

## المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية «دراسة ميدانية»

سليمان مصطفى الدلاهمة  
جامعة القدس المفتوحة

### ملخص

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية سواء كانت مشكلات متعلقة بالعمل أو بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين أو بالأنظمة والقوانين المتعلقة بالمهنة أو أية مشكلات أخرى . ولتحقيق أهداف البحث ، وزعت استبانته على 120 من 160 من المحاسبين القانونيين الممارسين، وقد بلغت عدد الاستبانات المستردة 95 استبانته، أي بنسبة 59,38٪ من مجتمع الدراسة .

وقد كشفت الدراسة عن مشكلات أهمها:

1. إلزام المراجعين بالتفرغ لممارسة المهنة .
2. عدم ملائمة أتعاب المراجع مع حجم العمل .
3. نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء .
4. التنافس غير الشريف بين المراجعين .

وللتغلب على هذه المشكلات ، خرج الباحث بمجموعة من التوصيات أهمها:

1. وضع أسس لتحديد أتعاب المراجعين وحد أدنى للأتعاب .
2. التركيز على النوعية في تدريس المحاسبة والمراجعة في الجامعات السعودية والعربية وإلزام الدارسين بفترة تدريب معينة في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة .
3. نشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين جمهور مستخدمي التقارير المالية وتعريفهم بأهداف عملية المراجعة ودور المدقق ومسؤولياته من خلال وسائل الإعلام المختلفة .
4. التزام مراجعي الحسابات بقواعد السلوك المهني واحترام الأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة .

## المقدمة ومشكلة الدراسة :-

تعزيزاً لأهمية الدور الذي تلعبه المحاسبه والمراجعه في الحفاظ على ثروة المجتمع وموارده من خلال توزيعها بشكل سليم، زاد اهتمام الباحثين بدراسة هذا الدور لمهنة المحاسبة والمراجعة (الحسيني، 1995). وأن أحد الجوانب الرئيسية لهذا الاهتمام يتمثل في دراسة المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين سواء كانت هذه المشكلات متعلقة بالقوانين والتشريعات المنظمه للمهنة أو متعلقة بالعملاء أو أية مشكلات أخرى.

كما أن خطط التنمية في دول العالم المختلفة تعترف بهذا الدور لمهنة المحاسبة والمراجعة من خلال دعوتها إلى تحسين وتطوير النظم المحاسبية وتنظيم مهنة المراجعه واصدار التشريعات اللازمه لتطويرها بما يضمن تحديد الموقف المالي الحقيقي للمؤسسات في القطاع العام والخاص، وعلى مستوى العالم العربي أشار (أبوغزاله، 1989) إلى أن الإفلاسات التي انتشرت في ظل الركود الاقتصادي وعدم الرضا عن الإيرادات الضريبية قد دفعت السلطات الماليه المختلفه إلى التحرك بشأن تنظيم مهنة المحاسبه.

وفي المملكة العربية السعودية توصل (الحמיד، 1995) في دراسته الميدانية حول خصائص جودة المراجعه الماليه في المحيط المهني في المملكة إلى:

1. ضرورة الإسراع في تطبيق قواعد آداب وسلوك المهنة المصدره من قبل هيئة المحاسبين القانونيين السعوديه.
2. الاسراع في اعداد معايير المحاسبة الماليه لكونها الفاصل بين المراجع وعميله عند نشوء خلاف حول أي معالجه محاسبية .
3. أهمية البدء في إصدار معايير المراجعه التفصيليه وتحديد ميكانيكية مراقبة تنفيذها.
4. أهمية تدخل هيئة المحاسبين القانونيين السعوديه مباشرة في تصنيف المراجعين القانونيين في المملكة.
5. ضرورة فحص نظام الرقابه الداخليه لدى العميل من قبل المراجعين.
6. انشاء جهاز رقابي تابع لوزارة التجاره همه الأساسي مراجعة أداء المراجعين القانونيين والعمل على التأكد من تنفيذهم لأعمالهم بأعلى جودة.

وقد أكد الكثير من الكتاب المهتمين بتنظيم مهنة المحاسبه في العالم العربي على ضرورة تطوير هذه المهنة (عبدالله، 1982)، (الحمود 1987)، (دهمش، 1989)، (أبوغزاله، 1986) (فايد، 1992) ولاشك أن عملية تطوير مهنة المحاسبه والمراجعه وتنظيمها في أي دوله يتطلب الوقوف على المستوى الذي وصلت اليه المهنة ومن ثم التعرف على الصعوبات والمشكلات التي تواجه القائمين على أدائها والتي قد تنعكس آثارها على أداء المراجع بشكل خاص وعلى مهنة المراجعه بشكل عام (الحمود وابراهيم، 1997).

### أهداف الدراسة :-

تهدف هذه الدراسة الى المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة من خلال التعرف على المشكلات والمعوقات التي يواجهها المحاسبون القانونيون الممارسون في المملكة العربية السعودية ودرجة أهميتها وتأثيرها على تنظيم مهنة المراجعة وتطويرها ومن ثم الخروج بتوصيات لمحاولة إيجاد حلول لهذه المشكلات مما يؤدي إلى الارتقاء بمستوى المهنة وزيادة فعاليتها.

### أهمية الدراسة :-

تنبثق أهمية الدراسة من خلال التعرف على المشكلات والمصاعب التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية وتحديد أهميتها مما يساعد الجهات المنظمة للمهنة مثل هيئة المحاسبين القانونيين السعودية والجامعات في مواجهة هذه المشاكل واتخاذ ما هو ملائم من اجراءات لحلها مما سيكون له أثر فعال على عمل كل من المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة ومستخدمي التقارير الماليه مما يؤدي إلى تعزيز ثقة المجتمع في مهنة المحاسبة والمراجعة في المجتمع (Mednicks, 1986).

### نطاق الدراسة :-

تتصرف هذه الدراسة الى تناول المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية في عملهم أو من خلال تعاملهم مع هيئة المحاسبين القانونيين السعودية أو مع أي مصدر آخر وذلك من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الممارسين فقط ولا يتعرض البحث إلى المشكلات المتعلقة بظروف العمل في مكاتب المحاسبة في المملكة أو بيئته.

### الدراسات السابقة :-

أجري عدد لا بأس به من الدراسات التي تناولت المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في دول مختلفة وقد اتفقت نتائجها على وجود العديد من المشاكل المختلفة أما في المملكة العربية السعودية لم يجد الباحث أية دراسة سابقة تناولت المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين بهذه المواصفات.

وفيما يلي عرض لأهم هذه الدراسات:

توصل (عطيه، 1980) في دراسته الميدانية تقويم مشاكل المحاسبة والتدقيق في الأردن الى أن هناك نقص في جانب التأهل العلمي المطلوب للمدقق لممارسة المهنة وأن المهنة تقتصر على التدقيق المالي فقط ولم تهتم بتدقيق كفاية الاداره والتدقيق الاجتماعي وتدقيق الأهداف كما أن القوائم

المالية المنشورة لا تتوافق كلياً مع مبدأ الإفصاح المحاسبي ونستطيع القول أن هذه الدراسة اهتمت بالمشاكل المتعلقة بالمهنة.

وفي دراسة تحليلية مقارنة (عبد الله، 1982) حول مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت للأنظمة والقوانين المنظمة للمهنة ومن حيث الشروط اللازمة لمزاولة المهنة وكذلك تعيين المدقق وتعدد المحاسبين وتحديد الأتعاب وقواعد السلوك المهني وحقوق المدقق وواجباته ومسئوليات المدقق وقد انتهت الدراسة إلى ضرورة أن يكون الترخيص لمزاولة مهنة التدقيق من جهة مهنية لا حكومية كما أشارت إلى ضرورة وضع دستور أخلاقي للمهنة والالتزام بقواعد ومعايير مراجعة متعارف عليها.

وكشفت دراسة تحليلية قام بها (Willmott, 1986) حول فحص التطور التاريخي للاتجاهات الأكاديمية والتشريعية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة المتحدة منذ عام (1854-1985) كشفت الدراسة عن الجوانب الاجتماعية والسياسية للمهنة التي يمكن أن تؤثر على المهنة بطريقة مباشرة أو غير مباشرة وكذلك المشكلات التي تواجه المهنة سواء أكانت من جهات حكومية أو من قبل المحاسبين القانونيين الممارسين.

