

التحديات التي تواجه مهنة التدقيق دراسة ميدانية في مكاتب التدقيق العمانية

د. علاء الدين عبد الوهاب

قسم المحاسبة/كلية الزهراء للبنات/ سلطنة عمان

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في سلطنة عمان، والصعوبات التي تواجهها، والوسائل التي تؤدي إلى التغلب عليها وصولاً إلى مستويات عالية من الكفاءة للكوادر المحاسبية والمالية والتدقيقية في السلطنة، ولغرض الوصول إلى الهدف تم تصميم استبانة وزعت على مكاتب التدقيق العاملة في مسقط، وقد أظهرت نتائج الدراسة بأن الالتزام بقواعد السلوك المهني لازال بحاجة إلى متابعة من قبل الجهات المعنية بالمهنة فضلاً عن الجهات الرقابية، كما أظهرت الدراسة ضعف الإشراف القانوني والمهني من الهيئات الحكومية، وأظهرت كذلك نتيجة هامة وهي أن مكاتب التدقيق تنظر إلى مسؤولية المدقق بتلك المسؤولية المتعلقة بإبداء الرأي فيما إذا كانت الميزانية العمومية تعبر عن المركز المالي كما في نهاية الفترة المالية وفيما إذا كانت قائمة الدخل تعبر عن نتيجة النشاط عن الفترة المنتهية في ذلك التاريخ، وهي عكس النظرة الخاصة بمجتمع المال والأعمال التي تنظر إلى دور التدقيق بمهنة اكتشاف الغش والأخطاء، وخلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات من أهمها: إعطاء دور رئيسي لجمعية المحاسبين للإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق، والالتزام بمعايير التدقيق وقواعد السلوك المهني، فضلاً عن إعطاء الأهمية الكبيرة لوضع قواعد ومعايير محاسبية وتدقيقية تتلاءم والبيئة العمانية، كما أن تحسين الأنظمة المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية لها دور مؤثر في نجاح العملية التدقيقية وأخيراً لابد من تأهيل مدقق الحسابات.

The Challenge Facing Accounting and Auditing Profession and the Means of Encountering Them

Abstract

The present study aims at investigating the situation of accounting auditing professions in the Sultanate of Oman, and the difficulties facing them and the means of solving these problems. It is our intention to achieve high standards of profession with reference to financial sources to support accounting auditing in the Sultanate. A questionnaire was designed for this purpose which was distributed among personnels working in office in Muscat.

The study Concludes that there are many problems in the behavior of professional personnels, in particular in governmental supervision offices.

المقدمة:

شهدت سلطنة عمان خلال الفترة الماضية وخصوصا العقود الثلاثة الأخيرة من القرن الماضي تطورات هائلة في كافة المجالات الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والمالية وغيرها، وما صاحب ذلك من خطط كبيرة وطموحة معدة من قبل حكومة السلطنة لغرض زيادة الناتج القومي ورفع الكفاءة الإنتاجية ومن ثم رفع المستوى المعيشي للفرد العماني. وقد صاحب ذلك زيادات كبيرة في الأنفاق الحكومي، لغرض السيطرة على هذا الإنفاق المتزايد لابد من الأشرف والرقابة وبالأخص إذا ما كان هناك عجز في الموازنة يصاحب ذلك الانفاق حيث (أظهرت موازنة السلطنة لعامي 2003 و 2004 عجزاً مالياً قدره 400 و 500 مليون للسنتين على التوالي) (جريدة عمان العدد 7887 والعدد 8249 في 5/1/2003 و 2/1/2004 على التوالي).

ومن أجل تحقيق أكبر العوائد فإن ذلك يتطلب الاستخدام الأمثل للموارد من جهة والرقابة على الأنفاق من جهة أخرى وعليه لابد من أن تلعب الرقابة والتدقيق الدور الأكبر في ذلك، ولتسهيل هذا الدور فقد صدرت التشريعات الحكومية لتنظيم وتسهيل هذا الدور فضلاً عن التشريعات الخاصة بمهنة المحاسبة في السلطنة، ومنها قانون الشركات التجارية العماني رقم 4 لسنة 1974 المعدل الذي حدد في مواده (111 إلى 114) أوضاع مدقق الحسابات ومسؤولياته، كما صدر القانون رقم 80 لسنة 1998 الخاص برأس المال الذي حدد في المادتين 5 و 6 مسؤولية الشركة المساهمة ومدقق الحسابات، كما أن ميثاق تنظيم وإدارة الشركات المساهمة العامة ذي الرقم 11/2002 والمعدل بالتعميم ذي الرقم 1/2003 حدد في المادة (7) لجنة التدقيق وضوابطها، وأخيراً صدور القرار الوزاري الخاص باشهار الجمعية العمانية للمحاسبين من قبل وزارة التنمية الاجتماعية، وبالرغم من كثرة التشريعات والتعليمات الخاصة بتنظيم المهنة والشركات فقد لا تكفي

لمواجهة التغيرات العالمية (الاجتماعية والقانونية والاقتصادية) خصوصا إذا كانت النظم تتسم بالسرعة والتغيير الكبيرين (المحاسب القانوني العربي 1998).
أن عملية فهم المشكلات التي تعاني منها أية مهنة سواء كانت ذات صفة خاصة أم عامة، لابد من فهم المستوى العملي لهذه المهنة أولا ومن ثم التعرف على مشاكل هذه المهنة بهدف إيجاد الوسائل والطول الكافية لمواجهتها.

أهمية الدراسة:

تتبع أهمية هذه الدراسة من النواحي الآتية:

- 1- ستسهم هذه الدراسة في تحسين منهجية الدراسات الميدانية في هذا الشأن، إذ إنها ستبين بالاختبار والتحقق الإحصائيين ما إذا كانت المشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق ستؤثر في بيان الرأي في القوائم المالية.
- 2- من المتوقع أن تخدم نتائج هذه الدراسة مستخدمي القوائم المالية وخاصة المستثمرين الحاليين والمتوقعين والدائنين في اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالاستمرار في ملكيتهم للأسهم أو التخلص منها بالبيع أو أي شكل آخر أما بالنسبة للدائنين فإنها ستساعدهم في اتخاذ القرار من ناحية إقراض المنشأة أو الامتناع عن ذلك.
- 3- تتميز هذه الدراسة بكونها أول دراسة تبحث في واقع مهنة المحاسبة والتدقيق في البيئة العمالية والمشكلات التي تواجهها والأهمية النسبية لهذه المشكلات والعوامل المؤثرة في ظهورها.

