

النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت

وائل إبراهيم الراشد

جامعة الكويت

دولة الكويت

الملخص

تسعى هذه الدراسة لتعرّف أبرز المعوقات التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات بدولة الكويت وسبل التغلب عليها وزيادة كفاءة مكاتب التدقيق نحو تطوير المهنة. فيمكن من خلال الوقوف على آراء أعضاء المهنة بالدولة تحديد سبل النهوض بالمهنة والارتقاء بها لتكون بمصاف مثيلاتها في الدول الصناعية. وقد تبين من خلال نتائج الدراسة الميدانية بأن أبرز مشكلات المهنة تتمثل في عدم وجود ميثاق شرفي للمهنة وغياب الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة، وغياب الدور المهني لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، وغياب القواعد المنظمة للسلوك المهني، بالإضافة إلى عدد من المشكلات التي تواجه مزاولي المهنة كالنظرة السطحية الشائعة في المجتمع عن دور مراقب الحسابات. وتنتهي الدراسة ببيان أهم السبل الكفيلة بالقضاء على تلك المشكلات والنهوض بالمهنة كضرورة تبني ميثاق شرفي للمهنة ودور أكبر لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وزيادة تأهيل المنتسبين للمهنة.

مصطلحات علمية

المهنة، التنظيم المهني، ميثاق شرفي، معايير، مؤهلات، الالتزام بالمعايير.

الحكومي على هذه المجالات وإدخال تعديلات مهمة في استراتيجية التخطيط الاقتصادي للبلاد، من حيث ترشيد الإنفاق ومحاربة الإسراف بشتى الوسائل في جميع قطاعات الاقتصاد القومي، في مواجهة العجز في الإيراد النفطي نتيجة انخفاض أسعاره وعوائده، ومن حيث زيادة الموارد المالية الأخرى المتاحة، وكيفية

شهدت دولة الكويت خلال العقود الأربعة الماضية تطوراً كبيراً في المجالات الاقتصادية والاجتماعية. وغيرها من المجالات، ويرجع هذا التطور إلى تبني الحكومة خطاً تنموية طويلة الأجل تهدف إلى زيادة الدخل القومي ورفع الكفاءة الإنتاجية ومستوى المعيشة. وصاحب ذلك زيادة ملحوظة في الإنفاق

تم تسلّم البحث في مايو ٢٠٠١، وأجيز للنشر في أغسطس ٢٠٠١.

تناسب جميع الأطراف المستفيدة منها (الكويت اليوم، ١٩٨٦)، وعلى الرغم من أن التشريعات والقرارات المذكورة ربما كانت ملائمة خلال الفترة الماضية إلا أنه في ظل التطورات السريعة التي يشهدها عالمنا المعاصر في جميع المجالات خاصة المجالات الاقتصادية والمحاسبية، لم تعد هذه التشريعات والقرارات كافية لمواجهة التغييرات المهنية في ظل النظام العالمي الجديد (المحاسب القانوني العربي، ١٩٩٩).

وقد أكد كثير من الكتاب المهتمين بتنظيم مهنة المحاسبة في العالم العربي ضرورة تطوير هذه المهنة (عطية، ٢٠٠٠؛ الحمود وآخرون، ١٩٩٨) وكذا على المستوى الدولي (Linowes, 1991; Markell, 1995; Willomtt, 1999; Perry, 2000; Lee, 1994; Giacomino, 1994; Eynon et al, 1996) ولا شك أن عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وتنظيمها في أي دولة متقدمة أو نامية مثل دولة الكويت لا بد وأن تبدأ بتعرف المستوى الذي وصلت إليه المهنة ومن ثم تعرف المصاعب التي تواجه القائمين على أدائها والتي قد تنعكس آثارها على أداء المحاسب القانوني بشكل خاص وعلى المهنة بشكل عام (المجمع العربي للمحاسبين، ١٩٩٩).

وعليه فإن هذا البحث يهدف إلى المساهمة في عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة عن طريق تعرف الصعوبات والمصاعب التي يواجهها مراقبو الحسابات في عملهم بدولة الكويت ودرجة أهميتها وتأثيرها في تنظيم المهنة وتطويرها. ومن

استخدامها بشكل اقتصادي يحقق أكبر عائد ممكن بأقل تكاليف ممكنة، الأمر الذي أدى إلى زيادة أهمية الدور الذي تلعبه مهنة المحاسبة والمراجعة في المساعدة على تحقيق التنمية الاقتصادية بالدولة عن طريق الرقابة الفعالة على الخطط الاقتصادية والاجتماعية، وما توفره من بيانات ومعلومات تساهم في وضع هذه الخطط على مستوى القطاع العام والخاص ومتابعتها والرقابة عليها وتقييم أدائها (أيوب، ١٩٩٧؛ الحمود وآخرون، ١٩٩٨).

واعترافاً بأهمية هذا الدور لمهنة المحاسبة والمراجعة فقد صدرت التشريعات وتعديلاتها خلال الفترة ما بين ١٩٦٠-١٩٨١ لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت (Shauib, 1995) عن طريق وضع الأحكام والقواعد التي تحدد مؤهلات مراقبي الحسابات والشروط اللازمة لمزاولة مهنة المحاسبة والتي تتناسب مع مسؤولياتهم وقيامهم بأداء مهامهم خير قيام، وكذلك القواعد التي تنظم أصول الترخيص لهم وتسجيلها في سجل مراقبي الحسابات وتحدد حقوقهم وواجباتهم والجزاءات المترتبة على مخالفتهم وكل ما يتصل بذلك من أحكام تؤمن تحقيق الأهداف المطلوبة من أعمال المراجعة التي يمارسونها. هذا بالإضافة إلى القرارات التي صدرت لتحديد أسس وأساليب ملزمة لهم في تحديد البيانات المحاسبية التي يجب إظهارها في القوائم المالية للشركات الكويتية بناء على المبادئ المحاسبية الواردة في هذه القرارات والتي

من أثر فعال على عمل مراقب الحسابات ومستخدمي المعلومات المحاسبية المنشورة مستقبلاً.

ب - تعرف الصعوبات والعقبات التي تواجه سوق العمل المهني مما يساعد القائمين على تنظيم المهنة على تنمية الوعي لدى القائمين بمزاولة المهنة بأهمية المهنة وأثرها الفعال في خدمة مستخدمي التقارير والبيانات المحاسبية المنشورة وقارئها وبالتالي دفع عجلة التنمية الاقتصادية.

ثانياً: من الناحية الأكاديمية سوف يعمل هذا البحث على إثراء المكتبة العربية عامة، والمكتبة الكويتية خاصة، حيث لوحظ افتقارهما لهذا النوع من البحوث التطبيقية إلى درجة أنه يعد الأول من نوعه في دولة الكويت.

نطاق البحث

يتناول هذا البحث المصاعب التي يواجهها مراقبو الحسابات في دولة الكويت في عملهم من وجهة نظرهم وليس من وجهة نظر عملائهم أو الجهات الرسمية المنظمة للمهنة. لذلك اقتصر البحث على استطلاع وجهة نظر أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية الممارسين فقط، هذا بالإضافة إلى أن هذه الدراسة تتعلق بالمصاعب المتعلقة بالمهنة وليس بالمصاعب المتعلقة بظروف أو بيئة العمل في مكاتب المحاسبة والمراجعة بالدولة.

ثم الخروج بتوصيات لمحاولة حلها من خلال إطار عام يأخذ في الاعتبار جميع ظروف المجتمع الكويتي وأوضاعه ومفاهيمه، مما يؤدي إلى رفع مستوى المهنة وزيادة فعاليتها ويزيد الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية.

أهمية البحث

مما لا شك فيه أن دراسة الصعوبات التي يواجهها مراقبو الحسابات بدولة الكويت تنبع من أهمية المحاسبة ودورها الذي تلعبه في تحقيق التنمية الاقتصادية عن طريق مساعدتها في التوزيع الكفء للموارد المالية المتاحة، لذلك ترجع أهمية هذا البحث إلى الأسباب التالية:

أولاً: من الناحية العملية أو التطبيقية سوف يساهم هذا البحث في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة بدولة الكويت وذلك من خلال:

أ - تعرف المصاعب التي يواجهها مراقبو الحسابات في مجال عملهم أو من خلال القوانين المنظمة للمهنة أو من خلال أي مصدر آخر مع تحديد درجة أهميتها مما يساعد في لفت انتباه الجهات المعنية المنظمة للمهنة (مثل جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، وزارة التجارة) والجهات ذات الصلة بها (كالجامعة والبنك المركزي والبورصة) إلى هذه المصاعب، ومحاولة اتخاذ الإجراءات الملائمة والمناسبة لحلها مما سيكون لذلك

الدراسات السابقة

تعرضت الدراسات الميدانية السابقة ذات العلاقة لمصاعب مراقبي الحسابات بشكل مباشر أو غير مباشر، وأجمعت كثير من هذه الدراسات على وجود كثير من المصاعب، ولكنها لم تتناول الموضوع من جميع جوانبه، كما أنها لم تتمكن من تصنيف هذه المصاعب حسب درجة أهميتها، وتعرّف أسبابها وطرق علاجها. وتشترك معظم الدراسات في استخدام أسلوب علمي يتمثل في الاعتماد على أسلوب الاستبيان والاختبارات الإحصائية للنتائج.