وقد تعرض (غرايه والنبر، 1987) في دراسة ميدانية المدى توافر الايضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة العامة الصناعية في الأردن. وقد أظهرت الدراسة أن الشركات الصناعية تصح عن أقل من 50٪ من المعلومات التي يتطلبها المستثمرون. ويعزى ذلك حسب هذه الدراسة إلى النقص في النصوص القانونية حول المواصفات التي يجب أن تتوفر بالتقارير المالية وإلى عدم وجود تجمع مهني ينشر حداً أدنى من المعلومات وقد كشفت هذه الدراسة عن مشكلة عدم كفاية التشريعات القانونية التي تحكم مهنة تدقيق الحسابات ولم تشر إلى المشاكل المختلفة والتي يمكن أن تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين بسبب تركيز الدراسة على مدى توافر الايضاحات في التقارير المالية.

كما تناول (دهمش، 1989 أ) نشر التقارير المالية السنوية ودورها في اتخاذ القرارات، ومن هذه الدراسة يتضح أن المشكلة الرئيسية التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين هي عدم تبني مجموعة من المبادئ أو المعايير المحاسبية حيث أن كل محاسب قانوني ممارس يحاول تفسير المبادئ أو المعايير وفقاً لخلفيته الدراسية والتعليمية إلا أن هذه المشكلة لم تعد قائمة حيث أن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين تبنت مبادئ المحاسبة الدولية وأدلة التدقيق الدولي ويمكن أن يستخلص من هذه الدراسة مشكلة أخرى وهي تأثير الإدارة أحياناً على شكل القوائم الماليه ومحتوياتها. وبحكم طبيعة هذه الدراسة لم تتعرض لكافة المشاكل التي يواجهها المحاسبين القانونيين.

وقد توصل (دهمش، 1989 ب) في دراسة ميدانية حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن إلى نتائج تتمثل في:

- المنافسة بين المدققين.
  - عدم وجود وعي كافٍ من قِبَل المدققين بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال المدقق.
  - تأثير إدارة المشروع على استقلالية المدقق.
  - عدم توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل المدقق.
  - عدم كفاية تأهيل المدقق.
- ونرى أن هذه الدراسة كشفت عن المشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين مع إدارة المشروع ولم تتعرض لمشاكل المحاسبين القانونيين مع جمعية (هيئة) المحاسبين القانونيين الممارسين أو للمشاكل التي تنشأ بسبب نقص التشريعات، بالإضافة إلى عدم ترتيب المشاكل حسب أهميتها.
- وتعرض (سعاده، 1989) إلى دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية في الأردن، حيث توصل إلى أن للمحاسبة دوراً في التنمية ولم تلعبه في الأردن في الماضي وقد لا تلعبه مستقبلاً للأسباب التالية:
- سيادة ظروف عدم التأكد وصعوبة التنبؤ نتيجة تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية.
  - سيطرة أفكار التصفية بدلا من التأسيس والتوسع.
  - تقليص سلطة مهنة التدقيق وتحويلها إلى جهات أخرى.
  - عدم تطبيق مبدأ الفصل بين الملكية والإدارة.
  - زيادة مسؤوليات المدقق وتخفيض إجراءات حمايته وحرمانه بعض حقوقه.
  - قلة العناية الحكومية بالمهنة مقارنة مع المهن الأخرى.
  - إعفاء المنشآت الصغيرة من مسك حسابات ودفاتر نظامية لأغراض الضريبة.
- ان الأسباب المذكورة أعلاه تمثل المعوقات التي تمنع المحاسبة من القيام بدورها بشكل عام ولكنها لم تُحدد درجة أهمية هذه المعوقات.

كما هدف (بماني، 1991) بدراسته الاختبارية إلى استطلاع آراء المراجعين والمقرضين ومحلي الاستثمار في أثر (4) عوامل على استقلال المراجع الخارجي وذلك في محاولة لالقاء الضوء على بعض المشاكل والانتقادات التي تتعرض لها مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية وقد دلت نتائج الدراسة على أن المشاركين في الدراسة يرون بصفة عامة أن ارتفاع مستوى المنافسة وتدخل إدارة الشركة في اختيار المراجع وصغر حجم مكتب المراجعة من شأنها أن تزيد من مقدار الخطر الذي يتعرض له استقلال المراجع وقد احتل دور الإدارة في اختيار المراجع الدرجة الأولى من حيث خطورته يليه صغر حجم مكتب المراجعة ثم مستوى المنافسة.

وقد قام (فايد، 1992) بدراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية من مشكلات تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة وتحد من تطور المهنة، وهذه المشاكل هي:

- قصور التشريعات اليمنية في تحديد مسؤولية مراجع الحسابات.
  - غياب مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية يتم التعرف عليها بين المحاسبين لتصبح قواعد ومعايير مهنة مقبولة قبولاً عاماً لتنظيم أدايتهم الفني.
  - غياب دور المنظمات والهيئات المهنية.
  - عدم وجود معايير محددة ومتعارف عليها للمراجعة يمكن الالتزام بها أثناء ممارسة العمل المهني.
  - عدم وجود برامج تدريبية كافية.
- لم توضح الدراسة درجة الأهمية لهذه المشكلات لتسليط الضوء على المشكلات التي تحتاج إلى أولوية المعالجة.

ومن جانبه تناول (الحموده وآخرون، 1992) في دراسة ميدانية واسعة مهنة التدقيق في الأردن المشكلات التي يواجهها المراجعون بشكل تفصيلي وأسبابها وطرق علاجها ودرجة أهميتها. وقد توصلت الدراسة الى نتائج في غاية الأهمية تتمثل في العديد من المشكلات التي يواجهها مدققو الحسابات في الأردن وهي:

- عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني.
- ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات المراجعة.
- عدم تناسب أتعاب المراجعين بأخلاقيات المهنة وما هية استقلال المراجع.
- عدم تبني معايير محاسبية ومعايير تدقيق خاص بالبيئة الأردنية.
- تدني مستوى الثقة بين المراجعين ودائرة ضريبة النقل.

أما الدراسة الميدانية التي أجراها (أبو الحسن، 1993) حول الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني في المملكة العربية السعودية فقد أكدت على مشكلة تحكم الإدارة ولو بطريقة غير مباشرة في تعيين المراجع الخارجي وقد أوصت الدراسة بضرورة وضع ضوابط منظمة لتغيير المراجعين. بما يوفر لهم بيئة عمل يتوفر فيها الاستقلال المهني.

وهناك دراسة ميدانية أخرى (الحمود وإبراهيم، 1997) بعنوان المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت. وقد توصلت:

الى أن مراجعي الحسابات في دولة الكويت يواجهون العديد من المشكلات تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وجمعية مراجعي الحسابات والعملاء. وأظهرت الدراسة أكثر هذه المشكلات أهمية من وجهة نظر المراجعين بصرف النظر عن التصنيفات السابقة تتمثل في:

- رفض مقدري ضريبة الدخل للحسابات المراجعة في كثير من الأحيان من غير مبرر.

- عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تلاؤم البيئة المحلية.
- هناك نظرة عامة بأن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش.
- عدم إعطاء القانون للمراجع حق مناقشة عزله.
- عدم وجود عقوبات وضوابط تفصيلية في القانون تحكم العلاقات بين المراجعين فيما يتعلق بممارسة المهنة.
- عدم اشتراط القانون تأهيل المراجعين وتدريبهم بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص.
- غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.
- عدم وجود قواعد محدده للسلوك المهني.
- التنافس غير الشريف بين المراجعين.
- أما دراسة (متولي، 2000) التحليلية فتناول فيها مستويات فجوة التوقعات في المراجعة ودور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات في الحد منها توصلت إلى نتائج بخصوص دور المنظمات المهنية ومراقبي الحسابات تتمثل في:
- يجب على المنظمات المهنية دراسة توقعات مستخدمي التقارير المالية وتلبية المعقول منها ويجب على مراجعي الحسابات الاقتناع بذلك.
- قيام المنظمات المهنية بتنوير مستخدمي التقارير المالية بحدود عمل المراجع ومسؤوليته وتوضيح دوره.
- يجب على المنظمات المهنية أن تقدم الدراسات والبحوث والبرامج التعليمية والتدريبية التي تمكن من تأهيل خيرة أعضائها وزيادة.
- يجب على مراجعي الحسابات المحافظة على حيادهم واستقلالهم عند مزاوله المهنة.
- ويلاحظ أن هذه الدراسة لم تتناول المشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين بشكل مباشر وإنما تشير إلى المشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين بشكل غير مباشر.
- وقد قام (الدلاهمة، 2002) بدراسة نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة - دراسة تحليلية تطبيقية في المملكة الأردنية الهاشمية. وقد سعى فيها إلى المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق التعرف على الأسباب والمشكلات التي أدت إلى ظهور فجوة التوقعات في المراجعة وقد توصلت الدراسة إلى أن فجوة التوقعات هي مسئولية مشتركة تقع على عاتق مراجعي الحسابات ومستخدمي التقارير المالية ومعايير المراجعة. لم تتعرض الدراسة إلى المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات وذلك بحكم أهدافها إلا أن معالجة المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات تؤدي إلى القضاء على أو تضيق فجوة التوقعات حيث أن ظهور فجوة التوقعات هي نتيجة للمشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات. وقد أوصت الدراسة بضرورة قيام المنظمات المهنية والعلمية للمحاسبة والمراجعة بنشر الوعي والتثقيف المحاسبي بين

مستخدمي التقارير المالية والتركيز على التدريب والتعليم المستمر لمدققي الحسابات. هذا بالإضافة إلى تطوير التعليم المحاسبي وهيكل المعرفة الأساسية في المحاسبة والمراجعة بما يساعد على الإلمام بالتطورات الجديدة في هذا المجال.

ومن خلال العرض السابق المتتابع للدراسات السابقة في موضوع المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات يتبين أن هناك اتفاقاً في نتائجها على وجود مشاكل مختلفة تواجه مراجعي الحسابات، ويلمس الباحث بأن هناك حاجة لدراسة المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية حيث أنه لا يوجد هناك دراسة متكاملة في هذا الموضوع فيما يتعلق بالمملكة والذي يعد على قدر كبير من الأهمية.

#### فرضيات الدراسة :

لتحقيق أهداف البحث، فقد صيغت الفرضيات الآتية:

#### الفرضية الأولى :

$H_1$  يواجه المحاسبون القانونيون الممارسون في المملكة العربية السعودية مشكلات تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وبهيئة المحاسبين القانونيين السعوديه وبالعملاء ومشكلات أخرى.

#### الفرضية الثانية :

$H_1$  تزيد درجة الأهمية للمشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية عن المتوسط.

#### الفرضية الثالثة :

$H$  تزيد درجة الأهمية للحلول المقترحة للمشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة عن المتوسط.

#### - منهجية الدراسة :-

يرى الباحث خدمة لأهداف الدراسة أنه من الضروري استخدام مجموعه من مناهج البحث العلمي بحيث تحقق فيما بينها تآزراً منهجياً يعمل على تحقيق أهداف الدراسة وهذه المناهج تتمثل في:

1. المنهج الاستنباطي، وقد اعتمد عليه الباحث في التعرف على طبيعة مشكلة البحث وتحديد المحاور الأساسية المرتبطة بموضوع الدراسة.



2. المنهج التاريخي، وقد استخدمه الباحث من خلال استعراض الدراسات السابقة المتعلقة بموضوع الدراسة والتي كان لها أثر فعال في تصميم طريقة البحث ومنهجه.

**الإستبانة:** فقد تم تصميم إستبانة تتكون من أربعة أقسام كالآتي:

**القسم الأول:** المعلومات العامة

**القسم الثاني:** المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية

وقد قُسم إلى المحاور الآتية:

**المحور الأول:** المشكلات المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة.

**المحور الثاني:** المشكلات المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية.

**المحور الثالث:** المشكلات المتعلقة بالعملاء.

**المحور الرابع:** مشكلات أخرى.

**القسم الثالث:** الحلول المقترحة للمشكلات المختلفة.

**القسم الرابع:** الملاحظات التي يرغب المحاسبين القانونيين بإضافتها.

- وُزعت الإستبانة على عينة عشوائية من المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة في المملكة العربية السعودية.

- حتى يمكن إجراء التحليلات الاحصائية اللازمة لاختبار الفروض، فقد روعي سهولة الاستبانة ووضوحها مع بيان درجة الأهمية وفقاً لخمسة مستويات (مقياس ليكرت) وهي (5) كبيرة الأهمية، (4) مهمة، (3) متوسطة الأهمية، (2) قليلة الأهمية، (1) عديمة الأهمية.

عند تصميم الاستبيان استفيد من أفكار بعض الدراسات السابقة وعباراتها والتي من أبرزها: دراسة (الحمود وآخرون، 1992) ودراسة (الحمود وابراهيم، 1997) ودراسة (دهمش، 1989) ودراسة (عطيه، 1980) ودراسة (فايد، 1992)

**مجتمع الدراسة:**

يتكون مجتمع الدراسة من المحاسبين القانونيين الممارسين والبالغ عددهم 160 محاسباً يعملون في مكاتب المراجعة العاملة في المملكة العربية السعودية والبالغ عددها 106 (حسب إحصائية هيئة المحاسبين القانونيين في السعودية لعام 2002م).

**عينة الدراسة:**

وُزعت الإستبانة على 120 من المحاسبين القانونيين الممارسين والذين يعملون بمكاتب المحاسبة في المملكة العربية السعودية أي ما نسبته 75% من المجتمع الإحصائي. وقد بلغ عدد الإستبانات المستردة والصالحة للتحليل الإحصائي (95) إستبانة، أي ما نسبته 59,38% من المجتمع.

## الجدول رقم (1)

## توزيع المستجيبين حسب السن

النسبة المجمعه	النسبه	العدد	العمر
32.6	32.6	31	أكبر من 40 سنه
87.4	54.8	52	40_30 سنه
100	12.6	12	أقل من 30 سنه
	100	95	المجموع

يتضح من الجدول رقم (1) أن معظم من قام بتعبئة الاستبانة تزيد أعمارهم على 30 سنه. وقد بلغت نسبتهم (87,4%). أما الذين تقل أعمارهم عن 30 سنه فقد بلغت نسبتهم 12,6.

## الجدول رقم (2)

## توزيع المستجيبين حسب المسمى الوظيفي

النسبه المجمعه	النسبه	العدد	المسمى الوظيفي
52,7	52.7	50	محاسب قانوني
79	26.3	25	مدير مكتب محاسبة
100	21	20	مساعد مدير مكتب
	100	95	المجموع

يتبين من الجدول رقم (2) أن غالبية من قام بتعبئة الاستبانة هم محاسبون قانونيون ومديرو مكاتب محاسبة ومساعدوهم مما يدعم ويعزز الثقة في المعلومات المجمعه بواسطة الاستبانة.

## الجدول رقم (3)

## توزيع المستجيبين حسب المؤهل العلمي

النسبة المجمعه	النسبه	العدد	المؤهل العلمي
14.7	14.7	14	الدكتوراه
54.7	40	38	المؤهل المهني
65.3	10.6	10	الماجستير
100	34.7	33	البكالوريوس
	100	95	المجموع

يظهر الجدول رقم (3) أن أعلى نسبة، وهي 40٪ من المحاسبين القانونيين الممارسين، هم من حملة المؤهل المهني بينما بلغت نسبة حملة البكالوريوس 34.7٪، يليهم حملة الدكتوراة 14.7٪ ثم حملة الماجستير 10.6٪

#### الجدول رقم (4)

##### توزيع المستجيبين حسب التخصص:

التخصص	العدد	النسبة	النسبة المجمعه
المحاسبه	67	70.5	70.5
تخصصات كلية العلوم الإداريه والاقتصاد الأخرى	20	21.1	91.6
تخصصات أخرى	8	8.4	100
المجموع	95	100	

وتفيد المعلومات الواردة في الجدول رقم (4) أن ما نسبته 70.5٪ من المحاسبين القانونيين الممارسين متخصصون في المحاسبة. ويرى الباحث أن هذه النسبة عالية ولها تأثير على نوعية الاجابة المقدمة في حين بلغت نسبة تخصصات كلية العلوم الإدارية والاقتصاد والتخصصات الأخرى 21.1٪، 8.4٪ على الترتيب.