منهجية الدراسة:

مشكلة الدراسة:

تتلخص مشكلة الدراسة في محاولة الإجابة عن التساؤلات الآتية:

- 1- ما طبيعة المشكلات التي تواجه المهنة في السلطنة (المحاسبة والتدقيق)؟
- 2- ما الأهمية النسبية لهذه المشكلات؟
- 3- ما العوامل المؤثرة في ظهور هذه المشكلات؟
- 4- ما الوسائل المستخدمة من قبل مدققي الحسابات من أجل تذليل هذه المشكلات والصعوبات؟

الدراسات السابقة:

تزخر الدوريات الخاصة بالمحاسبة والتدقيق بالعديد من الدراسات الميدانية التي تبحث في ميدان التدقيق والمشكلات التي تواجهها والعوامل المؤثرة على القرارات المتخذة من قبل المدققين سواء الخاصة بإعطاء الرأي أو حتى قبول العمل التدقيقي لأول مرة بدءاً من خطاب التعاقد مروراً بالتخطيط للعمل الميداني وما إلى ذلك، حيث أعد (Wilmot) (1986) دراسة تحليلية تبين الاتجاهات الأكاديمية والقانونية التي تختص بتنظيم مهنة المحاسبة للفترة الممتدة من العام 1854 وحتى العام 1985 وأظهرت هذه الدراسة أهم العوامل الاجتماعية والسياسية التي من الممكن أن يكون لها تأثير في مهنة المحاسبة أضافه للمشاكل التي تواجهها المهنة من قبل الحكومة ومن مدققي الحسابات. وتناولت دراسة Lee (1994) المشكلات الخاصة بمهنة مدققي الحسابات انفسهم ومن جوانب مختلفة كالمشكلات المتعلقة بالإدارة والمساهمين والعلاقة مع العملاء والمدققين الآخرين. وقام Chinook (1995) بدراسة تحليلية للتحديات التي يواجهها المعهد الأمريكي

للمحاسبين القانونيين خلال خمسة عشر عاما والخاصة بمهنة المحاسبة والتدقيق، وأظهرت الدراسة بأن أهم المشكلات تتعلق بالمنافسة من داخل المهنة وخارجها، إضافة للتقدم التكنولوجي وتبادل المعلومات وأثره في مكاتب التدقيق، والتعقيدات في عرض المعلومات إضافة الى التغيرات في النصوص القانونية والشكل العام للموارد البشرية والاستثمارات، وأوصت الدراسة بعدد من التوصيات لعل أبرزها رفع أداء المحاسبين بالتدريب المستمر وأعداد معايير ملائمة للمهنة.

وبين الاستطلاع الميداني الذي أعد من قبل Eynon et al (1996) الذي اجري على 167 محاسباً قانونياً في الولايات المتحدة الأمريكية عن مدى الوعي الأخلاقي للمحاسبين فيما يخص أخلاقيات المهنة وعن طريق البرامج التدريبية المختلفة حيث أظهر الاستطلاع أن 25% من العينة حصلوا على مقرر السلوك في دراسة الكليات، وأن ثلث العينة درسوا أخلاقيات المهنة من خلال المقررات المحاسبية في الكليات كما أظهرت 50% منها أهمية لقواعد السلوك لدى اتخاذ القرار وأن 62% من العينة يرون بان المهنة وسلوكها شئ واحد. وفي دراسة مقارنة قام بها Perry (2000) تناولت العلاقة بين العوامل الاقتصادية وتطور مهنة المحاسبة في كل من المملكة العربية السعودية وجنوب أفريقيا وسنغافورة. وقدينت هذه الدراسة نتيجة هامة تنص على أن التطور الاقتصادي والسياسي يؤثر بشكل مباشر في وضع مهنة المحاسبة والتدقيق ويعرضها إلى صعوبات تعوق تقدمها.

أما دراسة Hepis (2000) التي ركزت على مفهوم آداب وسلوك المهنة وعلاقتها بالتعليم والتدريب كأحد الصعوبات الأساسية التي تؤدي إلى عدم تطور المهنة، حيث أظهرت نتائج هذه الدراسة الدور الأساسي لوعي مدقق الحسابات بأخلاقيات المهنة. أما الدراسات العربية التي أجريت عن هذا الموضوع فهي متعددة أيضا وسيأخذ الباحث عينة منها وتتمثل بدراسة عطية التي أجريت عام (1980) الخاصة بتقييم مشكلات مهنة

المحاسبة والتدقيق واستخدم الباحث عينة تتكون من 157 مشاركا يمثلون رؤساء الأقسام المحاسبية في الشركات والبنوك إضافة إلى أساتذة الجامعات وغيرهم وتوصلت الدراسة إلى أهم المشكلات التي تواجه المهنة ومنها النقص الظاهر في المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية وتطبيق مفاهيم وأجراءات لاتتلاءم والبيئة الاقتصادية الأردنية.

وجاءت دراسة غرايبة (1981) بهدف تحديد مدى ملائمة الوسائل والأدوات الكمية الحديثة التي تعطى للطالب أثناء دراسته الجامعية، واستخدم الباحث عينة تتكون من رؤساء أقسام المحاسبة في الشركات المساهمة العامة وأظهرت نتائج الدراسة أن الوسائل المستخدمة لاتتلاءم وطبيعة المهنة التي سيمارسها الطالب بعد فترة من تخرجه إضافة إلى عدم معرفة رئيس القسم بالكم والكيف في استخدام هذه الوسائل، التي لها قيمة كبيرة إذا ما استخدمت بالوقت المحدد والكيفية المطلوبة.

وقدم دهمش ورقة عمل في عام (1990) بعنوان تأهيل المحاسب العربي وضحت الصعوبات والعوائق التي تواجه المهنة وانعكاسها على المحاسب العربي، وأهم هذه الصعوبات عدم موثوقية البيانات المحاسبية إضافة إلى عدم وجود مبادئ محاسبية وقواعد وأدلة تدقيق متعارف عليها بين المحاسبين. ومما يزيد المشكلة عدم وجود الجمعيات المهنية وضعف البرامج التدريبية وعدم اهتمام المحاسبين بمسؤوليات المهنة وأخلاقياتها.

وهدف دراسة مطر التي أجريت عام (1993) إلى إظهار أهمية التناسق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومن خلال العرض والتحليل للمشاكل المحاسبية بسبب البدائل المتعددة للمعايير المحاسبية، وأوصت الدراسة بإصدار تشريعات قانونية تلزم المحاسبين والمراجعين كلاً في مجال اختصاصه بتطبيق المعايير الدولية إلى حين إصدار معايير محلية.

وجاءت دراسة قاقيش والحمود (1994) بهدف تحديد الصعوبات التي تواجه المدققين

العاملين في ديوان المحاسبة في الأردن وشملت الدراسة عينة تتكون من 92 فرداً. بلغت نسبة الاستجابة 75%، وأظهرت النتائج عدم توافر الاستقلالية لكل من رئيس الديوان والمدققين العاملين معه، كما أظهرت عدم كفاية مدقي الديوان أضافه إلى ضعف النظم المحاسبية الحكومية من جهة وعدم اهتمام الدوائر الحكومية بملاحظات الديوان.

استهدفت دراسة السعيدة (1996) التعرف على الصعوبات التي تواجه شاغلي الوظائف المحاسبية في القطاعين العام والخاص في المحافظات الجنوبية وكانت أهم نتائج الدراسة تتركز بالصعوبات التي تتعلق بالتأهيل العلمي وبيئة العمل وتنظيم مهنة المحاسبة والصعوبات الشخصية لشاغلي الوظائف المحاسبية.

وأشار كل من الحمود وإبراهيم في دراستهم الميدانية التي أجريت عام 1997 في دولة الكويت إلى المشكلات التي تواجه مراجعي الحسابات، حيث أظهرت الدراسة أهمية إيلاء مهنة المحاسبة الاهتمام الكافي نظراً للدور الذي تلعبه هذه المهنة في تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية من خلال مساعدتها في التوزيع الكفء للموارد المالية المتاحة. وانتهت الدراسة إلى عدد من التوصيات كان أهمها عدم وجود معايير محاسبية متعارف عليها تخص البيئة وتدني كفاءة المحاسبين.

وأوضحت ورقة الصيخ (2001) العلاقة مابين المحاسبة والتطورات التي فرضتها العولة من خلال التقييد بالمعايير المحاسبية الدولية وخصوصاً تلك الدول التي تفتقر إلى معايير محلية، كما أشار الباحث إلى الدول التي تطبق الأنظمة المحاسبية الموحدة وضرورة تكييف هذه الأنظمة لتتلاءم ومتطلبات العولة.

