

أساليب تطوير معايير المحاسبة والمراجعة  
في المملكة العربية السعودية

اعداد  
عبد العزيز راشد الراشد

الندوة الثانية  
لسبل تطوير المحاسبة  
في المملكة العربية السعودية

١٤٠٣/٣/١٨ هـ

مقدمه :

تهدف هذه المذكرة الى تقديم خلاصة عن مراحل المشروع الذى تتبناه وزارة التجارة لتطوير مهنة المراجعة والمحاسبه في المملكة والتي سيطلق عليها في بقية هذه المذكرة " المهنة " وليس الهدف اعداد بحث علمي أو القيام بدراسة تحليلية للمهنة في المملكة .

ونستبج من القارئ العذر ان لايجد فيها مادة دسمة مثل مايجد في مواد البحوث الاخرى المقدمة للندوه ، ولكن املنا ان يجد فيها الاجابه على اسئلة عديده من المرحلة التي وصل اليها تطور المهنة وان تكون مصدرا للنقاش بناء يساعد على دفع التطوير في الاتجاه السليم . فالمهنة بالنسبة لنا مصدر رزقنا واعتزازنا ومساهمتنا الوطنييه في بناء بلدنا ما استطعنا الى ذلك سبيلا .

وقد تم تناول الموضوع في اربعة اجزاء وخاتمة :

- الجزء الاول : نبذة عن واقع المهنة في المملكة مستقاة مما لمسناه من واقع تجربتنا خلال الفترة الماضية .
- الجزء الثاني : مراحل تطوير المهنة : ويشمل وصفا مقتضيا للمراحل التي مر بها تطوير المهنة وما تكونت منه كل مرحله وكيف تم تنظيم الاعداد لها وتنفيذها .
- الجزء الثالث : اختيار اسلوب اعداد مقومات المهنة في المملكة : ويشمل نبذه عن الاساليب التي تم النظر فيها لاعداد مقومات المهنة والاسلوب الذى تم اختياره .
- الخاتمة : توضح ماتم تحقيقه لتاريخ الندوه وشارة الى دور المحاسبين في تطوير المهنة .

#### الجزء الاول

نبذه عن واقع المهنة في المملكة

تمر المملكة بتغييرات جذرية في كافة المجالات ومنها مجال الاعمال المالية

والتجارية . وقد ادى تغيير بعضها وقصور التغيير في المجال الملحق به الى عدم توازن كبير . ولعل من ابرز التباين ما نلمسه في مجال هذه الندوة ، فبينما نجد ان الاعمال المالية والتجارية تغيرت بشكل جذري وكبير حجمها بشكل خيالي وتعددت العلاقات بين العاملين فيها على نحو لم يسبق له مثيل في تاريخ المملكة نجد ان التطور في المهنة لم يواكب هذه التغييرات .

وتتضح الاهمية القصوى لتطوير المهنة من تأثيرها على درجة الثقة في القوائم المالية . كما تظهر اهمية القوائم المالية من خطورة قرارات مستخدميها على اوجه الحياة ككل ومنهم المستثمرين الدائنين ، الجهات الحكومية المسئولة عن الرقابة وتقديم الاعانات والقروض او الجباية .

ومن ابرز اوجه النقص التي تعاني منها المهنة غياب المقومات المحلية التي تساعد منسوبي المهنة على تأدية واجباتهم على وجه يبرىء الذمه ويضفي درجة عالية من الثقة على القوائم المالية . وهذه المقومات متعددة اهمها مايلي :

(١) عدم وجود مبادئ محاسبية محلية معتمدة :  
تتكرر دائما عبارة وفقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في معظم تقارير المحاسبين دون ان يكون لها مفهوما محددا. لدى معظم مستخدمي القوائم المالية ، واحيانا منسوبي المهنة انفسهم ، وتبرز خطورة هذا الامر في المملكة بشكل هام اذا ما عملنا ان كثيرا من منسوبي المهنة المرخص لهم قدموا من بلدان متعددة لكل منها معايير معتمدة قد تختلف عن البلدان التي قدم منها منسوبيين اخرين .

(٢) عدم وجود معايير محلية معتمدة للمراجعة :  
ولهذا تأثير على مستوى الاداء لاعتماد كل محاسب قانوني على تقديره في وضع المعايير التي يلتزم بها ويطلب من مساعديه اتباعها . كما اثر ذلك على الجهات التي تطلب من المراجعين تقديم خدماتهم لها ، ومن ذلك مواجهتهم لتقديرات متباينة لكلفة القيام بعملية مراجعته واحده .