#### الجدول رقم (5)

##### توزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة العملية في المراجعة:

سنوات الخبرة	العدد	النسبة	النسبة المجمعه
أكثر من 10 سنوات	48	50.1	50.1
6_10 سنوات	29	31	81.1
5 سنوات فأقل	18	18.9	100
المجموع	95	100	

وفيما يتعلق بتوزيع المستجيبين حسب سنوات الخبرة العملية في المراجعة، يتبين من الجدول السابق أن ما نسبته 81.1٪ من المحاسبين القانونيين الممارسين تزيد خبرتهم عن 6 سنوات وهذا يضيف على نتائج الدراسة الدقة نظراً لدقة المعلومات المجمعَة عن طريق هذا الجزء من المستجيبين بينما بلغت النسبة 18.9٪ للمحاسبين القانونيين الممارسين الذين تبلغ خبرتهم 5 سنوات فأقل.

## نتائج الدراسة :

لقد تمت المعالجة الإحصائية عن طريق إدخال البيانات لجهاز الحاسوب واستخدام برنامج الحقيبة الإحصائية

Statistical Package For Social Studies (SPSS)

وقد تم التوصل إلى النتائج التالية :

أولاً: المشاكل التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة في المملكة العربية السعودية.  
المحور الأول: مشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة.

## الجدول رقم (6)

مشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة مرتبة تنازلياً  
حسب الأهمية تبعاً لمتوسطها الحسابي

الرقم	المشكلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	إلزام المحاسبين القانونيين الممارسين بالتفرغ لممارسة المهنة	4.96	1.96
2	اشتراط القانون لتأهيل المحاسبين القانونيين الممارسين وتدريبهم بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص.	4.88	1.58
3	عدم وجود عقوبات وضوابط مفصلة في القانون تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بممارسة المهنة.	4.85	1.58
4	عدم وجود التزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها	4.58	1.58
5	عدم وجود التزام بمعايير المراجعة المتعارف عليها	4.33	1.33
6	إعفاء المنشآت من غير الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة من إمساك حسابات مراجعة.	4.33	1.33
7	عدم اشتراط الخبرة في مجال المراجعة للراغبين في الترخيص للمهنة.	4.22	1.22

## تابع الجدول رقم (6)

الرقم	المشكلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
8	عدم وجود معايير لتحديد أتعاب عملية المراجعة	3.79	0.79
9	عدم إعطاء القانون للمحاسب القانوني الممارس حق مناقشة عزله.	3.79	0.97
10	غموض القوانين المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية.	3.78	0.78
11	غياب دور الهيئات المهنية المنظمة للمهنة.	3.17	0.17

يتضح من الجدول رقم (6) أن أهمية مشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة هي أكبر من المتوسط الحسابي وهو 3 لجميع هذه المشكلات. هذا بالإضافة إلى تدني الانحراف المعياري لها وهذا يفسر قلة تباين آراء المستجيبين حول أهمية هذه المشاكل.

وقد كان أكثر هذه المشاكل أهمية (الزام المحاسبين القانونيين الممارسين بالتفرغ لممارسة المهنة) حيث بلغ متوسطها الحسابي 4.96 وانحرافها المعياري 1.96 وفيما يتعلق بهذه المشكلة فقد جاءت قواعد سلوك المهنة وآدابها في المملكة العربية السعودية واضحة ولا تتعارض مع الأنظمة واللوائح التي تحكم المهنة في المملكة ومتلائمة مع الشريعة الإسلامية حيث إن التفرغ للمهنة يؤدي إلى ممارستها بشكل ملائم وبنوعية أفضل. هذا بالإضافة إلى أن الجمع بين الأعمال الأخرى المكملة لطبيعة المهنة، مثل الاستشارات المالية والمحاسبية والإدارية والقيام بمراجعة الحسابات لعميل واحد وفي وقت واحد، قد يؤدي إلى نتائج سلبية على المهنة وعلى استقلال المحاسب القانوني الممارس.

أما المشكلة رقم (2) (اشتراط القانون لتأهيل وتدريب المحاسبين القانونيين الممارسين بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص) فقد بلغ متوسطها الحسابي (4.88) والانحراف المعياري (1.88) ويرى المحاسبون القانونيون الممارسون أن الالتزام بهذا الشرط والوفاء به من أجل الاستمرار بالترخيص هو المشكلة لأن عدم الالتزام والوفاء باكمال نقاط التعليم المستمر المطلوبة دون مبرر يؤدي إلى الغاء العضوية بالهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وهذا يشكل مصدراً لتذمر المحاسبين القانونيين رغم أهمية التعليم المستمر ودوره في تحديث المعلومات والمهارات المهنية والفنية في الموضوعات ذات العلاقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

وكانت المشكلة رقم (3) (عدم وجود عقوبات وضوابط مفصلة في القانون تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بممارسة المهنة) مهمة أو كبيرة الأهمية من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الممارسين حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.85) والانحراف المعياري لها (1.58) وهذا يدل على أن القوانين المتعلقة بالمهنة جاءت عامة ولم تكن مفصلة حول المخالفات وعقوباتها. ويفسر هذا الغموض من خلال غموض القوانين المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات المشكلة رقم (10).

أما المشكلة رقم (4) (عدم وجود التزام بمعايير المحاسبة المتعارف عليها) فقد بلغ متوسطها الحسابي 4.58 والانحراف المعياري 1.33. ويدرك المحاسبون القانونيون الممارسون أن قضية عدم الالتزام بمعايير المحاسبة والمراجعة هو من المشاكل المهمة والتي لها عواقب وخيمة؛ فقد نصت القاعدة رقم (201) من قواعد سلوك المهنة وآدابها على أنه ( يجب على العضو الذي يقدم خدمات المراجعة والمحاسبة والاستشارات والزكاة والضريبة، أو أي خدمات مهنية أخرى أن يلتزم بمعايير المهنة التي تحكم تلك الخدمات وعليه تبرير أي انحراف عن تلك المعايير (معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، 2001م). وبالرغم من وجود هذا النص الصريح، إلا أن هناك قراراً صادراً برقم 423/15 وتاريخ 1423/9/5 عن لجنة التحقيق في مخالفات أحكام نظام المحاسبين القانونيين يقضي بعقوبة الإيقاف عن ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة لمدة ستة أشهر بحق محاسب قانوني في المملكة العربية السعودية تطبيقاً لنص المادة (28) من نظام المحاسبين القانونيين لعدم التزام المحاسب الذي صدر بحقه الحكم بالمعايير المهنية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (نشرة أخبار هيئة المحاسبين العدد 34، ذو القعدة 1423، يناير 2003).

أما المشكلة رقم (6) (إعفاء المنشآت من غير الشركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة من امساك حسابات مراجعة) فقد بلغ متوسطها الحسابي 4.33 والانحراف المعياري 1.33. وأعتبر المحاسبون القانونيون هذه المشكلة مهمة لأنها تؤثر على دخلهم، حيث إن الزام الشركات الأخرى بخدمات المحاسبين القانونيين الممارسين سيزيد من الطلب على خدمات المراجعين، وهذا يؤدي إلى زيادة الدخل. ويرى الباحث أن هذه المشكلة المتعلقة بالدخل احتلت المرتبة السادسة في الأهمية ولم تأت في المرتبة الأولى نظراً لأن هناك إيرادات يحصل عليها المحاسبون القانونيون الممارسون في المملكة العربية السعودية نظير خدمات الزكاة والضرائب التي تلتزم بها كافة أنواع الشركات في المملكة؛ حيث إن جميع الشركات والمؤسسات ملزمة بتقديم اقرار الزكاة والضريبة وأن القاعدة رقم (506)، والخاصة بمزاولة الأعمال الأخرى، لا تحظر تقديم خدمات الزكاة والضريبة لذات العميل وفي وقت واحد شريطة أن يتضمن خطاب الاتفاق ما يؤكد أن خدمات الزكاة والضريبة جزء من نطاق المهمة المتفق عليها، وأن تعرض أتعاب المراجعة

وخدمات الزكاة والضريبة على الجمعية العمومية للشركة لإقرارها (معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى، 2001).