فقد قام عبدالله (١٩٩٦) بدراسة تحليلية حول مهنة مراجعة الحسابات في كل من الأردن والكويت ركز فيها على مقارنة القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في كلتا الدولتين من حيث شروط مزاوله المهنة وتعيين مراقب الحسابات وتعدد المحاسبين وتحديد الأتعاب وقواعد السلوك المهني وحقوق وواجبات ومسؤوليات المراجع. وقد خلصت الدراسة إلى ضرورة أن يكون الترخيص لمزاوله مهنة المحاسبة من جهة مهنية لا حكومية، بالإضافة إلى ضرورة وضع دستور أخلاقي للمهنة، والالتزام بقواعد ومعايير مراجعة متعارف عليها.

كما أعدّ Willmott (1999) دراسة تحليلية تتعلق بفحص التطور التاريخي للاتجاهات الأكاديمية والتشريعية لتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في إنجلترا منذ

١٨٥٤ وحتى ١٩٨٥، وقد كشفت الدراسة عن أهم الجوانب الاجتماعية والسياسية التي يمكن أن تؤثر في المهنة بشكل مباشر أو غير مباشر هذا بالإضافة إلى المصاعب التي تواجهها المهنة من الحكومة ومن قبل مراقبي الحسابات أثناء ممارستهم لهذه المهنة.

وقد تناولت دراسة Perry (2000) العلاقة بين الجوانب الاقتصادية وتطور مهنة المحاسبة في كل من جنوب أفريقيا والسعودية وسنغافورة. وتوصلت دراسته إلى نتيجة مهمة مؤداها أن التطور الاقتصادي والسياسي يؤثر بشكل مباشر في وضع مهنة المحاسبة والمراجعة بهذه الدولة ويعرضها إلى صعوبات وعقبات ومصاعب تؤدي إلى عدم تقدمها وتطورها.

وفي دراسة ميدانية متخصصة قام بها دهمش (١٩٩٩) حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن توصل إلى مجموعة من المصاعب التي يواجهها مراقبو الحسابات في الأردن أهمها المنافسة الداخلية بين مراقبي الحسابات، وعدم وجود وعي كامل من قبل مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وبأهمية استقلال مراقبي الحسابات، وتأثير إدارة المنشأة محل المراجعة في استقلالية المراجع، وعدم توفير الإدارة للمعلومات الضرورية لعمل مراقب الحسابات، وعدم كفاية تأهيل مراقب الحسابات، وعدم تطبيق كل مبادئ المحاسبة المتعارف عليها عند إعداد القوائم المالية، وعدم الالتزام

بالمبادئ والمعايير المحاسبية ومعايير المراجعة الدولية.

هذا ويلاحظ أن الباحث قد اهتم بالمصاعب التي يمكن أن يواجهها مراقب الحسابات مع إدارة المنشأة ولكنه لم يهتم بالمصاعب التي يمكن أن يواجهها في علاقته مع جمعية مراقبي الحسابات أو المصاعب التي يمكن أن تنشأ بسبب نقص في النصوص التشريعية ذات الصيغة المحاسبية والضريبية. ومن جهة أخرى فإن الباحث لم يبين درجة أهمية هذه المصاعب حيث إن ترتيب المصاعب حسب درجة أهميتها من شأنه تسليط الضوء على المصاعب التي هي بحاجة إلى معالجة أسرع.

ولقد قام الحمود وآخرون (١٩٩٨) بدراسة ميدانية واسعة عن مهنة التدقيق في الأردن، حيث تناولت المصاعب التي يواجهها المدققون بشكل تفصيلي وأسبابها وطرق علاجها ودرجة أهميتها. ولقد توصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة مؤداها أن مدققي الحسابات في الأردن يواجهون العديد من المصاعب ومعظمها يتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة وجمعية مدققي الحسابات والعملاء. أما أكثر هذه المصاعب أهمية من وجهة نظر المدققين فتتمثل في عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني، وضعف نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات المدققة، وعدم تناسب أتعاب المدققين مع حجم مسؤولياتهم التي فرضها القانون، وعدم وعي المدققين بأخلاقيات المهنة

وماهية استقلال المدقق، وعدم كفاية تمثيل المدققين الممارسين في محل مهنة تدقيق الحسابات، وعدم تبني معايير محاسبية ومعايير تدقيق خاصة بالبيئة الأردنية، بالإضافة إلى تدني مستوى الثقة بين المدققين ودائرة ضريبة الدخل. هذا ولم تبين الدراسة درجة الارتباط بين المصاعب المختلفة وخصائص المستجيبين.

وفي عمان قام العيسى (٢٠٠٠) بدراسة ميدانية من خلال استطلاع آراء الوسطاء في سوق عمان المالي حول أهمية تقارير الشركات المساهمة المالية للمستثمرين ومدى كفاية المعلومات التي تتضمنها وتوصلت الدراسة إلى نتيجة مهمة مؤداها أن التقارير المالية مهمة للمستثمرين ولكن المعلومات المنشورة فيها غير كافية.

وفي اليمن قام فايد (٢٠٠٠) بإجراء دراسة تحليلية لمعايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية. ولقد كشفت هذه الدراسة عن مصاعب مهمة تواجه مهنة المحاسبة والمراجعة باليمن وتحد من تطورها بصورة جدية وسريعة. وتتمثل هذه المصاعب في قصور التشريعات اليمنية في تحديد مسؤولية مراقب الحسابات المهنية، وغياب قواعد ومعايير المهنة الملزمة والجهات التنظيمية، بالإضافة إلى عدم وجود برامج تدريب كافية لتعزف أحدث ما وصلت إليه نظم المحاسبة والمراجعة وغيرها من العلوم المتصلة بعمل مراقب

ضرورية لتطوير المهارات وأخلاقيات المهنة مستقبلاً.

وتناولت دراسة Lee (1994) أيضاً مصاعب المهنة المتعلقة بمراقبي الحسابات أنفسهم من زوايا مختلفة كالعلاقة مع الإدارة من جهة والمساهمين من جهة أخرى، والعلاقة مع العملاء على الإطلاق. أما دراسة Friedlgander (1995) فقد دلت على عدم كفاية الدورات التدريبية المتقدمة والمتنوعة للمحاسبين على اختلاف مستوياتهم وبالذات فيما يتعلق بقواعد السلوك المهني.

وفي استطلاع ميداني قام به Eynon et al (1996) لعينة مكونة من ١٦٧ محاسباً قانونياً بأمريكا حول مدى وعي المدققين بأخلاقيات المهنة من خلال برامج التدريب والتعليم المختلفة. توصل إلى مشكلة كبيرة يواجهها المدققون ألا وهي عدم وجود وعي كامل من قبل كثير من المدققين تجاه أخلاقيات المهنة وعدم اتباعهم قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرارات، حيث كشفت الدراسة عن أن ٢٥٪ فقط من المستجيبين حصلوا على مقرر السلوكيات في كلياتهم وأن ثلث المستجيبين درسوا أخلاقيات مهنة المحاسبة خلال مقررات مهنة المحاسبة بالجامعات. وأن أكثر من ٥٠٪ من المستجيبين عُدوا اتباع قواعد السلوك المهني عند اتخاذ القرار شيء يجب أخذه في الحسبان وأن ٦٩٪ منهم عُدوا أنفسهم

الحسابات. هذا ولم تبين الدراسة درجة أهمية هذه المصاعب ودرجة ارتباطها ببعضها بعضاً وأثر ذلك في تنظيم وتطوير المهنة.

وقد تناول Shauib (1995) تنظيم الإفصاح عن المعلومات المالية بدولة الكويت ولم يتعرض بشكل مباشر إلى المصاعب التي تواجه مراقبي الحسابات في الكويت إلا أن نتائج دراسته دلت على ضرورة التوسع في الإفصاح عن المعلومات المالية في الكويت وخاصة بعد ما أصاب الشركات العامة والخاصة نتيجة انهيار سوق الكويت للأوراق المالية عام ١٩٨٢. وهذه النتيجة بحد ذاتها تعد مشكلة مهنية ويرجع ذلك حسب هذه الدراسة إلى النقص في التشريعات حول القواعد والمواصفات التي يجب أن تتوافر في الإفصاح، وإلى عدم كفاية المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية والنقص في الأسس المحاسبية المتعلقة بإعداد هذه التقارير.

