٤٦ ، ٣,٤٦ ، ٣,٣ ، ٣,٢٣ ، ٣,٠٧)، بينما حصلت على نسب أعلى من (٣,٥) في المكاتب المتوسطة وكانت على التوالي (٣,٥٦ ، ٣,٦٢ ، ٣,٨١)، والكبيرة الحجم وكانت على التوالي (٤,٠٠ ، ٤,٢ ، ٣,٨ ، ٤,١٨ ، ٣,٩) . (٣,٧)

رابعاً: العبارات من (٢٢ إلى ٢٦) حصلت جميعها على متوسط أقل من (٣,٥) على مقاييس ليكرت في جميع المكاتب الصغيرة والمتوسطة والكبيرة الحجم.

٢-١-٢ تأثير انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات

يوضح الجدول رقم (٣) تحليلًا لآراء المشاركين في الدراسة حول عدد (٢٨) تأثيرًا متوقعًا لانضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة، وهي على النحو التالي:

أولاًً: اتفقت غالبية آراء المشاركين في الاستبيان في مجموعات مكاتب المراجعة الثلاثة على عدد (١٢) تأثيرًا يتوقع أن تتأثر بها ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة نتيجة لانضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية، وقد حصلت هذه الإجابات على متوسط أعلى من (٣,٥) بمقاييس ليكرت، وهي على النحو التالي:

- عبارة رقم (١) "زيادة عدد المالك في الشركات المهنية الكبرى"، حيث أيد ذلك مجموعات المكاتب الثلاثة وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٣ ، ٣,٨١).

- عبارة رقم (٢) "اندماج المكاتب المحلية الصغيرة"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,٢ ، ٤,٠٦ ، ٤,١٥) .

جدول (٣). متوسط إجابات المشاركين في الدراسة حول تأثير انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية لمجموعات المكاتب الثلاثة.

- عبارة رقم (٣) "زيادة الطلب على خدمات المراجعة مع زيادة عدد الشركات التجارية العاملة في السعودية بعد الانضمام"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,٠٧ ، ٣,٨٧ ، ٤,٠٠).
- عبارة رقم (٤) "دخول مكاتب أجنبية كبيرة لسوق المهنة السعودي"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,٠٠ ، ٣,٦٨ ، ٤,٠٠). (٣,٨).
- عبارة رقم (٨) "إمام ملاك المكتب بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,١ ، ٣,٥٦ ، ٣,٨٤).
- عبارة رقم (٩) "الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية"، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٤,٠٠ ، ٣,٦٢ ، ٣,٧٦).
- عبارة رقم (١٠) "زيادة متطلبات الاستثمار الأجنبي في الشركات المساهمة السعودية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,٣ ، ٣,٨٧ ، ٣,٧٦).
- عبارة رقم (١٢) "إمام ملاك المكتب بمعايير المحاسبة والمراجعة المحلية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,١ ، ٣,٧٥ ، ٣,٦٩).
- عبارة رقم (١٣) "إمام منسوب المكتب من المهنيين بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٤,٢ ، ٣,٨١ ، ٣,٦١).
- عبارة رقم (١٤) "زيادة عدد العملاء من خلال الانفتاح على الأسواق العالمية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٣,٩ ، ٣,٩٣ ، ٣,٦١).

• عبارة رقم (١٥) "التبابين في الكفاءات والمؤهلات العلمية بين المراجع المحلي ونظيره الأجنبي"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٣,٥٣، ٣,٥٦، ٣,٧).

• عبارة رقم (١٦) "إمام منسوب المكتب من المهنيين بمعايير المحاسبة والمراجعة المحلية"، وكان متوسط الإجابات لمجموعات المكاتب الثلاثة على التوالي (٣,٥٣، ٣,٧٥، ٣,٦).

ثانيًا: اختلفت آراء المشاركين بالاستبيان بالمجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة في (٤) تأثيرات يمكن أن تنتج عن انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية وتؤثر في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وقد تميزت هذه العناصر الأربع بأن كان متوسط الإجابة مرتفعًا في مجموعة المكاتب الصغيرة أكثر من (٣,٥) على مقياس ليكرت، بينما انخفض المتوسط في المكاتب المتوسطة والكبيرة، وهي كالتالي:

• عبارة رقم (٥) "افتقار الخبرة في البيئة الداخلية بالنسبة للمراجعين الأجانب"، وكان متوسط الإجابات لمجموعة المكاتب الصغيرة (٤,٠٠)، بينما كان متوسط الإجابات لمجموعة المكاتب المتوسطة (٣,٥)، في حين انخفض في مجموعة المكاتب كبيرة الحجم إلى (٣,٤).

• عبارة رقم (٦) "استمرار احتكار تقديم الخدمات المهنية من قبل عدد محدود من المكاتب الكبرى"، وكان متوسط الإجابات لمجموعة المكاتب الصغيرة (٤,٠٠)، بينما كان متوسط الإجابة لمجموعة المكاتب المتوسطة (٣,٠٠) وبلغت النسبة في مجموعة المكاتب الكبيرة (٣,٧).

• عبارة رقم (٧) "الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة المحلية"، وبلغ متوسط الإجابة في مجموعة المكاتب الصغيرة (٣,٩٢)، بينما كانت متوسط الإجابة في مجموعة المكاتب المتوسطة (٣,٣١)، في حين كانت نسبة الإجابة في مجموعة المكاتب الكبيرة (٣,٥).

• عبارة رقم (١١) "زيادة حدة المنافسة عن طريق تقديم خدمات إضافية للعميل"، وبلغت نسبة الإجابة في مجموعة المكاتب الصغيرة (٣,٦٩)، بينما بلغت نسبة الإجابة في مجموعة المكاتب المتوسطة (٣,٦٨)، في حين انخفضت نسبة الإجابة في مجموعة المكاتب كبيرة الحجم (٣,٢).