(٣) عدم وجود معايير لسلوك المحاسب القانوني معتمدة ومتكاملة :  
وقد ادى ذلك الى كثير من عدم الوضوح حيال مواقف عديده يواجهها  
المحاسب القانوني وتؤثر على فعالية وسمعة المهنة .

(٤) عدم وجود هيئة متخصصة ترعى المهنة :  
بحكم طبيعة عمل منسوبي المهنة والسبل المتبعه في تأديتها لا يتيح  
الاعتماد على انفراد في تطوير المهنة . لذلك لجأت معظم الدول  
او المحاسبين الى انشاء هيئات متخصصة لدراسة وبحث مايستجد في  
المجالات التي تؤثر على المهنة من خارجها ومن داخلها بهدف تطويرها ،  
كما تقوم هذه الهيئات بالمراقبه المهنيه لمنسوبيها وايجاد برامج متخصصة  
لتأهيل المراجعين واختبارهم . وقد ترتب على غياب تلك الهيئة عدم وجود  
سبيل واضح معروف للتأهيل لمزاولة المهنة مما ادى الى احجام الكثير من  
المواطنين الذين لديهم الامكانيات الجيده والاستعداد عن الانتماء الي  
المهنة او عدم مزاولتها .  
ما سبق استعراض عام لاهم اوجه النقص التي تعاني منها المهنة ولا بد ان  
المساهمين في الندوة سيجدون اوجها اخرى لاتقل اهمية ونأمل ان تظهر اثناء البحث  
وان يتم اقتراح اوجه معالجتها .

### الجزء الثاني

#### مراحل تطوير المهنة

بدأت الفكرة منذ ثلاث سنوات تقريبا وتم في البداية اعداد دراسة  
محدوده اوليه عن اوجه النقص وتفكير اولي عن السبل المثلى لمعالجتها . واستخدمت  
الدراسة كأساس للتداول مع وزارة التجاره والتي كانت ولا زالت متحمسه للتطوير بكافة  
اوجهه . وقد تلي ذلك وضع تصور شامل لتطوير المهنة من كافة الواجهه وجرى دراسته  
بالتفصيل ثم انتهى الى تقسيم المشروع الى مراحل ثلاث كما يلي :  
المرحلة الاولى : دراسة مقارنة لثلاث دول اجنبيه للاستفاده من تجاربها والبدء من  
انتهت . وليتسنى تحديد تلك البلدان الثلاث ثم اختيار تسع دول وقسمت الى  
ثلاث مجموعات وفقا لتطور المهنة فيها وتقارب ظروفها مع المملكة وامكانية الاستفادة

من مؤسساتها في مرحلة التطور وبعدها . وكانت المجموعات الثلاث كما يلي :

- المجموعة الاولى : الولايات المتحدة الامريكه ، انجلترا ، كندا .
- المجموعة الثانية: فرنسا ، المانيا ، السويد .
- المجموعة الثالثة : تونس ، فنزويلا ، البرازيل .

وقد وقع الاختيار على الولايات المتحدة الامريكه ، تونس والمانيا . ثم جرى الاعداد للدراسة والاتصال بالمعاهد والجهات المختصة في تلك البلدان .

كما جرى تجميع كافة ما اصدرته تلك الجهات وتبويبه وتحليله وقد اشترك في التحليل متخصصون على درجة عالية من التأهيل والخبرة من تلك البلدان او ممن يجيدون لغتها . واعد الناتج النهائي باللغة العربية وروعي في الاعداد ما امكن ايراد مقومات المهنة على شكل جداول مقارنة لتسهيل الاستفادة منها فيما بعد وليتسنى تكوين فكرة عن تباين مقومات المهنة في البلدان محل الدراسة ، وواجه التشابه بينها .

المرحلة الثانية :

(١) بعد قيام الوزاره بمراجعة نتائج المرحلة الاولى تم بحث السبل المثلى للبدء في المرحلة الثانية لتطوير المهنة ، وكان الخيار بين امرين اجراء تطوير يعالج الجوانب الملحة لوجه النقص في المهنة ويضع الاسس لتطوير شامل للمجالات الاخرى . وقد تم اعتماد التطوير العاجل لبعض مقومات المهنة كما سيرد تفصيله في الجزء الثالث من هذه المذكرة وشمل ذلك ما يلي :

- (١) دراسة الانظمة والقرارات التي تحكم المهنة في المملكة .
- (٢) التعمق في تحليل المعلومات التي تم جمعها اثناء المرحلة الاولى عن مقومات المهنة في الدول الثلاث السابق ذكرها لتحديد مايمكن استفادته منها وله صلة بهذه المرحلة .
- (٣) اعداد مايلي من مقومات المهنة :
  - (أ) معايير المراجعة .
  - (ب) معايير سلوك المحاسب القانوني
  - (ج) التنظيم الداخلي للمهنة .