وأما المشكلة رقم (7) (عدم اشتراط الخبرة في مجال المراجعة للراغبين في الترخيص للمهنة) فقد بلغ متوسطها الحسابي (4.22) والانحراف المعياري (1.22) وقد اشترط نظام المحاسبين القانونيين في المملكة العربية السعودية اجتياز اختبار الزمالة لمعهد المحاسبين القانونيين السعودي ولم يشترط الخبرة للحصول على الترخيص وإنما اشترط التدريب والتعليم المستمرين للإستمرار في الترخيص وأن التدريب والتعليم المستمرين يعوضان جزءاً من الخبرة.

وأما المشكلة رقم (8) (عدم وجود معايير لتحديد أتعاب عملية المراجعة) فقد بلغ متوسطها الحسابي 3.97 والانحراف المعياري 0.79. وتعدُّ هذه المشكلة مهمة للمحاسبين القانونيين الممارسين لأنها متعلقة بدخلهم.

وأما المشكلة رقم (9) (عدم إعطاء القانون للمحاسب القانوني الممارس حق مناقشة عزله) فقد بلغ متوسطها الحسابي 3.79 والانحراف المعياري 0.97. وهي تعدُّ مهمة للمحاسبين القانونيين الممارسين وخاصة أن مجلس الإدارة له سيطرة على الأصوات في الجمعيات العامة وهذا ما أشار إليه (عبد الله، 1982) (والحمود وإبراهيم، 1997).

وأما المشكلة رقم (10) (غموض القوانين المتعلقة بمهنة مراجعة الحسابات في المملكة العربية السعودية) فقد بلغ متوسطها الحسابي (3.78) وانحرافها المعياري (0.78) وهذه المشكلة ترتبط بالمشكلة رقم (3) وهي عدم وجود عقوبات وضوابط مفصلة في القانون تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين فيما يتعلق بممارسة المهنة؛ حيث جاءت القوانين المتعلقة بالمهنة عامة وغير مفصلة خاصة فيما يتعلق بالتحالفات والعقوبات. وتتفق هذه النتيجة مع نتيجة دراسة (الحمود ورفاعة، 1992) ودراسة (الحمود وإبراهيم، 1997).

وأما المشكلة رقم (11) فكانت (غياب دور الهيئات المهنية المنظمة للمهنة) حيث بلغ متوسطها الحسابي (3.17) وانحرافها (0.17) وبالرغم من أن هذه المشكلة حصلت على الترتيب الأخير من حيث الأهمية النسبية - وهذا يدل على أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تقوم بدور مهم في تطوير كفاءة أعضائها ومؤهلاتهم والمهنة بشكل عام وتبذل جهداً في سبيل تطوير المهنة - إلا أنها لم تصل إلى الدور المنشود منها الذي يتوقعه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة ولذلك عدُّوها لا تمثل مشكلة كبيرة.

## المحور الثاني، المشكلات المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية

## الجدول رقم 7

## مشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية مرتبة تنازلياً حسب الأهمية تبعاً لمتوسطها الحسابي

الرقم	المشكلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	عدم إدراك بعض المحاسبين القانونيين الممارسين لأهمية الدور الذي تقوم به هيئة المحاسبين القانونيين السعودية	4.29	1.29
2	الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مجردة من صلاحيات الترخيص	3.29	0.29
3	ضعف دور الهيئة في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية روح التعاون فيما بينهم وتوثيقها	3.14	0.83

يتضح من الجدول رقم (7) أن أهمية جميع المشكلات المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية أكبر من المتوسط. وقد كانت المشكلة الأولى هي (عدم إدراك بعض المحاسبين القانونيين الممارسين لأهمية الدور الذي تقوم به هيئة المحاسبين القانونيين السعودية). وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة 4.92 والانحراف المعياري 1.29. وتأتي أهمية هذه المشكلة من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة من عدم إدراك بعض المحاسبين القانونيين للدور الذي تقوم به الهيئة في محاولة الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة والرفع من مستواها من خلال تحلي جميع أعضاء الهيئة بقواعد سلوك المهنة وآدابها عند ممارستهم أعمالهم وعند تعاملهم مع زملائهم في المهنة وعملائهم.

أما المشكلة رقم (2) (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مجردة من صلاحيات الترخيص) فقد بلغ المتوسط الحسابي لها 3.29 والانحراف المعياري 0.29 وفي هذا الصدد أوصى (عبد الله، 1982) على ضرورة أن يكون الترخيص للمحاسبين القانونيين من جهة مهنية لا حكومية كما أكد على أهمية ذلك (الحمود ورفاقه، 1992).

وفيما يتعلق بالمشكلة رقم (3) (ضعف دور الهيئة في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية روح التعاون بينهم وتوثيقها ورعاية مصالحهم) فقد بلغ المتوسط الحسابي لها 3.14 والانحراف المعياري 0.83؛ أي أنها حظيت بدرجة أهمية أقل من غيرها من المشاكل الأخرى المتعلقة بهيئة المحاسبين، إلا أن درجة أهميتها تزيد عن المتوسط وهذا يمكن تفسيره بأن المحاسبين



القانونيين الممارسين يطمحون بالمزيد من الهيئة في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها من خلال زيادة عدد الدورات التي تعقدها الهيئة للأعضاء وزيادة النشرات الصادرة عن الهيئة.

### المحور الثالث : المشكلات المتعلقة بالعملاء

#### جدول رقم (8)

#### مشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين المتعلقة بالعملاء مرتبة تنازلياً حسب متوسطها الحسابي

الرقم	المشكلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	عدم ملاءمة أتعاب المراجع مع حجم العمل	4.50	1.50
2.	أتعاب المراجع لا تتناسب مع حجم مسؤولياته التي فرضها القانون	4.40	1.40
3.	مماثلة العملاء في تسديد أتعاب المحاسب القانوني	4.21	1.21
4.	ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المنشآت التي يقوم المحاسب القانوني بمراجعة حساباتها	3.96	0.96
5.	إن نظرة المستفيدين إلى الهدف الرئيس من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء	3.88	0.88
6.	قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مكاتب المراجعة	3.67	0.67

يتضح من الجدول رقم (8) ان جميع المشكلات التي يواجهها المحاسبين القانونيين الممارسين والمتعلقة بالعملاء يزيد المتوسط الحسابي لدرجة أهميتها عن المتوسط ، ويُلاحظ أن المشكلة الأولى والثانية والثالثة من حيث الأهمية هي مشاكل متعلقة بأتعاب المحاسبين القانونيين حيث يتراوح المتوسط الحسابي لدرجة أهميتها بين (4.50 ، 4.21) مما يعني أهمية هذه المشاكل.

وهذا يُوجه الاهتمام الى الحاجة الى وجود معايير ملزمة لتحديد أتعاب المراجعين بحيث تتناسب مع حجم مسؤولياتهم وواجباتهم وقد رأى (سعادة 1989) أن من صور قلة الدعم الحكومي الذي تلقاه المهنة عدم وضع حدود دنيا للأتعاب وحداً أعلى لعدد المنشآت التي يجوز للمدقق تدقيقها مما يضمن لكل ممتحن حدّاً أدنى من الأتعاب.

أما المشكلة رقم (4) (ضعف نظام الرقابة الداخلية لدى المنشآت التي يقوم المحاسب القانوني بمراجعة حساباتها) والتي بلغ متوسطها الحسابي (3.96) و انحرافها المعياري (0.96) فمن المعروف - في مجال المراجعة - أن وجود هذه المشكلة يترتب عليه زيادة وقت عملية المراجعة وتكاليفها وجهدها لدى المحاسب القانوني.