ثالثاً: العبارات من رقم (١٧ إلى ١٩) كان هناك تباين في إجابات المشاركين في الاستبيان حول هذه العبارات، حيث حصلت على متوسط أقل من (٣,٥) على مقاييس ليكرت في المكاتب الصغيرة الحجم وكانت على التوالي (٣,٤٦، ٣,٣٨، ٣,٣٨، ٣,٣٨)، بينما حصلت على نسبة أعلى من (٣,٥) في المكاتب المتوسطة وكانت على التوالي (٣,٥، ٣,٥٦، ٣,٥٦)، كذلك في المكاتب الكبيرة الحجم على التوالي (٤,٠٠، ٣,٨، ٣,٧)، مما يعني قبول مجموعتي المكاتب المتوسطة والكبيرة لهذه العناصر وموافقتهم عليها في حين رفضت من قبل مجموعة المكاتب الصغيرة الحجم:

• العبارة رقم (٢٠) "عزوف المكاتب المهنية الصغيرة عن ممارسة المهنة"، حصلت على متوسط (٣,٣٨) في مجموعة المكاتب الصغيرة، بينما كان متوسط إجابات مجموعة المكاتب المتوسطة (٣,٦٨)، وأما مجموعة المكاتب الكبيرة فقد انخفض متوسط إجاباتها إلى أقل درجة وهي (٢,٧).

• العبارة رقم (٢١) "اختلاف الثقافة بين المراجع الأجنبي والعميل المحلي"، فكانت إجابات مجموعة المكاتب الثلاث كلها منخفضة مما يعني عدم موافقتهم، وكان متوسط الإجابات على التوالي (٣,٣٨، ٣,٤٣، ٣,٠٠).

• العبارة رقم (٢٢) "دخول مكاتب مهنية برأس مال أجنبي (%)"، وكان متوسط إجابات مجموعة المكاتب الصغيرة والمتوسطة منخفضاً على التوالي (٣,٣٨، ٣,٣١)، في حين ارتفعت هذه النسبة في مجموعة المكاتب كبيرة الحجم مما يعني موافقتهم على ذلك الأمر، وكانت هذه الخاصية تحديداً

هي التي حصلت على أعلى متوسط إجابة بنسبة قدرها (٤,٦).

- العبارة رقم (٢٣) "زيادة حدة المنافسة من خلال تخفيض أتعاب عملية المراجعة"، فلم تحصل على تأييد وموافقة من مجموعة المكاتب الصغيرة والكبيرة بمتوسط إجابة على التوالي (٣,٢٣، ٣,٠٠)، في حين كان متوسط الإجابة لمجموعة المكاتب متوسطة الحجم مرتفعاً، مما يعني موافقتهم على ذلك بمتوسط إجابة (٣,٨١).

- العبارة رقم (٢٤) "تواجد مالك المكتب أو الشريك في المكتب طوال السنة"، فقد كان متوسط الإجابة في مجموعة المكاتب الصغيرة (٣,٠٧) مما يعني عدم موافقتهم على ذلك، في حين كانت النسبة في مجموعة المكاتب المتوسطة والكبيرة الحجم على التوالي (٣,٥، ٣,٦) مما يعني موافقتهم على ذلك.

- العبارة رقم (٢٥) "زيادة حدة المنافسة من خلال رفع جودة عملية المراجعة"، فقد أبدت مجموعة المكاتب الصغيرة عدم موافقتها على ذلك وكان متوسط إجابتهم (٢,٨٤)، في حين وافقت مجموعة المكاتب المتوسطة والكبيرة الحجم على ذلك وبمتوسط إجابة على التوالي (٣,٦، ٣,٨١).

- العبارة رقم (٢٦) "ظهور مشاكل عدم وجود علاقة سابقة بين المكتب الأجنبي والعميل المحلي"، فقد أبدت مجموعة المكاتب الصغيرة الحجم والمتوسطة عدم موافقتها على ذلك، وكان متوسط إجابتها على التوالي (٢,٥٣، ٢,٣٧)، بينما أيدت مجموعة المكاتب الكبيرة ذلك وبمتوسط إجابة (٣,٧).

- العبارة رقم (٢٧) "دخول مكاتب أجنبية صغيرة لسوق المهنة السعودي"، والعبارة رقم (٢٨) "دخول مكاتب عربية صغيرة لسوق المهنة السعودي"، فقد اتفقت جميع مجموعات المكاتب على رفض ذلك، وكان متوسط إجاباتهم على التوالي المكاتب الصغيرة (٢,١٥، ١,٦١)، والمكاتب المتوسطة (٢,٨، ٢,١٨)، والمكاتب كبيرة الحجم (٢,٧، ٢,٨٧).

٣-٢-١-٢ تحليل استجابات المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم مكتب المراجعة

تم في الجزء السابق تحليل استجابات المشاركين في الاستبيان حول كل عبارة من العبارات التي تضمنتها متغيرات الدراسة بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات المكاتب الثلاثة على حدة (والتي تم تقسيمها على حسب حجم المكتب)، كما تم إعادة ترتيب إجابات المجموعات الثلاثة ترتيباً تنازلياً حسب المتوسطات الحسابية لإجابات المشاركين حتى يتسعى للباحثين تحديد أي العبارات التي اتفقت عليها غالبية المشاركين في الدراسة. أما في هذا الجزء، فسيتم ترتيب إجابات المشاركين في الدراسة على حسب المتوسطات الحسابية ولكن كمجموعة واحدة بغض النظر عن حجم المكتب، وذلك لمعرفة ترتيب المتغيرات تبعاً لأهميتها من وجهة نظر كافة المشاركين كمجموعة واحدة. والجدولان رقم (٤) و (٥) يوضحان ذلك الترتيب.

يتضح من خلال المتوسطات الحسابية التي يلخصها الجدول رقم (٤) أن غالبية التأثيرات تحظى بموافقة المشاركين في الاستبيان كمجموعة واحدة، وقد حظيت ثمانية عشر عبارة بمتوسط حسابي أكثر من (٣,٥) على مقياس ليكرت. كما أن المتوسط العام لجميع العبارات كمجموعة واحدة بلغ (٣,٦١٥) مما يعني موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة على هذه المتغيرات والتي من المتوقع حدوثها وتأثيرها في تنظيم مهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية.