وقد ركزت دراسة Helps (2000) على مفهوم آداب وسلوك المهنة وعلاقتها بالتعليم والتدريب كأحد المصاعب الأساسية التي تحد من تطور مهنة المحاسبة، حيث خلصت الدراسة إلى ضرورة وجود وعي كامل لدى مراقبي الحسابات بأخلاقيات المهنة وذلك من خلال مقرر تعليمي يجب إعطاؤه لطلاب مجمع المحاسبين الإداريين القانونيين (CIMA)، هذا بالإضافة إلى البرامج التدريبية الأولية التي تعطى لطلاب الترخيص قبل البدء في ممارسة المهنة. هذه الخطوات ستكون

الفرضية الثانية:

«تزيد أهمية تلك الصعوبات في الكويت عن المتوسط».

أسلوب البحث

لتحقيق هدف البحث وبناء على ما تم استعراضه من نتائج الدراسات السابقة والتي كان لها أثر فعال في تصميم البحث وطريقته وأسلوبه، فقد تم تصميم استبانة تتكون من أربعة أقسام لتعريف المصاعب التي يواجهها مدققو الحسابات في الكويت وأسبابها وطرق علاجها، حيث يشتمل **القسم الأول** على بعض المعلومات العامة عن المدققين كالعمر والجنس والمؤهل العلمي وسنوات الخبرة للشخص المستجيب. أما **القسم الثاني** فيتعلق بالمصاعب التي تواجه مدققي الحسابات وقد قسم إلى عدة أجزاء: **الجزء الأول** يتعلق بالمصاعب المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة، أما **الجزء الثاني** فيتعلق بالمصاعب ذات العلاقة بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، ويتعلق **الثالث** بمصاعب المدققين مع العملاء، ثم تضمن **الجزء الرابع** مصاعب أخرى. أما **القسم الثالث** فيتعلق بالحلول المقترحة للمصاعب المختلفة. وقد اشتمل **القسم الرابع** من الاستبانة على أسئلة مفتوحة عن المصاعب أو الحلول المقترحة أو الملاحظات التي رغب المدققون في إضافتها حتى يفتح أمام المدققين المجال للإدلاء بأرائهم بحرية. وقد استخدم في القسم الثاني من الاستبانة بأجزائه الأربعة مقياس ليكرت المكون من

متخذي قرارات ذات سلوك مهني عال، وأن ٦٢٪ عُدوا المهنة وسلوكها شيئاً واحداً.

كما قام Chenok (1995) بدراسة تحليلية حول التحديات التي يواجهها مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي خلال خمسة عشر عاماً والمتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، وقد توصلت الدراسة إلى أن المصاعب والتحديات التي تواجه المحاسبين المهنيين تتلخص في المنافسة من داخل المهنة وخارجها، والتعقيد في عرض المعلومات المترتبة على التغيرات في النصوص القانونية وخاصة قانون الضرائب من جهة، والتغيرات في الشكل العام للموارد البشرية العاملة في المهنة من جهة أخرى. وقد أوصت تلك الدراسات بضرورة تطوير التعليم المحاسبي المصاحب لرفع أداء المدققين بالتدريب المستمر، مع تطوير الخدمات الخاصة المتعلقة بالمهنة، علاوة على تبني معايير ملائمة للمهنة.

فرضيات البحث

استناداً إلى نتائج الدراسات السابقة، يتجلى لنا أننا بصدد التحري عن صدق فرضيتين أساسيتين هما:

الفرضية الأولى:

«يواجه مراقبو الحسابات بدولة الكويت في عملهم، صعوبات تتعلق بالقوانين المنظمة للمهنة، وجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية، وبالعلاء».

وقد تبين من الجدول (٢) أن أكثر من نصف المدققين يحملون شهادة البكالوريوس أي ما نسبته ٥٤,٢٪ بينما بلغت نسبة الذين يحملون شهادة الماجستير والدكتوراه ٤,٢٪، ٣٣,٣٪ على التوالي، في حين بلغت نسبة الذين يحملون شهادة مهنية ٧,٢٪ فقط. كما تبين أن معظم المدققين متخصصون في المحاسبة حيث بلغت نسبتهم ٩٥,٧٪ وذلك كما يظهر بالجدول (٣). وهذه تمثل نسبة مرتفعة ومؤثرة في نوعية الإجابة عن هذا النوع من الاستبيان.

ويبين الجدول (٤) توزيع المستجيبين حسب سنوات خبراتهم العملية في مجال التدقيق. ويلاحظ من هذا الجدول أن أكثر من نصف المدققين لديهم خبرة تتراوح بين سبع سنين وأكثر من أربع عشرة سنة، حيث بلغت النسبة المجمعة لهم ٦٥,٢٪ بما يعطي مؤشراً على أن المعلومات المجمعّة عن طريق هؤلاء المدققين ذات دقة وتأثير فعال في نتائج الدراسة. بينما بلغت نسبة خبرات المدققين أقل من ثلاث سنوات ١٧,٤٪.

خمس نقاط تتدرج من (٥) إلى (١) حيث يدل رقم (٥) على أن أهمية المشكلة كبيرة جداً بينما يدل رقم (١) على أن المشكلة أو الحل عديم الأهمية.

مجتمع البحث وعينته

يتكون مجتمع البحث من المدققين المتخصصين الممارسين في دولة الكويت والذين يبلغ عددهم طبقاً لبيانات وزارة التجارة بتاريخ ٢٠٠١/١/٤ (٣٢) مكتب تدقيق، وقد تم إيصال الاستبانة عبر مراسل وبخطاب مسجل بعلم الوصول. وقد بلغ عدد الاستبانة التي وصلت للباحثين والمجاب عنها (٢٥) استبانة، أي ما نسبته ٧٨,١٪ من حجم مجتمع البحث وهي نسبة مرتفعة بالنسبة إلى حجم العينة في تخصصات العلوم الاجتماعية عادة. ويبين الجدول (١) توزيع المستجيبين حسب السن. حيث يتضح أن أغلب من قام بتعبئة الاستبيان تتراوح أعمارهم ما بين ٣٠ إلى ٤٠ سنة (٧٩,٢٪)، بينما ما نسبته ٢٠,٨٪ تزيد أعمارهم على ٤٠ سنة.

جدول ١
توزيع المستجيبين حسب أعمارهم

العمر	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
فوق ٤٠ سنة	٥	٢٠,٨	٢٠,٨
٣٠ - ٤٠ سنة	١٩	٧٩,٢	١٠٠٪
أقل من ٣٠ سنة	صفر	--	--
المجموع	٢٤	١٠٠٪	

وائل الراشد

ويبين الجدول (٥) توزيع المستجيبين حسب الوظائف التي يشغلها مدققو الحسابات في مكاتب التدقيق، ويتضح من هذا الجدول أن أغلب من قام بتعبئة الاستبيان هم الشركاء المسؤولون ومديرو التدقيق ونوابهم، حيث بلغت النسبة المجمعة لهم ٨٥,٧٪ مما يعكس الثقة في المعلومات المجمعة والمقدمة في هذا الاستبيان.

جدول ٢
توزيع المستجيبين حسب مؤهلاتهم العلمية

المؤهل العلمي	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
الدكتوراه	٨	٣٣,٣	٣٣,٣
المؤهل المهني	٢	٨,٣	٤١,٦
الماجستير	١	٤,٢	٤٥,٨
البكالوريوس	١٣	٥٤,٢	٪١٠٠
المجموع	٢٤	٪١٠٠	

جدول ٣
توزيع المستجيبين حسب تخصصهم العلمي

التخصص	العدد	النسبة
المحاسبة	٢٢	٩٥,٧
تخصصات الإدارة والاقتصاد الأخرى	١	٤,٣
المجموع	٢٣	٪١٠٠

جدول ٤
توزيع المستجيبين حسب خبراتهم العملية في مجال التدقيق

سنوات الخبرة	العدد	النسبة	النسبة المجمعة
أكثر من ١٤ سنة	٦	٢٦,١	٢٦,١
١٤-١١ سنة	٣	١٣	٣٩,١
١٠-٧ سنة	٦	٢٦,١	٦٥,٢
٦-٣ سنوات	٤	١٧,٤	٨٢,٦
أقل من ٣ سنوات	٤	١٧,٤	٪١٠٠
المجموع	٢٣	٪١٠٠	

تحليل النتائج

الأساليب الإحصائية المستخدمة

المصاعب التي تواجه مدققي الحسابات

لتحقيق أهداف البحث تم استخدام الأساليب الإحصائية التالية:

أ - المصاعب المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة:

١ - التوزيعات التكرارية والنسب المئوية لعرض سمات عينة البحث.