وتُعدُّ هذه المشكلة من المشاكل التي يتفق عليها المحاسبين القانونيين الممارسين في دول مختلفة حيث احتلت هذه المشكلة الترتيب الأول من حيث الأهمية ضمن مجموعة المشاكل المتعلقة بالعملاء في دراسة (الحمود وآخرين، 1992).

وبخصوص المشكلة رقم (5)، وهي (أن نظرة المستفيدين إلى الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء) وقد بلغ متوسطها الحسابي (3.88) وانحرافها المعياري (0.88)، فهذا اعتقاد خاطئ من مُستخدمي القوائم المالية عن مهنة المراجعة (Mancinor, 1997 Jane) ومن ثمَّ يؤدي إلى ظهور فجوة الفهم الخاطئ وهي إحدى الفجوات الفرعية لفجوة التوقعات في المراجعة (الدأهمة، 2002) ومن ثمَّ اتساع فجوة التوقعات في المراجعة (Audit Expectation Gap)، (Liggio, 1974)، (Porter, 1993) بدلاً من تضييقها أو القضاء عليها.

ويرى الباحث أن حل هذه المشكلة يقع على عاتق الهيئات والمنظمات المهنية من خلال زيادة فعاليتها وتطوير أدائها في توعية مُستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة ودور المحاسب القانوني ومسؤوليته.

#### المحور الرابع : المشكلات الأخرى التي يُواجهها المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة الجدول رقم (9)

##### المشكلات الأخرى التي يواجهها المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة

##### مرتبة تنازلياً حسب متوسطها الحسابي

الرقم	المشكلة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	التنافس غير الشريف بين المحاسبين القانونيين الممارسين	4.79	1.79
2.	عدم وجود وعي كاف لدى المحاسبين القانونيين والعملاء بأخلاقيات المهنة واستقلال المحاسب القانوني	4.63	1.63
3.	تدني مستوى كفاءة محاسبي المنشآت	4.29	1.29
4.	عدم مواكبة بعض المحاسبين القانونيين الممارسين للتطورات في استخدام الحاسوب	4.12	1.02
5.	مستوى عناية الحكومة بالمهنة والذي لا يرقى إلى مستوى العناية بالمهن الأخرى مثل الطب	4.10	1.10
6.	تزايد استخدام الحاسوب في المنشآت	4.02	1.02
7.	تدني مستوى الثقة بين المحاسبين القانونيين الممارسين والجهات ذات العلاقة	3.79	0.79
8.	عدم وجود معاهد لتدريب المحاسبين القانونيين	3.77	0.77

يتضح من الجدول رقم (9) أن المشكلة الأولى في الأهمية (التنافس غير الشريف بين المحاسبين القانونيين الممارسين) قد بلغ متوسطها الحسابي (4.79).

ومن وجهة نظر الباحث، فإن هذا النوع من المشاكل يزداد في ظل عدم وجود حد أدنى للأتعاب ولارتباطه بدخول المحاسبين القانونيين الممارسين. وقد توصل (دهمش، 1989 أ) إلى أن 83٪ من المراجعين رأوا أن هذه المشكلة أدت إلى انخفاض مستوى أتعاب التدقيق مما قد يؤدي إلى انخفاض مستوى الخدمات المهنية. كما أفاد (دهمش، 1989 ب) بأن 42٪ من المدققين في عينته عزت المنافسة بين الأعضاء إلى عدم وعي المدققين بأداب المهنة وسلوكها. وترتبط هذه المشكلة بالمشكلة رقم (2) (عدم وجود وعي كاف لدى المحاسبين القانونيين والعملاء بأخلاقيات المهنة واستقلال المحاسب القانوني)، وقد حصلت على متوسط حسابي 4.63. وتتفق هذه النتيجة مع ما توصل إليه (الحمود وآخرون، 1992) في الدراسة التي أجريت في الأردن وتُظهر هذه المشاكل مدى الحاجة إلى وجود معايير مُلزِمة لتحديد أتعاب المحاسبين القانونيين الممارسين.

وتأتي المشكلة الثالثة في الأهمية (تدني مستوى كفاءة محاسبي المنشآت)؛ حيث بلغ متوسطها الحسابي (4.29). وهذه المشكلة لها علاقة وثيقة بمشكلة نظام الرقابة الداخلية الواردة في المحور الثالث من المشكلات حيث إن تدني كفاءة محاسبي المنشآت وضعف نظام الرقابة الداخلية يجعل عملية المراجعة بحاجة إلى جهد ووقت كبير قد لا يتناسب مع أتعاب عملية المراجعة.

وفيما يخص المشكلة الرابعة (عدم مواكبة بعض المحاسبين القانونيين الممارسين للتطورات في استخدام الحاسوب)، فقد حصلت على متوسط حسابي (4.12). وهي مرتبطة بالمشكلة السادسة (تزايد استخدام الحاسوب في المنشآت مما أدى إلى تعقيد عملية المراجعة) والتي بلغ متوسطها الحسابي (4.02). فهذه المشكلات مرتبطة بكفاءة المراجع وتأهيله. وقد ذكر (الحمود وآخرون، 1992) أن هذه المشكلات يُعاني منها المراجعون في الأردن كما عزا (دهمش، 1989 ب) المشكلات المتعلقة بالحاسوب إلى عدم الإلمام باستخدام الحاسوب بشكل ملائم.

وبخصوص المشكلة الخامسة (مستوى عناية الحكومة بالمهنة والذي لا يرقى إلى مستوى العناية بالمهنة الأخرى مثل الطب)، فقد رأى (سعادة، 1989) أن قلة مستوى العناية هذه تنعكس في الأردن في عدم سماح الحكومة للمراجعين بتشكيل نقابة مع حرمان الجمعية من صلاحيات الترخيص للأعضاء وعدم تحديد حدود دنيا للأتعاب.

في حين أن المشكلة السابعة (تدني مستوى الثقة بين المحاسبين القانونيين الممارسين والجهات ذات العلاقة) بلغ متوسطها الحسابي (3.79). وقد بدأت تظهر في دول مختلفة وخاصة بعد القضايا المرفوعة ضد مكاتب المحاسبة العالمية (دهمش، 1997) وما تعرضت له المهنة من انتقادات ولوم. وكلما ظهرت قضية ظهر السؤال: أين كان المراجعون...؟ (الدلاهمة، 2002).

ففي الكويت، زادت حساسية مستخدمي القوائم المالية تجاه المحاسبين القانونيين بعد حدوث أزمة سوق الأوراق المالية (المناخ) وما رافقها من لوم وانتقادات (مطر، 1988). وفي الأردن يواجه المراجعون هذه المشكلة بشكل ملحوظ كما ورد في دراسة (الحمود وآخرون، 1992).

وعن المشكلة الثامنة (عدم وجود معاهد لتدريب المحاسبين القانونيين)، والتي بلغ متوسطها الحسابي (3.77). تأتي أهمية هذه المشكلة من كونها متعلقة بكفاءة المحاسب القانوني وتأهيله. وقد أفاد (دهمش، 1989 ب) بأن 79٪ من المدققين يعتقدون أن خريجي الجامعات ليست لديهم الكفاءة المهنية اللازمة لمزاولة مهنة التدقيق بعد التخرج مباشرة، كما أن 97٪ منهم أفاد بأن مكاتب المحاسبة لا تعطي دورات كافية للعاملين الجدد. وفي دراسة (الحمود وإبراهيم، 1997)، تبين أن 80٪ من المراجعين يعتبرون أن هذه المشكلة كبيرة أو مهمة. ويرى الباحث أنه يجب على أقسام المحاسبة في جامعاتنا العربية فرض عدد من ساعات التدريب في مكاتب المحاسبة على الطلبة الدارسين لمقرر تدقيق الحسابات، وعلى مكاتب المحاسبة أن تُرحب بتدريب الطلبة وتُساهم في زيادة فعالية التعليم الحسابي الجامعي.