يتضح من خلال المتوسطات الحسابية التي يلخصها الجدول رقم (٥) أن غالبية التأثيرات تحظى بموافقة المشاركين في الدراسة كمجموعة واحدة، وقد حظيت عشرون عبارة بمتوسط حسابي أكثر من (٣,٥) على مقياس ليكرت. كما أن المتوسط العام لجميع العبارات كمجموعة واحدة بلغ (٣,٥٧٢١) مما يعني موافقة غالبية أفراد عينة الدراسة على هذه المتغيرات، والتي من المتوقع حدوثها وتأثيرها في ممارسة مهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية.

جدول (٤). ترتيب تأثيرات انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية من وجهة نظر المشاركين بمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	التأثير
الأول	٤,٢١	المتابعة المستمرة من قبل الجهة المنظمة للمهنة للتطورات المهنية على المستوى الدولي والمشاركة فيها
الثاني	٤,٠٦	التنسيق والتواصل مع الجهات المنظمة للمهنة التابعة للدول الأعضاء
الثالث	٤,٠٥	استحداث نظام للاعتراف المتبادل بالمؤهلات مع الدول الأعضاء
الرابع	٤,٠٣	زيادة درجة الشفافية والوضوح لآليات عمل الجهة المنظمة للمهنية داخلها
الخامس	٣,٩٩	الحياد وعدم الفرقابة والأخذ بمبدأ المعاملة بالوطنيّة بغض النظر عن الجنسيات
السادس	٣,٩٦	الارتباط مع لجان وهيئات مهنية دولية
السابع	٣,٩٢	تغير متطلبات التعليم والتدريب المستمر
الثامن	٣,٨٧	تطبيق معايير المراجعة الدولية
التاسع	٣,٧٦	استحداث نظام جديد للعقوبات والجزاءات
العاشر	٣,٧٥	استحداث أنظمة لمكافحة الإغراق بالنسبة للأنشطة الخدمية والتي قد تتعرض لها مهنة مراجعة الحسابات
الحادي عشر	٣,٧٤	استقلال الجهة المنظمة للمهنة عن المؤسسات الحكومية
الثاني عشر	٣,٦٩	تفعيل أكثر لبرنامج مراقبة جودة الأداء المهني أو تغييره
الثالث عشر	٣,٦٩	استحداث أنظمة داخلية لمكافحة الجاسوسية الاقتصادية
الرابع عشر	٣,٦٧	التغير في طبيعة وشكل تنظيم المهنة
الخامس عشر	٣,٦٥	تطبيق معايير المحاسبة الدولية
السادس عشر	٣,٦٤	زيادة صلاحيات الجهة المنظمة للمهنة
السابع عشر	٣,٦٣	التغيير في وظائف وأدبيات التنظيم
الثامن عشر	٣,٥٢	السماح للأجانب بالحصول على تراخيص مزاولة المهنة
التاسع عشر	٣,٤٩	إعادة هيكلة الجهة المنظمة للمهنة
العشرون	٣,٤٤	استمرار القيد المفروض على المحاسبين القانونيين الأجانب في الإقامة في السعودية لمدة ٩ أشهر في السنة
الواحد والعشرون	٣,٢٤	مرونة أكثر في إجراءات منح التراخيص
الثاني والعشرون	٣,١٨	تغيير قواعد السلوك المهني المطبقة حالياً
الثالث والعشرون	٣,١٤	استمرار تطبيق سياسات توطين الوظائف المهنية لمكاتب مراجعة الحسابات والتوصّل فيها
الرابع والعشرون	٣,٠١	دخول منظمة التجارة العالمية كشريك في عملية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية
الخامس والعشرون	٢,٨٤	تطبيق معايير المراجعة المحلية والاستمرار في إصدارها
السادس والعشرون	٢,٨٢	تطبيق معايير المحاسبة المحلية والاستمرار في إصدارها
المتوسط العام		
٣,٦١٥		

جدول (٥). ترتيب تأثيرات انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية من وجهة نظر المشاركين كمجموعة واحدة.

الترتيب	المتوسط الحسابي	التأثير
الأول	٤,١٣	اندماج المكاتب المحلية الصغيرة
الثاني	٤,٠٠	زيادة عدد المالك في الشركات المهنية الكبرى
الثالث	٣,٩٨	زيادة الطلب على خدمات المراجعة مع زيادة عدد الشركات التجارية العاملة في السعودية بعد الانضمام
الرابع	٣,٩٧	زيادة متطلبات الاستثمار الأجنبي في الشركات المساهمة السعودية
الخامس	٣,٨٧	إمام منسوبي المكتب من المهنيين بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية
السادس	٣,٨٤	إمام ملاك المكتب بمعايير المحاسبة والمراجعة المحلية
السابع	٣,٨٣	إمام ملاك المكتب بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية
الثامن	٣,٨٢	دخول مكاتب أجنبية كبيرة لسوق المهنة السعودي
التاسع	٣,٨١	زيادة عدد العملاء من خلال الانفتاح على الأسواق العالمية
العاشر	٣,٧٩	الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة الدولية
الحادي عشر	٣,٧٦	دخول مكاتب مهنية برأس مال أجنبي (%) ٧٥
الثاني عشر	٣,٦٥	زيادة عدد المكاتب المهنية العاملة محلياً
الثالث عشر	٣,٦٣	افتقار الخبرة في البيئة الداخلية بالنسبة للمراجعين الأجانب
الرابع عشر	٣,٦٢	إمام منسوبي المكتب من المهنيين بمعايير المحاسبة والمراجعة المحلية
الخامس عشر	٣,٥٩	التباهي في الكفاءات والمؤهلات العلمية بين المراجع المحلي ونظيره الأجنبي
السادس عشر	٣,٥٨	تغير إيجابي في حجم المكتب وشهرته ومستوى أدائه
السابع عشر	٣,٥٧	الالتزام بمتطلبات معايير المحاسبة والمراجعة المحلية
الثامن عشر	٣,٥٦	استمرار احتكار تقديم الخدمات المهنية من قبل عدد محدود من المكاتب الكبرى
التاسع عشر	٣,٥٤	دخول مكاتب عربية كبيرة لسوق المهنة السعودي
العشرون	٣,٥٢	زيادة حدة المنافسة عن طريق تقديم خدمات إضافية للعميل
الواحد والعشرون	٣,٤١	زيادة حدة المنافسة من خلال رفع جودة عملية المراجعة
الثاني والعشرون	٣,٣٩	توارد مالك المكتب أو الشريك في المكتب طوال السنة
الثالث والعشرون	٣,٣٤	زيادة حدة المنافسة من خلال تخفيض أتعاب عملية المراجعة
الرابع والعشرون	٣,٢٧	اختلاف النقاقة بين المراجع الأجنبي والعميل المحلي
الخامس والعشرون	٣,٢٥	عزوف المكاتب المهنية الصغيرة عن ممارسة المهنة
ال السادس والعشرون	٣,٢	ظهور مشاكل عدم وجود علاقة سابقة بين المكتب الأجنبي والعميل المحلي
السابع والعشرون	٢,٥٧	دخول مكاتب أجنبية صغيرة لسوق المهنة السعودي
الثامن والعشرون	٢,٥٣	دخول مكاتب عربية صغيرة لسوق المهنة السعودي
٣,٥٧٢١		المتوسط العام