- (د) مواضيع مختارة من المحاسبة المالية تشمل :
- (١) تحديد اهداف المحاسبه الماليه .
  - (٢) اختيار اهم مفاهيم المحاسبه الماليه .
  - (٣) اعداد معايير العرض والايضاح العام والتي تتكون من قائمة المركز المالي ، وقائمة الدخل وقائمة التغيير في المركز المالي والسياسات المحاسبية والقوائم المالية الموحدة .

- (ب) الطريقة التي اتبعت في تنفيذ المرحلة الثانية :
- (١) تم بحث السبل المثلى لتنفيذ هذه المرحلة ومدى تأثيرها على المرحلة القادمة ، كما تم مراعاة ان يكون من بين العاملين على هذا المشروع الهام من لهم خبرة عميقه فنيا من الدول المختاره ما امكن وممن يجيدون اللغة العربية كلما توفر ذلك . كما تمت الاستعانه باساتذه سعوديين متخصصين من جامعه اضافة الى المسؤولين في المكتب . وليتسنى تحقيق الهدف من حيث النوعيه والسرعه والشمول قسم العمل بين ثلاث فرق كمايلي :
  - (أ) التنظيم الداخلي للمهنة - ويشمل :
    - الترخيص وتأهيل وتأديب وحل مشاكل منسوبي المهنة والرقابه على نوعية ادائهم .
    - سبل تنظيم البحوث والدراسات والتعليم المستمر .
    - اجراءات اعداد معايير المحاسبه والمراجعه وسلوك المحاسب القانوني .
    - اعداد قواعد سلوك المحاسب القانوني .

وقد اختير لهذا الجزء فريق مكون من اثنين لهم خبرة طويله في هذا المجال من الولايات المتحده وكان كلا منهم رئيسا لشركة من اكبر شركات المحاسبه فيها لمدة تزيد على خمسة عشر عاما كما كان احدهم رئيسا لمجلس ادارة المعهد الامريكي والآخر الرئيس التنفيذي لنفس المعهد لمدة عشر سنين تقريبا .

(ب) معايير المراجعة : وتشمل التخطيط للمراجعة وتجميع الأدلة والبراهين والرقابه والتسجيل واعداد التقرير ، والاجراءات التنفيذية لهذه المعايير . وقد كلف بهذا العمل رئيس الاداره الفنية بالمعهد الاسكتلندي وشريك فني في احدى شركات المحاسبه البريطانيه المتوسطه الحجم .

(ج) المواضيع المختاره من المحاسبه الماليه : وتشمل تحديد اهداف المحاسبه الماليه واختيار اهم مفاهيمها الاساسيه واعداد معايير العرض والايضاح العام والتي تشمل قائمه المركز المالي قائمه الدخل قائمه التغيير في المركز المالي والسياسات والايضاحات المحاسبية والقوائم الماليه الموحده . كما تشمل هذه المرحله اعداد مذكرة مفصله عن معايير القياس والايضاح وطرق التطبيق الاخرى . لتكون اساسا للدراسة في المرحله الثالثه .

وقد كلف بهذا العمل فريق يتكون من استاذين لكل منهما خبره تربو على خمسة عشر في تدريس المحاسبه واحدهما شريك في احدى شركات المحاسبه الكبيره في الولايات المتحده والاخر يعمل حاليا عميد كلية ادارة الاعمال ل احد فروع الجامعات الامريكيه الكبيره .

(٢) اجراءات الدراسة :

(أ) تم اعداد دراسة عن الوضع الحالي للمهنة في المملكه

والانظمه التي توءثر في المهنة وجرى توزيعه على الاعضاء

مرفقا به نسخا من هذه الانظمه باللغتين الانجليزيه والعربيه

(ب) تم ترتيب زيارات متعددده لاعضاء الفرق واطلعوا على حالات

عملية كما تعرفوا على ظروف المملكه .

(ج) تمت زيارات للمعاهد ذات الصلة والتداول حول سبل الاعداد

المثلى والتعرف على ما يمكن ان تقدمه تلك المعاهد .

(د) تم الاتفاق على اسس اعداد مقومات تطوير المهنة واختيار

اسلوب الدراسة والاعداد والعرض .