يبين الجدول (٦) المصاعب التي يواجهها مدققو الحسابات في دولة الكويت والمتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة مرتبة تنازلياً حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي، كما يبين أيضاً نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الأهمية المعطاة للمشكلة بالإضافة إلى الانحراف المعياري للإجابات لكل مشكلة. كما يتبين من الجدول (٦) أيضاً أن جميع المصاعب المذكورة تبلغ أهميتها أكثر من المتوسط (٣) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المصاعب جميعها أكثر من ٣، كما أن المتوسط الحسابي لكل من هذه المصاعب يزيد على ضعف انحرافها المعياري، مما يدل على اتفاق المستجيبين إلى حد ما أو على قلة تباين آرائهم حول أهمية هذه المصاعب.

٢ - المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتحديد درجة أهمية المصاعب التي تواجه مدققي الحسابات ومدى اتفاق المستجيبين حولها.

٣ - استخدام معامل الارتباط لتعرف العلاقات بين خصائص العينة وأهمية المصاعب المختلفة.

٤ - استخدام اختبار Sign لبيان فيما إذا كانت أهمية المصاعب تزيد على ٣ والتي تعكس الحالة المتوسطة وذلك ضمن حدود مستوى درجات معنوية معينة.

لقد تم تحليل البيانات على الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS-Windows 2000.

جدول ٥

توزيع المستجيبين حسب الوظائف التي يشغلونها في مجال التدقيق

الوظيفة	العدد	النسبة	النسبة المئوية المجمعة
الشريك المسؤول	٨	٣٨,١	٣٨,١
مدير تدقيق	٧	٣٣,٣	٧١,٤
نائب مدير تدقيق	٣	١٤,٣	٨٥,٧
مدقق	٣	١٤,٣	١٠٠٪
المجموع	٢١	١٠٠٪	

وائل الراشد

جدول ٦

مشكلات مدققي الحسابات المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة مرتبة تنازلياً
حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

رقم	المشكلة	نسبة المستجيبين					الانحراف المعياري
		كبيرة الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية	المتوسط الحسابي
١	عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها - أو عدم الالتزام بها.	٨٨	٤	٤	صفر	٤	٤,٧٢
٢	عدم إعطاء القانون للمدقق حق مناقشة عزله.	٥٦	٤٠	٤	صفر	صفر	٤,٥٢
٣	عدم وجود عقوبات وضوابط تفصيلية في القانون تحكم العلاقات بين المدققين فيما يتعلق بممارسة المهنة.	٦٠	٣٢	٨	صفر	صفر	٤,٥٢
٤	عدم اشتراط القانون لتأهيل وتدريب المدققين بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص.	٦٠	٣٢	٤	٤	صفر	٤,٤٨
٥	غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.	٥٢	٤٠	٨	صفر	صفر	٤,٤٤
٦	عدم وجود معايير لتحديد أتعاب التدقيق.	٧٦	٨	٤	٨	٤	٤,٤٤
٧	عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها.	٤٠	٥٦	صفر	٤	صفر	٤,٣٢
٨	عدم اشتراط الخبرة في مجال التدقيق للراغبين في الترخيص للمهنة.	٤٤	٤٠	١٢	٤	صفر	٤,٢٤
٩	إلزام المدققين بالتفرغ لممارسة المهنة.	٥٢,٢	٣٠,٤	٨,٧	٤,٣	٤,٣	٤,٢٢
١٠	عدم الالتزام بالسلوك المهني من خلال القوانين والقرارات الحكومية المنظمة للمهنة	٥٢	٢٤	١٦	٨	صفر	٤,٢
١١	غموض القوانين المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات بالدولة.	٤٤	٢٨	٢٨	صفر	صفر	٤,١٦
١٢	إعفاء المنشآت من غير الشركات المساهمة من إمساك حسابات مدققة.	٣٦	٤٨	٨	٤	٤	٤,٠٨

التي تساعد على تحقيق أكبر قدر من الالتزام.

أما المشكلة الثانية من حيث الأهمية بالنسبة إلى المدققين فقد كانت «عدم إعطاء القانون للمدقق حق مناقشة عزله». فعلى الرغم من سيطرة مجالس الإدارة عادة على الأصوات في الجمعيات العامة لم يعط المدقق حق مناقشة عزله في القانون الكويتي، وهذا ما أشار إليه عبدالله (١٩٩٦) حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٤,٥٢ من ٥ وقد أفاد ٩٦٪ من المستجيبين بأن هذه المشكلة مهمة أو كبيرة الأهمية.

أما المشكلة الثالثة «عدم وجود عقوبات وضوابط تفصيلية في القانون تحكم العلاقات بين المدققين فيما يتعلق بممارسة المهنة» فقد بلغ متوسطها الحسابي ٤,٥٢ من ٥ حيث أفاد ٦٠٪ من المستجيبين بأن هذه المشكلة مهمة أو كبيرة الأهمية. ولهذا الأمر علاقة بمشكلة «غموض القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق في الدولة» حيث بلغ متوسطها الحسابي ٤,١٦ من ٥ حيث إن القوانين المتعلقة بالمهنة جاءت عامة إلى حد ما ولم تعط تفاصيل حول المخالفات وعقوباتها وهذا ما أخذ على القانون الأردني أيضا (انظر: الحمود وآخرون، ١٩٩٨). هذا ويمكن تفسير غموض القوانين المتعلقة بالمهنة من خلال المصاعب رقم ١ و٢ و٤ و٦ و٧ و٨ المذكورة في جدول (٦).

وعلى الرغم من أهمية التعليم المهني المستمر للمدققين لمواكبة كل جديد فيما يتعلق بعملهم، إلا أن القانون الكويتي

أما أكثر المصاعب المتعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة أهمية من وجهة نظر المدققين فقد كانت «عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها» حيث بلغ متوسطها الحسابي ٤,٧٢ من ٥ وبلغ انحرافها المعياري ٠,٨٩ فقط. ومما يدل على أهمية هذه المشكلة أن ٨٨٪ من المدققين المستجيبين أفادوا بأن هذه المشكلة كبيرة الأهمية، وتتعلق بالمشكلة الثامنة وهي «عدم وجود معايير تدقيق متعارف عليها» حيث حصلت على متوسط حسابي قدره ٤,٣٢ من ٥ حيث أفاد ٤٠٪ من المدققين بأنها كبيرة الأهمية بينما أفاد ٥٦٪ منهم بأنها مهمة. وليس من الغريب أن تكون هذه المصاعب عالية الأهمية بالنسبة إلى المدققين بسبب أهمية وجود معايير محاسبية وقواعد تدقيق متعارف عليها تناسب البيئة المحلية.

وتجدر الإشارة إلى أنه طبقاً للقرار الوزاري رقم ١٩٩٢/٢٩ الصادر عن وزارة التجارة بدولة الكويت، فقد ألزم مكاتب التدقيق بالكويت باتباع مبادئ المحاسبة الدولية وكذا معايير المراجعة المتعارف عليها. ولعل ما ذهب إليه المشاركون بالاستقصاء بعدم وجود معايير محاسبية أن يفسر بعدم الالتزام بتطبيق تلك المبادئ واتباعها من قبلهم حيث إنها معتمدة من قبل الوزارة وواجبة التطبيق من قبل جميع مزاوولي المهنة بالكويت. وبوجب هذا الأمر القيام بدراسة مستقبلية مستفيضة لقياس مقدار الالتزام بتلك المبادئ وسبل زيادتها مع إقرار السياسات

من ٥ الأمر الذي يعني أهمية هذه المشكلة بالنسبة إلى المدققين في الكويت وقد جاءت هذه المشكلة في أواخر المشكلات التي يواجهها المدققون في الأردن (الحمود وآخرون، ١٩٩٨). وقد يعود ذلك إلى رغبة الممارسين في الكويت في التنوع وممارسة أعمال متعددة من خلال مكتب التدقيق.

لقد أعفى القانون الكويتي والقانون الأردني الشركات غير المساهمة من إمساك حسابات مدققة حيث عدّ ٨٤٪ من المستجيبين أن هذه المشكلة مهمة أو كبيرة الأهمية حيث إن إلزام الشركات الأخرى بتدقيق حساباتها سيزيد من الطلب على خدمات المدققين وبالتالي زيادة إيراداتهم، وقد احتلت هذه المشكلة الترتيب الثاني في دراسة الحمود وآخرون (١٩٩٨). وهذا يؤكد ما توصل إليه سعادة (١٩٩٩) حيث ذكر أن ذلك يحد من انتشار المهنة وازدهارها، ويعدّ أحد المعوقات التي تحول دون قيام المحاسبة بدورها في عملية التنمية. أما العيسى (٢٠٠٠) فقد طالب بتعديل مواد القوانين التي من شأنها ترسيخ مبدأ استقلالية المدقق وحياده عن طريق زيادة فرص العمل أمام المدققين.

