معوقات مهنة تدقيق الحسابات في مناطق السلطة الفلسطينية من وجهة نظر مدققي الحسابات بالتطبيق على الضفة الغربية

معز أبو عليا*

بشار فتوح**

إسلام عبد الجواد***

ملخص

يهدف هذا البحث إلى معرفة المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين، بهدف تطوير المهنة لتصبح قادرة على القيام بالدور المطلوب منها، حيث تم توزيع استبانة على جميع المدققين المرخصين وتبين من خلال تحليل النتائج أن هناك مجموعة من المعوقات منها ما ارتبط بالقوانين المنظمة للمهنة مثل عدم كفاية التشريعات وضعف النظام القضائي وعدم تطبيق العقوبات بحق المدققين المخالفين، ومنها ما ارتبط بجمعية مدققي الحسابات مثل عدم تبنيها لإجراءات عقابية بحق المدققين المخالفين وعدم متابعتها لأسباب تغيير المدقق ولمشاكل المدققين إضافة لعدم تدخلها بتحديد حد أدنى للأجور وحد أقصى لعدد العملاء وإهمال الجمعية في خدمة أعضائها اجتماعيا وصحيا. أما المجموعة الثالثة من المعوقات فارتبطت بالعملاء من حيث عدم إدراكهم للدور الحقيقي لمهنة التدقيق إضافة إلى طريقة اختيارهم للمدقق وعدم وجود معايير محددة للأتعاب وإقبال الشركات الكبيرة والشركات الوافدة على خدمات المدققين المرتبطين بمكاتب تدقيق عالمية. كما تبين أن هناك مجموعة ممكن المعوقات الأخرى مثل قبول الضريبة لقوائم مالية غير مدققة وانتشار الشركات العائلية والمنافسة غير المهنية بين المدققين

* معز أبو عليا، ماجستير محاسبة ومالية، كلية الاقتصاد، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

** بشار فتوح، ماجستير محاسبة ومالية، كلية الاقتصاد، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

*** إسلام عبد الجواد، ماجستير محاسبة ومالية، كلية الاقتصاد، جامعة النجاح الوطنية، نابلس، فلسطين

المقدمة

صاحب قيام السلطة الوطنية الفلسطينية في بداية التسعينيات تطوراً ملحوظاً في الاقتصاد الفلسطيني، حيث أنشئت العديد من الشركات والمشاريع الجديدة، إضافة إلى نمو المشاريع القائمة أصلاً واتساع نشاطها، وزيادة رأسمالها، وتم افتتاح فروع لعدد من الشركات والبنوك العربية والأجنبية، كما تأسس في العام ١٩٩٧ سوق للأوراق المالية. وقد تطلب هذا التطور ضرورة إدارة هذه المشاريع وفقاً لأسس علمية وعملية، تكفل توفير الرقابة على أموالها ونشاطاتها، وتضمن قيامها بالدور المطلوب منها في تحقيق التنمية الاقتصادية، ويستدعي ذلك توفير المعلومات الكافية والملائمة والموثوقة لمختلف الأطراف ذات العلاقة، وعليه زادت أهمية مهنة المحاسبة والتدقيق، باعتبارها تخدم جميع الأطراف ذات الصلة بالمشروع في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فالوظيفة الإعلامية للمحاسبة والمتمثلة بالقوائم المالية المنشورة تهدف إلى إحداث الأثر في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستخدمين المختلفين.

والمتتبع لوضع المهنة يجد أن زيادة الحاجة لمهنة التدقيق في فلسطين لم يصاحبه التطور المطلوب في عوامل نجاح هذه المهنة، وقدرتها على أداء الدور المطلوب منها، ففي الإطار القانوني نجد أن قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الأردني رقم ١٠ لسنة ١٩٦١(من الآن فصاعدا سنشير إليه بالقانون السابق)، وقانون الشركات الأردني رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤ ظلا ينظمان المهنة في الضفة الغربية لأكثر من أربعة عقود، حتى صدور قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات الفلسطيني رقم (٩) لسنة ٢٠٠٤(من الآن فصاعدا سنشير إليه بالقانون الجديد) والذي يعتقد أنه عالج بعض المشاكل الموجودة في القانون السابق. حيث أنشئ بموجب أحكام هذا القانون مجلس مهنة تدقيق الحسابات (مادة ٣)، والذي أوكلت إليه مهام منح الترخيص للمدققين، وإجراء الامتحانات المطلوبة للترخيص، واقتراح لوائح تنفيذ هذا القانون، وتوقيع الجزاءات التأديبية على المدققين المخالفين، إضافة لمهام أخرى (مادة ٥).

وبالنسبة للوضع التنظيمي فقد غاب خلال سنوات الاحتلال أي تجمع مهني ينظم المهنة حتى العام ١٩٩٥حيث تأسست جمعية مدققي الحسابات وفقا لقانون الجمعيات الخيرية وبقي الوضع على هذا الحال حتى ظفرت الجمعية بالغطاء القانوني اللازم في القانون الجديد للعام ٢٠٠٤ (مادة ١٧)، وقد تبنت الجمعية منذ العام ٢٠٠١ معايير التدقيق الدولية كمعايير مهنية تنظم عمل المهنة.

مشكلة البحث

لتطوير مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية، لابد من التعرف على المعوقات التي تواجهها هذه المهنة من وجهة نظر الأطراف ذات العلاقة، ويعالج هذا البحث تلك المعوقات من وجهة نظر مدققي الحسابات، لأنهم برأينا الطرف الأكثر قدرة على تلمس مشاكل مهنته، ويمكننا تحديد مشكلة الدراسة عن طريق طرح التساؤلات التالية:

١. هل هناك معوقات مرتبطة بالتشريعات والبيئة القانونية المنظمة للمهنة.
٢. هل هناك معوقات مرتبطة بدور جمعية مدققي الحسابات في تنظيم وتطوير المهنة.
٣. هل هناك معوقات مرتبطة بطبيعة العلاقة بين مدققي الحسابات والعملاء.
٤. هل هناك معوقات وعوامل أخرى ذات علاقة بالمهنة.

هدف البحث

سيحاول هذا البحث بصفة أساسية إلى تحقيق الأهداف التالية:

١. إلقاء الضوء على المعوقات التي تواجه مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية من وجهة نظر مدققي الحسابات.
٢. الخروج بتوصيات تهدف إلى المساعدة في مواجهة المعوقات وتطوير المهنة.

أهمية البحث

تعود أهمية هذا البحث حسب علم الباحثين إلى ما يلي:

١. مساهمته المنظورة في تطوير مهنة التدقيق من خلال معرفة المعوقات التي تواجه المدققين في الضفة الغربية ونواحي القصور التي تحول دون قيام مهنة التدقيق بالدور المطلوب منها في تحقيق التنمية الاقتصادية، من وجهة نظر مدققي الحسابات.
٢. إن تحديد درجة أهمية كل من المعوقات التي تواجه المهنة يساهم في تعريف الجهات ذات الصلة (جمعية مدققي الحسابات الفلسطينية، الجهات الرسمية، سوق فلسطين للأوراق المالية، الجامعات وغيرها) بهذه المعوقات لتقوم كل جهة منها بالإجراءات المناسبة للتغلب على هذه المعوقات.
٣. بحسب علمنا فإن هذا البحث يعتبر الأول الذي يتم إجراؤه في الضفة الغربية.

نطاق البحث

يتناول هذا البحث المعوقات التي تحول دون تطوير مهنة التدقيق في الضفة الغربية من وجهة نظر المدققين الفلسطينيين المرخصين المسجلين في جمعية مدققي الحسابات الفلسطينيين دون التطرق إلى المعوقات من وجهة نظر الجهات الرسمية أو العملاء.

الدراسات السابقة

هناك مجموعة من الدراسات التي تعرضت مباشرة لمعوقات مهنة التدقيق في مجموعة من الدول العربية وغير العربية إضافة إلى دراسات أخرى تناولت الموضوع من جوانب أخرى ذات علاقة.

فقد خلص عبد الله (١٩٨٢) في دراسته المقارنة للقانونيين الأردني والكويتي المنظمان للمهنة في البلدين إلى تشابه القانونين من حيث الحقوق والواجبات والمسئوليات والتعيين وتحديد الأتعاب وغيرها. وإلى أن هناك نقصا فيهما في مجال وجوب النص على قضايا خلو مكان المدقق، وعزله، وضرورة وجود دستور أخلاقي للمهنة أكثر شمولاً ووضع حق الترخيص للمدققين بيد نقابات أو جمعيات مختصة.