- (هـ) تم الاعداد الاولي للمسودات وروجعت من قبل المتعاونين من اساتذه الجامعه والمسؤولين في المكتب واعيدت الى اعضاء الفرق لاعداد المسوده الثانية .
- (و) تم توزيع المسوده الثانية بعد اعدادها مابين الفرق بحيث استطاع كل فريق ان يطلع على ما اعده الفريق الاخر لابتداء ملاحظاته .
- (ز) تم تجميع الملاحظات والاجتماع في الرياض ليتسنى لكل فريق ان يناقش ما اعده الاخرون والاساس الذي اعد بموجبه والملاحظات التي لكل فريق على عمل الفريق الاخر .
- (ح) تم استعراض النتائج في اجتماع حضره المسؤولون في وزارة التجارة وجهات ذات علاقة بتاريخ ١٠/١/١٤٠٣هـ ووضح كل فريق ما قام بعمله والاسلوب الذي اتبعه والاقتراحات التي تم التوصل اليهما
- (ط) اخذ كل فريق بالملاحظات التي اثيرت اثناء الاجتماعين المذكورين في (ز - ح) وبدأ كل منهم في العمل على اعداد مسودة التقرير النهائية .
- (ي) تم تكليف احد العاملين على المشروع ليقوم بالتنسيق مابين كافة البحوث وتجميعها لتكوين المنتج النهائي .



### الجزء الثالث

#### اختيار اسلوب اعداد مقومات المهنة في المملكة

تتطلب الظروف التي تمر بها المملكة الاسراع في اعداد مقومات المهنة .  
ويترتب على هذا ضرورة اختيار اسلوب يساعد على اعدادها في وقت قصير ولايؤدى  
الى اخلال بنوعية تلك المقومات وفعاليتها . وفيما يلي وصف مختصر للاساليب التي  
جرى اعتبارها عند اختيار اسلوب تطوير مقومات المهنة في المملكة :

#### ( ١ ) معايير المحاسبة المالية او المراجعة :

( ١ ) يجب ان يمكن الاسلوب المختار من مراعاة عامل الزمن وان يحقق في  
نفس الوقت وبدرجة معقولة المتطلبات التالية :

( ١ ) الملاءمة : تنطوي المحاسبة المالية على عملية تحديد وقياس  
وايصال معلومات اقتصاديه . بينما تنطوي عملية المراجعة  
على تجميع وتقييم وابلاغ حقائق المراجعة . وتوضع المعايير  
لترشيد وتوجيه عمليتي المحاسبه المالية اوالمراجعة مما  
يستوجب ان تكون متلائمه مع اهداف تلك العمليات وأن  
تساهم في تحقيقها . وليتسنى حدوث التلاؤم يلزم ان تعد  
المعايير في ضوء اهداف المحاسبه المالية او المراجعة في  
المملكة .

ومن ذلك يتضح ان الاسلوب المناسب لاعداد معايير متلائمه  
يتطلب الاخذ في الحسبان العلاقة ما بين اهداف المحاسبة  
او المراجعة وعملية المحاسبة او المراجعة والمعايير التي  
ترشد هذه العمليات .

( ب ) قبول المتأثرين بها : لعل من اهم عناصر التأكد من تطبيق  
المعايير عند اصدارها هو قبولها من الذين يتوجب عليهم  
التمشي بموجبها . فكما نعلم ان المحاسبه الماليه والمراجعة  
ليستا علوما تجريبية . وبالتالي لاتستمد قبولها بسبب  
اثباتها علميا وانما بسبب مساعدتها على تحقيق اهداف  
مرغوبة محدده .

ويجب ان لانفعل ان قبول المعايير قد يتأثر بعوامل اخرى مثل اتساقها واسلوب اعدادها ودرجة المرونة التي تتسم بها . الا ان ملاءمتها اى مساهمتها في تحقيق اغراض محددته ومرغوبه يزيد من فرص قبولها .

(ج) الاتساق : يتطلب تحقيق الاتساق ان تعدد المعايير في ضوء مفاهيم اساسيه للمحاسبه المالية او المراجعة في المملكة ويمكن وصف المفاهيم بانها مصطلح جوهري يحمل معنى بديها او بالاتفاق . ويمكن تعريف المصطلح بكونه جوهريا عندما تجرى الاشارة اليه في المعايير بشكل اساسي سواء على نحو واضح او ضمني . ولاعطاء مثال لايضاح ذلك فان المصطلح ( اصل ) يمكن اعتباره جوهري يا حسب اهداف المحاسبه المالية في المملكة . واذا ماحدث ذلك فان مصطلح ( اصل ) يجب ان يعرف قبل اعداد المعايير ليتسنى التأكد من ان ذكره في المعايير اذا تكرر يعطي نفس المعنى . وفي هذه الحالة فان معايير الاصول المختلفه يجب ان تكون متسقه مع بعضها .