جدول (٦). المتوسطات الحسابية العامة للمجموعات الثلاثة في ظل متغيرات الدراسة.

المتوسطات الحسابية	متغيرات الدراسة	حجم المكتب
٣,٥٤٢٦ ٣,٤٧٣٢	المتغير الأول المتغير الثاني	صغير
	المتغير الأول المتغير الثاني	
٣,٥٥٣٠ ٣,٥٨٣٥	المتغير الأول المتغير الثاني	متوسط
	المتغير الأول المتغير الثاني	
٣,٧٥٣٨ ٣,٦٧١٤	المتغير الأول المتغير الثاني	كبير
	المتغير الأول المتغير الثاني	

ويتضح من الجدول رقم (٦) وجود فروق بين المتوسطات الحسابية لكل مجموعة على حدة في ظل متغيرات الدراسة. ولمعرفة ما إذا كانت هذه الفروق معنوية أم لا سيتم في الجزء التالي إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي (ANOVA)، لاختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات في المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

٤-١-٢-٤ اختبار معنوية الفروق بين المتوسطات الحسابية لدرجات المتغيرات الخاصة بكل فئة من فئات الدراسة

بعد إجراء التحليل السابق لاستجابات عينة الدراسة لكل مجموعة من مكاتب المراجعة على حدة، ومن ثم كمجموعة واحدة، سيتم في هذا الجزء إجراء اختبار تحليل التباين (ANOVA) لتحديد ما إذا كانت هناك فروق معنوية لاستجابات عينة الدراسة، وهل تعدد ذات دلالة إحصائية أم أنها تعود لأخطاء الصدفة. والجدول التالي يوضح نتائج هذا الاختبار.

يتضح من الجدول رقم (٧) أن قيمة النسبة الفائية صغيرة للمتغير الأول وغير دالة إحصائياً، حيث إن قيمة "ف" (الجدولية) عند (٢، ٣٦، ٠٠٥) تساوي (٣,١٠٥)، وقيمة "ف" المحسوبة تساوي (٢,٠٥٠)، أي أن "ف" الجدولية أكبر من "ف" المحسوبة بدرجات حرية (٢) للتبابين الكبير و (٣٦) للتبابين الصغير عند

مستوى معنوية (٥,٠٠)، أي أنه لا توجد فروق معنوية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة بالنسبة للمتغير الأول الخاص بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات ومدى تأثيرها بانضمام المملكة إلى منظمة التجارة العالمية.

جدول (٧). تطبيق اختبار (ANOVA) على المتوسط الحسابي لدرجات المتغيرات في المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة.

متغيرات الدراسة	مصدر التباين	مجموع المربعات المرجعية	درجة الحرية	متوسط المربعات	النسبة الفائية
تأثير انضمام المملكة لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة	بين المجموعات	٢,٨٢١	٢	١,٤١٠	٢,٠٥٠
	داخل المجموعات الإجمالي	٢٤,٧٦٩	٣٦	٠,٦٨٨	
	الإجمالي	٢٧,٥٩٠	٣٨	٠,٣٨	
تأثير انضمام المملكة لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة	بين المجموعات	٠,٢٢١	٢	٠,٤١٠	٠,٢٥٣
	داخل المجموعات الإجمالي	١٥,٦٧٧	٣٦	٠,٤٣٥	
	الإجمالي	١٥,٨٩٧	٣٨	٠,٣٨	

حيث إن:

$$\text{ف (النسبة الفائية)} = \frac{\text{متوسط المربعات بين المجموعات}}{\text{متوسط المربعات داخل المجموعات}} = \frac{\text{التباين بين المجموعات}}{\text{التباين داخل المجموعات}}$$

وبالنسبة للمتغير الثاني الخاص بالآثار المترتبة على انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، نجد أن قيمة "ف" الجدولية عند (٢، ٣٦، ٣٠٥) تساوي (٣,١٠٥)، وقيمة "ف" المحسوبة تساوي (٠,٢٥٣)، أي أن "ف" الجدولية أكبر من "ف" المحسوبة بدرجات حرية (٢) للتباین الكبير و(٣٦) للتباین الصغير عند مستوى معنوية (٥,٠٠)، أي أنه لا توجد فروق معنوية بين استجابات المجموعات الثلاثة لمكاتب المراجعة بالنسبة للمتغير الثاني.

٢-٢ اختبار فرضيتي الدراسة

في هذا القسم الفرعي من الدراسة الميدانية سيتم اختبار الفرضيات التي

بنيت عليها الدراسة. وحيث إن الدراسة اشتملت على فرضيتين لقياس درجة تأثر مكاتب مراجعة الحسابات بانضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية وذلك على تنظيم وممارسة مهنة مراجعة الحسابات في المملكة. أي أنها تقيس اتجاه متغيرات الدراسة ولا تقيس العلاقة بين مجموعة من المتغيرات المستقلة والتابعة، لذا سيتم الاعتماد على إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة من طرف واحد، والذي يستخدم للمقارنة بين متوسط المتغير المراد اختباره ومتوسط افتراضي له دلالة معينة في البحث لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين.