وفي دراسة سعادة (١٩٩١) حول مشاكل تدقيق الحسابات في المنشآت الصغيرة الاردن، استخدم فيها الاستبانة لجمع البيانات من المدققين الممارسين، توصل إلى أن القوانين السائدة والعلاقة بين الملكية والإدارة في المنشآت الصغيرة، إعفاؤها من امساك دفاتر منظمة بطريقة أصولية، وكذلك إعفاؤها من تدقيق حساباتها يثير مشاكل لمدقق الحسابات. وأوصى بضرورة الزام المنشآت الصغيرة بمسك دفاتر وحسابات منظمة بطريقة أصولية وتدقيق هذه الحسابات تدقيقاً عادياً كون ذلك يساهم في تقدم وحماية المنشآت الصغيرة من جهة ويضمن نمو وازدهار مكاتب التدقيق من جهة أخرى. كما أوصى بتوزيع عقود التدقيق بين المدققين بعدالة، وبتحديد حد أدنى للأتعاب وضمان تحصيلها، هذه التوصيات التي توصل إليها سعادة(١٩٩١) قد تخدم مكاتب التدقيق ولكنها قد ترفع من تكلفة تقديم البيانات إلى مستخدميها بشكل يفوق المنفعة من هذه البيانات.

أما في دراسة الحمود وآخرون (١٩٩٢) حاول الباحثون التعرف على المشاكل التي تواجه مدققي الحسابات في الأردن ومدى أهميتها من خلال تنظيم استبانة تم توزيعها على المدققين المرخصين

الممارسين في الأردن وتوصلوا إلى مجموعة من المشاكل التي تواجه المدققين تم تبويبها في أربع فئات وهي:

- مشاكل متعلقة بالقوانين المنظمة للمهنة وأهمها: عدم تحديد القوانين لقواعد السلوك المهني المتعلقة بالحياد، غموض القوانين المتعلقة بمهنة تدقيق الحسابات، عدم إلزام جميع أنواع المشاريع بتدقيق حساباتها، عدم اشتراط القوانين للتعليم المهني المستمر لتجديد رخص التدقيق إضافة إلى السماح بترخيص الخريجين من غير المحاسبين.
- المشاكل المتعلقة بجمعية مدققي الحسابات، وهي عدم تبني الجمعية لقواعد محددة للسلوك المهني ولمعايير تدقيق تلائم البيئة الأردنية، عدم كفاية تمثيل المدققين الممارسين في مجلس مهنة تدقيق الحسابات وعدم وجود عقوبات وضوابط تفصيلية تحكم العلاقة بين المدققين فيما يتعلق بممارسة المهنة.
- المشاكل المتعلقة بالعملاء وهي ضعف أنظمة الرقابة الداخلية وعدم كفاءة المحاسبين لديهم، عدم تناسب مسئوليات وواجبات المدققين مع أتعابهم ،عدم وجود معيار ملزم لتحديد هذه الأتعاب إضافة إلى النظر إلى المدقق على أنه تغطية لمطلب قانوني.
- مشاكل أخرى تتعلق بغياب وعي المدققين بأخلاقيات المهنة وعدم وجود معاهد تدريبية للمدققين إضافة إلى التنافس غير الشريف بين المدققين وعدم مواكبتهم للتطورات التقنية.

وفي دراسة ميدانية لمطر (١٩٩٤) سعى فيها إلى تحديد نوع وطبيعة العوامل التي تؤثر على استقلال المدقق الخارجي في الأردن وأهمية كل منها وذلك من وجهة نظر كل من المدقق، الأطراف المشرفة على المهنة، ومستخدمي البيانات المالية المدققة. وقد كشفت الدراسة أن هناك مجموعة من العوامل تؤثر في استقلال المدقق الخارجي سلباً أهمها دور الإدارة في تعيين المدقق وعزله وتحديد أتعابه، المنافسة في سوق المهنة، قيمة الأتعاب التي يتقاضاها المدقق، طول فترة استمرار علاقة المدقق بالعميل والخدمات الاستشارية التي يقدمها المدقق للعميل. وبالمقابل فإن حجم مكتب التدقيق ذات أثر إيجابي على استقلالية المدقق. كما كشفت الدراسة أيضاً اتفاق الجهات المشمولة بالدراسة على مجموعة من المتطلبات الضرورية لتدعيم استقلال المدقق الخارجي بالأردن أهمها: التشدد في تطبيق العقوبات والجزاءات مع المدققين المخالفين لسلوكيات المهنة، وضع ميثاق شرف للمهنة ووضع حد أدنى لأتعاب التدقيق.

وفي محاولة من سعادة (١٩٩٣) للتعرف على معوقات دور مهنة المحاسبة في خدمة التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الأردن توصل إلى أن أهم المعوقات هي سرعة إجراء التعديلات القانونية، وعدم ايلاء العناية الكاملة للمهنة، واستمرار اقتران الملكية بالإدارة.

وتناولت دراسة علقم والرجبي (١٩٩٧) العوامل المؤثرة في تغيير مدقق الحسابات الخارجي من وجهة نظر كل من المدققين والشركات التي جرى فيها التدقيق حيث تم تقسيم العوامل إلى ثلاث مجموعات شملت الأولى العوامل المرتبطة بالشركة، والثانية العوامل المرتبطة بتطبيق معايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك المهني، والثالثة العوامل المرتبطة بمكتب التدقيق. وتم التوصل إلى أن العوامل الأهم من وجهة نظر المدققين هي جودة العمل والعلاقة الشخصية بين المدقق والإدارة والخلاف حول نطاق وإجراءات التدقيق والتعثر في وضع الشركة المالي وأخيراً إصدار تقرير متحفظ أو الامتناع عن إبداء الرأي، أما من وجهة نظر إدارة الشركات فقد وجد أن العوامل الأهم تمثل جودة العمل والرغبة في كسب الثقة بالإدارة والشركة والرغبة في الحصول على خدمات إضافية وحجم الشركة وأخيراً التعثر في وضع الشركة المالي. وقد أوصى الباحثون بضرورة قيام الشركات بإنشاء لجان تدقيق وضرورة توفير الحماية القانونية اللازمة للمدقق لضمان استقلاليته وحياده.

وهدف ميالة (١٩٩٩) من دراسته إلى وضع بعض الأسس التي من شأنها رفع عملية تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في سورية من خلال التعرف على المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات في سورية وتأثيرها في تنظيم المهنة وتطويرها. وقد وجد الباحث مجموعة من المشكلات جزء منها يتعلق بسوق العمل مثل توجيه موظفي الضريبة للمتعاملين معهم إلى مكاتب محددة، احتكار السوق من قبل عدد قليل من مكاتب المراجعة، التنافس غير الشريف بين المراجعين وتدني أخلاقيات المهنة، وعدم الاهتمام بتطوير المهنة من قبل الجهات المسئولة إضافة إلى تدني خبرة أغلبية المراجعين المرخصين وعدم وجود جهات مختصة بتدريب المراجعين وإعادة تأهيلهم. وجزء آخر يتعلق بقوانين تنظيم المهنة وبجمعية المحاسبين القانونيين مثل عدم وجود معايير محاسبية ملائمة وعدم وجود معايير تدقيق وعدم إلزامية المعايير الصادرة عن الجمعية، إضافة إلى تقصير الجمعية في نشر المعايير المحاسبية وغياب دورها في مجال تأهيل أعضاءها والدوريات الصادرة عنها ومن المشاكل أيضاً عدم تناسب أتعاب المراجعين مع مسئولياتهم وحجم العمل وأخيراً عدم الفهم الصحيح لدور المراجعين من قبل العملاء.

وهدفت دراسة أبو نصار (١٩٩٩) إلى تحديد العوامل المؤثرة على أتعاب المدقق الخارجي من وجهة نظر المدقق والشركة المساهمة العامة ومدى الاختلاف بينهما في تحديد هذه العوامل بالإضافة الى تقييم مستوى الأتعاب المدفوعة للمدقق ومدى تناسبها مع العمل الذي يقوم به. ووجدت الدراسة أن أهم العوامل من وجهة نظر المدققين الوقت المقدر لإنجاز العمل، حجم المنشأة ومدى متانة نظام الرقابة الداخلي فيها، درجة المخاطرة وعدد فروع المنشأة، أما من وجهة نظر الشركات فقد كانت أهم العوامل الوقت المقدر للتدقيق، حجم عمل المنشأة ومدى متانة نظام الرقابة الداخلي الخاص بها بالإضافة لذلك فقد أعطت الشركات أهمية عالية لكل من حجم وشهرة مكتب التدقيق وارتباطه بمؤسسات تدقيق عالمية. ووجدت الدراسة أيضاً أن ٨٥% من المدققين يعتبرون أتعابهم متدنية بينما بالمقابل أفاد ٧٧% من الشركات أن الأتعاب تتناسب والجهد المبذول من المدقق.