تعطي المفاهيم حلقه الوصل الضرورية بين الاهداف والمعايير فبينما تحدد الاهداف اغراض المحاسبه الماليه او المراجعته فان المفهوم يمكن من اختيار الحوادث والعمليات والنشاطات التي يلزم وضع معايير لها . وتوجد الاهداف والمفاهيم الاطار الضروري الذي يمكن من تأكيد تلاؤم واتساق المعايير .

(د) ظروف المحاسبه والمراجعته في المملكة : ليست المعايير في حد ذاتها طرقا او وسائل او مزاوالات ولكنها توضح الطرق والوسائل والمزاوالات المتخذة حيال تفاصيل موقف محدد وليتسنى تحقيق الهدف من وراء اعدادها يجب ان تكون معبره عن افضل السبل المختاره بعنايه من بين طرق ومزاوالات المحاسبه المالية او المراجعته الجيده .

كما يجب ان لا يقتصر البحث في الطرق والمزاوالات التي تتم في المملكة وذلك نظرا لقصر الفتره الزمنيه التي مرت بها المهنة

- مقارنا بالدول المتقدمه وبالتالي يلزم ان يتم البحث عن  
الحل الامثل المتوفر من داخل المملكه وخارجها .  
اختبار عدة اساليب لاختيار اكثرها ملاءمة : (٢)  
تم اختبار عدة اساليب في ضوء المتطلبات السابق ذكرها  
وذلك على النحو :  
(١) تبني المعايير المعمول بها في احدى الدول كما هي :  
يحقق هذا السبيل السرعه المطلوبه ومع هذا لم يؤخذ به  
للاسباب التاليه :
- (١) تختلف المعايير للمحاسبه الماليه او المراجعه عن  
المبادئ العلميه فالاخيره واحده مهما اختلفت  
البلدان . اما المعايير المهنيه فتتأثر بالظروف  
والمتطلبات المحليه وتختلف بالتالي من بلد الى  
آخر . وسيكون في الاخذ بهذا الاسلوب مواجهه احتمال  
عدم ملاءمتها لظروف ومتطلبات المملكه وبالتالي  
عدم قبولها .
- (٢) من الملاحظ ان المعايير في كثير من الدول وخاصه  
معايير المحاسبه لم تعد في ضوء مفاهيم اساسيه مما  
قد يجعل المعايير غير متسقه وبالتالي قد لا تكون  
متلائمة مع بعضها البعض ، فاذا ما نقلت كما هي انتقل  
معها هذا النقص .
- (٣) قد تواجه المملكه ظروفًا تخلق مشاكل محاسبه او  
مراجعة لم تمر بها دول اخرى او على الاقل ليس  
بنفس الحجم . ومن ثم يظهر احتمال قصورها عن  
مواجهه المشاكل التي تحتاج الى معايير في المملكه .  
(ب) تبني معايير المحاسبه وارشادات المراجعه الدوليه :  
تتماثل هذه مع البديل الاول من حيث سرعه ايجاد المعايير  
وتطبيقها ومع هذا لم يؤخذ بها للاسباب التاليه :

(١) تعد معايير المحاسبه الدولية من قبل لجنة معايير المحاسبه الدولية التي تكونت في عام ١٩٧٣ م. من قبل المعاهد المتخصصه في استراليا ، كندا ، وفرنسا ، المانيا ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، بريطانيا ، ايرلندا ، والولايات المتحده الامريكه ثم اضيفت دول اخرى فيما بعد .

اما ارشادات المراجعه الدوليہ فتعد من قبل لجنة ممارسات المراجعہ الدوليہ المنشأة من قبل اتحاد المحاسبين القانونيين الدولي والذى وجد في عام ١٩٧٧ م وقد تكونت اللجنه في اول امرها من استراليا ، كندا وفرنسا ، المانيا الغربية الهند ، اليابان ، المكسيك ، هولندا ، الفلبين ، وبريطانيا ايرلندا ، الولايات المتحده الامريكه .

وتتبع اللجنتين عادة اسلوب الحل الوسط في اختيار المعايير التي تصدرها من بين المعايير المطبقه في البلدان الاعضاء . وحتى الوقت الحاضر لم تقم اى بلد عضو بالغاء المعايير الوطنيه التي اوجدتها والاخذ بالمعايير الدوليہ .

ولكون المملكه ليست عضوا في هذه المنظمات فان مشاكلها الخاصه لم تكن محل بحثها وبالتالي من غير المتوقع ان نجد معايير تعالج تلك المشاكل اذا وجدت .