ب - المصاعب المتعلقة بجمعية مدققي الحسابات:

يبين الجدول (٧) المصاعب التي يواجهها مدققو الحسابات في الكويت والمتعلقة بجمعية مدققي الحسابات مرتبة تنازلياً حسب أهميتها وذلك طبقاً لمتوسطها

مثله مثل القوانين الأخرى بالدول العربية (الحمود وآخرون، ١٩٩٨؛ فايد، ٢٠٠٠) لم يشترط للاستمرار بترخيص المدققين الحصول على ساعات معينة من التأهيل والتدريب. لذلك فقد بلغ المتوسط الحسابي لمشكلة «عدم اشتراط القانون للتأهيل المستمر» ٤,٤٨ من ٥ حيث أكد ٦٠٪ من المدققين أن هذه المشكلة كبيرة الأهمية.

أما مشكلة «عدم وجود معايير محددة لاتعاب التدقيق» فقد اعتبرها ٧٦٪ من المستجيبين مشكلة كبيرة الأهمية لعلاقتها بدخل المدققين. أما غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة في القانون الكويتي فسيتم التطرق إليها عند بحث المصاعب المتعلقة بالجمعية.

ولم تشترط المادة رقم (٢) من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ الخبرة في مجال مراجعة الحسابات للمتقدمين للترخيص حيث اشترطت خبرة سبع أو خمس سنين في ممارسة أعمال المحاسبة أو أعمال مراقبة الحسابات الداخلية. وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٤,٢٤ من ٥ حيث أفاد ٨٤٪ من المستجيبين بأن هذه المشكلة مهمة أو كبيرة الأهمية.

أما مشكلة «إلزام المدققين بالتفرغ لممارسة المهنة»، حيث منع القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ مراقب الحسابات أن يشتغل بأية مهنة أخرى تتعارض مع مهنة مراقب الحسابات، أما الأعمال الاستشارية والخبرة غير المحاسبية ومسك الحسابات وإعداد الحسابات الختامية والميزانيات بوجه خاص فقد بلغ متوسطها الحسابي ٤,٢٢

تزيد على ٣ وقد بلغ الانحراف المعياري لكل مشكلة أقل من نصف متوسطها الحسابي.

ومن أهم المصاعب التي واجهها المدققون بخصوص الجمعية «عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني» حيث إن قواعد السلوك المهني التي تضعها الجمعيات المهنية تهدف عادة إلى رفع مستوى المهنة وزيادة ثقة الجمهور فيها

الحسابي. كما يبين نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الأهمية المعطاة للمشكلة بالإضافة إلى الانحراف المعياري للإجابات لكل مشكلة.

ويظهر من الجدول (٧) أن جميع المصاعب المذكورة فيه والمتعلقة بجمعية مدققي الحسابات تبلغ أهميتها أكثر من المتوسط، حيث تراوح المتوسط الحسابي لهذه المصاعب بين ٤,٤٤ و ٣,٦٤ وكلها

جدول ٧

مشكلات متعلقة بجمعية مدققي الحسابات مرتبة تنازليا حسب درجة أهميتها طبقا لمتوسطها الحسابي

رقم	المشكلة	نسبة المستجيبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية		
١	عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني.	٦٠	٣٢	٤	صفر	٤	٤,٤٤	٠,٩٢
٢	جمعية مدققي الحسابات مرده من صلاحيات الترخيص والعقاب.	٤٠	٤٨	١٢	صفر	صفر	٤,٢٨	٠,٦٨
٣	عدم إدراك بعض المدققين لأهمية الدور الذي تقوم به جمعية مدققين الحسابات.	٢٨	٤٤	٢٠	٨	صفر	٣,٩٢	٠,٩١
٤	عدم تبني معايير محاسبية ومعايير تدقيق خاصة بالبيئة المحلية.	٣٧,٥	٢٩,٢	٢٠,٨	٨,٣	٤,٢	٣,٨٨	١,١٥
٥	ضعف دور الجمعية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم.	١٢	٥٢	٢٤	١٢	صفر	٣,٦٤	٠,٨٦

المشكلة كبيرة الأهمية. وهذا يدل على أن الجمعية تقوم بدور لا بأس به في تطوير مؤهلات أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالح الأعضاء سيكون له أثر إيجابي أكبر في المهنة. وقد أضاف المستجيبون عدداً آخر من الصعوبات المرتبطة بالجمعية كالبيروقراطية الإدارية، وعدم وجود اشتراكات ملزمة مع تضارب المصالح بالجمعية بين أعضائها.

ج - المصاعب المتعلقة بالعملاء:

يبين جدول (٨) المصاعب التي يواجهها مدققو الحسابات في الكويت والتي تتعلق بالعملاء، مرتبة تنازلياً حسب أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي. كما يبين الجدول نسبة المستجيبين لكل درجة من درجات الأهمية المعطاة لكل مشكلة بالإضافة إلى الانحراف المعياري للإجابات.

وكما يظهر من جدول (٨) أن جميع المصاعب المذكورة فيه والمتعلقة بالعملاء بلغ المتوسط الحسابي لدرجة أهميتها أكبر من المتوسط، كما بلغت متوسطاتها الحسابية أكثر من ضعف انحرافها المعياري، حيث تراوحت هذه المتوسطات بين ٤ و ٤,٥٦ من ٥. ويظهر الجدول (٨) أن المشكلة الأولى التي يواجهها المدققون من المصاعب المتعلقة بالعملاء هي أن «هناك نظرة بأن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش»، ويمثل هذا أحد الاعتقادات الخاطئة عن مهنة التدقيق كما ذكر (Kell et al, 1999) حيث يتوقع مستخدمو القوائم المالية

ونشر روح التعاون بين أعضائها. ويبدو أن وضع قواعد للسلوك المهني هي على أساس سلم الأولويات بالنسبة إلى المدققين وذلك بسبب أهميتها وأهمية الأهداف التي تحققها حيث يبلغ متوسطها الحسابي ٤,٤٤ من ٥، هذا وقد أكد عبدالله (١٩٩٦)، ودهمش (١٩٨٩) أهمية هذه المشكلة في الأردن. ويبدو أنه قد تم وضع مشروع ميثاق شرف المهنة لجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ولم يتم تبنيه بعد.

أما المشكلة الثانية وهي أن «جمعية مدققي الحسابات مجردة من صلاحيات الترخيص والعقاب» فقد أشار إليها عبدالله (١٩٩٦) حينما أكد أن يكون الترخيص لمدققي الحسابات من جهة مهنية لا حكومية. كما ويواجه المدققون في الأردن هذه المشكلة حيث أفاد الحمود وآخرون (١٩٩٨) أن الجمعية هناك محرومة من صلاحيات ترخيص المدققين أو عقابهم إذا اقتضى الأمر. ومن المصاعب التي يواجهها المدققون «عدم إدراك بعض المدققين لأهمية الدور الذي تقوم به الجمعية» مما يؤثر في تعاونهم مع الجمعية وإدارتها حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه المشكلة ٣,٩٢.

أما أقل المصاعب أهمية بالنسبة إلى المدققين فقد كانت «ضعف دور الجمعية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم» حيث حصلت على متوسط حسابي قدره ٣,٧٥ من ٥، حيث أفاد ١٢٪ فقط من المدققين بأن هذه

جدول ٨
المشكلات المتعلقة بالعملاء مرتبة تنازلياً
حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

رقم	المشكلة	نسبة المستجيبين					الانحراف المتوسط الحسابي المعياري
		كبيرة الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية	
١	هناك نظرة عامة بأن الهدف الرئيسي من عملية التدقيق هو اكتشاف الأخطاء والغش.	٧٢	١٦	٨	٤	صفر	٠,٨٢
٢	قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مؤسسات تدقيق الحسابات.	٥٢	٣٢	١٢	صفر	٤	٠,٩٨
٣	ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى الشركات التي يقوم المدقق بتدقيق حساباتها.	٤٨	٣٦	٨	٤	٤	١,٠٤
٤	عدم ملائمة أتعاب التدقيق مع حجم العمل في كثير من الأحيان.	٣٦	٤٨	٤	١٢	صفر	٠,٩٥
٥	أتعاب المدققين لا تتناسب مع حجم المسؤوليات التي فرضها القانون.	٤٠	٣٦	١٢	١٢	صفر	١,٠٢
٦	مماطلة العملاء في تحديد وتسديد قيمة أتعاب التدقيق.	٣٦	٣٦	٢٤	صفر	٤	١,٤-

والعملاء خلو هذه القوائم من أي خطأ أو احتيال بعد تدقيقها، مما يزيد من توقعاتهم ويحمل المدققون أكثر من طاقتهم (دهمش، ١٩٩٧).