أما الراشد(٢٠٠١) فقد سعى من خلال دراسته إلى التعرف على أبرز المصاعب التي تواجه مهنة مراقبة الحسابات في الكويت وسبل التغلب عليها وذلك من وجهة نظر المدققين، حيث قام باستطلاع آراء أعضاء جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتيين الممارسين للمهنة فقط مستخدماً استبانه.وبينت نتائج الدراسة أن هناك مجموعة من الصعوبات كان أهمها قصور التشريعات القانونية في تغطية بعض الجوانب ذات العلاقة بالمهنة إضافة إلى غياب دور الجمعيات المهنية المنظمة للمهنة وعدم وجود قواعد محددة للسلوك المهني وعدم الالتزام بالمعايير الدولية وغياب التنافس الشريف بين المدققين. اما دراسة(KOH & WOO.2001) حول العوامل المؤثرة في تغير المدقق في سنغافورة فقد قارن فيها بين ٥٤ حالة تم فيها تغير المدقق و٥٤ حالة أخرى لم يتم فيها تغيير المدقق خلال ١٠ سنوات حيث درس مجموعة من العوامل المختلفة التي قد ترتبط بتغيير المدقق وتبين أن احتمالية تغيير المدقق تزداد بالعوامل التالية صغر حجم مكتب التدقيق، تغيير الإدارة، زيادة دخل العميل واتجاهه إلى مدقق أكثر استقلالية.

وفي دراسة ميدانية لخداش وصيام (٢٠٠٣) على مكاتب التدقيق الكبيرة في الأردن سعوا من خلالها إلى قياس مدى إدراك مدققين الحسابات العاملين في المكاتب الكبيرة في الأردن لأهمية ومدى استخدام تكنولوجيا المعلومات في عملية التدقيق والمعوقات التي تحول دون استخدامها حيث أظهرت الدراسة أن الاستخدام الفعلي لتكنولوجيا المعلومات في تدقيق الحسابات محدود مع أن هناك قناعة كبيرة لدى المدققين بأهمية هذه التكنولوجيا.

منهجية الدراسة

وسيلة جمع البيانات

للوصول إلى رأي المدققين حول المعوقات التي تواجهها مهنة تدقيق الحسابات في الضفة الغربية، ووفقا للدراسات السابقة التي تم استعراضها فقد تم تصميم استبانه تتكون من قسمين هما:

١. معلومات خاصة بالمستجيبين مثل الوظيفة، عدد سنوات الخبرة، المؤهل العلمي، التخصص الأكاديمي والشهادة المهنية، كما اشتمل هذا القسم أيضا على معلومات عن المكاتب التي يعمل بها المستجيبون مثل عدد العاملين عموما بالمكتب، والعاملين بالتدقيق بشكل خاص، الارتباط بمكاتب تدقيق عالمية، وأخيرا نسبة إيرادات المكتب من نشاطاته المختلفة إلى مجموع الإيرادات.

٢. المعوقات التي تواجه المدققين في أداء عملهم، وقد تم تقسيم تلك المعوقات إلى: المعوقات المرتبطة بالتشريعات القانونية، والمعوقات المرتبطة بدور وأداء جمعية مدققي الحسابات، والمعوقات ذات الصلة بالعملاء، إضافة لمعوقات أخرى. وقد تم استخدام مقياس ليكرت سباعي التدريج حيث دل الرقم (٧) على الموافقة الشديدة أو على الأهمية العالية، بينما دل الرقم (١)على المعارضة الشديدة أو الأهمية القليلة.

مجتمع الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من جميع المدققين المزاولين المنتسبين لجمعية مدققي الحسابات الفلسطينية في الضفة الغربية والذين يبلغ عددهم وفقا لبيانات الجمعية ١٦٦ مدققاً، وقد تم توزيع الاستبانات عليهم جميعاً مباشرة، أو من خلال الفاكس، أو من خلال البريد الإلكتروني، وتركت للمستجيبين حرية تعبئة الإستبانة، وقد بلغ عدد الاستبانات المسترجعة والصالحة للتحليل ٩٩ استبانه بنسبة ردود بلغت ٦٠ %.

ويبين الجدول رقم(١) خصائص العينة من حيث: البيانات الشخصية للمستجيب كالمسمى الوظيفي، المؤهل العلمي، التخصص، والحصول على شهادة مهنية. أما الجدول رقم(٢) فيوضح ردود المستجيبين حول خصائص المكاتب التي يعملون بها من حيث: عدد العاملين فيها، طبيعة عملهم، مدى ارتباط مكاتبهم بمكاتب تدقيق عالمية، والجدول رقم(٣) يبين نسبة إيرادات المكاتب من كل نشاط تمارسه مصنفة حسب كون المكتب مرتبطا أو غير مرتبط بمكاتب عالمية.

الجدول رقم (١): خصائص المستجيبين من حيث البيانات الشخصية

الوظيفة	العدد	النسبة
شريك مسئول	٦٤	%٦٤,٦
مدير تدقيق	١٣	%١٣,١
مدقق	٢١	%٢١,٢
المجموع	**٩٩**	**%١٠٠**
المؤهل العلمي		
دراسات عليا	٢٥	%٢٥,٣
بكالوريوس	٧٠	%٧٠,٧
كلية متوسطة	٢	%٢
ثانوية عامة فأقل	٢	%٢
المجموع	**٩٩**	**%١٠٠**
التخصص		
محاسبة	٨٥	%٨٧,٦
اقتصاد	٧	%٧,٢
قانون	٢	%٢
غير ذلك	٣	%٣,١
المجموع	**٩٧**	**%١٠٠**
الشهادة المهنية		
حاصلين على شهادة مهنية	١٦	%١٧
غير حاصلين على شهادة مهنية	٧٨	%٨٣
المجموع	**٩٤**	**%١٠٠**

الجدول رقم (٢): توزيع المستجيبين حسب خصائص المكاتب التي يعملون بها

	العدد	النسبة
عدد العاملين بشكل عام		
أقل من ٦ موظفين	٧٤	%٧٦,٣
٦-١٠ موظف	١٧	%١٧,٥
أكثر من ١٠ موظفين	٦	%٦,٢
المجموع	**٩٧**	**%١٠٠**
عدد العاملين في مجال التدقيق		
أقل من ٤ موظفي	٧٨	%٧٨,٨
٤-٨ موظف	١٦	%١٦,٢
أكثر من ٨ موظفين	٥	%٥
المجموع	**٩٩**	**%١٠٠**
الإرتباط بمكاتب عالمية	**العدد**	**النسبة**
مرتبط	١٣	%١٣,١
عدد مرتبط	٨٦	%٨٦,٩
المجموع	**٩٩**	**%١٠٠**

الجدول رقم (٣): توزيع المكاتب التي يعمل بها المستجيبون حسب إيراداتها من أعمالها

العمل	المكاتب المرتبطة	المكاتب غير المرتبطة	النسبة العامة
تدقيق الحسابات	%٦٥,٤	%٣٣	%٣٧,٢
أعمال المحاسبة	%٩,٦	%٢١	%٢٠,٢
الضرائب	%١٦,٥	%٣٦	%٣٣,٥
دراسات الجدوى	%٣,٢	%٥,٨	%٥,٣
استشارات أخرى	%٥,٢	%٤	%٤,٣
المجموع	**%١٠٠**	**%١٠٠**	**%١٠٠**

أسلوب تحليل البيانات

سيتم عرض ردود المستجيبين باستخدام النسب المئوية، متوسط الإجابات والانحراف المعياري لهذه الإجابات، علما بأن هذه الدراسة هي دراسة وصفية مما يعني ملاءمة هذه الأساليب الإحصائية الوصفية للتحليل.

نتائج الدراسة

١-المعوقات القانونية

فيما يتعلق برأي المستجيبين حول المواد القانونية المنظمة لمهنة التدقيق ومدى تطبيقها يبين الجدول رقم (٤) نسبة المستجيبين تحت كل درجة من درجات الأهمية المعطاة والوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل من النقاط التي تم سؤال المدققين عنها.