(٢) لم تعد معايير المحاسبه الدوليہ او ارشادات المراجعه الدوليہ وفقا لتعاريف محددہ للاهداف والمفاهيم الاساسيه وبالتالي لا يمكن الجزم بأن تلك المعايير والارشادات متلائمة مع بعضها البعض .

(٣) لاتكون معايير المحاسبه الدوليہ او ارشادات المراجعہ الدوليہ مجموعہ متكامله لمعايير المحاسبه وارشادات المراجعہ . ولا يتوقع ان يتم ذلك في المستقبل القريب . كما ان الاولويات لايجاد تلك المعايير والارشادات ستبنى على احتياجات الدول الاعضاء والمملكه ليست من ضمنها .

(ج) استخدام اسلوب القياس : للاخذ بهذا الاسلوب يحتاج الامر الى اتباع الخطوات التالية لايجاد المعايير في المملكة :

- تحديد اهداف المحاسبه المالية والتقارير او المراجعة .
- تعريف الافتراضات التي ستبنى عليها المحاسبه الماليه والتقارير او المراجعة .
- تعريف قواعد الاستنتاج لاستخدامها في اشتقاق المعايير التي تتسق منطقيا مع الاهداف والافتراضات التي بنيت عليها .
- تعريف المواضيع التي سيتم ايجاد معايير لها .
- استخدام قواعد القياس لاشتقاق المعايير التي تكون متسقه منطقيا مع الاهداف والافتراضات .

ويعتبر هذا الاسلوب من افضل الاساليب نظريا ولكنه وجد غير عملي ولم يتم الاخذ به للأسباب التالية :

- (١) يحتاج الى وقت طويل وبالتالي لايمكن من اعداد المعايير في زمن قصير بينما توجد حاجة ملحه لوجودها .
- (٢) تختلف المعايير المهنية عن الرياضيات لان الاولى ليست خاضعة لقواعد الاشتقاق الدقيق المبني على قواعد المنطق . وبالتالي فان نوعية المعايير المهنية لاتقاس باتساقها المنطقي فقط وانما بمساعدتها للمهنيين في حل مشاكل عملية وبطريقة تحقق اهدافا مرغوبه محدده . فتحديد ما اذا كانت المعلومات المالية ذات جدوى لمتخذى القرارات او ما اذا كانت القوائم المالية تعكس وضعا عادلا يعتبر مسالة تقدير . كما ان ايجاد المعايير التي ترشد المهنيين لتحقيق تلك الاغراض يتطلب درجة كبيرة من التقدير الذاتي فمثلا ماهو مفيد وماهو عادل قد يختلف حسب الظروف الزمنية والمكانية التي يجرى ايجاد المعايير خلالها .

(د) استخدام طريقة الاستقراء : يمكن تلخيص خطوات هذه الطريقة فيما يلي

- (١) تحديد المواضيع التي يلزم اصدار معايير لها مثل : متطلبات محاسبية وعرض تكاليف البحوث او التخطيط للمراجعة .. الخ .

- (٢) تحديد وتسجيل المزاوالات والطرق المستخدمه من قبل معدى القوائم المالية والمراجعين القانونيين في المملكة والتي تعالج الموضوع المراد اصدار معيار له .
- (٣) تحليل المزاوالات والطرق السابق تحديدها ومحاولة ايجاد اتفاق على افضل تلك المزاوالات والطرق المستخدمه في المملكة
- (٤) كتابة المعايير التي تعكس افضل المزاوالات والطرق في المملكة . ورغم ماتعطيه هذه الطريقه من انطباع عن ان المعايير التي تنتج عنها تعكس المزاوالات والطرق التي جربت في المملكة فلم يوءخذ بها بسبب عامل الزمن وللاسباب التالية :
- لم تتح فترة زمنية كافية لمنسوبي المهنة في المملكة لتطوير واختبار الطرق والمزاوالات المختلفه . ولم يتوفر لمستخدمي القوائم المالية في المملكة الوقت الكافي لفهم جدوى القوائم المالية وتمحيص جدوى المعلومات المالية التي طورت من خلال تطبيق مزاوالات وطرق مختلفه . وفي ظل هذه الظروف لاتمكن تلك الطريقة من تحديد افضل المزاوالات والطرق بسبب محدودية تجربتها وقلة استخدام المعلومات الناتجة عنها .
- اذا اختيرت المزاوالات والطرق التي تبني عليها المعايير المهنية بدون اطار يحدد الاهداف والمفاهيم الاساسية التي تستمد منها تلك المعايير فلن يتسنى التأكد من تلاؤم واتساق هذه المعايير مع بعضها البعض .