وأكدت دراسة الراشد التي أجريت في الكويت عام (2001) الصعوبات التي تواجه تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة وخرجت بنتائج أكدت الالتزام القانوني بضوابط ومعايير المهنة وأهمية وجود ميثاق شرف للمهنة. كما جاءت دراسة صيام (2002) لتنهج نفس

المنهج الخاص بالعوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة في الأردن التي أظهرت المشكلات التي تواجه المهنة في الأردن وسبل مواجهتها لعل أبرزها النقص الكبير في المحاسبين ممن يتمتعون بالخبرة والكفاءة. وعدم الاعتماد على الكشوفات المالية إضافة لتعرض المحاسب إلى ضغوطات العمل سواء من رب العمل أو الإدارة العليا في الشركة. وأخيرا دراسة محمد وعبد النور (2004) التي أجريت على عينة تتكون من 140 مدققا في القطاع الخاص وقد حددت المشكلات التي يواجهها المدققون بأربع: وهي مشكلات القوانين والأنظمة المتعلقة بالمهنة والمشكلات الخاصة بالعلاقة مع جمعية المدققين وزملاء المهنة، والمشكلات المتعلقة بالعملاء، والمشكلات التي تتعلق بالجانب السلوكي. وتوصلت الدراسة الى مجموعة من التوصيات أهمها وجود عدد غير قليل من المشكلات التي تحيط بعمل المدقق كما أوصت الدراسة بضرورة توجيه اهتمام جمعية المدققين بإقامة الدورات والندوات التخصصية، كما اشارت الى أهمية تقليص فترة الممارسة المهنية وأثرها على الجوانب السلوكية للمدقق.

فرضيات الدراسة:

تقوم الدراسة على اختبار الفرضيات الآتية.

H1: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية ما بين كل من النظم المحاسبية والمعايير

المحاسبية والتدقيقية والمشكلات التي تواجه المهنة في السلطنة.

H2: أن لغموض القوانين والتشريعات والتعليمات علاقة ذات دلالة إحصائية على

المشكلات التي تواجه المهنة في السلطنة.

H3: أن لقواعد السلوك المهني علاقة ذات دلالة إحصائية على المشكلات التي تواجه

المهنة.

عينة الدراسة:

تتكون عينة الدراسة من (50) استبانة وزعت على مكاتب التدقيق في السلطنة وقد تم توزيع استبانتين لكل مكتب تدقيق والبالغ عددها في السلطنة (30) مكتباً أي (60) استمارة أعيد منها (53) استمارة ، وتم أهمل (3) استمارات لعدم اكتمال الإجابة وبقيت (50) استبانة أي بمعدل قدره 83.33% وهي نسبة كافية، وقد شملت العينة كل مكاتب التدقيق العاملة في السلطنة، لعدم وجود مكاتب تدقيق في المحافظات، كما ان توزيع استمارتين لكل مكتب جاء بشكل عشوائي لعدم معرفة الباحث بطبيعة حجم المكاتب العاملة وعدم حصوله على البيانات الخاصة بذلك.

أساليب جمع البيانات:

اعتمد الباحث في جمع البيانات على المصادر الرئيسية والثانوية:

1-المصادر الرئيسية: من أجل الحصول على البيانات والمعلومات الخاصة بالدراسة طور الباحث استبانته معتمداً في الأساس على الدراسات السابقة والمعلومات التي حصل عليها من المقابلات الشخصية لبعض مدققي الحسابات، وقد تضمنت الاستبانة جزأين احتوى الجزء الأول على البيانات العامة الخاصة بمجتمع البحث مثل العمر والدرجة العلمية والخبرة في المجال المهني والتخصص والمسؤولية الوظيفية، أما الجزء الثاني فقد تضمن (24) سؤالاً تشمل متغيرات الدراسة المستقة والمعتمدة، وقد استخدم الباحث مقياس ليكرت للإجابة عن الأسئلة المكون من (5) درجات حيث أعطيت 5 علامات لمهم جداً و 4 علامات لمهم و 3 علامات للمحايد و (2) علامتان للأهمية المحدودة و علامة واحدة لعدم الأهمية.

وقد تم إعداد أسئلة الاستبانة باللغة الإنكليزية بعد أن لاحظ الباحث أن الأغلبية

العاملة في المجال المحاسبي والتدقيقي في السلطنة لا يجيدون اللغة العربية وكما هو موضح في الملحق المرفق.

2- المصادر الثانوية: وتحتوي على البيانات والمعلومات المستقاة من الدوريات والنشرات والقوانين والأنظمة والتعليمات الخاصة بالمجال التدقيقي والمحاسبي.

متغيرات الدراسة:

المتغيرات المستقلة:

أولاً: الأنظمة المحاسبية:

قام الباحث باحتساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير فرعي من المتغير المستقل الأول (الأنظمة المحاسبية) وبما أن النظام المحاسبي عبارة عن مدخلات وعمليات ومخرجات وتغذية عكسية فقد تضمنت الاستبانة على الأسئلة المرقمة (1 و 9 و 10 و 13 و 17 و 19 و 20) كمتغيرات فرعية مستقلة تضمنها المتغير المستقل الرئيسي.

ثانياً: الغموض في بعض القوانين وغياب التعليمات:

تم احتساب الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير فرعي من المتغير المستقل (القوانين والتعليمات) فقد تضمنت الاستبانة على الأسئلة المرقمة (2 و 3 و 4 و 5 و 11 و 12 و 14) كمتغيرات فرعية مستقلة ضمن المتغير المستقل الرئيسي.

ثالثاً: قواعد السلوك المهني:

احتسب الباحث الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لكل متغير فرعي من المتغير المستقل (قواعد السلوك المهني) التي ضمتها استمارة الأسئلة الخاصة بقواعد السلوك وهي (6 و 7 و 8 و 15 و 16 و 18 و 21)، ويلاحظ في شأن ذلك بأن أسئلة الاستبانة غير

متسلسلة بانتظام وهو ما قصده الباحث من أجل إعطاء المستجيبين الحرية في الإجابة.
المتغير التابع: التحديات التي تواجه مهنة المحاسبة والتدقيق في السلطنة وقد تضمنت الاستبانة الأسئلة المرقمة (22 و 23 و 24) حيث قام الباحث باستخراج الوسط الحسابي لهذه الأسئلة فقط.

اختبار الفرضيات:

يستخدم الباحث لاختبار فرضيات الدراسة مقاييس النزعة المركزية كالوسط الحسابي والانحراف المعياري كما استخدم الباحث معامل ارتباط الرتب لسيرمان بسبب أن المتغيرات قد تم التعبير عنها بصورة وصفية كما تم استخدام تطبيق التباين (ANOVA) لتحليل البيانات وقد تم تحليل البيانات الواردة بالقسم الأول من الاستبانة وكما يأتي:

1- العمر: تم تصنيف الفئات العمرية لعينة البحث إلى ثلاث فئات: الفئة الأولى وهي الفئة التي تكون أعمار أفرادها أكبر من 40 سنة حيث بلغ عدد الأفراد في هذه الفئة 22 فردا ونسبة 44% من إجمالي عينة البحث، أما الفئة الثانية وهي الفئة التي تكون أعمارها ما بين 35 - 40 سنة وبلغ عدد أفرادها 18 فردا ونسبة قدرها 36%، أما الفئة الثالثة وهي الفئة التي تكون أعمار أفرادها أقل من 35 سنة فقد بلغ عددها 10 أفراد ونسبة مئوية 20%، الملاحظة الجديرة بالانتباه في هذه العينة هي أن 80% من أعمار أفرادها تبلغ 35 سنة فأكبر سبب أن العمر له ارتباط إيجابي مع الخبرة المطلوبة في العمل المحاسبي عموما والتدقيقي خصوصا وهذا ما يوضحه الجدول رقم (1) كما يلي:

جدول (1) يبين الفئات العمرية لعينة البحث

النسبة المئوية	العدد	البيان
44%	22	أكبر من 40
36%	18	40 - 35
20%	10	أصغر من 35
100 %	50	المجموع

2- **الدرجة العلمية:** تم تصنيف الشهادات في عينة البحث إلى (دكتوراه، ماجستير، شهادة مهنية، بكالوريوس) وأظهرت نتائج الدراسة بأن العينة تحتوي على (3) أفراد ممن يحملون شهادة الماجستير وبنسبة مئوية قدرها 6%، و (19) فرداً حاصلين على شهادة مهنية (محاسب قانوني أو محلل مالي أو ما شابه ذلك) وبنسبة مئوية قدرها 38% وهي نسبة معقولة لمثل هذه المهن التي تتطلب مهارات مهنية، في حين احتوت العينة 28 فرداً من الحاصلين على شهادة البكالوريوس وبنسبة مئوية قدرها 56% ويلاحظ بأن عينة البحث لا تحتوي على أي فرد ممن يحملون شهادة الدكتوراه ويعتقد الباحث بأن سبب ذلك قد يعود إلى احتمال عدم رغبة حملة الدكتوراه من العمل في مكاتب التدقيق ولأسباب تعود إلى رغبتهم في العمل الأكاديمي أو ربما يعود إلى طلبهم أجوراً عالية لا ترغب المكاتب في منحهم إياها أو لأسباب أخرى والجدول رقم (2) يبين ذلك.

جدول رقم (2) يبين الدرجات العلمية لعينة البحث

البيان	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	-	-
ماجستير	3	6%
شهادة مهنية	19	38%
بكالوريوس	28	56%
المجموع	50	100%

3- التخصص: تم تصنيف التخصصات إلى صنفين فقط وهما المحاسبة التي تمثل الركن الأساسي الحيوي في هذه المهنة، والأخرى ولم يرغب الباحث في الدخول بتفاصيل المهن الأخرى، وأظهرت نتائج الدراسة إلى أن العينة تضمنت 46 فرداً ممن يحملون درجات علمية في تخصص المحاسبة وبنسبة مئوية قدرها 92%، مقابل 4 أفراد ممن يحملون التخصصات الأخرى وبنسبة مئوية قدرها 8% وهي نتيجة طبيعية بسبب أن مكاتب التدقيق ترفض قبول الاختصاصات الأخرى طالما كان اختصاص المحاسبة متوفراً وهذا ما أوضحه الجدول رقم (3).

جدول رقم (3) يبين تخصصات عينة البحث

البيان	العدد	النسبة المئوية
المحاسبة	46	92%
الأخرى	4	8%
المجموع	50	100%

4- **الخبرة المهنية:** تم تقسيم سنوات الخبرة المهنية إلى أربع فئات الفئة الأولى وهي تلك الفئة التي تزيد خبرتها على (15) سنة وقد بلغ عدد أفراد العينة التي تزيد خبرتهم الوظيفية على 15 سنة (22) فردا ونسبة مئوية قدرها 44%، والفئة الثانية وهي تلك الفئة التي تمتلك خبرات وظيفية تتراوح بين 11 إلى 15 سنة وقد بلغ عدد أفراد العينة ممن يمتلكون هذه الخبرة 16 فردا ونسبة مئوية قدرها 32%، أما الفئة الثالثة وهي تلك الفئة التي يمتلك أفرادها خبرات وظيفية تتراوح بين 5 إلى 10 سنوات وقد بلغ عدد أفراد هذه الفئة (8) أفراد ونسبة مئوية قدرها 16%، والفئة الرابعة وهي تلك الفئة التي تتمتع بخبرات وظيفية أقل من (5) سنوات وبلغ عدد أفرادها (4) أفراد ونسبة مئوية قدرها 8% العشر سنوات وهي خبرات مطلوبة في هذا الجانب المهني كون هذه المهنة تتطلب إشارات عالية إضافة إلى مسؤوليات مهنية نجاء أطراف عديدة وهو ما يظهره الجدول رقم 4.

جدول رقم (4) يبين الخبرات الوظيفية لعينة البحث:

البيان	العدد	النسبة المئوية
أكثر من 15 سنة	22	44%
11-15 سنة	16	32%
5-10 سنوات	8	16%
أقل من 5 سنوات	4	8%
المجموع	50	100%

5- المسؤولية المهنية: تم تقسيم عينة البحث فيما يخص هذا الجانب إلى ثلاث مسؤوليات ضمت الأولى الشريك المسؤول حيث احتوت العينة على (5) أفراد وبنسبة مئوية قدرها 10%، في حين ضمت الفئة الثانية ممن هم مديرو التدقيق وقد احتوت (15) فردا وبنسبة مئوية قدرها 30%، أما الأخيرة فقد شملت المدققين وقد بلغ عددهم (30) مدققا وبنسبة مئوية قدرها 60%. والعينة وإن كانت عشوائية فهي متناسقة من حيث المسؤوليات المهنية حيث إن المدققين وهم الفئة التي يقع عليها القيام بالعمل الميداني مسؤولون أمام مديري التدقيق، أما مديرو التدقيق فهم يترأسون فريق التدقيق وبالتالي تكون مسئوليتهم أمام الشريك المسؤول الذي تكون مسئوليته كبيرة لأنه الشخص الذي يقوم بتوقيع تقرير المدقق وبالتالي فإن مسئوليته تكون تجاه مستخدمي هذه القوائم المالية والجدول رقم 5 يبين ذلك.

جدول رقم (5) يبين المسؤوليات المهنية لعينة البحث

البيان	العدد	النسبة المئوية
شريك مسؤول	5	10 %
مدير تدقيق	15	30 %
مدقق	30	60 %
المجموع	50	100 %

إن التقسيمات في الجداول أعلاه هي تقسيمات عشوائية يعتقد الباحث بأنها تخدم هدف الدراسة.

تحليل البيانات: أظهرت نتائج تحليل عينة الدراسة فيما يخص المتغير الأول (الأنظمة المحاسبية) وهي الأسئلة المرقمة (1 و 9 و 10 و 13 و 17 و 19 و 20)، بينت النتائج أن

السؤال الأول الذي يتعلق بعدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها قد حقق أعلى النتائج من حيث الأوساط المحاسبية حيث بلغ الوسط الحسابي 4.10 وانحراف معياري قدره 1.015 يليه من حيث الأهمية السؤال الخاص بعدم مواكبة البعض من مدققي الحسابات للتطورات التقنية في نظم المعلومات المحاسبية وتقنيات العمل المحاسبي والتدقيقي بوسط حسابي قدره 4.08 وانحراف معياري قدره 0.601 يليه من حيث الأهمية السؤال الخاص بضعف مستوى الرقابة الداخلية للشركات موضوع التدقيق فقد بلغ الوسط الحسابي له 4.04 وانحراف معياري قدره 0.832.