الجدول رقم (٤): المعوقات المرتبطة بالقوانين المنظمة للمهنة

الرقم	العبارات	موافق بشدة		لا رأي			معارض بشدة		الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١		
1	هناك تشريعات قانونية كافية لتنظيم المهنة	-	١١,١	١٢,١	١٥,٢	١٠,١	٣٦,٤	١٥,٢	٣,٠٦	١,٥٢
2	القوانين المتعلقة بالمهنة واضحة ومفهومة	٦,١	٢٤,٢	١٤,١	١٠,١	١٢,١	٢٠,٢	١٣,١	٣,٠٨	١,٩٥
3	يوفر القانون الحماية اللازمة للمدقق للحفاظ على حياده واستقلاله	١	١٢,١	١٤,١	١٧,٢	١٣,١	٢١,٢	٢١,٢	٣,٢٢	١,٧٤
4	تقوم الجهات المختصة بمراقبة تطبيق القانون بصورة دائمة	-	٥,١	٤	١٤,١	١٤,١	٢٨,٣	٣٤,٣	٢,٤	١,٤٤
5	تطبق الجهات المختصة العقوبات المنصوص عليها عند وجود مخالفات	١	١	١٥,٢	١٢,١	٦,١	٣٠,٣	٣٤,٣	٢,٨٧	١,٢٤

يتبع الجدول رقم (٤)

6	هناك شروط قانونية موضوعية لمنح الترخيص بممارسة المهنة	١٣,١	٢٠,٢	٢٠,٢	١٠,١	٥,١	١٧,٢	١٤,١	٤,١٨	٢,٠٥
7	هناك حاجة لاعتماد أسلوب الامتحانات لترخيص المدققين	٥٨,٦	٢٦,٣	٩,١	٣	٢	١	-	٦,٣٣	١,٠٢
8	إلزام المنشآت الأخرى غير الشركات المساهمة قانونياً بمسك حسابات مدققة يساهم في تطوير المهنة	٦٨,٧	١٧,٢	٥,١	٤	١	٢	٢	٦,٣٤	١,٣١
9	عدم اشتراط القانون للتدريب والتأهيل المستمرين للمدققين يؤثر سلباً على المهنة	٦٦,٧	٢٤,٢	٤	٥,١	-	-	-	٦,٥٣	٠,٧٨
10	ضعف النظام التأديبي يشجع بعض المدققين على تجاوز القانون وأصول المهنة	٤٩,٥	٢٦,٣	١٢,١	٥,١	٤	١	٢	٦,٠١	١,٣٧

من الجدول السابق نلاحظ مدى توافق الإجابات تجاه بعض النقاط بالدرجة التي تجعلنا نقر بوجود مجموعة من المعوقات التي ترتبط بالقوانين المنظمة للمهنة وبيئتها.

حيث عارض ٦١% من المستجيبين كفاية التشريعات القانونية المتعلقة بتنظيم المهنة، وبلغ الوسط الحسابي لإجاباتهم ٣,٠٦ والانحراف المعياري ١,٦٢، ويدل ذلك على ضرورة تطوير المواد القانونية من وجهة نظر المدققين لتصبح أكثر قدرة على تنظيم المهنة، فقد أهمل القانون السابق مجموعة من جوانب تنظيم المهنة، أو أقرها بطريقة أصبحت غير مناسبة حالياً، حيث "تناول الإجراءات والحقوق والواجبات دون معايير المهنة" وهي النتيجة التي توصل إليها عبد الله (١٩٨٢) في دراسته

حول مهنة تدقيق الحسابات في الأردن والكويت، والتي تناولت نفس القانون السابق الذي كان مطبقا لدينا.

وترتب على وجود المشكلة الأولى مشكلة أخرى ذات أهمية، فقد عارض٥٦% منهم أن القانون يوفر الحماية اللازمة لحياد واستقلالية المدقق، حيث بلغ الوسط الحسابي لإجاباتهم ٣,٢٢، والانحراف المعياري ١,٧٤، ويعتبر ذلك مؤشراً خطيراً يمس ركنا رئيسا من أركان مهنة التدقيق."فعلى المدقق أن يكون مستقلاً شكلاً ومضموناً أثناء ممارسته لعمله وإعداده للتقرير" مطر (١٩٩٤).

كما أن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين وفي دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية(٢٠٠١) اعتبر الموضوعية والاستقلالية من القواعد الرئيسية التي يجب على أعضائه الالتزام بها.

أما بالنسبة لقيام الجهات المختصة بتطبيق القانون فقد أكد المدققون أن ذلك يمثل أيضاً مشكلة كبيرة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٢,٤ بانحراف معياري ١,٤٤ حيث عارض ذلك ٧٧%. ويتفق ذلك أيضاً مع إجاباتهم فيما يتعلق بتطبيق الجهات المختصة للعقوبات في حال وجود مخالفات حيث عارض ذلك ٧٠,٥%، ونلاحظ هنا أن المشاكل المتعلقة بتطبيق القانون أعتبرت أكثر أهمية من مشاكل وجود النصوص القانونية الكافية، ويمكن ملاحظة ذلك أيضا من خلال إجابة السؤال العاشر حول ضعف النظام القضائي، فقد أكدت الإجابات على العلاقة القوية بين إمكانية تجاوز بعض المدققين للقانون وأصول المهنة من جهة، وضعف النظام القضائي من جهة أخرى، حيث عارض ذلك فقط ٧%من المستجيبين.

ومع أنه لم يكن للمستجيبين رأي محدد حول موضوعية الشروط اللازمة للحصول على الترخيص، إلا أنهم أيدوا بقوة ضرورة اعتماد أسلوب الامتحانات عند ترخيص المدققين حيث عارض ذلك ٣% فقط، وبلغ الوسط الحسابي للإجابات ٦,٣٣ والانحراف المعياري ١,٠٢ فقط، ونلاحظ أن هذا التوجه يتوافق مع ما أقره القانون الجديد الذي اشترط كحد أدنى أن يحمل المتقدم للترخيص الشهادة الجامعية الأولى كذلك اشترط ضرورة اجتياز المرخص له امتحاناً يجريه مجلس مهنة تدقيق الحسابات في أعمال المحاسبة والتدقيق والتشريعات ذات العلاقة (المادة ٩ فقرة ٥)، وذلك بعكس ما كان معمولاً به في القانون السابق والذي اشترط شهادة الدراسة الثانوية العامة وخبرة لا تقل عن أربع سنوات كحد أدنى كشرط للحصول على ترخيص المزاولة دون الإشارة إلى ضرورة خضوع المتقدم للترخيص لامتحان. وهو ما اعتبره عبد الله (١٩٨٢) "نزولاً بالمهنة إلى الحدود الدنيا".

وبدرجة كبيرة أيضاً وافق المستجيبون على أن إلزام جميع أنواع المنشآت بتدقيق حساباتها يساهم في تطوير المهنة حيث وافق على ذلك ٩١%، يذكر أن القوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات المطبق لا تلزم جميع أنواع المنشآت بتدقيق حساباتها، وهناك اعتقاد أن إلزام جميع المنشآت بذلك من شأنه زيادة الطلب على خدمات مكاتب التدقيق، وبالتالي زيادة دخلها الإجمالي، وقد أشار مطارنة (٢٠٠٦) إلى أن قيمة الأتعاب وطريقة سدادها تؤثر على استقلالية المدقق الخارجي، وقد اعتبر سعادة (١٩٩٣) عدم إلزام المشاريع الأخرى بالتدقيق أحد المعوقات التي تحول دون قيام المحاسبة بدورها في عملية التنمية في الأردن.

ووافق المستجيبون أيضاً على أن عدم اشتراط القانون للتدريب والتأهيل المستمرين للمدققين يؤثر سلباً على المهنة حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٦,٥٣ والانحراف المعياري ٠,٧٨ وبلغت نسبة المعارضين صفر% والذي لا رأي لهم ٥% أما الباقون فقد أيدوا ذلك.

٢- المعوقات المرتبطة بالجمعية

في الوقت الذي لم يتطرق فيه القانون السابق لذكر جمعية مدققي الحسابات أولى القانون الجديد أهمية خاصة للجمعية، حيث نصت المادة ١٧: بند ١ منه "تنشأ في فلسطين بمقتضى أحكام هذا القانون جمعية مهنية لمدققي الحسابات تسمى جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية"، حيث حصلت بذلك على العطاء القانوني اللازم، كما انه حدد دورها في نفس المادة "تقوم أهدافها على رعاية مصالح أعضائها والعمل على تنمية روح التعاون بينهم، وتسعى إلى رفع مستواهم العلمي والمهني". وفي البند ٢ من نفس المادة أكد القانون على "أن الانتساب للجمعية إلزامي تحت طائلة المسئولية والمنع من مزاولة المهنة".

ويبين الجدول رقم (٥) النسب المئوية والوسط الحسابي والانحراف المعياري لإجابات المستطلعة آراؤهم حول النقاط المتعلقة بالدور الحالي لجمعية مدققي الحسابات، بينما يبين الجدول رقم (٦) الإجابات حول الدور المأمول منها.