(هـ) الاسلوب المتبع لاعداد المعايير في المملكة :

بني الاسلوب الذي تم اختياره ويجرى الاهتداء به في كل خطوات اعداد المعايير على اساس بلورة المتوفر من المعلومات عن الظروف المحلية ذات الصله بالمحاسبه المالية او المراجعه وماتم استخلاصه من الدراسة المقارنة التي اعدت عن الدول الثلاث السابق ذكرها ويتكون من الخطوات التالية :

باع

ة

تي

هـ

علي

في

ت

في

عفي

قة

مات

وائم

إاد

للب

ادل

إاد

يلي

مات

لخ .

(١) تعريف المتطلبات العامة للمحاسبة المالية او المراجعة في المملكة :  
تهدف هذه المرحلة الى بلورة اهم الظروف المحلية ذات الصلة  
بالمحاسبة المالية او المراجعة في المملكة حسب المعلومات المتوفره  
للمكتب ويشمل ذلك مايلى :

- ( أ ) واقع ومستقبل دور المحاسبه المالية او المراجعة في المملكة .  
( ب ) واقع المهنة في المملكة .  
( ج ) ظروف المملكة الخاصه ذات التأثير على دور المحاسبة المالية  
او المراجعة في المملكة .

كما تشمل دراسة وتحليل المتطلبات العامة للمحاسبة في الدول الثلاث  
السابق اجراء مقارنة لها للاستئارة بها .

وينتج عن ذلك بيان بالاهداف ووجه القصور في المحاسبة المالية أو  
المراجعة في المملكة . ويوضح بيان الاهداف مايتوقع ان تحققه  
المحاسبة المالية او المراجعة في المملكة لمن تخدمهم المحاسبة  
المالية او المراجعة وطبيعية احتياجاتهم .

اما بيان اوجه القصور فيحدد مايتوقع ان تحققه المحاسبه المالية أو  
المراجعة في المملكة . ويقرر بياني الاهداف ووجه القصور مجالات  
المحاسبة المالية أو المراجعة اللازم تحديد مفاهيم اساسيه لها وما  
الذى منها يستوجب ايجاد معايير له . ويستخدم بياني الاهداف ووجه  
القصور كمرشد عام لتوجيه الجهودات اللازمه لايجاد المعايير الضرورية

(٢) تصميم اولي يحدد الخطوط العريضة للمحاسبه المالية او المراجعة في  
المملكة .

تبني هذه المرحله على نتائج سابقتها ويجرى خلالها تحديدا  
للمفاهيم الاساسيه للمحاسبة المالية أو المراجعة في المملكة لتكون  
اساسا لتحديد المجالات والنشاطات والمواضيع اللازم اعداد معايير  
لها . كما يتم خلالها وقبل اعداد المعايير تعريف المصطلحات  
الاساسية التي ظهرت عند تحديد الاهداف ووجه القصور وطبيعة  
عملياتي المحاسبه المالية او المراجعة .

ويؤدى تحديد معاني المصطلحات قبل اعداد المعايير الى توحيد المعاني المعطاه للمصطلحات الاساسيه ضمن المعايير المختلفه وبالتالى يزيد من فرصة اتساق المعايير مع بعضها البعض .

- (٣) اعداد معايير المحاسبه الماليه او المراجعة :
- بعد تحديد النشاطات والمواضيع ومجالات المحاسبه او المراجعه التي يلزم اعداد معايير لها يتم مايلي :
- ( أ ) تحديد المواضيع التي تنطوى تحت كل نشاط او موضوع او مجال يحتاج لاعداد معايير له .
- ( ب ) مراجعة المعايير الموجوده في الدول الاخرى والتي تعالج المواضيع المحدده في ( أ ) اعلاه .
- ( ج ) تقييم المعايير الموجوده في الدول الاخرى لتحديد مدى قبولها اخذا في الحسبان الاهداف واوجه القصور والمفاهيم الاساسية للمحاسبه الماليه او المراجعه في المملكه .
- ( د ) اذا ماظهر ان المعايير الموجوده في تلك الدول مقبوله في ضوء التقييم الذى تم في ( ج ) اعلاه يتم تبنيه . اما اذا كانت غير مقبوله فسيتم اعداد معيار وطني يكون متلائما مع الاهداف واوجه القصور والمفاهيم الاساسية في المملكه .
- ويعكس الرسم البياني في الصفحه اللاحقه تلك الاجراءات



الاسلوب المتبع في اعداد معايير المحاسبه المالية او المراجعة في المملكة.