وسوف يتم اختيار المقياس رقم (٣) من مقاييس ليكرت (الذي يتكون من خمس مستويات) وهو الوسيط الافتراضي، ومن ثم مقارنته بمتوسط المتغير المراد اختباره لكل فرضية، لمعرفة ما إذا كان هناك فرق معنوي ذو دلالة إحصائية ما بين هذين المتوسطين والذي يعتبر مؤشرًا باتجاه إبراز أهمية التأثير أو مستوى الإدراك، والعكس في حالة عدم وجود فرق معنوي ذي دلالة إحصائية، حيث يعتبر مؤشرًا باتجاه قلة الأهمية أو ضعف مستوى الإدراك. والجدول التالي رقم (٨) يوضح المتوسط العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لكل متغير من متغيرات الدراسة.

جدول (٨). المتوسط الحسابي العام والانحراف المعياري والخطأ المعياري لمتغيرات الدراسة.

متغيرات الدراسة	عدد المفردات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الخطأ المعياري
المتغير الأول	٣٩	٣,٥٩٦٦	٠,٣٥٧٠	٠,٣٧٨
المتغير الثاني	٣٩	٣,٥٧٣٣	٠,٢٦٢١	٠,٣٧٨

حيث إن:

$$\text{المتوسط} - ٣ = \frac{\text{المحسوبة}}{\text{الخطأ المعياري}}$$

وسيتم مقارنة قيمة "ت" المحسوبة بقيمة "ت" الجدولية عند درجات حرية (عدد المفردات - ١) ومستوى معنوية (٥٠٠٥) عند إجراء اختبار فرضيات الدراسة وذلك على النحو التالي:

١-٢-٢ اختبار الفرضية الأولى

الفرضية العدمية (ف) لن يؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة وتكوينات وآلية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. وسيتم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف. : $\bar{X}_1 \leq 3$). نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي (١٥٧٦)، ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرية (١٣٩) ومستوى معنوية (٥٠٠٥) والتي تساوي (١٠٢٦٣١٥)، حيث \bar{X}_1 : تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقاييس الأول والثانية تختص بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية المتأثرة بالانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

الفرضية البديلة (ف١) لا يوجد تأثير كبير سوف ينتج عن انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، وسيتم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف. : $\bar{X}_1 \leq 3$). فعند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة "ت" الجدولية، لذا فإن توفر دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي، وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن انضمام السعودية إلى منظمة التجارة العالمية سوف يؤدي لإحداث تأثيرات على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

٢-٢-٢ اختبار الفرضية الثانية

الفرضية العدمية (ف) لن يؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى

إحداث آثار جوهرية على طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية. وسيتم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف.: غ ≤ 3). نجد أنه عند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة والتي تساوي (١,٥١٦)، ومقارنتها بقيمة "ت" الجدولية بدرجات حرارة (١-٣٩) ومستوى معنوية (٠,٠٥) والتي تساوي (١,٠٢٦٣١٥)، حيث غ ≤ 1 : تمثل المتوسط الحسابي لدرجات متغيرات المقاييس الأول والتي تختص بممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية المتأثرة بالانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

الفرضية البديلة (ف١) لا يوجد تأثير كبير سوف ينتج عن انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية على ممارسة مهنة مراجعة الحسابات، وسيتم التعبير عنها رياضياً بالمعادلة: (ف.: غ ≤ 3). فعند إجراء اختبار "ت" لعينة واحدة وبإيجاد قيمة "ت" المحسوبة، نجد أن قيمة "ت" المحسوبة أكبر من قيمة "ت" الجدولية، لذا فإنه توجد دلالة إحصائية أي يوجد فرق معنوي، وعليه فإننا نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة التي تشير إلى أن انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية سوف يؤدي لإحداث تأثيرات على تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.

٣ - الخلاصة والخاتمة

سبقت الإشارة إلى أن هذا البحث يهدف إلى كشف التصورات المستقبلية المتوقعة لمهنة مراجعة الحسابات بعد انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية والوقوف على أبرز المتغيرات والظروف المحلية والعالمية المؤثرة في المهنة، ومدى قدرة المهتمين بأمر المهنة من هيئات متخصصة ومكاتب مهنية على احتواء ما قد يتربّط على الانضمام من تغييرات وفق ما لديهم من إمكانات وقدرات وبما يناسب التطورات والتغيرات الحاصلة في عجلة الاقتصاد.

وفي ضوء أهداف البحث تم تقسيمه إلى ثلاثة أقسام رئيسية، حيث تتناول القسم الأول الإطار المنهجي للبحث تم من خلالها توضيح مشكلة البحث وأهدافه وأهميته وتقسيمه، وقراءة في الأدبيات ذات العلاقة، وأخيراً تحديد لمنهجية البحث وأداة جمع البيانات. وتم تخصيص القسم الثاني لعرض ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية، من خلال توصيف وتحليل بيانات عينة البحث واختبار الفرضيتين التاليتين:

- ١- سيؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهرية على طبيعة ومكونات آلية تنظيم مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.
 - ٢- سيؤدي الانضمام لمنظمة التجارة العالمية إلى إحداث آثار جوهرية ونقلة نوعية في طبيعة ومتطلبات ممارسة مهنة مراجعة الحسابات في السعودية.
- وتم الاعتماد على أسلوب الاستبانة كأداة أساسية لجمع البيانات لمعرفة آراء واتجاهات عينة البحث، والتي تم تصميمها بما يتلاءم مع مضمون الفرضيتين المذكورتين من خلال توظيف عدد من المحددات (٤٥ محدد) للتعامل مع فرضيتي البحث، والتي تم استخلاصها بالاستعانة بمجموعة الأدبيات ذات العلاقة مع الأخذ في الاعتبار طبيعة وظروف المحيط المهني في المملكة العربية السعودية. وتم تحديد مجتمع الدراسة في ممارسي مهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية باعتبارهم الطرف الأساسي المعني بتأثير انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على مهنة مراجعة الحسابات.
- كما تم استخدام مقياس ليكرت المتدرج من خمس مستويات لتحويل آراء المشاركين إلى درجات وتقييمات. هذا وتم الاعتماد في إجراء التحليل على تقسيم معين لأحجام مكاتب المراجعة (على أساس عدد منسوب كل مكتب) إلى ثلاث مجموعات شملت المكاتب الصغيرة، والمكاتب المتوسطة، والمكاتب الكبيرة. ولقد اتضحت فائدة هذا التقسيم من خلال إجراء تحليلات أكثر دقة ووضوحاً منها في

حالة عدم اخذ حجم مكتب المراجعة في الاعتبار عند إجراء هذه التحليلات.