### اختبار الفرضيات

بناءً على ما تقدم، يمكن قبول صحة الفرضية الأولى من فرضيات الدراسة والتي تنص على «يواجه المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة في المملكة العربية السعودية مشكلات تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وبهيئة المحاسبين القانونيين السعودية وبالعملاء ومشكلات أخرى».

وللتعرف على مستوى المعنوية التي يُمكن عندها القول بأن المتوسط الحسابي لدرجة أهمية كل مشكلة يزيد على (3) والتي تُمثل المتوسط، فقد تم استعمال اختبار "Sign" حيث توصل الباحث إلى أن المتوسط لكل مشكلة من المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين للمهنة في المملكة العربية السعودية في الجداول الواردة في البحث تزيد على مستوى (3) عند مستوى معنوية 1٪. وبمعنى آخر، فإن أهمية جميع المشكلات الواردة في البحث تزيد على المتوسط من وجهة نظر المحاسبين القانونيين الممارسين.

وقد استخدم المتوسط الحسابي لأغراض ترتيب المشكلات حسب أهميتها. وبناءً على ذلك، يمكن قبول صحة الفرضية الثانية من الدراسة والتي تنص على أنه تزيد درجة الأهمية للمشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية عن المتوسط.

## ثانياً: الحلول المقترحة

## (الجدول رقم 10)

الحلول المقترحة لمشكلات المحاسبين القانونيين الممارسين  
مرتبة تنازلياً حسب الأهمية تبعاً لمتوسطها الحسابي

الرقم	الحلول المقترحة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1.	تحديد الحد الأعلى من الشركات التي يجوز للمراجع الواحد مراجعتها	3.96	0.46
2.	التركيز على النوعية في تعليم المحاسبة في الجامعات السعودية والعربية	3.85	0.85
3.	تنوير مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة.	3.79	0.79
4.	المشاركة في دورات مختلفة في مجال الحاسوب	3.79	0.79
5.	توعية المحاسبين القانونيين بأهمية التحلي بأداب السلوك المهني	3.67	0.67
6.	أن تزيد هيئة المحاسبين القانونيين السعودية عدد الدورات التدريبية	3.65	0.65
7.	تبني معايير واضحة لإحتماب أتعاب تتناسب مع مسؤولية المراجع	3.33	0.33
8.	وضع ضوابط تفصيلية تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين الممارسين	3.18	0.18

يتضح من الجدول رقم (10) أن جميع الحلول المقترحة لمعالجة المشكلات التي يواجهها المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية تبلغ أهميتها أكبر من المتوسط.

وفيما يتعلق بالحل رقم (1) - وهو (تحديد عدد الشركات التي يجوز للمراجع الواحد مراجعتها) وقد حصل على متوسط حسابي (3.96). ويُفسر الباحث هذه الدرجة من الأهمية في رغبة المراجعين بضمان حد أدنى لهم من الدخل وخاصة أنه يعمل بالمملكة شركات محاسبة ومراجعة كبيرة الحجم وذات شهرة عالمية. ويرى بعض المحاسبين القانونيين الممارسين أن هذه الشركات الكبيرة تستأثر بالنصيب الأكبر من عمليات المراجعة في المملكة.

أما بخصوص الحل رقم (2) من حيث الأهمية وهو (التركيز على النوعية في تعليم المحاسبة في الجامعات السعودية والعربية)، فقد حصل على متوسط حسابي (3.85). ويرى الباحث أن هناك ضرورة ملحة للتركيز على النوعية في التعليم المحاسبي من اجل اعداد خريجين قادرين على مواكبة التطورات التي تشهدها المهنة وسوق العمل، والتحول من الشكل التقليدي الذي يتمحور حول حشو ذهن الطالب بالمعلومات الى شكل آخر يتمحور حول اعداد خريج له من القدرات والملكات والخبرات ما يجعله قادراً باستمرار على التعلم الذاتي.

أما الحل رقم (3) (تنوير مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأهداف عملية المراجعة) فقد بلغ المتوسط الحسابي (3.79)، وفي هذا المجال، يقع على عاتق هيئة المحاسبين القانونيين السعودية تثقيف مستخدمي القوائم المالية بدور المحاسب القانوني ومسؤوليته وبأن الهدف من عملية المراجعة هو ابداء الرأي الفني المحايد وليس اكتشاف الغش والأخطاء (عبد الله، 1999).

أما الحل رقم (4) (المشاركة في دورات مختلفة في مجال الحاسوب) فقد بلغ متوسطه الحسابي (3.79). ان تزايد استخدام المنشآت للحاسب الآلي يجعل من الأهمية بمكان لمراجع الحسابات أن يكون قادراً على فهم خصائص بيئة معالجة البيانات الكترونياً وأن يأخذها بعين الاعتبار لأنها تؤثر على تصميم النظام المحاسبي وما يرتبط به من رقابة داخلية.

وفيما يخص الحل رقم (5) (توعية المحاسبين القانونيين الممارسين بأهمية التحلي بأداب السلوك المهني) فقد بلغ متوسطه الحسابي (3.67). ان الالتزام بقواعد سلوك المهنة وأدائها هو اعتراف من المهنة بمسئولياتها تجاه المجتمع والعملاء والزعماء في المهنة وأن التحلي بهذه القواعد عند أداء المسؤوليات المهنية يؤدي الى رفع مستوى المهنة واكتساب ثقة المجتمع مما يزيد من فاعلية المهنة (مطر، 1994)، علماً بأن سلوك وأداب المهنة من مكارم الأخلاق التي جاء الاسلام ليُتمها. فالرأي الفني المحايد الذي يُبدىه المراجع في القوائم المالية معناه وارد في القرآن الكريم بقوله تعالى «وإذا قلتم فاعدلوا ولو كان ذا قربى» (الآية 152 سورة الأنعام).

وبخصوص الحل رقم (6) (أن تزيد هيئة المحاسبين القانونيين السعودية عدد الدورات التدريبية) وقد بلغ متوسطه الحسابي (3.65)، ومما لا شك فيه أن للدورات التدريبية أثراً كبيراً على تطوير كفاءة المحاسبين القانونيين الممارسين وأن التدريب يُعوض جزءاً من الخبرة التي قد لا تتسنى الفرصة للمراجع أن يكتسبها؛ فمن خلال الدورات التدريبية المتخصصة، يُمكن للمحاسبين القانونيين الممارسين الإلمام بالجوانب النظرية والعملية والمهنية لموضوع معين.

أما الحل رقم (7) (تبني معايير واضحة لاحتساب أتعاب تتناسب مع مسؤولية المراجع) فقد بلغ متوسطه الحسابي (3.33)، ويرى الباحث أن وضع أسس لتحديد أتعاب عملية المراجعة تتناسب مع وقت المراجع وجهده ومسؤوليته، كما هو في المهن الأخرى، يحد من مشكلة التنافس غير

الشريف بين المحاسبين القانونيين والتي تؤدي إلى انخفاض مستوى الخدمات المهنية المقدمة (دهمش، 1989ب).

وبصدد الحل رقم (8) (وضع ضوابط تفصيلية تحكم العلاقة بين المحاسبين القانونيين الممارسين فيما يتعلق بممارسة المهنة)، فقد بلغ متوسطه الحسابي (3.18). إن هذا الحل يتطلب وجود تفاصيل حول المخالفات وعقوباتها بشكل واضح.

وبناءً على ما تقدم، يُمكن للباحث قبول صحة الفرضية الثالثة من فرضيات الدراسة والتي تُنص على «تزيد درجة الأهمية للحلول المقترحة للمشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية عن المتوسط».

أما الملاحظات التي يرغب المحاسبين القانونيين الممارسين بإضافتها فقد كانت كما يلي :

- بحث العملاء عن أقل الأسعار بغض النظر عن الجدوى.
- عدم وجود وعي كاف تجاه المهنة من قبل المستفيدين.
- أن يكون تعيين مُراجع الحسابات من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وذلك لضمان حد أدنى من الدخل.
- تستأثر مكاتب المراجعة الكبرى بالنصيب الأكبر من عمليات المراجعة.