أما المشكلة الثانية من حيث الأهمية في هذه المجموعة فهي «قيام بعض العملاء بالترويج لبعض مكاتب تدقيق الحسابات» مما يعكس منافسة غير عادلة بين المدققين كما في المجموعة التالية من المصاعب حيث تبين أن مشكلة التنافس غير الشريف بين المدققين قد حصلت على متوسط حسابي قدره ٤,٣٣ من ٥.

والعملاء خلو هذه القوائم من أي خطأ أو احتيال بعد تدقيقها، مما يزيد من توقعاتهم ويحمل المدققون أكثر من طاقتهم (دهمش، ١٩٩٧).

أما المشكلة الثانية من حيث الأهمية في هذه المجموعة فهي «قيام بعض

الحسابي لدرجة أهمية المصاعب والانحراف المعياري لكل مشكلة.

لقد تراوح المتوسط الحسابي للمصاعب المذكورة في الجدول (٩) بين ٤,٨٠ و ٣,٦٤ من ٥ حيث كانت أكبر المصاعب أهمية هي «رفض مقدري ضريبة الدخل للحسابات المدققة في كثير من الأحيان من غير مبرر» حيث بلغ المتوسط الحسابي لأهميتها ٤,٨٠ من ٥ ويمثل المتوسط الحسابي لهذه المشكلة أكبر المتوسطات ليس في هذه المجموعة فحسب وإنما من بين جميع المجموعات، كما يمثل انحرافها المعياري ٠,٥٠ أقل الانحرافات من بين جميع المصاعب مما يدل على أهمية هذه المشكلة واتفاق المدققين حول أهميتها. ويواجه المدققون في الأردن هذه المشكلة بشكل ملحوظ حيث حصلت على متوسط حسابي ٣,٣٩ من ٤ كما ورد في دراسة الحمود وآخرين (١٩٩٨)، وترتبط هذه المشكلة «بتدني مستوى الثقة بين المدققين ودائرة ضريبة الدخل حيث حصلت على متوسط حسابي ٣,٨٨ من ٥.

أما المشكلة الثانية في هذه المجموعة فقد كانت «التنافس غير الشريف بين المدققين» حيث حصلت على متوسط حسابي قدره ٤,١٣ من ٥، وهي مرتبطة «بعدم وجود وعي كامل لدى المدققين والعملاء بأخلاقيات المهنة وحياد المدقق» حيث حصلت على متوسط حسابي قدره ٤,٣٣ من ٥. ويرى الباحث أنه مما يساعد على تفاقم هذا النوع من المصاعب هو عدم

أما بخصوص مشكلة «ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى العملاء» فيبين الجدول (٨) أن ٤٨٪ من المدققين يعنونها كبيرة الأهمية ويعدها ٣٦٪ منهم مهمة، حيث إن ضعف أنظمتها الرقابة لدى العملاء يعني الحاجة إلى توسيع مدى الاختبارات الأساسية، مما قد يترتب عليه إنفاق تكاليف ووقت أكثر من قبل المدققين دون مقابل، وقد جاءت هذه المشكلة في المرتبة الأولى من المصاعب التي يواجهها المدققون الأردنيون ضمن هذه المجموعة، (انظر: الحمود وآخرون، ١٩٩٨).

أما بقية هذه المصاعب في هذه المجموعة فقد تعلقت بأتعاب المدققين حيث تراوح المتوسط الحسابي لدرجة أهميتها بين ٤ و ٤,٠٨ من ٥ مما يعني أهمية هذه المصاعب ولكنها جاءت في النهاية من حيث الأولوية. وقد أضاف المستجيبون صنفاً آخر من المصاعب المرتبطة بالعملاء كالحرص على أقل الأسعار بغض النظر عن الجودة والالتزام والشفافية، إضافة إلى عدم وجود الوعي الكافي تجاه المهنة الناتج عن تواضع مستوى التعليم والوعي العام بمتطلبات المهنة والأعراف المالية.

د - المصاعب الأخرى:

يبين الجدول (٩) المصاعب الأخرى التي تواجه مدققي الحسابات في الكويت مرتبة ترتيباً تنازلياً حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي. كما يبين الجدول نسبة المستجيبين لكل درجة من درجات الأهمية بالإضافة إلى المتوسط

جدول ٩

المشكلات الأخرى مرتبة تنازلياً حسب درجة أهميتها طبقاً لمتوسطها الحسابي

رقم	المشكلة	نسبة المستجيبين					المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		كبيرة الأهمية	مهمة	متوسطة الأهمية	قليلة الأهمية	عديمة الأهمية		
١	رفض مقدري ضريبة الدخل للحسابات المدققة في كثير من الأحيان من غير مبرر.	٨٤	١٢	٤	صفر	صفر	٤,٨٠	٠,٥٠
٢	التنافس غير الشريف بين المدققين.	٦٢,٥	٢٠,٨	٨,٣	٤,٢	٤,٢	٤,٣٣	١,٠٩
٣	عدم وجود وعي كامل لدى المدققين والعملاء بأخلاقيات المهنة وحياد المدقق.	٣٧,٥	٥٠	٤,٢	٤,٢	٤,١٣	٠,٩٩	٤
٤	تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات.	٤٤	٣٦	١٢	٨	صفر	٤,١٦	٠,٩٤
٥	مستوى عناية الحكومة بالمهنة لا يتناسب مع ما تلاقيه المهن الأخرى كالطب والهندسة.	٤٨	٢٨	١٢	١٢	صفر	٤,١٢	١,٠٥
٦	عدم وجود معاهد تدريبية للمدققين.	٣٦	٤٤	١٦	صفر	٤	٤,٠٨	٠,٩٥
٧	عدم مواكبة بعض أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات.	٣٦	٣٦	٢٠	٨	صفر	٤-	٠,٩٦
٨	تدني مستوى الثقة بين المدققين وداثرة ضريبة الدخل.	٢٤	٤٤	٢٨	٤	صفر	٣,٨٨	٠,٨٣
٩	تزايد استعمال الحاسوب في المنشآت مما أدى إلى تعقيد عملية التدقيق وتزايد تكلفتها.	٣٦	٢٨	٢٤	١٢	صفر	٣,٨٨	١,٠٥
١٠	عدم ارتباط الامتحان بمقومات الترخيص للمهنة.	٢٠	٣٦	٣٢	١٢	صفر	٣,٦٤	٠,٩٥

أفاد دهمش (١٩٩٩) في دراسته عن الأردن بأن ٧٩٪ من المدققين يقولون إن مكاتب التدقيق لا تعطي دورات كافية للعاملين الجدد فيها. ومن المصاعب المتعلقة بالتأهيل أيضاً «عدم مواكبة أعضاء المهنة للتطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات» و«تزايد استعمال الحاسوب في المنشآت مما أدى إلى تعقيد عملية التدقيق وتزايد تكلفتها»، و«عدم وجود منهاج محدد ومكتوب للمواد المطلوبة من المتقدمين للترخيص» حيث عدت أهمية هذه المصاعب من قبل المدققين أكبر من المتوسط كما يتضح من جدول (٩)، وقد أورد الحمود وآخرون (١٩٩٨) بأن هذه المصاعب يعانها المدققون بالأردن وقد عزا دهمش (١٩٩٩) المصاعب المتعلقة بالحاسوب إلى عدم الإلمام باستخدام الحاسوب بشكل ملائم.

أما أقل المصاعب أهمية بالنسبة للمدققين فقد كانت «عدم ارتباط الامتحان بمقومات الترخيص للمهنة» حيث بلغ المتوسط الحسابي لأهميتها ٣,٦٤ من ٥. وقد أضاف المستجيبون مصاعب أخرى كعدم وجود دعم حكومي مناسب للمهنة بالإضافة إلى عدم استخدام الحاسوب بصورة تتواءم ومتطلبات العصر.

نتائج اختبار Sign

لقد تم استعمال اختبار Sign لتعرف مستوى المعنوية التي يمكن عندها القول بأن الوسيط لأهمية كل مشكلة يزيد على

وجود قواعد محددة للسلوك المهني. ومما يزيد من أهمية مشكلة التنافس غير الشريف بين المدققين علاقتها بآتاعب المدققين حيث أفاد دهمش (١٩٩٩) بأن ٨٣٪ من المدققين رأوا أن «هذه المشكلة أدت إلى انخفاض آتاعب التدقيق» مما قد يؤدي إلى انخفاض مستوى الخدمات المهنية.