وبالاستناد إلى نتائج هذا البحث يود الباحثان تقديم التوصيات التالية:

١- ضرورة إدراك الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين للتغيرات المحورية التي ستنتج عن انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية، ومحاولة وضع خطط إستراتيجية للعديد من الأهداف، مثل المتابعة المستمرة للتطورات المهنية العالمية ومحاولات الإسهام فيها، والقيام بشراكات مع بعض المنظمات المحاسبية الخارجية بهدف الاستفادة منها على الصعيد التنظيمي المحلي.

٢- إعادة هيكلة الأنظمة الحالية المطبقة بما يتاسب مع التغيرات الجوهرية التي يمر بها تنظيم مهنة مراجعة الحسابات، واستحداث عدد من الأنظمة أهمها نظام للاعتراف المتبادل بالمؤهلات مع الدول الأعضاء في المنظمة، واستحداث نظام جديد للعقوبات والجزاءات بما يتاسب مع التغيرات الاجتماعية والثقافية التي تمر بها المهنة، ونظام جديد لمكافحة الجاسوسية الاقتصادية.

٣- زيادة درجة الشفافية والوضوح في إجراءات عمل الهيئة والخطط المستقبلية لها، والحياد وعدم التفرقة تطبيقاً لمبادئ منظمة التجارة العالمية.

٤- حل لجان إصدار معايير المحاسبة والمراجعة في الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، واستحداث لجنة لمعالجة الاختلافات بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، وذلك في سبيل السعي نحو إيجاد آلية لاستخدام المعايير الدولية لمواجهة متطلبات الاستثمار الأجنبي، و المساعدة في انصهار البيئة المحلية مع البيئة الدولية.

٥- إعادة النظر في متطلبات التعليم والتدريب المستمر المستخدمة حالياً، وتطويرها بما يتلاءم مع بيئة العمل الحديثة. بالإضافة إلى محاولة الارتباط مع

أقسام المحاسبة في الجامعات السعودية، في سبيل تطوير آلية التعليم من خلال تبادل الخبرات العملية والأكاديمية.

٦- ضرورة التنسيق بين المكاتب الصغيرة والدخول في شراكات مبدئية، تفضي مع الوقت إلى اندماجات تعطيها بعض القدرة في مواجهة المنافسة التي قد يحدثها انضمام السعودية لمنظمة التجارة العالمية.

٧- ضرورة التركيز على تطوير قدرات ومهارات منسوبي المكاتب المهنية، للارتفاع بمستوى جودة الأداء المهني المطلوب، ومحاولة الحصول على ميزة تنافسية قد تساعد في الحفاظ على العملاء، وكسب عملاء جدد.

٨- ضرورة إلمام ملاك ومنسوبي المكاتب المهنية العاملة في السعودية بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وأن يكونوا على اطلاع مستمر بأي تطورات بخصوص تطبيق المعايير الدولية لمواجهة أي تغيرات قد تطرأ، وذلك لمواجهة متطلبات الاستثمار الأجنبي من خلال البيئة الاقتصادية الجديدة التي سوف تخلقها منظمة التجارة العالمية في السعودية.

٩- ضرورة سعي المكاتب المهنية المحلية إلى محاولة الدخول في شراكات مع المكاتب الأجنبية التي تود الدخول إلى سوق المهنة السعودي، لتبادل الخبرات وضمان الحصول على حصة من السوق المحلي.

١٠- ضرورة استفادة المكاتب المحلية الكبيرة من الفرصة من تحرير المهنة، ومحاولة التوسع والانتشار في الدول الأعضاء، والدخول في المنافسة على أسواق جديدة، لما يعود به ذلك عليها من فائدة كبيرة سواء على مستوى الخبرة العالمية أو حتى على العائد المادي.

١١- ضرورة اتخاذ السبل الكفيلة بالحفاظ على الكفاءات البشرية الوطنية الخبيرة والمدربة من قبل كافة المكاتب المهنية المحلية بمختلف أحجامها، نظراً

لإمكانية زيادة الطلب على تلك الكفاءات مع زيادة عدد المكاتب العاملة، وسياسات توطين الوظائف المتنامية.

وأخيراً توصل الباحثان إلى بعض الاقتراحات للمهتمين في مجال المحاسبة والمراجعة، وبآثار انضمام المملكة العربية السعودية لمنظمة التجارة العالمية على مهنة المحاسبة والمراجعة، بالجوانب البحثية التي ينبغي التركيز عليها في الفترة المقبلة بهذا الخصوص، وتتلخص بما يلي:

- ١- دراسة مدى توفر عنصر الاتساق بين معايير المحاسبة والمراجعة المحلية والمعايير الدولية.
- ٢- إيجاد الآية المناسبة للاعتراف بالمؤهلات المهنية بين المملكة العربية السعودية والدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية.
- ٣- دراسة مدى ملائمة التقارير والقوائم المالية للشركات المساهمة السعودية لاتخاذ القرارات بالنسبة للمستثمر الأجنبي.
- ٤- دراسة مدى ملائمة أساليب العرض والإفصاح المستخدمة في التقارير والقوائم المالية للشركات المساهمة السعودية بالنسبة للمستثمر الأجنبي.

المراجع

أولاً: المراجع العربية

- أبو راضي، فتحي (٢٠٠١م) الإحصاء التطبيقي والتحليلي في العلوم الاجتماعية، الطبعة الثانية، عمان، الأردن.
- توفيق، محمد شريف (١٩٨٧هـ) رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، العدد الخامس والخمسون.
- سويلم، حسن علي وتوفيق، محمد شريف (٢٠٠٥م) دراسة إختبارية دولية مقارنة لاستراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتوافق مع عولمة المعايير الدولية

المحاسبية، مؤتمر توفيقية بيئة عمل منظمات الأعمال، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية (سبتمبر ٢٠٠٤م).