بعد ذلك يأتي السؤال الخاص بعدم توفر المعاهد الخاصة بتدريب مدققي الحسابات بوسط حسابي قدره 4.02 وانحراف معياري قدره 0.742، فالسؤال الخاص بضعف مستوى كفاءة محاسبى الشركات بوسط حسابي قدره 3.81 وانحراف معياري قدره 1.017 ثم السؤال الخاص بعدم توفر معايير محاسبية وتدقيقية تتلاءم مع البيئة المحلية بوسط حسابي قدره 3.78 وانحراف معياري قدره 1.112 وجاء السؤال الخاص بعدم التزام الشركات غير المساهمة (التضامنية وشركات التوصية والمحدودة والمحاصة) بالمرتبة الأخيرة بوسط حسابي قدره 3.62 وانحراف معياري 1.028 وهذا يعني عدم اهتمام مدققي الحسابات بهذه الشركات أو أن التركيز ينصب في المقام الأول على الشركات المساهمة) ويمكن الاستنتاج بأن الأسئلة الخاصة بالمتغير المستقل الأول تتجه أوزانها نحو المهم أي بوزن (4) درجات وهذا ما أظهره الجدول رقم (6).

جدول رقم (6) الخاص بالوسط الحسابي و الانحراف المعياري للمتغيرات الفرعية للمتغير المستقل الأول (الأنظمة المحاسبية)

البيانات	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها	4.10	1.015
عدم مواكبة البعض من مدققي الحسابات التطورات التقنية	4.08	0.742
ضعف مستوى الرقابة الداخلية للشركات المراقبة	4.04	0.832
عدم توفير معاهد مدققي الحسابات	4.02	0.601
ضعف مستوى كفاءة المحاسبين	3.81	1.017
عدم توفير معايير محاسبية وتدقيقية تلزم هيئة المحبة	3.78	1.112
عدم التزام الشركات غير المساهمة بمسئولياتها	3.62	1.028

أما فيما يخص المتغير الثاني وهو المتغير الخاص بالغموض المصاحب للقوانين والأنظمة والناتج عن التفسيرات المختلفة أو نتيجة عدم وجود التعليمات الكافية أو حتى عدم توفرها بالأصل الأسئلة (2 و 3 و 4 و 5 و 11 و 12 و 14)، فقد جاء السؤال الخاص بالنظرة العامة للتدقيق من حيث الهدف من أنها تتركز باكتشاف الغش والأخطاء وليس إبداء الرأي في القوائم المالية وبوسط حسابي قدره 4.02 وانحراف معياري قدره 0.845. وبذلك يأتي السؤال الخاص بغموض القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق التي قد يرجع سببها وحسب ما يراه الباحث إلى تشتتها في أكثر من قانون ولأكثر من جهة (قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية وتعليمات سوق المال) وما إلى ذلك وبوسط حسابي قدره 3.98 وانحراف معياري قدره 0.820، يليه من حيث الأهمية السؤال

الخاص بعدم تناسب أتعاب التدقيق مع المسؤوليات التي رتبها القوانين على المدقق وبوسط حسابي قدره 3.94 وانحراف معياري قدره 0.620 والحقيقة التي لابد من ذكرها هي أن ضعف الأجور قد يتأتى من المنافسة الحاصلة بين مدققي الحسابات وهي عملية لها أبعاد خطيرة من حيث عدم الاهتمام الكافي بالعملية التدقيقية وبالتالي قد تكون البيانات المالية المدققة لا تعبر عن المركز المالي ولا نتيجة النشاط. ثم يأتي السؤال الخاص بعدم حماية القوانين لمدققي الحسابات لدى عزلهم بوسط حسابي قدره 3.94 وانحراف معياري قدره 0.818.

والحقيقة أن هذه المشكلة قد يشوبها الكثير من الشك بين الطرفين وبالأخص عند العزل فقد تبرر الإدارة ذلك بعدم كفاءة المدقق الأمر الذي اضطرت فيه إلى عزله في حين يبرر مدقق الحسابات السبب بعدم خضوعه للضغوطات التي مارسها الإدارة عليه تلبية لمتطلباتها. ثم يأتي السؤال الخاص بعدم توفر معايير تدقيق متعارف عليها والقصود بذلك المعايير المحلية التي تلبي متطلبات البيئة المحلية بوسط حسابي قدره 3.90 وانحراف معياري قدره 0.789 وهذا يرجع إلى أن المهنة في السلطنة تطبق المعايير لدولية التي قد لا تتلاءم والبيئة المحلية. بعدها يأتي السؤال المتعلق بعدم توفر معايير لتحديد أتعاب مدققي الحسابات وبوسط حسابي قدره 3.90 وانحراف معياري قدره 0.839 والحقيقة أن هذا السؤال يرتبط بصورة وثيقة جدا مع السؤال الخاص بعدم تناسب أتعاب التدقيق مع المسؤوليات التي يواجهها المدقق. وأخيرا يأتي السؤال الذي يتعلق بعدم توفر هيئة تأخذ على عاتقها تطوير مستوى كفاءة المدققين وتوثيق روح التعاون بينهم وبوسط حسابي قدره 3.70 وانحراف معياري قدره 1.015، وعموما فإن الوزن الترجيحي للأسئلة الخاصة بالمتغير المستقل (القوانين والأنظمة) تتراوح بين 3.70 و 4.02 أي بمعدل يتجه نحو المهم وهو ما يظهره الجدول رقم (7).

جدول رقم (7) الخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير المستقل الثاني (القوانين والأنظمة)

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
النظرة العامة للتدقيق وتركزها باكتشاف الغش والاختفاء	4.02	0.845
غموض القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق	3.98	0.820
عدم تناسب أتعاب التدقيق مع المسؤوليات التي يتحملها	3.94	0.620
عدم حماية القوانين لمدقق الحسابات لدى عزله	3.94	0.818
عدم توفير معايير تدقيق محلية متعارف عليها	3.90	0.789
عدم توفير معايير لتحديد أتعاب مدقق الحساب	3.90	0.839
عدم توفير هيئة مستقلة تقوم بتطوير مهنة المحاسبة والتدقيق وتوثيق روح التعاون	3.70	1.015

وفيما يخص المتغير المستقل الثالث (قواعد السلوك المهني) وهي تلك القواعد التي تنظم العمل المهني لمدققي الحسابات فقد تضمنت الاستبانة الأسئلة (6 و 7 و 8 و 15 و 16 و 18 و 21)، وقد احتل السؤال الخاص بالعلاقة ما بين الامتحانات المهنية لنيل رخصة ممارسة مهنة التدقيق المرتبة الأولى بوسط حسابي قدره 3.94 وانحراف معياري قدره 0.740. وحل بالمرتبة الثانية السؤال الخاص بعدم اشتراط القانون التأهيل والتدريب المستمرين لمدقق الحسابات وبوسط حسابي قدره 3.90 وانحراف معياري قدره 0.863، وبالحقيقة فإن التأهيل المستمر للمدقق شرط أساسي للاطلاع على المستجدات فيما يخص المعايير الخاصة بالتدقيق.