الجدول رقم (٥): المعوقات المرتبطة بجمعية مدققي الحسابات

الرقم	العبارات	موافق بشدة		لا رأي			معارض بشدة		الوسط	الانحراف المعياري
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١		
١	تبني الجمعية معايير تدقيق ملائمة وكافية	٧,١	٣١,٣	٢٤,٢	٢٣,٢	٥,١	٥,١	٤	٤,٨١	١,٤٥
٢	تتبنى الجمعية قواعد محددة للسلوك المهني	٩,١	٢٣,٢	٢٢,٢	٢٣,٢	٨,١	٨,١	٦,١	٤,٥٤	١,٦٣
3	للجمعية دور فعال في منع تراخيص مزاولة المهنة	١٢,٦	١٠,٥	١٢,٦	٢١,١	١١,٦	٣٠	١١,٦	٣,٨٥	١,٩١
4	تتبنى الجمعية برامج كافية للتعليم المستمر للأعضاء	٧,١	١٨,٢	٣٦,٣	٢١,٢	٧,١	١٥,٢	٥,١	٤,٣١	١,٤٤
5	تتابع الجمعية مشاكل المدققين وتحمي حقوقهم.	٣	٨,١	١٩,٢	١٨,٢	٧,١	٢٣,٢	٢١,٢	٣,٢٧	١,٧٤
6	تتابع الجمعية أسباب تغيير مدقق الحسابات من قبل الشركات	١	٣,١	٧,٢	١٣,٤	٨,٢	٣٧,١	٢٩,٩	٢,٤٤	١,٢٦
7	تتبنى الجمعية إجراءات وقائية فعالة ضد مخالفة المدقق لأصول المهنة	٧,٢	٤,١	٧,٢	١٦,٥	٧,٢	٢٤,٧	٣٣	٢,٨١	١,٨٨
8	تقوم الجمعية بتدوير اجتماعي لتوثيق العلاقات بين الزملاء	٦,١	١٣,١	١٣,١	١٤,١	١٤,١	٢٣,٢	١٧,٢	٣,٤٧	١,٨٨
9	توفر الجمعية لأعضائها خدمات صحية وإسكانية .. الخ	٣,١	١	٣,١	١٢,٤	٩,٣	٢٠,٦	٥٠,٥	٢,١٢	١,٤١

الجدول رقم (٦): الدور المأمول من الجمعية

الرقم	العبارات	موافق بشدة		لا رأي			معارض بشدة		الوسط	الانحراف المعياري
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١		
1	يفضل أن تقوم الجمعية بدور في توزيع العملاء بين مكاتب التدقيق بعدالة	١٢,١	١١,١	١٠,١	١٨,٢	٤	٢٠,٢	٢٤,٢	٣,٥٢	١,٧٢
2	يفضل أن تحدد الجمعية حداً أدنى للأجور تمنع المنافسة السعرية	٤٨,٥	٢٤,٣	٥,١	١٤,١	٢	–	١	٦,٠٤	١,٢٤
3	يفضل أن تحدد الجمعية الحد الأقصى للشركات التي يجوز للمدقق الواحد تدقيقها	٢٤,٢	١٧,٢	١٧,٢	١٢,١	٣	١١,١	١٥,٢	٤,٥٤	١,٧٠
4	يفضل أن تحدد الجمعية الحد الأقصى لعدد السنوات التي يجوز فيها تعيين نفس المدقق للعميل	١٢,١	٢٤,٢	١٠	١٧,٢	١	٢٠,٢	١٦,٢	٤,٠٤	١,٩٠

في الأسئلة الأول والثاني والرابع كانت الإجابات أكثر من المتوسط حيث فاق وسطها الحسابي متوسط المقياس المستخدم وهو القيمة ٤.

فقد وافق ٦٣% تقريباً على أن الجمعية تتبنى معايير تدقيق ملائمة وكافية كما وافق أيضاً ٥٥% على أن الجمعية تتبنى قواعد محددة للسلوك المهني. إن نتيجة إجابات المستجيبين على هذين السؤالين تدل على حرص الجمعية على رفع مستوى المهنة وزيادة الثقة فيها، ففي الوقت الذي أبدى فيه المدققون رضاهم عما تتبناه الجمعية من معايير تدقيق وقواعد للسلوك المهني فقد بينت دراسات شبيهة أجريت في دول أخرى نتائج مغايرة مثل دراسة الحمود وآخرون(١٩٩٢) في الأردن، دراسة الراشد (٢٠٠١) في الكويت، ودراسة ميالة (١٩٩٩) في سورية. ويرى الباحثون أن ذلك يحسب للجمعية في فلسطين إذا ما أخذ بعين الاعتبار عراقة المهنة في تلك الدول مقارنة بالضفة الغربية. ومراجعة نظام جمعية مدققي الحسابات نجد أنه تم تحديد قواعد السلوك المهني في الباب السابع المادة ٣٥ والتي شملت القواعد العامة وعلاقة المدقق بالعملاء والعلاقة بين الأعضاء إضافة إلى معايير التدقيق وإبداء الرأي، والتي تنسجم مع المعايير والقواعد الدولية.

كذلك في السؤال الرابع وافق ٦٢% تقريباً على أن الجمعية تتبنى برامج كافية للتعليم المستمر، وهذا أيضاً لا يتفق مع نتائج نفس الدراسات المشار إليها في الأردن، الكويت وسوريا، حيث بينت تلك الدراسات إخفاق الجمعيات في تلك الدول بالقيام بدورها في مجال التعليم المستمر. ومن الجدير ذكره في هذا المجال أن التعليم والتأهيل المستمرين يعتبران أهداف رئيسة لأي جمعية مهنية.

كشفت إجابات المدققين في الأسئلة ٥، ٦، ٧، ٨، ٩ مجموعة من نواحي القصور في عمل الجمعية حيث بلغ الوسط الحسابي لجميع هذه الأسئلة أقل من المتوسط.

ففي السؤال الخامس وافق فقط ٣١% على أن الجمعية تتابع مشاكل المدققين وتحمي حقوقهم، مع أن الجمعية أكدت في المادة الخامسة والمادة الرابعة والعشرين من نظامها الداخلي على أن أحد أهم أهدافها هو رعاية مصالح أعضائها.

كذلك أكد ٧٥% من المستجيبين على عدم متابعة الجمعية لأسباب تغيير الشركات لمدققي الحسابات. وفي دراسته في الأردن أوصى علقم والرجبي(١٩٩٧) على ضرورة تفعيل دور جمعية

المدققين في مراقبة مكاتب التدقيق ومعالجة قضايا تغيير المدقق الخارجي، لما لذلك من تأثير على استقلالية المدقق.

وقد أيد ١٨% من المستجيبين فقط أن الجمعية تتبنى إجراءات عقابية بحق المدقق المخالف لأصول المهنة وبلغ الوسط الحسابي للإجابات ٢,٨١ . ويفترض أن نشهد بعد تطبيق القانون الجديد - والذي كما ذكر أعطى الجمعية حضوراً واضحاً- دوراً موازياً في مجال تطبيق العقوبات على المدققين المخالفين لأصول المهنة ومن شأن ذلك رفع مستوى المهنة وزيادة ثقة الجمهور بها.

وعارض المدققون أيضاً في إجاباتهم كون الجمعية تقوم بنشاطات اجتماعية من شأنها توثيق العلاقات بين المدققين. والذي اعتبرته الجمعية أحد أهدافها في المادة ٥ من نظامها الداخلي. كذلك كان الحال في السؤال التاسع وبنسبة أكبر حيث عارض ٨٠% من المستجيبين أن الجمعية تقوم بتوفير خدمات صحية وإسكانية وغيرها ... لأعضائها.

أما عن الدور المأمول من الجمعية فقد عارض المستجيبون في السؤال الأول تدخل الجمعية في توزيع العملاء على مكاتب التدقيق بنسبة بلغت ٤٨% وأيد ذلك فقط ٣٣%، وقد توصل مطر (١٩٩٤) إلى تأييد قوي من المدققين العاملين في المكاتب الصغيرة في الأردن لفكرة التدخل بإعادة توزيع العملاء على مكاتب التدقيق على افتراض أن ذلك يساعد في زيادة استقلالية المدقق نتيجة لتغير شكل المنافسة، كما أوصى علقم والرجبي(١٩٩٧) " أن تعمل جمعية مدققي الحسابات وقانون الشركات على تخفيض حدة تركز الشركات المساهمة في أيدي عدد قليل من مكاتب التدقيق وذلك للحد من ظاهرة تغيير مدققي الحسابات عند انتخاب مجالس إدارة جديدة".

وقد لوحظ التأييد الكبير لفكرة أن تضع الجمعية حداً أدنى للأجور حيث بلغ الوسط الحسابي أكثر من ٦ وعارض ذلك فقط ٣%، وقد أشار مطر(١٩٩٤) في بحثه أن إحدى السبل الملائمة لتدعيم استقلالية المدقق الخارجي في الأردن هي تحديد حد أدنى لأتعاب التدقيق لا يجوز التنازل عنها على أن تتكفل بمتابعة الالتزام به جهة رسمية أو مهنية.