السيد، أبو زيد كامل (١٩٩٨م) دراسة انتقادية لمنهجية إصدار المعايير المحاسبية المصرية واختبار مدى ملائمتها للبيئة المصرية لمواجهة التحديات المستقبلية، المؤتمر العلمي السنوي الثاني، كلية التجارة، جامعة الزقازيق (نوفمبر)، ص ص: ٢٢٧-٢٧٤.

الضحيان، سعود بن ضحيان (١٤٢٢هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS10 الجزء الأول، الكتاب الثالث، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطبع التقنية.

الضحيان، سعود بن ضحيان وحسن، عزت عبدالحميد محمد (١٤٢٣هـ) معالجة البيانات باستخدام برنامج SPSS10 الجزء الثاني، الكتاب الرابع، سلسلة بحوث منهجية، الرياض: مطبع التقنية.

العنيري، حسام بن عبدالمحسن (١٤٢٤هـ) الآثار الناجمة عن تطبيق أنظمة مرتبطة بسياسة السعودية على مكاتب مراجعة الحسابات التي تعمل في المملكة العربية السعودية، المؤتمر العلمي الأول لكلية الاقتصاد والإدارة والعلوم الإدارية حول اقتصاديات الأعمال في ظل عالم متغير، عمان، جامعة العلوم التطبيقية الأهلية.

قادوس، حمدي محمود، وتوفيق، محمد شريف (١٩٩١م) دراسة إختبارية لاستخدام المدخل الإيجابي في بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، الرياض، معهد الإدارة العامة، العدد ٧٢، (أكتوبر)، ص ص: ٩٣-١٦٢.

قاسم، شريف (٢٠٠٤م) ملاحظات على قانون المحاسبة، جريدة الحزب العربي الديمقراطي، العدد ٩٣٩، (ديسمبر).

كمال، آمال محمد، وفراج، ثناء عطية (١٩٩٦م) دراسة تحليلية لأهمية لجان المراجعة واحتياصاتها والدوافع الاختيارية لتكوينها من قبل الشركات المساهمة، مجلة الجمعية العربية للتکاليف والمحاسبة الإدارية، العدد الأول، (يناير)، ص ص: ٧١-٧٦.

مجلة الدراسات المالية والمصرفية، المحاسبة الدولية (١٩٩٦م) تناسق المعايير المحاسبية في خمسة عشرة دولة أوروبية، السنة الرابعة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية (ديسمبر) ص ص: ٢٤-٥٢.

مطر، محمد (١٩٩٨م) الالتزام بمعايير المحاسبة والتدقیق الدولي کشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية، أبوظبي، الإمارات العربية المتحدة، العدد الثامن عشر.

المطيري، عبيد سعد، ومتولي، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢م) المناهج البحثية المعاصرة (التفسيري والنقيدي) وغيابها عن البحوث العربية في المحاسبة، **المجلة العربية للمحاسبة**، البحرين: المجلد الخامس، العدد الأول، مايو.

المطيري، عبيد، والعقربي، حسام (٢٠٠٢م) الدور المستقبلي لمهنة المحاسبة والمراجعة السعودية في ضوء اتفاقيات منظمة التجارة العالمية، **مجلة الإدارة العامة، الرياض: معهد الإدارة العامة، المجلد الثاني والأربعون، العدد الثالث.**

معايير مهنة المحاسبة والمراجعة هل تقبلها منظمة التجارة العالمية (١٤٢٠هـ) تحققات صحافية مع عدد من أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة من أكاديميين ومهنيين، صفحة "المجتمع والمحاسبة"، **جريدة الرياض السعودية، الأعداد ١١٤٧٣-١١٤٨٧-١١٤٩٧** (١٤٩٤-١١٥٠٨-١١٥٠٨) بتاريخ ٨/١٤ و ٩/٥ و ٩/١٩ من عام ١٤٢٠هـ.

المملكة العربية السعودية ومنظمة التجارة العالمية (٢٠٠٦م) الدائرة الاقتصادية بمجموعة سامبا المالية، **المملكة العربية السعودية (فبراير).**

مؤتمر التنسيق والتعاون بين أقسام المحاسبة والهيئات والمكاتب في دول مجلس التعاون الخليجي (١٩٩٨م) مملكة البحرين.

مؤتمر مهنة المحاسبة والمراجعة وتحديات تطبيق اتفاقية الجات (١٩٩٨م) جمهورية مصر العربية، جامعة الدول العربية (يوليو).

مؤتمر مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد الوطني في ظل منظمة التجارة العالمية (٢٠٠٣م) دولة الإمارات العربية المتحدة.

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

نور، عبدالناصر، والجلاوي، طلال (٤٢٠٠٤م) المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية متطلبات التوافق والتطبيق، **جامعة الإسراء، الأردن.**

هويدي، علي محمد (١٩٩٢م) دراسة اختبارية لبعض العوامل المؤثرة على استقلال المراجع، **مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة الزقازيق، العدد الأول، ص ص: ١٧٣-١٧٣.** .٢٠٩

يماني، عبدالله قاسم (١٩٩١م) دراسة اختبارية لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، **مجلة الإدارة العامة، العدد ٧١ (يوليو)، ص ص: ١٨٣-١٨٣.** .٢٢٩