أما المشكلة الرابعة «تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات» فلها علاقة بمشكلة ضعف نظم الرقابة الداخلية لدى العملاء» وقد بلغ متوسطها الحسابي ٤,١٦ من ٥. ولا تخفى أهمية هذه المشكلة بالنسبة للمدققين إذ أن كفاءة المحاسبين وضعف نظم الرقابة ينعكس على مقدار الجهد والوقت الذي يحتاج المدقق لإنفاقه في عملية التدقيق.

ومن المصاعب الأخرى التي تواجه المدققين وتعد أهميتها أكبر من المتوسط هي أن مستوى عناية الحكومة بالمهنة لا يتناسب مع ما تلاقىه المهن الأخرى وقد فسر سعادة (١٩٩٩) ذلك أن قلة العناية هذه تنعكس في الأردن، في عدم سماح الحكومة للمدققين بتشكيل نقابة بدل حرمان الجمعية من صلاحيات الترخيص للأعضاء وعدم وضع حدود دنيا للآتاعب. وهذا ما ينطبق على دولة الكويت أيضاً.

ومن المصاعب المتعلقة بالتأهيل والتي يعتقد المدققون أن أهميتها أكبر من المتوسط هي عدم وجود معاهد تدريبية للمدققين حيث أفاد ٨٠٪ من المدققين أن هذه المشكلة مهمة أو كبيرة الأهمية. وقد

العلاقة بين خصائص المستجيبين وأهمية المصاعب التي يواجهونها

يبين الجدول (١٠) معاملات الارتباط ذات المعنوية الإحصائية بين خصائص مدققي الحسابات المستجيبين وبين أهمية المشكلات التي يواجهونها حيث يظهر من الجدول (١٠) أن هناك علاقة ارتباط قوية بين شعور المدققين بمشكلة «رفض مقدري ضريبة الدخل للحسابات المدققة بشكل غير مبرر» وتخصصهم، فكلما زاد الابتعاد عن تخصص المحاسبة، قلَّ الشعور بهذه المشكلة. أي أن الشعور بهذه المشكلة يكون أكبر، إذا كان تخصص المستجيب في مجال المحاسبة. وقد يقلل من أهمية هذه النتيجة حقيقة أن واحداً فقط من المستجيبين كان تخصصه ليس تخصص المحاسبة. ويبدو أن هناك علاقة ذات دلالة إحصائية على مستوى ثقة ٩٩٪ بين

(٣) والتي تمثل المتوسط حيث تبين أن هذا الوسيط لكل مشكلة من المصاعب التي وردت في الجداول من ٦-٩ تزيد على ٣ عند مستوى معنوية ١٪ أو أقل. مما يعني أن أهمية جميع المصاعب المذكورة تزيد على المتوسط من وجهة نظر المدققين. أما درجة التفاوت بين هذه المصاعب فقد تم قياسها بواسطة المتوسط الحسابي حيث استعمل لترتيب هذه المصاعب حسب أهميتها كما في الجداول ٦ إلى ٩. وهذا الأمر يتماثل مع المنهجية المتبعة في دراسات سابقة (Johnson, 2000؛ غرابية والنبر، ٢٠٠٠؛ دهمش، ١٩٩٩؛ Hiltner, Linowes, 1991; 2000).

مما سبق يتضح أنه يمكن قبول الفرضية القائلة بأن المصاعب المذكورة التي يواجهها المدققون في دولة الكويت تزيد أهميتها على المتوسط.

جدول ١٠

معاملات الارتباط ذات المعنوية الإحصائية للعلاقة بين خصائص المستجيبين وأهمية المشكلات التي يواجهونها

المؤهل	التخصص	الوظيفة	العمر	المشكلات / الخصائص
				رفض مقدري ضريبة الدخل للحسابات المدققة في كثير من الأحيان من غير مبرر.
				تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات.
				ضعف دور الجمعية في تطوير مستوى الكفاءة لدى أعضائها وتنمية وتوثيق روح التعاون بينهم ورعاية مصالحهم.
				عدم ارتباط الامتحان بمقومات الترخيص للمهنة.

* مستوى معنوية ٠,٠٥

مؤهلات المستجيبين وشعورهم بأهمية كل من مشكلة «تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات» ومشكلة «عدم ارتباط الامتحان بمقومات الترخيص للمهنة» حيث كان عامل الارتباط ٠,٦٧٠٩ و ٠,٥٦٢٣ على التوالي، أي أنه كلما زاد مؤهل المدقق، شَعَرَ أكثر بأهمية تدني مستوى كفاءة محاسبي الشركات وعدم ارتباط الاختبارات بمقومات الترخيص في المهنة.

كما يظهر أن هناك علاقة عكسية ذات دلالة إحصائية على مستوى ثقة ٩٩٪ بين أعمار المستجيبين ووظائفهم من جهة وضعف دور الجمعية في تطوير المهنة وأعضائها في الكويت من جهة أخرى حيث بلغت قيمة معامل الارتباط ٠,٥٥٨٧ - و ٠,٦٢٥١ على التوالي، أي أنه كلما زادت أعمار المستجيبين وارتفعت وظائفهم، قلَّ شعورهم بأهمية هذه المشكلة، مما يعني أن هناك دوراً لا بأس به تقوم به الجمعية لتساهم في تطوير المهنة وتنمية روح التعاون بين أعضائها ورعاية مصالحهم. أما بقية المصاعب الأخرى فلم تظهر بينها وبين خصائص المدققين علاقات ذات دلالة إحصائية مما يعني أن الشعور بهذه المصاعب أو عدمه غير مرتبط بهذه الخصائص.

الخاتمة

إن مهمة تطوير مهنة تدقيق الحسابات في دولة الكويت تتطلب تعرف مصاعب أعضاء هذه المهنة وأسبابها وطرق علاجها. وقد ظهر من خلال البحث

أن مدققي الحسابات في الكويت يواجهون في عملهم مصاعب متعددة من أبرزها:

- غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة.
- عدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني.
- عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المعتمدة من قبل وزارة التجارة (المعايير الدولية).
- النظرة السطحية لدى العامة بأن الهدف الرئيسي من المراجعة هو اكتشاف الأخطاء والغش.
- عدم إعطاء القانون للمدقق حق مناقشة عزله.
- عدم وجود عقوبات وضوابط تفصيلية في القانون تحكم العلاقات بين المدققين فيما يتعلق بممارسة المهنة.
- عدم اشتراط القانون لتأهيل المدققين وتدريبهم بشكل مستمر مما يؤهلهم للاستمرار في الترخيص.
- التنافس غير الشريف بين المدققين.
- وسعيًا نحو تطوير الممارسة المهنية وتقديمها، يلزم العمل على تناول تلك المصاعب وحلها من خلال المقترحات التالية:
- ١ - تشكيل لجنة تختص بدراسات التشريعات القانونية التي تنظم مزاوله

- ٤ - وضع أسس لتحديد أتعاب المدققين متناسب مع جهودهم ومسؤولياتهم.
- ٥ - زيادة الجرعة التدريسية بالمقررات ذات العلاقة بالمراجعة مثل الأساليب الإحصائية والكمية المتقدمة ونظم المعلومات المحاسبية والحاسب الآلي لطلبة قسم المحاسبة بجامعة الكويت.
- ٦ - إنشاء وحدة أو معهد متخصص لتدريب مدققي الحسابات بدولة الكويت مع تكثيف الدورات التأهيلية للراغبين في مزاولة المهنة.
- المهنة، وتعمل على التغلب على جميع أوجه القصور المذكورة آنفاً.
- ٢ - الاستمرار في تبني معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة حالياً من قبل وزارة التجارة مع مراعاة مراجعتها بشكل دوري لضمان اتساقها والبيئة الكويتية.
- ٣ - وضع وتبني قواعد محددة للسلوك المهني كميثاق شرفي بين المزاويلين للمهنة من قبل الجمعية آخذين في الاعتبار قيم المجتمع الكويتي الإسلامية والعربية.