واتجهت الإجابات إلى الموافقة على قيام الجمعية بتحديد العدد الأقصى للشركات التي يجوز للمدقق الواحد تدقيقها حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٤,٥٤، وقد أشار سعادة (١٩٩١) إلى ضرورة وضع حد أدنى للأتعاب وحد أعلى لعدد المنشآت التي يجوز للمدقق تدقيقها بشكل يضمن لكل مدقق حد أدنى من الأتعاب، وكذلك في تحصيل هذه الأتعاب مما يمنع تحولها إلى ديون معدومة. وفي السؤال الأخير المتعلق بتحديد عدد السنوات التي يبقى خلالها المدقق لدى نفس العميل فلم تتفق الإجابات على رأي محدد، حيث بلغ الوسط الحسابي ٤ تقريباً.

٣- المعوقات المرتبطة بالعملاء

يبين الجدول رقم(٧) إجابات المدققين حول هدف العملاء من القيام بعملية التدقيق، حيث لوحظ التأييد الكبير من قبل المستجيبين للأسباب التي سئلوا عنها باعتبارها دوافع لقيام العملاء بالتدقيق.

الجدول رقم (٧): هدف العملاء من عملية التدقيق

رقم	العبارات	موافق بشدة			لا رأي		معارض بشدة			الوسط	الانحراف
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١			
١	الحصول على قوائم مالية موثوقة تعكس الوضع المالي للعملاء	١٩,٦	١٢,٤	١٩,٦	١,٦	١٥,٥	٥,٢	٨,١		٤,٥٣	١,٨٢
٢	تغطية لمطلب قانوني فقط	٣٣.٧	٣٦,٨	١٤,٧	٨,٤	٢,١	٢,١	٢,١		٥,٧٧	٢,٣٦
٣	تسهيل المخالصة مع دائرة ضريبة الدخل	٥٠,٥	٣٠,٩	٥,٢	٦,٢	٦,٢	–	١		٦,٠٩	١,٢٨

فقد أيد أكثر من ٨٦% أن هدف العملاء من عملية التدقيق هو المخالصة مع دائرة الضريبة بوسط حسابي بلغ ٦ تقريباً، كما أيد من ٨٦% أيضاً أن هدف العملاء هو تغطية لمطلب قانوني فقط بوسط حسابي بلغ ٥,٨ تقريباً، وهذا يتوافق مع ما توصل إليه الحمود وآخرون(١٩٩٢) في بحثه إلى أن هناك نظرة للمدقق في الأردن على انه تغطية لمطلب قانوني، وعلى انه مخلص لدى دائرة الضريبة.

ورغم أن المدققين أكدوا في السؤال الأول وجود رغبة لدى العملاء للحصول على قوائم مالية تعكس الوضع المالي لمشاريعهم حيث وافق أكثر من ٥٠% على أن ذلك يعتبر احد أهداف العملاء من عملية التدقيق، إلا أن انخفاض نسبة تأييد هذا الهدف مقارنة بالهدفين الآخرين يشير إلى أن هناك عدم إدراك كامل من قبل الجمهور لأهمية التدقيق، ويترتب على ذلك ضرورة قيام الجمعية بجهد أكبر في مجال تعريف الجمهور بدور وأهمية مهنة التدقيق، وقد أكد على ذلك الحمود وآخرون(١٩٩٢) حيث أوصى (بنشر الوعي عند العملاء بأهداف تدقيق القوائم المالية).

أما عن أسباب اختيار العملاء لمكتب التدقيق فيبين الجدول رقم(٨) هذه الأسباب ودرجة أهمية كل منها من وجهة نظر المدققين.

الجدول رقم (٨): العوامل المؤثرة في اختيار العميل لمكتب التدقيق

الرقم	العبارات	عالي الأهمية		متوسط الأهمية			قليل الأهمية		الوسط	الانحراف
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١		
1	يختار العملاء مكاتب التدقيق ذات الشهرة الأكبر	٢٠,٢	٣٥,٤	١٩,٢	٢١,٢	١	١	٢	٥,٤١	١,٢٩
2	يختار العملاء المكتب حسب جودة الخدمة المقدمة	١٥,٥	,٢٤	١١,٣	١٨,٦	١٥,٥	١٢,٤	٢,١	٤,٦١	١,٢٣
3	يختار العملاء المكتب الأقل كلفة	٢١,٢	٢٥,٣	٢٢,٢	١٦,٢	٨,١	٥,١	٢	٥,١٢	١,٠٤
4	يختار العملاء مدقق الحسابات بناءً على العلاقات الشخصية	٤٨,٥	١٩,٦	١٠,٣	١١,٣	٦,٢	٤,١	–	٥,٨	١,٠٥
5	يختار العملاء عموماً المكتب المرتبط بمؤسسات تدقيق عالمية	٣,١	١٥,٥	١٢,٤	٢٦,٨	١٧,٥	١٠,٣	١٤,٤	٣,٧١	١,٦٩
6	تختار الشركات الوافدة المكتب المرتبط بمؤسسات تدقيق عالمية	٤٤,٥	٣٤	١٥,٥	٣,١	٢,١	–	١	٦,١١	١,٠٨
7	تختار الشركات الكبيرة المكتب المرتبط بمؤسسات تدقيق عالمية	٤٤,٤	٢٤,٢	١٢,١	٧,١	٥,١	٦,١	١	٥,٧٤	١,٠٨

تبين النتائج أن جميع الأسباب التي طرحت كان وسطها الحسابي فوق المتوسط، باستثناء السؤال رقم ٥ والمتعلق بكون العملاء عموما يختارون مكاتب التدقيق المرتبطة بمؤسسات تدقيق عالمية، ويظهر من الجدول أن أهم هذه الأسباب هو العلاقة الشخصية حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٥,٨، أما السبب الثاني من حيث الأهمية فهو شهرة المكتب حيث أيد ذلك ٧٥% بوسط حسابي ٥,٤، كما رأى المدققون أن التكلفة وجودة الخدمة تحتل السبب الثالث، وأخيراً فإن ارتباط المكتب بمؤسسة تدقيق عالمية كان عاملا هاما بالنسبة للشركات الوافدة وكذلك بالنسبة للشركات الكبيرة، فقد كان هناك شبه إجماع بين مدققي الحسابات على كون الشركات الوافدة تفضل المكاتب المرتبطة بمؤسسات تدقيق عالمية حيث وافق على ذلك ٩٥% بوسط حسابي ٦,١١، وانحراف معياري قريب من ١، وكذلك الشركات الكبيرة أيضا تفضل المكاتب المرتبطة بمؤسسات عالمية من وجهة نظر مدققي الحسابات.

إن إقبال وثقة الشركات الوافدة والكبيرة بالمكاتب المرتبطة بمؤسسات عالمية حسب ما يرى مدققي الحسابات، يدل على ضرورة قيام الجمعية ببذل جهود أكبر في سبيل رفع مستوى المهنة محلياً، بالنسبة للأتعاب التي يتقاضاها المدقق من العملاء وكيفية تحديدها فقد تم عرضها في الجدول رقم (٩).

الجدول رقم (٩): محددات الأتعاب التي يتقاضاها المدقق

الرقم	العبارات	عالي الأهمية		متوسط الأهمية			قليل الأهمية		الوسط	الانحراف
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١		
أ	الوقت المقدر لإنجاز عملية التدقيق	٣١,٣	٢٢,٢	٨,١	١٨,٢	٩,١	٩,١	٢	٥,١٣	١,٧٨
ب	حجم مكتب التدقيق	٨,١	٣٠,٣	٢٣,٢	١٥,٢	٩,١	٦,١	٨,١	٤,٦٣	١,٦٩
ج	شهرة مكتب التدقيق	٢٢,٢	٢٧,٣	٢٤,٢	١٢,١	٦,١	٤	٤	٥,١٩	١,٥٩
د	ارتباط المكتب مع مؤسسات تدقيق عالمية	٢٨,٣	٢٠,٢	٢٥,٣	١٧,٢	٥,١	٢	٢	٥,٣٥	١,٤٥
هـ	طريقة الدفع	٧,١	١٨,٢	١,٢	٢١,٢	١١,١	٩,١	١٤,١	٤,٠٥	١,٨٣
و	المنافسة مع المكاتب الأخرى	١٧,٢	٢٢,٢	٣٠,٣	٢١,٢	٥,١	٢	٢	٥,١١	١,٣٥
ز	مدى متانة نظام الرقابة الداخلية لدى العميل	٥,١	١٩,٢	١٨,٢	١٨,٢	١٦,٢	٨,١	١٥,٢	٣,٩٤	١,٨١
ح	الشكل القانوني للمنشأة	١٣,١	٢٤,٢	٢٥,٣	١٢,١	٥,١	٦,١	١٤,١	٤,٥٤	١,٩٣

حيث أن أهم هذه العوامل هو ارتباط المكتب بمؤسسات تدقيق عالميه فقد أيد ذلك ٧٣% بوسط حسابي ٥,٣٥ وانحراف معياري ١,٤٥. ومن وجهة نظرنا يمكن تبرير ذلك بسبب التكاليف العالية المترتبة على ارتباط هذه المكاتب بمؤسسات عالميه إضافة إلى الشهرة العالمية التي تتمتع بها والالتزام بمعايير تدقيق وقواعد سلوك أكثر جودة.