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Anderson, T. and Zeghal, D.** (1994) "The Pricing of Audit Services: Further Evidence From the Canadian Market", *Accounting and Business Research*, 24(25), (Summer): 1-15.
- Arban, J. and Redebaugh, L.H.** (1982) "International Accounting and Multinational Enterprises" John Wiley & Sons.
- Arnold, P.J.** (2005) "Disciplining Domestic Regulation: The World Trade Organization and the Market for Professional Services", *Accounting, Organization and Society*, 30(2): 299-330.
- Ascher, B.** (1999) "Trade Disciplines for Regulation: Lessons from the Accountancy Sector", "Paper delivered at the Conference on (R)Evolution of Quality and Competency Assurance in the Global Marketplace, Santa Fe, N.I., June 2-4, 1999. Washington, D.C.: USTR, draft 7/28/99, mimeo.
- Backer, C.I., Defond, M.L., Jiambalvo, J. and Subramanyam, K.R.** (1998) "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1): 1-24.
- Barett, M., Cooper, D. and Jamal, K.** (2005) "Globalization and the Coordinating of Work in Multinational Audits", *Accounting, Organizations and Society*, 30: 1-24.
- Brathes, G.** (1989) "Meeting The Expectations of Global Capital Markets". *International Accounting Standards Committee News*, 18(3), (July): 1-2.
- Caracello, J.V.** (1990) "A Comparative Study of Audit Quality Among the Big Eight Accounting Firms" Georgia State University, pp: 67-85.
- Chio, S.D., and Davish, B.** (1991) "Behavioral Effects of International Accounting Horizons". *Journal of Accountancy*, (June), pp: 1-13.
- Chio, S.D. and Davish, B.** (1983) "International Accounting Standards Issues Needing Attention". *Journal of Accountancy*, (March), pp: 37-42.
- Cooper, D.J. and Robson, K.** (2006) "Accounting, Professions and Regulation: Locating the Sites of Professionalization", *Accounting, Organizations and Society*, 31(8): 415-44.
- Davidson, R., Ronald, A. and Neu, D.** (1993) "A Note of The Association between Audit Firms Size and Audit Quality", *Contemporary Accounting Research*.
- DeAngelo, L.E.** (1981) "Auditor Size and Audit Quality", *Journal of Accounting and Public Policy*, 15(1): 55-75.
- DeAnglo, L.E.** (1980) "Auditor Size Qualitative", *Journal of Accounting and Economics*, (December): 188-191.
- Defond, M. L.** (2000) "The Association between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 11(3), (Sep.): 1-7.
- Francis, J.R.** (2004) "What Do We Know About Audit Quality", *The British Accounting Review*, 36(4): 345-68.
- Francis, J. and Wilson, E. R.** (1988) "Auditor Changes: A Joint Test of Theories Relating to Agency Costs and Auditor Differentiation", *The Accounting Review*, (October): 663-682.
- Goldman, A. and Barlev, B.** (1974) "The Auditor Firm Conflict of Interests: It's Implications for Independence", *The Accounting Review*, (October): 707-718.
- International Accounting Standards Committee**, IASC'S (1990) Five Year Plan' Updated, IASC News, 28, (June): 12-20.
- Klliot, B.** (1980) "Can the Auditor be Truly Independent", *Studies in Accountancy*, P.61.
- Knapp, M. C.** (1985) "Audit Conflict: An Empirical Study of the Perceived Ability of Auditors to Resist Management Pressure", *The Accounting Review*, LX(2), (April): 202-211.
- Lawrence, J. W.** (1999) "During the Barriers to International Trade in Accounting Services: Why it Matters, and the Road Ahead". *Journal of Stern School of Business*, 7(5).
- Lin Jun, Z.** (1998) "Internationalization of Public Accounting: Chinese experience", *Managerial Auditing Journal*, 13(2): 84-94.
- Menon, K. and Williams, D.** (1991) "Auditor Credibility and Initial Public Offerings", *The*

- Accounting Review*, pp: 313-328.
- Mueller, G. G.** (1979) "St. Louis to Munich: The Odyssey of the International Congresses of Accountants". *The International Journal of Accounting, Education and Research*, **15**(1), (Fall).
- Nobes, C.W.** (1993) "An Empirical Investigation of the Observance of IASC Standards in Western Europe: A Comment". *Management International Review*, **27**(4): 78-9.
- Redebaugh, L. H. and Gray, S. J.** (1997) "International Accounting and Multinational Enterprises" John Wiley & Sons.
- Shockley, R.A.** (1981) "Perceptions of Auditors Independence: A Empirical Analysis", *The Accounting Review*, p: 79.
- Sidhartha, M.** (2004) "WTO: India Keeps Audit out of Trade Agenda". *Reddif Business*, March 25, Vishaka Zadoo in New Delhi.
- Stephen, T.** (1996) "Auditor Reputation and Initial Public Offerings by Foreign Companies, *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*, **5**(2): 249-260.
- Turner, J.N.** (1983) "International Harmonization: A Professional Goal", *Journal of Accounting*, (January): 58-66.
- Wessles, P.** (1990) "Role of The United Nations in International Standards Settings". *A paper presented at the Second Arab International Accounting Conference*, Amman, (March).
- World Trade Organization (WTO)** (1997) Guidelines for Mutual Recognition Agreements or Arrangements in the Accountancy Sector, Geneva.

The Kingdom of Saudi Arabia's Affiliation to the World Trade Organization and it's Impact on the Organization and Practice of the Auditing Profession: An Empirical Study

Salih A. Al-Oqla and Hussam A. Al-Angari

*Department of Accounting,
Faculty of Economics and Administration
King Abdulaziz University, Jeddah, Saudi Arabia*

Abstract. This research aims at exploring the expected future scenarios of the Saudi auditing profession after the affiliation of the Kingdom of Saudi Arabia to the World Trade Organization (WTO). It also tries to clarify local and international variables affecting the profession, and investigate the ability of the various stakeholders to contain and absorb the affiliation's consequences. To achieve that, a questionnaire has been designed based on certain elements directed to each of the study's two main hypotheses. These elements were derived from previous literature combined with the consideration of the nature and the development of the auditing profession in Saudi Arabia, noting that the researchers have adopted the positivism approach to conduct this research and achieve its objectives. The results of this study showed that the Saudi Arabia's affiliation to the WTO will lead to fundamental impacts on the nature, components and mechanisms of regulating the auditing profession in Saudi Arabia. By joining the WTO's regulations, laws and legislation, major changes should start to develop plans and goals for treatment. Moreover, results showed that affiliation will imply remarkable effects in the nature and requirements of the practice of the auditing profession in Saudi Arabia, and hence, there is a necessity to cope with these changes. Finally, the study concludes with some recommendations related to the regulation of the profession, such as the restructuring of the Saudi Organization for Certified Public Accountants (SOCPA) and its professional rules and regulations, and related to the practice of the profession, such as the necessity to reconsider the adoption of all mechanisms that could lead to the development of the quality of professional conduct of the practitioners of the auditing profession in Saudi Arabia.