جدول رقم (8) الخاص بالوسط الحسابي والانحراف المعياري للمتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير الرئيسي (قواعد السلوك)

البيان	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري
الارتباط ما بين الامتحانات المهنية ورخصة ممارسة المهنة	3.94	0.740
خلو القانون من شرط التدريب و التأهيل المستمر	3.90	0.863
عدم إلزامية القانون لمدقي الحسابات بالتفرغ التام للمهنة	3.84	0.792
ضعف الوعي الأخلاقي لدى مدقي الحسابات عموما	3.80	0.728
الإبطاء والمماطلة في تسديد أحور مدقي الحسابات	3.87	0.954
المنافسة الضارة بين مكاتب تدقيق الحسابات	3.76	0.981
عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني	3.48	1.165

نماذج الاختبار الرئيسية:

يستخدم الباحث لاختبار فرضيات الدراسة نموذج تحليل التباين (ANOVA) واختبرت معاملات ارتباط الرتب لسببيران تحت مستوى دلالة (5%) ولكل المتغيرات المستقلة (النظم المحاسبية والقوانين والأنظمة وقواعد السلوك المهني) وقد وجدت معاملات الارتباط التالية:

أن المتغير الفرعي للمتغير المستقل الأول (ضعف مستوى كفاءة محاسبي الشركات) حقق أعلى معامل ارتباط مع المتغير التابع (التحديات التي تواجه مهنة التدقيق) بقيمة 0.667 يليه من حيث الأهمية المتغير الخاص بعدم توفر معايير محاسبية وتدقيقية خاصة بالبيئة المحلية بمعامل ارتباط قدره 0.587 ثم المتغير الخاص بعدم مقدرة البعض

من المدققين من مسابقة التغيرات المرتبطة بالتقدم التكنولوجي بمعامل ارتباط قدره 0.536 بعد ذلك المتغير الخاص بالضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للشركات موضوع التدقيق وقد بلغ معامل الارتباط 0.456 ثم المتغير الخاص بعدم الالتزام بالمعايير المحاسبية بمعامل ارتباط قدره 0.393 ثم المتغير الخاص بعدم توفر معاهد تدريبية وقد بلغ معامل الارتباط 0.347 وأخيرا المتغير الخاص بعدم التزام الشركات غير المساهمة بمسك سجلات تظهر نشاطها الحقيقي بمعامل ارتباط قدره 0.335، وكما تظهر في الجدول رقم (9).

جدول رقم (9) يبين معاملات ارتباط الرتب لسببهم

معامل الارتباط	البيان
0.667	ضعف كفاءة محاسبي الشركات
0.587	عدم توفير معايير محاسبية وتدقيقية خاصة بالبيئة المحلية
0.536	عدم قدرة البعض من المدققين من مسابقة التغيرات التكنولوجية
0.456	الضعف في أنظمة الرقابة الداخلية للشركات موضوع التدقيق
0.393	عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها
0.347	عدم توفير معاهد تدريبية لمدققي الحسابات
0.335	عدم التزام الشركات غير المساهمة بسك سجلات تظهر نشاطها الحقيقي

اما بخصوص المتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير الرئيسي الثاني (غموض القوانين) فقد احتل السؤال الخاص بعدم التناسق ما بين أحوال التدقيق والمسؤوليات التي رتبها القانون أعلى معامل ارتباط، حيث بلغ 0.684 يليه من حيث الأهمية المتغير الخاص بعدم الوضوح الكافي للقوانين الخاصة بمهنة التدقيق بمعامل ارتباط قدره 0.564، بعده يأتي المتغير الخاص بعدم توفر معايير تدقيقية تحدد أحوال التدقيق بمعامل ارتباط قدره 0.532

ثم المتغير الخاص بالهيئات التي تتولى عملية تطوير مهنة التدقيق حيث بلغ معامل الارتباط 0.468، أما المتغير الخاص بعدم حماية القوانين للمدقق فقد بلغ معامل ارتباطه 0.375، أما المتغير الخاص بعدم توفر معايير تدقيقية تحظى بالقبول العام فقد بلغ معامل ارتباطه 0.334 وأخيرا فقد بلغ معامل الارتباط الخاص بالمتغير النظرة العامة للتدقيق وتركزها في اكتشاف الغش والخطأ 0.053 - وهو ارتباط سالب وضعيف، أي إن النظرة للتدقيق لا تتركز باكتشاف الخطأ بل بالأهداف التي وجد من أجلها التدقيق. وعلى العموم فإن الإجابة ليست غريبة من قبل عينة البحث بسبب أن هذه العينة ركزت على مكاتب التدقيق والجدول رقم (10) يوضح ذلك.

جدول رقم (10) يبين معاملات ارتباط الرتب لسبيرمان.

معامل الارتباط	البيان
0.684	عدم التناسق ما بين أجور التدقيق و المسؤوليات التي رتبها القانون
0.564	الغموض في القوانين التي تخص مهنة التدقيق
0.532	عدم توفر معايير تحدد أجور التدقيق
0.468	عدم توفر هيئات تهت بتطوير مهنة التدقيق
0.375	عدم حماية القوانين والأنظمة للمدققين
0.334	عدم توفر معايير تدقيقية تحظى بالقبول العام
-0.053	النظرة العامة للتدقيق وتركيزها على اكتشاف الخطأ والغش

وفيما يخص المتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير المستقل الرئيسي (قواعد السلوك) فقد احتل المتغير الخاص بالارتباط الضعيف ما بين الامتحانات المهنية ومستلزمات الترخيص الممنوحة لممارسة المهنة المركز الأول بارتباط قدره 0.663، يليه من حيث الأهمية المتغير الخاص بالإبطاء والمماطلة في تسديد الأجور وبلغ معامل الارتباط 0.598، ثم احتل المتغير الخاص بعدم اشتراط القانون التأهيل والتدريب المستمرين للمدقق حيث بلغ معامل الارتباط 0.498، يليه المتغير الخاص بعدم الالتزام بقواعد السلوك المهني بمعامل ارتباط قدره 0.356، ثم المتغير الخاص بضعف الوعي الخاص بأخلاقيات المهنة لدى مدققي

الحسابات بمعامل ارتباط قدره 0.327، فالمتغير الخاص بالمنافسة بين مدققي الحسابات وبلغ معامل الارتباط 0.245 وأخيرا المتغير الخاص بعدم التزام مدققي الحسابات بالتفرغ التام للمهنة بارتباط قدره 0.192 وهذا ما يوضحه الجدول رقم (11).

جدول رقم (11) يبين معاملات الرتب لسبيرمان

البيانات	معامل الارتباط
الارتباط الضعيف بين الامتحان المهني ومستلزمات الترخيص	0.663
الابطاء والمماطلة في تسديد أجور التدقيق	0.598
عدم اشتراط القانون التاهيل والتدريب المستمرين	0.498
عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني	0.356
ضعف الوعي الخاص باخلاقيات المهنة لدى مدققي الحسابات	0.327
المنافسة بين مدققي الحسابات	0.245
عدم التزام مدققي الحسابات بالتفرغ التام للمهنة	-0.192

نتائج الدراسة:

نتائج اختبار H1: تشير نتائج تحليل التباين للجدول رقم (12) الذي يبين اختبار F قبول الفرضية عند مستوى معنوية (5%) حيث إن قيمة (F) المحسوبة أكبر من قيمة (F) الجدولية البالغة 1.60 بدرجة حرية 49 (المقصود بدرجة الحرية هي حرية البيانات لأن تختلف أو تتغير) ولأغلب المتغيرات الخاصة بالمتغير المستقل الأول ماعدا المتغيرين الخاصين بعدم التزام الشركات غير المساهمة بالكشف عن نتائج أعمالها الحقيقية وضعف مستوى الرقابة الداخلية كما يأتي:

جدول رقم (12) يبين نتائج تحليل التباين للنظم المحاسبية

البيان	قيمة (F) المحسوبية
عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها	3.074
عدم التزام الشركات غير المساهمة بالكشف عن نتائجها الحقيقية	1.505
عدم توفر معايير محاسبية وتدقيقية ملائمة للبيئة المحلية	2.654
ضعف مستوى الرقابة الداخلية للشركات المدققة	1.270
ضعف مستوى كفاءة محاسبي الشركات	2.458
عدم مواكبة البعض من مدققي الحسابات للتغيرات التكنولوجية	2.011
عدم توفر معاهد تدريبية لمدققي الحسابات	1.979