وحل في المرتبة الثانية شهرة مكتب التدقيق وتلاه الوقت المقدر لإنجاز العمل، وجاءت المنافسة مع المكاتب الأخرى بالمرتبة الرابعة، وتعتبر المنافسة عاملاً رئيسياً في تحديد الأتعاب ليس في مهنة التدقيق فحسب إنما في معظم المهن وقد بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٥,١١، حيث عارضه فقط ١٠% من المستجيبين.

أما حجم مكتب التدقيق فقد حل خامساً ووافق عليه ٦١% وعارضه ٢٣% من المستجيبين، كذلك الشكل القانوني للعميل فقد بلغ الوسط الحسابي ٤,٥٤ وهو اكبر من المتوسط، وفي بحثه في الأردن بين أبو نصار(١٩٩٩) أن الأتعاب التي يتقاضاها المدقق الخارجي تتأثر بشكل أساسي بالوقت المقدر لإنجاز عملية التدقيق، وحجم المكتب ،وشهرته، وعلاقته مع مؤسسات تدقيق عالميه، ويبين أن هناك تأثير ضعيف ومحدود لكل من طريقة دفع الأتعاب وتاريخ انتهاء السنة المالية للمنشأة.

بالنسبة لنظام الرقابة الداخلي لدى العميل وطريقة الدفع فقد اتجهت إجابات المدققين إلى الحياد حيث كان الوسط الحسابي لهما قريباً من المتوسط.

٤ – المعوقات الأخرى

في الجدول رقم(١٠) أبدى المستجيبون آراءهم حول مجموعة من الأمور الأخرى ذات العلاقة

الجدول رقم (١٠): المعوقات الأخرى

الرقم	العبارات	موافق بشدة	لا رأي			معارض بشدة		الوسط الحسابي	
		٧	٦	٥	٤	٣	٢	١	
1	تحاول الإدارة التأثير في شكل ومحتوى القوائم المالية	٩,١	٢٨,٣	٢١,٢	١٤,١	٧,١	٦,١	١٤,١	٤,٤٣
2	ينصف نظام الرقابة الداخلية لدى العملاء بالكفاءة	٤,٢	١٤,٦	١٩,٨	٢٠,٨	١,٨	١٢,٥	٨,٣	٣,٩٢
3	يواكب أعضاء المهنة التطورات التقنية في استخدام الحاسوب ونظم المعلومات المحوسبة	٢٣,٧	٢٥,٨	١٧,٥	١٠,٣	١١,٣	٨,٢	٣,١	٥,٠٣
4	تقوم المنافسة بين المدققين على أسس وقواعد أخلاقية	٦,١	١٣,١	١٥,٢	١٥,٢	١٤,١	٢٦,٣	١٠,١	٣,٦٣
5	قبول دوائر الضريبة بقوائم مالية غير مدققة يؤثر سلباً على مهنة التدقيق	٧٤,٧	١٧,٢	١	٣	١	٣	-	٦,٥٣
6	شيوع الشركات العائلية يحد من الطلب على التدقيق	٣٤,٣	٢٨,٣	١٦,٢	١٢,١	١	٦,١	٢	٥,٧٧

حيث وافق المستجيبون في إجاباتهم على السؤال الأول على أن إدارة الشركات التي يقومون بتدقيقها تحاول التدخل في شكل ومحتوى القوائم المالية. كما بينت الإجابات مواكبة المدققين للتطورات ذات العلاقة بالحاسوب وتكنولوجيا المعلومات بوسط حسابي بلغ أكثر من ٥، الأمر الذي اعتبره خداش وصيام (٢٠٠٣) محدوداً في الأردن.

وبينت الإجابات أيضاً أن أكثر من نصف المدققين لا يوافقون على أن المنافسة بين المدققين تقوم على أسس وقواعد أخلاقية حيث بلغ الوسط الحسابي لهذا السؤال ٣,٦٣.

ولوحظ الاتفاق شبه التام في أراء المستجيبين حول الأثر السلبي على مهنة التدقيق الناتج عن قبول دوائر الضريبة لقوائم مالية غير مدققة حيث بلغ الوسط الحسابي ٦,٥٣، والانحراف المعياري ١ تقريباً، وتنسجم هذه الاجابات مع اجابات المدققين حول الزام كافة المنشئات بضرورة إعداد بيانات مالية مدققة، كما وافق ٧٩% تقريباً من المستجيبين على أن انتشار الشركات العائلية يحد من الطلب على التدقيق.

واتجهت إجابات المدققين إلى الحياد حول كفاءة أنظمة الرقابة الداخلية لدى عملائهم. الأمر الذي اعتبره الجمود وآخرون(١٩٩٢) إحدى مشاكل التدقيق في الأردن. ومن المعلوم أن على المدقق ان يسعى الى" الفهم الكامل لهيكل الرقابة الداخلية المطبق بالشركة" (علي وشحاته، ٢٠٠٣).

الاستنتاجات والتوصيات

بعد تحليل نتائج الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من المعوقات التي يواجهها المدققون من وجهة نظرهم والتي تحول دون تطور مهنة التدقيق. وقد تم تصنيف هذه المعوقات ضمن اربع مجموعات:

١. معوقات ترتبط بالقوانين المنظمة لمهنة التدقيق ومدى تطبيقها وهي:
   - عدم كفاية التشريعات المنظمة للمهنة
   - عدم توفير القانون للحماية اللازمة للمدقق للحفاظ على حياده واستقلاليته.
   - عدم تطبيق الجهات المختصة للعقوبات بحق المدققين المخالفين.
   - عدم اشتراط القانون للتدريب والتأهيل المستمرين للمدقق.
   - عدم إلزام جميع أنواع المنشآت بتقديم حسابات مدققة.
   - ضعف النظام القضائي.

٢. معوقات مرتبطة بجمعية مدققي الحسابات

- عدم متابعة الجمعية لأسباب تغيير المدقق.
- عدم تبني جمعية لإجراءات عقابية كافية في حال مخالفة المدقق لأصول المهنة.
- عدم متابعة الجمعية لمشاكل المدققين وحماية حقوقهم.
- ضعف دور الجمعية في مجال الخدمات التي تقدمها لأعضائها مثل الخدمات الصحية والإسكانية.
- عدم تدخل الجمعية بتحديد حد ادنى للاجور وحد اقصى لعدد العملاء.

٣. معوقات مرتبطة بالعملاء

- عدم إدراك العملاء لدور مدقق الحسابات بشكل صحيح حيث يسعى العملاء من وراء عملية التدقيق الى تسهيل المخالصة مع ضريبة الدخل وتغطية لمتطلب قانوني.
- إقبال الشركات الكبيرة والوافدة على أختيار مكاتب التدقيق المرتبطة بمؤسسات تدقيق عالميه بالشكل الذي يقلل من حصة المكاتب غير المرتبطة.
- شكلت العلاقات الشخصية أهم عوامل اختيار العميل لمكتب التدقيق.
- عدم وجود معايير محددة للأتعاب

٤. معوقات أخرى

- عدم الزام دائرة الضريبة للمكلفين بإعداد قوائم مالية مدققة.
- انتشار الشركات العائلية بالشكل الذي يحد من الطلب على مهنة تدقيق الحسابات.
- محاولة ادارة الشركات التأثير في عمل المدققين.
- المنافسة غير المهنية بين المدققين.

التوصيات:

١. إعادة النظر بالقوانين المنظمة لمهنة التدقيق خاصة فيما يتعلق بضرورة إلزام جميع أنواع المنشآت بإعداد حسابات مدققة بالاضافة إلى تكثيف المواد التي تضمن استقلالية المدقق.

٢. تفعيل اعتماد الامتحان كشرط للترخيص والتأكيد على أهمية التأهيل والتدريب المستمر كشرط لاستمرار مزاولة المهنة

٣. على السلطة التنفيذية الاهتمام بتطبيق القانون والعمل على تنفيذ العقوبات المنصوص عليها وصيانة النظام القضائي وحفظ هيبته.