المراجع

- أحمد محمد عبدالرؤوف فايد، ٢٠٠٠، معايير المراجعة الملائمة للممارسة المهنية في اليمن في ظل ما أصدرته لجنة معايير المراجعة الدولية، آفاق جديدة، كلية التجارة، جامعة المنوفية. السنة الرابعة، العدد الثاني، إبريل: ١٤٧ - ١٩٧.
- تركي الحمود، أحمد سامي ونعيم دهمش، ١٩٩٨، المصاعب التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن، مؤته للبحوث والدراسات، المجلد السابع، العدد الرابع: ٩٧-١٢٢.
- توفيق أيوب، ١٩٩٧، تدقيق الحسابات حاضراً ومستقبلاً، المحاسب القانوني العربي، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، يونيو.
- خالد أمين عبدالله، ١٩٩٦، مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت: دراسة تحليلية مقارنة، دراسات، الجامعة الأردنية مجلد ٩، عدد ٢: ١٢١-١٤٩.
- سليمان عطية، ٢٠٠٠، تقويم مصاعب مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن، أسبابها وطرق علاجها: دراسة ميدانية. المؤسسة العربية للدراسات والنشر. عمان.
- علي عبدالرحيم وحيدر حسن الجمعة، ١٩٨٩، السياسات المحاسبية وأزمة سوق المناخ، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد الستون، السنة ١٥، أكتوبر: ١٩-٥٩.
- فوزي غرابية ورندا النبر، ٢٠٠٠، مدى توفر الإيضاحات في التقارير المالية السنوية للشركات المساهمة الهامة

- الصناعية في الأردن، دراسات. المجلد ١٤، عدد ٨: ٣٢-٩.
- قانون مزاوله مهنة مراقبة الحسابات بالكويت رقم ٥ لسنة ١٩٨١. الكويت اليوم، ١٩٨١/١/٢٥.
- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، ١٩٩٩، المحاسبة وتدقيق الحسابات في الحاضر والمستقبل، المحاسب القانوني العربي، عمان: ٣٠-٣٥.
- التغيرات المهنية في ظل النظام العالمي الجديد ١٩٩٩، المحاسب القانوني العربي، عمان: ٧-١٨.
- نعيم دهمش، ١٩٩٧، المبادئ والقواعد المحاسبية المطبقة في الأردن: دراسة نظرية وميدانية، مجلة الجامعة الأردنية، العدد السابع عشر: ٣٦-٥٤.
- سوق الأوراق المالية بالأردن، ١٩٩٩، نشر التقارير المالية السنوية ودورها في عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية في الدول العربية، مجلة البورصات العربية، السنة الرابعة، العدد ١٣، حزيران: ٣٧-٤٠.
- Chenok, P. 1995. Fifteen Years Of Meeting The Challenges. *Journal of Accountancy*, 179 (6): 66-70.
- Eynon, G., Hughins, S. and David Baker. 1996. Perceptions of Sole Practitioners On Ethics Training In Profession. *National Public Accountant*, 41 (4): 25-27.
- Friedlander. P. 1995. Developing IS Professionals: Lessons From The Accounting Profession. *Information systems Management*, 12 (3): 74-80.
- Giacomino, Don E. 1994. Expanding The Auditors Role Tomorrow The Expectations Gap. *Business Forum*, 19 (3): 31-35.
- Hepls, L. 2000. Accountants & Higher Education: Ethics: Professional Standards. *Management Accountin*, London, 72 (6): 46.
- طلال القاضي، ١٩٩٩، استطلاع ميداني حول واقع مهنة تدقيق الحسابات في الأردن، المحاسب القانوني العربي، العدد ٤٤. أيلول: ٢٢-٢٥.
- وزارة المالية، ١٩٨٦، القرار الوزاري في شأن إعداد وتقديم البيانات المحاسبية الختامية لعام ١٩٨٥ في الكويت، الكويت اليوم. العدد ١٦٤٧. السنة الثانية والثلاثون: ١١-١٤.
- ياسين العيسى، ٢٠٠٠، أهمية المعلومات المحاسبية ومدى توفرها في التقارير المالية المنشورة للشركات المساهمة في الأردن للمستثمرين في سوق عمان المالي، مؤتته للبحوث والدراسات، المجلد السادس، العدد الثاني.
- يوسف سعادة، ١٩٩٩، محددات دور المحاسبة في خدمة التنمية في الأردن، المؤتمر الأول في المحاسبة المالية. جامعة اليرموك، ١٠ - ١١ كانون الأول.

- Hiltner, A., Stevenson, P.H., Mary, W.R. and Kelly, B. 2000. Marketing Professional Services: Are Accounting Students prepared?. *Journal Of Professional Services Marketing*, 13 (1): 91-109.
- Johnson, G. 2000. Raising The Next Generation Of Accountants. *National Public Accountant*, 39 (5): 17-20.
- Kell, W.; Bounton, W. and Ziegler, R. 1999. Modern Auditing 4th edition. *John Willy & Sons*. New York.
- Lee, T. 1994. Financial Reporting Quality Labels: The Construction Of The Audit Profession And The Expectations Gap. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 7 (2): 74-79.
- Linowes, D.F. 1991. The Implications Of Transborder Data-Flow Development For The Accounting Profession. *International Journal of Accounting Education and Research*, 17 (1): 33-41.
- Markell, W. 1995. Development Of Accounting Education And The Accounting Profession In The Third World Countries: Botswana. *International Journal of Accounting Education and Research*, 21 (1): 99-105.
- Perry, G. 2000. CIMA Around The World: Republic Of South Africa, Saudi Arabia, Singapore. *Management Accounting London*, 65 (8): 54-56.
- Shuaib, A. S. 1995. Financial Reporting Regulations In Kuwait: A Synthesis And Framework For Evolutions. *Arab Journal of Administrative Sciences*, 3 (1): 159-187.
- Willmott, H. 1999. Organizing The Profession: A Theoretical And Historical Examination Of The Development Of The Major Accountancy Bodies In The UK. *Accounting, Organization and Society*, 11 (6) 555-580.

ABSTRACT

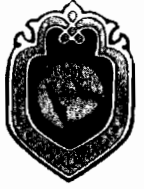
ENCOUNTERING PROFESSION DEVELOPMENT: A STUDY OF KUWAIT AUDIT FIEMS

Wael I. Al-Rashed

Kuwait University

The objective of this study is to seek for the advancement of the accounting profession in Kuwait by identifying main problems facing auditors. The survey study reveals that the most important problems facing auditors in Kuwait include; the lack of compliance with the International Accounting and Auditing Standards (IAS) which are most suitable to Kuwaiti environment, as well as the lack of a reputable code of conduct, the widely spread impression that auditing is mainly for detecting errors and fraud, the passive role of Kuwait Association of Accountants and Auditors, and the unethical practice to determine audit fees. Finally, the study concludes with specific recommendations in order to develop the profession such as; enforcing auditing standards and accounting principles suitable to Kuwaiti environment as well as a code of ethics, promoting further professional training and qualifications..

وائل إبراهيم الراشد (دكتوراه الفلسفة في المحاسبة، جامعة هل، المملكة المتحدة، ١٩٨٩)، أستاذ مساعد، كلية العلوم الإدارية، جامعة الكويت، له اهتمامات بحثية في: استخدامات الحاسب الآلي في المحاسبة والمراجعة، استقلالية المراجع الخارجي، التحليل المحاسبي لأغراض اتخاذ القرارات الاستثمارية أو لتقييم الأداء المالي، وتصميم الأنظمة المحاسبية.



مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية

مجلة فصلية محكمة
تصدر عن مجلس النشر العلمي - جامعة الكويت

صدر العدد الأول في يناير ١٩٧٥

رئيس التحرير

د. أ. يوسف المذيع العبار

ترحب المجلة بنشر البحوث والدراسات العلمية المتعلقة بشؤون منطقة الخليج والجزيرة العربية في مختلف المجالات السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية والعلمية.. إلخ (باللغتين العربية والإنجليزية).

الأبواب الثابتة

- ◆ البحوث (باللغتين العربية والإنجليزية).
- ◆ عرض الكتب ومراجعاتها.
- ◆ التقارير: مؤتمرات - ندوات.
- ◆ البيبلوجرافيا العربية والإنجليزية.
- ◆ ملخصات الرسائل الجامعية (المجستير - الدكتوراه).
- ◆ ملخصات باللغة الإنجليزية للبحوث المنشورة باللغة العربية وبالعكس.

الاشتراكات

- دولة الكويت: ٣ دنانير للأفراد، ١٥ ديناراً للمؤسسات.
- الدول العربية: ٤ دنانير للأفراد، ١٥ ديناراً للمؤسسات.
- الدول الأجنبية: ١٥ دولار للأفراد، ٦٠ دولار للمؤسسات.

المراسلات

توجه جميع المراسلات باسم رئيس التحرير:
ص.ب: 17073 - الخالدية الكويت - الرمز البريدي 72451
تليفون: 4833215 - 4833705 - فاكس: 4833705
E-MAIL: JOTGAAPS@KUC01.KUNIV.EDU.kw
Http://Pubcouncil.Kuniv.Edu.Kw/JGAPS