نتائج اختبار H2: تشير نتائج تحليل التباين للجدول رقم (13) قبول الفرضية عند مستوى معنوية 5% وبدرجة حرية 49 حيث إن قيمة F المحسوبة أكبر من F الجدولية للمتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير المستقل الثاني (غموض القوانين)، ما عدا المتغيرات الخاصة بعدم حماية القوانين لمدققي الحسابات عند عزله وعدم توفر معايير تدقيق متعارف عليها ، وعدم تناسب أتعاب التدقيق مع المسؤوليات التي رتبها القانون كما يلي:

جدول رقم (13) يبين نتائج تحليل التباين لغموض القوانين

البيان	معامل الارتباط
عدم توفر معايير لتحديد أتعاب التدقيق	4.932
عدم حماية القوانين لمدقق الحسابات عند عزله	1.348
لا تتوفر معايير تدقيق متعارف عليها	3.609
غموض القوانين المتعلقة بمهنة التدقيق	5.548
عدم توفر هيئة تقوم بتطوير كفاءة مدقق الحسابات	3.415
النظرة العامة للتدقيق وتركزها على اكتشاف الغش والخطأ	0.580
عدم تناسب أتعاب التدقيق مع مسؤوليات مدقق الحسابات	1.513

نتائج اختبار H3: تظهر نتائج تحليل التباين للجدول رقم (14) برفض الفرضية عند مستوى معنوية 5% بسبب أن قيمة F المحسوبة لأكثر من 50% من المتغيرات الفرعية الخاصة بالمتغير الرئيسي.

(قواعد السلوك) أقل من F الجدولية بالرغم من أن بعض المتغيرات أظهرت نتائج جيدة كما يلي:

جدول رقم (14) يبين نتائج تحليل التباين لقواعد السلوك

البيان	معامل الارتباط
لا يشترط القانون التأهيل والتدريب المستمرين لمدقق الحسابات	1.505
عدم تفرغ مدققي الحسابات لممارسة المهنة	0.459
عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني الخاص بمهنة التدقيق	1.293
الابطاء والماطلة في تسديد أتعاب التدقيق	4.434
المنافسة الضارة بين مكاتب التدقيق	2.054
ضعف الوعي المهني والاخلاقي لدى مدققي الحسابات	0.945
ضعف الارتباط بين الامتحانات المهنية ومستلزمات الترخيص	4.411

استنتاجات وتوصيات الدراسة:

- يمكن تلخيص أهم الاستنتاجات التي توصل لها الباحث من الدراسة في النقاط التالية:
1. عدم وجود معايير محاسبية وتدقيقية وقواعد وأدلة تدقيقية تحظى بالقبول العام لدى المدققين، وبالأخص إذا ما أردنا أن تكون هذه المعايير محلية.
 2. عدم وجود الجمعيات المهنية التي توفر الحماية والدعم لمدققي الحسابات.
 3. النقص الواضح لدى مدققي الحسابات في مواكبة التطورات على المستوى المهني وخصوصا في تكنولوجيا المعلومات وأثرها على المعلومات المالية.
 4. عدم التزام البعض من مدققي الحسابات بأخلاقيات المهنة.
 5. المشكلات المتعلقة بالتأهيل المهني والتدريب العملي والتأقلم مع بيئة العمل.
 6. المنافسة في داخل المهنة وخارجها والتعقيد في عرض البيانات والمعلومات الناتجة عن تعقد أساليب التمويل.
- فيما يخص القسم الأول من الاستبانة فقد كانت نتائجها على النحو التالي:
- يحمل أفراد العينة البالغ عددهم (50) فردا شهادات متنوعة: منهم (3) أفراد يحملون شهادة الماجستير، 199 فردا شهادة مهنية و 28 فردا شهادة البكالوريوس، وفيما يخص التخصص فإن 46 فردا من العينة متخصصون في المحاسبة و 4 أفراد في تخصصات أخرى، كما يتمتع أفراد العينة بخبرات مهنية طويلة حيث بلغ عدد أفراد العينة الذين تزيد خبرتهم على 15 سنة 22 فردا و 16 فردا يتمتعون بخبرة مهنية تتراوح بين 11-15 سنة و 8 أفراد لديهم خبرة مهنية تتراوح بين 5-10 سنوات في حين احتوت العينة على 4 أفراد لديهم خبرات أقل من 5 سنوات، وأخيرا وفيما يخص المسؤولية المهنية فإن العينة ضمت 5 أفراد شركاء و 15 فردا مدير تدقيق و 30 فردا كمدقق.
- بالنسبة للقسم الثاني الخاص من الاستبانة فقد كانت نتائجها على النحو الآتي:

1. أظهرت نتائج الدراسة بأن أعلى وسط حسابي هو 4.10 (جدول رقم 6) الذي يخص عدم الالتزام بالمعايير المحاسبية المتعارف عليها، في حين بلغ أدنى وسط حسابي (3.48) جدول رقم 8) الذي يخص المتغير عدم الالتزام بقواعد السلوك المهني. في حين حقق المتغير عدم توفر معاهد مهنية لمدققي الحسابات أفضل انحراف معياري حيث بلغ 0.6010 (جدول رقم 6)، في حين حقق المتغير الخاص بقواعد السلوك المهني أعلى انحراف معياري حيث بلغ 1.165 (جدول رقم 8).

2. وفيما يخص معامل ارتباط الرتب لسبيرمان فقد حقق المتغير ضعف مستوى كفاءة محاسبي الشركات أعلى معامل ارتباط حيث بلغ (0.684 جدول 10) في حين حقق المتغير عدم التناسق ما بين أجور التدقيق ومسؤوليات المدقق أوطأ معامل ارتباط حيث بلغ 0.053 - جدول (10).

3. بالنسبة لتحليل التباين فقد أظهرت نتائج الدراسة اختلاف كل متغير من متغيرات الدراسة وكانت العلاقة معنوية بالنسبة للفرضية H1 والفرضية H2 في حين كانت العلاقة غير معنوية للفرضية H3 (الجدول 12 و 13 و 14).

التوصيات:

على ضوء الاستنتاجات التي خرجت بها الدراسة يوصي الباحث بالآتي:

1. تفعيل إشهار الجمعية العمانية للمحاسبين التي صدرت مؤخرا التي ستكون مسؤولة عن تنظيم مهنة المحاسبة والتدقيق لغرض مواجهة الصعوبات وأوجه القصور المذكورة في الدراسة.

2. تبني قواعد للسلوك المهني تنظم العمل بين مدققي الحسابات على ان تأخذ بنظر الاعتبار خصوصية المجتمع العماني.

3. العمل على تأسيس معهد لتدريب مزاوولي المهنة ومسايرة التطورات الحديثة ورفع هذه المؤسسة بكافة المستلزمات.
4. العمل على التواصل ما بين المؤسسات المهنية والهيئات والدوائر من جهة والمؤسسات الأكاديمية لتقليص الفجوة ما بين الواقع المهني والتحصيل الدراسي.
5. تطبيق معايير التدقيق و التركيز على معايير التدقيق العامة لضمان تحقيق استقلالية مدقق الحسابات.
6. العمل على تحسين الانظمة المحاسبية و تفعيل نظم الرقابة الداخلية خدمة لمصلحة الشركات لتعزيز الثقة في البيانات و المعلومات المنشورة في الكشوفات المالية المدققة.
7. القيام بدراسة تفصيلية لطبيعة نشاط الشركة قبل وضع الانظمة المحاسبية لها بهدف جعل النظام المحاسبي مرآة عاكسة لنشاط الشركة.