٤. على الجمعية أن تتبنى إجراءات عقابية فعالة بحق المدققين المخالفين وأن تتابع مشاكل المدققين وأن تهتم بالجانب الخدماتي لهم.

٥. قيام الجمعية بتحديد حد أدنى لإجور التدقيق وحد أقصى للشركات التي يدققها مدقق واحد.

٦. على الجمعية القيام بالإنشطة المناسبة لزيادة وعي الجمهور بدور مهنة المحاسبة عموماً ومهنة التدقيق خصوصاً.

٧. إيجاد أسس لتحديد أتعاب المدققين لضمان استقلاليتهم.

٨. إعداد دراسات مستقبلية للتعرف على معوقات مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى ذات العلاقة(عدا المدققين)، لكي تكتمل صورة هذه المعوقات في أذهان صناع القرار.

المراجع

اولا: الكتب

١-الرمحي، عبدالكريم، (١٩٩٧)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية.

٢-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، المبادئ الأساسية للتدقيق.

٣- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، مفاهيم التدقيق المتقدمة.

٤-المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، جون ويلي، نيويورك.

٥-علي، عبد الوهاب، شحاتة، شحاتة، (٢٠٠٣)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية.

٦-مطارنة، غسان، (٢٠٠٦)، تدقيق الحسابات المعاصر- الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن.

٢. معوقات مرتبطة بجمعية مدققي الحسابات

- عدم متابعة الجمعية لأسباب تغيير المدقق.
- عدم تبني جمعية لإجراءات عقابية كافية في حال مخالفة المدقق لأصول المهنة.
- عدم متابعة الجمعية لمشاكل المدققين وحمايه حقوقهم.
- ضعف دور الجمعية في مجال الخدمات التي تقدمها لأعضائها مثل الخدمات الصحية والإسكانية.
- عدم تدخل الجمعية بتحديد حد ادنى للاجور وحد اقصى لعدد العملاء.

٣. معوقات مرتبطة بالعملاء

- عدم إدراك العملاء لدور مدقق الحسابات بشكل صحيح حيث يسعى العملاء من وراء عملية التدقيق الى تسهيل المخالصة مع ضريبة الدخل وتغطية لمتطلب قانوني.
- إقبال الشركات الكبيرة والوافدة على أختيار مكاتب التدقيق المرتبطة بمؤسسات تدقيق عالميه بالشكل الذي يقلل من حصة المكاتب غير المرتبطة.
- شكلت العلاقات الشخصية أهم عوامل اختيار العميل لمكتب التدقيق.
- عدم وجود معايير محددة للأتعاب

٤. معوقات أخرى

- عدم الزام دائرة الضريبة للمكلفين بإعداد قوائم مالية مدققة.
- انتشار الشركات العائلية بالشكل الذي يحد من الطلب على مهنة تدقيق الحسابات.
- محاولة ادارة الشركات التأثير في عمل المدققين.
- المنافسة غير المهنية بين المدققين.

التوصيات:

١. إعادة النظر بالقوانين المنظمة لمهنة التدقيق خاصة فيما يتعلق بضرورة إلزام جميع أنواع المنشآت بإعداد حسابات مدققة بالإضافة إلى تكثيف المواد التي تضمن استقلالية المدقق.

٢. تفعيل اعتماد الامتحان كشرط للترخيص والتأكيد على أهمية التأهيل والتدريب المستمرين كشرط لاستمرار مزاولة المهنة

٣. على السلطة التنفيذية الاهتمام بتطبيق القانون والعمل على تنفيذ العقوبات المنصوص عليها وصيانة النظام القضائي وحفظ هيبته.

٤. على الجمعية أن تتبنى إجراءات عقابية فعالة بحق المدققين المخالفين وأن تتابع مشاكل المدققين وأن تهتم بالجانب الخدماتي لهم.

٥. قيام الجمعية بتحديد حد أدنى لإجور التدقيق وحد أقصى للشركات التي يدققها مدقق واحد.

٦. على الجمعية القيام بالإنشطة المناسبة لزيادة وعي الجمهور بدور مهنة المحاسبة عموماً ومهنة التدقيق خصوصاً.

٧. إيجاد أسس لتحديد أتعاب المدققين لضمان استقلاليتهم.

٨. إعداد دراسات مستقبلية للتعرف على معوقات مهنة تدقيق الحسابات من وجهة نظر الأطراف الأخرى ذات العلاقة(عدا المدققين)، لكي تكتمل صورة هذه المعوقات في أذهان صناع القرار.

المراجع

اولا: الكتب

١-الرحمي، عبدالكريم، (١٩٩٧)، الأصول العلمية والعملية لتدقيق الحسابات، الطبعة الثانية.

٢-المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، المبادئ الأساسية للتدقيق.

٣- المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، مفاهيم التدقيق المتقدمة.

٤-المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، (٢٠٠١)، دليل المحاسب المهني للقواعد الأخلاقية، جون ويلي، نيويورك.

٥-علي، عبد الوهاب، شحاتة، شحاتة، (٢٠٠٣)، دراسات متقدمة في مراجعة الحسابات وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية.

٦-مطارنة، غسان، (٢٠٠٦)، تدقيق الحسابات المعاصر – الناحية النظرية، دار المسيرة، عمان، الأردن.

ثانيا: الدوريات

١-سعادة، يوسف، (١٩٩٣)، المعوقات القانونية لمهنة المحاسبة في خدمة التنمية في الأردن، دراسات (العلوم الانسانية)، العدد ٣، المجلد ٢١.

٢-مطر، محمد، (١٩٩٤)، سبل تدعيم استقلال مدقق الحسابات الخارجي في الأردن دراسة ميدانية تحليلية لأراء المدققين ومستخدمي البيانات المالية وجهات الرقابة والاشراف المهني، دراسات، المجلد ٢١(أ)، العدد ٣.

٣-عبدالله، خالد، (١٩٨٢)، مهنة تدقيق الحسابات في الاردن والكويت (دراسة تحليلية مقارنة)، دراسات، العدد ٢، المجلد ٩.

٤-الراشد، وائل، (٢٠٠١)، النهوض بمهنة المحاسبة في الكويت، المجلة العربية للعلوم الادارية، العدد ٣، المجلد ٨.

٥-ميالة، بطرس، (١٩٩٩)، أهم المشكلات التي توجه مراجعي الحسابات في سورية، اربد للبحوث والدراسات ، العدد الأول.

٦-الحمود، تركي، قاقيش، محمود، رمضان، صايل، (١٩٩٢)، المشاكل التي تواجة مدققي الحسابات في الأردن، مؤته للبحوث والدراسات، العدد ٤ ، المجلد ٧.

٧-علقم، محمد و الرجبي، محمد (١٩٩٧)، عوامل تغير مدقق الحسابات الخارجي في الشركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية، دراسات (العلوم الادارية)، العدد ١، المجلد ٢٤.

٨-سعادة، يوسف، (١٩٩١)، مشاكل التدقيق في المنشأت الصغيرة في الأردن من وجهة نظر مدققي الحسابات: دراسة ميدانية ، دراسات ، العدد الأول ، المجلد ١٨.

٩-أبو نصار، محمد، (١٩٩٩)، العوامل المحددة لأتعاب التدقيق في الاردن من وجهة نظر المدققين والشركات المساهمة العامة، دراسات (العلوم الادارية)، العدد ٢، المجلد ٢٦.

10- Woo,S. & K. Chye, (2001), Factors associated with auditor changes: a Singapore study, Accounting and business research, Vol 31, No.2, pp.133-144.

١١-حداش، حسام الدين و صيام، وليد، (٢٠٠٣)، مدى تقبل مدققي الحسابات لاستخدام تكنولوجيا المعلومات في التدقيق "دراسة ميدانية على مكاتب التدقيق الكبرى في الأردن"، دراسات: العلوم الإدارية، المجلد ٣٠، العدد ٢.

ثالثا: القوانين والأنظمة

١-فلسطين، (قانون رقم ٩ لسنة ٢٠٠٤:قانون مزاولة مهنة تدقيق الحسابات)

٢-المملكة الأردنية الهاشمية، (قانون رقم ١٢ لسنة ١٩٦٤: قانون الشركات)، الجريدة الرسمية، العدد ١٧٥٧.

٣- المملكة الأردنية الهاشمية، (قانون رقم ٣٢ لسنة ١٩٨٥: قانون مهنة تدقيق الحسابات)، الجريدة الرسمية

٤- فلسطين: نظام جمعية مدققي الحسابات القانونيين الفلسطينية.