اهداف المحاسبة المالية  
اوالمراجعة في المملكة

المفاهيم الاساسية للمحاسبة  
المالية أو المراجعة في المملكة

المجالات ، النشاطات ، أو المواضيع  
التي يلزم اعداد معايير لها

هل  
يوجد معايير  
مقبولة في الدول الاخرى  
في ضوء الاهداف  
والمفاهيم السابق  
تحديدها

نعم

لا

يتم اعتماده للمملكة

اعداد معيار مبني على  
الاهداف والمفاهيم  
السابق تحديدها

ويتطلب هذا الاسلوب تحديدا لاهداف ووجه القصور والمفاهيم الاساسية قبل اعداد المعايير وان يسترشد بها اثناء الاعداد لتكون متلائمة معها . ويؤدي تحديد المفاهيم واعداد المعايير في ضوءها الى جعل المعايير اكثر اتساقا . وتعتبر المتلائمة والاتساق اساس قبول المعايير . كما يزيد من فرص القبول وربطها بوضوح باهداف المحاسبة المالية او المراجعة وبروز اعتمادها على مفاهيم اساسيه محددة واضحة واخذها في الحسبان ظروف وتجارب المملكة والدول الاخرى كلما كان ذلك ممكنا .

(ب) اسلوب اعداد التنظيم الداخلي للمهنة ومعايير سلوك المحاسب القانوني :

تم النظر في امكانية الاخذ بتنظيم المهنة في احدى الدول محل الدراسة الاولى او غيرها او القيام بدراسة استقرائية او استنتاجية للتوصل الى الاسلوب الامثل لاعداد قواعد السلوك والتنظيم الداخلي للمهنة . وبعد الدراسة واخذ ظروف المملكة الدينيه والسياسية والاجتماعية في الحسبان جرى اتباع الاسلوب التالي :

- (١) تمت دراسة الانظمة والقرارات سواء المنظم منها لعمل المحاسب القانوني او التي لها صلة بالتنظيم الداخلي للمهنة ومعايير سلوك المحاسب القانوني في المملكة وتبويبها واستخلاص ما يلزم الاخذ به منها .
- (٢) تم تحليل المعلومات التي تم تجميعها في المرحلة الاولى من تطوير المهنة والتعرف على اوجه القوه والضعف في تنظيم المهنة لدى تلك الدول وما يمكن اقتباسه منها .
- (٣) تمت مراجعة المعلومات مع اصحاب اختصاص وخبرة في الجوانب الفنية والقانونية والادارية .
- (٤) تم اعداد الاسس والدراسات على النحو الوارد في ( صفحہ ٦ ) اجراءات الدراسة من هذه المذكرة .
- (٥) تم استعراض نتائجها مع اصحاب الصلة في الجهات التي ستأثر بها أو توءثر على تبنيها واعداد المقترحات النهائية .

الخاتمة

ماسبق ايضاح لما تم حيال تطوير المهنة لتاريخ الندوه ويراعى ضرورة النظر اليه  
اساس تنطلق منه المهنة لاكتنتيجه في حد ذاته وستكون محصلة هذه المرحلة مايلي :

- (١) تحديد لاهداف المحاسبة المالية ومفاهيم مختارة منها واعداد معيار العرض والايضاح العام ( اما بقية معايير المحاسبة فسيتم البدء في اعدادها بشكلها النهائي بعد الانتهاء من المرحلة الثانية وتحديد اهداف المحاسبة ومفاهيمها واعتمادها ) .
- (٢) معايير متكاملة للمراجعة .
- (٣) معايير متكاملة لسلوك المحاسب القانوني .
- (٤) اسس تنظيم هيئة متخصصة ترعى المهنة وتقوم بمهام مماثلة للمعاهد المتخصصة في الدول الاخرى مع الاخذ في الحسبان ظروف المملكة .
- (٥) اقتراح سبل تنفيذ المقومات السابق ذكرها .

ويجب مراعاة ان تطوير المهنة يعتمد اساسا على مساهمة المحاسبين القانونيين  
في تبني ما يتم اقراره من قبل الجهة ذات الصلاحية او اقناع عملائهم بجدواه لهم ،  
حواء اكان هوء لاء العملاء مالكي او مديري النشاطات التي يعملون فيها او بصفتهم  
ستثمرين او ذى صلة بنشاطات اقتصادية اخرى . وان ما يظهر منه من حد لحررياتهم  
عاليا في اختيار ما يريدون اتباعه من طرق القياس والعرض او الايضاح للعمليات  
لمالية لنشاطاتهم هو في حقيقته قوة لتلك النشاطات ، اذ سيضفي على القوائم  
لمالية التي يعرضونها الكثير من الثقة وبالتالي حرية اكبر في اتخاذ القرارات  
لاساسية للنشاطات وموارد مالية اوفر والمرجو ان تكون بشروط افضل لتوافر ثقة اكبر .