المصادر: References

العربية:

1. الحمد تركي راجي وإبراهيم محمد زيدان (الشكليات التي تواجه مراجعي الحسابات في دولة الكويت) دراسة ميدانية، مجلة الإدارة العامة، معهد الإدارة العامة، الرياض، المملكة العربية السعودية المجلد 26، العدد الرابع، 614-581.
2. الراشد، وائل إبراهيم، 2001، (النهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة بسولة الكويت) - المجلة العربية للمحرم الإدارية، مجلد 8 عدد 3، سبتمبر 371-395.
3. السعيدة، منصور إبراهيم 1996 (الصعوبات التي تواجه شاغلي الوظائف المحاسبية في محافظات الجنوب في الأردن)، مجلة مؤنة للبحوث والدراسات، المجلد 11، العدد 4، جامعة مؤنة، الكرك.
4. الصبيح، عبد الحميد صالح، 2001، العولمة وتأثيرها على الأنظمة المحاسبية العربية الموجة 1، دراسة عمل مقدمة إلى المستقى الدولي الأول حول العولمة وانعكاساتها على البلدان العربية، الجزائر، 13-14/5/2001.
5. المحاسب القانوني العربي (التغيرات المهنية في ظل النظام العالمي الجديد) 1999 عمان، 18-7.
6. دهمش، نعيم حسني، 1990، تأهيل المحاسب العربي، ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر المحاسب في العربي الدولي الثامن حول المحاسبة والتنمية.
7. صيام، وليد ركبنا، 2002، (العوامل المؤثرة في بروز مشكلات مهنة المحاسبة، دراسة ميدانية مطبقة على الشركات المساهمة العامة الأردنية) المجلة العربية للبحوث والدراسات، المجلد 16، عدد 2، يونيو 2002، 211-238.
8. عطية، سليمان حسن / 1988 (تقويم مشاكل مهنة المحاسبة والتدقيق في الأردن)، الطبعة الأولى، المؤسسة العربية للدراسات والنشر.
9. غرايبة، فوزي عبد الرحيم، 1981، الوظيفة المحاسبية والعيون عليها، في الشركات المساهمة العامة في الأردن، مجلة دراسات - الجامعة الأردنية - المجلد الثامن العدد الثاني 116-80.
10. قانون الشركات العماني رقم (4) لسنة 1974 وتعديلاته.
11. قانون رأس المال رقم (80) لسنة 1998 وتعديلاته.
12. قاقيش، محمود حسن والحمد تركي راجي، 1994، (الصعوبات التي تواجه مدققي حسابات الشركات في الأردن) مجلة المدقق، جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين، العدد 24، عمان الأردن.
13. مطر، محمد عطية، 1993 (أهمية الاتساق في تطبيق معايير المحاسبة الدولية)، مجلة أبحاث البرمونت، المجلد التاسع العدد الرابع: 329 - 346.
14. ميثاق تنظيم وإدارة شركات المساهمة العامة الصادر بموجب التعميم رقم 11/2002م وتعديلاته.

الأجنبية:

1. Chinook, p,1995(Fifteen Years Of Meeting The Challenges),Journal of Accountan cy; 179(6) 66-70.
2. Eynon, G, Hughinsn ;S & David Baker ,1996 (Perception of Sole Practitioners On Ethics Training In Profession), National Public Accountants, 41(4) 25-27.
3. Ferguson et al (The Effects of Firm- Wide and Office- Level Industry Expertise on Audit Pricing) The Accounting Review,78,No2 ,2003 ,pp429-448
4. Hepbs ,L,. 2000 (Accountants & Higher Education; Ethics; Professional Standards, Management Accounting; London, 72 (6);46 .
5. 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 .
6. Mohammad. Munir,s and Nour, Abdul nasir: The Influence of Personal Experience on the Problems facing public Auditors (P,A s) in Jordan pp189-208
7. Myers, James N ,et al (Exploring the Term of the Auditor – Client Relationship and the Quality of Earnings : A Case for Mandatory Auditor Rotation .
8. Perry, G, 2000 CIMA (Around the World Republic of south Africa, Saudi Arabia, Singapore) Management Accounting London, 65 (8) 54- 56 .
9. Wilmot, 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 .

The Challenges Facing Auditing

The aim of this study is to deal with the situation of Accounting and Auditing in the sultanate of Oman. The issues that have been investigated are those which are relevant to the difficulties facing this profession and how to overcome such difficulties in order to achieve high levels of efficiency of the auditing, financial, and accounting staff .To achieve that objective, a questionnaire has been designed to be distributed to the auditing offices working in Muscat .

The researcher has concluded that the commitment in the regulations The researcher has suggested a number of recommendations the most significant of which are: A vital role should be given to the society of accounting and auditing, urging accountants and auditors to commit with the codes of ethics.

to give a great importance to the establishment accounting and auditing rules that fit the Omani environment, and the necessity of qualifying the auditor.

الملحق

Appendix

The challenge facing Auditing profession

Dear the Questionnaire respondent:

The researcher is conducting a field study entitled (The challenges Facing Accounting & Auditing profession & the Mean of encountering them) To achieve such a target, the researcher has made this questionnaire.

We hope that you will read the items of the questionnaire very accurately and Then to put a tick (x) opposite the item which you think it is right . The information Given will be top secret & will be used for research purposes only. Many thanks for your cooperation to achieve such a study.

The Researcher

DR . Ala idden abdul wahab

Al – Zahra college for Women

Accounting Department

(1) personal Data

1- age more than 40 35 - 40 less than 35

2- Qualification Doctorate Master Professional Qualification Bachelor

3- Specialization Accounting Others

4- Yours of experience More than 15 years 11-15 5 -10 less than 5 years

5- profession liable partner Auditing Manger Auditor.

(2) Data concerned with the Auditing work :

	v .important	important	Half .important t	less .important	non .important
a-Not committing to the standard. Accounting					
b-Non availability of the standards That identify the auditor fees					
c-Not protecting the auditor by the law in case of his lay off					
d-Non-availability of the generally Accepted auditing standards .					
e-The ambiguity of the laws concerned with the auditing profession .					
f-The law does not require continuous-fiction & training for the auditor .					
g-The auditor do not adhere to the full- time work necessary for their profession					
h-Not adhering to the special professional behavior concerned with the rules of auditing.					
i-Not committing the (non-participating) companies to be in charge of the accounts that show their activity					
j-Non –availability of auditing & accounting standards concerned with the local environment.					
k-Non – availability of an organization in charge of developing the efficiency level & strengthening cooperation among auditors					
l-The general insight of auditing is embodied by finding out the cheating & the mistakes.					

	v .important	important	Half .important t	less .important	non .important
m-The weakness of the internal control level for the auditing companies .					
n-Non –suitability of the auditing fees in competition- with the responsibilities imposed by the law .					
o-.the delay & the promising in the payment of the auditing fees .					
p-The harmful competition between the auditing offices & the contingent fees.					
q- The inefficiency of the auditing companies accountants.					
r-Lack of knowledge of the accounting auditors concerning the ethics of the profession & the neutrality of the auditor					
s-The disability of some auditors to cope with the technical progress related to the information systems & the technology of the accounting & auditing work					
t-Non-availability of the training institutes for the auditors.					
u-The relation between the examination & the profession permission re					
v-The disability of reliability the data audited by users.					
w-The useless of the data presented to the management during decision making.					
x- The auditor faces pressure from the management when he carries out hisob.					