## الخلاصة

تعرض هذا البحث إلى دراسة المشكلات التي تواجه المحاسبين القانونيين الممارسين في المملكة العربية السعودية، وقد تبين من خلال الدراسة أنهم يواجهون مشكلات متعددة تم تقسيمها إلى أربعة محاور:

**المحور الأول:** المشكلات المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة كان أهمها:

1. الزام المراجعين بالتفرغ لممارسة المهنة.
2. اشتراط القانون لتأهيل المراجعين وتدريبهم بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص.
3. عدم وجود التزام بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها.

**المحور الثاني:** المشكلات المتعلقة بهيئة المحاسبين القانونيين السعودية وكان أهمها:

1. عدم إدراك بعض المراجعين لأهمية الدور الذي تقوم به هيئة المحاسبين القانونيين السعودية.

**المحور الثالث :** المشكلات المتعلقة بالعملاء أهمها :

1. عدم ملاءمة أتعاب المراجع مع حجم العمل.
2. أتعاب المراجع لا تتناسب مع حجم مسؤولياته التي فرضها القانون.
3. مماطلة العملاء في تسديد أتعاب المراجع.
4. إن نظرة المستفيدين إلى الهدف من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء.

**المحور الرابع:** مشكلات أخرى يتمثل أهمها في:

1. التنافس غير الشريف بين المراجعين.
2. عدم وجود وعي كامل لدى المراجعين والعملاء بأخلاقيات المهنة واستقلال المراجع.
3. تدني مستوى كفاءة محاسبي المنشآت.

### التوصيات

**بناءً على ما تقدم، يُوصي الباحث بما يلي :**

1. التركيز على النوعية في تعليم المحاسبة في الجامعات السعودية والعربية وتخصيص فصل دراسي للتدريب في مكاتب المحاسبة والمؤسسات المختلفة.
2. تنوير مستخدمي القوائم المالية وتبصيرهم بأن الهدف من عملية المراجعة هو ابداء الرأي الفني المحايد وليس الهدف الرئيسي من عملية المراجعة هو اكتشاف الغش والأخطاء.
3. اهتمام الجهات المسؤولة عن مهنة المحاسبة والمراجعة بالمملكة العربية السعودية بدراسة المشكلات التي تواجه المهنة والعمل على حلها.
4. تبني معايير واضحة لاحتساب أتعاب المراجع بما يتناسب مع حجم مسؤولياته.

### المراجع :

- أبو الحسن ، علي - الأسباب المحتملة لتغيير المراجع القانوني ، دراسة ميدانية في المملكة العربية السعودية - الإدارة العامة، العدد 77 ، 1993 ص ص 12 - 41
- أبو غزالة ، طلال - اقرار أصول المحاسبة والتدقيق في مختلف البيئات والثقافات في العالم العربي - المحاسب القانوني العربي، كانون أول 1986 ، ص ص 44 - 46
- أبو غزالة ، طلال - المحاسبة في عالمنا المعاصر ، المحاسب القانوني العربي ، كانون أول 1989 ، العدد 47 ، ص ص 20-22
- الحسيني، صادق - استقلال مراقب الحسابات: دراسة في الكويت والإمارات العربية المتحدة، مجلة آفاق اقتصادية المجلد 11، عدد 44 أكتوبر 1995 ص ص 41 - 95
- الحمود ، تركي و قاقيش محمود و صايل رمضان - المشاكل التي تواجه مراجعي الحسابات في الأردن ، مؤته للبحوث و الدراسات ، المجلد السابع ، العدد 4 ، 1992 م ص ص 97 - 122
- الحمود ، تركي و محمد زيدان إبراهيم - المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت ، مجلة الإدارة العامة، المجلد 36 ، العدد 4 ، 1997 ، ص ص 581 - 614



الحמיד ، عبد الرحمن - خصائص جودة المراجعة المالية ، دراسة ميدانية للمحيط المهني في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة ، مجلد 35 ، العدد 3 ، ديسمبر 1995 ، ص ص 451 - 405

الدلاهمة ، سليمان - نظرية السببية ودورها في التنبؤ بفجوة التوقعات في المراجعة ، دراسة تحليلية تطبيقية في المملكة الأردنية الهاشمية ، رسالة دكتوراه 2001 ، 2002 ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.

دهمش ، نعيم - استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن ، المحاسب القانوني العدد 44 ، أيلول 1989 (ب) ، ص ص 22 - 25  
دهمش ، نعيم - ما هي الخيارات أمام المدققين لمواجهة التهديد المتزايد لإقامة الدعاوى ضدهم، مجلة المدقق ، عدد 31 ، تموز 1997م ، ص ص 3 - 4

دهمش ، نعيم - نشر التقارير المالية السنوية و دورها في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية في الدول العربية ، مجلة البورصات العربية ، السنة الرابعة ، العدد 13 ، حزيران 1989 (أ) ص ص 40 - 37

سعادة ، يوسف - محددات دور المحاسبة في خدمة التنمية في الأردن ، جامعة اليرموك ، المؤتمر الأول في المحاسبة المالية ، كانون الأول 1989م ، ص ص 10 - 11  
عبد الله ، خالد أمين - علم تدقيق الحسابات الناحية النظرية - دار وائل للنشر ، 1999م ص ص 53-55

عبد الله ، خالد أمين - مهنة تدقيق الحسابات في الأردن و الكويت ، دراسة تحليلية مقارنة ، دراسات ، المجلد 9 ، العدد 2 ، الجامعة الأردنية 1982 ، ص ص 131 - 149  
عطية ، سليمان - تقويم مشاكل مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن ، أسبابها و طرق علاجها ، دراسة ميدانية ، عمان ، المؤسسة العربية للدراسات و النشر 1980م ، ص ص 27 - 38

غراية ، فوزي و رندا النبر - مدى توفر الايضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة الهامة الصناعية في الأردن ، دراسات ، المجلد 14 ، عدد 8 ، 1987م ، ص ص 32- 9

فايد ، أحمد - معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية ، آفاق جديدة ، كلية التجارة ، جامعة المنوفية ، السنة الرابعة ، عدد 2 ، 21992م ، ص ص

متولي ، عصام الدين - دراسة تحليلية لمستويات فجوة التوقعات في المراجعة وأسبابها و دور المنظمات المهنية و مراقبي الحسابات في الحد منها ، مجلة جامعة أم درمان الإسلامية - جمهورية السودان 2000م ص ص 1- 56

مطر ، محمد - الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت كمصدر للمعلومات لمستخدمي قرار الاستثمار و قرار الاقتراض ، مجلة دراسات ، الجامعة الأردنية ، المجلد 15 ، العدد 2 ، شباط 1988 ص ص 23 - 65

مطر ، محمد - مسؤولية مدقق الحسابات تجاه مستخدمي البيانات المالية المدققة ، مجلة المدقق، عدد 22 ، 1994م ، ص ص 5 - 6

هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، معايير المراجعة والمعايير المهنية الأخرى 2001 ص ص 1529-1530

هيئة المحاسبين القانونيين السعودية، نشرة أخبار المحاسبين ، عدد 4 ذو القعدة 1423 يناير 2003 ص ص 11

يماني ، عبد الله قاسم - دراسة اختباريه لبعض العوامل المهمة المؤثرة على استقلال المراجع الخارجي من وجهة نظر المراجعين و المقرضين و محلي الاستثمار في المملكة العربية السعودية، الإدارة العامة ، العدد 71 ، 1991م ، ص ص 183 - 229

Jane Mancino , The Auditor and Fraud , Journal of Accounting , April 1997, PP. 33 - 37

Liggio, C.D.,” The Expectation GAP: The Accountant’s Legal Waterloo “ CPA Journal , July 1975 , Vol. 1 No. 2 PP. 23 - 29

Mednicks Robert “ The Auditors Role in Society , Accounting , Feb. 1986 , p 17

Porter B., “An Empirical Study of the Audit Expectation Performance GAP”, Accounting and Business Research , Vol. 24 , No. 93 , 1993 , PP. 60 - 61

Willmott H.”Organizing the Profession: A Theoretical and Historical Examination of the Development of the Major Accountancy Bodies in the U.K”, Accounting organization and society , Vol. 11 , No. 6 , 1986 PP. 508 - 555